



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Senior partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Josef Vieider
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiaddon
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur
Dott. Christian Gentilini
Dott. Stefan Lanznaster
Dott.ssa Martina Santin
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott. Lorenz Bonadio
Dott.ssa Giulia Fortin

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Dott. Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare
Nr. 48/2023

Bolzano, 13 dicembre 2023

Oggetto: Nuovo principio contabile OIC 34 in vigore dal 1° gennaio 2024

Con l'esercizio 2024 entrerà in vigore il nuovo principio contabile OIC 34 che disciplina i ricavi. Approvato e poi pubblicato nell'aprile 2023 troverà applicazione per la prima volta nel bilancio 2024. L'aspetto più rilevante del nuovo principio, è che le singole prestazioni derivanti dai contratti con clienti (ad es. la fornitura di un bene con l'impegno futuro per la manutenzione) dovranno essere separatamente identificate, rilevate ed attribuite per competenza. Le rispettive norme erano finora contenute negli OIC 15 e OIC 23, mentre ora con l'OIC 34 tutto ciò che riguarda i ricavi, indipendentemente dalla rilevazione nel Conto Economico (posta A1 – ricavi dell'esercizio o posta A5 – altri ricavi e proventi) è confluito in un unico principio contabile.

Importante: nulla muta in relazione alla contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione, in quanto il relativo OIC 23 resta valido. Lo stesso OIC 34 non trova applicazione per i ricavi dalla cessione di aziende, fitti attivi, ristorni e altre transazioni che non hanno finalità di compravendita.

I nuovi principi si applicheranno per la prima volta nel bilancio al 31.12.2024. In molti casi però potrebbe essere necessario modificare o implementare già dal 1° gennaio prossimo le condizioni contrattuali e tutto quanto ad esse collegato. In aderenza a quanto stabilito nel principio internazionale IFRS 15, il nuovo principio si basa su un modello in cinque fasi. Di seguito i dettagli.



Fase 1 – Raggruppamento di contratti

Un insieme di più contratti deve essere trattato contabilmente come un unico contratto, se sono stati negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e se sono stati negoziati in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale o il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti.

Fase 2 – Prezzo complessivo del contratto

Se nel prezzo sono presenti elementi variabili, sarà necessario procedere alla valutazione di tali elementi, tenendo conto che:

- gli ulteriori ricarichi (ricarichi variabili) vanno compresi nel prezzo complessivo soltanto se sono certi;
- le componenti a riduzione dei ricavi, quali sconti, sconti cassa, penali contrattuali, premi e diritti di restituzione vanno contabilizzate sulla base di valori derivanti dall'esperienza dell'impresa.

Importante: se vengono concessi termini di pagamento di oltre dodici mesi senza addebito di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di mercato, il prezzo complessivo del contratto deve essere determinato attualizzando i flussi finanziari ad un tasso di interesse di mercato.

Facciamo presente, tra l'altro, che, se in passato i cd. "sconti-cassa" venivano indicati solitamente tra gli oneri finanziari nel Conto Economico, in futuro gli stessi andranno esposti direttamente in diminuzione dei ricavi nella posta A1 del Conto Economico.

Fase 3 – Identificazione delle unità elementari di contabilizzazione

Da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni che richiedono la contabilizzazione separata. Si tratta in particolare di prestazioni di assistenza/manutenzione, obbligo di riacquisto del bene ecc.. Una separata rilevazione contabile delle singole unità può invece essere omessa nei seguenti casi:

- i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati e interdipendenti tra loro, cioè quando i singoli beni e servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione tra loro;
- una o più delle prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche dell'impresa e vengono prestate senza corrispettivo (ad es. operazioni a premio);
- si tratta di una vendita con prestazioni di garanzia, con queste ultime che non possono essere separate dai beni venduti. In effetti le garanzie obbligatorie per legge non



costituiscono un elemento da contabilizzare separatamente. Per il costo stimato di tali prestazioni in garanzia l'impresa dovrà stanziare un fondo per gli eventuali costi di sostituzione/riparazione dei beni in garanzia. Tutte le altre garanzie prestate sono da rilevare separatamente come ricavi.

