



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34 «Ricavi»

Analisi del principio, anche sulla base  
dell'IFRS 15 «Ricavi»

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Membri della commissione che hanno attivamente collaborato alla presentazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Claudio Passelli - Presidente

Lidija Bogojevic - Segretario

Lorena Barcaro

Valentina De Luca

Nicoletta Del Piero

Marco Kraner

Chiara Mattelig

Giovanna Nadali

Giulia Simeoni

Melissa Spiesanzotti

Sara Tavors

Laura Toso

Vielka Vallejo

# Indice ed articolazione del principio



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



- **Ambito di applicazione del principio (par. 2 – 3)**
- **Rilevazione iniziale (par. 9-33)**
  - Raggruppamento di contratti (par. 9)
  - Determinazione del prezzo complessivo del contratto e corrispettivi variabili (par. 10 - 15)
  - Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione (par. 16 - 19)
  - Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione (par. 20 - 21)
  - Rilevazione dei ricavi per vendita di beni e prestazione di servizi (par. 22 - 33)
- **Valutazioni successive e modifiche contrattuali (par. 34 – 35)**
- **Informazioni da fornire in nota integrativa (par. 36 – 42)**
- **Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis c.c.) ed alle micro-imprese (articolo 2435-ter c.c.) (par. 39 – 40)**
- **Data di entrata in vigore e disposizioni di prima applicazione (par. 43 - 45)**
- **Appendice A – Guida Applicativa**
- **Esempi Illustrativi**

# Ambito di applicazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Il principio si applica:

- alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile
- 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

Sono escluse:

- i lavori in corso su ordinazione (OIC 23)
- i ricavi derivanti da cessione di azienda, fitti attivi e ristorni
- le transazioni che non hanno finalità di compravendita

# Modello contabile



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Il principio prevede una analisi iniziale dei contratti per un loro eventuale raggruppamento e le seguenti fasi per la rilevazione del ricavo:

- Determinazione del prezzo complessivo del contratto
- Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- Valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- Rilevazione dei ricavi
- Valutazioni successive

Nel caso di contratti semplici non è necessario effettuare tutte le valutazioni previste dal principio

# Raggruppamento di contratti (OIC 34.9)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

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

Il raggruppamento di contratti presuppone l'esistenza di un contratto con il cliente, che tuttavia non è definito dall'OIC 34. E' invece definito dall'IFRS 15.9 che prevede che un contratto per essere tale debba disciplinare la creazione di diritti ed obblighi, possa essere scritto, orale o implicito e soddisfi una serie di criteri, tra i quali va segnalata la sostanza commerciale (ossia il rischio, la tempistica e l'importo dei flussi finanziari futuri dell'entità destinati a cambiare a seguito del contratto).

# Esecutività del contratto e clausole di rescissione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



- La **durata** del contratto ai sensi dell'IFRS 15 è il periodo in cui le parti del contratto hanno **diritti e obblighi attuali ed esigibili**. Tale periodo può essere influenzato dalle clausole di risoluzione del contratto.
- Se ciascuna delle parti ha il diritto unilaterale di risolvere un contratto "interamente non eseguito" senza risarcire la controparte, l'IFRS 15 stabilisce che non esiste un contratto e non si applicano le relative disposizioni contabili e informative. Questo perché i contratti non incidono sulla situazione patrimoniale e finanziaria o sul risultato economico dell'entità fino a quando una delle due parti non adempie. Ne discende che i diritti e gli obblighi esistono per tutta la durata in cui ciascuna parte ha il diritto unilaterale di risolvere il contratto risarcendo l'altra parte.
- Se un contratto con una durata contrattuale dichiarata può essere risolto da una delle parti in qualsiasi momento senza alcun corrispettivo, la durata del contratto termina nel momento in cui il controllo dei beni o dei servizi già forniti passa al cliente, indipendentemente dalla durata contrattuale dichiarata del contratto.
- Per stabilire la durata di un contratto è necessario considerare se il contratto prevede il periodo di preavviso e l'eventuale indennità di risoluzione contrattuale.

# Determinazione della durata di un contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



- ❖ **Esempio 1:** di contratto di servizio quadriennale, canone annuale non rimborsabile di 100.000 euro:
  - a) *Non è previsto il diritto di recesso per entrambe le parti:* i diritti e gli obblighi applicabili sussistono per l'intera durata del contratto e la durata del contratto è di quattro anni.
  - b) *È previsto il diritto di recesso alla fine ogni anno senza causa ma con penale di risoluzione decrescente per ciascun anno:* se l'Entità A stabilisce che la penale è economicamente sostanziale in ogni periodo, esistono diritti e obblighi applicabili per la durata contrattuale dichiarata di quattro anni.
  - c) *Diritto di recesso alla fine di ogni anno, senza alcuna penale:* la durata del contratto è di un anno, con opzioni di rinnovo per ciascuno dei tre anni successivi.
- ❖ **Esempio 2:** contratto triennale, canone mensile senza penale di risoluzione con preavviso di 30 giorni
  - a) Nonostante la durata del contratto sia triennale, i diritti e obblighi dell'entità sono applicabili solo per 30 giorni. Conseguentemente i ricavi sono rilevabili dall'entità mensilmente, con eventuale valutazione del diritto di opzione per servizi aggiuntivi nei mesi futuri.





Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Determinazione del prezzo complessivo del contratto

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Definizioni (cfr. par. 4-7)

**Prezzo complessivo del contratto:** l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto.

**Corrispettivo variabile:** l'importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

## OIC 34 – Prezzo complessivo del contratto (cfr. par. 10-13)

10. Il **prezzo complessivo del contratto** è desumibile dalle **clausole contrattuali**. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto e presenta degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali **componenti variabili** secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14-15. Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli **importi dovuti al cliente** che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

7. Il principio prevede che per determinare il prezzo complessivo del contratto si devono considerare i termini di pagamento, eventuali corrispettivi variabili ed eventuali importi dovuti al cliente. Si è deciso di contabilizzare in riduzione dei ricavi i corrispettivi variabili (i.e. sconti, abbuoni, penalità e resi) e gli importi pagati ai clienti per dare una migliore rappresentazione in bilancio dell'effettivo ricavo derivante da una determinata transazione. Inoltre, l'impostazione di ridurre il ricavo di vendita è coerente con l'articolo 2425-*bis* del codice civile che prevede che *“I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi...”*.



# **Corrispettivi variabili: nozione e modalità di stima**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Corrispettivi variabili (cfr. par. 14-15)

14. I **corrispettivi aggiuntivi** (ad esempio **incentivi e premi risultato**) sono inclusi nel **prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi**. La società valuta la ragionevole certezza sulla base dell'esperienza storica, elementi contrattuali e dati previsionali.

15. **Sconti, abbuoni, penalità e resi** sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi **sulla base della migliore stima del corrispettivo** tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche. Per stimare tale importo, la società può utilizzare uno dei metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo variabile:

a) **la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo (valore atteso)**. 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);

b) **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).

La società applica lo stesso metodo in modo uniforme durante tutta la durata del contratto.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



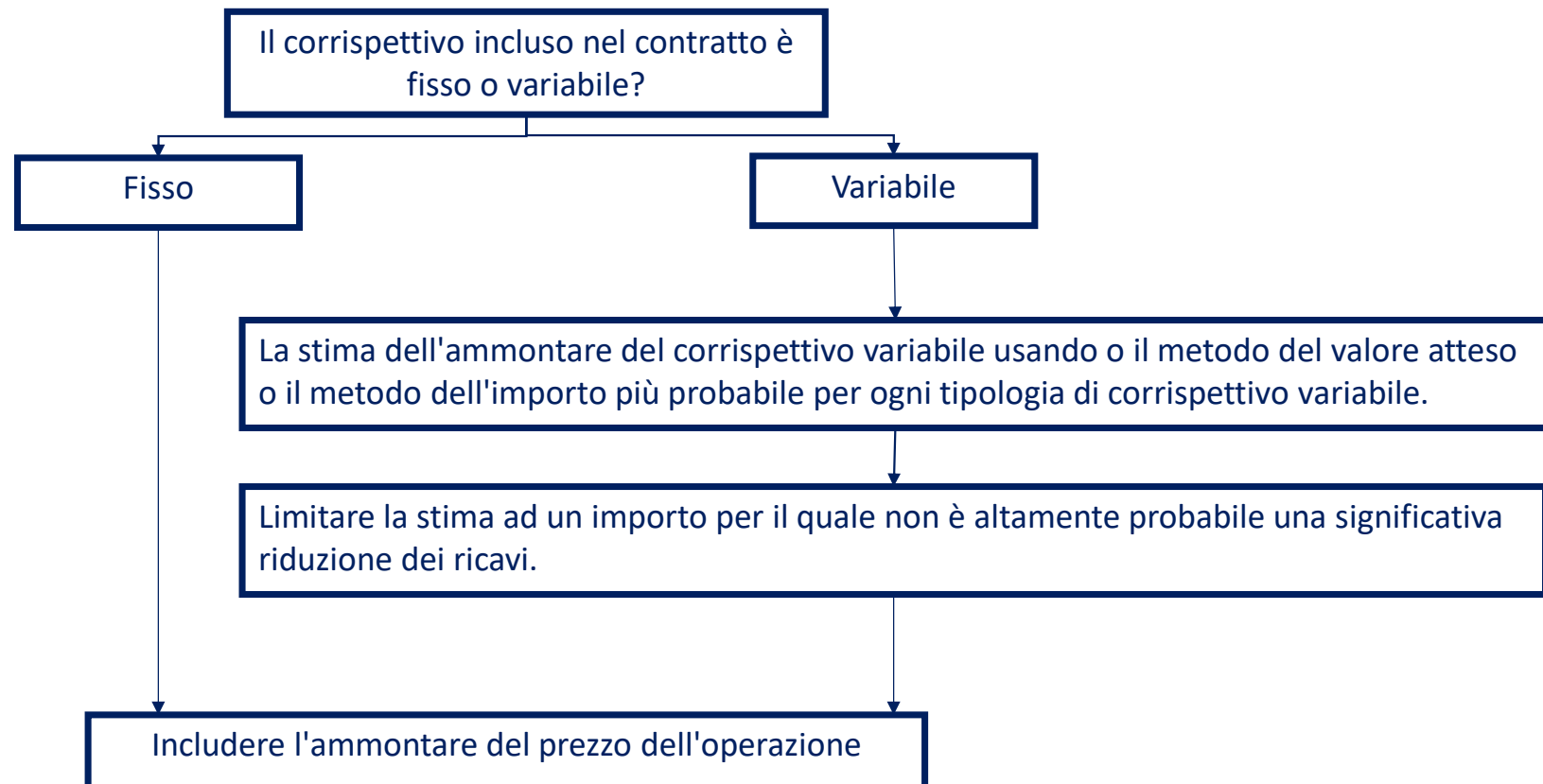
## OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

10. In tema di corrispettivi variabili, è stato assunto un atteggiamento più prudente per le componenti che comportano un incremento dei ricavi, in virtù del postulato della prudenza che impone cautela nella stima in condizioni di incertezza. Pertanto, il principio prevede che i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi. Il criterio della ragionevole certezza è coerente col disposto dall'articolo 2426, comma 1, n. 11 del codice civile che prevede che: *“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”*. Per quanto riguarda invece gli altri corrispettivi variabili il principio prevede che debbano essere contabilizzati sulla base della migliore stima possibile. Pertanto tali corrispettivi sono contabilizzati anche se non ragionevolmente certi.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 21: Stima del corrispettivo variabile 1/2

Un'entità stipula un contratto con un cliente per la costruzione di un bene personalizzato. La promessa di trasferire il bene è un'obbligazione di prestazione che viene soddisfatta nel tempo. Il corrispettivo promesso è di euro 2,5 milioni, ma tale importo si ridurrà o aumenterà a seconda dei tempi di completamento del bene. In particolare, per ogni giorno successivo al 31 marzo 20X1 in cui l'attività è incompleta, il corrispettivo promesso si riduce di euro 10.000. Per ogni giorno prima del 31 marzo 20X1 in cui il bene è completo, il corrispettivo promesso aumenta di euro 10.000.

Inoltre, al completamento del bene, una terza parte ispezionerà il bene e assegnerà una valutazione basata su parametri definiti nel contratto. Se l'attività riceve una valutazione specifica, l'entità avrà diritto a un bonus di incentivazione di euro 150.000.



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 21: Stima del corrispettivo variabile 2/2

Nel **determinare il prezzo dell'operazione**, l'entità prepara una **stima separata per ogni elemento del corrispettivo variabile** a cui l'entità avrà diritto utilizzando i **metodi di stima** descritti nel paragrafo 53 dell'IFRS 15:

(a) l'entità decide di utilizzare il metodo del valore atteso per stimare il corrispettivo variabile associato alla penale o all'incentivo giornaliero (ossia euro 2,5 milioni, più o meno euro 10.000 al giorno). Questo perché è il metodo che l'entità si aspetta di prevedere meglio l'ammontare del corrispettivo a cui avrà diritto.

(b) l'entità decide di utilizzare l'importo più probabile per stimare il corrispettivo variabile associato al bonus di incentivazione. Questo perché ci sono solo due risultati possibili (euro 150.000 o euro 0) ed è il metodo che l'entità si aspetta per prevedere meglio l'importo del corrispettivo a cui avrà diritto.

L'entità considera le disposizioni di cui ai paragrafi 56-58 dell'IFRS 15 sui vincoli alle stime del corrispettivo variabile per determinare se l'entità debba includere nel prezzo dell'operazione una parte o la totalità della stima del corrispettivo variabile.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 24: Incentivo allo sconto sul volume 1/2

Un'entità stipula un contratto con un cliente il 1° gennaio 20X2 per vendere il Prodotto A a euro 100 per unità. Se il cliente acquista più di 1.000 unità di Prodotto A in un anno solare, il contratto specifica che il prezzo per unità è retroattivamente ridotto a euro 90 per unità. Di conseguenza, il corrispettivo del contratto è variabile.

Per il primo trimestre chiuso al 31 marzo 20X2, l'entità vende 75 unità del Prodotto A al cliente. L'entità stima che gli acquisti del cliente non supereranno la soglia di 1.000 unità richiesta per lo sconto sul volume nell'anno solare.

L'entità stabilisce di avere una significativa esperienza in materia di sconti di volume. L'entità stabilisce di avere un'esperienza significativa con questo prodotto e con il modello di acquisto dell'entità. Pertanto, l'entità conclude che è altamente probabile che non si verifichi uno storno significativo dell'importo cumulativo dei ricavi rilevati (ossia euro 100 per unità) quando l'incertezza sarà risolta (ossia quando sarà noto l'importo totale degli acquisti). Di conseguenza, l'entità rileva ricavi per euro 7.500 (75 unità × euro 100 per unità) per il trimestre chiuso al 31 marzo 20X2.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 24: Incentivo allo sconto sul volume 2/2

Nel maggio 20X2, il cliente dell'entità acquisisce un'altra società e nel secondo trimestre chiuso al 30 giugno 20X2 l'entità vende altre 500 unità del prodotto A al cliente. Alla luce del nuovo fatto, l'entità stima che gli acquisti del cliente supereranno la soglia delle 1.000 unità per l'anno solare e pertanto dovrà ridurre retroattivamente il prezzo per unità a euro 90.

Di conseguenza, l'entità rileva ricavi per euro 44.250 per il trimestre chiuso al 30 giugno 20X2. Tale importo è calcolato a partire da euro 45.000 per la vendita di 500 unità (500 unità × euro 90 per unità) meno la variazione del prezzo della transazione di euro 750 (75 unità × riduzione del prezzo di euro 10) per la riduzione dei ricavi relativi alle unità vendute per il trimestre chiuso al 31 marzo 20X2 (vedere paragrafi 87 e 88 dell'IFRS 15).

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione (cfr. par. 17)

17. Il redattore del bilancio non deve trattare come singole unità elementari di contabilizzazione:

- a) [...]
- b) le prestazioni previste dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. **Ciò accade in presenza di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società.** In tal caso, il costo che la società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 3: Contabilizzazione operazioni e concorsi a premio

Una società gestisce dei punti vendita di beni di prima necessità (ad esempio supermercati). Ogni cliente ha la possibilità di accumulare punti premio per ogni acquisto effettuato per un determinato periodo di tempo. Al termine della raccolta punti, il cliente ha la possibilità di scegliere se, al raggiungimento di un certo quantitativo di punti, ottenere un premio in natura oppure se ottenere uno sconto cassa su futuri acquisti.

