

A woman with long dark hair, wearing a red blazer over a white top and dark pants, is standing on a balcony or walkway. She is looking down at a tablet computer she is holding with both hands. The background shows a modern building with large glass windows and a clear sky.

**IFRS ACCOUNTING STANDARDS
IN PRACTICE**
novembre 2024

**IFRS 15 *Ricavi provenienti da
contratti con i clienti***

Indice

1.	Introduzione.....	3
2.	Sommario dei requisiti dell'IFRS 15	4
3.	Ambito di applicazione.....	5
4.	L'approccio "a cinque fasi"	8
4.1.	Fase 1 – Individuare il contratto	8
4.2.	Fase 2 – Individuare obbligazioni di fare separate nel contratto	13
4.3.	Fase 3 – Determinare il prezzo dell'operazione del contratto.....	23
4.4.	Fase 4 – Ripartire il prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare	37
4.5.	Fase 5 – Rilevare ricavi quando ciascuna obbligazione di fare è adempiuta.....	41
5.	Altre tematiche	55
5.1.	Costi di commessa	55
5.2.	Modifiche del prezzo dell'operazione dopo l'inizio del contratto.....	61
5.3.	Vendite con diritto di reso	63
5.4.	Garanzie	65
5.5.	Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante.....	67
5.6.	Beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione	71
5.7.	Opzioni di rinnovo.....	73
5.8.	<i>Breakage</i> (diritti non esercitati).....	75
5.9.	quote anticipate non rimborsabili	77
5.10.	Concessione di licenze	78
5.11.	Royalties basate sulle vendite o basate sull'uso.....	82
5.12.	Accordi di riacquisto	87
5.13.	Accordi di consegna in conto vendita	89
5.14.	Accordi di vendita con consegna differita	89
5.15.	Accettazione da parte del cliente	89
5.16.	Trattamento dei contratti onerosi	90
5.17.	Commissioni success fee.....	92
6.	Presentazione	93
7.	Informativa.....	95

1. Introduzione

Premessa

L'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* stabilisce un quadro unico e completo in materia di rilevazione dei ricavi. Al pari di altri IFRS® Accounting Standards recentemente emessi, l'IFRS 15 include una guida applicativa completa ed esempi illustrativi, insieme a una sezione dettagliata che descrive come l'International Accounting Standards Board (IASB) è giunto alle sue conclusioni circa tali requisiti (le *Basis for Conclusions*).

Il principio include anche un obiettivo generale d'informativa insieme a obblighi d'informativa significativamente rafforzati per la rilevazione dei ricavi. Questi sono accompagnati da una dichiarazione esplicita che le informazioni irrilevanti non devono essere divulgate e che gli obblighi d'informativa non vanno utilizzati come *checklist*.

Questa pubblicazione tratta delle problematiche riscontrate dalle società nell'implementazione dell'IFRS 15 e include una serie di esempi per dimostrare come deve essere applicato il principio.



2. Sommario dei requisiti dell'IFRS 15

L'IFRS 15 stabilisce un quadro unico e completo che illustra quanti ricavi vanno rilevati e quando. Il principio cardine è che il venditore deve rilevare i ricavi in modo che il trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi sia espresso in un importo che rifletta il corrispettivo cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio dei beni o servizi.

I ricavi sono rilevati dal venditore quando il controllo sui beni o servizi è trasferito al cliente. Al contrario, lo IAS 18 basava la rilevazione dei ricavi su un'analisi del trasferimento di rischi e benefici. La valutazione dei rischi e dei benefici costituisce ora uno dei diversi criteri che vengono valutati per determinare se il controllo è stato trasferito.

L'applicazione del principio cardine dell'IFRS 15 avviene in cinque fasi:



Il primo passo consiste nell'identificare il/i contratto/i con il cliente a fini contabili, che potrebbero non coincidere con il/i contratto/i dal punto di vista giuridico. Qualunque sia la forma (scritta, orale o implicita nelle pratiche commerciali abituali di un'entità), un contratto ai fini dell'IFRS 15 deve creare diritti e obbligazioni esigibili tra un venditore e il suo cliente.

Dopo aver individuato il/i contratto/i con il cliente a fini contabili, nella seconda fase un venditore identifica le sue "obbligazioni di fare" separate. Un'obbligazione di fare è la promessa del venditore di trasferire un bene o servizio che sia "distinto" da altri beni e servizi individuati nel contratto. I beni e i servizi (singolarmente o in combinazione tra loro) sono distinti l'uno dall'altro se il cliente può beneficiare di uno o più beni o servizi da soli (o in combinazione con risorse facilmente disponibili per il cliente). Due o più promesse, come la promessa di fornire materiali (quali mattoni e malta) per la costruzione di un bene (ad esempio un muro) e la promessa di fornire manodopera per la costruzione del bene, sono combinate se rappresentano un'unica obbligazione di fare.

Nella fase tre, un venditore determina il prezzo dell'operazione di ciascun contratto individuato a fini contabili nella fase uno, quindi nella fase quattro ripartisce tale prezzo dell'operazione tra ciascuna delle obbligazioni di fare individuate nella fase due.

Nella fase cinque, un venditore valuta quando ogni obbligazione di fare individuata nella fase due è adempiuta, cosa che è determinata con riferimento al momento in cui il cliente ottiene il controllo di ciascun bene o servizio. Ciò potrebbe avvenire in un determinato momento o nel corso del tempo, rilevando di conseguenza i ricavi ripartiti tra ciascuna obbligazione di fare nella fase quattro.

Il modello a cinque fasi si applica ai singoli contratti. Tuttavia, come espediente pratico, l'IFRS 15 consente all'entità di applicare il modello a un portafoglio di contratti (o obbligazioni di fare) con caratteristiche analoghe, se l'entità si aspetta ragionevolmente che gli effetti non differiscano in misura sostanziale dall'applicazione del modello ai singoli contratti. Questo espediente pratico sarà spesso applicato a situazioni che comportano stime di valutazione, in cui un'entità può avere molti contratti che sono interessati da una tematica particolare ed è più appropriato effettuare una stima sulla popolazione dei contratti piuttosto che su ciascun contratto preso singolarmente. Ad esempio, in una vendita al dettaglio che conferisce al cliente un diritto di restituzione, può essere più appropriato stimare il livello aggregato dei resi su tutte queste transazioni al dettaglio, piuttosto che a livello di contratto (che è ogni singola vendita al dettaglio per la quale è concesso un diritto di restituzione).

3. Ambito di applicazione

L'IFRS 15 si applica a tutti i contratti con i clienti, eccetto i seguenti:

- Contratti di leasing rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 16 *Leasing*;
- Contratti assicurativi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17 *Contratti assicurativi*. Tuttavia, un'entità può scegliere di applicare l'IFRS 15 a contratti assicurativi che hanno come loro obiettivo primario la fornitura di servizi a un prezzo fisso in conformità con l'IFRS 17.8.
- Strumenti finanziari e altri diritti e obbligazioni contrattuali rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 *Strumenti finanziari*, IFRS 10 *Bilancio consolidato*, IFRS 11 *Accordi a controllo congiunto*, IAS 27 *Bilancio separato* e IAS 28 *Partecipazioni in società collegate e joint ventures*.
- Scambi non monetari tra entità dello stesso ramo di attività per agevolare le vendite a clienti o potenziali clienti (come un contratto stipulato tra due compagnie petrolifere per lo scambio di petrolio inteso a soddisfare la domanda dei clienti in specifici luoghi diversi).

Commento BDO

L'esempio del principio di due compagnie petrolifere che si accordano per scambiare petrolio evita che i ricavi vengano contabilizzati due volte in quella che è essenzialmente un'unica fornitura di petrolio. Ogni compagnia petrolifera ha venduto petrolio al rispettivo cliente finale (o potenziale cliente finale) e pertanto i ricavi sono rilevati su tale vendita finale di petrolio. L'esclusione dall'ambito di applicazione impedisce a entrambe le compagnie petrolifere di rilevare anche ricavi aggiuntivi (e costi equivalenti) derivanti dallo scambio iniziale di petrolio tra di loro.

Tuttavia, le operazioni di barter rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 per situazioni in cui le due entità interessate non sono nello stesso ramo di attività, o quando lo scambio non ha il fine di agevolare le vendite a clienti o potenziali clienti. Pertanto, uno scambio di petrolio tra un'azienda manifatturiera e una raffineria rientrerebbe potenzialmente nell'ambito di applicazione a condizione che il contratto per lo scambio di petrolio abbia sostanza commerciale (cfr. sezione 4.1 riguardante l'individuazione del contratto). Per contro, un contratto tra un'impresa di trasporto merci su rotaia e un'impresa di trasporto merci su strada per lo scambio di gasolio non rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15, in quanto tali società vendono servizi di trasporto merci ai loro clienti, non gasolio.

L'IFRS 15 non fornisce indicazioni aggiuntive su cosa s'intenda per "ramo di attività" con riferimento alla valutazione delle operazioni di scambio, e pertanto potrebbe essere necessario esercitare il giudizio.

Per esempio:

- Un'entità impegnata nell'esplorazione petrolifera è nello stesso ramo di attività di un'entità impegnata nell'estrazione dell'oro perché entrambe operano nell'industria estrattiva, o sono in rami di attività diversi perché estraggono materie prime molto diverse?
- Un'entità impegnata nell'estrazione di rubini è nello stesso ramo di attività di un'entità che estrae diamanti perché entrambe operano nello stesso sottosectore industriale (l'estrazione di pietre preziose) o appartengono rami di attività diversi perché entrambe estraggono pietre preziose diverse?
- Un'entità impegnata solamente nell'estrazione di diamanti è nello stesso settore di un'entità impegnata sia nell'estrazione che nel taglio di diamanti?

A nostro avviso, l'esclusione dall'ambito di applicazione è piuttosto circoscritta. In ciascuna delle situazioni di cui sopra, le entità non appartengono allo stesso ramo di attività. Tuttavia, sarebbe necessario capire quale sia la sostanza commerciale dell'operazione relativa allo scambio in questione prima di concludere che gli scambi danno origine a ricavi. Inoltre, anche se c'è sostanza commerciale negli scambi, ciascuna entità potrebbe agire in qualità di Agente per l'altra nella vendita finale al cliente dell'altra entità, il che significa che stanno fornendo servizi di agenzia l'una all'altra. Ciò avrebbe un impatto sulla valutazione dei ricavi, che si baserebbe quindi sulla fornitura dei servizi di agenzia, non sul valore lordo dei beni o servizi scambiati.

Come osservato in precedenza, ai sensi dell'IFRS 15 i ricavi derivano da contratti stipulati da un venditore per la vendita di beni o servizi, che sono il risultato delle sue attività ordinarie, a un cliente. La rilevazione è connessa a cambiamenti nelle attività e passività di un venditore. Ciò può avvenire sotto forma di flussi finanziari in entrata o aumenti dei saldi dei crediti, o diminuzioni di una passività che rappresenta ricavi differiti. Tutte le modifiche a tali attività e passività sono rilevate a conto economico, ad eccezione di quelle relative alle transazioni con i soci (per esempio, azionisti) del venditore, se i soci effettuano transazioni con il venditore nella loro qualità di soci.

I requisiti di altri IFRS Accounting Standards per la rilevazione di un utile o perdita sul trasferimento di alcune attività non finanziarie che non sono il risultato delle attività ordinarie del venditore (come immobili, impianti e macchinari, investimenti immobiliari e immobilizzazioni immateriali) sono coerenti con i requisiti dell'IFRS 15. Pertanto, le vendite di tali attività dovrebbero essere rilevate dal venditore solo quando il controllo è passato all'acquirente.

Un contratto può rientrare parzialmente nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 e parzialmente nell'ambito di applicazione di altri IFRS Accounting Standards. In questo caso un venditore adotta l'approccio sintetizzato nel diagramma seguente:



Pertanto, se uno o più IFRS Accounting Standards diversi dall'IFRS 15 specificano come separare e/o valutare determinate parti di un contratto, sono applicati in prima battuta tali IFRS Accounting Standards. Tali IFRS Accounting Standards hanno la precedenza nella contabilizzazione dell'intero contratto, con l'eventuale importo residuo di corrispettivo attribuito a quella parte o a quelle parti del contratto che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15.

Esempio 3-1

Una casa automobilistica noleggia una flotta di auto a un cliente per tre anni. Nell'ambito del contratto si occupa anche di varie pratiche amministrative per il cliente, come l'organizzazione dell'assicurazione, l'assistenza stradale e la manutenzione annuale.

L'IFRS 16 richiede di separare le componenti di leasing da quelle non di leasing nei contratti. Un venditore applica l'IFRS 15 agli importi ricevuti dal cliente che si riferiscono alle componenti non di leasing del contratto.

Un venditore è inoltre tenuto a valutare se, invece di essere un'operazione di vendita, la controparte di un contratto condivide i rischi e i benefici derivanti da un'attività o da un processo (come lo sviluppo di un'attività). Se sì, la controparte non è un cliente, e l'operazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15. Sarà necessario esercitare un giudizio, poiché lo IASB ha deciso che non sarebbe stato possibile sviluppare una guida applicativa adatta a tutte le circostanze. Ciò è dovuto al fatto che la natura del rapporto (fornitore-cliente o accordo di collaborazione) dipenderà dai termini e dalle condizioni contrattuali specifiche. Può essere necessaria cautela anche nella valutazione delle operazioni con parti correlate, in quanto i loro rapporti con il venditore possono essere più complessi rispetto a quelli con terze parti.

Esempio 3-2

L'Entità A e l'Entità B stipulano un contratto con le specifiche seguenti:

- Una società veicolo di nuova costituzione, la Società X, è posseduta 50:50 dalle entità A e B, che operano nel settore immobiliare
- Le entità A e B hanno il controllo congiunto della Società X
- L'Entità A conferisce terreno alla Società X
- L'Entità B costruisce un complesso di uffici sul terreno
- Il complesso di uffici verrà dato in leasing a locatari dalla Società X

In questa fattispecie, l'Entità A e l'Entità B potrebbero non trattare la Società X come loro cliente e, di conseguenza, non rileverebbero ricavi o crediti da X per il conferimento del terreno e lavori di costruzione rispettivamente intrapresi. Invece, a seconda di fatti e circostanze precisi, gli approcci contabili appropriati potrebbero includere quanto segue:

- Se gli accordi contrattuali conferiscono alle entità A e B diritti sulle attività nette della Società X, l'accordo sarebbe classificato come joint venture. I ricavi non sarebbero rilevati, con le entità A e B che contabilizzerebbero le loro partecipazioni nella Società X utilizzando il metodo del patrimonio netto.
- Se gli accordi contrattuali conferiscono all'Entità A e all'Entità B diritti sulle attività e obbligazioni per le passività della Società X, l'accordo sarebbe classificato come accordo a controllo congiunto. L'Entità A e l'Entità B rileverebbero ricavi, sulla base delle rispettive quote contrattuali, allorché la Società X guadagna reddito da locazione.

Tuttavia, sarebbe necessario esaminare se alcuni elementi dell'accordo abbiano dato origine a un rapporto fornitore-cliente. Lo IASB ha inoltre osservato che, in alcuni accordi di collaborazione, un'entità potrebbe prendere in considerazione l'applicazione dei criteri dell'IFRS 15 come criterio contabile sviluppato in conformità allo IAS 8.

Discussioni a livello di TRG

Commissioni delle carte di credito (Agenda Paper 36; Luglio 2015)

Il "Transition Resource Group for Revenue Recognition" (TRG) ha discusso se gli accordi tra istituzioni finanziarie e titolari di carte di credito rientrino nell'ambito di applicazione del nuovo principio sui ricavi. Sebbene i contratti che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 implicino che alcuni flussi di reddito, come gli interessi di mora, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15, sono state sollevate questioni relative a commissioni periodiche o annuali che non dipendono dall'importo del credito disponibile o dal livello di utilizzo di una carta di credito. Spesso sono inclusi anche servizi accessori come l'accesso alle lounge aeroportuali e i programmi a premi. Mentre gli U.S. GAAP includono indicazioni specifiche relative alle commissioni delle carte di credito, gli IFRS non danno indicazioni specifiche su questo tema.

I membri del TRG hanno osservato che l'IFRS 15 non ha modificato i requisiti per determinare se le commissioni ricevute da una banca emittente carte rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 o dell'IFRS 15. La banca emittente carte determinerà innanzitutto se eventuali commissioni (o parte di esse) rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9. Se la banca conclude che le commissioni non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9, esse saranno contabilizzate in conformità all'IFRS 15. Ciò potrebbe includere i programmi di ricompensa per i titolari di carte, in quanto l'IFRS 15 non li esclude esplicitamente dal suo ambito di applicazione.

4. L'approccio "a cinque fasi"

4.1. Fase 1 - Individuare il contratto

L'IFRS 15 si applica ai contratti con i clienti che soddisfano tutti i cinque criteri seguenti:

- Il contratto è stato approvato per iscritto, oralmente, o in conformità con altre prassi commerciali abituali e le parti si impegnano ad adempiere alle loro obbligazioni contrattuali
- È possibile identificare i diritti di ciascuna parte in merito ai beni o ai servizi da trasferire
- È possibile identificare i termini di pagamento per i beni o servizi da trasferire
- Il contratto ha sostanza commerciale (ossia si prevede che il rischio, la tempistica o l'importo dei flussi finanziari futuri del venditore cambieranno in conseguenza del contratto)
- È probabile che il corrispettivo per lo scambio dei beni o servizi cui il venditore ha diritto venga riscosso. Ai fini di questo criterio, si considera solo la capacità e l'intenzione del cliente di pagare gli importi alla data in cui diventano esigibili.

L'ultimo punto precedente include una soglia di esigibilità per la rilevazione dei ricavi, che va oltre i termini contrattuali di un accordo con un cliente.

L'attenzione si concentrerà spesso sul prezzo incluso nel contratto tra un venditore e il suo cliente. Tuttavia, è possibile che l'importo del corrispettivo cui il venditore si aspetta di avere diritto sia inferiore, perché potrebbe offrire una concessione o uno sconto sul prezzo. In questi casi, la valutazione della capacità e dell'intenzione di pagare del cliente viene effettuata con riferimento all'importo inferiore, che sarà determinato in conformità alle indicazioni dell'IFRS 15 in materia di corrispettivo variabile.

In alcuni casi, l'entità può ritenere probabile ricevere solo una parte del corrispettivo indicato in un contratto a prezzo altrimenti fisso. In questi casi, sebbene si possa concludere che la condizione di probabilità di riscossione è soddisfatta, è anche necessario applicare le indicazioni dell'IFRS 15 in materia di corrispettivo variabile. La contabilizzazione del corrispettivo variabile è illustrata più dettagliatamente nella sezione 4.3 seguente.

Esempio 4.1-1

Un venditore vende un prodotto a un cliente in cambio di un importo concordato contrattualmente di CU1 milione. Questa è la prima vendita del venditore a un cliente in tale regione geografica e la regione sta attraversando notevoli difficoltà economiche. Il venditore si aspetta quindi di non essere in grado di riscuotere l'intero importo del prezzo contrattuale. Nonostante il fatto che potrebbe non riscuotere l'intero importo, il venditore ritiene che le condizioni economiche nella regione miglioreranno in futuro. Ritiene inoltre che l'instaurazione di una relazione commerciale con questo cliente potrebbe aiutarlo ad aprire un nuovo mercato con altri potenziali clienti nella regione.

Ciò significa che invece di un prezzo fisso del contratto a CU1 milione, l'importo del corrispettivo promesso è variabile. Il venditore valuta l'intenzione e la capacità di pagare del cliente e, sulla base dei fatti e delle circostanze e tenendo conto delle cattive condizioni economiche, si conclude che è probabile che avrà diritto a un importo stimato di CU500.000 e che il cliente pagherà tale importo.

Supponendo che gli altri quattro criteri sopra indicati siano soddisfatti, il venditore conclude di aver stipulato un contratto per la vendita del prodotto in cambio di un corrispettivo variabile di CU500.000.

Discussioni a livello di TRG

Criteri di esigibilità (Agenda Paper 13; Gennaio 2015)

Il TRG ha discusso diverse questioni derivanti dai criteri di esigibilità. È stato convenuto che, se un'entità ritiene che la riscossione del prezzo dell'operazione sia probabile per un portafoglio di contratti, allora l'entità dovrebbe rilevare il prezzo dell'operazione come ricavo quando ciascuna delle obbligazioni di fare separate è soddisfatta.

Esempio 4.1-2

Un'entità ha un volume elevato di contratti con i clienti che generano ricavi omogenei per i quali le fatture vengono inviate in via posticipata su base mensile. Prima di accettare un cliente, l'entità esegue procedure volte ad assicurare che sia probabile che il cliente pagherà gli importi dovuti. Qualora queste procedure

portano l'entità a concludere che è improbabile che il cliente pagherà gli importi dovuti, l'entità non li accetta come clienti. Poiché queste procedure sono progettate solo per determinare se la riscossione è probabile (e quindi non certa), l'entità prevede che avrà alcuni clienti che non pagheranno tutti gli importi. Sebbene l'entità riscuota l'intero importo dovuto dalla stragrande maggioranza dei suoi clienti, in media, le evidenze storiche dell'entità (che sono rappresentative delle sue aspettative per il futuro) indicano che essa riscuoterà solo il 98% degli importi fatturati.

La questione potrebbe essere letta come se si debba determinare se esista un contratto per il 100% degli importi fatturati o per il 98%. Sulla base delle discussioni del TRG, il 100% sarebbe rilevato come ricavo, in quanto il criterio è che è "probabile" che l'entità riscuoterà il corrispettivo per ciascuna delle vendite su base contrattuale individuale (che è l'unità di conto ai fini dell'IFRS 15). Ciò è dovuto al fatto che l'entità ha concluso che, a seguito delle sue procedure di accettazione dei clienti, è probabile che ciascun cliente pagherà l'importo dovuto. Il fatto che si preveda di incassare solo il 98% degli importi fatturati sarà invece rilevante ai fini del fondo svalutazione crediti ("bad debt") rilevato ai fini dell'IFRS 9.

Oltre a determinare se l'esigibilità del prezzo dell'operazione sia probabile all'inizio del contratto, l'esigibilità deve essere rivalutata anche quando vi è l'indicazione di un cambiamento significativo dei fatti e delle circostanze. Pertanto, se un contratto è inizialmente valutato come rispondente al criterio della probabilità di riscossione e la capacità del cliente di pagare il corrispettivo si deteriora successivamente, potrebbe non esistere più un contratto a fini contabili. Affinché ciò accada, il cambiamento nella condizione finanziaria del cliente dovrebbe essere così significativo da indicare che il contratto non è più valido. Le modifiche di natura minore che potrebbero ragionevolmente verificarsi (in particolare durante un contratto a lungo termine) non porterebbero a tale conclusione.

Se si conclude che un contratto non è più valido, anche se i ricavi rilevati fino a quel momento non verrebbero stornati (invece il credito o l'attività derivante da contratto sarebbero soggetti alle disposizioni di impairment dell'IFRS 9), non potrebbero essere rilevati ulteriori ricavi fino a quando il venditore non possa nuovamente concludere che il criterio della probabilità di incasso è soddisfatto, o quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- Il venditore non ha alcuna obbligazione contrattuale residua di trasferire beni o servizi e tutto, o sostanzialmente tutto, il corrispettivo è stato ricevuto e non è rimborsabile; o
- Il contratto è stato risolto e il corrispettivo ricevuto non è rimborsabile.

I due punti dell'elenco di cui sopra si applicano anche se un'entità riceve il pagamento prima che siano soddisfatti tutti e cinque i criteri di cui sopra.

Un punto collegato è che i criteri di cui sopra significano che quando l'esigibilità di un contratto nel suo complesso non è probabile, la rilevazione dei ricavi sulla base della liquidità riscossa è vietata dall'IFRS 15. Ciò vale anche nel caso in cui si sia ricevuto dal cliente un corrispettivo non rimborsabile, che invece dà luogo a una passività. Ciò può comportare un cambiamento significativo nella prassi per alcune entità.

Alcuni membri del TRG hanno ritenuto che la contabilizzazione potrebbe non riflettere gli aspetti economici in alcune circostanze perché il venditore potrebbe non essere in grado di risolvere un contratto ed essere tenuto a continuare a fornire beni o servizi. È stato anche ritenuto possibile che, per un contratto quale un contratto triennale con un cliente con un rating creditizio scarso, in base al quale i servizi vengono svolti mensilmente e la liquidità non rimborsabile viene riscossa mensilmente, l'IFRS 15 potrebbe essere interpretato nel senso di richiedere il differimento completo dei ricavi fino alla risoluzione del contratto (la fine di tre anni, o prima a seconda delle disposizioni di risoluzione), o fino a quando non diventa probabile la riscossione dell'intero prezzo dell'operazione. Alcuni membri del TRG ritenevano che il divieto di rilevare i ricavi quando è stato fornito un bene o un servizio distinto e il pagamento è stato ricevuto non rifletterebbe la sostanza economica. Tuttavia, i membri del Board alla riunione del TRG hanno osservato che l'inclusione del criterio di esigibilità nella fase 1 è stata voluta, perché la rilevazione dei ricavi è vietata quando non esiste un contratto valido.

Raggruppamento dei contratti

Due o più contratti stipulati contemporaneamente (o quasi) e con lo stesso cliente o parti correlate del cliente, sono contabilizzati come se si trattasse di un unico contratto ai fini contabili, se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

- i contratti sono negoziati in blocco per un unico obiettivo commerciale;

- l'importo del corrispettivo dovuto in forza di uno dei contratti dipende dal prezzo o dalle prestazioni di cui all'altro contratto o
- i beni o servizi promessi nei contratti (o alcuni beni o servizi promessi in ognuno dei contratti) costituiscono un'unica obbligazione di fare (si veda la discussione della fase 2 nella sezione 4.2 seguente).

Commento BDO

È stato incluso il requisito di considerare i contratti stipulati con due o più parti separate che sono tra loro correlate perché possono esserci interdipendenze tra tali contratti. Ciò è dovuto al fatto che l'importo e la tempistica di rilevazione dei ricavi potrebbero differire a seconda che i contratti siano contabilizzati come contratti separati anziché come un unico contratto. Il termine "parti correlate" ha lo stesso significato della definizione di cui allo IAS 24 Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, che comprende un'ampia gamma di entità e individui, e può essere necessaria un'attenta analisi per garantire che tutti questi aspetti siano presi in considerazione.

Modifiche del contratto

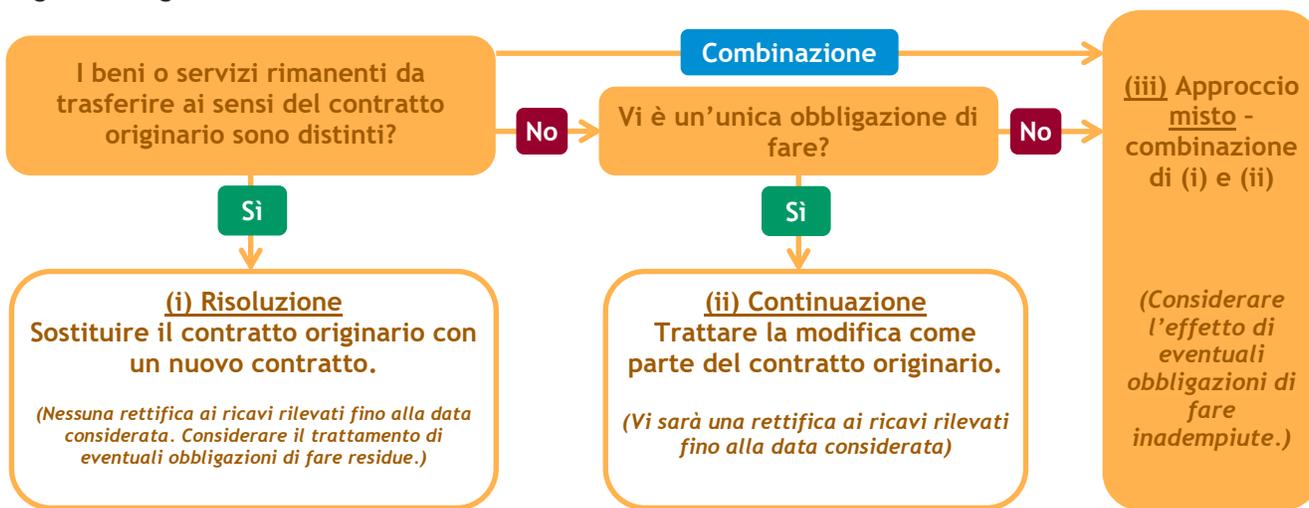
Per modifica del contratto si intende un cambiamento dell'oggetto e/o del prezzo di un contratto approvato dalle parti del contratto. La modifica del contratto può essere denominata modifica di ordine, variazione o rettifica. Coerentemente con le disposizioni dell'IFRS 15, le rettifiche per modifiche del contratto si hanno solo quando sono creati nuovi diritti e obbligazioni esigibili, o quando cambiano quelli esistenti.

Un venditore contabilizza la modifica del contratto come contratto separato, così che la contabilizzazione del contratto originario rimanga invariata, solo se:

- l'oggetto del contratto si amplia in seguito all'aggiunta di beni o servizi promessi che sono distinti ai fini della fase 2 del modello a cinque fasi (cfr. sezione 4.2 seguente); e
- 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 (ad esempio, uno sconto per riflettere il fatto che il venditore non ha sostenuto gli stessi costi che avrebbe sostenuto in caso di nuovo cliente).

Se entrambi questi criteri sono soddisfatti, la modifica del contratto è, ai fini contabili, un contratto separato soggetto allo stesso modello a cinque fasi come per qualsiasi altro contratto.

Quando una modifica del contratto non è contabilizzata come contratto separato (cioè uno o entrambi i criteri di cui sopra non sono soddisfatti), il venditore identifica il totale dei beni o dei servizi che non sono ancora stati trasferiti. Questo sarà composto dai beni o servizi rimanenti del contratto originale e da eventuali nuovi beni o servizi derivanti dalla modifica del contratto. L'approccio che viene poi seguito è illustrato dal seguente diagramma:



Se la modifica comporta che il contratto originario sia contabilizzato come se fosse stato risolto, alla data di modifica non viene effettuata alcuna rettifica dei ricavi cumulati precedentemente rilevati ai sensi del contratto originario. Invece, i beni e servizi rimanenti e il corrispettivo contrattuale rimanente (cioè il corrispettivo totale modificato meno i ricavi rilevati prima della modifica) danno luogo a un nuovo contratto a fini contabili.

Se, al contrario, la modifica comporta la continuazione del contratto originario, l'importo dei ricavi rilevati prima della modifica dovrà essere rettificato per riflettere la misura in cui l'obbligazione di fare interessata dal contratto modificato è stata adempiuta. Ciò potrebbe valere per un contratto di costruzione di un edificio in cui i ricavi vengono rilevati nel corso del tempo e vi è una modifica alle specifiche dell'edificio che aumenta l'entità dei lavori e influisce sulla fase di completamento. In alcuni casi, i beni e i servizi rimanenti da fornire ai sensi del contratto modificato non sono distinti da quelli che sono già stati consegnati e possono essere costituiti da più di un'obbligazione di fare. In tali casi, l'entità dovrà applicare giudizio per determinare quali elementi del contratto originario vengono risolti e quali elementi continuano.

Esempio 4.1-3 - vendita di un prodotto

Un venditore stipula un contratto con un cliente per vendere 200 unità di un prodotto a CU16.000 (CU80 per unità). Queste devono essere fornite in modo uniforme al cliente per un periodo di quattro mesi (50 unità al mese) e il controllo di ciascuna unità passa al cliente al momento della consegna.

Dopo la consegna di 150 unità, il contratto viene modificato per richiedere la consegna di ulteriori 50 unità (vale a dire, al momento della modifica del contratto, il venditore è ora tenuto a fornire un totale di 100 unità, ossia le 50 unità non consegnate nell'ambito del contratto originario più altre 50 unità). Al momento della modifica del contratto, il prezzo di vendita a sé stante di un'unità del prodotto è sceso a CU75.

Supponendo che le unità aggiuntive da consegnare siano distinte (come indicato nella fase 2 della Sezione 4.2), la contabilizzazione della modifica del contratto dipenderà dal fatto che il prezzo di vendita delle unità aggiuntive rifletta il prezzo di vendita a sé stante alla data della modifica del contratto (CU75).

Scenario A - il prezzo di ciascuna delle unità aggiuntive è CU75

Il prezzo di vendita delle unità aggiuntive è il prezzo a sé stante alla data di modifica del contratto. Di conseguenza, le unità aggiuntive sono contabilizzate come vendute in base a un contratto nuovo e separato dalle unità da consegnare secondo i termini del contratto originario.

Il venditore rileva ricavi per CU80 a unità per le 50 unità rimanenti specificate nel contratto originario, e CU75 a unità per le 50 unità aggiunte in conseguenza della modifica del contratto.

Commento BDO

A nostro avviso, se le unità sono fungibili, i ricavi dovrebbero essere rilevati su base FIFO. Ovvero, le prime 50 unità consegnate al cliente dopo la modifica soddisfano il resto della promessa originaria di consegnare 200 unità di cui al contratto originario e ciò comporterà la rilevazione di ricavi per CU80 man mano che ciascuna delle prime 50 unità delle restanti 100 unità viene consegnata. La seconda tranche di 50 unità consegnate si riferisce alla modifica del contratto (che, ai fini contabili, è un contratto separato) in cui i ricavi di CU75 sono rilevati al momento della consegna di ciascuna unità. Consentire un approccio diverso potrebbe portare a strutturare l'importo dei ricavi da rilevare, «specificando» se le consegne delle restanti 100 unità a seguito della modifica del contratto si riferiscono al contratto originario o alla modifica del contratto.

