

# 9° FORUM BILANCIO

---

## IFRS 15 - Ricavi

Marco Allegrini

## The five-step model

**Step 1:** individuazione del contratto

**Step 2:** individuazione delle obbligazioni di fare (performance obligations)

**Step 3:** determinazione del prezzo dell'operazione

**Step 4:** ripartizione del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare

**Step 5:** rilevazione del ricavo quando l'obbligazione di fare è soddisfatta

## Step 1: individuazione del contratto

a) le parti del contratto hanno approvato il contratto

b) sono individuabili i diritti di ciascuna delle parti per quanto riguarda i beni o servizi da trasferire;

c) sono individuabili le condizioni di pagamento dei beni o servizi da trasferire;

d) il contratto ha sostanza commerciale (ossia il rischio, la tempistica o l'importo dei flussi finanziari futuri dell'entità sono destinati a cambiare a seguito del contratto)

e) è probabile che l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che saranno trasferiti al cliente

## **Step 2: individuazione delle obbligazioni di fare (performance obligations)**

All'inizio del contratto l'entità deve valutare i beni o servizi promessi nel contratto concluso con il cliente e deve individuare come obbligazione di fare ogni promessa di trasferire al cliente:

- a) un bene o un servizio (o una combinazione di beni e servizi) distinto o
- b) una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che seguono lo stesso modello di trasferimento al cliente

## Step 3: Determinazione del prezzo dell'operazione

- Per determinare il prezzo dell'operazione l'entità deve tenere conto dei termini del contratto e delle sue pratiche commerciali abituali.
- Il prezzo dell'operazione è l'importo del corrispettivo a cui l'entità ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi, esclusi gli importi riscossi per conto terzi (per esempio, imposte sulle vendite). Il corrispettivo promesso nel contratto con il cliente può includere importi fissi, importi variabili o entrambi.

## **Step 4: Ripartizione del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare**

Ripartizione del prezzo dell'operazione tra ciascuna delle obbligazioni di fare individuate nel contratto sulla base del relativo prezzo di vendita a sé stante.

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.

In tale situazione, si ha una ripartizione proporzionale dello sconto.

## Step 5: Adempimento delle obbligazioni di fare

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

## ***Valutazione dei progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare***

- **Metodi basati sugli output**
  - i ricavi sono rilevati sulla base di valutazioni dirette del valore che hanno per il cliente i beni o servizi trasferiti fino alla data considerata rispetto ai beni o servizi promessi nel contratto che rimangono da trasferire.
- **Metodi basati sugli input**
  - i ricavi sono rilevati sulla base degli sforzi o degli input impiegati dall'entità per adempiere l'obbligazione di fare (per esempio, le risorse consumate, le ore di lavoro dedicate, i costi sostenuti, il tempo trascorso o le ore-macchina utilizzate) rispetto al totale degli input previsti per l'adempimento dell'obbligazione di fare.



## Vendita con diritto di reso: iscrizione di...

- ricavi provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale l'entità prevede di avere diritto (pertanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa);
- una passività per rimborsi futuri e
- un'attività (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri.

## Vendita con garanzia

Se il cliente ha l'opzione di acquistare la garanzia separatamente

- contabilizzare la garanzia promessa come obbligazione di fare e assegnare una parte del prezzo dell'operazione a tale obbligazione

Il cliente non ha l'opzione di acquistare la garanzia separatamente:

- accantonamento ai sensi IAS 37
- se la garanzia, o una parte della garanzia, fornisce al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto in questione è conforme alle specifiche concordate, l'entità deve ripartire il prezzo dell'operazione tra il prodotto e il servizio.

## Diritti non esercitati dal cliente

- L'entità deve rilevare come ricavo l'importo atteso per diritti non esercitati proporzionalmente allo schema secondo il quale il cliente esercita i suoi diritti.
- Se non prevede di beneficiare di un importo per diritti non esercitati, l'entità deve rilevare come ricavo l'importo atteso per diritti non esercitati, quando la probabilità che il cliente eserciti i suoi diritti rimanenti diventa remota.

## Spese iniziali non rimborsabili

- Es. quota associativa nei contratti di abbonamento a palestre e centri benessere, dei costi di attivazione nei contratti di telecomunicazione, dei costi di installazione in alcuni contratti di servizi e delle spese iniziali in alcuni contratti di fornitura.

## Spese iniziali non rimborsabili

- L'attività non si traduce nel trasferimento al cliente del bene o servizio promesso
  - Le spese iniziali rappresentano piuttosto un pagamento anticipato di beni o servizi futuri e dovrebbero pertanto essere rilevate come ricavi nel momento in cui i beni o servizi sono forniti.
- Si riferiscono a un bene o servizio promesso
  - contabilizzare il bene o servizio come obbligazione di fare separata.

## Concessione di licenze

- Se la promessa di concedere una licenza non è distinta dagli altri beni o servizi promessi nel contratto, l'entità deve contabilizzare insieme la promessa di concedere una licenza e gli altri beni o servizi promessi come obbligazione di fare unica.

## Accordo di consegna in conto vendita

- Quando consegna il prodotto ad un terzo (per esempio, un commerciante o un distributore) per la vendita ai clienti finali, l'entità deve valutare se in quel momento il terzo acquisisce il controllo del prodotto. Il prodotto consegnato al terzo può essere detenuto in virtù di un accordo di consegna in conto vendita, se il terzo non acquisisce il controllo del prodotto. Di conseguenza, l'entità non deve rilevare i ricavi alla consegna del prodotto al terzo, se il prodotto consegnato è tenuto in conto vendita.

## Accordo di vendita con consegna differita

- 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.



## Accordo di vendita con consegna differita

- Per determinare il momento in cui ha adempiuto l'obbligazione di trasferimento del prodotto, l'entità deve valutare quando il cliente acquisisce il controllo. 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.

## Accordo di vendita con consegna differita

Il cliente ha acquisito il controllo del prodotto quando sono 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.