Nel dettaglio, i clienti ottengono un punto per ogni euro speso. Ogni 100 punti il cliente ha diritto ad avere 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. La società al 31.12.202X effettua una propria valutazione e assume, per semplicità, che tutti i clienti opteranno per lo sconto su acquisti futuri. Pertanto, a fine esercizio, la società rettifica i ricavi per euro 10.000.

Se, invece, al termine della raccolta punti il cliente può solo ottenere un premio in natura (per esempio giocattoli), la società stima il costo che prevede di sostenere per acquistare i giocattoli che regalerà ai clienti che raggiungono i 1.000 punti e rileva un fondo oneri senza rettificare i ricavi.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## CONCORSI A PREMI

PREMIO IN DENARO	➔	RETTIFICA DEL RICAVO	31/12/202x A1) Rettifica ricavi	@	B4) Fondo oneri
PREMIO IN NATURA	➔	NO RETTIFICA DEL RICAVO	31/12/202x B13) Altri accantonamenti	@	B4) Fondo oneri

Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Vendite con diritto di reso**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Vendite con diritto di reso (cfr. paragrafi 26-30)

26. Per **diritto di reso** si intende il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.

27. Nel caso di vendite con diritto di reso, che non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene, **i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo**, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, **che il cliente non restituirà il bene.**

28. Nel caso in cui la società effettui una valutazione per massa del rischio di reso dei beni venduti si applica il disposto del paragrafo 15 lettera a) per determinare l'ammontare della passività classificata tra i **fondi oneri**. In contropartita la società rettifica il ricavo.



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Vendite con diritto di reso (cfr. paragrafi 26-30)

29. In entrambi i casi previsti dai paragrafi 27 e 28, la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso **comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino**. L'iscrizione di questa attività può avvenire anche al costo medio del bene venduto se il valore contabile originario non è attendibilmente determinabile. L'attività iscritta nell'attivo circolante è oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.

30. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-*bis* del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile, possono non applicare il disposto del paragrafo 29 in merito alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Tali società possono iscrivere 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. Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

19. Per quanto riguarda la contabilizzazione delle vendite con diritto di reso (intesi come rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante), il principio prevede che la società rileva i ricavi solo se è ragionevolmente certa che il cliente non restituirà il bene.

Tuttavia, il principio non richiede, in ogni caso, una valutazione puntuale su ogni singola vendita. Infatti, consente la valutazione per massa del rischio di reso, ossia di effettuare una valutazione complessiva su tutte le vendite di beni simili per le quali alla data di chiusura di bilancio sussiste il rischio di reso. In tal caso, la società iscrive un fondo oneri e riduce il ricavo da vendita.

È stato anche chiarito che la contabilizzazione del reso comporta l'iscrizione, tra le rimanenze, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino, o al suo costo medio se tale valore non è attendibilmente determinabile. Tale contabilizzazione permette di rappresentare in bilancio una passività pari all'effettivo ammontare che si prevede di dover rimborsare al cliente.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 1: Vendite con diritto di reso (1/3)

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.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Alla data di chiusura del bilancio procede ad una valutazione di tale rischio e reputa che i clienti restituiranno il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti). Conseguentemente, la società iscrive un ricavo da vendita pari ad euro 50.000 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 2.500) in contropartita del ricavo.

Di seguito si riportano le scritture:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
31.12.202X			
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.500	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.500

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 1: Vendite con diritto di reso (2/3)

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.750 pari al costo di euro 70 per 25 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.750	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.750

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 1: Vendite con diritto di reso (3/3)

### ***Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro-imprese***

La società che si avvale della semplificazione prevista al paragrafo 30 del presente principio iscrive in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che si prevede di rimborsare al cliente (euro 2.500) e il costo del bene venduto che si prevede di ricevere (euro 1.750). Le scritture contabili sono le seguenti:

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		50.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
C) II 1)	Crediti verso clienti	25.000	
31.12.202X			
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	750	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		750

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 2: Vendite con diritto di reso (1/2)

Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di euro 43, euro 51 e euro 65. Il costo unitario del prodotto A è di euro 30, del prodotto B di euro 40 e del prodotto C è di euro 50.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Alla data di chiusura del bilancio, poiché la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso, procede ad una valutazione di tale rischio e reputa che storicamente i clienti hanno restituito il 10% dei prodotti venduti. Tale valutazione si riferisce a tutte le tipologie di prodotto.

PRODOTTO	COSTO MAGAZZINO	QUANTITÀ	PREZZO VENDITA	RICAVO	VALORE RESO	VALORE ATTIVITÀ
A	30	100	43	$4.300 = 43 \times 100$	$430 = 43 \times 10$	$300 = 30 \times 10$
B	40	150	51	$7.650 = 51 \times 150$	$765 = 51 \times 15$	$600 = 40 \times 15$
C	50	70	65	$4.550 = 65 \times 70$	$455 = 65 \times 7$	$350 = 50 \times 7$
TOTALE				<b>16.500</b>	<b>1.650</b>	<b>1.250</b>

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 2: Vendite con diritto di reso (2/2)

Pertanto, la società iscrive un ricavo di vendita pari ad euro 16.500 ed un fondo oneri pari all'ammontare che prevede dovrà restituire al cliente (importo di euro 1.650) in contropartita del ricavo. Di seguito si riportano le scritture.

01.01.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		16.500
C) IV	Disponibilità liquide	16.500	
31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.650	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		1.650

Inoltre, il costo del bene che sarà oggetto di reso è iscritto in una voce separata delle rimanenze al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino (importo di euro 1.250) in contropartita della variazione di magazzino.

31.12.202X		Dare	Avere
C) I 6)	Attività per resi attesi	1.250	
A) 2)	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		1.250

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Sconti in fattura**



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **OIC 12 – A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni**

49. I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile). L'articolo 2425-bis, comma 1, si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). **Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi.** Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio.

## **OIC 34 – Sconti in fattura (sconti condizionati) (cfr. par. 10)**

10. Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole contrattuali. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto e presenta degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14-15. Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.



## **Termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Prezzo complessivo del contratto (cfr. paragrafi 10-13)

11. Nel caso in cui il contratto preveda **termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale**, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato.

12. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-*bis* del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile, possono non applicare il disposto del paragrafo 11.

### MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

8. Coerentemente con quanto disposto dall'OIC 15 "Crediti", il principio prevede che il prezzo complessivo del contratto è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato se il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi e interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 - Esistenza nel contratto di una componente di finanziamento significativa (cfr. paragrafi 60-65)**

62. Nonostante la valutazione di cui al paragrafo 61, il contratto con il cliente **non contiene alcuna componente di finanziamento significativa in presenza di uno qualsiasi dei seguenti fattori:**

- a) il cliente ha pagato in anticipo per i beni o servizi e i termini di trasferimento dei beni o servizi sono a discrezione del cliente;
- b) un importo consistente del corrispettivo promesso dal cliente è variabile e l'importo o i termini di pagamento di detto corrispettivo variano sulla base del verificarsi o del non verificarsi di un evento futuro che sfugge in misura significativa al controllo del cliente o dell'entità (per esempio, se il corrispettivo è una royalty basata sulle vendite);
- c) la differenza tra il corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti del bene o servizio (di cui al paragrafo 61) è dovuta a un motivo diverso dalla concessione di un finanziamento al cliente o all'entità ed è proporzionale al motivo. Per esempio, le condizioni di pagamento possono concedere al cliente o all'entità una tutela nel caso in cui l'altra parte non adempia adeguatamente alcune o tutte le obbligazioni contrattuali.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 30: Pagamento anticipato (1/2)

Un'entità, produttrice di prodotti tecnologici, stipula un contratto con un cliente per fornire assistenza telefonica globale e copertura di riparazione per tre anni insieme al suo prodotto tecnologico. Il cliente acquista questo servizio di assistenza al momento dell'acquisto del prodotto. Il corrispettivo per il servizio è un ulteriore euro 300. I clienti che scelgono di acquistare questo servizio devono pagarlo in anticipo (cioè non è disponibile un'opzione di pagamento mensile).

Per determinare se il contratto contiene una componente di finanziamento significativa, l'entità considera la natura del servizio offerto e lo scopo dei termini di pagamento. L'entità addebita un unico importo anticipato, non con lo scopo primario di ottenere un finanziamento dal cliente ma, piuttosto, per massimizzare la redditività, tenendo in considerazione i rischi associati alla fornitura del servizio. In particolare, se i clienti potessero pagare mensilmente, sarebbero meno propensi a rinnovare e la popolazione di clienti che continua a utilizzare il servizio di assistenza negli anni successivi potrebbe diventare più piccola e meno diversificata nel tempo (cioè i clienti che scelgono di rinnovare storicamente sono quelli che fanno un uso maggiore del servizio, aumentando così i costi dell'entità). Infine, l'entità dovrebbe sostenere maggiori costi amministrativi, come quelli relativi alla gestione dei rinnovi e alla riscossione dei pagamenti mensili.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 30: Pagamento anticipato (2/2)

Nel valutare i requisiti di cui al paragrafo 62(c) dell'IFRS 15, l'entità stabilisce che i termini di pagamento sono stati strutturati principalmente per motivi diversi dalla fornitura di finanziamenti all'entità. L'entità addebita un unico importo anticipato per i servizi perché altri termini di pagamento (come un piano di pagamento mensile) influirebbero sulla natura dei rischi assunti dall'entità per fornire il servizio e potrebbero rendere antieconomica la fornitura del servizio. A seguito della sua analisi, l'entità conclude che non esiste una componente di finanziamento significativa.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esistenza nel contratto di una componente di finanziamento significativa (cfr. paragrafi 60-65)

64. Per conseguire l'obiettivo di cui al paragrafo 61 quando effettua la rettifica dell'importo promesso del corrispettivo per tener conto della componente di finanziamento significativa l'entità deve utilizzare il **tasso di sconto che sarebbe rispecchiato da un'operazione di finanziamento separata** tra l'entità e il cliente **all'inizio del contratto**. Detto tasso rispecchia le caratteristiche di credito della parte che, ai sensi del contratto, riceve il finanziamento, nonché tutte le garanzie reali o personali prestate dal cliente o dall'entità, comprese le attività trasferite nel quadro del contratto. L'entità può determinare il tasso individuando il tasso che consente di scontare il valore nominale del corrispettivo promesso al prezzo che il cliente pagherebbe in contanti per i beni o servizi quando (o man mano che) sono trasferiti al cliente. Dopo l'inizio del contratto l'entità **non deve aggiornare** il tasso di sconto in caso di variazione dei tassi di interesse o di cambiamento di altre circostanze (per esempio un cambiamento nella valutazione del rischio di credito del cliente).

65. L'entità deve **esporre gli effetti del finanziamento (interessi attivi o passivi) separatamente dai ricavi provenienti da contratti con i clienti nel prospetto di conto economico complessivo**. Gli interessi attivi o passivi sono contabilizzati solo nella misura in cui al momento della contabilizzazione del contratto con il cliente sia rilevata un'attività derivante da contratto (o un credito) o una passività derivante da contratto.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS - Esempio 29: Pagamento anticipato e valutazione del tasso di sconto 1/2

Un'entità stipula un contratto con un cliente per la vendita di un'attività. Il controllo dell'attività sarà trasferito al cliente tra due anni (ossia l'obbligazione di prestazione sarà soddisfatta in un momento preciso). Il contratto prevede due opzioni di pagamento alternative: il pagamento di euro 5.000 in due anni quando il cliente ottiene il controllo dell'attività o il pagamento di euro 4.000 alla firma del contratto. Il cliente sceglie di pagare euro 4.000 alla firma del contratto.

L'entità conclude che il contratto contiene una componente di finanziamento significativa a causa del tempo che intercorre tra il momento in cui il cliente paga l'attività e quello in cui l'entità trasferisce l'attività al cliente, nonché dei tassi di interesse prevalenti sul mercato.

Il tasso di interesse implicito nell'operazione è pari all'11,8%, ovvero il tasso di interesse necessario per rendere economicamente equivalenti le due opzioni di pagamento alternative. Tuttavia, l'entità stabilisce che, in conformità al paragrafo 64 dell'IFRS 15, il tasso da utilizzare per rettificare il corrispettivo promesso è il 6 per cento, ovvero il tasso di finanziamento incrementale dell'entità.



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS - Esempio 29: Pagamento anticipato e valutazione del tasso di sconto 2/2

Le seguenti scritture contabili illustrano come l'entità contabilizzerebbe la componente di finanziamento significativa:

(a) rilevare una passività contrattuale per il pagamento di euro 4.000 ricevuto all'inizio del contratto:

Liquidità euro 4.000

Passività contrattuale euro 4.000

(b) nei due anni che vanno dall'inizio del contratto fino al trasferimento dell'attività, l'entità rettifica l'importo promesso del corrispettivo (secondo quanto previsto dal paragrafo 65 dell'IFRS 15) e accantona la passività contrattuale rilevando gli interessi su euro 4.000 al sei per cento per due anni:

Interessi passivi euro 494[(a)]

Passività contrattuale euro 494

(a) Euro 494 = euro 4.000 passività contrattuale × (6 per cento di interessi all'anno per due anni).

(c) rilevare i ricavi per il trasferimento del bene:

Debito contrattuale euro 4.494

Ricavi euro 4.494

Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Corrispettivo non monetario**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Prezzo complessivo del contratto (cfr. par. 10-13)

13. Nei contratti che prevedono il regolamento del **corrispettivo attraverso un'attività diversa dalle disponibilità liquide**, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 - Esempio 31: Diritto a un corrispettivo non monetario**

Un'entità stipula un contratto con un cliente per la fornitura di un servizio settimanale per un anno. Il contratto viene firmato il 1° gennaio 20X1 e il lavoro inizia immediatamente. L'entità conclude che il servizio è un'unica obbligazione ad adempiere ai sensi del paragrafo 22(b) dell'IFRS 15. In cambio del servizio, il cliente promette 100 azioni ordinarie per ogni settimana di servizio (per un totale di 5.200 azioni per il contratto). I termini del contratto prevedono che le azioni siano pagate al completamento di ogni settimana di servizio.

Per determinare il prezzo dell'operazione (e l'importo del ricavo da rilevare), l'entità valuta il fair value di 100 azioni ricevute al completamento di ogni servizio settimanale.

L'entità non riflette nei ricavi eventuali variazioni successive del fair value delle azioni ricevute (o da ricevere).

Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Corrispettivo da pagare al cliente**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Prezzo complessivo del contratto (cfr. par. 10-13)

10. Il prezzo complessivo del contratto è desumibile dalle clausole contrattuali. Se il prezzo complessivo non è immediatamente riscontrabile nel contratto e presenta degli elementi di variabilità, si deve procedere con la valorizzazione di tali componenti variabili secondo le disposizioni contenute nei paragrafi 14-15. **Inoltre nella determinazione del prezzo complessivo si tiene conto anche degli importi dovuti al cliente che sono assimilabili a sconti e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi dovuti al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 - Corrispettivo da pagare al cliente (cfr. paragrafi 70-72)**

71. Se il corrispettivo da pagare al cliente rappresenta il pagamento di un bene o servizio distinto che l'entità riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare l'acquisto del bene o servizio secondo le stesse modalità seguite per contabilizzare gli altri acquisti dai fornitori.

**Se l'importo del corrispettivo da pagare al cliente supera il fair value (valore equo) del bene o servizio distinto che l'entità riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare l'eccedenza come riduzione del prezzo dell'operazione.**

**Se non può ragionevolmente stimare il fair value (valore equo) del bene o servizio che riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare come riduzione del prezzo dell'operazione la totalità del corrispettivo da pagare al cliente.**

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Il corrispettivo pagato o da pagare a un cliente può assumere molte forme diverse:

- **Oneri di posizionamento** - I produttori di prodotti di consumo pagano comunemente ai dettaglianti degli oneri per avere i loro prodotti in evidenza sugli scaffali dei negozi. In genere, tali compensi non forniscono un bene o un servizio distinto al produttore e sono trattati come una riduzione del prezzo della transazione.
- **Accordi di pubblicità cooperativa** - Un'entità si impegna a rimborsare un rivenditore per una parte dei costi sostenuti dal rivenditore per pubblicizzare i prodotti dell'entità. La determinazione se il pagamento da parte del venditore sia in cambio di un bene o servizio distinto al valore equo dipende da un'attenta analisi dei fatti e delle circostanze del contratto.
- **Protezione del prezzo** - Un'entità può accettare di rimborsare un rivenditore fino a un importo specifico per le riduzioni nel prezzo di vendita subite dal rivenditore per i prodotti dell'entità in un determinato periodo di tempo. Normalmente tali corrispettivi non forniscono un bene o un servizio distinto al produttore e sono trattati come una riduzione del prezzo dell'operazione.
- **Buoni e sconti** - Un cliente indiretto di un'entità può ricevere un rimborso di una parte del prezzo di acquisto del prodotto o del servizio acquistato restituendo un modulo al rivenditore o all'entità. In genere, tali spese non forniscono un bene o un servizio distinto al produttore e sono trattate come una riduzione del prezzo della transazione (cash back).
- **Accordi "pay-to-play"** - In alcuni accordi, l'entità paga un corrispettivo anticipato al cliente prima di, o in concomitanza con, l'ingresso nel mercato o in concomitanza, con la stipula di un contratto. Nella maggior parte dei casi, questi pagamenti non sono associati ad alcun bene o servizio distinto da ricevere dal cliente e sono trattati come una riduzione del prezzo dell'operazione.



# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 7: contabilizzazione importo da pagare al cliente

Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.

La società, ai sensi dei paragrafi 10-11, nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.

### ***E se nell'esempio la consegna fosse avvenuta in diversi periodi di tempo: quando contabilizzare la riduzione dei ricavi?***

IFRS 15.72. Di conseguenza, se il corrispettivo da pagare al cliente è contabilizzato come riduzione del prezzo dell'operazione, l'entità deve rilevare la riduzione dei ricavi quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei due eventi seguenti:

- a) l'entità rileva i ricavi provenienti dal trasferimento al cliente dei relativi beni o servizi e
- b) l'entità paga o si impegna a pagare il corrispettivo (anche se il pagamento dipende da un evento futuro). L'impegno può derivare implicitamente dalle pratiche commerciali abituali dell'entità.

# Determinazione del prezzo complessivo del contratto



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 - Esempio 32: Corrispettivo da pagare cliente

Un'entità che produce beni di consumo stipula un contratto di un anno per la vendita di beni a un cliente che è una grande catena globale di negozi al dettaglio. Il cliente si impegna ad acquistare almeno euro 15 milioni di prodotti nel corso dell'anno. Il contratto prevede inoltre che l'entità effettui un pagamento non rimborsabile di euro 1,5 milioni al cliente all'inizio del contratto. Il pagamento di euro 1,5 milioni compenserà il cliente per le modifiche che dovrà apportare alle sue scaffalature per accogliere i prodotti dell'entità.

L'entità considera le disposizioni dei paragrafi 70-72 e conclude che il pagamento al cliente *non è in cambio di un bene o servizio distinto* che viene trasferito all'entità. Questo perché l'entità ***non ottiene il controllo di alcun diritto*** sugli scaffali del cliente. Di conseguenza, l'entità stabilisce che, in conformità al paragrafo 70, il pagamento di euro 1,5 milioni è una *riduzione del prezzo dell'operazione*.

L'entità applica le disposizioni di cui al paragrafo 72 e conclude che il corrispettivo dovuto è contabilizzato come una riduzione del prezzo dell'operazione **quando l'entità rileva i ricavi per il trasferimento dei beni**. Di conseguenza, quando l'entità trasferisce i beni al cliente, riduce il prezzo dell'operazione per ciascun bene del 10% (euro 1,5 milioni ÷ euro 15 milioni). Pertanto, nel primo mese in cui l'entità trasferisce i beni al cliente, l'entità rileva ricavi per euro 1,8 milioni (euro 2,0 milioni di importo fatturato meno euro 0,2 milioni di corrispettivo dovuto al cliente).



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



La seconda delle cinque fasi per l'iscrizione del ricavo in bilancio è l'identificazione delle obbligazioni.

**OIC 34, punto 16:** al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione. Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni, che attraverso il contratto sono promessi al cliente. La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.

Per applicare correttamente il Principio, un'entità deve identificare i beni o servizi promessi all'interno del contratto e determinare quali di tali beni o servizi costituiscono obbligazioni di fare separate.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Esempio A** – *Promesse identificabili separatamente – vendita apparecchiatura e servizio di installazione*

Un'entità stipula un contratto per vendere un'apparecchiatura e servizi di installazione. L'attrezzatura è operativa senza alcuna modifica o personalizzazione e l'installazione richiesta non è complessa e può essere eseguita anche da fornitori diversi.

L'entità identifica due promesse: a) fornitura attrezzatura, b) servizi di manutenzione in quanto:

1. l'entità non fornisce un servizio di integrazione significativo;
2. i servizi di installazione non modificherebbero in modo significativo l'attrezzatura;
3. sebbene il cliente possa beneficiare del controllo dell'apparecchiatura solo dopo l'installazione, i servizi di installazione non incidono in modo significativo perché l'entità sarebbe in grado di mantenere la sua promessa di trasferire l'apparecchiatura indipendentemente dalla promessa di fornire il servizio di installazione.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**OIC 34, punto 17:** il redattore del bilancio non deve trattare come singole unità elementari di contabilizzazione:

- a) i beni e i servizi previsti dal contratto che sono integrati o interdipendenti tra loro. Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri;
- b) le prestazioni previste dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. Ciò accade in presenza di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società. In tal caso, il costo che la società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi.

Inoltre, non è necessario separare le singole unità elementari di contabilizzazione quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene effettuata nello stesso esercizio.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**IFRS 15, paragrafo 27:** Il bene o servizio promesso al cliente è **distinto** se sono soddisfatti entrambi i seguenti criteri:

- a) il cliente può usufruire del bene o servizio o preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili per il cliente (ossia il bene o servizio è per sua natura tale da poter essere distinto);
- b) la promessa dell'entità di trasferire al cliente il bene o servizio può essere distinta da altre promesse contenute nel contratto (ossia la promessa di trasferire il bene o servizio è distinta nell'ambito del contratto).

**IFRS 15, paragrafo 28:** Il cliente può usufruire del bene o servizio conformemente al paragrafo 27, lettera a), se il bene o servizio può essere utilizzato, consumato, venduto per un importo superiore al suo valore di «rottamazione» o altrimenti detenuto secondo modalità che generano benefici economici. Per alcuni beni o servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente. Per altri beni e servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio solo in combinazione con altre risorse facilmente disponibili. Una risorsa facilmente disponibile è un bene o servizio venduto separatamente (dall'entità stessa o da un'altra entità) o una risorsa che il cliente ha già ricevuto dall'entità (compresi beni o servizi che l'entità ha già trasferito al cliente ai sensi del contratto) o a seguito di altre operazioni o eventi. Vari fattori possono indicare che il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili: il fatto che l'entità venda di norma il bene o servizio separatamente ne è un esempio.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**IFRS 15, paragrafo 29:** per valutare se le promesse dell'entità di trasferire beni o servizi al cliente possano essere distinte a norma del paragrafo 27, lettera b), l'obiettivo è determinare se la natura della promessa, nell'ambito del contratto, sia il trasferimento di ciascuno di tali beni o servizi individualmente o invece il trasferimento di uno o più insiemi di elementi di cui i beni o servizi promessi sono input. Seguono esempi di situazioni che indicano che due o più promesse di trasferire beni o servizi al cliente non possono essere distinte:

- a) l'entità fornisce un importante servizio di integrazione dei beni o servizi con altri beni o servizi promessi nel contratto in una combinazione di beni o servizi che costituiscono il prodotto o i prodotti per i quali il cliente ha concluso il contratto. In altri termini, l'entità utilizza i beni o servizi come input per produrre o fornire l'insieme o gli insiemi di prodotti specificati dal cliente. L'insieme o gli insiemi di prodotti potrebbero comprendere più di una fase, elemento o unità;
- b) uno o più dei beni e servizi modificano o adattano in maniera significativa o sono modificati o adattati in maniera significativa da uno o più degli altri beni o servizi promessi nel contratto;
- c) i beni o servizi sono fortemente interdipendenti o interconnessi. In altri termini, ognuno dei beni o servizi è significativamente influenzato da uno o più degli altri beni o servizi oggetto del contratto. Per esempio, in alcuni casi due o più beni o servizi si influenzano in misura significativa tra loro perché l'entità non sarebbe in grado di soddisfare la sua promessa trasferendo ciascuno dei beni o servizi in modo indipendente.

**IFRS 15, paragrafo 30:** se il bene o servizio promesso non è distinto, l'entità deve raggrupparlo insieme ad altri beni o servizi promessi fino a individuare una combinazione distinta di beni o servizi. Di conseguenza, in alcuni casi, l'entità dovrà contabilizzare come unica obbligazione di fare tutti i beni o servizi promessi nel contratto.



# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



L'IFRS 15 **identifica 3 fattori** (non esaustivi) che hanno lo scopo di aiutare l'entità ad identificare quanto le promesse in un pacchetto di beni o servizi non sono identificati separatamente e pertanto devono essere combinati in un'unica obbligazione di fare.

Il **primo fattore** è la presenza di un servizio di integrazione significativo. Quando un'entità fornisce un servizio di integrazione significativo, il rischio di trasferimento dei singoli beni o servizi è inseparabile dal pacchetto di beni o servizi integrati perché formano una parte sostanziale della promessa dell'entità al cliente. Questo fattore può essere rilevante in molti contratti di costruzione in cui un appaltatore fornisce un servizio di integrazione per gestione e coordinare i vari compiti di costruzione ed assume i rischi associati all'integrazione di tali compiti.

## **Esempio:** *servizio di integrazione significativo*

L'appaltatore Q, impresa di costruzioni, stipula un contratto con un cliente per progettare e costruire una sala da concerto. Il progetto ha due fasi, progettazione e costruzione ed il contratto prevede un compenso separato per ciascuna fase.

Ai fini di questo esempio, si supponga che i singoli beni e servizi forniti in ogni fase siano capaci di essere distinti. L'appaltatore Q deve quindi determinare se ciascuno dei singoli beni e servizi in ciascuna fase è distinto nel contesto del contratto.

L'appaltatore fornisce un servizio significativo di:

- 1) integrazione di vari servizi di progettazione per produrre i piani nella fase di progettazione;
- 2) integrare i vari materiali e servizi per costruire la sala da concerto nella fase di costruzione.

L'appaltatore Q valuta quindi se i beni e servizi aggregati alla fase di progettazione (es. piani di progetto) ed i beni e servizi aggregati nella fase di costruzione sono distinti e, pertanto, sono due prestazioni o rappresentino un'unica obbligazione di fare.

In questa illustrazione, la progettazione e la costruzione di una sala da concerto è necessaria per soddisfare il contratto dell'appaltatore Q con il cliente. Data la natura complessa del progetto, supponiamo che l'appaltatore Q sarà tenuto a modificare frequentemente il design della sala da concerto durante la costruzione ed a valutare continuamente la proprietà dei materiali. Questi cambiamenti potrebbero indurre l'appaltatore Q a rielaborare la costruzione della sala da concerto. L'appaltatore Q determina che sta fornendo un servizio significativo di integrazione di beni e servizi nell'output combinato per il quale il cliente ha stipulato un contratto (ovvero, una sala da concerto completata).

L'appaltatore Q conclude che i servizi di progettazione ed i servizi di costruzione non sono distinti nel contesto del contratto e dovrebbero essere combinati come un'unica *performance obligation*.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Il **secondo fattore** è la presenza di modifiche o personalizzazioni significative.

## **Esempio** – *Servizio di personalizzazione significativo*

Si supponga che un'entità prometta di fornire ad un cliente un software, che personalizzerà in modo significativo affinché si integri perfettamente con l'infrastruttura già esistente del cliente. Sulla base dei dati e delle circostanze, l'entità determina che sta fornendo ad un cliente un sistema completamente integrato e che il servizio di personalizzazione richiede di modificare in modo significativo l'infrastruttura esistente, in modo tale che i rischi di fornirlo e il servizio di personalizzazione sono inseparabili (non sono identificabili separatamente). Questo perché se un bene/servizio personalizza/modifica significativamente un altro bene/servizio, ogni bene/ servizio viene assemblato insieme per produrre un output combinato.

Il **terzo fattore** è se i beni o servizi promessi sono altamente interdipendenti o altamente correlati. Questo è il fattore più difficile da valutare e necessita di una particolare attenzione.

I beni o servizi promessi sono altamente interdipendenti o altamente correlati se ciascuno dei beni o servizi promessi è influenzato in modo significativo da uno o più degli altri beni o servizi nel contratto.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Esempio:** *beni altamente interdipendenti e altamente correlati*

Un'entità promette di progettare un nuovo prodotto sperimentale per un cliente e di fabbricare dieci unità prototipo di quel prodotto. Poiché il prodotto e il processo di fabbricazione non sono finiti/collaudati, l'entità è tenuta a continuare a testare e rivedere il design del prodotto in fase di costruzione e collaudo dei prototipi ed apportare le modifiche necessarie ai prototipi in corso o completati.

L'entità si aspetta che la maggior parte o tutte le unità richiederanno alcune rilavorazioni a causa delle modifiche al design apportate durante il processo di produzione. In questa fase il cliente non è in grado di scegliere se acquistare solo il servizio di progettazione o la produzione senza che l'uno influisca in modo significativo sull'altro. L'entità determina che la progettazione e la produzione sono altamente interdipendenti e fortemente correlate con le altre promesse del contratto. Di conseguenza, sebbene ciascuna promessa possa fornire un vantaggio di per sé, le promesse non sono separate ed identificabile nell'ambito del contratto. Al contrario, se il design fosse stato simile a quello di un prodotto precedente e/o l'entità non si aspettasse di dover fare rielaborare i prototipi a causa di modifiche di progettazione, l'entità potrebbe determinare che le due promesse non sono altamente interdipendenti o fortemente interconnesse e potrebbe concludere che il contratto contiene molteplici obblighi di esecuzione.

# Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Esempio:** *beni non altamente interdipendenti e altamente correlati*

La società A stipula con il cliente un contratto non annullabile per la vendita di un'unità immobiliare che coinvolge il trasferimento di un lotto di terreno e di un fabbricato che A costruisce in quel terreno.

All'inizio del contratto A trasferisce il titolo legale del terreno ed il cliente paga il prezzo specificato per esso (il trasferimento della proprietà non è revocabile).

Per tutto il periodo della costruzione, il cliente effettua dei pagamenti che non corrispondono necessariamente allo stato avanzamento lavori. Il progetto e le specifiche dell'edificio sono state già concordate prima della firma del contratto; tuttavia, durante il periodo di costruzione, il cliente può richiedere delle modifiche che possono essere rifiutate da A solo per determinati motivi (esempio modifica permesso di costruire).

Anche A può proporre delle modifiche (che non comportino aumenti di prezzo irragionevoli o ritardi) ma dette modifiche devono essere approvate dal cliente.

L'entità A valuta che il terreno ed il fabbricato sono distinti in quanto, nonostante il rapporto funzionale terreno – edificio, i rischi nel trasferire il terreno sono separabili da quelli assunti nella costruzione dell'edificio e la sua promessa di trasferire il terreno potrebbe essere mantenuta anche se non costruisse l'immobile.



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione (par. 20)

20. Il **prezzo complessivo** determinato ai sensi dei paragrafi 10-15 è allocato a ciascuna **unità elementare di contabilizzazione** sulla base del **rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.**

**Prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione**

-----  
**Somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto**

I **prezzi di vendita** sono da considerarsi **al netto degli sconti normalmente praticati.**

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – ESEMPIO 6: Contabilizzazione sconto ed allocazione dello sconto

Una società che produce e vende i prodotti A, B C stipula un contratto con un cliente per un prezzo totale pari ad euro 1.000.

Da listino prezzo gli stessi hanno i seguenti prezzi:

Prodotto	Prezzo
A	400
B	350
C	350
<b>Totale</b>	<b>1.100</b>

Il contratto include quindi uno sconto implicito di euro 100 che la società, alloca proporzionalmente alle singole unità elementari di contabilizzazione.

Tuttavia, poiché la società è solita vendere insieme i prodotti B e C per un prezzo pari ad euro 600 ed il prodotto A ad un prezzo pari ad euro 400, la società alloca lo sconto di euro 100 ai soli prodotti B e C.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Ripartizione degli sconti (par. 81-83)

81. Il cliente **ottiene uno sconto** per l'acquisto di una combinazione di beni o di servizi **se la somma dei prezzi di vendita a sé stanti** dei beni o servizi promessi nel contratto **supera il corrispettivo promesso nel contratto**.

**Salvo** se l'entità dispone **di elementi** osservabili ai sensi del paragrafo 82 che indicano che **la totalità dello sconto si riferisce soltanto ad una o più obbligazioni** di fare previste dal contratto, ma non a tutte, l'entità deve **ripartire lo sconto proporzionalmente tra tutte le obbligazioni di fare previste dal contratto**.