Il metodo FIFO è coerente con il metodo implicito nell'IFRS 15, Esempio 5A, in base al quale le obbligazioni del contratto originario sono soddisfatte per prime, prima delle voci aggiuntive derivanti dalla modifica del contratto.

Scenario B - il prezzo di ciascuna delle unità aggiuntive è CU65, che riflette uno sconto di CU10 come compensazione per disservizi passati

Durante la negoziazione della modifica del contratto per le 50 unità aggiuntive, il venditore ha accettato una riduzione del prezzo di CU10 per ciascuna delle unità aggiuntive, al fine di compensare il cliente per alcuni

disservizi. Alcune delle prime 50 unità consegnate erano difettose e il venditore era stato lento nel porre rimedio al problema.

Al momento della modifica del contratto, il venditore rileva lo sconto unitario di CU10 come una riduzione immediata dei ricavi di CU500. Questo perché lo sconto si riferisce alle unità che sono già state consegnate al cliente; l'attribuzione dello sconto al prezzo praticato per le unità che saranno vendute in futuro non implica che lo sconto sia attribuito a queste ultime.

Il prezzo di vendita delle unità aggiuntive è quindi il prezzo di vendita a sé stante (CU75) alla data di modifica del contratto. Di conseguenza, le unità aggiuntive sono contabilizzate come vendute in base a un contratto nuovo e separato dalle unità da consegnare secondo i termini del contratto originario.

Ciò significa che, come nello Scenario A, il venditore rileva ricavi per CU80 a unità per le restanti 50 unità specificate nel contratto originario e quindi per CU75 a unità per le 50 unità consegnate in conseguenza alla modifica del contratto.

Scenario C - il prezzo di ciascuna delle unità aggiuntive è di CU60, riflettendo esclusivamente uno sconto speciale concesso al cliente

Il prezzo di vendita delle unità aggiuntive non è il prezzo a sé stante alla data di modifica del contratto. Le 100 unità ancora da consegnare dopo la modifica del contratto si distinguono dalle 150 già consegnate. Di conseguenza, ai fini contabili, il contratto originario si considera risolto al momento della modifica del contratto. Le restanti unità da vendere che erano coperte dal contratto originario, insieme alle unità aggiuntive derivanti dalla modifica del contratto, sono contabilizzate insieme come vendute nell'ambito di un nuovo contratto.

L'ammontare dei ricavi rilevati per ciascuna delle unità è pari al prezzo medio ponderato di CU70. Questo è calcolato come $((50 * CU80) + (50 * CU60)) / 100$.

Commento BDO

Occorrerà prestare attenzione nel determinare l'approccio contabile appropriato in circostanze in cui un contratto viene modificato e il prezzo di vendita delle obbligazioni di fare rimanenti riflette sia la compensazione per i disservizi passati, sia un prezzo rivisto che non rappresenta il prezzo di vendita a sé stante alla data di modifica del contratto. Ciò al fine di garantire che la rettifica dei ricavi precedentemente rilevati in occasione della modifica del contratto (che riflette la compensazione dovuta al cliente per i disservizi passati) e i ricavi da riflettere per le restanti merci da consegnare siano appropriati.

Esecutività del contratto e clausole di risoluzione

Ai sensi dell'IFRS 15, un contratto non esiste se ciascuna parte del contratto ha il diritto unilaterale opponibile di mettere fine al contratto totalmente non eseguito senza risarcimento dell'altra parte (o delle altre parti). Un contratto è «totalmente non eseguito» se:

- l'entità non ha ancora trasferito alcuno dei beni o servizi promessi al cliente; e
- l'entità non ha ancora ricevuto, e non ha ancora il diritto di ricevere, alcun corrispettivo per i beni o servizi promessi.

Un'entità applica l'IFRS 15 solo per la durata del contratto durante il quale le parti del contratto hanno diritti e obbligazioni opponibili.

Discussioni a livello di TRG

Esecutività del contratto e clausole di risoluzione (Agenda Paper 10; Ottobre 2014)

Sebbene l'IFRS 15 contenga indicazioni sull'esistenza di un contratto, sono state sollevate domande su come valutare l'esistenza di un contratto a fini contabili (e, in caso affermativo, la durata del contratto) se il contratto tra un venditore e il suo cliente contiene clausole di risoluzione. Il TRG ha preso in considerazione i seguenti esempi nel deliberare su come tali clausole debbano essere prese in considerazione da un venditore e ha generalmente concordato con le conclusioni dello staff.

Esempio A

L'entità stipula un contratto di servizi con un cliente in base al quale l'entità continua a fornire servizi fino alla risoluzione del contratto. Ciascuna parte può risolvere il contratto senza rimborsare l'altra parte a motivo della risoluzione (ovvero, non è prevista alcuna penalità di risoluzione).

La durata del contratto non si estende oltre i servizi già forniti.

Esempio B

L'entità stipula un contratto con un cliente per la fornitura di servizi per due anni. Ciascuna parte può risolvere il contratto in qualsiasi momento dopo quindici mesi dall'inizio del contratto senza rimborsare l'altra parte a motivo della risoluzione.

La durata del contratto è di quindici mesi.

Esempio C

L'entità stipula un contratto con un cliente per la fornitura di servizi per due anni. Ciascuna parte può risolvere il contratto rimborsando l'altra parte.

La durata del contratto è la durata contrattuale specificata di due anni.

Esempio D

L'entità stipula un contratto per la fornitura di servizi per 24 mesi. Ciascuna parte può risolvere il contratto rimborsando l'altra parte. L'entità ha una prassi consolidata di consentire ai clienti di risolvere il contratto al termine di 12 mesi senza imporre la riscossione della penalità di risoluzione.

In questo caso, il fatto che la durata contrattuale sia di 24 mesi o di 12 mesi dipende dal fatto che la legge (che può variare a seconda della giurisdizione) consideri la prassi consolidata come una limitazione dei diritti e delle obbligazioni esigibili delle parti. La prassi consolidata dell'entità di consentire ai clienti di risolvere il contratto al termine del dodicesimo mese senza imporre la riscossione della penalità di risoluzione incide sulla durata del contratto solo se tale prassi modifica i diritti e le obbligazioni legalmente eseguibili delle parti. Se tale prassi consolidata non modifica i diritti e le obbligazioni legalmente esigibili delle parti, la durata del contratto è il periodo indicato di 24 mesi.

4.2. Fase 2 - Individuare obbligazioni di fare separate nel contratto

Una volta individuato il contratto a fini contabili nella prima fase, un venditore è quindi tenuto a individuare l'obbligazione o le obbligazioni di fare contenute in tale contratto. Un'obbligazione di fare è una promessa a un cliente di trasferire:

- un bene o un servizio (o una combinazione di beni e servizi) distinto; o
- una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che sono trasferiti al cliente secondo le stesse modalità.

Un singolo contratto può avere più di un'obbligazione di fare. Ad esempio, l'acquisto di un telefono cellulare e la connessione a una rete mobile per due anni, in cambio di 24 pagamenti mensili fissi, saranno probabilmente stabiliti in un unico contratto. Tuttavia, il contratto sarà tipicamente analizzato come contenente due obbligazioni di fare a fini contabili: la vendita del telefono cellulare a credito e la fornitura di servizi di rete per due anni.

Inoltre, sebbene due contratti tra un venditore e il suo cliente possano essere individuati come un unico contratto a fini contabili nella fase 1 (perché, ad esempio, sono stati negoziati contemporaneamente o quasi, con interdipendenza nell'importo del corrispettivo attribuito a ciascuno), il/i bene/i o il/i servizio/i specificati in ciascuno dei due contratti a fini legali potrebbero essere obbligazioni di fare separate a fini contabili. Di conseguenza, un'entità non è in grado di ottenere un particolare risultato contabile strutturando le obbligazioni in diversi contratti con il proprio cliente. Continuando l'esempio di un telefono cellulare e della fornitura di servizi di rete di cui sopra, un venditore potrebbe strutturarli come un contratto per l'acquisto di un telefono cellulare e un contratto separato per la connessione di quel telefono a una rete mobile, anziché strutturarli come un unico contratto. Tuttavia, i due contratti continuerebbero ad avere le stesse due obbligazioni di fare a fini contabili, in quanto la situazione più tipica di entrambi i *deliverables* è stabilita in un unico contratto a fini legali.

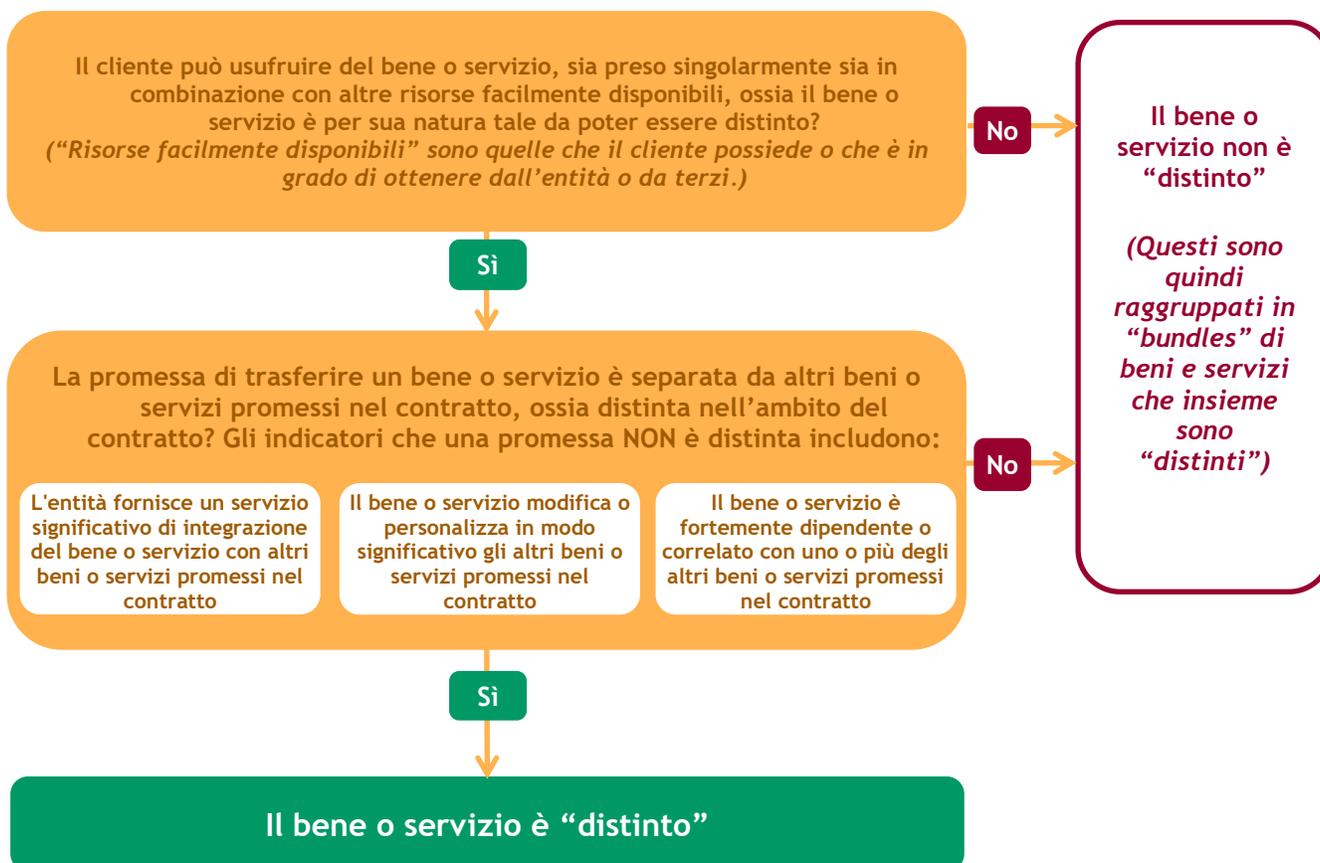
Ciò ha conseguenze importanti per la coerenza della rilevazione dei ricavi per accordi simili che sono strutturati in modo diverso. Se i due contratti separati fossero prezzati sulla base dei rispettivi fair value del telefono cellulare e dei servizi di rete, non vi sarebbe alcuna differenza nella contabilizzazione rispetto a un unico contratto per entrambe le obbligazioni di fare. Tuttavia, se il venditore ha strutturato l'accordo come un contratto (a un valore sovrastimato) per il telefono cellulare e un contratto (a un valore sottostimato) per i servizi di rete, i due contratti sarebbero combinati in un unico contratto a fini contabili nella fase 1, con il corrispettivo totale ripartito tra ciascuna obbligazione di fare (il telefono cellulare e i servizi di rete) sulla base dei loro rispettivi fair value.

Commento BDO

L'individuazione di ciascuno dei beni o servizi distinti nei contratti può richiedere un'analisi dettagliata dei termini contrattuali, e il collegamento con i requisiti dell'IFRS 15 per stabilire se una promessa contenuta in un contratto sia un bene o un servizio distinto (e quindi costituisca un'obbligazione di fare) o debba essere combinata ("integrata") con altre promesse nel contratto per creare un'unica obbligazione di fare. Sottili differenze nei termini e nelle condizioni contrattuali, così come fatti e circostanze individuali, possono influire sull'analisi.

L'importanza di individuare in modo adeguato le obbligazioni di fare in un contratto non può essere sottovalutata, in quanto ciascuna di esse costituisce un'«unità di conto» separata ai fini della determinazione dell'entità dei ricavi da rilevare e del momento in cui i ricavi devono essere rilevati. Le conclusioni raggiunte nella fase 2 potrebbero anche apportare modifiche sostanziali all'importo e alla tempistica della rilevazione dei ricavi rispetto agli standard attuali.

Il diagramma seguente illustra l'approccio per determinare se una promessa contenuta in un contratto (ossia un contratto a fini contabili determinato nella fase 1) sia un bene o un servizio distinto, e quindi un'obbligazione di fare:



I due criteri che devono essere soddisfatti affinché un bene o un servizio sia distinto sono illustrati più dettagliatamente di seguito:

Criterio 1

Il cliente può usufruire del bene o servizio sia preso singolarmente sia in combinazione con altre risorse facilmente disponibili al cliente (ossia il bene o servizio è per sua natura tale da poter essere distinto).

Un cliente può usufruire di un bene o servizio se il bene o il servizio può essere utilizzato, consumato o venduto (in modo diverso dal valore di scarto) oppure può essere detenuto in modo da generare benefici economici. Un cliente può usufruire di alcuni beni o servizi presi singolarmente, mentre per altri un cliente può essere in grado di ottenere benefici da essi solo in combinazione con altre risorse facilmente disponibili.

Una risorsa facilmente disponibile è un bene o servizio venduto separatamente (dal venditore o da un altro venditore) o una risorsa che il cliente ha già ottenuto dal venditore (inclusi beni o servizi che il venditore ha già trasferito al cliente in base al contratto) o da altre operazioni o eventi.

Se il venditore vende regolarmente un bene o un servizio separatamente, ciò indica che un cliente può usufruirne (prendendo il bene o servizio singolarmente o in combinazione con altre risorse).

Criterio 2

La promessa dell'entità di trasferire un bene o servizio al cliente può essere individuata separatamente da altre promesse nel contratto (ossia il bene o servizio è distinto nell'ambito del contratto).

Per agevolare questa valutazione, l'IFRS 15.29 include indicatori che segnalano che la promessa di un venditore di trasferire due o più beni o servizi al cliente non è distinta nell'ambito del contratto. Le indicazioni esplicitano che queste non sono le uniche circostanze in cui due o più beni o servizi promessi non sono distinti:

- il venditore 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, il venditore utilizza i beni o servizi come input per produrre o fornire l'insieme o gli insiemi di prodotti specificati dal cliente).
- Un bene o servizio modifica o adatta in maniera significativa altri beni o servizi promessi nel contratto.
- Un bene o servizio è fortemente dipendente da (o fortemente correlato con) altri beni o servizi promessi. Cioè, se il cliente decide di non acquistare il bene o il servizio, ciò non influirà in modo significativo su nessuno degli altri beni o servizi promessi nel contratto.

Per determinare se la promessa del venditore di trasferire un bene o un servizio possa essere individuata separatamente da altri beni o servizi promessi nel contratto (cioè distinti nell'ambito del contratto) è necessario esercitare giudizio alla luce di tutti i fatti e le circostanze rilevanti. Ciò è reso evidente dalle *Basis for Conclusions* dell'IFRS 15, che spiega che la nozione di due o più promesse «che possono essere individuate separatamente» (ossia distinte nell'ambito del contratto) si basa a sua volta sulla nozione che i rischi assunti in una promessa sono separabili dai rischi assunti in un'altra. I tre fattori inclusi nel paragrafo 29 sono quindi intesi ad aiutare le entità nel formulare tale giudizio. Inoltre, i tre fattori non si escludono a vicenda, perché si basano sullo stesso principio di base dei rischi inseparabili.

Nelle *Basis for Conclusions* dell'IFRS 15 il Board chiarisce anche che una considerazione importante è se una promessa in un contratto ha un effetto trasformativo su un'altra promessa. Il principio è se due o più beni o servizi che potrebbero essere in grado di essere distinti siano utilizzati come input e poi combinati per produrre un unico elemento identificabile. Al contrario, se la promessa di un venditore al proprio cliente contiene due o più beni o servizi che dipendono l'uno dall'altro (cioè hanno una relazione funzionale), come i macchinari e i relativi materiali di consumo necessari per far funzionare l'apparecchiatura, questi sarebbero distinti nell'ambito del contratto perché la fornitura dei materiali di consumo non apporta alcuna modifica al macchinario.

Esempio 4.2-1 - Telecomunicazioni

Un'azienda di telecomunicazioni stipula un contratto per la vendita di un dispositivo mobile e la connessione alla sua rete mobile. Il contratto, della durata di due anni, dà al cliente:

- X minuti di chiamate al mese;
- Y gigabyte di dati al mese; e
- Z SMS al mese.

L'azienda di telecomunicazioni vende spesso dispositivi mobili senza collegarli alla rete. Sebbene siano disponibili diverse combinazioni di minuti, dati e SMS, non è possibile acquistare solo minuti, solo dati o solo SMS.

La società di telecomunicazioni conclude che, sebbene il cliente possa usufruire dei minuti, dei dati e degli SMS indipendentemente l'uno dall'altro (cioè siano in grado di essere distinti), essi sono correlati tra loro perché i rischi associati alla promessa di trasferimento di minuti, SMS e dati non sono separabili nell'ambito della connessione di rete. Pertanto, sono individuate 2 obbligazioni di fare

- La vendita del dispositivo mobile; e
- I servizi di rete.

Esempio 4.2-2 - Costruzione di un muro

Un'impresa edile stipula un contratto con un cliente per la costruzione di un muro. Identifica due attività necessarie per completare il muro:

- Organizzare la disponibilità di materie prime (come i mattoni) ai fini della costruzione del muro presso la sede del cliente; e
- Fornire servizi di costruzione per costruire il muro con le materie prime.

La vendita di materie prime e la fornitura di servizi per la costruzione del muro possono essere distinte. Sebbene il mancato acquisto di servizi di costruzione non influisca in modo significativo sulla consegna dei mattoni (il che, di per sé, potrebbe comportare l'individuazione di due obbligazioni di fare distinte da parte del fornitore), la natura della promessa generale è quella di costruire un muro per il cliente. Di conseguenza, i rischi associati a ciascuna attività non sono separabili e quindi non sono distinti nell'ambito del contratto complessivo. Ciò avviene per i seguenti motivi:

- le materie prime e i servizi di costruzione sono entrambi input che, combinati, portano alla creazione di un unico output identificabile (il muro);
- la fornitura di servizi di costruzione modifica in modo significativo la natura delle materie prime (cioè trasforma le materie prime in qualcosa che svolge una funzione molto diversa dalle materie prime prese singolarmente).

L'analisi sarebbe la stessa anche se l'accordo fosse strutturato come due contratti negoziati nello stesso periodo o all'incirca nello stesso periodo (ossia un contratto a fini legali per la vendita di mattoni e un contratto separato a fini legali per i servizi di costruzione), perché ai fini contabili ci sarebbe un unico contratto. Sebbene esistano due attività che possono essere distinte, nell'ambito dell'unico contratto a fini contabili, la valutazione del fatto che siano distinte o meno nell'ambito di tale contratto a fini contabili rimane la stessa.

Esempio 4.2-3 - Costruzione di un edificio

Un imprenditore edile (il venditore) stipula un contratto per la costruzione di un nuovo complesso di uffici per un cliente. Il venditore è responsabile dell'intero progetto, compreso l'approvvigionamento dei materiali da costruzione, la gestione del progetto e i servizi associati. Il progetto prevede lo sgombero del sito, le fondamenta, la costruzione, le tubazioni e il cablaggio, l'installazione e la rifinitura dei macchinari.

Sebbene i beni o i servizi da fornire possano essere distinti (perché il cliente potrebbe, ad esempio, usufruirne da solo utilizzando, consumando o vendendo i beni o i servizi, e potrebbe acquistarli da altri fornitori), essi non sono distinti nell'ambito del contratto del venditore con il suo cliente. Ciò è dovuto al fatto che il venditore fornisce un servizio significativo di integrazione di tutti gli input nell'output

combinato (il nuovo complesso di uffici), la cui realizzazione ha stipulato contrattualmente con il suo cliente.

Esempio 4.2-4 - Software - scenario A

Un venditore stipula un contratto con un cliente per la fornitura di una licenza per un pacchetto software standard "pronto all'uso", l'installazione del software e la fornitura di aggiornamenti software e supporto tecnico non specificati per un periodo di due anni. Il venditore vende la licenza e il supporto tecnico separatamente e il servizio di installazione è abitualmente fornito da una serie di altri fornitori non correlati. Il software rimarrà funzionante senza gli aggiornamenti e il supporto tecnico.

Il software viene fornito separatamente dagli altri beni o servizi, può essere installato da un fornitore terzo e rimane funzionante senza gli aggiornamenti e il supporto tecnico. Pertanto, si conclude che il cliente può usufruire di ciascuno dei beni o servizi presi singolarmente o in combinazione con altri beni o servizi facilmente disponibili. Inoltre, ciascuna delle promesse di trasferire beni o servizi è individuabile separatamente; poiché i servizi di installazione non modificano o personalizzano in modo significativo il software, l'installazione e il software sono output separati promessi dal venditore e non un output combinato complessivo.

Sono individuati i seguenti beni e servizi distinti:

- Licenza software
- Servizi di installazione
- Aggiornamenti software
- Supporto tecnico.

Esempio 4.2-4 - Software - scenario B

Il contratto del venditore con il proprio cliente è lo stesso dello scenario A, tranne per il fatto che, nell'ambito del servizio di installazione, il software deve essere sostanzialmente personalizzato al fine di aggiungere nuove funzionalità significative per consentire al software di interfacciarsi con altri software già utilizzati dal cliente. Il servizio di installazione personalizzato può essere fornito da una serie di fornitori non correlati.

In questo caso, sebbene il servizio di installazione possa essere fornito da altre entità, l'analisi richiesta dall'IFRS 15 indica che, nell'ambito del contratto stipulato con il cliente, la promessa di trasferire la licenza non è individuabile separatamente dal servizio di installazione personalizzato. Al contrario, e come in precedenza, gli aggiornamenti software e gli aggiornamenti tecnici sono individuabili separatamente.

Sono individuati i seguenti beni e servizi distinti:

- Licenza software e servizio di installazione personalizzato;
- Aggiornamenti software;
- Supporto tecnico.

Esempio 4.2-4 - Software - scenario C

Il contratto del venditore con il cliente è lo stesso dello scenario B, ad eccezione del fatto che:

- Il venditore è l'unico fornitore in grado di svolgere il servizio di installazione personalizzato
- Gli aggiornamenti software e il supporto tecnico sono essenziali per garantire che il software continui a funzionare in modo soddisfacente e che i dipendenti del cliente continuino a essere in grado di utilizzare i relativi sistemi IT. Nessun'altra entità è in grado di fornire gli aggiornamenti software o il supporto tecnico

In questo caso, l'analisi indica che nell'ambito del suo contratto con il cliente, la promessa è quella di trasferire un servizio combinato. Questo servizio combinato è identificato come l'unica obbligazione di fare.

Esempio 4.2-4 - Software - scenario D1

Un venditore stipula un contratto con un cliente per fornirgli una licenza triennale per un software fiscale per l'anno fiscale successivo, insieme agli aggiornamenti software per i tre anni successivi, da fornire a

dicembre di ogni anno. Gli aggiornamenti software servono a fornire ogni anno suggerimenti e notizie sulla legislazione fiscale. Il fornitore vende abitualmente la licenza e gli aggiornamenti insieme e il software rimane funzionante durante il periodo di licenza, indipendentemente dagli aggiornamenti. La funzionalità del software consentirà la compilazione solo per il singolo anno fiscale (ovvero gli aggiornamenti non consentiranno la compilazione per gli anni successivi nel periodo di licenza utilizzando il software).

Il cliente può usufruire della licenza software da sola senza gli aggiornamenti, in quanto dispone di funzionalità autonome; quindi, la licenza e gli aggiornamenti software possono essere distinti. La licenza e gli aggiornamenti software sono distinti anche nell'ambito del contratto, in quanto il software rimane funzionante senza gli aggiornamenti e gli aggiornamenti non modificano o personalizzano in modo significativo il software. Pertanto, vengono individuate due obbligazioni di fare: una licenza software e gli aggiornamenti software.

Esempio 4.2-4 - Software - scenario D2

Stessa fattispecie dello scenario D1, tranne per il fatto che gli aggiornamenti software consentiranno al cliente di compilare le dichiarazioni dei redditi in uno qualsiasi degli anni coperti dalla licenza triennale, nonché di ricevere aggiornamenti mensili per le modifiche alla legislazione e ai regolamenti fiscali.

Il cliente può usufruire della licenza software da sola senza gli aggiornamenti software, in quanto dispone di funzionalità autonome; quindi, la licenza e gli aggiornamenti software possono essere distinti. Tuttavia, la licenza e gli aggiornamenti del software non sono distinti nell'ambito del contratto, in quanto il vantaggio che un cliente otterrebbe dalla licenza è significativamente limitato senza gli aggiornamenti software. Questo perché gli aggiornamenti sono necessari per il secondo e il terzo anno del periodo di licenza per garantire la funzionalità, poiché il software dovrà essere aggiornato sulle base delle modifiche legislative e fiscali. Gli aggiornamenti mensili sulla scorta delle modifiche alla normativa e alla regolamentazione fiscale limitano inoltre i benefici altrimenti ottenuti. Pertanto, nel contratto è individuata un'obbligazione di fare.

Esempio 4.2-5 - Macchinari e materiali di consumo

Un venditore stipula un contratto per fornire a un cliente un macchinario e materiali di consumo necessari al funzionamento del macchinario. Il contratto richiede inoltre al venditore di fornire materiali di consumo sostitutivi in date specificate per i prossimi tre anni. I materiali di consumo sono specifici per il macchinario e prodotti solo dal venditore, sebbene siano venduti separatamente ai clienti che hanno acquistato il macchinario di seconda mano.

Il macchinario e i materiali di consumo possono essere distinti, perché ciascuno di essi viene abitualmente venduto separatamente dal venditore. Il cliente può usufruire dei materiali di consumo che verranno consegnati ai sensi del contratto insieme al macchinario.

Il macchinario e i materiali di consumo sono altresì distinti nell'ambito del contratto. Questa conclusione si basa sui seguenti fattori:

- Non viene fornito un servizio che integra e trasforma il macchinario e i materiali di consumo in un unico output combinato
- Né il macchinario né i materiali di consumo si modificano o personalizzano significativamente a vicenda
- Il macchinario e i materiali di consumo non sono fortemente correlati perché non si influenzano a vicenda in modo significativo

Di conseguenza, sebbene esista una relazione funzionale tra il macchinario e i materiali di consumo, in quanto i materiali di consumo sono necessari per il funzionamento del macchinario, l'assenza di qualsiasi trasformazione (o integrazione) delle due componenti significa che esse rappresentano obbligazioni di fare separate. Il venditore sarebbe in grado di adempiere a ciascuna delle sue promesse nel contratto indipendentemente l'una dall'altra; potrebbe trasferire il macchinario al cliente anche se il cliente non ha acquistato alcun materiale di consumo e potrebbe trasferire i materiali di consumo al cliente separatamente se il cliente ha acquistato il macchinario da un terzo.

Gli scenari dell'esempio seguente dimostrano come due operazioni sostanzialmente molto simili ma con strutture contrattuali diverse dal punto di vista giuridico vengano contabilizzate allo stesso modo (illustrando come la contabilizzazione non sia influenzata dalla forma giuridica degli accordi e si concentri invece sulle promesse fatte da un venditore al proprio cliente) e come sottili cambiamenti nei fatti e nelle circostanze possano influenzare la valutazione se due promesse in un contratto siano individuabili separatamente (ossia distinte nell'ambito del contratto).

Esempio 4.2-6

L'Entità PD, una società di sviluppo immobiliare, stipula un contratto con l'entità PI, una società di investimento immobiliare, per:

1. vendere un appezzamento di terreno attualmente posseduto da PD; e
2. costruire un immobile sul terreno

Scenario A

Sia (i) che (ii) sono contenuti in contratti separati a fini legali, con il primo contratto che specifica che il terreno è venduto a un prezzo di CU1 milione e il secondo contratto che specifica che i servizi di costruzione sono venduti a un prezzo di CU2 milioni.

Il trasferimento di un appezzamento di terreno comporta la riscossione di imposte locali sul prezzo di acquisto. Non è legalmente possibile trasferire la titolarità giuridica di un edificio indipendentemente dal terreno su cui sorge, e quindi l'imposta dovuta sarebbe maggiore quando un'operazione comporta la vendita sia di terreni che di edifici. L'autorità fiscale non consente di strutturare l'operazione per eludere l'imposta sulla componente edilizia suddividendo artificialmente il contratto in 2 elementi, o negoziando un prezzo per il terreno che è chiaramente inferiore al valore di mercato, compensando questa riduzione con un prezzo di vendita dei servizi di costruzione superiore ai prezzi di mercato.

Tuttavia, l'imposta sul prezzo degli edifici può essere evitata se i contratti non sono collegati. Pertanto l'operazione è strutturata come segue:

- La vendita del terreno è completata (cioè il cliente paga PD per intero per il terreno, e ne ha la proprietà legale e il possesso fisico) 4 settimane prima della firma di un contratto per i servizi di costruzione.
- Sebbene PI e PD possano aver precedentemente discusso un progetto per servizi di costruzione sul terreno per CU2 milioni, e PI abbia l'intenzione di incaricare PD di fornire tali servizi di costruzione, entrambi sono "a rischio" a seguito della vendita del terreno. PD ha il rischio che, successivamente all'acquisto del terreno, PI possa decidere di incaricare un'altra entità di fornire servizi di costruzione o possa cambiare idea sull'intraprendere la costruzione (ossia decida invece di detenere il terreno non edificato come investimento immobiliare). PI è a rischio che PD possa cambiare idea sul voler intraprendere i servizi di costruzione o, per qualsiasi motivo, possa non essere in grado di fornire i servizi di costruzione previsti. L'esperienza sulla base di operazioni precedenti indica che in quasi tutti i casi la costruzione dell'immobile procede, ma in un piccolo numero di casi solo il terreno viene venduto.
- Il contratto di vendita del terreno è valutato al fair value al fine di rispettare la legislazione fiscale e di proteggere la posizione sia di PI che di PD a causa del rischio che l'immobile non venga costruito.
- Il contratto di costruzione tra PI e PD viene firmato 4 settimane dopo il completamento della vendita del terreno, come era intenzione non vincolante. Se PD non costruisce l'edificio conformemente ai termini del contratto, PI farà ricorso contro PD solo per la mancata esecuzione di tale contratto. Essa non potrebbe fare ricorso in relazione al contratto di vendita del terreno.

In questo esempio, a causa della separazione tra il contratto di vendita del terreno e il contratto per i servizi di costruzione, compresa l'assenza di qualsiasi obbligo contrattuale per PI o PD di stipulare il secondo contratto per la costruzione dell'edificio, PD conclude che i rischi associati al trasferimento del terreno sono separabili da quelli associati ai servizi di costruzione. Di conseguenza, vi sono due obbligazioni di fare:

- la vendita del terreno; e
- la costruzione dell'edificio.

Scenario B

Viene stipulato un unico contratto del valore complessivo di CU3 milioni sia per la vendita del terreno che per i successivi servizi di costruzione. A differenza dello Scenario A, non c'è il potenziale per risparmiare sulle imposte tramite due contratti separati a fini legali. Il giorno della firma del contratto, il titolo di proprietà del terreno passa irrevocabilmente a PI, e PI è incondizionatamente tenuto a pagare il valore di mercato del terreno a PD. Il contesto contrattuale e/o legale significa che il titolo di proprietà del terreno non può essere trasferito nuovamente a PD e PI farebbe ricorso contro PD solo in relazione a qualsiasi futura prestazione insufficiente da parte di PD con riferimento ai servizi di costruzione.

PD ne deduce che la vendita del terreno e la costruzione di un edificio possono essere distinte, e considera quindi i fattori di cui all'IFRS 15.29 per valutare se siano distinte nell'ambito del contratto. PD nota quanto segue, che può indicare che le due componenti non sono distinte nell'ambito del contratto:

- Il terreno è integrato con gli edifici, nel senso che devono essere gettate le fondamenta che garantiranno che l'edificio non crolli;
- La costruzione dell'edificio modifica il terreno nel senso che una volta costruito, il terreno può essere utilizzato solo per "ospitare" l'edificio che è stato costruito. L'edificio dovrebbe essere demolito affinché il terreno diventi disponibile per altri usi; e
- C'è un alto grado di interdipendenza tra il terreno e l'edificio, nel senso che il terreno è unico. Sebbene sia possibile che un edificio equivalente venga costruito su un terreno diverso, ciò non sarebbe ciò che PI vuole (ossia un edificio su un terreno specifico).

