

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

L'Oic 34 nella prospettiva dell'acquirente: il problema della sostanziale specularità dei contratti complessi

MELCHIOR GROMIS DI TRANA

ANDREA VASAPOLLI

Alla luce dei più recenti emendamenti pubblicati dall'OIC, si esaminano le implicazioni generate dall'Oic 34, non nella prospettiva del venditore, bensì in quella dell'acquirente. In assenza di una disciplina specifica per talune fattispecie, occorre fare riferimento all'Oic 11 e al principio della rappresentazione sostanziale, che impone di cogliere la sostanza dell'operazione a prescindere dalla prospettiva dalla quale la si osserva. Ne deriva una rinnovata attenzione nella contabilizzazione degli acquisti, specie con riferimento ai contratti complessi, che possono richiedere una maggiore analisi rispetto a quella tradizionalmente riservata alla contabilizzazione di tali operazioni.

L'Oic 34, incentrato sui **ricavi**, disciplina tra gli altri il trattamento da seguire per la corretta contabilizzazione dei contratti complessi, ossia quei contratti che regolano, a fronte di un corrispettivo unitario, la vendita congiunta di differenti beni e/o servizi, ovvero che contengono elementi di variabilità, quali incentivi e premi di risultato, sconti, abbuoni, penalità o resi.

Poiché tale principio contabile disciplina la **rilevazione dei ricavi**, esso è stato redatto nella **prospettiva del venditore dei beni o del prestatore di servizi**. Così, ad esempio, nella definizione dei criteri da applicare al fine di determinare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione, assumono rilievo alcune informazioni che risultano nell'esclusiva disponibilità del venditore.

Si ritiene che quanto previsto da tale principio, poiché finalizzato al rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale delle componenti reddituali, debba trovare corrispondente applicazione anche in capo all'acquirente dei beni e dei servizi.

Anch'egli, conseguentemente, nei limiti delle informazioni allo stesso disponibili, è tenuto alla medesima analisi dei contratti (in questo caso di acquisto), all'allocazione del costo complessivo alle singole unità elementari di contabilizzazione e a coerenti rilevazioni contabili, al pari di quanto previsto per il venditore dall'Oic 34.

Tale processo, a parere degli scriventi, deve necessariamente precedere la successiva classificazione degli acquisti secondo i principi già oggi previsti dal lato dell'acquirente: si pensi tra gli altri all'Oic 16 e all'Oic 24 in caso di acquisto di immobilizzazioni, nonché all'Oic 13 in caso di acquisto di beni e servizi funzionali alla successiva vendita di prodotti e servizi da parte dell'impresa.

Tali principi, pertanto, trovano applicazione solo in un momento successivo a quello di definizione della natura e tipologia dell'operazione, quale conseguenza della rilevazione contabile delle "movimentazioni" derivanti dalle unità elementari di contabilizzazione.

Tuttavia, mancando un principio contabile apposito, corrispondente all'Oic 34 dal lato dell'acquirente, potrebbero (erroneamente) sorgere dubbi sulla sua applicazione.

Trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli Oic

Il principio contabile **Oic 11** disciplina il trattamento contabile dei fatti aziendali specifici che non trovano, nei principi contabili nazionali, una regola appropriata.

L'OIC ha ritenuto che il postulato della rappresentazione sostanziale riguardi, oltre che lo *standard setter*, anche il redattore del bilancio, che deve quindi farvi ricorso, ove necessario, qualora occorra delineare e stabilire una politica contabile con riguardo a una fattispecie non esplicitamente disciplinata dai principi contabili emanati dall'OIC.

In particolare, al punto 5 delle motivazioni, è affermato che *«poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale»*.

Quale corollario di quanto appena esposto, al paragrafo 4 dell'Oic 11 è stato chiarito, quindi, che *«nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:*

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;*
- b) le finalità e i postulati di bilancio.»*

Nelle motivazioni l'OIC ha altresì chiarito che *«laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'Oic 11, e non vi siano altri Oic applicabili in via analogica, [lo stesso] possa essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata»*. Tale profilo, pur essendo stato oggetto di apposita considerazione, non ha tuttavia indotto lo *standard setter* a integrare il principio contabile.

Gli scriventi, in tal senso, rammentano cautela nei rimandi ai principi IAS/IFRS, proprio alla luce della **non assoluta coerenza** tra i **postulati** dei due principi contabili in esame.