In tali circostanze la ripartizione proporzionale dello sconto è la conseguenza della ripartizione da parte dell'entità del prezzo dell'operazione tra ciascuna obbligazione di fare sulla base dei relativi prezzi di vendita a sé stanti dei sottostanti beni o servizi distinti.



# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Ripartizione degli sconti (par. 81-83)

82. L'entità deve ripartire interamente lo sconto tra uno o più obbligazioni di fare previste nel contratto, **ma non tra tutte**, se sono soddisfatti tutti i seguenti criteri:

- a) di norma l'entità vende separatamente ciascun bene o servizio distinto (o ciascuna combinazione di beni o servizi distinti) previsto nel contratto;
- b) di norma **l'entità vende separatamente anche la combinazione (o le combinazioni) di alcuni dei beni o servizi distinti**, concedendo uno sconto sui prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi di ciascuna combinazione e
- c) lo sconto attribuibile a ciascuna combinazione di beni o servizi di cui al paragrafo 82, lettera b), è sostanzialmente il medesimo sconto previsto dal contratto, e l'analisi dei beni o dei servizi di ciascuna combinazione fornisce elementi osservabili dell'obbligazione (o delle obbligazioni) di fare a cui si riferisce la totalità dello sconto previsto dal contratto.

83. Se lo sconto è assegnato interamente a una o più obbligazioni di fare previste dal contratto in conformità al paragrafo 82, l'entità deve attribuire lo sconto prima di utilizzare il metodo residuale per stimare il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio conformemente al paragrafo 79, lettera c).

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## ESEMPIO - Allocazione del prezzo di vendita relativo a sé stante

Manufacturing Co. ha stipulato un contratto con un cliente per la vendita di una macchina per euro **100.000**. Il prezzo totale del contratto comprende **l'installazione della macchina e un'estensione di garanzia** di due anni. Si supponga che Manufacturing Co. abbia stabilito che vi siano tre obbligazioni di fare e i prezzi di vendita a sé stanti di tali obbligazioni di fare siano i seguenti: **macchina – euro 75.000, servizi di installazione – euro 14.000 e garanzia estesa – euro 20.000**. L'aggregato dei prezzi di vendita a sé stanti (euro 109.000) supera il prezzo totale della transazione di euro 100.000, indicando che esiste uno sconto inerente al contratto. Tale sconto deve essere attribuito a ciascuna delle singole performance obligations sulla base del relativo prezzo di vendita stand alone di ciascuna performance obligation.

Pertanto, l'importo del prezzo dell'operazione di euro 100.000 è allocato a ciascuna obbligazione di fare come segue:

Macchina – euro 8.807 ( $\text{euro } 100.000 \times (\text{euro } 75.000 / \text{euro } 109.000)$ )

Installazione – euro 2.844 ( $\text{euro } 100.000 \times (\text{euro } 14.000 / \text{euro } 109.000)$ )

Garanzia – euro 18.349 ( $\text{euro } 100.000 \times (\text{euro } 20.000 / \text{euro } 109.000)$ )

L'entità rileva come ricavo l'importo attribuito a ciascuna obbligazione di fare quando (o man mano che) ciascuna obbligazione di fare è soddisfatta.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione (par. 21)

21. Il **prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In assenza di un prezzo di riferimento, la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:**

- a) **metodo della valutazione dei prezzi di mercato:** la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento **ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;**
- b) **metodo dei costi attesi più margine:** la società stima il prezzo di vendita sulla base dei **costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato** per il bene o servizio in questione;
- c) **metodo residuale:** la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla **differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili** di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Nel caso in cui la società, applicando uno dei suddetti metodi, **non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è pari al costo sostenuto.**

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione (par. 20-21)

### OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

15. Il principio prevede che il prezzo complessivo del contratto è allocato alle singole unità elementari di contabilizzazione sulla base dei prezzi di vendita delle singole unità. Tale prezzo è quello previsto contrattualmente. Tuttavia, al fine di evitare che vengano favorite politiche di bilancio volte ad anticipare o posticipare utili, si è precisato **che se il prezzo previsto dal contratto è significativamente diverso dal listino prezzi, allora si deve utilizzare quest'ultimo prezzo nell'allocazione del prezzo complessivo. I metodi per stimare i prezzi di vendita delle singole unità di contabilizzazione possono essere utilizzati solo quando non si dispone di prezzi effettivi (i.e. prezzi contrattuali o listino prezzi).**

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione (par. 21)

A) Prezzo contrattuale non significativamente diverso dal listino prezzi tenuto conto degli sconti normalmente praticati



**PREZZO CONTRATTUALE**

B) Prezzo contrattuale significativamente diverso dal listino prezzi tenuto conto degli sconti normalmente praticati



**LISTINO PREZZI**

C) In assenza di prezzo di riferimento (prezzi contrattuali o listino prezzi)



**SCELTA FRA TRE METODOLOGIE**



Metodo della valutazione  
dei prezzi di mercato

Metodo dei costi  
attesi più margine

Metodo residuale

D) Se applicando le tre metodologie non si riesce a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle singole unità



**COSTO SOSTENUTO**

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Ripartizione sulla base del prezzo di vendita a sé stante (par. 76-80)

79. Sono considerati metodi adeguati per la stima del prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio in particolare i seguenti:

- a) **metodo della valutazione dei prezzi di mercato con aggiustamento**: l'entità potrebbe valutare il **mercato** nel quale vende i beni o servizi e **stimare il prezzo che un cliente** di tale mercato sarebbe **disposto a pagare** per i beni o servizi. Questo metodo può anche prevedere tra l'altro il riferimento ai **prezzi praticati dai concorrenti** dell'entità per beni o servizi **simili** e l'**aggiustamento** di detti prezzi per **riflettere i costi e i margini** dell'entità;
- b) **metodo dei costi attesi più margine**: l'entità potrebbe prevedere il **costo** che si attende di sostenere per adempiere l'obbligazione di fare e **aggiungere un margine adeguato** per il bene o servizio in questione;
- c) **metodo residuale**: l'entità può stimare il prezzo di vendita a sé stante facendo riferimento **al prezzo complessivo dell'operazione, meno la somma dei prezzi di vendita** a sé stanti osservabili di altri beni o servizi promessi nel quadro del contratto. Tuttavia, l'entità può utilizzare il **metodo residuale** per stimare, conformemente al paragrafo 78, il prezzo di vendita a sé stante di un bene o servizio **solo se è soddisfatto uno dei seguenti criteri**:
  - i) l'entità **vende lo stesso bene o servizio a clienti diversi** (contemporaneamente o quasi contemporaneamente) a prezzi **che variano entro un'ampia forchetta** (ossia il **prezzo di vendita è molto variabile**, perché dalle operazioni passate o da altre caratteristiche osservabili **non è possibile discernere un prezzo di vendita a sé stante rappresentativo**); o
  - ii) l'entità **non ha ancora fissato il prezzo del bene o servizio, e in precedenza quest'ultimo non è mai stato venduto separatamente** (ossia il prezzo di vendita è incerto).

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Ripartizione sulla base del prezzo di vendita a sé stante (par. 76-80)

80. Potrebbe essere necessario utilizzare una **combinazione di metodi** per stimare i prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi promessi nel contratto, **se i prezzi di vendita a sé stanti di due o più di tali beni o servizi sono molto variabili o incerti**.

Per esempio, l'entità potrebbe utilizzare il metodo residuale per stimare il prezzo di vendita a sé stante aggregato dei beni o servizi promessi il cui prezzo di vendita a sé stante è molto variabile o incerto e poi utilizzare un altro metodo per stimare i prezzi di vendita a sé stanti dei singoli beni o servizi che compongono il prezzo di vendita a sé stante aggregato determinato con il metodo residuale. Se utilizza una combinazione di metodi per stimare il prezzo di vendita a sé stante di ciascun bene o servizio promesso nel contratto, l'entità deve valutare se la ripartizione del prezzo dell'operazione tra i prezzi di vendita a sé stanti stimati sia **conforme all'obiettivo della ripartizione di cui al paragrafo 73** e alle **disposizioni in materia di stima** dei prezzi di vendita a sé stanti di cui al paragrafo 78.

Questi non sono gli unici approcci di stima consentiti. **L'IFRS 15 consente qualsiasi approccio di stima** ragionevole, purché risulti **coerente con la nozione di prezzo di vendita a sé stante**, **massimizzi l'utilizzo di input osservabili** e sia applicato su base **coerente per beni o servizi e clienti simili**. [IFRS 15, paragrafo 80].

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## Esempi di allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione:

OIC 34: Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata

IFRS 15: Allocazione del prezzo di transazione in presenza di un intervallo di prezzi di vendita autonomi

IFRS 15: Stima del prezzo di vendita autonomo utilizzando l'approccio residuale (coerente con OIC 21. lett. c)



# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 12: Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata (1/4)

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente **per la vendita di un'automobile per euro 25.000**. Il prezzo dell'automobile **include 4 tagliandi gratuiti per i successivi 4 anni**.

### *Contabilizzazione nel bilancio ordinario*

Ai sensi del paragrafo 17 del presente principio contabile la società procede con l'analisi contrattuale ed individua due distinte unità elementari di contabilizzazione:

- **Vendita del bene, e**
- **Prestazione del servizio (4 tagliandi)**

Una volta individuate le due unità elementari di contabilizzazione, la società deve procedere con l'allocazione del prezzo complessivo alle singole componenti.

Ai sensi dei paragrafi 19-21 del presente principio contabile, poiché **il contratto non stabilisce in modo chiaro il prezzo di ciascuna unità elementare** di contabilizzazione, la società procede con la valorizzazione delle singole componenti tenendo conto del proprio **listino prezzi** (paragrafo 21). Sulla base del listino prezzi della società, il valore di un **singolo tagliando è pari ad euro 500 mentre il valore dell'automobile è pari ad euro 23.000**.

Pertanto, per quanto riguarda la vendita dell'automobile, la società rileva il ricavo al momento del **trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici per un importo pari a euro 23.000**. Tale momento coincide con la **consegna del bene** al cliente.

Per quanto riguarda la prestazione **del servizio** la società rileverà i ricavi negli esercizi in **cui effettuerà i relativi tagliandi**.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 12: Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata (2/4)

Di seguito si riportano le scritture:

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		23.000
C) IV	Disponibilità liquide	25.000	
E)	Risconto passivo		2.000
31.12.202X+1		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		500
E)	Risconto passivo	500	

La stessa scrittura viene effettuata nei tre esercizi successivi.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 12: Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata (3/4)

### *Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese*

Ai sensi del paragrafo 18 del presente principio contabile poiché si tratta di un contratto non complesso la cui **separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe degli effetti irrilevanti**, la società valuta di poter usufruire dell'opzione prevista dal principio.

Pertanto, la società procede con **la rilevazione del ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita del bene) per euro 25.000** al 31.12.202X. Contestualmente, per tener conto **dell'impegno di effettuare i 4 tagliandi gratuiti**, deve stimare un accantonamento al **Fondo Rischi e Oneri** pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione. In tal caso la società stima di dover sostenere un costo pari ad euro **1.200 (ad esempio euro 300 per ogni tagliando)**.

Di seguito si riportano le scritture:

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 12: Vendite di beni e servizi: bilancio ordinario e bilancio in forma abbreviata (3/4)

### *Contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata e micro imprese*

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		25.000
C) IV)	Disponibilità liquide	25.000	
B) 13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	1.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		1.200

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Esempio: Allocazione del prezzo di transazione in presenza di un intervallo di prezzi di vendita autonomi

L'entità X **vende un prodotto** al cliente Y, **insieme a un servizio distinto**. L'Entità X vende **il prodotto per prezzi a sé stanti che vanno da euro 7.500 a euro 8.500**, e **il servizio** è venduto a un prezzo a sé stante di euro **4.000**.

Si supponga che i **prezzi contrattuali dichiarati per il prodotto e il servizio** siano euro **6.500** e euro **2.000**, rispettivamente, per un prezzo totale della transazione di euro **8.500**. L'entità X ha una politica che utilizzerà il **limite esterno più vicino al prezzo contrattuale** indicato quando si esegue il calcolo dell'allocazione. In questo scenario, **il prezzo del contratto per il prodotto non rientra nell'intervallo dei prezzi di vendita autonomi**. Pertanto, l'Entità X dovrebbe determinare per il prodotto un prezzo che si colloca all'interno dell'intervallo da utilizzare. Coerentemente con la sua politica, l'Entità X utilizza il limite esterno più vicino al prezzo del contratto, **ovvero euro 7.500**. Pertanto, in questo scenario, il totale dei prezzi di **vendita a sé stanti è di euro 11.500**

(euro 7.500 per il prodotto e euro 4.000 per il servizio). Il calcolo è il seguente:

Prezzo di vendita autonomo			Prezzo di vendita allocato
Prodotto	7.500	$(7.500 \div 11.500 \times 8.500)$	5.543
Servizio	<u>4.000</u>	$(4.000 \div 11.500 \times 8.500)$	<u>2.957</u>
Totale	11.500		8.500

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Esempio: Stima del prezzo di vendita autonomo utilizzando l'approccio residuale

L'Entità X stipula un contratto con un cliente per la **vendita di software, servizi professionali e manutenzione** come pacchetto integrato per **euro 20.000**. I **servizi professionali e la manutenzione hanno prezzi osservabili** dalle vendite storiche dell'Entità X. Il **software è un nuovo prodotto** per l'Entità X per il quale ha vendite storiche limitate e nessun prezzo stabilito. L'Entità X non ha storicamente venduto software simili e **il costo del software per l'Entità X è euro 6.000**.

### *Scenario A*

L'Entità X **vende frequentemente servizi professionali e manutenzione separatamente** a prezzi osservabili rispettivamente di **euro 7.000 e euro 5.000**.

Se l'Entità X determina che non ci sono altri dati osservabili rilevanti per determinare il prezzo di vendita a sé stante **del software**, può **utilizzare l'approccio residuale**. Questo approccio si traduce in un prezzo di vendita autonomo per **il software di euro 8.000** (euro 20.000 – euro 7.000 – euro 5.000).

### *Scenario B*

L'Entità X vende frequentemente **servizi professionali e manutenzione separatamente** a prezzi osservabili rispettivamente di **euro 14.000 e euro 5.500**.

L'approccio residuale comporterebbe un prezzo di vendita autonomo **per il software di euro 500** (euro 20.000 – euro 14.000 – euro 5.500). Potrebbe non essere appropriato utilizzare l'approccio in questa **situazione perché il risultato assegna poca peso al software**.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Vendite con garanzia (cfr. paragrafi A1-A2)

A.1 La **garanzia di assistenza al cliente, prevista per legge, non è separata dal bene venduto** e quindi è trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In tal caso, la società rileva il ricavo per l'intera vendita e **valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri** pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto".

A.2 Invece, **tutte le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato** ai sensi dei paragrafi 16-18 del presente principio contabile.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## Esempi di contabilizzazione vendite con garanzia

OIC 34: Contabilizzazione vendite con garanzia *ex lege*

OIC 34: Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto

OIC 34: Contabilizzazione vendita con garanzia aggiuntiva gratuita sul bene



# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 4: Contabilizzazione vendite con garanzia *ex lege* (1/2)

Una società che produce e vende elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di 100 unità di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 300 ciascuno. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 220.

La società, per disposizioni di legge, concede al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita.

La società procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso specifico, ai sensi del paragrafo 16, si individua una sola unità elementare circa la fornitura dei beni e pertanto il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente.

Per quanto attiene i rischi, la società ha mantenuto unicamente il rischio relativo all'assistenza gratuita *ex lege* da fornire, e perciò rileva i ricavi secondo il disposto del paragrafo A1.

La società procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 10% dei prodotti (pari a 10 unità di prodotti) e quindi valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi. 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 che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto (pari a euro 2.200).

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 4: Contabilizzazione vendite con garanzia *ex lege* (2/2)

Di seguito si riportano le scritture (per semplicità non si considera effetto fiscale):

31.12.202X		Dare	Avere
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		30.000
C) IV)	Disponibilità liquide	30.000	
B13	Accantonamenti a fondi rischi ed oneri	2.200	
B)	Fondo per Rischi e Oneri		2.200

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 5: Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto (1/2)

Una società che produce e vende computer stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di un pc alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 5.000.

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

La società, dapprima, procede con l'analisi contrattuale al fine di identificare le singole componenti. Nel caso specifico si individuano due unità elementari di contabilizzazione, una relativa alla fornitura del bene e l'altra relativa all'assistenza gratuita. Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici e tale valutazione viene effettuata per ciascuna unità elementare di contabilizzazione.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici e solo in relazione alla fornitura del bene conclude che sono stati trasferiti sostanzialmente sia i rischi che i benefici.