Tuttavia, PD osserva che l'analisi non si limita ai tre fattori di cui sopra specificati nell'IFRS 15.29. PD considera altresì *Basis for Conclusions* dell'IFRS 15, che osservano che una considerazione importante è se una promessa in un contratto (in questo caso i servizi di costruzione) abbia un effetto trasformativo su un'altra promessa (il terreno). Anche se la costruzione di un edificio sul terreno modificherà il terreno (nella misura in cui sono necessarie le fondamenta e il suo uso sarà limitato), ciò non comporta che il terreno venga trasformato in qualcos'altro. Di conseguenza, sebbene esista una relazione tra il terreno e l'edificio, si tratta di una relazione funzionale, cioè l'edificio non può esistere senza il terreno. Tuttavia, anziché trasformare il terreno e l'edificio in un unico elemento complessivo, l'edificio viene impiantato sul terreno. Inoltre, PD osserva che sarebbe stato in grado di mantenere la sua promessa di trasferire il terreno a PI anche se PI avesse assunto un altro sviluppatore per i servizi di costruzione, e PD avrebbe potuto mantenere la sua promessa di costruire l'edificio anche se il cliente avesse acquistato il terreno da un'altra parte.

PD conclude che vi sono due obbligazioni di fare:

- la vendita del terreno; e
- la costruzione dell'edificio.

Scenario C

In questo scenario, la fattispecie è lo stesso dello Scenario B, tranne per il fatto che il contratto contiene una clausola aggiuntiva che stabilisce che se PD non riesce a eseguire la costruzione dell'edificio come contrattualmente richiesto, PI avrà il diritto di trasferire nuovamente la titolarità del terreno a PD per un rimborso completo e anche di rivalersi per i danni.

PD conclude che in questo caso il contratto riguarda la fornitura di un unico prodotto, un edificio sul terreno specificato, e quindi esiste un'unica obbligazione di fare. I rischi che PD si assume con il trasferimento del terreno non sono separabili dai rischi assunti con la costruzione dell'edificio. Sarebbe questo il caso anche se l'accordo fosse stato strutturato in due contratti separati a fini legali, come nello Scenario A.

Combinare un bene o servizio con altri beni o servizi promessi

Se un bene o un servizio non è distinto, il venditore è tenuto a combinare tale bene o servizio con altri beni o servizi promessi fino a quando non è possibile individuare un insieme distinto di beni o servizi. Ciò può comportare, in alcuni casi, che un venditore contabilizzi tutti i beni o servizi promessi in un contratto come un'unica obbligazione di fare.

Esempio 4.2-7

Un'applicazione mobile (app) è un programma per computer progettato per essere eseguito su dispositivi mobili come smartphone e tablet. Tipicamente, questi dispositivi sono venduti insieme a diverse app raggruppate come software preinstallati. Le app che non sono preinstallate sono solitamente disponibili per il tramite di piattaforme di distribuzione note come app store. I fornitori di app mobili sono solitamente i proprietari di una licenza per distribuire, utilizzando i loro canali, applicazioni online specifiche.

È comune per i fornitori di software rendere disponibili gratuitamente le applicazioni mobili agli utenti sui dispositivi mobili. Nel caso dei giochi, gli utenti possono spesso acquistare beni virtuali (oggetti non fisici) per migliorare la loro esperienza di utilizzo dell'app (gioco).

I diritti e le obbligazioni tipici fra entità e utente sono:

- Gli utenti possono loggarsi sul server dell'entità e usare l'applicazione gratuitamente sul server dell'entità dopo aver accettato i termini e le condizioni dell'accordo di licenza sottostante con l'entità.
- Gli utenti possono effettuare acquisti "in-app" di beni/servizi virtuali. Alcuni di questi sono materiali di consumo e verranno utilizzati immediatamente o in un determinato momento dopo l'acquisto, mentre altri sono durevoli e verranno utilizzati per un periodo di tempo dopo l'acquisto.
- L'entità è responsabile del funzionamento dell'applicazione, ma può interrompere il funzionamento dell'applicazione in qualsiasi momento a sua discrezione senza alcuna penalità.
- I costi di funzionamento dell'applicazione sono recuperati con i ricavi derivanti da questi acquisti "in-app".
- Gli aggiornamenti/sviluppi futuri dell'applicazione non sono né previsti né inclusi nei termini e nelle condizioni del contratto di licenza sottostante ospitato.

Supponendo che l'entità agisca per conto proprio nell'accordo con gli utenti, dato che è responsabile della manutenzione e del funzionamento dell'applicazione sul suo server, la questione è se gli acquisti "in-app" di elementi virtuali siano obbligazioni di fare separate o se debbano essere combinate in un'unica obbligazione di fare insieme alla licenza di accesso all'applicazione.

L'accesso all'applicazione e i beni virtuali vanno contabilizzati come obbligazioni di fare separate. I beni virtuali saranno rilevati in un determinato momento o nel tempo, a seconda della natura del bene virtuale.

I beni virtuali soddisfano i criteri per essere distinti di cui all'IFRS 15.27 per le seguenti ragioni:

- Gli utenti possono utilizzare l'applicazione senza acquistare nulla di più e in molti casi questo è ciò che gli utenti faranno. L'applicazione sottostante, quindi, «può essere distinta» in quanto è utilizzata dai clienti in modo autonomo.
- Gli utenti possono decidere di non acquistare gli elementi virtuali senza compromettere l'utilità dell'applicazione. Pertanto, gli elementi virtuali non sono fortemente dipendenti o fortemente correlati all'applicazione.
- Una volta che gli utenti hanno accesso all'applicazione, gli elementi virtuali possono a loro volta essere distinti perché il cliente può usufruire dei beni virtuali insieme ad altre risorse facilmente disponibili (ad esempio l'applicazione sottostante).
- L'entità non fornisce alcun servizio di integrazione o modifica significativo, a prescindere dal fatto che i giocatori scelgano o meno di utilizzare l'applicazione con gli elementi virtuali aggiuntivi.

Discussioni a livello di TRG - Individuare le obbligazioni di fare (Agenda Paper 22; Gennaio 2015)

Il TRG ha preso in considerazione le questioni relative al momento in cui un bene o un servizio promesso è identificabile separatamente (ossia distinto nell'ambito di un contratto) e i tre fattori a sostegno di cui al paragrafo 29. A seguito delle discussioni e dei riscontri ricevuti, lo IASB ha chiarito che è importante determinare se il contratto è per il trasferimento di:

- più beni o servizi distinti; o
- uno o più elementi combinati che comprendono ciascuno un insieme distinto di beni o servizi.

A tal fine, l'entità dovrebbe considerare il livello di integrazione, correlazione o interdipendenza tra le promesse di trasferimento di beni o servizi al fine di valutare se la promessa di trasferire un bene o un servizio sia distinta nell'ambito del contratto da altre promesse contenute nel contratto.

Le discussioni del TRG hanno anche evidenziato che alcune parti interessate potrebbero applicare i tre fattori dell'IFRS 15.29 che indicano quando una promessa di consegna di beni o servizi è distinta nel contesto del contratto come una serie di criteri (cioè tutti i fattori devono essere soddisfatti per concludere che una

promessa è individuabile separatamente). Tuttavia, a seguito delle discussioni del TRG di cui sopra, lo IASB e il Financial Accounting Standards Board (FASB) hanno chiarito nelle *Basis for Conclusions* che non intendevano che le linee guida fossero lette in questo modo.

Sono stati inoltre sollevati interrogativi sull'effetto delle restrizioni contrattuali rispetto all'individuazione delle obbligazioni di fare. Lo IASB ha quindi aggiunto un esempio per illustrare che un contratto per la vendita di macchinari specializzati e relativa installazione potrebbe essere distinto nell'ambito del contratto complessivo, anche se il venditore richiedesse al cliente di acquistare servizi di installazione al momento dell'acquisto dei macchinari. Altri fattori rilevanti potrebbero essere la misura in cui i macchinari potrebbero funzionare senza l'installazione, se altri fornitori sarebbero stati in grado di eseguire l'installazione in assenza della restrizione contrattuale e la misura in cui i servizi di installazione modificano o personalizzano in modo significativo i macchinari installati. Può anche essere importante considerare se il cliente potrebbe beneficiare economicamente dal macchinario se non ricevesse i servizi di installazione.

Disposizione sulle serie

Ai sensi dell'IFRS 15 una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che seguono lo stesso modello di trasferimento al cliente sono contabilizzate come un'unica obbligazione di fare. Questa è nota come "disposizione sulle serie".

Una serie di beni o servizi distinti segue lo stesso modello di trasferimento al cliente se sono soddisfatti entrambi i seguenti criteri:

- ogni bene o servizio distinto della serie che l'entità promette di trasferire al cliente soddisfa i criteri di cui al paragrafo 35 per essere considerato un'obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo (cfr. sezione 4.5 seguente); e
- l'entità utilizza lo stesso metodo per valutare i progressi verso il completo adempimento dell'obbligazione di fare relativa al trasferimento al cliente di ogni bene o servizio della serie.

Vi sono tre aree principali in cui il trattamento contabile di un'obbligazione di fare può variare se si stabilisce che una promessa è un'unica obbligazione di fare composta da una serie di beni distinti piuttosto che un'unica obbligazione di fare composta da beni o servizi che non sono distinti l'uno dall'altro

- modifiche del contratto (cfr. sezione 4.1 precedente) perché se i beni o servizi rimanenti non consegnati sono distinti (anche se fanno parte di un'unica obbligazione di fare ai sensi della disposizione sulle serie), l'entità contabilizzerà il contratto modificato su base prospettica, mentre se i beni o servizi rimanenti non sono distinti da quelli già forniti, vi sarà una rettifica per l'effetto cumulato risultante dalla modifica.
- variazioni del prezzo dell'operazione (cfr. sezione 4.3 seguente) in quanto i requisiti dell'IFRS 15 sono applicati in modo diverso, in alcuni casi, a un'unica obbligazione di fare costituita da beni o servizi non distinti rispetto a un'unica obbligazione di fare risultante dalla disposizione sulle serie; e
- ripartizione di un corrispettivo variabile (cfr. sezione 4.4 seguente) poiché potrebbe essere influenzato l'importo di corrispettivo variabile rilevato a ogni data di bilancio.

La necessità di valutare l'applicabilità della disposizione sulle serie sarà rilevante per molti contratti di servizio e anche per contratti che comportano la consegna di una quantità di articoli simili, qualora tali articoli non siano consegnati tutti nello stesso momento, ma lungo tutta la durata contrattuale.

Commento BDO

Sebbene la disposizione sulle serie semplifichi l'applicazione del principio in molte situazioni, è obbligatoria se sono soddisfatte le condizioni per la sua applicazione. Non è un espediente pratico che le entità possono scegliere di applicare.

Discussioni a livello di TRG

Serie di beni o servizi distinti (Agenda Paper 27; Marzo 2015)

Il TRG ha discusso due questioni. In primo luogo, se i beni debbano essere consegnati, o i servizi prestati, consecutivamente affinché si applichi la disposizione sulle serie, in particolare se si applica quando vi è un'interruzione o una sovrapposizione nella fornitura di beni o nella prestazione di servizi da parte

dell'entità. Ad esempio, se un venditore è tenuto a consegnare 24.000 unità in un periodo di due anni, la disposizione sulle serie si applicherebbe se vi fosse l'obbligo di consegnare 1.000 unità al mese, ma si applicherebbe anche se ogni mese venisse consegnata una quantità diversa, ma in totale ne venissero consegnate 24.000? Sebbene l'IFRS 15 non utilizzi il termine "consecutivamente", questo viene usato nelle *Basis for Conclusions*, cosa che ha indotto alcuni portatori d'interesse a domandarsi se la disposizione sulle serie si applichi in determinate circostanze.

Il TRG ha generalmente concordato con la conclusione dello staff secondo cui non è necessario che beni e servizi siano trasferiti consecutivamente affinché si applichi la disposizione sulle serie. Pertanto, nell'esempio precedente, la disposizione sulle serie si applicherebbe anche se non viene consegnato lo stesso numero di unità ogni mese.

La seconda questione affrontata dal TRG è se, affinché la disposizione sulle serie si applichi, sia necessario che il risultato contabile sia sostanzialmente lo stesso che se i prodotti e i servizi distinti sottostanti fossero contabilizzati ciascuno come obbligazione di fare separata. Ad esempio, in un contratto per la consegna di 10 prodotti identici per CU5.000 nel corso di un periodo di due anni (con ogni prodotto che ha lo stesso prezzo di vendita a sé stante di CU500), il costo di produzione di ciascun prodotto potrebbe ridursi a seguito di una curva di apprendimento. Se si applicasse la disposizione sulle serie, l'importo dei ricavi per ciascun prodotto consegnato si ridurrebbe analogamente se la percentuale di completamento del contratto fosse determinata con riferimento ai costi cumulati sostenuti per tutti i prodotti consegnati fino a quel momento. Tuttavia, ciò non avverrebbe se la consegna di ciascun prodotto fosse identificata come una propria obbligazione di fare distinta.

Il TRG ha generalmente concordato con la conclusione dello staff secondo cui non è necessario che il risultato contabile sia sostanzialmente lo stesso per l'applicazione della disposizione della serie, in quanto essa non è identificata come una delle condizioni nel principio. Inoltre, si osserva che la disposizione sulle serie è stata introdotta per semplificare l'applicazione dell'IFRS 15, ma l'inclusione di un requisito riguardo alla contabilizzazione sostanzialmente identica renderebbe molto più difficile per le entità potersi avvalere di tale disposizione.

Promesse implicite in un contratto

I beni o i servizi che devono essere trasferiti ad un cliente sono normalmente specificati in un contratto. Tuttavia, un contratto può anche includere promesse implicite nelle prassi commerciali abituali di un venditore, nelle politiche da esso pubblicate o nelle sue dichiarazioni specifiche se tali promesse creano una legittima aspettativa nel cliente che il venditore gli trasferirà un bene o un servizio. Ciò si collega all'IFRS 15 che estende la definizione di contratto per includere quelli scritti, orali o implicite nelle prassi commerciali abituali di un venditore (a condizione in tutti i casi che gli accordi siano applicabili); di conseguenza, le obbligazioni di fare individuate in un contratto con un cliente potrebbero non essere limitate ai beni o servizi che sono esplicitamente promessi in tale contratto.

Le obbligazioni di fare non comprendono le attività che un venditore deve svolgere al fine di adempiere a un contratto, a meno che il venditore non trasferisca un bene o un servizio al cliente nel momento in cui tali attività si verificano. Ad esempio, un fornitore di servizi potrebbe dover eseguire varie attività amministrative per predisporre un contratto. L'esecuzione di tali attività non trasferisce un servizio al cliente nel momento in cui le attività vengono eseguite e non costituisce quindi un'obbligazione di fare.

4.3. Fase 3 - Determinare il prezzo dell'operazione del contratto

Il prezzo dell'operazione è l'importo di corrispettivo a cui un venditore si aspetta di avere diritto in cambio dei beni o servizi. Questo sarà spesso l'importo specificato nel contratto. Tuttavia, il venditore è anche tenuto a considerare le sue pratiche commerciali abituali e, se queste indicano che verrà accettato un importo inferiore, allora questo diverrebbe il prezzo dell'operazione.

Sebbene possa essere necessario effettuare una serie di stime sul futuro per determinare il prezzo dell'operazione, queste si basano sui beni e servizi da trasferire ai sensi del contratto esistente. Non tengono conto delle aspettative sull'annullamento, il rinnovo o la modifica del contratto.

Il venditore deve anche considerare gli effetti di quanto segue:

- Corrispettivo variabile
- Limitazione delle stime del corrispettivo variabile

- Esistenza di una componente di finanziamento significativa
- Corrispettivo non monetario
- Corrispettivo da pagare al cliente.

Corrispettivo variabile

Anziché fisso, l'importo di corrispettivo specificato in un contratto e dovuto a un venditore può essere variabile. In altri casi, il corrispettivo può essere una combinazione di importi fissi e variabili.

La presenza di un corrispettivo variabile può aversi per un'ampia gamma di motivi, tra cui sconti, abbuoni, rimborsi, crediti, concessioni sul prezzo, incentivi, premi di rendimento, penalità o altri elementi simili. In caso di potenziale variazione dell'importo che un venditore riceverà in cambio della sua prestazione, si applicano le disposizioni dell'IFRS 15 relative al corrispettivo variabile.

Tuttavia, il prezzo dell'operazione non viene rettificato per gli effetti del rischio di credito del cliente. In alcuni casi, come quando viene offerto uno sconto tra la data di fornitura di beni o servizi e la data di pagamento, può essere difficile determinare se un venditore ha offerto una concessione sul prezzo (che comporterà uno storno dei ricavi rilevato per la prestazione fornita fino a quel momento), o ha scelto di accettare che il cliente sia inadempiente sull'importo del corrispettivo contrattualmente concordato (il che comporterà la rilevazione di un onere per crediti inesigibili piuttosto che lo storno di ricavi precedentemente rilevati). Nello sviluppare l'IFRS 15, si è osservato che questo giudizio già esiste nell'applicazione degli attuali IFRS Accounting Standards e si è deciso di non includere requisiti dettagliati nell'IFRS 15 per operare una distinzione tra concessione sul prezzo e perdite per riduzione valore.

Come per l'identificazione dei termini contrattuali stessi, è necessario guardare più ampiamente al contratto tra un fornitore e il suo cliente. La variabilità dell'importo di corrispettivo da ricevere può sorgere se il cliente ha una legittima aspettativa - derivante dalle pratiche commerciali abituali di un venditore, dalle politiche pubblicate o dalle dichiarazioni specifiche - che il venditore accetterà un importo di corrispettivo inferiore al prezzo indicato nel contratto. Inoltre, è necessario considerare se ci sono altri fatti e circostanze che suggeriscono che il venditore abbia l'intenzione di offrire una concessione sul prezzo al proprio cliente. Ad esempio, un produttore di articoli al dettaglio potrebbe aspettarsi di offrire a un rivenditore uno sconto (o uno sconto aggiuntivo) rispetto a quello specificato in un contratto al fine di consentire al rivenditore di vendere i beni ai suoi clienti con uno sconto e quindi di aumentare i volumi di vendita.

Esempio 4.3-1

Il corrispettivo variabile può essere difficile da identificare in alcune situazioni. Ad esempio, è comune nell'industria mineraria ed estrattiva dare un prezzo provvisorio al momento della consegna delle merci ai clienti.

Il 28 dicembre, 20x3 un venditore vende 1.000 tonnellate di concentrato di rame a un cliente. A questo punto, il controllo del concentrato di rame passa al cliente. Al momento del trasferimento, viene stabilito un prezzo provvisorio di CU700 a tonnellata per il concentrato di base, che sarà finalizzato nel mese di gennaio 20x4 quando avverrà il saggio finale e si determinerà la quantità e la qualità finali di rame nel concentrato.

Il prezzo provvisorio nel contratto è un corrispettivo variabile?

La variabilità deriva dal fatto che la quantità e la qualità precise del bene sottostante venduto (il minerale) sono sconosciute al momento dell'adempimento dell'obbligazione di fare (ossia quando il controllo passa al cliente). Pertanto, in questa situazione si applicherebbero le indicazioni sul corrispettivo variabile. Questo parere è coerente con le discussioni tenute dallo IASB in una riunione del dicembre 2015, in cui il Board ha discusso che le indicazioni sul corrispettivo variabile avevano lo scopo di catturare "l'incertezza... relativa alla qualità dei beni o servizi promessi (...)".

Inoltre, poiché il diritto del venditore al corrispettivo non è condizionato solo al passare del tempo (ossia non è incondizionato), il suo diritto al corrispettivo si riflette come un'attività derivante da contratto e non come un credito commerciale nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9.

Quando il corrispettivo promesso in un contratto con un cliente include un importo variabile, un venditore stima l'importo del corrispettivo cui si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento dei beni o servizi promessi. Ci sono due possibili metodi che possono essere utilizzati e che devono essere applicati in modo coerente per tutta la durata di ciascun contratto:

- **Metodo del valore atteso**
La somma degli importi ponderati per le probabilità in una forchetta di possibili importi del corrispettivo. Il valore atteso può costituire una stima adeguata dell'importo del corrispettivo variabile se l'entità ha un gran numero di contratti con caratteristiche analoghe.
- **Importo più probabile**
Il risultato più probabile del contratto. L'importo più probabile può costituire una stima adeguata del corrispettivo variabile se il contratto ha soltanto due risultati possibili (per esempio, o l'entità ottiene un premio di rendimento o non lo ottiene).

L'approccio scelto non è inteso come una libera scelta, ma dovrebbe essere quello che ci si aspetta fornisca una migliore previsione dell'importo di corrispettivo cui un fornitore si aspetta di avere diritto.

Esempio 4.3-2

Corrispettivo variabile - metodo del valore atteso

Il 1° gennaio 20X4, un venditore stipula un contratto con un cliente per la costruzione di un macchinario specializzato, con consegna il 31 marzo 20X4. L'importo di corrispettivo specificato nel contratto è di CU2 milioni, ma tale importo sarà aumentato o diminuito di CU10.000 per ogni giorno in cui la data di consegna effettiva è precedente o successiva al 31 marzo 20X4.

Nel determinare il prezzo dell'operazione, il venditore considera l'approccio che meglio predirà l'importo di corrispettivo cui avrà diritto in ultima analisi e determina che il metodo del valore atteso è l'approccio appropriato. Questo perché esiste una forchetta di possibili risultati.

Corrispettivo variabile - importo più probabile

Un venditore stipula un contratto con un cliente per la costruzione di un edificio per CU1 milione. I termini del contratto includono una penale di CU100.000 se l'edificio non è stato completato entro una data specificata.

Nel determinare il prezzo dell'operazione, il venditore considera l'approccio che meglio predirà l'importo di corrispettivo cui avrà diritto in ultima analisi. Conclude che il metodo dell'importo più probabile è l'approccio appropriato. Questo perché ci sono solo due possibili esiti: o la sanzione verrà applicata (in modo tale da ricevere CU900.000) o non verrà applicata (in modo tale da ricevere CU1 milione).

L'importo stimato di corrispettivo variabile viene aggiornato a ogni data di bilancio per riflettere la posizione a tale data e qualsiasi cambiamento di circostanze intervenuto dall'ultima data di bilancio.

Limitazione delle stime del corrispettivo variabile

La stima dell'importo del corrispettivo variabile introduce incertezza nella valutazione dei ricavi. Al fine di ridurre la possibilità che il corrispettivo variabile rilevato in un esercizio sia aggiustato al ribasso in un esercizio successivo, l'IFRS 15 ne consente la rilevazione solo se è altamente probabile che non vi sarà un successivo aggiustamento al ribasso significativo. Ciò è noto come "limitazione delle stime del corrispettivo variabile". L'importo stimato del corrispettivo variabile può cambiare a ogni data di bilancio man mano che diventano disponibili ulteriori informazioni e vi è una maggiore certezza sull'importo di corrispettivo previsto.

Sono necessari giudizio e la considerazione di tutti i fatti e le circostanze nel valutare la probabilità di un tale aggiustamento al ribasso. I fattori che indicano la probabilità di un significativo aggiustamento al ribasso dei ricavi includono:

- Il corrispettivo è molto sensibile a fattori che sfuggono al controllo dell'entità, tra cui:
 - Volatilità di un mercato
 - Il giudizio o le azioni di terzi (ad esempio, quando l'importo del corrispettivo variabile varia in base alle vendite successive del cliente)
 - Condizioni climatiche
 - Un elevato rischio di obsolescenza del bene o servizio promesso.
- Si prevede che ci vorrà molto tempo prima che l'incertezza relativa all'importo del corrispettivo si risolva

- L'entità ha un'esperienza (o altri elementi di giudizio) limitata in relazione al tipo di contratto o la forza predittiva della sua esperienza (o degli altri elementi di giudizio) è limitata
- È prassi dell'entità offrire un'ampia gamma di concessioni sul prezzo o di modificare i termini e le condizioni di pagamento di contratti simili in circostanze analoghe
- Il contratto presenta un grande numero e un'ampia gamma di possibili importi del corrispettivo.

Il requisito di valutare il corrispettivo variabile in questo modo potrebbe comportare un cambiamento nella tempistica di rilevazione dei ricavi per alcune operazioni.

Commento BDO

In pratica, solo raramente il corrispettivo sarà limitato a zero (escludendo i casi in cui vengono avanzate argomentazioni relative alla materialità). In situazioni in cui il corrispettivo variabile ha un'ampia gamma di risultati potenziali (ad esempio, da zero a CU100.000 a seconda del numero di visite al sito web), è improbabile che il prezzo dell'operazione sia limitato a zero, poiché l'ampio numero di risultati possibili significa che questo risultato sarebbe altamente improbabile.

Inoltre, quando si utilizza l'espedito pratico del portafoglio, quando più contratti o obbligazioni di fare simili sono raggruppati in un'unica unità di conto, sarebbe anche raro che l'importo del corrispettivo variabile incluso nel prezzo dell'operazione fosse limitato a zero, in quanto ciò significherebbe presumere che l'esito di ogni caso di incertezza sia zero.

La limitazione può ridurre a zero l'importo del corrispettivo variabile incluso nel prezzo dell'operazione in situazioni in cui il risultato è binario (ad esempio zero o CU100.000) ed esiste una significativa incertezza rispetto al risultato.

Esempio 4.3-3

L'esempio e i due scenari riportati di seguito illustrano l'interazione tra il corrispettivo variabile e la limitazione delle stime.

Il 1° gennaio 20X4, un venditore vende 1.000 prodotti identici a un distributore, che li vende ai propri clienti. Il prezzo di vendita del venditore è di CU100 per unità e il pagamento è dovuto dal distributore quando il distributore vende ciascuna delle merci ai propri clienti. In genere, le vendite successive avvengono 90 giorni dopo che la merce è stata ottenuta dal distributore. Il controllo delle merci è trasferito al distributore il 1° gennaio 20X4.

Il venditore prevede di accordare successivamente una concessione sul prezzo (uno sconto) in modo che il distributore possa a sua volta offrire ai propri clienti uno sconto e aumentare i volumi di vendita. Di conseguenza, il corrispettivo contrattuale è variabile.

Scenario 1 - la stima da parte del venditore del corrispettivo variabile non è limitata

Il venditore ha una notevole esperienza passata nella vendita delle merci e, storicamente, ha accordato una successiva concessione sul prezzo di circa il 20% del prezzo di vendita originale. Le attuali condizioni di mercato indicano che una riduzione di prezzo analoga sarà applicata al contratto stipulato il 1° gennaio 20X4.

Il venditore considera l'approccio che meglio predirà l'importo del corrispettivo cui avrà diritto e conclude che dovrebbe essere utilizzato il metodo del valore atteso. In base a questo metodo, il prezzo stimato dell'operazione è CU80.000 (CU80 x 1.000 unità).

Inoltre, il venditore considera i requisiti sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile per determinare se il prezzo della transazione può essere l'importo stimato di CU80.000. In questo scenario, il venditore determina di avere un'esperienza precedente significativa con la merce in questione e che le informazioni aggiornate sul mercato supportano la stima. Inoltre, nonostante ci sia una certa incertezza (perché il venditore riceverà il pagamento solo quando il distributore venderà la merce ai propri clienti), questa sarà risolta in un periodo di tempo relativamente breve.

Di conseguenza, il venditore rileva ricavi per CU80.000 il 1° gennaio 20X4, data in cui il controllo delle merci passa al distributore.

Scenario 2 - la stima da parte del venditore del corrispettivo variabile è limitata

Sebbene il venditore abbia esperienza nella vendita di merci simili, queste merci (comprese le merci vendute in questa operazione) hanno un alto rischio di obsolescenza e il prezzo finale è molto volatile. Storicamente, il venditore ha offerto successive concessioni sul prezzo del 20-60% rispetto al prezzo di vendita per merci simili e le informazioni aggiornate sul mercato indicano che una forchetta del 15-50% potrebbe essere applicata all'operazione in corso.

Il venditore considera l'approccio che meglio predirà l'importo del corrispettivo cui avrà diritto e conclude che dovrebbe essere utilizzato il metodo del valore atteso. In base a questo metodo, si stima che si applicherà una riduzione del prezzo del 40%, il che significa che il prezzo stimato dell'operazione è di CU60.000 (CU60 x 1.000 unità).

Inoltre, il venditore considera i requisiti sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile. Questo al fine di determinare se il prezzo dell'operazione può essere l'importo stimato di CU60.000. In questo scenario, il venditore determina che l'importo finale del corrispettivo è altamente variabile e sensibile a fattori che sfuggono al suo controllo e che esiste un'ampia gamma di possibili concessioni sul prezzo che dovranno essere offerte al distributore. Di conseguenza, il venditore non può utilizzare la sua stima di CU60.000 perché non è in grado di concludere che è altamente probabile che non ci sarà un successivo aggiustamento al ribasso significativo dell'importo cumulato dei ricavi che è stato rilevato.

Sebbene le informazioni storiche mostrino che in passato sono state accordate concessioni sul prezzo del 20-60%, le informazioni aggiornate sul mercato indicano che sarà necessaria una concessione sul prezzo del 15-50% per l'operazione in corso. Il venditore ha effettuato un'analisi dei prezzi passati e può dimostrare che erano coerenti con le informazioni aggiornate sul mercato disponibili in quel momento. Di conseguenza, si conclude che è altamente probabile che non si verifichi un aggiustamento al ribasso significativo dell'importo cumulato dei ricavi rilevati se si utilizza un prezzo dell'operazione di CU50.000.

Pertanto, il venditore rileva ricavi per CU50.000 al 1° gennaio 20X4 e rivaluta le proprie stime del prezzo dell'operazione a ogni data di bilancio successiva fino a quando l'incertezza non è stata risolta.

Commento BDO

Nello Scenario 2 di cui sopra, sebbene le incertezze abbiano comportato un restringimento dell'importo dei ricavi rilevati al momento della fornitura delle merci al distributore, vi erano ancora prove sufficienti a sostegno della rilevazione immediata di una parte del prezzo stimato dell'operazione. Per le imprese che si trovano nelle prime fasi della loro attività, in particolare quelle che operano in settori relativamente nuovi, è possibile la limitazione delle stime del corrispettivo variabile comporti la mancata rilevazione di ricavi alla data in cui il controllo delle merci passa a un cliente, con il rinvio della rilevazione a una data successiva. Tuttavia, in queste circostanze, le rimanenze vendute verrebbero eliminate contabilmente con un costo di vendita associato (e una perdita lorda) nel momento in cui il controllo passa al cliente. La stima del corrispettivo variabile e della limitazione appropriata verrebbe quindi rivalutata ad ogni data di bilancio, rilevando opportunamente un corrispondente importo di ricavi.

Interazione tra IFRS 15 e IAS 2

L'IFRS 15 richiede che i costi contrattuali rientranti nell'ambito di applicazione di altri principi siano contabilizzati conformemente a tali principi (IAS 2 Rimanenze, IAS 16 Immobili, impianti e macchinari e IAS 38 Attività immateriali). Le linee guida sull'eliminazione contabile di cui allo IAS 16 e allo IAS 38 sono coerenti con i principi dell'IFRS 15 relativi al trasferimento del controllo e alla valutazione del prezzo dell'operazione. Tuttavia, non sono state apportate modifiche allo IAS 2 al momento dell'emissione dell'IFRS 15 e lo IAS 2.34 richiede che il valore contabile delle rimanenze sia rilevato come costo nell'esercizio nel quale il relativo ricavo è rilevato.

Ciò potrebbe essere interpretato nel senso di richiedere che la rilevazione di un costo per i beni venduti sia differita fino al momento in cui i ricavi (limitati) per la loro vendita sono rilevati. Tuttavia, c'è una differenza tra rilevazione e valutazione. L'IFRS 15 richiede che l'entità rilevi i ricavi quando o nella misura in cui adempie a un'obbligazione di fare trasferendo il controllo di un bene o servizio. Sebbene i ricavi siano rilevati al momento del trasferimento del controllo, la valutazione del prezzo dell'operazione (e quindi dei ricavi) può essere soggetta a limitazione in presenza di un corrispettivo variabile. Di conseguenza, il valore contabile delle rimanenze sarà rilevato integralmente come costo quando il controllo passa al cliente, anche se l'importo dei ricavi da rilevare a seguito della limitazione delle stime di tale corrispettivo variabile è molto

basso, o addirittura zero.

Esempio 4.3-4

L'Entità A vende un prodotto al Cliente B e il controllo del prodotto viene trasferito al Cliente B al momento della spedizione. Tuttavia, il prezzo dell'operazione è legato al raggiungimento di determinati obiettivi e, di conseguenza, il prezzo può variare da zero a CU100. L'Entità A ha concluso che nessun ricavo può essere rilevato al momento del trasferimento del controllo a causa dell'applicazione della limitazione delle stime del corrispettivo variabile di cui all'IFRS 15.56.

Quando devono essere rilevati i costi associati alle rimanenze?