Pertanto, l'Oic 11 definisce compiutamente la politica contabile complessiva di una società, che è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili, vale a dire disposizioni legislative e principi contabili

nazionali emanati dall'OIC, tenuto altresì conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società.

In altre parole, costituisce politica contabile conforme ai principi contabili l'intero *set* delle fonti che, in ordine gerarchico, è rappresentato da:

1. la legge;
2. i principi contabili di diretta applicazione;
3. i principi contabili applicati in via analogica;
4. la politica contabile propria della società definita in coerenza con le finalità e i postulati del bilancio, anche ricorrendo in via interpretativa ai principi contabili internazionali.

In via generale, l'Oic 11 prevede quindi la necessità di adottare autonome politiche contabili a fronte di fattispecie non espressamente disciplinate dai vigenti principi OIC.

Nel caso di adozione di una politica contabile autonoma, la stessa però deve essere compatibile e coerente con i postulati di bilancio e con l'insieme delle regole codificate dai vigenti principi contabili.

L'applicazione, da parte dell'acquirente, dei principi dettati dall'Oic 34 Ricavi, pur sempre nel rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale, può portare a una individuazione e a una successiva valorizzazione delle singole unità elementari di contabilizzazione, o delle componenti variabili, che differisca da quella effettuata dal venditore.

Ciò è il naturale risultato dell'applicazione di analoghi processi di stima, posti in essere, tuttavia, da soggetti con prospettive differenti e con diversa base informativa a disposizione.

Tale impostazione sembra trovare conferma anche nei recenti interventi dell'Organismo Italiano di Contabilità.

Negli ultimi emendamenti ai principi contabili – si pensi, ad esempio, al trattamento contabile degli acquisti con opzione o diritto di rivendita, pubblicato l'8 dicembre 2025 e relativo agli Oic 13, 16 e 24 – l'OIC ha infatti proposto soluzioni impostate in termini speculari rispetto a quanto disciplinato dall'Oic 34.

L'applicazione dei criteri dell'Oic 34 nella prospettiva dell'acquirente

Con specifico riferimento all'applicazione dell'Oic 34, anche lato acquirente, la **determinazione del prezzo** complessivo è più agevole se il prezzo è desumibile dalle clausole del contratto, rispetto ai contratti nei quali tale determinazione non risulta immediatamente riscontrabile, anche per via di elementi di variabilità.

In tal senso l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione costituisce un passaggio essenziale per fornire una rappresentazione sostanziale del contratto e, conseguentemente, deve essere posta in essere anche dall'acquirente.

Il paragrafo 17 del principio contabile Oic 34 dispone specifici esoneri per il venditore i quali, si ritiene, siano solo in parte estendibili all'acquirente.

Si pensi, ad esempio, all'acquisto di un cespite e di annessa formazione per i tre mesi successivi, non vincolante per l'utilizzo del cespite.

Nella prospettiva dell'acquirente, la formazione non è rilevabile come onere accessorio all'acquisto dell'immobilizzazione materiale.

La necessità di imputare a conto economico il predetto componente negativo di reddito, in assenza di una sua funzionalità pluriennale, impone la necessaria separazione delle due componenti ai fini contabili, ancorché il venditore possa essere esonerato dalla loro contabilizzazione separata.

Così come previsto fronte ricavi (Oic 34, par. 11), in caso di pagamento dilazionato nel tempo, ma senza corresponsione di interessi, ovvero con interessi che differiscono rispetto a quelli di mercato, si prefigura la possibilità di attualizzare tali flussi, ancorché possa condurre a un disallineamento negli importi iscritti in bilancio dalle controparti, in ragione del differente tasso di attualizzazione adottato dai due soggetti, ovvero del possibile esonero dal processo di attualizzazione concesso dal paragrafo 12 alle imprese che possono redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma micro.

Tale previsione trova già riscontro nell'Oic 16 (par. 33) e Oic 24 (par. 37) che richiedono che se il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'Oic 19 "Debiti" più gli oneri accessori.

Con riguardo alla valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione, inoltre, fronte acquirente, al pari che per il venditore deve considerare quanto previsto dal paragrafo 9 dell'Oic 34 in merito al raggruppamento dei contratti, nel caso in cui il gruppo di contratti sia stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale, oppure il prezzo di un contratto dipenda dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Tale previsione, sebbene espressamente rivolta al venditore, si dovrebbe considerare rilevante anche per l'acquirente.