Per quanto attiene l'assistenza gratuita, la società valuta che non ha trasferito i rischi ed i benefici, e non trattandosi di una garanzia *ex lege* procede con la contabilizzazione di una unità elementare di contabilizzazione separata secondo il disposto del paragrafo A2.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 5: Contabilizzazione vendite con garanzia aggiuntiva ed allocazione sconto (2/2)

La società determina che il prezzo complessivo è pari a euro 5.000 ed alloca tale importo alle singole unità elementari di contabilizzazione. Ai fini dell'allocazione la società considera quanto indicato nel proprio listino prezzi in relazione al bene fornito ed all'assistenza. Rispettivamente, l'uno è venduto solitamente ad euro 4.000 euro e l'assistenza ad euro 2.000 per due anni. Poiché la società è solita vendere insieme le due forniture ad un prezzo di euro 5.000, la società considera uno sconto implicito di euro 1.000 ed alloca così il prezzo complessivo:

Prodotto	Prezzo
Fornitura bene	3.333 $(4.000 : 6.000 \times 5.000)$
Assistenza	1.667 $(2.000 : 6.000 \times 5.000)$

I ricavi relativi alla fornitura dei beni vengono rilevati al momento della consegna. Viceversa, i ricavi relativi all'assistenza vengono rilevati pro-rata nei due anni.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio: Contabilizzazione vendita con garanzia aggiuntiva gratuita sul bene (1/2)

*Fonte: Centro Studi Castelli S.r.l. – Ratio n.8-9/2023 - 19664*

La società Rossi S.r.l., esercente attività commerciale, ha venduto un macchinario del valore di euro 250.000.

Nel prezzo di vendita è inclusa l'assistenza gratuita post-vendita per 24 mesi.

Le unità elementari presenti nella cessione sono:

- la **vendita del macchinario**;
- la prestazione di servizi consistente **nell'assistenza gratuita post-vendita**.

Il contratto di vendita non specifica il singolo prezzo attribuito a ciascuna unità elementare, per cui la suddivisione del prezzo avviene basandosi sul listino prezzi della Rossi S.r.l., il quale riporta:

- prezzo del macchinario euro 237.500;
- canone di assistenza per 24 mesi euro 12.500 (euro 6.250 per ogni annualità).

Nel caso in cui la Rossi S.r.l. procedesse alla contabilizzazione nel bilancio in forma abbreviata o nel bilancio in forma di microimpresa, la società potrebbe non considerare le singole unità elementari di contabilizzazione. Pertanto, potrebbe rilevare il ricavo relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (rappresentato dalla vendita del bene) per euro 250.000. Contestualmente, per tener conto dell'impegno di effettuare l'assistenza gratuita post-vendita, stanziare un accantonamento al fondo rischi e oneri pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione, valutando un costo pari ad euro 9.000 (quindi euro 4.500 per ogni annualità).

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: vendite con garanzia



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio: Contabilizzazione vendita con garanzia aggiuntiva gratuita sul bene (2/2)

Fonte: Centro Studi Castelli S.r.l. – Ratio n.8-9/2023 - 19664

Di seguito si riportano le scritture (bilancio ordinario):

SP C II 1	CE A 1 SP E	xx.xx.24			
		CREDITI V/CLIENTI	a	DIVERSI MERCİ C/VENDITE RISCONTO PASSIVO	250.000,00
				237.500,00	
				12.500,00	
		Rilevazione della prima unità elementare.			
		xx.xx.25			
SP E	CE A 1	RISCONTO PASSIVO	a	PRESTAZIONI DI SERVIZI	6.250,00
		Rilevazione della seconda unità elementare competenza 2025.			
		xx.xx.26			
SP E	CE A 1	RISCONTO PASSIVO	a	PRESTAZIONI DI SERVIZI	6.250,00
		Rilevazione della seconda unità elementare competenza 2026.			

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Appendice B: beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione (par. B39-B43)

B39. Le opzioni che consentono al cliente di acquisire beni o servizi aggiuntivi a titolo gratuito o con uno sconto possono assumere varie forme, tra cui **incentivi alla vendita**, concessione di punti premio al cliente, **opzioni di rinnovo del contratto** o altri sconti sui futuri acquisti di beni o servizi.

B40. Se nel quadro del contratto l'entità concede al cliente **la possibilità di acquisire beni o servizi aggiuntivi**, questa opzione fa sorgere un'obbligazione di fare nel quadro del contratto solo se essa conferisce al cliente un diritto significativo che quest'ultimo non otterrebbe senza concludere detto contratto (per esempio, uno sconto in aggiunta alla gamma di sconti abitualmente concessi sugli stessi beni o servizi ai clienti della stessa categoria nella stessa zona geografica o sullo stesso mercato). Se l'opzione conferisce un diritto significativo al cliente, di fatto quest'ultimo paga l'entità anticipatamente per beni o servizi futuri, e l'entità rileva i ricavi nel momento in cui i beni o servizi futuri sono trasferiti o quando l'opzione scade.

B41. Se il cliente ha l'opzione di acquisire un bene o servizio aggiuntivo a un prezzo corrispondente al prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio, l'opzione non conferisce al cliente un diritto significativo, anche se può essere esercitata solo concludendo prima un contratto. In tali casi, l'entità ha fatto un'offerta di marketing, che deve contabilizzare conformemente al presente Principio solo quando il cliente esercita l'opzione di acquistare i beni o servizi aggiuntivi.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Appendice B: beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione (par. B39-B43)

B42. Il paragrafo 74 impone all'entità di ripartire il prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare in proporzione al prezzo di vendita a sé stante. **Se il prezzo di vendita a sé stante per l'opzione che consente al cliente di acquisire beni o servizi aggiuntivi non è direttamente osservabile, l'entità deve stimarlo.** La stima deve rispecchiare lo sconto che il cliente otterrebbe al momento dell'esercizio dell'opzione, rettificata per tener conto di entrambi gli elementi seguenti:

- a) eventuali sconti che il cliente potrebbe ottenere senza esercitare l'opzione e
- b) la probabilità che l'opzione venga esercitata.

B43. Se il cliente ha un diritto significativo di acquisire in futuro beni o servizi simili ai beni o servizi previsti originariamente nel contratto e che saranno forniti conformemente alle condizioni enunciate nel contratto iniziale, l'entità può, invece di stimare il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione, ricorrere in alternativa all'espedito pratico di assegnare il prezzo dell'operazione ai beni o servizi opzionali sulla base dei beni o servizi che prevede di fornire e del corrispondente corrispettivo atteso. In generale, le opzioni di questo tipo riguardano il **rinnovo del contratto**.



# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 – Appendice B: beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione (par. B39-B43)**

Se il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione non è direttamente osservabile, l'entità deve stimarlo. Nel fare ciò, l'IFRS 15.B42 richiede che un'entità prenda in considerazione qualsiasi sconto che il cliente riceverebbe in un'operazione a sé stante e la probabilità che il cliente eserciti l'opzione.

Generalmente, i modelli di prezzo delle opzioni considerano sia il valore intrinseco dell'opzione (ovvero, il valore dell'opzione se fosse esercitata oggi) sia il suo valore temporale (ad esempio, l'opzione può essere più o meno preziosa in base alla quantità di tempo fino alla sua data di scadenza e/o la volatilità del prezzo del bene o servizio sottostante). Tuttavia, un'entità è tenuta a misurare solo il valore intrinseco dell'opzione quando stima il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione. Nelle motivazioni per le conclusioni, il Board ha osservato che i vantaggi derivanti dalla valutazione della componente del valore temporale di un'opzione non ne giustificerebbero il costo. [IFRS 15.BC390].

L'esempio seguente illustra il concetto.

# Allocazione del prezzo alle unità elementari di contabilizzazione: servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Esempio: Stima del prezzo di vendita a sé stante di opzioni che rappresentano prestazioni separate

L'editore A vende un libro di testo fisico per euro 10 e offre al cliente un'opzione per acquistare la versione digitale della pubblicazione con uno sconto del 50% sul prezzo al dettaglio di euro 8. Lo sconto tipico per le versioni digitali è del 15%. Pertanto, l'editore A conclude che questo sconto supera lo sconto tipico offerto ai clienti e che fornisce al cliente un **diritto sostanziale**.

Per stimare il prezzo di vendita autonomo dell'opzione, l'editore A stima che vi sia una probabilità del 50% che un cliente riscatti l'opzione di sconto. Pertanto, il prezzo di vendita autonomo stimato dell'opzione di sconto dell'Editore A è di euro 1,40 (euro 8 prezzo digitale x 35% di sconto incrementale x 50% di probabilità di esercitare l'opzione).

L'editore A assegna euro 1,23 ( $\text{euro } 10 \times [\text{euro } 1,40 / (\text{euro } 1,40 + \text{euro } 10)]$ ) del prezzo della transazione all'opzione di sconto e rileva i ricavi per l'opzione quando il cliente esercita il suo diritto per la versione digitale o quando l'opzione scade. L'editore A alloca euro 8,77 ( $\text{euro } 10 - \text{euro } 1,23$ ) al libro fisico e rileva i ricavi per il libro fisico quando trasferisce il controllo del libro al cliente.



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Rilevazione dei ricavi per vendita di beni e prestazioni di servizi

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Rilevazione dei ricavi

**22.** Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione la società dovrà procedere con lo **stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio** sulla base del principio di competenza economica. Il metodo di rilevazione dei ricavi è distinto tra vendita di beni e prestazione di servizi.

## OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (par. 23-25)

**23.** Per le unità elementari di contabilizzazione che rappresentano la vendita di beni, **i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:**

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

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (par. 23-25)

**24.** Nel valutare se il **trasferimento sostanziale dei rischi** sia avvenuto, la società tiene conto sia di **fattori qualitativi** (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di **fattori quantitativi** (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Tuttavia, non tiene conto del rischio di credito, in quanto questo incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'OIC 15 "Crediti" e non sull'iscrizione del ricavo.

**25. Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva.** I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Alcuni esempi delle modalità con cui il cliente può ottenere tali benefici sono i seguenti:

- a. l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- b. l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- c. l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri; oppure
- d. la vendita o lo scambio dei beni.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (par. 23-25)

#### OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

**16.** Alla luce dei commenti ricevuti sul *Discussion Paper* del 2019 si è deciso che il presente principio dovesse confermare l'attuale distinzione tra vendita di beni e prestazione di servizi e che il criterio per la rilevazione dei ricavi da vendita di beni dovesse essere il trasferimento dei rischi e benefici.

**17.** Diversi partecipanti alla consultazione del 2019 hanno chiesto di chiarire quali “rischi” debbano essere trasferiti e cosa debba intendersi per “benefici”.

In relazione ai rischi si è deciso che il principio non dovesse elencare quali rischi andassero 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. Nel principio contabile si è comunque voluto esplicitamente escludere il rischio di credito tra quelli che devono essere considerati per l'iscrizione del ricavo. Ciò in quanto tale rischio incide già sulla recuperabilità del credito ai sensi dell'OIC 15 “Crediti” e quindi non può incidere anche sulla rilevazione del ricavo.

È stato anche chiarito che i benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal 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).

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Sinteticamente, i ricavi da vendita di beni sono rilevati quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita.

Rischi	Benefici
<ul style="list-style-type: none"><li>• richiede una valutazione dei rischi attraverso l'analisi delle clausole; contrattuali e dell'esperienza storica</li><li>• esclude il rischio di credito.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• sono i flussi di cassa che si possono ottenere dal bene;</li><li>• sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporne liberamente, rivendendoli, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.</li></ul>

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### **OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi (par. 31-33)**

**31. I ricavi per prestazione di servizi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono 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; e
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

**32. Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi. Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce ad una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati dalla:**

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro; o
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati; o
- c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.

**33. Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.**

### **OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

**18.** Un'altra problematica segnalata dai partecipanti alle precedenti consultazioni in tema di ricavi riguarda le modalità di rilevazione dei ricavi derivanti da prestazioni di servizi, in particolare non era chiaro se tali ricavi dovessero essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se in alcuni casi potessero essere contabilizzati in proporzione al lavoro svolto. Il principio, coerentemente con quanto previsto dall'OIC 23 per i lavori in corso su ordinazione, prevede che i ricavi per prestazione di servizi siano rilevati in base allo stato di avanzamento se il diritto al corrispettivo per il venditore matura in proporzione alla prestazione eseguita e se l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.



# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **OIC 34 – Esempio: Vendite con consegna differita (1/2)**

Una società alla data del 01.01.202X conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un macchinario e di alcuni pezzi di ricambio particolarmente ingombranti. Il prezzo complessivo del contratto è pari a euro 60.000.

Al 31.12.202X la società consegna il macchinario al cliente che ne prende pieno possesso. Tuttavia, i pezzi di ricambio, per accordi con il cliente, rimangono presso la società venditrice per 2 anni, in quanto il cliente al momento non ha spazio nel proprio magazzino. Al 31.12.202X il cliente ha pieno titolo legale sui pezzi di ricambio e la società venditrice non può utilizzare quei beni. La società venditrice non è responsabile per il deterioramento fisico e tecnologico dei pezzi di ricambio, è responsabile solo in caso di furto dei pezzi di ricambio.

La società effettua una valutazione del contratto e individua tre unità elementari di contabilizzazione:

- Vendita del macchinario
- Vendita dei pezzi di ricambio
- Servizio di custodia dei pezzi di ricambio

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **OIC 34 – Esempio: Vendite con consegna differita (2/2)**

La società alloca il prezzo complessivo del contratto alle 3 unità elementari di contabilizzazione utilizzando il proprio listino prezzi.

L'allocazione è la seguente:

- Macchinario: euro 40.000
- Pezzi di ricambio: euro 15.000
- Servizio di custodia per due anni: euro 5.000

Alla data di chiusura del bilancio la società venditrice conclude che è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio (l'unico rischio che resta in capo alla società venditrice è il rischio di furto valutato come remoto).

Pertanto al 31.12.202X la società rileva ricavi per euro 55.000 per la vendita del macchinario e dei pezzi di ricambio.

I ricavi relativi al servizio di custodia saranno rilevati pro-quota nei due esercizi successivi.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare (par. 31-34)

**31.** L'entità deve rilevare i ricavi quando (o man mano che) adempie all'obbligazione di fare trasferendo al cliente il bene o servizio (ossia l'attività). L'attività è trasferita quando (o man mano che) il **cliente ne acquisisce il controllo**. (Vendite + Servizi)

**32.** Per ogni obbligazione di fare ...

**33.** I beni e i servizi sono attività, anche solo temporaneamente, quando sono ricevuti e utilizzati (come nel caso di numerosi servizi). Per controllo dell'attività si intende la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Il controllo include la capacità di impedire ad altre entità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne benefici. I benefici dell'attività sono i flussi finanziari potenziali (flussi in entrata o risparmi di flussi in uscita) che possono essere ottenuti direttamente o indirettamente in vari modi, tra cui:

- a. l'uso dell'attività per la produzione di beni o la prestazione di servizi (compresi i servizi pubblici);
- b. l'uso dell'attività per aumentare il valore di altre attività;
- c. l'uso delle attività per estinguere passività o ridurre oneri;
- d. la vendita o lo scambio dell'attività;
- e. **il possesso dell'attività.**

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare (par. 38)

**38.** ... Inoltre, l'entità deve prendere in considerazione gli **elementi indicativi del trasferimento** del controllo tra cui rientrano, tra l'altro, i seguenti:

- a. l'entità ha il diritto attuale al pagamento per l'attività: ...;
- b. il cliente possiede il titolo di proprietà dell'attività: ...;
- c. l'entità ha trasferito il possesso materiale dell'attività: ...;
- d. al cliente spettano i rischi e i benefici significativi della proprietà dell'attività: ...;
- e. il cliente ha accettato l'attività: ... .

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare Appendice B – Guida operativa

#### *B79-B82 Accordi di vendita con consegna differita*

**B.79.** L'accordo di vendita con consegna differita (bill and hold) è un contratto in base al quale l'entità fattura al cliente un prodotto ma ne mantiene il possesso materiale fino al trasferimento al cliente in un determinato momento nel futuro. Per esempio, un cliente può chiedere all'entità la conclusione di un contratto del genere perché non dispone dello spazio necessario per stoccare il prodotto o a causa di ritardi nei suoi tempi di produzione.