L'Entità A deve rilevare i costi del prodotto venduto come costo al momento del trasferimento del controllo. Al momento della spedizione, l'Entità A non controlla più l'attività né l'attività è posseduta per la vendita. Pertanto, non rientra nella definizione di attività o nella descrizione delle rimanenze di cui allo IAS 2.8. Questa conclusione riflette anche il fatto che la limitazione delle stime del corrispettivo variabile è incentrata sulla valutazione. In questo esempio, l'entità rileva i ricavi quando adempie a un'obbligazione di fare trasferendo il controllo di un bene a un cliente, ma l'applicazione della limitazione delle stime del corrispettivo variabile fa sì che tali ricavi siano inizialmente valutati a zero.

Royalty basate sulle vendite e royalty basate sull'uso

Si noti che esistono requisiti specifici per i ricavi alle royalty basate sulle vendite o sull'uso che sono esigibili in cambio di una licenza di proprietà intellettuale. In questi casi, si rilevano ricavi quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei seguenti eventi:

- la successiva vendita o utilizzazione; e
- l'adempimento (o parziale adempimento) dell'obbligazione di fare a cui è stata assegnata, in tutto o in parte, la royalty basata sulle vendite o la royalty basata sull'uso.

questo aspetto è discusso più nel dettaglio nella sezione 5.10 seguente.

Discussioni a livello di TRG

Corrispettivo variabile e limitazione delle stime - limitazione a livello di contratto o di obbligazione di fare? (Agenda Paper 14; Gennaio 2015)

In alcuni contratti in cui è stata individuata più di un'obbligazione di fare, possono esservi elementi sia fissi che variabili nel corrispettivo indicato nel contratto. Il TRG ha valutato se il requisito dell'IFRS 15 di limitare la rilevazione di qualsiasi elemento di corrispettivo variabile debba applicarsi a livello di contratto o di obbligazione di fare quando il corrispettivo variabile non è stato ripartito proporzionalmente a tutte le obbligazioni di fare in un contratto (la ripartizione del corrispettivo alle obbligazioni di fare è discussa in dettaglio nella sezione 4.4 seguente).

I membri del TRG hanno generalmente concordato con il parere dello staff secondo cui la limitazione delle stime del corrispettivo variabile dovrebbe essere applicata a livello di contratto e non a livello di obbligazione di fare. Ciò è dovuto al fatto che l'unità di conto per determinare il prezzo dell'operazione nella fase 3 è il contratto.

Espediente pratico del portafoglio e applicazione della limitazione delle stime del corrispettivo variabile (Agenda Paper 38; Luglio 2015)

Il TRG ha discusso l'applicazione dell'espedito pratico facoltativo di cui alla sezione 2 di cui sopra, che consente alle entità di applicare le linee guida a un portafoglio di contratti con caratteristiche simili anziché a singoli contratti. I membri di TRG hanno concordato con il parere dello staff secondo cui stimare il prezzo dell'operazione sulla base delle evidenze ottenute da altri contratti simili ("portafoglio di dati") non è la stessa cosa che applicare l'espedito pratico del portafoglio. L'effetto pratico di ciò potrebbe aversi quando un'entità elabora una stima del corrispettivo variabile per un singolo contratto utilizzando il metodo del valore atteso. La conclusione del TRG significa che, sebbene l'entità possa prendere in considerazione dati

storici per altri contratti simili che sono stati realizzati in passato, non significa che stia applicando l'espedito pratico del portafoglio. Di conseguenza, non è necessario rispettare la restrizione all'uso dell'espedito pratico del portafoglio, che consiste nel concludere che vi è una ragionevole aspettativa che gli effetti sul bilancio derivanti dall'applicazione delle linee guida a un portafoglio di contratti non differiscano materialmente dall'applicazione delle linee guida ai singoli contratti all'interno del portafoglio. Il TRG ha anche discusso l'applicazione della limitazione delle stime del corrispettivo variabile, che limita la rilevazione dei ricavi all'importo per il quale è altamente probabile che non avverrà un aggiustamento al ribasso significativo dei ricavi precedentemente rilevati una volta che l'incertezza sull'importo dei ricavi sarà stata risolta. I membri del TRG hanno discusso se il nuovo principio sui ricavi richieda l'applicazione della limitazione a un portafoglio di contratti quando un "portafoglio di dati" è stato utilizzato per stimare il corrispettivo variabile o se la limitazione possa essere applicata a livello di singolo contratto. Si è ritenuto che l'approccio da seguire sia legato alla questione se l'entità concluda di dover utilizzare il metodo del valore atteso o il metodo dell'importo più probabile quando stima il prezzo dell'operazione. Se si tratta dell'approccio del valore atteso, allora sarebbe coerente e appropriato utilizzare il "portafoglio di dati" per stimare il corrispettivo variabile. Se si dovesse seguire il metodo dell'importo più probabile, non si dovrebbe utilizzare un approccio di portafoglio.

Esistenza di una componente di finanziamento significativa nel contratto

La tempistica dei pagamenti specificata in un contratto può differire dalla tempistica di rilevazione dei relativi ricavi (e, di conseguenza, dalla tempistica di trasferimento del controllo dei relativi beni o servizi al cliente). Se la tempistica dei pagamenti specificata nel contratto fornisce al cliente o al venditore un vantaggio significativo nel finanziare il trasferimento di beni o servizi, il prezzo dell'operazione viene adeguato a riflettere questa componente di finanziamento del contratto.

Ancora una volta, è necessario guardare più ampiamente rispetto ai termini contrattuali documentati. Una componente di finanziamento significativa può esistere indipendentemente dal fatto che una componente di finanziamento sia esplicitamente indicata nel contratto o implicita nei termini di pagamento concordati dalle parti del contratto.

Come espedito pratico, non sono necessarie rettifiche per gli effetti di una componente di finanziamento significativa se, all'inizio del contratto, il venditore prevede che il periodo intercorrente tra il momento in cui i ricavi sono rilevati per il trasferimento dei beni o servizi e la data di pagamento da parte del cliente sarà pari o inferiore a un anno.

L'obiettivo dell'inclusione delle rettifiche per componenti di finanziamento significative è quello di richiedere che i ricavi siano rilevati all'importo che sarebbe stato pagato se il cliente avesse pagato i beni o i servizi nel momento in cui sono forniti (ossia quando il controllo viene trasferito al cliente). Ciò è dovuto al fatto che il risultato dell'esclusione degli effetti di (ad esempio) un sostanziale pagamento anticipato da parte di un cliente potrebbe portare a due operazioni economicamente simili che danno origine a importi di ricavi sostanzialmente diversi.

Ad esempio, un venditore può richiedere a un cliente di pagare in anticipo per un contratto di costruzione a lungo termine perché il venditore ha bisogno di fondi per ottenere i materiali necessari per dare esecuzione al contratto. In assenza di pagamento anticipato, il venditore avrebbe in genere bisogno di prendere in prestito i fondi. Il venditore dovrebbe pagare oneri finanziari su tali prestiti e sarebbe quindi propenso a riaddebitare tali oneri finanziari al cliente mediante un prezzo dell'operazione più elevato. Tuttavia, il fair value dei beni e dei servizi trasferiti al cliente sarebbe lo stesso. È solo la parte che fornisce il finanziamento al venditore che cambia. Di conseguenza, l'importo dei ricavi del venditore non dovrebbe variare a seconda che il venditore riceva finanziamenti dal cliente o da terzi.

I fattori da considerare nel valutare se un contratto contiene una componente di finanziamento significativa includono:

- l'eventuale differenza tra il corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti dei beni o servizi promessi e
- l'effetto combinato di entrambi gli elementi seguenti:
 - l'intervallo di tempo atteso tra il momento in cui l'entità trasferisce al cliente i beni o servizi promessi e il momento del pagamento da parte del cliente; e
 - i tassi di interesse vigenti sul mercato pertinente.

Quando viene identificata l'esistenza di una componente di finanziamento significativa, il tasso di interesse applicabile non sarà sempre il tasso implicito nelle condizioni contrattuali dell'operazione di vendita. Ciò è dovuto al fatto che l'IFRS 15 richiede che il tasso di finanziamento sia il tasso che sarebbe stato addebitato da un terzo non correlato all'entità (venditore o cliente) che riceve il beneficio del finanziamento. Di conseguenza, oltre a considerare qualsiasi differenza tra l'importo del corrispettivo e il prezzo di vendita in contanti dei beni o servizi, è necessario considerare il tasso di interesse che si applicherebbe a un particolare contratto di prestito.

Esempio 4.3-5

Un fornitore stipula un contratto con un cliente per la costruzione e la fornitura di una nuova macchina. Il controllo della macchina ultimata passerà al cliente tra due anni (l'obbligazione di fare del fornitore sarà adempiuta in un determinato momento). Il contratto contiene due opzioni di pagamento. Il cliente può pagare CU5 milioni entro due anni (quando ottiene il controllo della macchina), oppure il cliente può pagare CU4 milioni all'inizio del contratto.

Il cliente decide di pagare CU4 milioni alla sottoscrizione.

Il fornitore conclude che, a causa del periodo di tempo significativo tra la data di pagamento da parte del cliente e la consegna della macchina al cliente, insieme all'effetto dei tassi di interesse di mercato prevalenti, esiste una componente di finanziamento significativa per il contratto.

Il tasso di interesse implicito nell'operazione è dell'11,8%. Tuttavia, poiché il fornitore sta effettivamente prendendo in prestito dal suo cliente, il venditore è anche tenuto a considerare il proprio tasso di finanziamento marginale che è determinato al 6%.

Le scritture contabili richieste sono le seguenti:

Alla sottoscrizione del contratto:

	CU.000	CU.000
Cassa	4.000	
Passività contrattuale		4.000

Rilevazione di una passività contrattuale per il pagamento anticipato

Nel Corso dei due anni di periodo di costruzione:

Interessi passivi	494	
Passività contrattuale		494

Accrescimento della passività contrattuale ad un tasso del 6%

Alla data di trasferimento della macchina al cliente:

Passività contrattuale	4.494	
Ricavi		4.494

Commento BDO

Al fine di individuare l'eventuale presenza di una componente di finanziamento significativa, il confronto effettuato è tra i tempi di pagamento e i tempi di trasferimento del controllo dei relativi beni o servizi. Per le entità che forniscono beni o servizi per i quali i ricavi sono rilevati in un determinato momento (come nell'esempio precedente), può essere richiesta una rettifica per il finanziamento anche se i servizi sono prestati per un periodo di tempo. La sezione 4.5 illustra più dettagliatamente se i ricavi debbano essere rilevati in un determinato momento o nel tempo.

Le entità devono inoltre valutare se gli interessi passivi derivanti dalla rettifica del prezzo dell'operazione per l'effetto di una componente di finanziamento significativa debbano essere capitalizzati in particolari attività conformemente allo IAS 23 Oneri finanziari. Per esempio, si consideri un'entità che riceve un pagamento anticipato per la costruzione di unità abitative per i clienti, che richiederà circa tre anni, con i ricavi rilevati in un determinato momento.

L'entità deve valutare se il condominio sia un "bene che giustifica una capitalizzazione" ai sensi dello IAS 23.5. Supponendo che tale condizione sia soddisfatta, a nostro avviso, gli interessi passivi che maturano sulla passività contrattuale devono essere capitalizzati nel valore del complesso di appartamenti man mano che

viene costruito. Questo perché gli interessi passivi sono un “onere finanziario” (IAS 23.5), poiché l'onere finanziario è sorto in relazione all'ottenimento di finanziamenti.

Questo accordo differisce dalla liquidazione del tasso di sconto sulle obbligazioni di dismissione delle attività, per le quali l'IFRS Interpretations Committee (il Comitato) ha concluso che la capitalizzazione dovrebbe essere esclusa. Ciò in quanto la liquidazione di un tasso di sconto sull'obbligazione di dismissione delle attività non rappresenta un “ottenimento di finanziamenti”, poiché gli interessi passivi si riferiscono esclusivamente al pagamento differito. Nel caso sopra descritto, il cliente fornisce un corrispettivo al venditore prima della ricezione di beni e servizi, con il venditore che utilizza i fondi al fine di adempiere all'obbligazione di fare, il che è coerente con il concetto di “ottenimento di finanziamenti”.

Il tasso di sconto utilizzato deve riflettere le caratteristiche creditizie della parte che riceve il finanziamento, nonché eventuali garanzie prestate da tale parte (che potrebbero includere le attività trasferite nel contratto). Il tasso di sconto può essere determinato individuando il tasso che attualizza l'importo nominale del corrispettivo rispetto al prezzo di vendita in contanti del bene o del servizio. Tuttavia, il tasso di sconto non sarà necessariamente lo stesso del tasso implicito che si otterrebbe utilizzando la tempistica dell'importo o degli importi dovuti dal cliente e la tempistica del trasferimento dei relativi beni o servizi al cliente. Ad esempio, un tasso di interesse inferiore a quello di mercato potrebbe essere concesso come incentivo alle vendite, il che non rifletterebbe l'affidabilità creditizia del cliente.

Dopo la sottoscrizione del contratto, il tasso di sconto non viene aggiornato (ad es. per le variazioni dei tassi di interesse o del rischio di credito del cliente).

Gli effetti di una componente di finanziamento sono presentati separatamente dai ricavi nel prospetto di conto economico complessivo.

Le seguenti circostanze non danno luogo a una componente di finanziamento significativa, anche se vi è una differenza tra il momento in cui i beni o i servizi sono trasferiti e il momento in cui il pagamento è ricevuto:

- 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 (come nel caso di una scheda telefonica prepagata);
- 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);
- la differenza tra il corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti del bene o servizio è dovuta a un motivo diverso dalla concessione di un finanziamento al cliente o all'entità ed è proporzionale al motivo; ad esempio, per garantire che i lavori di riparazione necessari su un edificio di nuova costruzione o ristrutturato siano completati dopo il trasferimento della proprietà al cliente.

Discussioni a livello di TRG

Componente di finanziamento (Agenda Papers 20 e 30; Gennaio e Marzo 2015)

Il TRG ha discusso una serie di questioni relative alla determinazione se un contratto includa una componente di finanziamento significativa.

I membri hanno convenuto che non vi è alcun presupposto nello standard che porti a concludere che esiste una componente di finanziamento significativa quando vi è una differenza di tempistica tra il momento in cui i beni e i servizi sono trasferiti e il momento in cui viene pagato il corrispettivo promesso. L'entità dovrà applicare giudizio per determinare se i termini di pagamento forniscono un finanziamento o sono dovuti ad un altro motivo. Molti membri hanno osservato che in alcune circostanze sarà necessario un giudizio significativo per determinare se un'operazione include o meno una componente di finanziamento significativa.

Si è convenuto che l'eventuale differenza tra l'importo del corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti è solo un indicatore, non un presupposto, per determinare l'esistenza di una componente di finanziamento significativa. Le entità confronteranno il prezzo di vendita in contanti e il corrispettivo promesso nell'ambito della valutazione basata sui fatti e sulle circostanze generali dell'accordo.

I membri del TRG hanno convenuto che il principio non preclude la contabilizzazione delle componenti di finanziamento che non sono significative nell'ambito del contratto.

È stato inoltre osservato che potrebbe non essere sempre chiaro se il contante riscosso si riferisca a una specifica obbligazione di fare. Pertanto, sarà necessario applicare giudizio per determinare se l'espedito pratico può essere applicato in scenari in cui esiste un unico flusso di pagamento per più obbligazioni di fare.

È stato riconosciuto che il calcolo della rettifica dei ricavi negli accordi che contengono una componente di finanziamento significativa e la determinazione delle modalità di applicazione delle linee guida sulla componente di finanziamento significativa quando vi sono più obbligazioni di fare può essere complesso in alcuni scenari. Tuttavia, si è convenuto che il principio fornisce un quadro di riferimento per affrontare tali problematiche. Nel calcolare l'impatto di una componente di finanziamento significativa, il nuovo principio sui ricavi include indicazioni rispetto alla scelta del tasso di sconto e altri principi IFRS e U.S. GAAP forniscono indicazioni circa la contabilizzazione successiva.

Si è inoltre convenuto che in alcune circostanze può essere opportuno attribuire una componente di finanziamento significativa a una o più o più obbligazioni di fare previste dal contratto, ma non a tutte. È stato osservato che, nella prassi, ciò potrebbe essere analogo alle linee guida sull'assegnazione del corrispettivo variabile o sull'assegnazione di uno sconto.

Corrispettivo non monetario

In alcuni casi, un venditore potrebbe stipulare un contratto con un cliente in cui il pagamento avviene sotto forma di attività non monetarie. Ad esempio, un venditore potrebbe accettare azioni come pagamento (in particolare da un cliente quotato su un mercato pubblico).

Nel determinare il prezzo dell'operazione, il venditore deve valutare il corrispettivo non monetario al suo fair value. Se non è possibile valutare il fair value del corrispettivo non monetario, il venditore è tenuto a stimarlo utilizzando i prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi oggetto del contratto.

Un cliente potrebbe fornire beni o servizi a un venditore (ad esempio, un cliente, nell'ambito di un contratto edilizio, potrebbe fornire materiali, macchinari o manodopera che il venditore deve utilizzare per l'esecuzione dei servizi di costruzione). In tali circostanze, il venditore è tenuto a valutare se ottiene il controllo dei beni o dei servizi conferiti. In tal caso, sono contabilizzati come corrispettivo non monetario e il prezzo contrattuale dell'operazione sarà maggiore. Se il venditore non ottiene il controllo dei beni o dei servizi forniti, il loro valore non dovrebbe essere incluso come parte del prezzo contrattuale dell'operazione.

Occorre inoltre prestare attenzione per essere certi che i contratti che comportano lo scambio di corrispettivi non monetari rientrino nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15. Ad esempio, l'IFRS 15 non si applicherebbe a:

- Operazioni di barter in cui due entità scambiano elementi non monetari nello stesso ramo di attività per agevolare le vendite ai clienti (cfr. sezione 3 precedente); e
- Operazioni in cui un venditore accetta un elemento non monetario (come quote di un cliente) per regolare un debito nei confronti del venditore, alle quali va applicata l'Interpretazione (IFRIC) n. 19 *Estinzione di passività finanziarie con strumenti rappresentativi di capitale* (IFRIC 19).

Discussioni a livello di TRG

Valutazione del corrispettivo non monetario (Agenda Paper 15; Gennaio 2015)

Anziché fisso, il fair value del corrispettivo non monetario può essere variabile e può cambiare a causa della forma del corrispettivo non monetario o per altri motivi. Ad esempio, questo sarebbe il caso di un contratto in cui il cliente paga trasferendo un numero fisso di proprie azioni al venditore al termine di un contratto per beni o servizi forniti nel corso di un periodo di tempo. La questione che segue è quando debba essere valutato il corrispettivo non monetario.

Un certo numero di membri del TRG ha ritenuto che il corrispettivo non monetario dovesse essere misurato al primo evento tra (1) quando il corrispettivo non monetario è ricevuto (o è esigibile) o (2) quando la relativa obbligazione di fare è adempiuta. Tuttavia, per i contratti in cui i ricavi sono rilevati nel tempo, è stato riconosciuto che questo approccio sarebbe stato spesso difficile da applicare. Altri membri del TRG hanno suggerito il sostegno alla valutazione del corrispettivo all'inizio del contratto, mentre altri hanno pensato che dovrebbe essere valutato quando il corrispettivo viene ricevuto (o è esigibile).

I membri del TRG hanno anche discusso come debba essere applicata la limitazione delle stime del corrispettivo variabile in caso di operazione in cui il fair value del corrispettivo non monetario può variare

sia a causa della forma del corrispettivo (ad esempio, quando il venditore deve ricevere un numero fisso di azioni, il valore del corrispettivo è soggetto a variabilità) sia a causa di ragioni diverse dalla forma del corrispettivo (ad esempio, nel caso in cui il venditore riceva tra 1.000 e 2.000 azioni del cliente a seconda che obiettivi di performance siano raggiunti o meno). Sono stati discussi due punti di vista:

1. La limitazione si applica alla variabilità risultante sia dalla forma del corrispettivo (ad es. azioni) sia da ragioni diverse dalla forma (ad es. il numero delle azioni)
2. La limitazione si applica solo alla variabilità risultante da ragioni diverse dalla forma del corrispettivo.

Diversi membri del TRG hanno notato che la biforcazione degli effetti della variabilità richiesta dal secondo punto di vista potrebbe essere difficile in alcune circostanze. Al contrario, alcuni membri hanno osservato che la biforcazione del corrispettivo non monetario ai sensi del secondo punto di vista potrebbe essere l'approccio più concettuale e quindi evitare alcune conseguenze indesiderate.

Corrispettivo da pagare al cliente

Un contratto tra un venditore e il suo cliente potrebbe richiedere al venditore di pagare un corrispettivo al cliente (o ad altre parti che acquistano i beni o i servizi del venditore dal cliente). Tale corrispettivo potrebbe includere contanti, crediti o altri elementi (come coupon o buoni) che possono essere applicati a fronte di importi dovuti al venditore.

Un corrispettivo potrebbe essere dovuto dal venditore al cliente se, ad esempio, il cliente vende beni o servizi al venditore nello stesso momento in cui il venditore fornisce beni o servizi al cliente. Se il pagamento da parte del venditore è per beni o servizi distinti forniti dal cliente al venditore, il venditore lo contabilizza come un'operazione di acquisto, ossia separata dall'operazione di vendita (per la quale sono rilevati i ricavi) riguardante la fornitura di beni e servizi al cliente. Se l'importo del corrispettivo da pagare al cliente supera il fair value di un bene o servizio distinto che l'entità riceve in cambio, la differenza è contabilizzata come riduzione del prezzo dell'operazione di vendita del venditore.

Se, al contrario, il pagamento al cliente non è in cambio di beni e servizi distinti forniti dal cliente, allora il venditore contabilizza l'intero importo di tale pagamento come una riduzione del prezzo dell'operazione (e quindi, una riduzione dei ricavi).

Esempio 4.3-6

L'Entità V, un fornitore, vende merci all'Entità C, il suo cliente, per CU100. Come parte del contratto, l'Entità V è tenuta a pagare all'Entità C CU25.

Scenario A

L'Entità C non fornisce beni e servizi distinti all'Entità V. Pertanto, il prezzo dell'operazione (e quindi i ricavi totali) rilevato dall'Entità V sulla vendita di beni all'Entità C è CU75.

Scenario B

Come parte del contratto, l'Entità C fornisce anche un servizio all'Entità V con un fair value di CU25. Pertanto, il prezzo dell'operazione (e quindi i ricavi totali) rilevato dall'Entità V sulla vendita di beni all'Entità C è CU100. L'Entità V rileva separatamente i servizi acquistati dall'Entità C per CU5.

Scenario C

Come parte del contratto, l'Entità C fornisce anche beni all'Entità V con un fair value di CU15. Pertanto, il prezzo dell'operazione (e quindi i ricavi totali) rilevato dall'Entità V sulla vendita di beni all'entità C è CU90 (CU100 - (CU25 - CU15)). L'entità V rileva separatamente i beni acquistati dall'Entità C per CU15.

Se un venditore non è in grado di stimare ragionevolmente il fair value di un bene o servizio ricevuto dal cliente, l'intero importo del corrispettivo dovuto al cliente viene dedotto dal prezzo dell'operazione del venditore (e quindi riduce i ricavi).

Se il corrispettivo da pagare al cliente è contabilizzato come riduzione del prezzo della transazione, tale riduzione è rilevata quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei due eventi seguenti:

- Il venditore rileva i ricavi provenienti dal trasferimento al cliente dei relativi beni o servizi e
- Il venditore paga o si impegna a pagare il corrispettivo, anche se il pagamento dipende da un evento futuro. L'impegno può derivare implicitamente dalle prassi commerciali abituali del venditore.

Un punto chiave è che qualsiasi importo pagato da un venditore al suo cliente sarà contabilizzato a riduzione dei ricavi, a meno che tale pagamento non sia in cambio di un bene o servizio distinto.

Esempio 4.3-7

Un venditore che produce beni al dettaglio stipula un contratto per vendere beni a un cliente (un grande gruppo di supermercati) per un periodo di un anno. Il cliente è tenuto ad acquistare almeno CU20 milioni di beni durante l'anno.

Il contratto prevede che il cliente apporti modifiche alle scaffalature e alle vetrine dei negozi in cui verranno venduti i beni al dettaglio. Alla data di stipula del contratto, il venditore effettua un pagamento non rimborsabile di CU2 milioni al cliente per compensare i relativi costi.

Il pagamento da parte del venditore al proprio cliente non comporta l'ottenimento di alcun bene o servizio distinto. Questo perché, sebbene le scaffalature e le vetrine saranno utilizzate dal cliente per vendere la merce al dettaglio, il venditore non ottiene il controllo di alcun diritto su tali scaffali o vetrine.

Di conseguenza, il pagamento di CU2 milioni è contabilizzato a riduzione del prezzo della transazione quando il venditore rileva i ricavi per il trasferimento di beni al dettaglio. A tal fine, il pagamento di CU2 milioni è registrato come attività ed è ammortizzato alla linea dei ricavi nel conto economico man mano che vengono registrate le relative vendite di beni al dettaglio, con conseguente rilevazione di ricavi totali per CU18 milioni da parte del venditore.

Spesso un produttore paga un corrispettivo a un rivenditore per ottenere un posizionamento di rilievo dei suoi prodotti nei negozi del rivenditore. Tali corrispettivi sono talvolta definiti "slotting fees". Il fatto che il rivenditore fornisca un bene o un servizio distinto può dipendere da fatti e circostanze precisi, in particolare dal fatto che il produttore ottenga il controllo di qualsiasi bene o servizio fornito dal rivenditore. Sarà necessaria un'attenta analisi, in quanto il controllo non è la stessa cosa che ottenere i rischi e i benefici derivanti dallo scaffale o da altro spazio.

Commento BDO

Il requisito di concentrarsi sul fatto che un fornitore riceva beni o servizi distinti in cambio di un pagamento a un cliente rappresenta un cambiamento sottile, ma potenzialmente significativo. In alcuni casi, i fornitori possono attualmente contabilizzare questi tipi di pagamenti come costi di marketing, piuttosto che come una riduzione dei ricavi.

Sebbene l'IFRS 15 affronti il modo in cui un venditore contabilizza il corrispettivo dovuto a un cliente, non affronta direttamente il modo in cui un'entità dovrebbe contabilizzare gli importi ricevuti da un fornitore. A nostro avviso, l'esempio di cui sopra dovrebbe far sì che il supermercato rifletta una riduzione del costo delle rimanenze acquistate (e quindi, in ultima analisi, una riduzione del costo del venduto) e non ricavi o un contributo in contropartita dei costi di sostituzione delle scaffalature e delle vetrine. Nella misura in cui la fattura del fornitore si riferisce ad acquisti futuri dal produttore, ossia l'acquisto minimo contrattuale di CU20 milioni, il supermercato dovrebbe rilevare una passività in contropartita del costo delle rimanenze al momento dell'acquisto dei prodotti futuri cui si riferisce il pagamento.

Il produttore non è il cliente del rivenditore in questa situazione, vale a dire che l'adattamento dello spazio di scaffalature e vetrine non è un output delle attività ordinarie del supermercato e non rappresenta un bene o un servizio distinto dai suoi acquisti dal produttore. Ciò si traduce coerentemente in contabilità perché, se il produttore non riceve un bene o un servizio distinto per il corrispettivo pagato al rivenditore, allora il supermercato, allo stesso modo, non fornisce un bene o un servizio distinto al produttore.

Tuttavia, in altre circostanze, un rivenditore può ricevere un corrispettivo dai produttori che costituisce un ricavo. Ciò è illustrato nei tre scenari seguenti:

Scenario A - Sconto concesso sulla base di acquisti non correlati ai prodotti del produttore

Un produttore concorda con un rivenditore una promozione in base alla quale:

- *i clienti del rivenditore ricevono coupon sulla base dei loro acquisti totali nel negozio del rivenditore;*

- i clienti del rivenditore usano i coupon per acquistare i prodotti del produttore a prezzo scontato nei negozi del rivenditore; e
- la differenza tra prezzo di vendita e prezzo scontato concessa al cliente è a carico del produttore.

Supponiamo che un cliente riceva un coupon di CU10 per ogni CU100 di acquisti nel negozio del rivenditore. Il prodotto del produttore ha un prezzo di vendita di CU60. Il cliente acquista il prodotto in cambio di 3 coupon (del valore di CU30) e contanti da CU30. Il produttore rimborsa al rivenditore CU30 in contanti, pari al valore nominale dei coupon. Il rivenditore rileverà ricavi di CU60, ovvero il denaro ricevuto dal cliente (CU30) e il rimborso in denaro da parte del produttore (CU30).

Scenario B - Sconto promozionale concesso al cliente

Un produttore e un rivenditore concordano la strategia commerciale annuale, che include attività promozionali. Ad esempio, il rivenditore normalmente acquista il prodotto del produttore al prezzo di CU85. Il prezzo di vendita al dettaglio del prodotto è CU102. Durante il periodo promozionale, il rivenditore vende il prodotto per CU97 ai propri clienti, con lo sconto di CU5 sul normale prezzo di vendita al dettaglio di CU102 rimborsato dal produttore.

Il rivenditore rileverà ricavi per CU102, ovvero il prezzo pagato dal suo cliente (CU97) più l'importo rimborsato dal produttore (CU5).

Scenario C - Sconto concesso al cliente finale sulla base di coupon emessi dal produttore

Un produttore avvia una campagna promozionale in base alla quale i clienti finali ricevono dei coupon emessi dal produttore quando acquistano i prodotti del produttore. Quando i clienti utilizzano i coupon, la differenza tra il normale prezzo di vendita al dettaglio e il prezzo scontato è a carico del produttore. Ad esempio, un cliente riceve un coupon di CU10 per ogni CU100 di acquisti dei prodotti del produttore. Il Prodotto A del produttore ha un prezzo di vendita di CU60. Il cliente acquista il Prodotto A per 3 coupon (del valore di CU30) e contanti per CU30. Il rivenditore riceve CU30 dal produttore.

Sebbene i pagamenti ricevuti dal rivenditore in tutti e tre gli scenari provengano dal produttore (ossia dal suo fornitore), i pagamenti sono ricevuti per conto del cliente finale del rivenditore e, di conseguenza, il rivenditore rileva gli importi dovuti dal produttore come ricavi. Fintanto che il produttore rimborsa al rivenditore un importo che corrisponde esattamente allo sconto che il cliente finale riceve, il coupon è stato in effetti emesso dal produttore (non dal rivenditore) al cliente finale e quindi è rilevato come ricavo dal rivenditore. Pertanto, non si tratta di un pagamento a un cliente dal punto di vista del rivenditore (il cliente finale non ha pagato nulla al rivenditore) e quindi non è uno sconto per il costo delle rimanenze vendute.

Tuttavia, dal punto di vista del produttore, si tratta di un pagamento al suo cliente (cioè al rivenditore) e quindi dovrebbe comportare una riduzione dell'importo dei ricavi rilevati dal produttore.

Discussioni a livello di TRG

Corrispettivo variabile e corrispettivo da pagare al cliente (Agenda Paper 14; Gennaio 2015 e Agenda Paper 28, Marzo 2015)

Il TRG ha discusso come il corrispettivo da pagare a un cliente debba essere contabilizzato quando tale impegno di pagamento viene assunto solo dopo che i ricavi sono già stati rilevati (perché beni e servizi sono già stati trasferiti al cliente). L'esempio preso in considerazione dal TRG è il seguente:

Un'entità che produce beni di consumo stipula un contratto per vendere un nuovo prodotto a un cliente (una catena di negozi al dettaglio) il 15 dicembre. Prima di consegnare uno qualsiasi dei nuovi prodotti alla catena di negozi al dettaglio, il reparto marketing dell'entità valuta se l'entità debba offrire buoni sconto CU 1-off sui giornali per incoraggiare i clienti ad acquistare il nuovo prodotto. L'entità rimborserà alla catena di negozi al dettaglio tutti i coupon riscattati. Storicamente, l'entità non ha attuato offerte di coupon simili in passato.

L'entità consegna i nuovi beni di consumo (1.000 unità a CU10/unità) alla catena di negozi al dettaglio il 28 dicembre. Supponiamo in questo esempio che il cliente non abbia il diritto di restituire i prodotti. Il 31 dicembre, l'entità decide di attuare l'offerta dei coupon. Il 2 gennaio, l'entità comunica ai propri clienti che rimborserà alla catena di negozi al dettaglio il 30 marzo tutti i coupon riscattati dai clienti del negozio al dettaglio. Supponiamo che l'entità chiuda il proprio bilancio a fine anno solare.

I membri di TRG hanno generalmente concordato col parere dello staff secondo cui lo storno dei ricavi derivante dal corrispettivo da pagare cliente dovrebbe essere effettuato alla prima data tra quella in cui si verifica una variazione del prezzo dell'operazione (come specificato nell'IFRS 15.70) o la data in cui il corrispettivo da pagare al cliente è promesso (come specificato nell'IFRS 15.72).

Sebbene le linee guida del principio circa il corrispettivo variabile si applichino verosimilmente al corrispettivo da pagare a un cliente se tale corrispettivo è variabile, alcuni stakeholder ritengono che il requisito di includere il corrispettivo variabile dovuto a un cliente nel prezzo dell'operazione possa essere incoerente con l'obbligo di ritardare la rilevazione del corrispettivo dovuto a un cliente fino a quando l'entità non paga o si impegna a pagare. Inoltre, lo staff ha notato che ci sono interpretazioni diverse riguardo a (1) quali entità soddisfano la definizione di cliente e (2) quali pagamenti a un cliente potrebbero comportare una riduzione dei ricavi.

Durante le discussioni del TRG, lo staff ha sottolineato che un venditore deve prima identificare il proprio cliente al fine di determinare se i pagamenti rappresentano un corrispettivo da pagare al cliente.