Con riguardo ai corrispettivi variabili, così come disposto dall'Oic 34, sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi.

Tale approccio può essere specularmente utilizzato dall'acquirente. Con riferimento alla stima dei resi, per contro, l'approccio contabile adottato dal venditore non può essere specularmente riprodotto nel bilancio dell'acquirente.

Ciò in quanto, per l'acquirente, il reso non assurge a processo di stima, ma è diretta conseguenza di una sua intenzione.

Se, infatti, l'acquirente decidesse di rendere la merce, a prescindere dall'ottenimento della nota di reso, sarà sufficiente rettificare il costo di acquisto e la valorizzazione delle rimanenze, operazione che comunque non

produrrà effetto sul risultato d'esercizio, a differenza di quanto avviene per il venditore.

In via generale, e a prescindere dalla narrativa commerciale instaurata dal venditore, la valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione dovrebbe, ove possibile, essere effettuata dall'acquirente applicando, le regole poste dal principio contabile in commento. L'acquirente deve quindi:

- i) tenere conto dei prezzi di listino del venditore, laddove conosciuti;
- ii) per quanto riguarda gli sconti, considerare quelli normalmente, e non solo occasionalmente, praticati dal venditore nei suoi confronti;
- iii) applicare il metodo dei prezzi di mercato;
- iv) applicare, ove necessario, il metodo residuale per l'unità elementare di contabilizzazione che non sia stato possibile valorizzare applicando uno dei precedenti criteri.

L'acquirente deve, quindi, rilevare il costo di acquisizione secondo modalità distinte, a seconda che si tratti dell'acquisto di beni oppure della fruizione di servizi.

Tale distinzione assume, sotto il profilo della classificazione, una rilevanza maggiore per l'acquirente rispetto al venditore: quest'ultimo, infatti, ove non emerga un disallineamento in termini di competenza economica tra le diverse unità elementari di contabilizzazione, può anche rilevare l'operazione come un semplice ricavo.

Considerazioni conclusive

In assenza di una disciplina Oic espressamente dedicata alla prospettiva dell'acquirente nei contratti complessi, il sistema dei principi contabili nazionali non lascia tuttavia un vuoto interpretativo.

L'Oic 11, infatti, consente di costruire una politica contabile coerente facendo ricorso, in via analogica, ai principi che regolano fattispecie simili e, in ultima istanza, ai postulati di bilancio.

In questa prospettiva, i **criteri dell'Oic 34** possono essere ragionevolmente **estesi** anche **all'acquirente**, non già in via automatica, ma attraverso un'applicazione coerente con la diversa funzione economica delle operazioni e con la diversa base informativa disponibile.

Ne deriva l'esigenza, anche per il compratore, di scomporre il contratto nelle singole unità elementari di contabilizzazione, allocare correttamente il costo complessivo e trattare con attenzione gli elementi di variabilità.

Pur nella consapevolezza del significativo aggravio operativo che tale impostazione potrebbe generare sul piano contabile, si ritiene che, da un lato, il principio di irrilevanza (articolo 2423, comma 4, Codice civile) possa consentire un sensibile ridimensionamento degli oneri applicativi, dall'altro, sarebbe comunque auspicabile un intervento del nostro *standard setter* volto a definire una linea chiara (o una disapplicazione specifica) per la gestione

di tali specularità, in modo da evitare non solo errori di rappresentazione, ma anche, trattandosi di un tema non solo tecnico-contabile, possibili errori nella determinazione delle imposte.

La corretta individuazione della politica contabile applicabile rappresenta, infatti, un presupposto essenziale per l'operatività del principio di derivazione rafforzata (articolo 83, comma 1, Tuir).

Publicato online il 10 aprile 2026

**Gli autori
di questo articolo**

**MELCHIOR GROMIS
DI TRANA**

Dottore commercialista e revisore legale, è Professore associato di Economia aziendale presso l'Università di Torino, dove insegna Bilancio Oic, Informativa non finanziaria e Auditing. Professore a contratto di Ias/Ifrs all'ESCP Business School.

ANDREA VASAPOLLI

Dottore commercialista in Milano e Torino, revisore Legale, socio fondatore dello Studio Vasapolli & Associati. Collaboratore del Sole 24 Ore, è Presidente della Commissione norme di comportamento dell'Associazione italiana Dottori Commercialisti.