**B.80.** Per determinare il momento in cui ha adempiuto l'obbligazione di trasferimento del prodotto, l'entità deve valutare quando il cliente acquisisce il controllo (cfr. paragrafo 38). In alcuni contratti, il controllo è trasferito quando il prodotto è consegnato presso il luogo del cliente o quando il prodotto è spedito, secondo quanto stabilito nel contratto (comprese le condizioni di consegna e spedizione). Tuttavia, in altri contratti, può accadere che il cliente acquisisca il controllo del prodotto anche se l'entità ne mantiene il possesso materiale. In tal caso, il cliente ha la capacità di decidere dell'uso del prodotto e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti, pur avendo deciso di non esercitare il diritto di prenderne fisicamente possesso. Di conseguenza, l'entità non ha il controllo del prodotto, ma fornisce piuttosto un servizio di custodia dell'attività del cliente.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare Appendice B – Guida operativa

#### *B79-B82 Accordi di vendita con consegna differita*

**B.81.** Oltre alle disposizioni del paragrafo 38, nell'accordo di vendita con consegna differita, affinché si possa dire che il cliente ha acquisito il controllo del prodotto, devono essere soddisfatti tutti i seguenti criteri:

- a) l'accordo di vendita con consegna differita deve avere un motivo reale (per esempio, il cliente ne ha fatto richiesta);
- b) il prodotto deve essere identificato separatamente come appartenente al cliente;
- c) il prodotto deve essere pronto a essere fisicamente trasferito al cliente e
- d) l'entità non deve avere la facoltà di utilizzare il prodotto o di destinarlo ad un altro cliente.

**B.82.** Se rileva i ricavi per la vendita di un prodotto nel quadro di un accordo di vendita con consegna differita, l'entità deve considerare se continua ad avere obbligazioni di fare (per esempio, per il servizio di custodia), conformemente ai paragrafi 22-30, alle quali deve attribuire una parte del prezzo dell'operazione, conformemente ai paragrafi 73-86.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

# Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare Appendice B – Guida operativa

### *B83-B86 Accettazione da parte del cliente*

**B.83.** In conformità al paragrafo 38, lettera e), l'accettazione dell'attività da parte del cliente può indicare che quest'ultimo ne ha acquisito il controllo. Le clausole di accettazione da parte del cliente consentono a quest'ultimo di cancellare il contratto o di esigere che l'entità intraprenda azioni correttive, se il bene o servizio non soddisfa le specifiche convenute. **L'entità deve considerare tali clausole nel valutare in che momento il cliente ha acquisito il controllo del bene o servizio.**

**B.84.** Se l'entità può stabilire obiettivamente che il controllo del bene o servizio è stato trasferito al cliente conformemente alle specifiche concordate nel contratto, l'accettazione da parte del cliente è una formalità che non ha alcuna incidenza sulla determinazione da parte dell'entità del momento in cui il cliente ha acquisito il controllo del bene o servizio. Per esempio, se la clausola di accettazione da parte del cliente è basata sul rispetto di determinate caratteristiche di dimensione e peso, l'entità è in grado di valutare se tali condizioni sono state rispettate prima di ricevere la conferma dell'accettazione da parte del cliente. ...

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## IFRS 15 – Adempimento delle obbligazioni di fare Appendice B – Guida operativa

### *B83-B86 Accettazione da parte del cliente*

**B.84** ... L'esperienza con contratti relativi a beni o servizi simili può fornire all'entità indicazioni che il bene o servizio fornito al cliente è conforme alle specifiche concordate nel contratto. Se i ricavi sono rilevati prima dell'accettazione da parte del cliente, l'entità deve sempre considerare se permangono obbligazioni di fare (per esempio, installazione di attrezzature) e valutare se contabilizzarle separatamente.

**B.85** Tuttavia, se non può stabilire obiettivamente che il bene o servizio fornito al cliente è conforme alle specifiche concordate nel contratto, l'entità non è in grado di concludere che il cliente ha acquisito il controllo prima di ricevere la conferma dell'accettazione da parte del cliente. Infatti, in tal caso l'entità non è in grado di stabilire se il cliente ha la capacità di decidere dell'uso del bene o servizio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti.

**B.86** Se l'entità consegna al cliente prodotti a fini di prova o valutazione e il cliente non si è impegnato a versare un corrispettivo prima della fine del periodo di prova, il controllo del prodotto non è trasferito al cliente prima dell'accettazione da parte di quest'ultimo del prodotto o prima della scadenza del periodo di prova.



# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 – Esempio: Accordo di fatturazione e sospensione della consegna (1/2)**

Un'entità stipula un contratto con un cliente il 1° gennaio 20X1 per la vendita di una macchina e di pezzi di ricambio. Il tempo di consegna, per la produzione della macchina e dei pezzi di ricambio, è di due anni.

Al termine della produzione, l'entità dimostra che la macchina e i pezzi di ricambio soddisfano i requisiti concordati su specifica del contratto. Le promesse di trasferire la macchina e i pezzi di ricambio sono distinte e si traducono in due obblighi di prestazione distinti che saranno soddisfatti in un determinato momento.

Il 31 dicembre 20X2, il cliente paga la macchina e i pezzi di ricambio, ma prende solo possesso fisico della macchina. Anche se il cliente ispeziona e accetta i pezzi di ricambio, il cliente richiede che i pezzi di ricambio siano stoccati presso il magazzino dell'entità data la sua vicinanza alla fabbrica del cliente. L'entità conserva i pezzi di ricambio in una sezione separata del proprio magazzino e i pezzi sono pronti per la spedizione immediata su richiesta del cliente. L'entità prevede di conservare i pezzi di ricambio per due o quattro anni e non ha la possibilità di utilizzare i pezzi di ricambio o di destinarli a un altro cliente perché il cliente ha titolo legale sui pezzi di ricambio e le parti possono essere identificate come appartenenti al cliente.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **IFRS 15 – Esempio: Accordo di fatturazione e sospensione della consegna (2/2)**

L'entità identifica la promessa di fornire servizi di custodia come un'obbligazione di fare in quanto si tratta di un servizio fornito al cliente ed è distinto dalla macchina e dai pezzi di ricambio. Di conseguenza, l'entità contabilizza tre obblighi di prestazione nel contratto (la promessa di fornire la macchina, i pezzi di ricambio e i servizi di custodia). Il prezzo della transazione è allocato alle tre prestazioni di fare e i ricavi sono rilevati quando (o nel momento in cui) il controllo viene trasferito al cliente. Il controllo della macchina viene trasferito al cliente il 31 dicembre 20X2, quando il cliente ne entra in possesso fisico. L'entità valuta gli indicatori di cui al paragrafo 38 dell'IFRS 15 per determinare il momento in cui il controllo dei ricambi si trasferisce al cliente, osservando che l'entità ha ricevuto il pagamento, il cliente ha titolo legale sui ricambi e il cliente ha ispezionato e accettato i ricambi. Inoltre, l'entità conclude che tutti i criteri di cui al paragrafo B81 dell'IFRS 15 sono soddisfatti, il che è necessario per l'entità per rilevare i ricavi in un accordo bill-and-hold. L'entità rileva i ricavi per i pezzi di ricambio il 31 dicembre 20X2, quando il controllo passa al cliente.

L'obbligazione di prestazione di servizi di custodia è soddisfatta nel tempo, man mano che i servizi vengono forniti. L'entità valuta se i termini di pagamento includono una componente di finanziamento significativa, in conformità ai paragrafi 60-65 dell'IFRS 15.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)**

### ***GUIDA APPLICATIVA***

- ✓ Vendite con garanzia: A.1-A.2
- ✓ Cessione di licenze: A.3
- ✓ Vendite con obbligo di riacquisto: A.4
- ✓ Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi: A.5-A.7
- ✓ Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate: A.8-A.12
- ✓ ...
- ✓ ...

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### **OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi (Appendice - A)**

#### ***Cessione di licenze***

**A.3** La cessione di una licenza produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato. Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite).

Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza. Tale ricavo è determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato come definito dal paragrafo 11 dell'OIC 15.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 - Esempio 8: Contabilizzazione licenze

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.

Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio 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.

## OIC 34 – Esempio 9: Contabilizzazione licenze

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.

Considerando le previsioni del paragrafo A.3 del presente principio, 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.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Esempio 10: Contabilizzazione licenze

Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni. Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di euro 3.000 e *royalties* pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X.

La società venditrice, considerando le previsioni del paragrafo A.3, conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto. Infatti, al momento della cessione 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.



## OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)

### *Vendita con obbligo di riacquisto*

**A.4** Nei casi in cui è previsto l'obbligo di riacquisto da parte del venditore, non avendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:

- **Se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione ha natura finanziaria e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. Per la differenza tra prezzo di acquisto (maggiore) e prezzo di vendita iscrive a conto economico un onere «C17 - Interessi e altri oneri finanziari»
- **Se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione ha natura operativa e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Il risconto sarà rilasciato a conto economico per competenza in quote costanti come provento operativo... «A5 – Altri ricavi e proventi»

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)

#### *Vendita con opzioni di riacquisto o vendite condizionate*

**A.8** Nel caso di vendite con opzione di riacquisto in capo al venditore (opzione call), il venditore dovrà valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto.

Se il venditore è ragionevolmente certo di **non esercitare** l'opzione di riacquisto, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita.

Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.

**A.9** Nel caso di vendite in cui il cliente può obbligare il venditore a riacquistare il bene oggetto della vendita (vendita con opzione put in capo al cliente), il venditore dovrà valutare la probabilità che il **cliente** eserciti l'opzione put.

Se il venditore è ragionevolmente certo che il **cliente non eserciterà** l'opzione put, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di vendita.

Altrimenti, l'operazione sarà contabilizzata come se si trattasse di una vendita con obbligo di riacquisto e pertanto saranno applicate le previsioni di cui al paragrafo A.4 del presente principio.



# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)

### *Vendita con opzioni di riacquisto o vendite condizionate*

**A.10** Nel caso di **vendite con condizione sospensiva**, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione si verifichi e ha effettuato la prestazione (ad esempio la vendita di un bene è condizionata all'autorizzazione di una terza parte).

**A.11** Nel caso di **vendite con condizione risolutiva**, il venditore rileva il ricavo solo quando è ragionevolmente certo che la condizione non si verifichi (ad esempio la vendita di un bene è annullata ed il bene è restituito se si verifica un determinato evento).

**A.12** *La valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante: dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali.* Nel caso di vendite con opzioni *call* o *put*, tra gli elementi contrattuali **particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione.**

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)

#### *Vendita con opzioni di riacquisto o vendite condizionate*

#### **OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

24. La bozza di OIC 34 non disciplinava alcune tipologie di transazioni, come **le vendite con opzioni di riacquisto e le vendite condizionate**.

25. Nel corso della consultazione diversi operatori hanno segnalato all'OIC che tali transazioni sono diffuse nella prassi e pertanto sarebbe opportuno disciplinarle nel dettaglio.

26. Al fine di evitare che si generasse divergenza nella prassi, l'OIC ha introdotto nel principio una disciplina ad hoc per tali transazioni. Tale disciplina muove dall'assunto di base che una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non le venga restituito. Questo può accadere nelle vendite con diritto di reso, ma anche in altre transazioni come appunto le vendite con opzione di riacquisto (i.e. vendite con opzione call in capo al venditore e vendite con opzione put in capo al cliente) e le vendite condizionate (e.g. il bene deve essere restituito se si verifica un determinato evento). In tutti questi casi il principio richiede che sia soddisfatto il requisito della ragionevole certezza per l'iscrizione del ricavo. Il principio, inoltre, specifica che la valutazione della ragionevole certezza tiene conto, se rilevante: dell'esperienza storica, degli elementi contrattuali e dei dati previsionali e che, nel caso di vendite con opzioni call o put, tra gli elementi contrattuali particolare rilievo assume il prezzo di esercizio dell'opzione. Ad esempio, è logico aspettarsi che una società eserciterà un'opzione call quando il prezzo di esercizio è significativamente inferiore al prezzo di mercato.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## Esempio: Contratti di riacquisto opzione call in capo al venditore

Un'entità stipula un contratto con un cliente per la vendita di un'attività materiale il 1° gennaio 202X per euro 1 milione.

### Caso A – Opzione call: finanziamento

Il contratto include un'opzione call che **conferisce all'entità (il venditore)** il diritto di riacquistare l'attività per euro 1,1 milioni il 31 dicembre 202X o entro tale data.

**OIC34 – A.8** Il venditore dovrà valutare la probabilità di esercitare l'opzione di riacquisto.

**Hp: Volontà di esercitare l'opzione** (in considerazione dell'evoluzione attesa del mercato dell'attività). Se l'esercizio dell'opzione non è probabile va registrata una vendita, come da paragrafo A.8.

**OIC34 – A.4** L'operazione ha **natura finanziaria** e pertanto il venditore a pronti non elimina contabilmente l'attività ed iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) è imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 – *Interessi e altri oneri finanziari*) in contropartita al debito verso il venditore a termine. Tale debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri).

**Evoluzione Hp: Al 31 dicembre 20XX mancato esercizio dell'opzione** (il valore dell'attività si è significativamente deprezzato per improvvise oscillazione del mercato)

Il 31 dicembre 202X l'opzione decade senza essere esercitata; pertanto, viene eliminata la passività e rilevato un ricavo pari ad euro 1,1 milioni, oltre che eliminata contabilmente l'attività venduta. Il ricavo di vendita si contrappone quindi al costo del bene venduto, ed agli interessi passivi riflessi a conto economico per competenza.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### Esempio: Contratti di riacquisto: opzione put in capo all'acquirente

Un'entità stipula un contratto con un cliente per la vendita di un'attività materiale il 1° gennaio 202X per euro 1 milione.

#### Caso B – Opzione put: locazione

Invece di avere un'opzione di acquisto (*call*), il contratto include un'opzione di vendita (*put*) a favore dell'acquirente che **obbliga l'entità (il venditore)** a riacquistare l'attività su richiesta del cliente per euro 900.000 entro il 31 dicembre 202X. Il valore di mercato previsto è di euro 750.000 al 31 dicembre 20XX.

**OIC34 – A.** Il venditore dovrà valutare la probabilità che il cliente eserciti l'opzione *put*.

**Hp:** Il venditore ritiene **ragionevolmente certo che il cliente eserciterà l'opzione**, sulla base del previsto valore di mercato dell'attività al momento dell'esercizio dell'opzione (significativo incentivo economico a esercitare l'opzione put da parte del cliente). Se così non fosse alla stipula del contratto, l'operazione dovrebbe essere registrata quale vendita, come da paragrafo A.9.

**OIC34 – A.4** L'operazione ha **natura operativa** e pertanto il venditore a pronti iscrive in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico per competenza in quote costanti come provento operativo (voce A5 – *Altri ricavi e proventi*).

**Evoluzione Hp: Al 31 dicembre 20XX mancato esercizio dell'opzione da parte del venditore** (il valore dell'attività si è significativamente apprezzato per improvvise oscillazione del mercato)

Il 31 dicembre 202X l'opzione decade senza essere esercitata; pertanto, viene eliminata la passività e rilevato un ricavo pari ad euro 900.000, oltre che eliminata contabilmente l'attività venduta. Il ricavo di vendita si contrappone quindi al costo del bene venduto, e viene integrato dagli altri proventi di natura operativa, riflessi a conto economico per competenza.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Rilevazione dei ricavi per vendita di beni (Appendice - A)

### *Società che agisce per conto proprio o per conto terzi*

**OIC 34, A.5:** quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi.

**OIC 34, A.6:** gli elementi da prendere in considerazione, anche **disgiuntamente**, per determinare se una società **agisce per conto proprio** sono i seguenti:

1. la società ha la responsabilità di fornire beni/servizi al cliente;
2. la società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore;
3. la società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

**OIC 34, A.7:** se la società **non agisce per conto proprio** applicando il paragrafo precedente deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**IFRS 15.B35:** l'entità agisce per conto proprio se controlla lo specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Tuttavia, l'entità non controlla necessariamente lo specifico bene se ne ottiene il titolo di proprietà solo momentaneamente prima che sia trasferito al cliente. L'entità che agisce per conto proprio può adempiere essa stessa l'obbligazione di fornire lo specifico bene o servizio o può incaricare un terzo (per esempio un subfornitore) di adempiere in tutto o in parte l'obbligazione di fare per suo conto.

**IFRS 15.B35B:** quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare **agendo per conto proprio**, l'entità rileva come **ricavo l'importo lordo del corrispettivo** cui essa si aspetta di avere diritto in cambio dello specifico bene o servizio trasferito.