Lo staff ha successivamente effettuato ulteriori analisi e ha presentato le seguenti domande alla riunione del TRG del marzo 2015:

Domanda 1: Quali pagamenti a un cliente rientrano nell'ambito di applicazione delle linee guida sul corrispettivo da pagare al cliente?

Lo staff ha identificato tre posizioni dominanti:

- Le entità devono valutare tutti i corrispettivi da pagare a un cliente ("Parere A");*
- Le entità devono valutare solo il corrispettivo da pagare a un cliente ai sensi di un contratto (o una combinazione di contratti) con il cliente ("Parere B"); e*
- Le entità devono valutare solo il corrispettivo da pagare a un cliente ai sensi di un contratto (o una combinazione di contratti) e il corrispettivo da pagare a clienti nella catena di distribuzione del cliente ("Parere C").*

Lo staff ha concluso che la posizione A è l'unica interpretazione plausibile poiché il Board ha riconosciuto nel paragrafo BC257 delle Basis for Conclusions che il ricevimento di un corrispettivo da parte di un cliente e il pagamento di un corrispettivo a un cliente possono essere correlati anche se sono eventi separati. In ogni caso, sarebbe necessario valutare se il corrispettivo pagato a un cliente fosse in cambio di beni o servizi distinti a un prezzo non superiore al fair value. Questa valutazione non avrebbe luogo in alcune circostanze nel quadro delle posizioni B e C, che non sono quindi supportate dai requisiti del principio .

Alcuni membri erano d'accordo con il parere dello staff e altri erano favorevoli alla posizione B. I membri del TRG concordavano generalmente sul fatto che un'entità dovrebbe valutare un pagamento a un cliente (o al cliente di un cliente) - in particolare quando non sono stati trasferiti beni o servizi - per determinare la sostanza commerciale del pagamento e se il pagamento è collegato a un contratto con il cliente che dà luogo a ricavi. Nessun membro del TRG ha supportato la posizione C.

Domanda 2: Le linee guida sul corrispettivo da pagare al cliente si applicano solo ai clienti nella catena di distribuzione o in senso più ampio a qualsiasi cliente del cliente di un'entità?

Il punto di vista dello staff è che le linee guida sul corrispettivo da pagare al cliente dovrebbero essere applicate in modo esteso. Lo staff ha osservato che "coloro che sono nella catena di distribuzione sono i clienti del cliente" e che "l'espressione 'clienti del cliente' intende proprio descrivere questo concetto".

Il TRG non ha concordato con lo staff. La maggior parte dei membri di TRG ha ritenuto che un'entità debba identificare il proprio cliente in ogni operazione che dà luogo a ricavi e le entità all'interno della catena di distribuzione. Inoltre, un'entità che agisce in qualità di agente (ossia che organizza la fornitura di beni o servizi per conto di un'altra parte) potrebbe identificare più clienti a seconda dei fatti e delle circostanze dell'accordo.

Domanda 3: Qual è la tempistica appropriata per rilevare il corrispettivo da pagare al cliente?

Il punto di vista dello staff è che se il corrispettivo da pagare al cliente fosse variabile, dovrebbero essere applicate le linee guida sul corrispettivo variabile. Al contrario, hanno stabilito che se tale corrispettivo non è variabile, si applicano le linee guida sul corrispettivo da pagare al cliente.

Il TRG non ha concordato con lo staff neanche rispetto a questo punto di vista. Le linee guida sul corrispettivo da pagare al cliente affermano che tali importi vanno rilevati come riduzione di riduzione dei ricavi all'ultimo tra (i) quando i relativi ricavi sono rilevati; o (ii) l'entità paga o si impegna a pagare tale corrispettivo. Alcuni membri del TRG hanno sottolineato che se un'entità intende fornire al proprio cliente una concessione sul prezzo al momento della stipula del contratto (indipendentemente dalla forma della concessione di prezzo, ad esempio pagamento in contanti, sconto, credito in conto o coupon), allora il contratto include un corrispettivo variabile e dovrebbe considerare tale concessione sul prezzo nella stima del corrispettivo variabile. Se il contratto include un corrispettivo variabile a causa di una concessione sul prezzo attesa, l'entità non dovrà attendere di aver comunicato la concessione sul prezzo al cliente per rilevare una riduzione dei ricavi ai sensi del requisito dell'«ultimo tra» di cui sopra. Dovrebbe invece rideterminare la concessione sul prezzo prevista a ogni data di bilancio.

4.4. Fase 4 - Ripartire il prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare

Una volta determinato il prezzo dell'operazione del contratto nella fase 3, è quindi necessario ripartire tale prezzo tra ciascuna delle obbligazioni di fare individuate nella fase 2. L'obiettivo è quello di ripartire tra ciascuna obbligazione di fare un importo che rifletta il corrispettivo al quale il venditore si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento dei beni o servizi distinti (comprendente ciascuna obbligazione di fare individuata nella fase 2) al cliente. Il punto di partenza per la ripartizione è la determinazione dei prezzi di vendita a sé stanti di ciascuna di tali obbligazioni di fare.

Ripartire il prezzo dell'operazione sulla base del prezzo di vendita a sé stante

Alla stipula del contratto, il venditore è tenuto a determinare il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio sottostante a ciascuna obbligazione di fare e quindi ripartire il prezzo dell'operazione proporzionalmente sulla base di tali prezzi di vendita a sé stanti. Il «prezzo di vendita a sé stante» è il prezzo al quale un venditore venderebbe separatamente al cliente il bene o servizio. La migliore indicazione del prezzo di vendita a sé stante è il prezzo del bene o servizio osservabile quando l'entità vende separatamente il bene o servizio in circostanze analoghe e a clienti simili. Sebbene un prezzo stabilito dal contratto o un prezzo di listino di un bene o servizio possano rappresentare il prezzo di vendita a sé stante, non sarà sempre così. Ad esempio, un venditore potrebbe in genere concedere sconti rispetto ai suoi prezzi di listino o potrebbe non vendere il bene o il servizio distinto separatamente dagli altri.

Quando un prezzo di vendita a sé stante non è direttamente osservabile, viene stimato. L'obiettivo è determinare l'importo del corrispettivo cui il venditore si aspetta di avere diritto in cambio del bene o servizio. Ciò si ottiene utilizzando tutte le informazioni disponibili, comprese condizioni di mercato, fattori specifici del venditore e informazioni sul cliente o categoria di clienti. In ogni caso, l'uso di input osservabili deve essere massimizzato nella misura del possibile.

Fra i metodi che possono essere utilizzati si annoverano i seguenti:

- **Metodo della valutazione dei prezzi di mercato con aggiustamento**
Stimare il prezzo che un cliente in tale mercato sarebbe disposto a pagare, e che può includere il riferimento a prezzi praticati da concorrenti del venditore a beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini del venditore.
- **Metodo dei costi attesi più margine**
Stimare i costi attesi per adempiere all'obbligazione di fare e aggiungere un margine adeguato.
- **Metodo residual**
Dedurre dal prezzo complessivo del contratto i prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi promessi nel quadro del contratto. Tuttavia, l'utilizzo di questo metodo è limitato a quei beni o servizi per i quali vi è un'ampia forchetta di prezzi di vendita (ossia tali prezzi di vendita non si possono discernere da operazioni passate o da altre caratteristiche osservabili), o a circostanze in cui il prezzo di vendita è incerto poiché non è stato fissato alcun prezzo di vendita per il bene o servizio e, in precedenza, quest'ultimo non è stato mai venduto separatamente.

Commento BDO

In alcune situazioni, un bene o un servizio distinto non viene mai venduto separatamente dal venditore. Viene invece venduto come parte di un pacchetto e il pacchetto può essere venduto per un'ampia forchetta di prezzi. È prassi comune nell'industria dei software, dove le licenze software sono spesso raggruppate con la

manutenzione per un periodo iniziale. La manutenzione software (o PCS - Post Contract Support) può in genere essere rinnovata dopo il periodo iniziale su base separata. Tuttavia, la licenza e il PCS potrebbero rappresentare obbligazioni di fare separate nonostante il fatto che il venditore non possa mai vendere l'una senza l'altra (cfr. sezione 4.2 precedente, che illustra i fattori da prendere in considerazione per determinare se due deliverables sono distinti nell'ambito del contratto).

In determinate circostanze, un'entità può avere forti politiche di prezzo per quanto riguarda il PCS, in base alle quali l'entità addebita un importo fisso ai clienti per i rinnovi della manutenzione e il prezzo non varia da cliente a cliente. Questo potrebbe anche essere il caso se i rinnovi del PCS sono espressi come percentuale del prezzo di listino di una licenza (ossia il prezzo di listino prima di eventuali sconti o adeguamenti specifici per il cliente), a condizione che il prezzo di listino non sia stato soggetto a significativi adeguamenti periodici e artificiosi.

La domanda che si pone è se sia accettabile per un'entità applicare il metodo residuale per stabilire il prezzo di vendita a sé stante di una licenza che non viene mai venduta separatamente.

A nostro avviso, il metodo residuale per il calcolo del prezzo di vendita a sé stante della licenza software è appropriato se un'entità è in grado di identificare che la variabilità di prezzo esistente nella licenza software e nel pacchetto PCS è attribuibile alla licenza software, e che il prezzo di vendita a sé stante del PCS non è fortemente variabile. Sebbene l'entità non venda la licenza software singolarmente per un'ampia forchetta di importi, l'entità vende un pacchetto che contiene sia il software che il PCS per un'ampia forchetta di importi. Tuttavia, vi sono prove osservabili che i rinnovi del PCS sono sempre venduti o a un importo fisso o a una percentuale fissa del prezzo di listino del software venduto. L'entità può identificare che è la componente "licenza" del pacchetto ad essere venduta di diversi clienti per un'ampia forchetta di importi, e non il PCS, poiché vi è un prezzo di vendita a sé stante osservabile nel caso del PCS. Ciò significa che l'utilizzo del metodo residuale è appropriato per calcolare il prezzo di vendita a sé stante della licenza.

Ripartire gli sconti

Vi è uno sconto se la somma dei prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi promessi nel contratto supera il corrispettivo dovuto dal cliente. Uno sconto è ripartito proporzionalmente tra tutte le obbligazioni di fare previste nel contratto sulla base dei loro prezzi di vendita a sé stanti, a meno che non vi siano prove osservabili che lo sconto è attribuibile solo ad alcune obbligazioni di fare contenute in un contratto. Questo potrebbe essere il caso se un contratto riguarda la fornitura di tre beni, ma solo due di questi sono spesso venduti insieme con uno sconto rispetto al totale dei due prezzi di vendita a sé stanti.

Esempio 4.4-1

Un venditore vende tre prodotti (A, B e C) a un cliente per CU100. Ogni prodotto verrà trasferito al cliente in un momento diverso. Il prodotto A è di norma venduto separatamente per CU50, ma i prodotti B e C non sono venduti separatamente. I prezzi di vendita a sé stanti stimati dei prodotti B e C sono rispettivamente CU25 e CU75.

Non ci sono prove che suggeriscano che lo sconto di CU50 si riferisca interamente a uno, o a un gruppo di due, dei prodotti venduti. Di conseguenza, lo sconto è ripartito proporzionalmente fra i tre prodotti e i ricavi sono rilevati come segue:

A	$(100 \times (50/150))$	CU33
B	$(100 \times (25/150))$	CU17
C	$(100 \times (75/150))$	CU50

Se uno sconto è ripartito solo tra alcune delle obbligazioni di fare previste dal contratto, lo sconto è ripartito prima di valutare se sia opportuno utilizzare il metodo residuale per stimare il prezzo di vendita a sé stante di un'obbligazione di fare residua.

Esempio 4.4-2

Supponiamo la stessa fattispecie di cui sopra, tranne per il fatto che i prodotti B e C sono di norma venduti insieme per un corrispettivo di CU50, l'importo totale dovuto dal cliente è CU90 e il prodotto A è di norma venduto per importi compresi tra CU35 e CU50. Poiché il venditore ha prove che uno sconto di CU50 viene di norma applicato ai prodotti B e C, il prezzo di vendita attribuito a tali prodotti viene determinato per primo, mentre un importo residuo viene attribuito al prodotto A.

Di conseguenza, i ricavi saranno ripartiti tra ciascun prodotto come segue:

A		CU40
B	(50 x (25/100))	CU12,5
C	(50 x (75/100))	CU37,5

Si precisa che il metodo residuale comporta l'attribuzione al prodotto A di un importo che rientra nella forchetta di prezzi ai quali viene regolarmente venduto. Se, ad esempio, il prodotto A non fosse mai stato venduto a un prezzo inferiore a CU50, l'approccio residuale illustrato sopra non sarebbe appropriato. Invece, verrebbero stimati i prezzi di vendita a sé stanti di ciascun prodotto separato e lo sconto ripartito sulla base del prezzo di vendita a sé stante relativo a tutti e 3 i prodotti.

Commento BDO

È comune per i venditori al dettaglio “raggruppare” insieme un numero di beni diversi e venderli con uno sconto. Sebbene l'approccio delineato nell'IFRS 15 appaia semplice, sarà necessario prestare attenzione per garantire che gli sconti siano ripartiti su base appropriata. Storicamente, quando si utilizza il metodo residuale, alcune entità possono non aver considerato in precedenza la forchetta di prezzi con la quale ciascun bene all'interno di un pacchetto è stato storicamente venduto separatamente.

Ripartizione del corrispettivo variabile

Il corrispettivo variabile può essere attribuibile all'intero contratto o una o più parti specifiche del contratto, quali:

- una o più obbligazioni di fare, ma non l'insieme di esse. Per esempio, un premio può essere subordinato al trasferimento da parte del venditore di un bene o servizio entro un determinato termine
- uno o più beni o servizi distinti, ma non l'insieme di essi, promesso nell'ambito di una serie di beni o servizi distinti facenti parte di un'unica obbligazione di fare. Ciò si applicherebbe se, per esempio, il corrispettivo promesso per il secondo anno di un contratto biennale di servizio di manutenzione aumenterà in funzione dell'andamento di un dato indice di inflazione.

Un importo variabile di corrispettivo (e successive variazioni di tale importo) è attribuito interamente a un'unica obbligazione di fare (o a un bene o servizio distinto facente parte di un'unica obbligazione di fare relativa al trasferimento di una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili) se sono soddisfatti entrambi i criteri seguenti:

- le condizioni del pagamento variabile si riferiscono espressamente agli sforzi dell'entità per adempiere l'obbligazione di fare o per trasferire il bene o servizio distinto (o ad un risultato specifico derivante dall'adempimento dell'obbligazione di fare o dal trasferimento del bene o servizio distinto); e
- l'attribuzione dell'intero importo del corrispettivo variabile a un'obbligazione di fare o a un bene o servizio distinto è conforme all'obiettivo per cui il prezzo di vendita è ripartito a ciascuna obbligazione di fare in order per riflettere il corrispettivo al quale il venditore si aspetta di avere diritto in cambio del bene o servizio.

Esempio 4.4-3

Un venditore stipula un contratto con un cliente per due licenze di proprietà intellettuale (licenze A e B). Si supponga che ogni licenza rappresenti un'obbligazione di fare separata, che viene adempiuta in un determinato momento (il trasferimento di ciascuna licenza al cliente). I prezzi di vendita a sé stanti delle licenze A e B sono rispettivamente di CU1.200 e CU1.500.

Scenario A

I prezzi specificati nel contratto sono i seguenti:

- Licenza A: importo fisso di CU1.200
- Licenza B: pagamento di royalties per il 5% del prezzo delle future vendite, effettuate dal cliente, del prodotto che utilizza la proprietà intellettuale collegata alla licenza B

Il venditore stima che l'importo delle royalties basate sulle vendite cui avrà diritto in relazione alla licenza B sarà di circa CU1.500.

Il venditore determina quindi la ripartizione del prezzo dell'operazione tra ciascuna delle due licenze. Si conclude che la ripartizione dovrebbe essere la seguente:

- Licenza A: CU1.200
- Licenza B: pagamento variabile di royalties

Viene fatta questa ripartizione perché si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il pagamento variabile si riferisce solamente alla licenza B (i successivi pagamenti di royalties); e
- l'importo fisso della licenza A, e l'importo stimato delle royalties basate sulle vendite per la licenza B, equivalgono ai loro prezzi di vendita a sé stanti.

Sebbene, per la licenza A, i ricavi saranno rilevati al momento del trasferimento al cliente, non saranno rilevati ricavi quando la licenza B viene trasferita al cliente. Invece, i ricavi attribuibili alla licenza B saranno rilevati quando avranno luogo le successive vendite dei prodotti del cliente che utilizzano la licenza B (cfr. sezione 5.11 seguente).

Per contro, la ripartizione del corrispettivo variabile è diversa se i prezzi inclusi in un contratto non riflettono i prezzi di vendita a sé stanti.

Scenario B

Supponiamo lo stesso esempio di cui sopra, tranne per il fatto che i prezzi inclusi nel contratto sono i seguenti:

- Licenza A: importo fisso di CU450
- Licenza B: pagamento di royalties per il 7.5% del prezzo delle vendite future, effettuate dal cliente, dei prodotti che utilizzano la licenza B.

Il venditore stima che l'importo delle royalties basate sulle vendite cui avrà diritto in relazione alla licenza B sarà di circa CU2.250.

In questo caso, sebbene i pagamenti variabili riguardino esclusivamente il trasferimento della licenza B (i successivi pagamenti di royalties), l'attribuzione del corrispettivo variabile solo alla licenza B sarebbe inappropriata. Questo perché l'attribuzione di CU450 alla licenza A e di CU2.250 alla licenza B non rifletterebbe una ripartizione ragionevole basata sui prezzi di vendita a sé stanti di queste due licenze.

Al contrario, l'importo fisso da ricevere con riferimento alla licenza A è ripartito tra le due licenze sulla base dei loro prezzi di vendita a sé stanti. Tale ripartizione è calcolata come segue:

- Licenza A: $(1.200 / 2.700) \times CU450$ CU200
- Licenza B: $(1.500 / 2.700) \times CU450$ CU250

Al verificarsi delle vendite, effettuate dal cliente, di prodotti che utilizzano la licenza B, i proventi da royalties saranno ripartiti tra le licenze A e B sulla base del rispettivo prezzo di vendita a sé stante. La rilevazione dei proventi da royalties ripartiti tra ciascuna delle due licenze sarà differita agli esercizi futuri in quanto l'IFRS 15 richiede che i proventi da royalties siano rilevati solo quando avviene la vendita del relativo prodotto (cfr. sezione 5.11 seguente). Sebbene i proventi da royalties si riferiscano esclusivamente al trasferimento della licenza B, l'attribuzione del prezzo di vendita fisso della licenza A e la stima delle royalties basate sulle vendite che verranno generate dalla licenza B sono sproporzionati rispetto ai prezzi di vendita a sé stanti delle due licenze, vale a dire che vi era un'interdipendenza dei prezzi. Ciò significa che una parte dei proventi da royalties che devono essere generati dalla licenza B si riferisce in realtà alla vendita della licenza A, e una porzione del diritto di licenza specificato nel contratto legale come relativo esclusivamente alla licenza A si riferisce in parte alla vendita della licenza B.

Discussioni a livello di TRG

Ripartizione di sconti e corrispettivo variabile (Agenda Paper 31; Marzo 2015)

Le linee guida dell'IFRS 15 sulla ripartizione degli sconti tra una o più obbligazioni di fare (ma non all'insieme di esse) in un contratto sono diverse dalle indicazioni sulla ripartizione del corrispettivo variabile tra una o più obbligazioni di fare (ma non all'insieme di esse). I membri del TRG hanno discusso una questione su come dovrebbe essere trattato un accordo che include sia un corrispettivo variabile che uno sconto.

I membri del TRG hanno concordato con il parere dello staff secondo cui l'IFRS 15 stabilisce una gerarchia per il ripartire il corrispettivo variabile, inclusi sconti variabili. Quando un contratto include un corrispettivo variabile, l'entità applica anzitutto le linee guida sulla ripartizione del corrispettivo variabile prima di considerare le linee guida sulla ripartizione degli sconti.

I membri di TRG hanno anche osservato che non tutti gli sconti sono variabili e che se uno sconto è fisso, tale sconto non dà luogo a un corrispettivo variabile. In tali casi, l'entità applicherebbe le linee guida sulla ripartizione degli sconti e non le linee guida sulla ripartizione del corrispettivo variabile.

4.5. Fase 5 - Rilevare ricavi quando ciascuna obbligazione di fare è adempiuta

Una volta ripartito nella fase 4 il prezzo dell'operazione (come determinato nella fase 2) tra le obbligazioni di fare (individuate nella fase 3), è quindi necessario determinare quando debbano essere rilevati i ricavi ripartiti tra ciascuna obbligazione di fare. Un venditore rileva ricavi quando (o a man mano che) beni o servizi sono trasferiti a un cliente. Un venditore adempie alle obbligazioni di fare (cioè, mantiene ogni promessa al cliente) trasferendo il controllo al cliente del/i bene/i o servizio/i promessi sottostanti tale obbligazione di fare.

I requisiti vigenti per la rilevazione dei ricavi si basano su una valutazione volta a stabilire se i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà di un bene o di un servizio siano stati trasferiti a un cliente. Nell'ambito del modello del controllo, un'analisi dei rischi e dei benefici è solo uno dei numerosi fattori da considerare e ciò può portare a un cambiamento nei tempi e nel profilo di rilevazione dei ricavi in alcuni settori.

Per controllo, nel contesto dell'IFRS 15, si intende la capacità di decidere dell'uso di, e trarre sostanzialmente tutti i benefici rimanenti da, un'attività. Ciò include la capacità di impedire ad altre entità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne benefici. Indicatori che il controllo è passato di mano includono il fatto che il cliente ha:

- Un'obbligazione attuale a pagare
- Possesso materiale della/e attività
- Titolo di proprietà
- Rischi e benefici derivanti dalla proprietà
- Accettato la/e attività.

I benefici di un'attività sono i flussi finanziari potenziali (flussi in entrata e risparmi sui flussi in uscita) che possono essere ottenuti direttamente o indirettamente in vari modi, tra cui:

- L'uso dell'attività per la produzione di beni o la prestazione di servizi (compresi i servizi pubblici)
- L'uso dell'attività per aumentare il valore di altre attività
- L'uso dell'attività per estinguere passività o ridurre oneri
- La vendita o lo scambio dell'attività
- L'impegno dell'attività a garanzia di un prestito
- Il possesso dell'attività.

Quando valuta se un cliente acquisisce il controllo di un'attività, un venditore tiene conto di eventuali accordi che prevedono il riacquisto dell'attività trasferita al cliente o una componente di tale attività.

Per ciascuna obbligazione di fare, un venditore determina all'inizio del contratto se il controllo viene trasferito nel corso del tempo o in un determinato momento. Se si determina che un venditore non adempie a un'obbligazione di fare nel corso del tempo, l'obbligazione di fare si considera adempiuta in un determinato momento.

Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

Un venditore adempie a un'obbligazione di fare e rileva ricavi nel corso del tempo se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

- (i) il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici economici derivanti dalla prestazione del venditore;
- (ii) il venditore crea o migliora un'attività che il cliente controlla;
- (iii) la prestazione del venditore non crea un'attività che presenta un uso alternativo per il venditore, e il venditore ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.

(i) Il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici economici derivanti dalla prestazione del venditore

Questo criterio si applica a determinati contratti di servizi e, in alcuni casi, sarà semplice stabilire che è stato soddisfatto. Per i servizi routinari o ricorrenti (come, ad esempio, alcuni contratti di pulizia) risulterà chiaro che vi è la ricezione simultanea da parte del cliente delle prestazioni del venditore. Si applica il concetto di controllo di un'attività, perché i servizi sono visti come un'attività (anche se solo momentaneamente) quando vengono ricevuti e utilizzati. Tuttavia, anche nei contratti di pulizia è necessaria attenzione. Ad esempio, consideriamo un contratto di pulizia triennale di un complesso di uffici in cui le finestre vengono pulite una volta ogni 6 mesi (impiegando 5 giorni per essere completate), i tappeti puliti a fondo una volta al mese (ciò avviene nel corso di un fine settimana), i cassonetti vengono svuotati quotidianamente, effettuando l'aspirazione e lo spolvero su base continua al di fuori del normale orario di lavoro d'ufficio. È probabile che ciascuna attività di pulizia costituisca un'obbligazione di fare separata e che pertanto sia necessario ripartire il prezzo totale del contratto tra ciascuna di tali obbligazioni di fare. Il prezzo contrattuale attribuito alla pulizia delle finestre e alla pulizia a fondo dei tappeti sarebbe rilevato man mano che tali attività si svolgono e non ripartito uniformemente sul periodo contrattuale di tre anni.

Per altre obbligazioni di fare può essere meno semplice stabilire se si abbia simultaneamente la ricezione e l'utilizzo dei benefici derivanti dalla prestazione del venditore. In questi casi, un test chiave è se, al fine di completare le obbligazioni di fare rimanenti, un altro venditore avrebbe sostanzialmente bisogno di rieseguire il lavoro che il venditore ha completato fino alla data considerata. Se un altro venditore non ha bisogno di ripetere il lavoro, il cliente riceve e utilizza simultaneamente i benefici economici derivanti dalle prestazioni del venditore.

Nel determinare se un'altra entità avrebbe bisogno di rieseguire sostanzialmente il lavoro completato fino alla data considerata, il fornitore è tenuto a:

- Ignorare eventuali ostacoli contrattuali o pratici al trasferimento delle obbligazioni di fare rimanenti a un'altra entità; e
- Presumere che un venditore sostitutivo non avrebbe il beneficio di alcuna attività che l'entità attualmente controlla e continuerebbe a controllare (come un servizio parzialmente completato o un elemento di immobili, impianti e macchinari), se il resto del contratto dovesse essere adempiuto dall'entità.

Esempio 4.5-1 - Società di spedizioni

L'Entità S, una società di spedizioni, stipula un contratto per il trasporto di merci da New York a Rotterdam. Quando l'Entità S stipula il contratto, la nave da utilizzare per il trasporto delle merci è attraccata a Miami. Alla data di bilancio dell'Entità S, le merci sono state ritirate a New York e si trovano a metà strada nel mezzo dell'Oceano Atlantico.

L'Entità S conclude che può rilevare ricavi per le sue prestazioni fino a quel momento (ossia il trasporto di merci da New York fino al punto a metà strada nell'Oceano Atlantico) perché un'altra entità non avrebbe bisogno di rieseguire i servizi di trasporto forniti fino a quel momento. Nel giungere a tale conclusione, l'entità non tiene conto della limitazione pratica associata a un ipotetico trasferimento delle merci dalla sua nave alla nave di un'altra società di spedizioni in mezzo all'Atlantico. L'Entità S rileva quindi ricavi nel corso del tempo per riflettere la sua performance parziale fino a quel momento.

Commento BDO

È necessaria un'attenta analisi dei contratti di spedizione perché, in alcune circostanze, i contratti di spedizione possono contenere un leasing della nave utilizzata per il trasporto delle merci poiché il controllo della nave è trasferito al cliente. In tali casi, al contratto si applicherebbero gli IFRS anziché l'IFRS 15. Il reddito da leasing verrebbe rilevato dalla data in cui il controllo della nave passa al cliente, il che potrebbe comportare la rilevazione di reddito da leasing mentre la nave salpa da Miami a New York.

Se il contratto non è, o non contiene, un leasing della nave, una società di spedizioni applicherà l'IFRS 15 per i servizi di spedizione forniti al proprio cliente. Come osservato in precedenza, se si applica l'IFRS 15, i

ricavi non sono rilevati per riflettere il viaggio da Miami a New York poiché l'Entità S non fornisce alcun servizio al cliente durante questa parte del viaggio complessivo della nave. Rileva invece i ricavi alla data di bilancio per riflettere la misura in cui le merci sono state trasportate da New York a Rotterdam.

Discussioni a livello di TRG

Trasferimento del controllo - commodities energetiche (Agenda Paper 43; Luglio 2015)

Il TRG ha discusso se il controllo di una commodity energetica (come gas, elettricità o gasolio per riscaldamento) viene trasferito in un determinato momento o nel corso del tempo.

I membri del TRG hanno generalmente concordato che tutti i fatti e le circostanze noti dovrebbero essere presi in considerazione nel determinare se un cliente riceve e utilizza simultaneamente i benefici di una commodity. Tali fatti e circostanze potrebbero includere, ad esempio, quanto segue:

- *condizioni contrattuali*
- *infrastruttura del cliente*
- *se la commodity può essere immagazzinata o meno*

Di conseguenza, i ricavi connessi alla vendita di una commodity possono essere rilevati o meno nel corso del tempo.

(ii) Il venditore crea o migliora un'attività controllata dal cliente

È più probabile che questo criterio sia rilevante quando un'attività viene costruita nei locali del cliente. L'attività venduta dal venditore può essere materiale o immateriale (ad esempio, un edificio che viene costruito su un terreno di proprietà del cliente o un software personalizzato che viene installato nell'infrastruttura IT esistente di un cliente).

(iii) La prestazione del venditore non crea (1) un'attività che presenta un uso alternativo per il venditore e (2) il venditore ha il diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata

Questo criterio può essere rilevante per i soggetti del settore edile e immobiliare, e si applica anche quando si deve costruire un'attività specializzata che può essere utilizzata solo dal cliente. Può anche essere applicato quando un'attività deve essere costruita secondo le specifiche di un cliente. Come si può notare, questo criterio comprende due sottocondizioni: l'uso alternativo e un diritto esigibile al pagamento, entrambe discusse più dettagliatamente di seguito.

Uso alternativo

L'entità non presenta un uso alternativo per il venditore se quest'ultimo non è in grado, per limitazioni contrattuali e/o pratiche, di destinare facilmente l'attività (che può essere un'attività da costruire in futuro o un'attività parzialmente completata) ad altro uso durante la sua creazione o il suo miglioramento. La valutazione viene effettuata all'inizio del contratto e tiene conto delle caratteristiche dell'attività che verrà infine trasferito. Non viene aggiornata a meno che non vi sia una modifica al contratto che cambi nella sostanza la/e obbligazione/i di fare del venditore.

La restrizione contrattuale sull'"uso alternativo" si applica se il venditore si aspetta che il cliente faccia valere i propri diritti sull'attività promesso qualora il venditore (ipoteticamente) cercasse di destinare l'attività a un altro uso. Tuttavia, una restrizione contrattuale non è sostanziale se, ad esempio, un'attività è ampiamente intercambiabile con altre attività che il venditore potrebbe trasferire al cliente senza violare il contratto e senza sostenere costi significativi che altrimenti non sarebbero stati sostenuti in relazione a tale contratto. Questo potrebbe essere il caso quando l'attività venduta è prodotta in serie e sarebbe semplice sostituire un particolare articolo soggetto a un contratto esistente con un cliente con un altro articolo, mentre l'articolo originario è venduto a un altro cliente. Ciò si applicherebbe anche se ciascuno degli articoli prodotti (ad esempio, un'autovettura) potesse essere reso specifico individualmente da ciascun cliente a partire da una serie di optional, in quanto è semplice che un'altra vettura venga prodotta con gli stessi optional e quindi soddisfi comunque i requisiti del contratto originario.

Un'attività non presenta un uso pratico alternativo per il venditore se quest'ultimo subirebbe perdite economiche significative nel destinare l'attività ad altro uso, ad esempio,

- Sostenendo costi significativi per modificare l'attività; o
- Potendo vendere l'attività solo con una perdita significativa.

Ciò può verificarsi in alcuni contratti di produzione in cui la personalizzazione dell'attività prodotta nell'ambito di un contratto è sostanziale e pertanto non sarebbe possibile ridestinarla a un altro (ipotetico) cliente durante la produzione. Ciò perché sarebbe necessaria una rielaborazione significativa o perché comporterebbe l'impossibilità per l'entità di trasferire l'attività al cliente originario secondo le tempistiche contrattuali.

Un venditore non considera la possibilità di risoluzione del contratto nel valutare se il venditore è in grado di ridestinare l'attività a un altro cliente.

Diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata

La seconda condizione che va soddisfatta è che l'entità, per tutta la durata del contratto deve avere un diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata (tranne nelle circostanze in cui il contratto viene risolto a causa dell'inadempimento del venditore alle proprie obbligazioni). Nel valutare tale esigibilità, un venditore considera le condizioni contrattuali, nonché eventuali leggi o regolamenti relativi al contratto.

Se un cliente dovesse risolvere (o adottare misure per risolvere) un contratto senza averne il diritto, o se il cliente non adempie alle proprie obbligazioni come promesso, il contratto (o altre leggi) potrebbero dare diritto al venditore di continuare ad adempiere alle proprie obbligazioni stabilite nel contratto e richiedere al cliente di pagare il corrispettivo contrattuale. In questa circostanza, il venditore ha diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, perché il venditore ha il diritto di continuare ad adempiere alle proprie obbligazioni conformemente al contratto e di richiedere al cliente di adempiere alle proprie obbligazioni, che includono il pagamento del corrispettivo promesso.

Se, come avviene comunemente, un contratto (o altre leggi) non conferisce al venditore questi diritti quando il cliente cerca di risolvere il contratto senza che il venditore sia venuto meno alle sue obbligazioni, l'importo che il venditore potrebbe costringere il cliente a pagare deve almeno compensare il venditore per la prestazione completata fino alla data considerata (cioè deve essere un importo che si avvicina al prezzo di vendita dei beni o servizi trasferiti fino alla data considerata), a prescindere dal fatto che il cliente abbia o meno un diritto di risoluzione contrattuale. Ciò significa che un venditore deve essere in grado di dimostrare che, in qualsiasi momento durante il contratto, avrebbe diritto a un risarcimento per recuperare i costi sostenuti fino alla data considerata, oltre a uno dei seguenti importi:

- una percentuale del margine di profitto atteso del contratto che rifletta ragionevolmente il grado di esecuzione della prestazione da parte del venditore ai sensi del contratto prima dello scioglimento di quest'ultimo da parte del cliente (o del terzo); o
- un rendimento ragionevole sul costo del capitale sostenuto dal venditore per contratti simili (o il margine operativo tipico del venditore per contratti od operazioni simili) se il margine specifico del contratto è superiore al rendimento che il venditore ottiene generalmente da contratti simili.