Esempio: se viene venduto un macchinario con un contratto di assistenza e manutenzione oppure con un obbligo di formazione dell'operatore, tali prestazioni sono da rilevare separatamente. Solo le garanzie di legge non devono essere contabilizzate a parte.

Fase 4 – valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione e allocazione del prezzo

Se nella fase 3 vengono individuate più unità elementari, devono essere attribuiti alle singole unità i prezzi, che devono tenere conto anche di eventuali sconti praticati e previsti contrattualmente.

Esempio: se si vende un macchinario con contratto di assistenza/manutenzione ad un prezzo unitario e si applica poi uno sconto del 10%, tale riduzione del 10% dovrà essere applicata in proporzione alle singole unità elementari (prezzo del bene, prezzo dell'assistenza).

Fase 5 – Rilevazione per competenza

Nella fase 5 si individua il momento in cui deve essere il ricavo suddiviso per unità elementare, dove peraltro ci sono differenze tra i ricavi di vendita di beni e prestazione di servizi.

Il seguente esempio, tratto dall'OIC 34, dovrebbe chiarire tale aspetto.

Un macchinario viene venduto con un contratto di assistenza “gratuito” per due anni ad un prezzo complessivo di 110. Il prezzo normalmente per il macchinario è pari a 100, mentre quello del servizio di assistenza è di 20. È evidente che si tratta di due unità elementari di contabilizzazione, da rilevare separatamente. Il prezzo complessivo (110) deve essere suddiviso su entrambe le unità o prestazioni contrattuali in proporzione, e quindi 91,67 per il macchinario e 18,33 per l'assistenza biennale. Ne deriva una rilevazione temporale differenziata dei ricavi: per la vendita del macchinario rileva il momento in cui sono trasferiti i rischi/la consegna, mentre per i ricavi dalle prestazioni di assistenza si procede ad una suddivisione su due anni (contabilizzando dei risconti passivi)

Effetti pratici

Nell'applicazione in concreto del nuovo principio contabile le differenze più rilevanti rispetto alle regole attuali si avranno nei seguenti casi:

- nelle vendite con prestazioni di garanzia, che vanno al di là delle garanzie di legge, le quali prestazioni andranno rilevate separatamente;



- nelle vendite con obbligo o opzione di riacquisto;
- nelle operazioni a premio;
- nelle cessioni di diritti di licenza;
- nelle forniture di beni e servizi in nome e per conto di terzi;
- nelle forniture con consegna differita.

Semplificazioni per le imprese di modeste dimensioni

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure nella forma del cd. “microbilancio” possono fruire di alcune semplificazioni:

1. rinuncia all’attualizzazione dei flussi finanziari in caso di ricavi con termini di pagamento oltre i dodici mesi senza addebito di interessi o con interessi significativamente diversi da quelli di mercato;
2. rinuncia alla separazione delle singole unità di contabilizzazione nei casi in cui tale rilevazione comporti effetti irrilevanti;
3. contabilizzazione semplificata delle vendite con obbligo/opzione di riacquisto in taluni casi, in modo da evitare di dovere ricaricare le merci vendute nel magazzino.

Importante: chi fruisce delle semplificazioni sopra riportate ne deve dare notizia ed informativa nella Nota Integrativa al bilancio.

Suggerimento: nella misura in cui, in virtù delle dimensioni dell’impresa, non spettino le suindicate semplificazioni, è opportuno effettuare a partire dall’1.2024 una verifica/analisi delle condizioni generali di vendita e/o dei relativi contratti, al fine eventualmente di adottare le corrette procedure di rilevazioni contabili separate ai sensi del nuovo OIC 34.

Per ulteriori informazioni ed approfondimenti siamo come sempre a disposizione.

Distinti saluti

Josef Vieider