**IFRS 15.B36:** l'entità agisce in qualità di rappresentante se l'obbligazione di fare cui è tenuta consiste nel provvedere affinché sia un terzo a fornire lo specifico bene e servizio. L'entità che agisce in qualità di rappresentante non controlla lo specifico bene o servizio fornito dal terzo prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare in **qualità di rappresentante**, l'entità rileva come **ricavo l'importo di onorari o commissioni** a cui si aspetta di avere diritto per aver provveduto affinché gli specifici beni o servizi siano forniti dal terzo. Gli onorari o le commissioni dell'entità potrebbero essere l'importo netto del corrispettivo che l'entità trattiene dopo aver versato al terzo il corrispettivo ricevuto in cambio dei beni o servizi forniti da quest'ultimo.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



L'entità deve identificare **il bene o il servizio specificato**, che deve essere fornito al cliente nel contratto, al fine di determinare la **natura della promessa**.

L'entità deve determinare se la sua obbligazione di adempimento è una promessa di fornire tale diritto (è, quindi, committente) o se sta organizzando la fornitura di tale diritto da parte dell'altra parte (è, quindi, agente).

Il fatto che l'entità non fornisca direttamente i beni e i servizi sottostanti non è determinante.

Il principio (IFRS 15.B37) fornisce tre indicatori per stabilire quando un'entità controlla il bene o il servizio specificato (è, quindi, un committente):

1. l'entità è la principale responsabile dell'adempimento della promessa di fornire il bene o il servizio specificato;
2. l'entità ha un rischio di magazzino;
3. l'entità ha potere discrezionale nello stabilire il prezzo per il bene o servizio specificato.

Gli indicatori hanno lo scopo di supportare la valutazione del controllo da parte dell'entità, non di sostituirla, essi infatti non devono essere considerati isolatamente e non costituiscono una valutazione separata o aggiuntiva.



# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Primo indicatore:** l'entità è principalmente responsabile dell'adempimento della promessa di fornire un determinato bene o servizio al cliente.

### *Esempio - Rivenditore*

Il rivenditore che vende i beni di un fornitore ad un cliente ed è responsabile della sua soddisfazione non sarà comunque considerato un principale, qualora a fronte dell'insoddisfazione può rivalersi sul fornitore; ciò può infatti indicare che il rivenditore in ultima analisi non è responsabile dell'accettabilità del bene o del servizio specificato.

**Secondo indicatore:** rischio di magazzino. Il rischio di inventario è assunto da un'entità che acquisisce un inventario nella speranza di rivenderlo con un profitto. Tale rischio esiste se un rivenditore ottiene (o si impegna ad ottenere) il bene o il servizio specificato prima che venga ordinato da un cliente. Il rischio di magazzino esiste anche se un cliente ha il diritto di recesso e il rivenditore si riprende il bene o il servizio specificato se il cliente esercita tale diritto. Questo indicatore non si applica ai beni immateriali.

Il rischio di inventario di un rivenditore può essere ridotto o eliminato, se il rivenditore ha il diritto di ritornare al fornitore le merci che non riesce a vendere o che vengono restituite dai clienti, oppure se il rivenditore riceve dal fornitore una protezione del prezzo delle scorte. In questi casi, l'indicatore del rischio di inventario può essere meno rilevante o persuasivo per la valutazione del controllo.

**Terzo indicatore:** l'entità ha discrezionalità nello stabilire il prezzo del bene o servizio specificato. Una ragionevole discrezionalità nello stabilire il prezzo può indicare che l'entità ha la capacità di dirigere l'uso di quel bene o servizio e di ottenere sostanzialmente tutti i benefici rimanenti (ossia, l'entità controlla il bene o il servizio specificato). Tuttavia, poiché anche un agente può avere discrezionalità nello stabilire il prezzo del bene o servizio specificato, è necessario valutare attentamente i fatti e le circostanze dell'operazione.



# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### *Esempio - L'entità è un agente*

Un'entità gestisce un sito web che offre ai clienti la possibilità di acquistare beni da diversi fornitori, che consegnano i beni direttamente ai clienti. Il sito web dell'entità facilita i pagamenti dei clienti ai fornitori a prezzi stabiliti da questi ultimi. L'entità richiede il pagamento da parte dei clienti prima che gli ordini vengano elaborati e tutti gli ordini non sono rimborsabili. L'entità non ha ulteriori obblighi nei confronti dei clienti dopo aver organizzato la fornitura dei prodotti; l'entità non è responsabile dell'accettabilità dei prodotti forniti ai clienti.

In primo luogo, l'entità valuta i beni specificati e conclude che non vi sono altri beni o servizi forniti al cliente ad eccezione di quelli forniti direttamente dai fornitori. Successivamente, l'entità considera se controlla i beni specificati prima che questi vengano trasferiti ai clienti. Poiché l'entità non ha mai avuto la possibilità di dirigere l'uso dei beni trasferiti ai clienti, l'entità conclude che non controlla i beni specificati prima del loro trasferimento. Nell'ambito di questa valutazione, l'entità prende in considerazione i tre indicatori di controllo previsti dal principio ed effettua le seguenti determinazioni a sostegno della sua valutazione complessiva del controllo:

- i fornitori sono responsabili dell'adempimento della promessa al cliente e l'entità non si assume la responsabilità dell'accettabilità della merce;
- l'entità non ha un rischio di inventario perché non ottiene i beni in nessun momento;
- l'entità non ha la discrezionalità di stabilire i prezzi perché sono fissati dai fornitori.

L'entità conclude di essere un agente per i beni venduti attraverso il suo sito web perché la natura della sua obbligazione di prestazione è quella di organizzare i beni da fornire ai clienti.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



### *Esempio - L'entità è un committente*

Un'entità gestisce un sito web che offre ai clienti un mercato per l'acquisto di contenuti digitali. L'entità ha stipulato contratti con i fornitori che le conferiscono il diritto di vendere i contenuti digitali per un periodo di tempo non annullabile in cambio di una tariffa fissa per unità di contenuto. L'entità può stabilire il prezzo dei contenuti da vendere ai clienti sul proprio sito web. L'entità è tenuta per contratto a pagare al fornitore un prezzo o un tasso fisso per qualsiasi contenuto digitale che vende ai propri clienti e tale prezzo o tasso non è influenzato dal prezzo pagato dai clienti finali. L'entità è responsabile dell'assistenza ai clienti in caso di problemi con il download dei contenuti o con l'esperienza d'uso, e i clienti non interagiscono con i fornitori.

1. L'entità valuta innanzitutto i beni specificati e conclude che il contenuto digitale è l'unico bene o servizio specificato;
2. l'entità considera se controlla il contenuto digitale prima che sia trasferito al cliente e conclude che controlla i beni specificati prima del loro trasferimento, poiché ha stipulato un contratto di distribuzione non annullabile che le consente di vendere il contenuto digitale ai suoi clienti.

Nell'ambito di questa valutazione, l'entità prende in considerazione anche i tre indicatori di controllo previsti dal principio ed effettua le seguenti determinazioni a supporto della valutazione complessiva del controllo:

- l'entità è responsabile dell'adempimento della promessa fatta al cliente e si assume la responsabilità dell'accettabilità del contenuto digitale;
- non vi è alcun rischio di inventario associato ai contenuti digitali;
- l'entità ha la facoltà di stabilire i prezzi.

L'entità conclude di essere un committente per i contenuti digitali venduti attraverso il suo sito web perché controlla i contenuti prima che vengano trasferiti al cliente.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



***Esempio** - Come può un'entità determinare se è un committente o un agente in una transazione per un bene specifico di cui prende possesso solo momentaneamente o non ha mai il possesso fisico?*

La determinazione da parte di un'entità del ruolo di committente o di agente in un'operazione relativa a un bene specifico di cui essa assume la titolarità solo momentaneamente o di cui non ha mai il possesso fisico richiede un giudizio significativo e un'attenta considerazione dei fatti e delle circostanze.

Un'entità, infatti, può fornire beni e servizi venduti al cliente attraverso i propri canali di vendita.

In alcuni casi, l'entità può assumere la titolarità giuridica del bene solo momentaneamente prima che questo venga trasferito al cliente, come nel caso dei contratti di commercio a scansione o di "*flash title*" (ad esempio, il venditore è responsabile dello stoccaggio, della rotazione e della gestione del prodotto fino al punto di vendita finale).

In alternativa, l'entità può non prendere mai possesso fisico o titolo legale del bene (ad esempio, gli accordi di "*drop shipment*", quando la merce viene spedita direttamente dal fornitore al cliente). In queste situazioni, l'entità deve valutare attentamente se ottiene il controllo del bene specificato e, pertanto, è il committente dell'operazione con il consumatore finale.

# Rilevazione dei ricavi per vendita di beni

## Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Nel valutare il principio del controllo e i principali indicatori previsti dal principio, di seguito riportiamo **alcune domande utili** per comprendere meglio se un'entità svolge la funzione di agente o di mandante.

1. L'entità possiede il titolo di proprietà della merce lungo tutto il processo, dall'ordine alla consegna? Se no, perché?
2. Il venditore è colui che sarà responsabile in merito all'accettabilità del bene (ad esempio, della gestione dei reclami e dei resi)? Se sì, perché?
3. L'entità ha un accordo di restituzione con il venditore o in precedenza sono stati effettuati dei resi? Se sì, perché?
4. Il venditore ha discrezionalità nello stabilire il prezzo della merce (ad esempio, fissando l'importo massimo o minimo)? Se sì, perché?
5. Il venditore è responsabile del rischio di perdita o danneggiamento (ad esempio di differenze inventariali) mentre la merce si trova nel magazzino dell'entità? Se sì, perché?
6. Il venditore può esercitare il diritto contrattuale di riprendersi i beni consegnati all'entità e, in caso affermativo, ha esercitato tale diritto in situazioni diverse da quelle in cui i beni erano al termine della loro vita utile?
7. L'entità può spostare le merci tra i propri negozi o riposizionare le merci all'interno dei propri negozi senza prima ottenere il permesso del venditore? Se no, perché?
8. L'entità ha ulteriori obblighi nei confronti del cliente dopo aver trasmesso l'ordine del cliente al venditore? Se no, perché?
9. Una volta effettuato l'ordine di un cliente, l'entità può indirizzare il prodotto a un'altra entità o impedire che il prodotto venga trasferito al cliente? Se no, perché?



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Valutazioni successive e modifiche contrattuali

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Valutazioni successive e modifiche contrattuali: revisione delle stime (OIC 34.34) e modifiche contrattuali (OIC 34.35)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Se, successivamente la società **rivede le proprie stime** alla base della rilevazione iniziale di un ricavo essa procede ad aggiornare il valore per tenere 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.

La previsione normativa si applica soprattutto per la componente di prezzo stimate ed in particolare per i corrispettivi variabili (OIC 34.34).

Se interviene 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 (OIC 34.35).

# Valutazioni successive: modifiche contrattuali che costituiscono un contratto separato (OIC 34.35)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Se interviene una modifica contrattuale che prevede una prestazione aggiuntiva per un corrispettivo aggiuntivo, essa è contabilizzata separatamente (OIC 34.35)**

Secondo l'IFRS 15.20 l'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come contratto separato se sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- a) l'oggetto del contratto si amplia in seguito all'aggiunta di beni o servizi promessi che sono distinti (conformemente ai paragrafi 26-30) e
- b) il prezzo del contratto aumenta di un importo del corrispettivo che riflette i prezzi di vendita a sé stanti praticati dall'entità per i beni o servizi promessi aggiuntivi e gli eventuali opportuni adeguamenti di detti prezzi per tener conto delle circostanze del particolare contratto. Per esempio, l'entità può adeguare il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio aggiuntivo per tener conto di uno sconto concesso al cliente per il fatto che l'entità non deve sostenere le spese connesse alla vendita che dovrebbe sostenere qualora vendesse il bene o servizio ad un nuovo cliente.

La clausola di cui al punto b) dell'IFRS 15.20 (prezzi di vendita a se stanti) non appare chiaramente espressa nel principio italiano.

## Valutazioni successive: modifiche contrattuali che NON costituiscono un contratto separato (OIC 34.35)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**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 (OIC 34.35).**

Secondo l'IFRS 15.21, se la modifica del contratto non è contabilizzata come contratto separato in conformità al paragrafo 20, l'entità deve contabilizzare i beni o servizi promessi non ancora trasferiti alla data della modifica del contratto (ossia i restanti beni o servizi promessi) secondo la modalità applicabile tra quelle descritte di seguito:

- a) l'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come se il contratto vigente venisse sciolto e venisse concluso un nuovo contratto, se i beni o servizi restanti sono distinti dai beni o servizi trasferiti alla data, o prima della data, di modifica del contratto. L'importo del corrispettivo da assegnare alle obbligazioni di fare che restano da adempiere (o ai restanti beni o servizi distinti che formano un'unica obbligazione di fare individuata conformemente al paragrafo 22, lettera b)] è la somma:
  - i. del corrispettivo promesso dal cliente (compresi gli importi che l'entità ha già ricevuto dal cliente) che è stato incluso nella stima del prezzo dell'operazione e che non è stato rilevato come ricavo e
  - ii. del corrispettivo promesso con la modifica del contratto;



## Valutazioni successive: modifiche contrattuali che NON costituiscono un contratto separato (2)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



- b) l'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come se si trattasse di una parte del contratto vigente, se i beni o servizi restanti non sono distinti e, pertanto, rientrano in un'unica obbligazione di fare che è parzialmente adempiuta alla data della modifica del contratto. L'effetto della modifica del contratto sul prezzo dell'operazione e sulla valutazione da parte dell'entità dei progressi verso il pieno adempimento dell'obbligazione di fare è rilevato come adeguamento (al rialzo o al ribasso) dei ricavi alla data della modifica del contratto (vale a dire l'adeguamento dei ricavi è effettuato su base cumulativa);
- c) se i beni o servizi restanti sono una combinazione degli elementi di cui alle lettere a) e b), l'entità deve contabilizzare gli effetti della modifica sulle obbligazioni di fare non adempiute (e sulle obbligazioni parzialmente adempiute) previste nel contratto modificato secondo modalità in linea con gli obiettivi del presente paragrafo.

Il principio internazionale risulta più puntuale nell'individuare le alternative con le quali procedere alla contabilizzazione di modifiche contrattuali che non costituiscono un contratto separato.

## Valutazioni successive: modifiche contrattuali che NON costituiscono un contratto separato (3)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Sinteticamente, se la modifica del contratto non rappresenta un contratto separato, si possono presentare le seguenti fattispecie:

- A. la modifica è la risoluzione del contratto esistente e la creazione di un nuovo contratto;
- B. la modifica è parte del contratto esistente;
- C. la modifica è parte del contratto esistente e la creazione di un nuovo contratto;

# Valutazioni successive: schema riassuntivo modifiche contrattuali (OIC 34.35 e IFRS 15.21)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34.35

## IFRS 15.21

Esempi

Modifiche contrattuali

- Prestazione aggiuntiva
- Corrispettivo aggiuntivo

Contratto Separato

Applicazione prospettica

Caso A

- Solo modifica corrispettivo
- Solo modifica prestazioni

Contratto Originario

Applicazione cumulativa

Risoluzione del contratto  
Estinzione e creazione di un nuovo contratto

Caso B

Modifica del contratto esistente

Caso C

Modifica del contratto esistente e creazione di un nuovo contratto (applicazione prospettica)

Caso D

# Valutazioni successive: modifiche contrattuali che costituiscono un contratto separato – Caso A



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Esempio 1.** *Modifica di un contratto di compravendita di beni: un'entità promette di vendere 120 prodotti a un cliente per euro 12.000 (100€/prodotto). I prodotti sono trasferiti al cliente in un periodo di sei mesi. L'entità trasferisce il controllo di ciascun prodotto in un determinato momento. Dopo che l'entità ha trasferito il controllo di 60 prodotti al cliente, il contratto viene modificato per richiedere la consegna di altri 30 prodotti (per un totale di 150 prodotti identici) al cliente. I 30 prodotti aggiuntivi non erano inclusi nel contratto iniziale. L'entità deve valutare se il prezzo riflette prezzi di vendita a sé stanti oppure no. Un approccio accettabile secondo il principio può essere quello di valutare se il prezzo del contratto modificato rientra in una gamma di prezzi per i quali i beni o servizi sono tipicamente venduti a clienti simili.*

## **CASO A:** *prodotti aggiuntivi ad un prezzo che riflette il prezzo di vendita a sé stante*

Nell'esempio, quando il contratto viene modificato, il prezzo della modifica del contratto per i 30 prodotti aggiuntivi è di ulteriori euro 2.850 (95€/prodotto). Il prezzo dei prodotti aggiuntivi riflette il prezzo di vendita a sé stante dei prodotti al momento della modifica del contratto e i prodotti aggiuntivi sono distinti (in conformità al paragrafo 27 dell'IFRS 15) dai prodotti originali.