Il diritto di un venditore al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata non deve necessariamente essere un diritto incondizionato attuale al pagamento. In molti casi, un venditore avrà tale diritto solo al raggiungimento di una tappa concordata o nel momento in cui l'obbligazione di fare è interamente compiuta, e non per tutta la durata del contratto. Tuttavia, in caso di risoluzione del contratto, il venditore deve sempre avere diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata.

Nel valutare l'esistenza e l'esigibilità di un diritto al pagamento, il venditore valuta se:

- le norme di legge, la prassi amministrativa o i precedenti giurisprudenziali conferiscano all'entità il diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, anche qualora il diritto non fosse specificato nel contratto con il cliente;
- i precedenti giurisprudenziali pertinenti indichino che diritti analoghi al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata previsti in contratti simili non abbiano effetto giuridico vincolante;
- la prassi commerciale abituale dell'entità di scegliere di non far valere il diritto al pagamento abbia reso il diritto inesigibile nel contesto giuridico in questione. Se il venditore conclude che il diritto è ancora esigibile, il venditore ha diritto al pagamento per la prestazione fino alla data considerata indipendentemente dal fatto che abbia in precedenza scelto, e possa scegliere nel caso di specie, di rinunciare a tale diritto.

In assenza di clausole contrattuali che dimostrino un diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, le entità potrebbero dover valutare i precedenti giurisprudenziali rilevanti nella loro giurisdizione. Diversi paesi e giurisdizioni regionali possono conferire alle entità diritti legali applicabili ma non esplicitamente inclusi nel contratto medesimo (ad esempio, un contratto potrebbe fare riferimento alla conformità alle leggi applicabili ma non specificare con precisione quali siano queste leggi). Pertanto, le entità non devono sempre concludere in automatico di non soddisfare questi particolari criteri esclusivamente sulla base della lettura del contratto.

Per le entità che operano nel settore immobiliare, in particolare quelle che vendono unità residenziali in condomini, in genere gli immobili venduti in contratti immobiliari non possono essere facilmente ridestinati a un altro cliente (ovvero, la prestazione del venditore non crea un'attività che presenta un uso alternativo per il venditore poiché non è in grado di vendere l'unità specificata nel contratto a nessun'altra parte).

L'attenzione si concentra quindi sul fatto che il contratto richieda al cliente di pagare per la prestazione fino alla data considerata in tutte le circostanze diverse dall'inadempimento del venditore. Se tale diritto esiste, saranno rilevati ricavi nel corso del tempo. Tuttavia, molti contratti immobiliari non richiedono al cliente di pagare per la prestazione fino alla data considerata; il cliente invece perde un deposito o deve pagare una penale per la perdita di profitto del venditore. In questi casi, un venditore rileva la vendita al completamento del contratto (in un determinato momento) e non nel corso del tempo man mano che la costruzione procede.

Esempio 4.5-2

L'Entità R, una società di sviluppo residenziale, sta sviluppando un condominio e stipula contratti vincolanti con i clienti per vendere unità prima del completamento della costruzione. L'Entità R valuta se deve rilevare ricavi nel corso del tempo (cioè dal periodo in cui stipula un contratto per un'unità fino al completamento dell'unità residenziale) o se deve rilevare ricavi in un determinato momento (cioè alla data in cui l'unità completata viene trasferita al cliente).

L'Entità R osserva che i primi due criteri per la rilevazione dei ricavi non sono evidentemente soddisfatti (IFRS 15.35(a) e (b)):

- (i) I clienti non ricevono e utilizzano simultaneamente i benefici economici derivanti dalla prestazione del venditore (cioè un cliente non consuma i benefici economici di un'unità man mano che le unità vengono costruite, ma solo dopo che è stata costruita); e
- (ii) Il controllo delle unità residenziali non è trasferito ai clienti finché ciascuna di esse non è stata completata, e pertanto l'Entità R non crea o migliora un'attività controllata dal cliente.

L'Entità R considera quindi il terzo criterio per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo, ossia che la sua prestazione non crea un'attività che presenta un uso alternativo per il venditore e per la quale ha un diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.

L'Entità R conclude che il primo di questi sottocriteri è soddisfatto, perché la sua prestazione non crea un'attività che presenta un uso alternativo per il venditore. Il contratto con ogni cliente specifica esattamente quale unità del condominio ogni cliente acquisterà. Pertanto, con l'avanzare della costruzione, non è possibile per l'Entità R destinare un'unità già venduta a un altro cliente, pur essendo in grado di adempiere alle proprie obbligazioni contrattuali. Tuttavia, l'Entità R conclude di non poter dimostrare un diritto esigibile al pagamento per tutta la durata del contratto. Questo perché se un cliente risolve il contratto prima della conclusione (anche se non ha alcun diritto contrattuale in tal senso):

- i precedenti giurisprudenziali non darebbero diritto all'Entità R di citare in giudizio il cliente per l'intero prezzo contrattuale anche qualora l'Entità R completasse lo sviluppo.
- indipendentemente da qualsiasi diritto contrattuale concesso all'Entità R rispetto al completamento dell'unità a prezzo pieno, i precedenti giurisprudenziali richiedono all'entità di mitigare qualsiasi perdita. I costruttori sono tenuti a compiere sforzi ragionevoli per trovare un cliente sostitutivo e i tribunali riconoscerebbero solo un risarcimento pari alla differenza tra il prezzo contrattuale dichiarato con il cliente originario e il prezzo ottenuto da un cliente sostitutivo (mancato guadagno). In quasi tutte le circostanze, ciò sarebbe inferiore al costo di sviluppo dell'unità sostenuto dall'Entità R più un margine di profitto ragionevole. Di conseguenza, l'Entità R non può dimostrare di avere un diritto esigibile, per l'intera durata del contratto, al pagamento da parte del suo cliente per la prestazione completata fino alla data considerata.

Pertanto, l'Entità R conclude di non poter rilevare ricavi nel corso del tempo man mano che progredisce nello sviluppo delle unità vendute. Deve invece rilevare ricavi nel momento in cui le unità già vendute sono completate e date ai clienti.

Esempio 4.5-3:

L'Entità A ha stipulato un accordo con l'Entità B per la produzione di un prodotto altamente specializzato. Tale prodotto non presenta un uso alternativo perché è vietato venderlo a un altro cliente. L'Entità B si impegna ad acquistare una determinata quantità del prodotto nel corso della durata del contratto perché ha bisogno di una fornitura continua del prodotto per evitare interruzioni del suo processo produttivo.

Il contratto ha inoltre le seguenti caratteristiche:

- L'Entità B deve rimborsare l'Entità A se risolve il contratto senza giusta causa per un importo pari a tutti i costi sostenuti dall'Entità A fino alla data considerata più un margine pattuito;
- Il pagamento è dovuto alla consegna del prodotto;
- I prodotti sono spediti a condizioni FOB* ai locali internazionali di B e A assicura la spedizione contro eventuali perdite e danni che potrebbero influire sul prodotto. Pertanto, B non pagherà i prodotti prima della loro consegna;
- La durata della spedizione è di circa 30 giorni (dal magazzino di A ai locali internazionali di B).

Il contratto non soddisfa i criteri di rilevazione nel corso del tempo di cui all'IFRS 15.35(a) poiché l'Entità B non utilizza i benefici economici di qualunque prodotto man mano che quest'ultimo viene prodotto dall'Entità A. Il contratto non soddisfa altresì i criteri di rilevazione nel corso del tempo di cui all'IFRS 15:35(b) dal momento che l'Entità B non controlla i prodotti man mano che questi ultimi sono in fase di produzione poiché, fra le altre cose, essi vengono prodotti nei locali dell'Entità A.

Rispetto al terzo criterio per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo (ossia nessun uso alternativo e diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata), si pongono le seguenti questioni:

- Una clausola di risoluzione implica che “un diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata” non esiste?

Se un cliente ha il diritto contrattuale di risolvere un contratto, il fatto che il venditore abbia un diritto esigibile al pagamento per la prestazione fino alla data considerata dipende dai fatti e dalle circostanze. Nella fattispecie di cui sopra, l'Entità A ha il diritto contrattuale di recuperare tutti i costi più un margine adeguato e quindi la condizione è soddisfatta. In alcuni contratti, tuttavia, il venditore riceve pagamenti rateali e in caso di risoluzione del contratto da parte del cliente, potrebbe non esserci alcun diritto contrattuale a ricevere, dopo la data di risoluzione, pagamenti rateali altrimenti dovuti. In questi casi, sarebbe necessaria un'attenta analisi all'inizio del contratto per garantire che, in qualsiasi data di risoluzione da parte di un potenziale cliente, gli importi totali ricevuti dal venditore siano pari ai costi sostenuti fino a tale data più un margine adeguato. A meno che ciò possa essere dimostrato, il venditore non avrebbe un diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino a quel momento e sarebbe tenuto a rilevare i ricavi in un determinato momento anziché nel corso del tempo.

- Se il cliente non ha un'obbligazione a pagare nel caso in cui i prodotti siano persi o danneggiati durante il periodo di spedizione, l'Entità A può ancora dimostrare un diritto per la prestazione completata fino alla data considerata?

Il mancato adempimento da parte del venditore delle proprie obbligazioni contrattuali a causa della perdita o del danneggiamento dei prodotti durante il periodo di spedizione non significa che l'Entità A non abbia un diritto esigibile per la prestazione completata fino alla data considerata. La possibilità che un venditore non adempia alle proprie obbligazioni contrattuali non è rilevante ai fini dell'analisi del “corso del tempo” o del “momento determinato”. Inoltre, nell'analisi della fase 2 del contratto, un'entità potrebbe concludere che l'obbligazione di consegnare prodotti fabbricati costituisce un'obbligazione di fare separata, ossia separata dall'obbligazione di fabbricare i prodotti, per cui il prezzo dell'operazione determinato nella fase 3 è quindi ripartito tra le due obbligazioni di fare nella fase 4. Il venditore dovrebbe quindi concludere separatamente per ciascuna di tali obbligazioni di fare se sono soddisfatti i criteri per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo. Se ci fosse un rischio

significativo che un venditore possa non essere in grado di adempiere alle sue obbligazioni contrattuali così da non avere diritto al pagamento, allora potrebbe non essere in grado di concludere che è probabile che riceverà un corrispettivo, e quindi non esisterebbe un contratto a fini contabili (cfr. sezione 4.1 precedente).

* FOB sta per "franco a bordo". Le condizioni FOB prevedono che l'acquirente prenda in consegna le merci che gli vengono spedite da un fornitore una volta che le merci arrivano al molo di ricezione dell'acquirente.

Esempio 4.5-4

Spesso le entità creano parti originali da vendere a produttori di apparecchiature originali ("Original Equipment Manufacturers" - OEMs) per sviluppare nuovi prodotti. Inizialmente, queste parti non presenteranno in genere un uso alternativo (possono cioè essere vendute solo all'OEM) e l'entità avrà spesso un diritto attuale al pagamento di qualsiasi produzione completata fino alla data considerata. Pertanto, il contratto soddisferebbe i criteri di cui all'IFRS 15.35(c) per rilevare i ricavi nel corso del tempo.

Una volta emerso un mercato secondario, le parti originariamente vendute solo all'OEM e che non presentavano un uso alternativo potranno essere vendute agli altri clienti, poiché ulteriori parti sono prodotte in base a contratti successivi stipulati con l'OEM o con altri clienti nel mercato secondario. L'esistenza di diversi clienti per le parti significa che, poiché più parti vengono prodotte nell'ambito di un nuovo contratto con un cliente, tali parti potrebbero in genere essere vendute ad altri clienti, con la successiva produzione di unità aggiuntive utilizzata per adempiere al contratto originario. Ciò a sua volta significa che, quando emerge un mercato secondario, il produttore avrà in genere un uso alternativo per i prodotti fabbricati nell'ambito di un particolare contratto con un cliente. Pertanto, non sarebbero più soddisfatti i criteri per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo.

IFRS Interpretations Committee (il Comitato) Agenda Decisions

Nel marzo 2018 il Comitato ha pubblicato tre agenda decisions finali riguardanti la valutazione dei criteri di cui all'IFRS 15.35 per determinare se i ricavi vanno rilevati in un determinato momento o nel corso del tempo.

Rilevazione dei ricavi in un contratto immobiliare (marzo 2018)

Il Comitato ha trattato una fattispecie particolare relativa alla vendita di unità condominiali e se i ricavi debbano essere rilevati nel corso del tempo (cioè man mano che le unità vengono costruite) o in un determinato momento. La fattispecie nel suo complesso e le discussioni del Comitato non sono riportate in questa pubblicazione, tuttavia, in sintesi:

- Il cliente acquista un'unità residenziale dall'entità. All'inizio, il cliente ottiene un diritto a una partecipazione indivisa nel terreno e nell'unità del condominio in costruzione sul terreno;
- L'entità si impegna a costruire e consegnare il condominio sul terreno entro un determinato periodo di tempo; l'unità è venduta a un prezzo specificato e secondo condizioni specifiche. L'entità non può modificare o sostituire l'unità specificata;
- L'entità mantiene il titolo di proprietà dell'unità fino a quando il cliente non paga l'intero prezzo di acquisto dopo il completamento della costruzione;
- Il cliente paga una parte del prezzo di acquisto dell'unità durante la costruzione dell'unità e paga il resto (la maggior parte) dopo il completamento della costruzione;
- La partecipazione indivisa nel terreno rappresenta una frazione nominale del terreno su cui viene costruito il condominio;
- Il cliente può rivendere o impegnare il proprio diritto alla partecipazione indivisa nel terreno e nell'unità parzialmente costruita del condominio durante il periodo in cui il condominio è in fase di costruzione, a condizione che l'entità esegua un'analisi del rischio di credito del nuovo acquirente del diritto;
- Il cliente non può modificare il progetto strutturale del condominio o dell'unità;
- Il cliente, e gli altri clienti che hanno concordato di acquistare unità immobiliari nel condominio, hanno il diritto di decidere insieme di modificare il progetto strutturale, negoziare tale modifica con l'entità e sostenere i relativi costi;
- A meno di violare il contratto, né l'entità né il cliente possono risolvere unilateralmente il contratto; e
- Sebbene il contratto sia irrevocabile, i tribunali hanno accettato richieste di annullamento dei contratti in circostanze particolari, quali un deterioramento del profilo creditizio del cliente. In queste

situazioni, il contratto è stato annullato e il cliente ha ricevuto la maggior parte, ma non tutti, i pagamenti già effettuati in favore dell'entità. L'entità ha trattenuto il resto come penale di risoluzione.

Nell'analizzare questa fattispecie, il Comitato ha osservato che l'IFRS 15.35(a) non è pertinente perché la prestazione dell'entità crea un'attività che non viene utilizzata immediatamente.

Il Comitato ha osservato che in questa fattispecie l'IFRS 15.35(b) non è soddisfatto perché il cliente non controlla l'attività sottostante (il condominio) durante il periodo di costruzione. Il cliente può rivendere o impegnare il proprio diritto contrattuale alla partecipazione indivisa, ma non può vendere l'unità residenziale prima del completamento della costruzione. Il Comitato ha osservato che è importante che, nell'analizzare il paragrafo 35(b), le entità applichino i requisiti relativi al controllo dell'attività che viene creata o migliorata; non al controllo di un diritto a ottenere un bene immobile in futuro. Il Comitato ha inoltre notato che il cliente non può modificare il progetto strutturale né può utilizzare l'unità parzialmente costruita in alcun altro modo.

Il Comitato ha altresì osservato che in questa fattispecie l'IFRS 15.35(c) non è soddisfatto poiché l'entità non ha un diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata. La penale di risoluzione cui le entità hanno avuto diritto in passato nella giurisdizione di specie non compensa l'entità per la prestazione completata fino alla data considerata.

Dal momento che nessuno dei criteri di cui all'IFRS 15.35 è soddisfatto, i ricavi sarebbero rilevati in un determinato momento. Va notato che le osservazioni del Comitato si riferiscono esclusivamente alla fattispecie così come è stata presentata. Sarà fondamentale un'attenta analisi dei fatti e delle circostanze particolari di ciascuna entità, soprattutto quando possono sorgere differenze giuridiche a causa di diversità nei contratti e nei precedenti giurisprudenziali.

Rilevazione dei ricavi in un contratto immobiliare che include il trasferimento di terreno (marzo 2018)

Il Comitato ha trattato una particolare fattispecie riguardante un contratto immobiliare per la costruzione di immobili e la vendita del terreno su cui l'immobile sarà posizionato. Le questioni erano se la vendita del terreno e il contratto di costruzione fossero una o due obbligazioni di fare e se i ricavi fossero rilevati nel corso del tempo o in un determinato momento. La fattispecie nel suo complesso e le discussioni del Comitato non sono riportate in questa pubblicazione, tuttavia, in sintesi:

- Il cliente stipula un contratto non annullabile per l'acquisto di un intero complesso di unità immobiliari prima che l'entità costruisca le unità;
- Al momento della firma del contratto, l'entità trasferisce il titolo di proprietà del terreno su cui verrà costruito l'edificio in cambio del corrispettivo pagato per il terreno. Il trasferimento legale del terreno (e quindi la sua vendita) non può essere revocato;
- L'entità e il cliente concordano la progettazione e le specifiche dell'edificio prima della firma del contratto. Se il cliente modifica il progetto durante il periodo contrattuale, paga per tali modifiche; e
- Il cliente è tenuto a effettuare pagamenti intermedi per tutto il periodo di costruzione; tuttavia, questi non corrispondono necessariamente alla quantità di lavoro completata fino alla data considerata.

Per quanto riguarda la prima questione relativa all'esistenza di una o due obbligazioni di fare, il Comitato l'ha analizzata utilizzando i criteri di cui all'IFRS 15.27 (si veda la sezione 4.2 per una discussione sull'individuazione delle obbligazioni di fare nei contratti). Il Comitato ha osservato che un terreno e un edificio sono in grado di essere distinti (IFRS 15.27(a)). Nell'analizzare se il terreno e l'edificio sono distinti nell'ambito del contratto (IFRS 15.27(b)), il Comitato ha osservato che ciò dipenderà dall'esistenza di una relazione trasformativa tra il terreno e l'edificio. Per determinarlo, un'entità dovrebbe considerare se le sue prestazioni per la costruzione dell'edificio sarebbero state le stesse indipendentemente dal fatto che anche il terreno fosse stato trasferito. Le entità valuteranno anche se la costruzione dell'edificio fosse possibile anche senza il trasferimento del terreno. Il Comitato ha concluso che il contratto contiene due obbligazioni di fare; il terreno e l'edificio non si trasformano a vicenda in un unico output, e il cliente potrebbe acquistare il terreno e fare in modo che un'altra entità costruisca l'edificio (ai fini di quest'ultima parte dell'analisi, non è rilevante se il contratto vieti al cliente di ottenere servizi di costruzione da un'altra entità - il test è se sarebbe possibile che i due elementi - il terreno e l'edificio - vengano forniti da entità separate).

Per quanto riguarda la seconda questione che riguarda se i ricavi siano rilevati in un determinato momento o nel corso del tempo per le due obbligazioni di fare, il Comitato ha concluso anzitutto che i ricavi sarebbero rilevati in un determinato momento per quanto riguarda il terreno. Questo perché nessuno dei criteri di cui all'IFRS 15.35 è soddisfatto. Il Comitato ha osservato che è probabile che l'IFRS 15.35(b) sia soddisfatto con riferimento alla costruzione dell'edificio purché il titolo di proprietà del terreno sia trasferito prima dell'inizio della costruzione. Questo perché, una volta che il cliente possiede e controlla il terreno su cui è costruito l'edificio, l'entità non può ridestinare l'edificio ad altro uso e il cliente controllerà l'edificio man mano che viene costruito, poiché controlla il terreno sottostante su cui è costruito.

Diritto al pagamento di una prestazione completata alla data considerata (marzo 2018)

Il Comitato ha trattato una particolare fattispecie riguardante la costruzione di un condominio. In particolare, le discussioni del Comitato si sono concentrate sul paragrafo 35, lettera c), dell'IFRS 15 e sul modo in cui le entità dovrebbero determinare se un'entità ha un "diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata". La fattispecie nel suo complesso e le discussioni del Comitato non sono riportate in questa pubblicazione, tuttavia, in sintesi:

- Un'entità e il suo cliente stipulano un contratto per la vendita di un'unità immobiliare in un condominio, prima che l'entità costruisca l'unità. L'obbligazione dell'entità è quella di consegnare al cliente l'unità immobiliare completata;
- Il cliente paga il 10% del prezzo di acquisto all'inizio del contratto e il resto dopo il completamento della costruzione; e
- Il cliente ha il diritto di risolvere il contratto in qualsiasi momento prima del completamento dei lavori. Quando ciò accade, l'entità è legalmente tenuta a compiere sforzi ragionevoli per rivendere l'unità immobiliare a terzi. Al momento della rivendita, l'entità stipula un nuovo contratto con la terza parte: il contratto originario non è novato. Se il prezzo di rivendita è inferiore al prezzo di acquisto originario (più i costi di vendita), il cliente è legalmente obbligato a pagare la differenza all'entità.

Il Comitato ha osservato che, nell'analizzare l'IFRS 15.35(c), le entità sono tenute a considerare i pagamenti che hanno il diritto di ricevere ai sensi del contratto esistente. Il potenziale corrispettivo che verrebbe ricevuto da un'altra parte in base a un contratto diverso in caso di rivendita dell'attività sottostante non è un pagamento per la prestazione ai sensi del contratto esistente. Di conseguenza, l'indennizzo cui l'entità ha diritto ai sensi del contratto esistente è la differenza tra il prezzo di rivendita dell'unità e il prezzo di acquisto originario. Questo importo non compensa l'entità per la sua prestazione fino alla data considerata per tutta la durata del contratto, e quindi l'IFRS 15.35(c) non è soddisfatto.

Valutare i progressi verso l'adempimento completo di un'obbligazione di fare

Per ogni obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo, i ricavi sono rilevati valutando i progressi verso l'adempimento di tale obbligazione di fare sulla base di:

1. Metodi basati sugli output

Questi comprendono censimenti delle prestazioni completate, tappe importanti raggiunte, unità prodotte e unità consegnate; o

2. Metodi basati sugli input

Questi comprendono le risorse utilizzate, le ore-lavoro impiegate, i costi sostenuti, il tempo trascorso o le ore-macchina utilizzate.

Nella valutazione dei progressi compiuti fino alla data considerata sono inclusi solo i beni o i servizi di cui il venditore ha trasferito il controllo.

Per ogni obbligazione di fare separata è necessario utilizzare lo stesso metodo basato sugli input o sugli output per valutare i progressi compiuti fino alla data considerata. Lo stesso metodo deve essere applicato in modo coerente anche a obbligazioni di fare simili e in circostanze simili.

I metodi basati sugli output comportano la rilevazione di ricavi sulla base della valutazione del valore dei beni o servizi trasferiti fino alla data considerata rispetto ai restanti beni o servizi da fornire nell'ambito del contratto. Nel valutare se applicare un metodo basato sugli output, si considera se l'output selezionato riflette le prestazioni del venditore verso l'adempimento completo delle sue obbligazioni di fare. Un metodo basato sugli output non riflette le prestazioni del venditore se l'output selezionato non misura una quantità

rilevante di beni o servizi (ad esempio, prodotti in corso di lavorazione o prodotti finiti) che sono controllati dal cliente.

Commento BDO

Per le obbligazioni di fare che soddisfano le condizioni per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo, l'entità non dovrebbe rilevare alcun lavoro in corso ai sensi dello IAS 2. Questo perché il principio fondamentale alla base della rilevazione nel corso del tempo è che il controllo del bene o del servizio viene trasferito al cliente in modo continuativo man mano che il venditore adempie alle proprie obbligazioni contrattuali. Pertanto, tali costi sarebbero stati rilevati a conto economico nel momento in cui sono stati sostenuti. Se si utilizza un metodo basato sugli output per valutare la prestazione fino alla data considerata, le entità spesso scopriranno che i margini di profitto variano durante il periodo contrattuale. In alcuni casi, in alcuni periodi possono verificarsi perdite, in particolare nelle prime fasi del contratto, anche se si prevede che il contratto sarà complessivamente redditizio. Ciò è dovuto al fatto che la valutazione degli output cumulati (o periodici) che determinano l'importo dei ricavi da rilevare potrebbe non essere commisurata ai costi cumulati (o periodici) sostenuti.

Nella maggior parte dei casi, la valutazione dei ricavi (se rilevati nel corso del tempo) non sarà la stessa degli importi fatturati a un cliente. In tali circostanze, l'entità rileva un'attività derivante da contratto o una passività derivante da contratto per la differenza tra i ricavi cumulati rilevati con riferimento al contratto e gli importi cumulati fatturati al cliente. Tuttavia, come espediente pratico, se l'importo del diritto di un venditore al corrispettivo da parte di un cliente corrisponde direttamente al valore per il cliente della prestazione del venditore completata fino alla data considerata (ad esempio, un contratto di servizio in cui un venditore fattura un importo fisso per ogni ora di servizio fornita), il venditore rileva ricavi all'importo al quale il venditore ha il diritto a emettere fattura.

Discussioni a livello di TRG

Pagamenti anticipati e valutazione dei progressi (Agenda Paper 40; Luglio 2015)

Sono stati sollevati dubbi sul fatto che l'esistenza di un pagamento anticipato in un accordo (o di uno sconto back-end) precluderebbe a un'entità di applicare l'espediente pratico di rilevare i ricavi all'importo al quale il venditore ha il diritto di emettere fattura. I membri del FASB hanno osservato che la mera esistenza di un pagamento anticipato non escluderebbe automaticamente l'applicazione dell'espediente. Tuttavia, occorre considerare la natura del pagamento e la sua entità in percentuale rispetto all'accordo nel suo complesso.

Il TRG ha anche discusso come misurare i progressi quando più beni o servizi sono inclusi in un'unica obbligazione di fare. È stato osservato che, sebbene un'obbligazione di fare possa contenere più beni o servizi, lo standard richiede che le entità applichino un unico metodo per misurare i progressi verso l'adempimento di ciascuna obbligazione di fare. Essa non può applicare un metodo a una parte di un'obbligazione di fare e un metodo diverso a un'altra parte di tale obbligazione di fare.

I membri di TRG hanno osservato che in alcune circostanze potrebbe essere difficile identificare un unico metodo di attribuzione che rifletta adeguatamente la performance dell'entità e pertanto potrebbe essere necessario giudizio. Tuttavia, è stato anche osservato che se l'applicazione di un particolare metodo sembra portare alla rilevazione di un importo inadeguato di ricavi, ciò può indicare che le obbligazioni di fare separate non sono state individuate correttamente.

Quando le informazioni necessarie per applicare un metodo basato sugli output non sono osservabili o non sono disponibili senza costi eccessivi, può essere necessario utilizzare un metodo di valutazione basato sugli input.

I metodi basati sugli input comportano la rilevazione dei ricavi in base agli sforzi o agli input del venditore ai fini dell'adempimento di un'obbligazione di fare. Quando gli sforzi o gli input del venditore sono spesi in modo uniforme lungo la durata della prestazione, può essere appropriato per un venditore rilevare i ricavi a quote costanti.

Uno svantaggio dei metodi basati sugli input è che potrebbe non esistere una relazione diretta tra gli input del venditore e il trasferimento di beni o servizi a un cliente. Pertanto, quando si utilizza un metodo basato sugli input orientato ai costi, può essere necessaria una rettifica alla valutazione dei progressi se determinati costi sostenuti non contribuiscono ai progressi del venditore verso l'adempimento delle sue obbligazioni di fare. Ciò si verificerebbe quando i costi sostenuti sono attribuibili a significative inefficienze nelle prestazioni del

venditore che non si sono riflesse nel prezzo del contratto. Inoltre, alcuni costi potrebbero non essere proporzionati ai progressi compiuti dal venditore verso l'adempimento di un'obbligazione di fare, nel qual caso l'IFRS 15 richiede che venga effettuata una rettifica dell'importo di utile rilevato fino alla data considerata.

Esempio 4.5-5

Nell'ambito di un contratto di ristrutturazione di un edificio, l'Entità X deve installare nuovi ascensori. L'Entità X ha analizzato il contratto in conformità ai requisiti dell'IFRS 15 e ha formulato i seguenti giudizi:

- *La ristrutturazione costituisce un'unica obbligazione di fare, ossia la fornitura e l'installazione degli ascensori non sono distinte dall'obbligazione generale di ristrutturazione dell'edificio.*
- *I ricavi dovrebbero essere rilevati nel corso del tempo perché il cliente controlla l'output della ristrutturazione man mano che i lavori si svolgono (perché il cliente possiede l'immobile).*
- *Dovrebbe essere utilizzato un metodo basato sugli input per valutare i progressi compiuti fino alla data considerata, in particolare i costi cumulati sostenuti in percentuale ai costi totali previsti dal contratto.*

Poco dopo la firma del contratto, ed entro la data di bilancio, l'Entità X ha acquistato gli ascensori e ne ha organizzato la consegna nei locali in fase di ristrutturazione. Tuttavia, sebbene si valuti che il controllo degli ascensori sia stato trasferito al cliente alla data di bilancio dell'Entità X, gli ascensori non sono stati installati e sono stati eseguiti altri lavori di ristrutturazione limitati. Il costo degli ascensori rappresenta il 50% dei costi complessivi da sostenere nell'ambito del contratto.

L'Entità X deve sostenere il costo degli ascensori. Sarebbe inappropriato rilevarli come attività perché il controllo degli ascensori è passato al cliente. Tuttavia, l'Entità X conclude anche che sarebbe inappropriato rilevare il 50% dei ricavi totali del contratto e del relativo utile perché ha compiuto progressi limitati nella ristrutturazione dell'edificio. Di conseguenza, limita l'importo dei ricavi rilevati al costo di approvvigionamento degli ascensori. Pertanto, sebbene l'Entità X rilevi ricavi pari al costo degli ascensori, non rileva alcun utile derivante dal loro trasferimento al cliente perché la sua obbligazione di fare è quella di ristrutturare l'edificio.

In alcuni casi, un venditore può non essere ragionevolmente in grado di valutare il risultato di un'obbligazione di fare, ma può aspettarsi di recuperare i costi sostenuti per adempiere a tale obbligazione di fare (ad esempio nelle prime fasi di un contratto). In tali circostanze, il venditore rileva ricavi solo nella misura dei costi sostenuti fino alla data considerata; ciò fino a quando non può ragionevolmente valutare il risultato dell'obbligazione di fare.

Commento BDO

Contabilizzare l'adempimento parziale di obbligazioni di fare prima dell'individuazione del contratto

Per alcuni accordi, l'entità può iniziare a fornire beni e servizi prima che siano soddisfatti i criteri per la rilevazione di un contratto. A parte l'assenza di un contratto (che è richiesta per la fase 1 dell'approccio a cinque fasi dell'IFRS 15), i ricavi sarebbero rilevati nel corso del tempo. Ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui un'entità inizi a fabbricare un bene altamente personalizzato o a fornire un servizio prima di ottenere un contratto atteso da un cliente. Potrebbe anche applicarsi a un'entità che costruisce appartamenti in circostanze in cui l'entità è in grado di dimostrare che i criteri per la rilevazione dei ricavi degli straordinari sono soddisfatti all'inizio del contratto.

Quando l'entità determina in un momento successivo che i criteri per l'individuazione di un contratto sono stati soddisfatti, inizia ad applicare le restanti quattro fasi del modello a cinque fasi da quel momento. Se i termini dell'accordo sono tali che i ricavi derivanti dal relativo bene o servizio devono essere rilevati nel corso del tempo, la questione che si pone è se i ricavi siano rilevati prospetticamente dall'inizio del contratto o se vi sia una rettifica cumulativa di "catch-up" per il lavoro svolto fino alla data considerata.

A nostro avviso, i ricavi dovrebbero essere rilevati su base cumulativa perché l'IFRS 15 richiede che un'entità rilevi i ricavi quando, o nella misura in cui un'entità adempie alle obbligazioni di fare trasferendo beni o servizi promessi a un cliente. Ciò si verifica quando (o man mano che) il cliente ottiene il controllo del bene

o del servizio. Se, nel momento in cui i criteri per l'individuazione di un contratto sono stati soddisfatti, l'entità adempie in tutto o in parte a determinate obbligazioni di fare trasferendo beni o servizi completati in tutto o in parte al proprio cliente, è tenuta a rilevare il relativo importo di corrispettivo cui si aspetta di avere diritto.

La rilevazione dei ricavi su base prospettica solo a partire dal momento in cui i criteri del contratto sono stati soddisfatti sarebbe incoerente con il modello di controllo sottostante la rilevazione dei ricavi in conformità all'IFRS 15, in quanto il controllo di determinati beni o servizi è trasferito al cliente all'inizio del contratto.

Ciò è coerente con le opinioni espresse alla riunione del TRG del marzo 2015, in cui è stata discussa una questione simile.

Discussioni a livello di TRG

Obbligazioni "stand-ready" (Agenda Paper 16; Gennaio 2015)

Un'obbligazione di fare "stand-ready" significa che l'entità fornisce un servizio in cui garantisce di "stare pronta" a fornire beni o servizi. Il cliente utilizza e riceve benefici da un'obbligazione "stand-ready" per mezzo della garanzia che una risorsa gli è disponibile to quando e se necessaria o richiesta.

Esempi di diversi tipi di obbligazioni "stand-ready" inclusi nell'agenda paper sono i seguenti:

- Obbligazioni in cui la fornitura dei beni, dei servizi o della proprietà intellettuale sottostante l'obbligazione è sotto il controllo dell'entità, ma per la quale l'entità deve sviluppare ulteriormente i propri beni, servizi o proprietà intellettuale. Ad esempio, un fornitore di software potrebbe promettere di trasferire aggiornamenti software non specificati a sua discrezione o un'azienda farmaceutica potrebbe promettere di fornire aggiornamenti quando e se disponibili alla proprietà intellettuale precedentemente concessa in licenza in base ai progressi in ricerca e sviluppo.
- Obbligazioni in cui la consegna dei beni o dei servizi sottostanti è al di fuori del controllo dell'entità e del cliente. Ad esempio, un'entità promette di rimuovere la neve dalle piste di un aeroporto in cambio di una tariffa fissa ogni anno.
- Obbligazioni in cui la consegna del/i bene/i o servizio/i sottostante/i è sotto il controllo del cliente. Per esempio, un'entità potrebbe accettare di fornire una manutenzione periodica, quando e se necessario, ai macchinari di un cliente dopo un periodo di utilizzo prestabilito da parte del cliente; e
- Mettere a disposizione del cliente un bene o un servizio in modo continuativo, come l'iscrizione a una palestra o a un centro benessere.

Il TRG ha discusso la natura della promessa di un'entità espressa in obbligazioni "stand-ready" e il modo in cui un'entità dovrebbe valutare i progressi verso il completamento di un'obbligazione "stand-ready" che viene adempiuta nel corso del tempo.

È stato generalmente concordato che, in alcuni casi, la natura della promessa dell'entità in un contratto è quella di "stare pronta" per un periodo di tempo, piuttosto che fornire i beni o i servizi sottostanti l'obbligazione. Diversi membri hanno sottolineato che deve essere esercitato giudizio nel determinare se la natura della promessa dell'entità è quella di un'obbligazione "stand-ready", con il giudizio raggiunto che influisce sul modo in cui valutare i progressi verso il completamento. È stato inoltre osservato che il fatto che l'obbligazione dell'entità sia quella di fornire beni o servizi definiti o, invece, di fornire un tipo o una quantità sconosciuta di beni o servizi, potrebbe essere un forte indicatore della natura della promessa dell'entità.

I membri del TRG hanno inoltre convenuto che dovrebbe essere esercitato giudizio nel determinare il metodo appropriato per valutare i progressi verso l'adempimento di un'obbligazione "stand-ready" nel corso del tempo, e la sostanza dell'obbligazione "stand-ready" deve essere considerata per allineare la valutazione dei progressi verso il completo adempimento dell'obbligazione di fare con la natura della promessa dell'entità. È stato anche osservato che una valutazione a quote costanti dei progressi potrebbe non essere sempre concettualmente pura, ma è stato anche riconosciuto che una valutazione a quote costanti potrebbe essere la stima più ragionevole che un'entità può effettuare per un'obbligazione "stand-ready".

Rilevazione dei ricavi in un determinato momento

Se un'obbligazione di fare non è soddisfatta nel tempo, il fornitore adempie all'obbligazione di fare in un determinato momento. Un fornitore considera gli indicatori del trasferimento del controllo, che includono quanto segue:

1. il venditore ha il diritto attuale al pagamento per l'attività: se il cliente è obbligato attualmente a pagare per l'attività, questo fatto può indicare che il cliente ha acquisito la capacità di decidere dell'uso dell'attività ottenuta in cambio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti.
2. il cliente possiede il titolo di proprietà dell'attività: il titolo di proprietà può indicare quale parte del contratto ha la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti o di limitare l'accesso di altre entità ai benefici. Di conseguenza, il trasferimento del titolo di proprietà dell'attività può indicare che il cliente ha acquisito il controllo dell'attività. Se il venditore mantiene il titolo di proprietà solo in quanto protezione contro il mancato pagamento da parte del cliente, i diritti così conservati del venditore non impediscono al cliente di acquisire il controllo dell'attività in questione.
3. il cliente il possesso materiale dell'attività: il fatto che il cliente abbia il possesso materiale dell'attività può indicare che il cliente ha la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti o di limitare l'accesso di altre entità ai benefici. Tuttavia, il possesso materiale può non coincidere con il controllo dell'attività. Per esempio, in taluni accordi di riacquisto e in taluni accordi di consegna in conto vendita, il cliente o consegnatario può avere il possesso materiale dell'attività di cui il venditore ha il controllo.
4. al cliente spettano i rischi e i benefici significativi della proprietà dell'attività. Nel valutare i rischi e i benefici della proprietà dell'attività promessa l'entità non deve tener conto dei rischi che fanno sorgere un'obbligazione di fare separata in aggiunta all'obbligazione di trasferire l'attività. Per esempio, l'entità può avere trasferito al cliente il controllo dell'attività, senza però aver ancora adempiuto l'obbligazione di fare aggiuntiva di fornire il servizio di manutenzione relativo all'attività trasferita.
5. il cliente ha accettato l'attività: l'accettazione dell'attività da parte del cliente può indicare che quest'ultimo ha acquisito la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti.

Anche le disposizioni vigenti di altri IFRS Accounting Standards relativi alla rilevazione di un utile o perdita derivante dal trasferimento di alcune attività non finanziarie che non sono il risultato delle attività ordinarie di un venditore sono state modificate in modo da essere coerenti con le disposizioni dell'IFRS 15. Pertanto, l'utile e la perdita derivanti dalla dismissione di attività quali immobili, impianti e macchinari rientranti nell'ambito di applicazione dello IAS 16, di attività immateriali rientranti nell'ambito di applicazione dello IAS 38 e di investimenti immobiliari rientranti nell'ambito di applicazione dello IAS 40 sono rilevati dal venditore solo quando il controllo è passato all'acquirente.

Esempio 4.5-6

L'Entità P, una società di sviluppo immobiliare, stipula contratti per la vendita di immobili (ad esempio, immobili residenziali o commerciali a sé stanti o singole unità in condomini) ai propri clienti. Gli accordi hanno le seguenti caratteristiche:

- Alla data X, i clienti stipulano un contratto vincolante per l'immobile e pagano una caparra pari al 10% del prezzo di acquisto concordato contrattualmente.
- Se l'immobile è incompleto alla data X (ad esempio, potrebbe essere stato venduto "off plan" o alcune, ma non tutte, le attività di costruzione potrebbero essere state completate), l'Entità P completa la costruzione dell'immobile.
- Dal momento in cui la costruzione di un immobile, che è oggetto di un contratto di vendita con un cliente, è completa (data Y, che potrebbe essere la stessa della data X) il cliente si assume alcuni rischi di proprietà, inclusi i rischi associati ai danni all'immobile causati da un evento (come condizioni meteorologiche avverse) o da terzi non correlati.

- Alla data Z, che in genere è qualche settimana dopo la data Y (il punto in cui l'Entità P ha completato le sue attività di costruzione), i clienti pagano il saldo del corrispettivo e prendono il possesso materiale, con il titolo di proprietà che passa dall'Entità P al suo cliente.

A partire dalla data X, poiché il cliente ha stipulato un contratto di vendita vincolante, il cliente è esposto alle successive variazioni del valore di mercato dell'immobile.

Tuttavia, anche se le attività di costruzione sono state completate alla data Y, fino alla data Z il cliente non è autorizzato ad occupare o subaffittare l'immobile e può avere diritti limitati o nulli relativamente all'accesso all'immobile. Il cliente non ha inoltre il diritto di apportare modifiche all'immobile o di costituirlo in pegno come garanzia in operazioni quali un contratto di prestito.

Se un cliente non adempie all'obbligazione contrattuale di pagare il saldo del corrispettivo alla data Z, l'entità P tratterrà il deposito del 10% che è stato pagato alla data X. Il contratto prevede inoltre che il cliente corrisponda un indennizzo all'Entità P per qualsiasi perdita di profitto. Ciò significa che se l'Entità P vende l'immobile a un altro cliente, ma non è in grado di ottenere un prezzo di almeno il 90% del prezzo originariamente concordato contrattualmente con il cliente originario, quest'ultimo è tenuto a pagare l'ammancio all'Entità P. Vi sono precedenti considerevoli nella giurisdizione dell'Entità P secondo cui i tribunali applicheranno questa clausola di indennizzo.

L'Entità P valuta anzitutto se soddisfa uno qualsiasi dei criteri per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo. Conclude che non li soddisfa, il che significa che i ricavi saranno rilevati in un determinato momento.

L'Entità P valuta quindi se le condizioni contrattuali e il contesto giuridico significano che il trasferimento del controllo degli immobili (il momento in cui i ricavi sono rilevati in conformità all'IFRS 15) è diverso dal momento in cui i ricavi sono stati rilevati in precedenza (che è il punto in cui si è ritenuto che sostanzialmente tutti i rischi e i benefici della proprietà fossero passati al cliente). Sebbene il cliente si assuma alcuni rischi associati alla proprietà alle date X e Y, l'Entità P conclude che le restrizioni sull'uso fisico e di altro tipo della proprietà da parte del cliente fino alla data Z significano che il controllo non passa fino a tale data.

Di conseguenza, l'Entità P rileverà i ricavi derivanti dalla vendita di immobili alla data Z e non alla data Y precedente.

Commento BDO

Nel determinare quando rilevare i ricavi, è molto importante comprendere il contesto giuridico, i termini e le condizioni contrattuali precisi. Ciò vale in particolar modo per le operazioni che riguardano beni immobili, in quanto sottili differenze tra il diritto di proprietà e il modo in cui viene applicato a un contratto di vendita di beni immobili potrebbero influenzare la valutazione del passaggio del controllo in un determinato momento o nel corso del tempo e, se avviene in un determinato momento, la data specifica in cui il controllo passa.

5. Altre tematiche

5.1 Costi di commessa

I costi di commessa sono inizialmente rilevati come attività e spesi su una base sistematica coerente con il trasferimento al cliente del bene o servizio cui tali costi si riferiscono. I costi di commessa comprendono sia i costi incrementali per ottenere un contratto sia i costi per l'adempimento di un contratto.

Costi incrementali per l'ottenimento di un contratto

I costi incrementali sostenuti per ottenere un contratto sono quelli che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stato ottenuto quel singolo contratto. Si tratta di una restrizione e include solo i costi, come una commissione di vendita che viene pagata solo se il contratto viene ottenuto, a meno che i costi non possano essere esplicitamente addebitati a un cliente.

Come espediente pratico, i costi incrementali per l'ottenimento di un contratto possono essere rilevati come spese immediate piuttosto che capitalizzati se il periodo durante il quale sarebbero altrimenti spesi (o ammortizzati) è pari o inferiore a un anno.

Tutti gli altri costi correnti di gestione dell'azienda, inclusi i costi sostenuti con l'intenzione di ottenere un contratto con un cliente, non sono incrementali e saranno spesi a meno che non rientrino nell'ambito di applicazione di un altro principio (come lo IAS 16) e debbano essere contabilizzati come attività.

Commento BDO

La soglia di rilevazione del recupero "atteso" dei costi incrementali per ottenere un contratto in conformità allo IAS 38 è simile all'IFRS 15. Tuttavia, l'IFRS 15 è più restrittivo, poiché consente di considerare solo quei costi che sono incrementali per ottenere un contratto. Si tratta di una soglia elevata che va ben oltre la soglia del "direttamente attribuibile" dello IAS 38. In pratica, i costi che possono essere capitalizzati possono essere tipicamente limitati all'esempio fornito nell'IFRS 15 di una commissione di vendita, con qualsiasi altro costo che sarebbe stato sostenuto indipendentemente dal fatto che il contratto fosse stato ottenuto e valutato come sostenuto.

Esempio 5.1-1

Scenario 1

A un addetto alle vendite viene pagata una commissione per ogni contratto ottenuto con un cliente. CU100 viene pagato per un nuovo contratto con il cliente. CU60 viene pagato ogni volta che lo stesso cliente rinnova il contratto. Si supponga che la commissione di rinnovo di CU60 non sia considerata commisurata alla commissione CU100 pagata sul contratto iniziale.

CU100 pagato per il nuovo contratto con il cliente deve essere capitalizzato all'inizio del contratto.

CU60 per ogni rinnovo deve essere capitalizzato al momento del rinnovo perché è considerato un costo incrementale che non sarebbe stato sostenuto se il contratto di rinnovo non fosse stato ottenuto.

Per CU100 capitalizzato al momento dell'ottenimento del nuovo contratto con il cliente, gli approcci alternativi di ammortamento includono:

- a) l'ammortamento di CU100 iniziale nel corso della durata del contratto che include gli specifici rinnovi anticipati (ovvero nel corso del rapporto previsto con il cliente) e ammortamento di ciascun importo di rinnovo capitalizzato nel rispettivo periodo di rinnovo; oppure*
- b) separare la commissione iniziale di CU100 in due componenti: CU60 da ammortizzare lungo la durata del contratto originario e CU40 da ammortizzare lungo la durata del contratto iniziale e gli specifici rinnovi previsti. Al momento del rinnovo, capitalizzare la commissione di rinnovo di CU60 e ammortizzarla nel periodo di rinnovo.*

Se il contratto di rinnovo non era un contratto futuro specificamente previsto e la commissione di rinnovo è considerata commisurata alla commissione iniziale, un'entità ammortizzerà il CU100 pagato per il nuovo contratto con il cliente nel corso della durata del contratto originario e quindi ammortizzerà ciascun importo di rinnovo capitalizzato nel rispettivo periodo di rinnovo.

Scenario 2 (considerare la commissione successiva)

Un dipendente riceve una commissione di vendita iniziale basata sul prezzo del contratto quando viene ottenuto un contratto. Questa commissione è considerata incrementale, quindi è capitalizzata secondo l'IFRS 15. Successivamente, il cliente modifica il contratto per acquistare beni aggiuntivi e la modifica non comporta che l'azienda contabilizzi la modifica come un contratto separato. Al dipendente viene corrisposta una commissione aggiuntiva in base all'aumento del prezzo contrattuale derivante dalla modifica.

Anche se la modifica del contratto non è contabilizzata come contratto separato, l'aumento del prezzo del contratto comporta una commissione aggiuntiva che è incrementale per ottenere il contratto modificato. Pertanto, la commissione aggiuntiva pagata è un costo incrementale per l'ottenimento di un contratto e dovrebbe essere capitalizzata e ammortizzata (insieme a qualsiasi importo non ammortizzato relativo alla commissione iniziale) su una base sistematica che sia coerente con il trasferimento al cliente dei restanti beni o servizi da fornire nel periodo contrattuale rimanente.

Esempio 5.1-2

Engineering Co stipula un contratto con il Cliente Z per la progettazione di un impianto di trattamento delle acque. Il progetto dovrebbe richiedere due anni per essere completato. Si supponga che Engineering Co trasferirà i servizi al Cliente Z nel corso del tempo.

Al fine di aggiudicarsi il Progetto, Engineering Co ha sostenuto i seguenti costi:

- CU100.000 per società di marketing esterna al fine di sviluppare la gara d'appalto
- altri costi di manodopera interna pari a CU350.000 al fine di sviluppare la gara d'appalto

Dopo che Engineering Co ha vinto la gara d'appalto, sono stati sostenuti i seguenti costi:

- Spese legali pari a CU50.000 per stilare il contratto con il Cliente Z
- Commissione di CU120.000 a un PR dopo la firma del contratto (questo importo non sarebbe stato pagato se alla fine il contratto non fosse stato firmato)
- Dopo la firma del contratto, al PR è corrisposto un ulteriore bonus di CU50.000

Domanda 1:

In che modo Engineering Co deve contabilizzare i costi sostenuti?

- (a) CU100.000 commissione per il marketing
- (b) CU350.000 costi di manodopera
- (c) CU50.000 spese legali
- (d) CU120.000 commissione al PR

Parte (a) Commissione per il marketing

La commissione di CU100.000 pagata alla società di marketing esterna è stata sostenuta come parte della procedura di gara per aggiudicarsi il contratto e sarebbe stata sostenuta da Engineering Co anche se avesse perso la gara. Di conseguenza, questa commissione non è considerata un costo incrementale per l'ottenimento del contratto in conformità con l'IFRS 15.91-92. Engineering Co dovrebbe quindi spesare la commissione per il marketing di CU100.000 come sostenuta in conformità con l'IFRS 15.93.

Parte (b) Costi di manodopera per la gara d'appalto

I costi di manodopera interna sostenuti, pari a CU350.000, sono stati sostenuti in relazione allo sviluppo della gara d'appalto e sarebbero stati sostenuti da Engineering Co anche se avesse perso la gara d'appalto. Ciò significa che questi costi non sono considerati costi incrementali connessi all'ottenimento di un contratto in conformità con l'IFRS 15.91-92. Engineering Co deve spesare i costi di manodopera di CU350.000 come sostenuti, in conformità con l'IFRS 15.93.

Parte (c) Spese legali

Le spese legali sono state sostenute solo perché Engineering Co ha vinto la gara d'appalto. Maggiore è la misura in cui le trattative devono ancora essere finalizzate, più è indicativo dell'incertezza del contratto, e

quindi più probabile che i costi NON siano incrementali; pertanto, è necessario giudizio per determinare se questa commissione è un costo incrementale per l'ottenimento del contratto.

- È praticamente certo che il contratto verrà firmato?
- Tutte le condizioni significative del contratto sono state concordate prima del coinvolgimento dei legali, ossia le spese legali sono state sostenute solamente per stilare il contratto sulla base di condizioni già concordate?
- La firma del contratto è una mera formalità?
- Sono ancora in corso trattative sostanziali tra le due parti?

Il TRG del FASB ha considerato questa tematica e sostenuto il principio secondo cui, al momento della firma del contratto (e quindi all'ultimo minuto), se la controparte decide di ritirarsi, i costi sarebbero sostenuti in ogni caso? Se la risposta è sì, allora i costi non sono incrementali.

Secondo i requisiti dell'IFRS 15, supponendo che tutte le condizioni significative siano state concordate in fase di gara e che la firma del contratto sia una mera formalità, le spese legali potrebbero essere considerate un costo incrementale per l'ottenimento del contratto in conformità con l'IFRS 15.91-92. Engineering Co dovrebbe capitalizzare le spese legali come attività in quanto "costi per l'ottenimento di un contratto" (IFRS 15.92) e ammortizzarla nel corso della durata del progetto (per riflettere cioè il trasferimento del servizio di progettazione al Cliente Z) (IFRS 15.99).

Parte (d) Commissione al PR

La commissione e il bonus al PR sono stati sostenuti e pagati solo dopo la firma del contratto. La commissione e il bonus sono considerati costi incrementali per l'ottenimento del contratto in conformità con l'IFRS 15.91-92, poiché tali importi non sarebbero stati pagati se il contratto non fosse stato firmato. Engineering Co dovrebbe capitalizzare la commissione e il bonus al PR come attività in quanto "costi per l'ottenimento di un contratto" (IFRS 15.92) e ammortizzarli nel corso della durata del progetto (per riflettere cioè il trasferimento del servizio di progettazione al Cliente Z) (IFRS 15.99).

Domanda 2:

Come cambierebbe la risposta se il progetto richiedesse solo 10 mesi per essere completato?

Se il progetto richiederà solo 10 mesi per essere completato (anziché due anni), le spese legali nonché la commissione e il bonus al PR, che altrimenti dovrebbero essere capitalizzati, possono essere spesi se viene utilizzato l'espedito pratico dell'IFRS 15.94.

Costi per l'adempimento di un contratto

Diversamente dai costi incrementali per l'ottenimento di un contratto, che rientrano interamente nel suo ambito di applicazione, i requisiti dell'IFRS 15 si applicano solamente ai costi per l'adempimento di un contratto che non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro IFRS (ad esempio, IAS 2, IAS 16 e IAS 38). Per i costi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15, la soglia per la rilevazione dei costi per l'adempimento di un contratto è inferiore alla soglia "incrementale" dei costi per l'ottenimento di un contratto. Tuttavia, ci sono comunque restrizioni e tutti i seguenti criteri devono essere soddisfatti:

- i costi sono direttamente correlati al contratto o ad un contratto previsto, che può essere individuato nello specifico;
- i costi consentono al venditore di disporre di nuove o maggiori risorse da utilizzare per adempiere le obbligazioni di fare in futuro; e
- si prevede che i costi saranno recuperati.

Commento BDO

Il requisito di capitalizzare i costi di adempimento relativi a un contratto **previsto** può apparire simile ai requisiti dello IAS 11 Lavori su ordinazione, ai sensi del quale i costi sostenuti prima che un contratto è stato ottenuto erano capitalizzati come se fosse "probabile che il contratto sarà ottenuto".

Tuttavia, vi è un focus significativo nell'IFRS 15 sulla necessità che qualsiasi costo capitalizzato soddisfi la definizione di attività, che richiede all'entità di controllare una risorsa piuttosto che avere solamente

l'aspettativa di recupero dei costi associati. Il riferimento esplicito ai requisiti di altri principi può altresì comportare che i costi vengano spesi nel momento in cui sono sostenuti. Il requisito dell'IFRS 15 per cui i ricavi vanno rilevati solo quando il controllo di un bene o servizio è trasferito a un cliente può inoltre far sì che vengano sostenuti costi aggiuntivi prima della rilevazione dei ricavi, rispetto a quanto previsto dagli IAS 11 e 18.

Esempio 5.1-3

L'Entità A stipula un contratto con l'Entità B che rientra nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15. Nell'ambito dei servizi che l'Entità A fornirà all'Entità B, l'Entità A deve sostenere costi di formazione per formare i propri dipendenti all'utilizzo dei macchinari dell'Entità B e all'apprendimento dei loro processi. L'obbligo di formare il proprio personale non soddisfa la definizione di obbligazione di fare per l'Entità A, in quanto l'atto di formare i propri dipendenti non trasferisce un bene o un servizio distinto al cliente, l'Entità B (IFRS 15.22). Al contrario, la formazione del personale consente all'Entità A di fornire il servizio che ha promesso all'Entità B.

La formazione è inserita in una specifica sezione del contratto tra l'Entità A e l'Entità B, con una specifica ricarica che coprirà almeno i costi sostenuti. La ricarica copre il numero di dipendenti dell'Entità A che necessitano di formazione all'inizio del contratto e la formazione di nuovi dipendenti in caso di espansione delle operazioni. I costi associati alla formazione dei dipendenti sostitutivi (perché i dipendenti lasciano il loro impiego con l'Entità A) non sono coperti e devono essere pagati dall'Entità A.

La questione che si pone è se i costi di formazione sostenuti in relazione all'adempimento di un contratto con un cliente debbano essere rilevati come attività derivanti da un contratto (ossia come attività derivanti da un costo sostenuto per l'adempimento di un contratto (IFRS 15.95)).

A nostro avviso, i costi di formazione non dovrebbero essere capitalizzati come costi per l'adempimento di un contratto, a prescindere dal fatto che siano esplicitamente addebitabili nel contratto con il cliente.

L'IFRS 15.95 afferma:

“Se i costi sostenuti per l'adempimento del contratto con il cliente non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Standard (per esempio, IAS 2 Rimanenze, IAS 16 Immobili, impianti e macchinari o IAS 38 Attività immateriali), l'entità deve rilevare come attività i costi sostenuti per l'adempimento del contratto soltanto se i costi soddisfano tutte le condizioni seguenti...”

Pertanto, l'IFRS 15.95 richiede in primo luogo che altri IFRS applicabili non trattino la contabilizzazione dei costi sostenuti prima di considerare i criteri di cui al paragrafo 95. I costi di formazione sono specificamente trattati nello IAS 38, che vieta la rilevazione di un'attività. Lo IAS 38.69 afferma (estratto):

“In alcune circostanze, la spesa viene sostenuta per procurare futuri benefici economici all'entità, ma non può essere rilevata come un'attività immateriale o altra attività acquistata o creata. ... Altri esempi di spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute, sono:

- a) ...*
- b) Spese per la formazione del personale”*

Di conseguenza, i costi di formazione sostenuti in relazione a un contratto con un cliente che rientra nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 non possono essere rilevati come attività e devono essere spesi nel momento in cui sono sostenuti. Ciò è coerente con la discussione dello IASB nelle Basis for Conclusions dell'IFRS 15 al paragrafo BC307 (estratto):

“Poiché il board ha scelto di non riconsiderare complessivamente tutti i requisiti di costo, i paragrafi 91-98 dell'IFRS 15 specificano la contabilizzazione dei costi del contratto che non sono nell'ambito di applicazione di altri Standards. Di conseguenza, se altri Standards precludono la rilevazione di qualsiasi attività derivante da un costo particolare, non può essere rilevata un'attività ai sensi dell'IFRS 15...”

Il requisito dello IAS 38 di spendere tutti i costi di formazione nel momento in cui sono sostenuti era stato incluso nella versione originaria di tale standard emessa dall'International Accounting Standards Committee (IASC) nel 1998 (e successivamente adottata dallo IASB). Come parte delle Basis for Conclusions dello IASC, si osserva al paragrafo BCZ46 che:

“Lo IAS 38 chiarisce inoltre che le spese per attività di ricerca, formazione, pubblicità e start-up non comporteranno la creazione di un'attività immateriale che possa essere rilevata in bilancio. Sebbene alcuni

ritengano che tali requisiti e orientamenti siano troppo restrittivi e arbitrari, essi si basano sull'interpretazione dello IASC circa i criteri di rilevazione di cui allo IAS 38..."

Quest'analisi è stata confermata in un'agenda decision finalizzata dall'IFRS Interpretations Committee nella sua riunione di marzo 2020.

Esempio 5.1-4

Multi Construction Co. costruisce un grande edificio composto da spazi commerciali e unità residenziali. Essa prende in prestito fondi specificamente per la costruzione del grande edificio e sostiene oneri finanziari in relazione al prestito. Prima dell'inizio della costruzione, Multi Construction Co. firma contratti con i clienti per la vendita "off plan" di alcune delle unità dell'edificio. Intende stipulare contratti con altri clienti per la vendita delle restanti unità parzialmente costruite (cioè le unità invendute) non appena troverà clienti idonei.

Multi Construction Co. trasferisce il controllo di ciascuna unità nel corso del tempo, in conformità con l'IFRS 15.35(c), e quindi rileva i ricavi "nel corso del tempo". Riceverà un corrispettivo dai clienti sotto forma di disponibilità liquide o di altre attività finanziarie.

La questione che si pone è se Multi Construction Co abbia un "bene che giustifica una capitalizzazione", come definito nello IAS 23, tale da capitalizzare gli oneri finanziari direttamente attribuibili associati alla costruzione dell'edificio.

La questione è stata considerata dall'IFRS Interpretations Committee nella sua riunione di marzo 2019, la cui conclusione è stata che gli oneri finanziari possono non essere capitalizzati. Nel raggiungere questa conclusione si è osservato che:

- *Qualsiasi credito rilevato non è un bene che giustifica una capitalizzazione perché lo IAS 23.7 specifica che le attività finanziarie non sono beni che giustificano una capitalizzazione.*
- *Qualsiasi attività derivante da contratto rilevata non è un bene che giustifica una capitalizzazione. Un'attività derivante da contratto (come definita dall'IFRS 15. Appendice A) rappresenta il diritto ad un corrispettivo in cambio del trasferimento del controllo di un'unità, quando il diritto è subordinato a qualcosa di diverso dal passare del tempo. L'uso previsto di un'attività derivante da contratto, che consiste nel raccogliere disponibilità liquide o un'altra attività finanziaria, non è un uso per il quale richiede necessariamente un periodo di tempo considerevole per essere pronto.*
- *Qualsiasi rimanenza (in corso di lavorazione) relativa alle unità invendute che viene rilevata non è un bene che giustifica una capitalizzazione. Ciascuna delle unità invendute è pronta per la vendita prevista nelle sue condizioni attuali, perché l'intenzione è quella di vendere le unità parzialmente costruite non appena vengono trovati clienti idonei e, al momento della firma di un contratto con un cliente, il controllo dell'unità correlata sarà trasferito al cliente.*

IFRS Interpretations Committee (il Comitato) Agenda Decision - costi per l'adempimento di un contratto

Il Comitato ha pubblicato un'agenda decision finale a giugno 2019 relativa ai costi per l'adempimento di un contratto. L'intera fattispecie e le discussioni del Comitato non sono riportate in questa pubblicazione; tuttavia, in sintesi:

Costi per l'adempimento di un contratto (IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti) - Giugno 2019

Il Comitato ha trattato una richiesta relativa alla rilevazione dei costi sostenuti per l'adempimento di un contratto che contiene un'unica obbligazione di fare (per la costruzione di un edificio) e i ricavi sono rilevati nel corso del tempo (ossia uno o più dei criteri dell'IFRS 15.35 sono soddisfatti). L'entità valuta i progressi verso l'adempimento dell'obbligazione di fare utilizzando un metodo basato sugli output ai sensi dell'IFRS 15.39-43. Alla data di bilancio, i costi sostenuti si riferiscono ai lavori di costruzione eseguiti fino a tale data sul bene che viene trasferito al cliente durante la costruzione del bene.

Il Comitato ha osservato che l'IFRS 15.98(c) richiede che l'entità rilevi come spese nel momento in cui sono sostenute "i costi relativi alle obbligazioni di fare adempiute (o parzialmente adempiute) previste dal contratto (ossia i costi relativi a prestazioni passate)".

Il Comitato ha osservato che i costi descritti nella richiesta sono costi relativi all'obbligazione di fare parzialmente adempiuta prevista dal contratto (ossia i costi sono relativi a prestazioni passate). Tali costi, pertanto, non generano o incrementano le risorse dell'entità che saranno utilizzate per continuare ad

adempiere l'obbligazione di fare in futuro [IFRS 15.95(b)]. Di conseguenza, tali costi non soddisfano i criteri di cui all'IFRS 15.95 per essere rilevati come attività.

La richiesta notava che le diverse fasi di costruzione dell'edificio comportavano la rilevazione di margini di profitto diversi e parte della domanda riguardava la possibilità di attribuire ad altre i costi sostenuti in una fase, con conseguente livellamento dei margini di profitto. Tuttavia, lo staff ha osservato che l'IFRS 15 preclude questo approccio; in particolare, la spiegazione di cui all'IFRS 15.BC308 osserva che (enfasi aggiunta):

“L'IFRS 15 chiarisce che solo i costi che danno origine a risorse che saranno utilizzate per adempiere le obbligazioni di fare in futuro e che si prevede di recuperare sono ammissibili per essere rilevati come attività. Tali requisiti fanno sì che solo i costi che soddisfano la definizione di attività siano rilevati come tali e che a un'entità non sia consentito differire i costi semplicemente per normalizzare i margini di profitto nel corso di un contratto ripartendo ricavi e costi in modo uniforme lungo la durata del contratto. Al fine di dare un obiettivo chiaro per la rilevazione e valutazione di un'attività derivante dai costi per l'adempimento di un contratto, il board ha deliberato che solo i costi direttamente riferiti a un contratto devono essere inclusi nel costo dell'attività.”

Discussioni a livello di TRG

Impairment test dei costi capitalizzati di acquisizione di un contratto (Agenda Paper 4; Luglio 2014)

Il TRG ha considerato se, nel testare per l'impairment attività capitalizzate derivanti da un contratto, le entità debbano tenere conto dei flussi finanziari previsti in qualsiasi periodo coperto dalle opzioni del cliente di proroga o rinnovo del contratto. I membri del TRG hanno considerato che i periodi di proroga e rinnovo vanno presi in considerazione se:

- si prevede che il cliente prorogherà o rinnoverà il contratto; e
- i costi capitalizzati del contratto sono relativi a beni o servizi che verrebbero trasferiti al cliente durante tali periodi di proroga o rinnovo.

Commento BDO

Sono sorte alcune domande sulla corretta classificazione dei costi ammissibili alla capitalizzazione (o che devono essere capitalizzati) nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria.

A nostro avviso, per una questione di scelta di criterio contabile, un'entità potrebbe scegliere di presentare i costi sostenuti per l'ottenimento di un contratto come:

- Una classe separata di attività immateriali nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, con l'ammortamento nella stessa voce dell'ammortamento delle attività immateriali nell'ambito di applicazione dello IAS 38. In base a questo approccio, l'ammortamento sarebbe classificato come costo di ammortamento «per natura» e sarebbe presentato al di fuori del costo dei beni venduti «per funzione», in quanto non è considerato un costo di conversione.
- Una classe di attività separata dalle attività immateriali nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. In base a questo approccio, l'ammortamento sarebbe considerato parte del costo dei beni venduti "per funzione" e come una variazione dei costi contrattuali "per natura".

Tuttavia, a nostro avviso, non esiste una scelta di criterio contabile per i costi di adempimento, in quanto questi fanno parte dei costi di conversione e sono quindi simili alle rimanenze. Pertanto, non è opportuno presentare i costi di adempimento come una classe separata di attività immateriali. Il secondo approccio sopra indicato dovrebbe essere seguito per i costi di adempimento.

Commento BDO - Costi di adempimento e commissioni basate sul successo

In uno scenario in cui la commissione è basata puramente sul successo (cioè il 100% del corrispettivo è subordinato all'ottenimento di un risultato positivo), il cliente paga solo per il servizio su cui si fonda la commissione basata sul successo. Ad esempio, servizi legali "no win, no fee".