In conformità al paragrafo 20 dell'IFRS 15, la modifica del contratto per i 30 prodotti aggiuntivi è, di fatto, un contratto nuovo e separato per i prodotti futuri che non influisce sulla contabilizzazione del contratto esistente. L'entità rileva ricavi pari a 100€ per prodotto per i 120 prodotti del contratto originale e 95€ per prodotto per i 30 prodotti del nuovo contratto.

## Valutazioni successive: modifiche contrattuali con risoluzione parziale del contratto esistente e la creazione di un nuovo contratto (OIC 34.35 e IFRS 15.21) – Caso B



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Esempio 2.** *Modifica di un contratto di compravendita di beni: un'entità promette di vendere 120 prodotti a un cliente per euro 12.000 (100€/prodotto). I prodotti sono trasferiti al cliente in un periodo di sei mesi. L'entità trasferisce il controllo di ciascun prodotto in un determinato momento. Dopo che l'entità ha trasferito il controllo di 60 prodotti al cliente, il contratto viene modificato per richiedere la consegna di altri 30 prodotti (per un totale di 150 prodotti identici) al cliente. I 30 prodotti aggiuntivi non erano inclusi nel contratto iniziale.*

**CASO B:** *prodotti aggiuntivi ad un prezzo che non riflette il prezzo di vendita a se stante*

Durante il processo di negoziazione per l'acquisto di altri 30 prodotti, le parti concordano inizialmente un prezzo di 80€/prodotto. Tuttavia, il cliente scopre che i 60 prodotti iniziali trasferiti al cliente contenevano piccoli difetti che erano unici per quei prodotti consegnati. L'entità promette un credito parziale di 15€/prodotto per compensare il cliente della scarsa qualità di tali prodotti. L'entità e il cliente concordano di incorporare il credito di euro 900 (credito = 15€ × 60 prodotti) nel prezzo che l'entità addebita per gli ulteriori 30 prodotti. Di conseguenza, la modifica del contratto specifica che il prezzo dei 30 prodotti aggiuntivi è di euro 1.500 (50€/prodotto). Tale prezzo comprende il prezzo concordato per i 30 prodotti aggiuntivi di euro 2.400 (80€/prodotto) meno il credito di euro 900.

## Valutazioni successive: modifiche contrattuali con risoluzione parziale del contratto esistente e la creazione di un nuovo contratto – Caso B (2)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Al momento della modifica, l'entità rileva 900€ come riduzione del prezzo della transazione e, quindi, come riduzione dei ricavi per i 60 prodotti iniziali trasferiti. Nel contabilizzare la vendita dei 30 prodotti aggiuntivi, l'entità stabilisce che il prezzo negoziato di euro 80 per prodotto non riflette il prezzo di vendita stand alone dei prodotti aggiuntivi. Di conseguenza, la modifica del contratto non soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 20 dell'IFRS 15 per essere contabilizzata come un contratto separato. Poiché i restanti prodotti da consegnare sono distinti da quelli già trasferiti, l'entità applica le disposizioni del paragrafo 21(a) dell'IFRS 15 e contabilizza la modifica come una risoluzione del contratto originale e la creazione di un nuovo contratto.

Di conseguenza, l'importo riconosciuto come ricavo per ciascuno dei prodotti rimanenti è un prezzo “misto” di euro 93,33  $\{[(100€ \times 60 \text{ prodotti non ancora trasferiti in base al contratto originale}) + (80€ \times 30 \text{ prodotti da trasferire in base alla modifica del contratto})] \div 90 \text{ prodotti rimanenti}\}$ .

L'entità ha attribuito una parte dello sconto fornito sui prodotti aggiuntivi ai prodotti consegnati in precedenza perché contenevano difetti. Ciò è dovuto al fatto che la scontistica concessa al cliente per i prodotti consegnati in precedenza è uno sconto su tali prodotti che si traduce in un corrispettivo variabile. Lo sconto sui prodotti precedentemente consegnati è stato rilevato come riduzione del prezzo della transazione (e, quindi, dei ricavi) alla data della modifica.

# Valutazioni successive: modifiche contrattuali con risoluzione parziale del contratto esistente e la creazione di un nuovo contratto – Caso B (2)



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



Contratto iniziale	Trasferimento parziale	Modifica contrattuale	Prezzo modifica contrattuale	Modifica contrattuale con estinzione contratto originario e creazione nuovo contratto	
				Risoluzione contratto	Applicazione cumulativa
120 x 100 = 12.000	60 x 100 = 6.000	+ 30 prodotti 80 CU prezzo 15 CU riduzione per i 60 prodotti iniziali incorporati nella modifica iniziale	30 x 80 = 2.400 15 x 60 = (900) = 1.500	6.000 (900) = 5.100	60 x 100 = 6.000 30 x 80 = 2.400 90 x 93,33 = 8.400

## Valutazioni successive: modifiche contrattuali con risoluzione parziale senza creazione di un contratto separato: modifica del contratto esistente (OIC 34.35 e IFRS 15.21) – Caso C



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**Esempio 3. Caso C:** *Contratto con un cliente per la fornitura di servizi di manutenzione mensile per tre anni a un prezzo fisso di 500 euro al mese con clausola di risoluzione che consente al cliente di annullare il terzo anno del contratto pagando una penale di risoluzione di 1.000 euro.*

- Il valore del contratto complessivo è di euro 18.000 ( $500 \times 12 \times 3$ ). La penale si tradurrebbe in un prezzo rettificato del contratto di durata biennale pari a euro 13.000, ossia 542 al mese ( $(12.000 + 1.000)/24$ ). Al termine del primo anno, il cliente decide di annullare il terzo anno del contratto e paga la penale di risoluzione di euro 1.000 specificata nel contratto.
- La modifica non è contabilizzata come un contratto separato perché non comporta l'aggiunta di beni o servizi distinti. Poiché i servizi rimanenti sono distinti, l'entità applica le disposizioni dell'IFRS 15.21(a) e contabilizza la modifica prospetticamente. Il corrispettivo rimanente di euro 7.000 (6.000 all'anno secondo il contratto originale per il secondo anno, più il pagamento di 1.000 al momento della modifica) è rilevato nel restante periodo contrattuale rivisto di un anno. In altre parole, l'entità rileva la penale di risoluzione di euro 1.000 nel restante periodo di esecuzione (euro 583 al mese =  $7.000/12$ ).



# Valutazioni successive: modifiche contrattuali che sono parte del contratto esistente e creazione di un nuovo contratto (OIC 34.35 e IFRS 15.21) – Caso D



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## **Esempio 4. Caso D:** *Modifica del contratto che riduce la portata dei beni o servizi promessi in un contratto.*

L'entità X stipula un contratto non annullabile con un cliente per la fornitura di servizi di outsourcing di tecnologia dell'informazione (IT) in modo continuativo per un periodo di tre anni. L'Entità X stabilisce che l'accordo contiene un'unica obbligazione di prestazione comprendente una serie di servizi distinti che viene trasferita al cliente nel tempo. L'Entità X fattura al cliente un prezzo fisso di 500€/mese (il corrispettivo totale è di 18.000€). Alla fine del secondo anno, l'Entità X e il cliente modificano il contratto per eliminare alcuni servizi dal servizio complessivo di outsourcing. Come parte della modifica, il cliente accetta di pagare una commissione per la modifica del contratto di euro 500 e di ridurre i pagamenti mensili a euro 400/mese. I servizi forniti dopo la modifica del contratto sono distinti da quelli forniti prima della modifica del contratto. Questo perché l'obbligazione di prestazione è una serie di servizi distinti. Di conseguenza, l'Entità X applica le disposizioni dell'IFRS 15.21(a) e contabilizza la modifica prospetticamente. Il corrispettivo rimanente di euro 5.300 (4.800€ per i servizi da fornire nel terzo anno (400€/mese x 12 mesi), più il pagamento di 500€ al momento della modifica) è rilevato nel periodo contrattuale rimanente di un anno. Ovvero, l'Entità X rileva il corrispettivo per la modifica del contratto di euro 500 nel corso del restante periodo di esecuzione.



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Informazioni da fornire nella Nota integrativa

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili



## OIC 34 – par. 36

**36.** Con riferimento ai ricavi, l'articolo 2427, comma 1 del codice civile, richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

*“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato”; e  
“10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche”.*



### OIC 34 – par. 37

**37.** Nel fornire le informazioni di cui al numero 1 comma 1 dell'articolo 2427 codice civile la società indica in nota integrativa **le seguenti informazioni se rilevanti**:

- a) la metodologia utilizzata** ai sensi del paragrafo 15 per la **determinazione del prezzo complessivo** del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 "Crediti";
- b) il metodo utilizzato** ai sensi del paragrafo 21 **per l'allocazione del prezzo** complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- c) la metodologia utilizzata** ai sensi del paragrafo 32 **per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.**



### OIC 34 – par. 38

**38.** L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”* Ad esempio **il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi.**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Semplificazioni per le società minori

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili



## OIC 34 – Semplificazioni per le imprese di minori dimensioni

### OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

33. Nel *Discussion Paper* del 2019 era stato evidenziato che il progetto sui ricavi doveva essere condotto cercando di ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese, in particolare per quelle di minori dimensioni (i.e. le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile e quelle che lo redigono ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile).

In linea generale, **gli oneri amministrativi sostenuti dalle imprese non dovrebbero essere sovradimensionati rispetto ai benefici informativi associati alle soluzioni tecniche adottate.**

# Semplificazioni per le società minori: un quadro di sintesi



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



## OIC 34 – Bilancio in forma abbreviata – Micro imprese

- Paragrafo 12** ➡ facoltà di non utilizzare il costo ammortizzato
- Paragrafo 18** ➡ facoltà di non identificare le unità elementari di contabilizzazione (in presenza di contratti non particolarmente complessi)
- Paragrafo 30** ➡ contabilizzazione delle vendite con diritto di reso iscrivere 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





## OIC 34 – Prezzo complessivo del contratto – par. 12

**12.** Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, possono **non** applicare il disposto del paragrafo 11.

*11. Nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo del contratto è determinato **attualizzando i flussi finanziari futuri** al tasso di interesse di mercato.*

### **OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

37. tenendo conto che per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro-imprese vi è la facoltà di non applicare il costo ammortizzato, è stata prevista al paragrafo 12 del presente principio la possibilità, per tali imprese, di determinare il prezzo complessivo senza attualizzare i flussi finanziari, anche nel caso in cui il contratto prevede termini di pagamento con scadenza oltre ai 12 mesi.



## OIC 34 – Identificazione unità elementare di contabilizzazione – par. 18

**18.** In presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti la società può, ai sensi dell'articolo 2423 comma 4 del codice civile, non applicare il disposto del paragrafo 16. Si presume che possano ricorrere a tale disposizione le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure le società che redigono il bilancio delle micro-imprese.

*16. Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le **unità elementari di contabilizzazione**. Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente. La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.*



## OIC 34 – Identificazione unità elementare di contabilizzazione – par. 18

### OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

34. Nell'ambito dell'OIC 34, la segmentazione dei contratti in differenti unità elementari di contabilizzazione potrebbe costituire un elemento di complessità che trova un adeguato temperamento nel **postulato di rilevanza**. Questo postulato è infatti funzionale ad evitare un aggravio di oneri amministrativi non giustificato dai benefici attesi, tanto da ammettere l'utilizzo di una regola contabile più semplice quando questa non pregiudica la capacità del bilancio stesso di fornire nel complesso una rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria e patrimoniale della società nonché del risultato economico dell'esercizio. In questa ottica, l'OIC 34 declina il postulato della rilevanza prevedendo espressamente che, in presenza di contratti non particolarmente complessi, dove la segmentazione del contratto produce effetti irrilevanti, tutte le imprese (indipendentemente dalle dimensioni) possano non identificare le singole unità elementari di contabilizzazione. In tal caso, le società potranno rilevare l'intero ricavo al momento della vendita del bene e valuteranno l'iscrizione di un fondo rischi ed oneri a fronte del costo che prevedono di sostenere per le prestazioni che effettueranno negli esercizi futuri. **La valenza del postulato della rilevanza risulta particolarmente avvertita nelle piccole e medie imprese. In linea generale ed astratta, infatti, i contratti da loro stipulati non dovrebbero essere particolarmente complessi considerando le caratteristiche della loro ordinaria operatività.**



## OIC 34 – Identificazione unità elementare di contabilizzazione – par. 18

### OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

35. Va da sé, quindi, che **laddove le imprese di minori dimensioni** che osservano il disposto dell'articolo 2435-bis e dell'articolo 2435-ter del c.c., **dovessero stipulare contratti complessi di importo significativo dovranno procedere all'identificazione delle singole unità di contabilizzazione.**

In questo contesto, per contratti complessi si intendono quei contratti che prevedono che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare più prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un'elevata marginalità. In simili circostanze la separazione delle unità di contabilizzazione assume un ruolo dirimente ai fini della correttezza e trasparenza del bilancio, perché consente di contabilizzare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate.



## OIC 34 – Vendite con diritto di reso – par. 30

**30.** Le società «minori», possono non applicare il disposto del paragrafo 29 in merito alla contabilizzazione delle vendite con diritto di reso. Tali società possono iscrivere 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. **Tale modello semplificato è una politica contabile che, se adottata, deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso.**

*29. ...la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino. ....*

### **OIC 34 - MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

36. Altra semplificazione che il principio contabile prevede per le imprese «minori», è quella prevista al paragrafo 30 del presente principio. ... **per le società di minori dimensioni che si avvalgano dell'opzione, non sarà necessario il ripristino del bene venduto che si prevede di ricevere tra le attività dell'attivo circolante.**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



# OIC 34

Data di entrata in vigore e disposizioni di prima applicazione

Commissione di Studio Bilancio e Principi contabili

# Data di entrata in vigore e disposizioni di prima applicazione – OIC 34



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



**OIC 34, par. 43:** il presente principio si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal **1° gennaio 2024 o da data successiva**.

**OIC 34, par. 44:** eventuali effetti derivanti dall'applicazione del presente principio contabile sono rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" per i cambiamenti di principi contabili. In tal caso, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi e rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

**OIC 34, par. 45:** è inoltre consentita l'applicazione prospettica. In tal caso, le disposizioni del presente principio si applicano solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del presente principio contabile.

# Data di entrata in vigore e disposizioni di prima applicazione – OIC 34



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



L'OIC 34 stabilisce che gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione del principio sono rilevati in base a quanto previsto dall'OIC 29 ma, sulla base della opzione retrospettica prevista in sede di prima applicazione, la società può decidere di non rettificare i dati comparativi, rettificando invece il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (2024 per i soggetti solari).

**Esempio:** la società ALFA nel 2023 un conto economico che presenta un utile netto di 721. A seguito dell'applicazione del OIC 34, ALFA ridetermina i ricavi in euro 5.500

Descrizione	Importo esercizio 2023	Importo 2023 rettificato
Ricavi	5.000	5.500
Costi	4.000	4.000
Utile ante imposte	1.000	1.500
Imposte 27,9%	279	418,50
Utile Netto	721	1.081,50



# Data di entrata in vigore e disposizioni di prima applicazione – OIC 34



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Udine



L'utile rideterminato per l'esercizio 2023 è più elevato di  $(1.081,50 - 721,00) = 360,50$ . OIC 34 prevede che non sia necessario rettificare i dati comparativi, rettificando invece il solo saldo di apertura a livello patrimoniale dell'esercizio 2024.

Si procede pertanto alla seguente scrittura:

Crediti vs. clienti		500,00
	Utili portati a nuovo	360,50
	F.do imposte differite	139,50

L'OIC 34 prevede inoltre, al paragrafo 45, **l'applicazione prospettica**: con questa modalità le nuove norme saranno applicate solo ai contratti di vendita che vengono stipulati a partire dall'inizio del primo esercizio di applicazione del principio contabile (2024 per i soggetti con esercizio solare).



Le *slide* proposte esprimono l'opinione degli autori e non impegnano in alcun modo né la Commissione né l'Ordine di Udine.

Ancorché le stesse siano state predisposte ponendo la massima attenzione sui contenuti, non si escludono errori o imperfezioni che si prega di segnalare ai seguenti indirizzi di posta elettronica:

- [claudio.passelli.pax@gmail.com](mailto:claudio.passelli.pax@gmail.com)
- [lidija.bogojevic@gmail.com](mailto:lidija.bogojevic@gmail.com)