Negli scenari in cui i ricavi sono rilevati nel corso del tempo, i costi di adempimento non possono essere rilevati come attività. Se i ricavi vengono rilevati nel corso del tempo (ossia uno o più criteri dell'IFRS 15.35 sono soddisfatti), allora il cliente ottiene il controllo dei beni e/o dei servizi man mano che l'obbligazione di fare è adempiuta. Detto in altro modo, l'entità che fornisce i beni o i servizi non controlla questi costi, il cliente lo fa.

Negli scenari in cui i ricavi sono rilevati in un determinato momento, i costi non possono essere differiti come costi di adempimento poiché tali costi non sono in grado di soddisfare tutti i criteri dell'IFRS 15.95:

- (a) i costi sono direttamente correlati al contratto o ad un contratto previsto, che l'entità può individuare nello specifico (può trattarsi, per esempio, dei costi sostenuti per servizi da fornire nel quadro del rinnovo del contratto vigente o per la progettazione di un'attività da trasferire secondo un contratto specifico non ancora approvato);
- (b) i costi consentono all'entità di disporre di nuove o maggiori risorse da utilizzate per adempiere (o continuare ad adempiere) le obbligazioni di fare in futuro; e
- (c) si prevede che i costi saranno recuperati.

In un accordo con success-fees, le entità non possono determinare se adempiranno l'obbligazione di fare in ciascun contratto separato, pertanto l'IFRS 15.95(b) non è soddisfatto. Ad esempio, nel caso di un fornitore di servizi legali "no win, no fee", l'entità può sostenere costi significativi nel tentativo di vincere una causa per il proprio cliente, ma non è in grado di determinare se avrà successo e il successo non è interamente sotto il controllo dell'entità.

Poiché l'IFRS 15.95(b) è scritto per richiedere che i costi siano utilizzati per adempiere alle obbligazioni di fare in futuro, l'incapacità di un'entità di dimostrare che adempierà a un'obbligazione di fare in un accordo con commissioni basate sul successo significa che i requisiti dell'IFRS 15.95(b) non possono essere soddisfatti. Come tali, tutti i costi vanno spesi nel momento in cui sono sostenuti, supponendo che non rientrino nell'ambito di applicazione di un altro IFRS applicabile (ad es. IAS 2, IAS 38, ecc.) e che soddisfino i criteri degli IFRS per la capitalizzazione.

La conseguenza pratica di questo risultato è una discrepanza, per alcune entità, tra la tempistica di rilevazione dei costi e i relativi ricavi. Nell'esempio del fornitore di servizi legali "no win, no fee", i costi sarebbero rilevati come spesa in un esercizio e tutte i ricavi in un altro esercizio quando l'obbligazione di fare è adempiuta, supponendo che siano soddisfatti i criteri della commissione basata sul successo.

L'espedito pratico dell'IFRS 15.4 di applicare i requisiti dello principio a portafogli di contratti simili non può comportare la rilevazione di costi di adempimento come attività poiché l'espedito pratico dipende dall'assunto che la sua applicazione non differisca in misura sostanziale dall'applicazione dello standard a contratti singoli.

Applicare l'IFRS 15 ad accordi individuali con success fees comporterebbe per l'entità l'incapacità di soddisfare l'IFRS 15.95(b) per le ragioni sopra esposte. Nonostante un'entità sia in grado di dimostrare un certo livello di certezza riguardo l'adempimento di alcune delle obbligazioni di fare in un portafoglio di contratti non può esprimere tale affermazione a livello di singolo contratto; pertanto, l'applicazione dell'espedito pratico non sarebbe consentita in questo caso (cfr. sezione 5.17 per ulteriori approfondimenti sui contratti con commissioni basate sul successo).

5.2. Modifiche del prezzo dell'operazione dopo l'inizio del contratto

Il prezzo dell'operazione può cambiare successivamente all'inizio del contratto perché il contratto contiene un corrispettivo variabile o perché il contratto viene rinegoziato con il cliente.

Qualsiasi modifica del prezzo dell'operazione derivante dalla rideterminazione dell'importo del corrispettivo variabile da ricevere (o dalla conferma dell'importo del corrispettivo variabile a causa della risoluzione di eventi incerti) è ripartita tra le obbligazioni di fare sulla stessa base in base agli stessi criteri utilizzati alla data di sottoscrizione del contratto. Pertanto, a partire dall'inizio del contratto, non vengono effettuate nuove ripartizioni del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare per riflettere variazioni dei prezzi di vendita a sé stanti. Gli importi attribuiti all'obbligazione o alle obbligazioni di fare che sono già state adempiute sono rilevati come ricavi (o come riduzione dei ricavi, ove necessario) nell'esercizio in cui il corrispettivo variabile è rideterminato.

Una modifica del prezzo dell'operazione derivante dalla rideterminazione del corrispettivo variabile è ripartita interamente tra uno o più beni o servizi distinti solo se sono soddisfatti i criteri per la ripartizione del corrispettivo variabile tra le obbligazioni di fare. Tali criteri sono i seguenti:

- Le condizioni di un pagamento variabile si riferiscono specificamente all'adempimento di un'obbligazione di fare o a beni o servizi distinti.
- La ripartizione soddisfa l'obiettivo che l'importo ripartito tra ciascuna obbligazione di fare o bene o servizio distinto rifletta l'importo cui il venditore si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento dei beni o servizi al cliente.

Le variazioni dei prezzi di vendita a sé stanti dopo l'inizio del contratto non si riflettono nella base per determinare la nuova ripartizione del prezzo dell'operazione.

Le linee guida sulle modifiche al contratto si applicano alle modifiche al prezzo dell'operazione che si verificano in conseguenza di una modifica al contratto (cfr. sezione 4.1 precedente). Tuttavia, occorre prestare particolare attenzione nell'individuare le obbligazioni di fare alle quali dovrebbe essere attribuita ogni eventuale modifica del prezzo contrattuale rivisto, in particolare quando la modifica comporta l'aggiunta di nuove obbligazioni di fare, il prezzo dell'operazione contiene un corrispettivo variabile e le stime di tale corrispettivo variabile cambiano a seguito di modifiche al contratto. Per le modifiche del prezzo dell'operazione che si verificano dopo una modifica al contratto, un venditore ripartisce la modifica del prezzo dell'operazione in uno dei seguenti modi applicabili:

- La modifica del prezzo dell'operazione è ripartita tra le obbligazioni di fare individuate nel contratto prima della modifica se, e nella misura in cui, la modifica del prezzo dell'operazione è attribuibile a un importo di corrispettivo variabile promesso prima della modifica e la modifica è contabilizzata come risoluzione del contratto originario e istituzione di un nuovo contratto.
- In ogni caso, se la modifica non è contabilizzata come un contratto separato, la modifica del prezzo dell'operazione è ripartita tra le obbligazioni di fare nel contratto modificato (ossia le obbligazioni di fare che non sono state adempiute o che sono state parzialmente adempiute immediatamente dopo la modifica).

Esempio 5.2-1

Premessa

L'entità X stipula un contratto che prevede la consegna dei prodotti A e B (che sono due obbligazioni di fare distinte con lo stesso prezzo di vendita a sé stante) per un importo fisso di CU5.000 più un corrispettivo variabile. Il corrispettivo variabile non può essere attribuito specificamente a uno dei due prodotti. L'entità X include un corrispettivo variabile di CU1.000 nel prezzo dell'operazione (ossia un totale di CU6.000) perché conclude che è altamente probabile che non vi sarà uno storno significativo di tale importo. L'entità X attribuisce quindi CU3.000 a ciascuno dei prodotti A e B.

Modifica del prezzo derivante da una modifica del contratto

Una volta consegnato il prodotto A (e rilevati ricavi pari a CU3.000), il contratto viene modificato, con l'aggiunta di una nuova obbligazione di fare al contratto (consegna del prodotto C) per ulteriori CU1.500, ma che ha un prezzo di vendita a sé stante di CU2.000. Il corrispettivo totale rimanente del contratto è quindi pari a CU4.500 (ossia il prezzo originario di CU6.000 più la modifica di CU1.500 meno CU3.000 di ricavi rilevati alla consegna del prodotto A). Conformemente alle linee guida sulle modifiche del contratto, ciò è contabilizzato come una risoluzione del contratto originario perché i *deliverables* rimanenti (prodotti B e C) sono distinti da quelli che sono già stati consegnati. Il corrispettivo futuro di CU4.500 è quindi ripartito tra i prodotti B e C in proporzione ai rispettivi prezzi di vendita a sé stanti, ossia CU2.700 per il prodotto B e CU1.800 per il prodotto C. La stima del corrispettivo variabile non ancora rilevato come ricavo di CU500 (e precedentemente incluso all'interno dei CU3.000 attribuiti al prodotto B) è inclusa nella ripartizione del prezzo tra i prodotti B e C perché non sono soddisfatte le condizioni dell'IFRS 15.85 per attribuirle ai soli prodotti A e B, ossia tale stima è legata anche alla prestazione connessa alla fornitura del prodotto C.

Modifica del prezzo contrattuale derivante da una rideterminazione del corrispettivo variabile

Prima di consegnare il prodotto B o il prodotto C, l'Entità X rivede la sua stima del corrispettivo variabile da CU1.000 a CU1.600. Poiché l'aumento di CU600 rispetto al prezzo dell'operazione è attribuibile a un corrispettivo variabile promesso prima della modifica e la modifica è stata contabilizzata come una risoluzione del contratto originario, è necessario attribuire una parte di questo corrispettivo al prodotto A. L'importo da attribuire si basa sulla stessa percentuale di corrispettivo variabile originariamente attribuita al prodotto A (ossia il 50%), il che significa che l'Entità X rileva immediatamente ricavi aggiuntivi per CU300 poiché il prodotto A è già stato consegnato. I CU300 rimanenti vengono quindi attribuiti a ciascuno dei prodotti B e C alla data di modifica del contratto in base ai rispettivi prezzi di vendita a sé stanti, ovvero CU180 al prodotto B e CU120 al prodotto C.

5.3. Vendite con diritto di reso

Un diritto di reso consente al cliente di ricevere:

- Il rimborso totale o parziale dell'eventuale corrispettivo versato
- Un credito, che può essere portato in detrazione di somme dovute, o che saranno dovute, al venditore
- Un altro prodotto in cambio
- Qualsiasi combinazione degli elementi di cui sopra.

Un diritto di reso può essere consentito per vari motivi come l'insoddisfazione del cliente per il prodotto o semplicemente accordato se il cliente cambia idea.

Sebbene il diritto di reso rientri nelle linee guida sul corrispettivo variabile dell'IFRS 15, il prezzo per articolo venduto (ossia il prezzo contrattuale) non varia. A differenza di altre situazioni in cui vi è un corrispettivo variabile, l'entità riceverà indietro i beni venduti quando viene esercitato il diritto di reso. Tuttavia, l'importo complessivo dei ricavi rilevati è soggetto a variabilità. Di conseguenza, l'IFRS 15 richiede che le disposizioni relative al corrispettivo variabile contenute nello standard (inclusi i requisiti sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile) si applichino quando si valuta l'importo dei ricavi da rilevare per i beni venduti con diritto di reso.

Per gli articoli che si prevede vengano restituiti, il venditore non rileva ricavi. Al contrario, rileva una passività per rimborsi futuri insieme a un'attività che rappresenta un articolo o articoli che si prevede vengano restituiti. Ogni eventuale passività per rimborsi futuri viene rivalutata e aggiornata a ogni data di bilancio. Se si prevede che il valore di realizzo dell'articolo da restituire (incluse eventuali rettifiche per i costi previsti di recupero dell'articolo e qualsiasi potenziale diminuzione di valore) sia inferiore al costo delle relative rimanenze, viene effettuata una rettifica al costo del venduto.

Esempio 5.3-1

L'Entità R, un rivenditore di abbigliamento, concede ai clienti il diritto di restituire qualsiasi merce entro 3 mesi dall'acquisto con un rimborso completo o un cambio di merce per un valore equivalente, se non danneggiata. Alla data di bilancio, le vendite effettuate nei 3 mesi precedenti ammontano a CU1 milione, con un costo di 750.000 CU per l'Entità R. Ha pertanto effettuato le seguenti registrazioni prima di contabilizzare i diritti di reso dei clienti:

Dr Cassa	1.000.000
Cr Ricavi	1.000.000
Dr Costo del venduto	750.000
Cr Rimanenze	750.000

L'esperienza storica dell'Entità R è che in media l'8% (in base al valore delle vendite) delle merci viene restituito, con una probabilità del 90% che il valore delle merci restituite ricadrà nell'intervallo compreso tra il 6% e il 10% del valore delle vendite. Pertanto, la migliore stima dell'Entità R è che beni venduti per CU920.000 non saranno restituiti (cioè stima che ci sarà uno storno dei ricavi rilevati fino alla data considerata di CU80.000), anche se in teoria tutti i beni venduti per CU1.000.000 potrebbero essere

restituiti. Conclude inoltre che è altamente probabile che merci vendute per CU900.000 non saranno stornate (cioè è altamente probabile che non ci sarà uno storno significativo superiore a CU100.000).

L'Entità R applica i requisiti sul corrispettivo variabile di cui all'IFRS 15 ed elabora le seguenti scritture contabili alla data di bilancio.

Dr Ricavi	100.000
Cr Passività per rimborsi futuri	100.000
Dr Rimanenze da restituire	75.000
Cr Costo del venduto	75.000

L'entità R valuta separatamente se l'attività di CU75.000, che rappresenta il costo dei beni da restituire a seguito dell'esercizio del diritto di reso da parte dei clienti, è recuperabile.

Commento BDO

Il paragrafo B26 dell'IFRS 15 afferma che lo scambio da parte del cliente di un prodotto contro un altro dello stesso tipo, della stessa qualità, dello stesso stato e dello stesso prezzo (per esempio, in cambio di un prodotto di colore o grandezza diversi) non è considerato un reso. Sebbene le merci possano essere restituite, non vi è variabilità nell'importo aggregato dei ricavi che saranno ricevuti dall'entità. Tale paragrafo assicura pertanto che le entità che consentono solo tali diritti di reso limitati non siano tenute ad applicare i requisiti sul corrispettivo variabile di cui all'IFRS 15.

A nostro avviso, quando ai clienti viene concesso un diritto generale di reso (cioè non ci sono limitazioni su quali prodotti diano diritto a un credito negozio), non è necessario determinare in che modo verrà successivamente utilizzato il rimborso in contanti o il credito merce. Se il cliente sceglie di utilizzare il credito merce per acquistare un prodotto simile (ad esempio, una camicia di colore diverso), si tratta di una seconda operazione. Tuttavia, in altri casi, in cui esistono limitazioni al diritto di reso, le entità possono essere tenute a sapere in che misura i clienti alla fine restituiscono le merci per un prodotto dello stesso tipo invece di accettare contanti, acquistare crediti o scambiare le merci restituite con un prodotto di diverso tipo. Nell'esempio di cui sopra, quindi, se l'Entità R non avesse concesso un diritto generale di reso, avrebbe anche la necessità di sapere quali clienti alla fine restituiscono un articolo per uno dello stesso tipo, della stessa qualità, dello stesso stato e dello stesso prezzo. Ciò a sua volta porterebbe a una passività per rimborsi futuri (e alla relativa rettifica dei ricavi per il corrispettivo variabile) inferiore a CU100.000. Similmente, l'attività che rappresenta le rimanenze da restituire (e la connessa rettifica del costo del venduto) sarebbe inferiore a CU75.000.

Nei casi in cui un'entità ha necessità di sapere in che misura le merci restituite sono scambiate con un prodotto dello stesso tipo, potrebbe dover aggiornare i propri sistemi di inventario per tenere traccia di tali informazioni. Determinare se si debba tenere traccia di tali informazioni sarà una questione di giudizio in quanto il livello delle restrizioni imposte ai resi potrebbe variare.

Quando un venditore trasferisce prodotti con diritto di reso, sono rilevati ricavi solo nella misura in cui il venditore si aspetta di averne diritto. Per determinare l'importo di corrispettivo cui si aspetta di avere diritto, un venditore:

- Applica le linee guida sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile;
- Considera la natura dei prodotti che prevede saranno restituiti.

Negli esercizi successivi il venditore aggiorna:

- La/e sua/e valutazione/i degli importi cui si aspetta di avere diritto in cambio dei prodotti trasferiti;
- La valutazione della passività per rimborsi futuri alla data di chiusura di ogni esercizio per cambiamenti delle aspettative circa l'ammontare dei rimborsi;
- La valutazione dell'attività (ossia in modo che corrisponda alle variazioni nella valutazione della passività per rimborsi futuri e a qualsiasi riduzione di valore rilevata).

Si noti che l'obbligazione di un venditore di accettare un reso durante il periodo di restituzione non è considerata un'obbligazione di fare aggiuntiva rispetto all'obbligazione di fornire un rimborso.

Discussioni a livello di TRG

Contabilizzazione delle commissioni di riapprovvigionamento e di altri costi correlati (Agenda Paper 35; Luglio 2015)

A volte vengono addebitate commissioni di riapprovvigionamento ai clienti quando restituiscono i prodotti all'entità. La maggior parte dei membri del TRG ha concordato con il parere dello staff secondo cui queste commissioni di riapprovvigionamento e altri costi correlati dovrebbero essere contabilizzati nel momento in cui il prodotto viene trasferito al cliente. Questo perché la vendita di un prodotto con spese di riapprovvigionamento è simile a un "diritto di reso parziale".

5.4. Garanzie

L'IFRS 15 distingue fra due tipi di garanzie:

- Garanzie che forniscono al cliente l'assicurazione che il prodotto funzionerà come previsto, perché è conforme alle specifiche concordate. Queste garanzie possono essere fornite sulla base del contratto (e quindi incluse nel prezzo di acquisto della merce), possono essere richieste dalla legge oppure sono fornite sulla base delle pratiche commerciali abituali del venditore. Esse sono contabilizzate in conformità con le indicazioni sulle garanzie su prodotti di cui allo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* e non come un'obbligazione di fare separata. Pertanto, un venditore rileva un accantonamento per i costi attesi per l'adempimento dell'obbligazione prevista dalla garanzia. Se la garanzia fornisce al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione di conformità del prodotto alle specifiche concordate, allora solo quel servizio incrementale costituirà un'obbligazione di fare cui dovrebbe essere attribuita una parte del prezzo dell'operazione.
- Garanzie opzionali che forniscono al cliente l'assicurazione di conformità alle specifiche concordate del prodotto per un periodo prolungato. Queste "garanzie prolungate" sono contabilizzate come un'obbligazione di fare separata dai relativi beni che sono stati venduti. È quindi necessario attribuire una parte del prezzo dell'operazione alla garanzia conformemente ai requisiti dell'IFRS 15.

Nel valutare se la garanzia fornisce al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione di conformità del prodotto alle specifiche concordate, può essere necessario giudizio. Un venditore tiene conto di fattori quali:

- Se la garanzia è richiesta per legge - in tal caso ciò indica che la garanzia non è un'obbligazione di fare separata
- La durata del periodo di copertura della garanzia - più lungo è il periodo, più è probabile che la garanzia promessa sia un'obbligazione di fare
- La natura delle attività che il venditore promette di effettuare - se il venditore deve effettuare attività specifiche per fornire l'assicurazione che il prodotto è conforme alle specifiche concordate (per esempio, il servizio di spedizione per la restituzione del prodotto difettoso), tali attività non fanno sorgere verosimilmente un'obbligazione di fare.

Se un cliente non ha la possibilità di acquistare una garanzia separatamente, questa è contabilizzata in conformità allo IAS 37 a meno che una parte o la totalità di tale garanzia non fornisca al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il bene o i servizi siano conformi alle specifiche concordate.

Commento BDO

In alcuni casi, sarà necessario valutare attentamente se una garanzia va oltre al fornire l'assicurazione che un prodotto è conforme alle specifiche concordate, e deve essere contabilizzata almeno in parte separatamente. Ad esempio, in alcune giurisdizioni le case automobilistiche includono un periodo di garanzia che va ben oltre il periodo richiesto dalla legge e viene utilizzato come strumento di marketing per aumentare le vendite.

Discussioni a livello di TRG

Garanzie come obbligazioni di fare (Agenda Paper 29; Marzo 2015)

Il TRG ha esaminato il modo in cui un'entità dovrebbe valutare se una garanzia su prodotti è un'obbligazione di fare separata quando la garanzia non ha un prezzo separato. Nell'ambito delle loro deliberazioni hanno preso in considerazione una garanzia fornita da un'azienda di valigie ai propri clienti in cui si impegna a riparare o sostituire gratuitamente il bagaglio in caso di danneggiamento o rottura. Il parere dello staff è

che tale garanzia include un servizio poiché l'azienda di valigie si sta impegnando a riparare qualsiasi guasto al prodotto per un periodo indefinito, che va oltre l'assicurazione che il bagaglio funzionerà come previsto. Cioè, la natura della promessa del venditore va oltre il fornire un'assicurazione che il prodotto sia conforme a una specifica concordata.

Il TRG ha generalmente concordato con questa conclusione, anche se c'è stato un certo dibattito sul fatto che l'assenza di una data di scadenza della garanzia fornita nell'esempio del bagaglio fosse un fattore più pervasivo. In definitiva, è stato generalmente concordato che le entità dovranno considerare la sostanza di una particolare garanzia ed esercitare un giudizio basato sui fatti e circostanze specifici nel concludere se una garanzia non pagata separatamente contenga un'obbligazione di fare separata che è un servizio. Tale valutazione non è necessariamente limitata ai tre fattori individuati nell'IFRS 15.

Commento BDO

Alcune garanzie conferiscono all'acquirente il diritto al risarcimento (cioè al rimborso), piuttosto che alla sostituzione o alla riparazione.

Ci si pone quindi la questione se una garanzia che dà diritto al rimborso di un prodotto difettoso debba essere contabilizzata come una garanzia ai sensi dello IAS 37 o come un diritto di reso ai sensi dell'IFRS 15, che darà luogo a un corrispettivo variabile.

A nostro avviso, il diritto di un cliente di restituire un articolo difettoso in cambio di un rimborso in contanti dovrebbe essere considerato un diritto di reso, come discusso nella sezione 5.3 precedente. In molti casi, molte entità rileveranno un accantonamento e il costo associato per l'utile che sarà stornato quando i beni verranno restituiti, piuttosto che una riduzione dei ricavi per il rimborso stimato e un'attività separata per il costo originario dei beni che verranno restituiti.

L'IFRS 15 chiarisce che una garanzia che fornisce al cliente un diritto di reso va contabilizzata come corrispettivo variabile sulla base della definizione di diritto di reso. Questa tesi trova supporto nelle Basis for Conclusions dell'IFRS 15, ove si afferma, al paragrafo BC367:

“Un diritto di reso conferisce all'entità il diritto contrattuale di recuperare il bene da un cliente se il cliente esercita la sua opzione di restituire il bene e ottenere un rimborso.”

Inoltre, il paragrafo BC376 afferma che

“...il Board ha deciso che un'entità dovrebbe rilevare una garanzia che fornisce un'assicurazione come una passività separata per la sostituzione o la riparazione di un prodotto difettoso.”

Questa definizione di garanzia che fornisce un'assicurazione non include i prodotti difettosi che vengono restituiti a fronte di un rimborso, ma contempla solo i prodotti difettosi che vengono sostituiti o riparati. Nel trattare le garanzie, il Board afferma, al paragrafo BC369, che:

“...Una caratteristica comune di tutte le garanzie è che un'entità si impegna a essere pronta a sostituire o riparare il prodotto conformemente ai termini e alle condizioni della garanzia...”

Di conseguenza, i ricavi rilevati per la vendita di beni venduti con una garanzia che conferisce al cliente il diritto di restituire un prodotto difettoso in cambio di un rimborso saranno soggetti alle linee guida sul corrispettivo variabile. Ciò rende necessaria una stima dell'importo di ricavi cui il venditore avrà diritto, che sarà l'importo lordo per tutte le merci meno l'importo dei ricavi attribuibili agli articoli che si stima verranno restituiti. In altre parole, non viene rilevato alcun ricavo per gli articoli che si prevede verranno restituiti.

Nello stimare l'importo di ricavi cui un venditore avrà diritto, l'IFRS 15 limita l'importo dei ricavi che possono essere rilevati a un importo per il quale è altamente probabile che non vi sarà un successivo storno significativo dell'importo cumulato dei ricavi rilevati quando la successiva incertezza (in questo caso, il numero di prodotti difettosi restituiti in cambio di un rimborso) è risolta. Nello stimare l'importo dei ricavi è necessario utilizzare l'approccio del valore atteso (la somma degli importi ponderati per la probabilità di un portafoglio di contratti di elementi simili) o l'approccio dell'importo più probabile (il singolo risultato più probabile di un contratto). L'approccio scelto è quello ci si aspetta meglio preveda l'importo di corrispettivo cui un'entità avrà diritto in ultima analisi una volta che l'esperienza dei rendimenti effettivi è nota.

Ciò significa che in ultima analisi non vengono rilevati ricavi per i prodotti restituiti per i quali viene effettuato un rimborso e che eventuali modifiche dell'importo stimato dei rimborsi da un esercizio all'altro sono contabilizzate come rettifiche dei ricavi verso l'alto o verso il basso. Ciò è coerente con la

contabilizzazione del corrispettivo variabile, che è analogamente registrato come rettifica del prezzo dell'operazione. In base alle linee guida esistenti, il modo in cui tali accordi sono contabilizzati varia e quindi alcune entità dovranno modificare il loro approccio.

5.5. Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante

Quando un terzo interviene nella fornitura al cliente di beni o servizi, il venditore deve determinare se la promessa configura per sua natura un'obbligazione di fare per:

- fornire esso stesso i beni o servizi specificati (ossia l'entità agisce per conto proprio); o
- provvedere affinché i beni o servizi siano forniti dal terzo (ossia l'entità agisce in qualità di rappresentante).

Un venditore che agisce per conto proprio controlla un bene o un servizio prima che questo sia trasferito al cliente. Può adempiere esso stesso a un'obbligazione di fare o incaricare un'altra parte (ad esempio, un subappaltatore) di adempiere in tutto o in parte a un'obbligazione di fare per suo conto. Quando un venditore, che agisce per conto proprio, adempie a un'obbligazione di fare, rileva ricavi all'importo lordo. Tuttavia, il venditore non agisce necessariamente per conto proprio se ottiene il titolo di proprietà di un prodotto solo poco prima che il titolo di proprietà venga trasferito a un cliente.

L'obbligazione di un rappresentante è di provvedere affinché i beni o servizi siano forniti da un terzo. Quando un venditore agisce in qualità di rappresentante, e adempie a un'obbligazione di fare, rileva ricavi come l'importo di qualsiasi tariffa o commissione cui si aspetta di avere diritto. La tariffa o la commissione di un venditore può essere l'importo netto di corrispettivo che esso trattiene dopo aver pagato al terzo il corrispettivo ricevuto in cambio dei beni o servizi che devono essere forniti da tale parte. Un venditore che agisce in qualità di rappresentante non controlla il bene o il servizio prima che sia trasferito al cliente dell'entità che agisce per conto proprio.

Gli indicatori che un'entità agisce per conto proprio includono:

- avere la responsabilità principale di adempiere alla promessa di fornire lo specifico bene o servizio;
- assumersi il rischio di magazzino prima che lo specifico bene o servizio è stato trasferito al cliente o dopo il trasferimento del controllo al cliente (ad esempio, il cliente ha il diritto di reso);
- avere potere discrezionale nello stabilire il prezzo dello specifico bene o servizio.

La pertinenza di ciascuno di questi indicatori dipende dalla natura dello specifico bene o servizio e indicatori diversi possono fornire prove maggiori in contratti diversi.

Commento BDO

Nella prassi, a volte è difficile identificare se un venditore agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante. Ad esempio, le operazioni che riguardano beni e servizi virtuali sono spesso eseguite in millisecondi e coinvolgono più controparti. Di conseguenza, il controllo su un bene virtuale può, in alcuni casi, trasferirsi quasi istantaneamente.

Valutare se un venditore agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante può anche essere complesso in situazioni in cui esiste una collaborazione tra due parti per fornire un prodotto su richiesta a un cliente. Ad esempio, l'Entità A installa sistemi di filtrazione dell'acqua nei locali commerciali dell'Entità B, dove il prodotto (acqua filtrata) viene consegnato su richiesta da un'azienda municipalizzata di fornitura d'acqua, con l'Entità B che riceve una parte dei proventi dal cliente. Nessuna delle parti sembra controllare il bene sottostante (l'acqua) prima della consegna al cliente; quindi, è difficile valutare quale entità agisce per conto proprio o quale in qualità di rappresentante. A nostro avviso, va identificata un'entità che agisce per conto proprio in qualsiasi operazione che dà luogo a ricavi, il che significa che vanno presentati ricavi lordi da almeno una parte dell'operazione, anche se esiste una collaborazione significativa con altre entità nella fornitura di un bene o servizio sottostante.

È probabile che si debba prestare particolare attenzione ai precisi termini contrattuali degli accordi per determinare la natura delle promesse fatte (ossia ciò che ciascuna parte fornisce) e il corrispettivo da pagare a ciascuna parte. Ciò si collega alla prima delle cinque fasi dell'IFRS 15, che consiste nell'individuare il contratto, compresi i beni o servizi da trasferire e le modalità di pagamento.

La complessità di questa tematica emerge anche in situazioni in cui vi sono accordi di "drop shipping". Il drop shipping è una modalità di gestione della catena di approvvigionamento in cui un'entità non detiene scorte fisiche dei beni che vende; essa organizza semplicemente la vendita tra un cliente e il suo fornitore e

il fornitore spedisce direttamente al cliente. Ciò sta diventando sempre più comune nelle vendite al dettaglio online, dove i rivenditori hanno meno inventario fisico a disposizione, poiché i clienti non hanno mai bisogno di interagire con l'inventario detenuto da un rivenditore.

In tali casi, è meno probabile che il possesso fisico e il titolo di proprietà siano rilevanti per stabilire se il rivenditore che facilita la spedizione tra il suo fornitore e il cliente finale agisca per conto proprio o in qualità di rappresentante nell'ambito dell'operazione. In questo caso, le entità dovrebbero considerare attentamente altri fattori nel determinare se agiscono per conto proprio o in qualità di rappresentanti, tra cui:

- L'entità ha libertà d'azione nello stabilire il prezzo?
- L'entità riceve solamente una tariffa fissa per instaurare il rapporto tra il fornitore e il cliente?
- Con chi ha a che fare il cliente in caso di problemi relativi alla qualità del prodotto o resi?
- I beni sono personalizzati o interscambiabili con altri beni?
- Quale entità ha la responsabilità principale (o maggiore) nei confronti del cliente che riceve i beni?

Discussioni a livello di TRG

Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante (Agenda Paper 1; Luglio 2014 e Chiarimenti all'IFRS 15)

In relazione alle linee guida di cui sopra, il TRG ha discusso alcune questioni relative ai paragrafi B34-B38 ("Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante"). Alcune parti interessate si sono chieste se il controllo sia sempre la base per determinare se un'entità agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante, e in che modo il principio del controllo e gli indicatori di cui al paragrafo B37 lavorino insieme. Altre parti interessate si sono chieste come applicare il principio del controllo a contratti che riguardano beni o servizi immateriali.

In conseguenza di ciò, lo IASB ha emesso, ad aprile 2016, alcuni "Chiarimenti all'IFRS 15" per chiarire l'applicazione del principio del controllo. Ha modificato i paragrafi B34-B38 dell'IFRS 15, gli Esempi 45-48 di accompagnamento all'IFRS 15 e ha aggiunto gli Esempi 46A e 48A. Il FASB ha raggiunto le medesime decisioni dello IASB circa l'applicazione del principio del controllo nel valutare se un'entità agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante.

Nella riunione del luglio 2014 il TRG ha discusso se alcuni tipi di fatturazione ai clienti debbano essere contabilizzati come ricavi:

- costi di spedizione e gestione
- rimborsi di altre spese "out-of-pocket"
- imposte riscosse dai clienti.

I membri di TRG hanno osservato che il principio sui ricavi fornisce una guida sufficiente per determinare la presentazione appropriata degli importi fatturati ai clienti e che un'entità registra quindi l'importo lordo ricevuto da un cliente, a meno che l'entità non riscuota importi solo per conto di terzi. È necessario prendere in considerazione le indicazioni sull'entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante per determinare come presentare queste tipologie di fatturazione.

Commento BDO

I chiarimenti emessi dallo IASB in merito alle valutazioni volte a determinare se l'entità agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante hanno fornito ulteriori indicazioni su come va interpretato e applicato il principio; tuttavia, ci sono ancora molte situazioni che richiederanno un giudizio significativo. Gli esempi che seguono illustrano tali scenari.

Esempio 5.5-1

Scenario 1 - l'intermediario agisce in qualità di rappresentante

L'Entità Z gestisce un grande gioco di ruolo online multiplayer in cui i clienti pagano una tariffa fissa per acquistare il videogioco e quindi possono pagare quote aggiuntive per accessori e armi, e per acquistare l'accesso mensile a una versione migliorata del gioco. L'Entità Z vende l'accesso mensile al gioco tramite carte fisiche vendute in vari punti vendita posseduti e gestiti da terzi non correlati. Il rivenditore non

paga alcun corrispettivo all'Entità Z fino a quando le carte non vengono vendute al cliente finale (ossia il rivenditore non ha alcun rischio di magazzino) e, in quanto tale, agisce in qualità di rappresentante. Il rivenditore riferisce trimestralmente il numero di carte vendute all'Entità Z e versa il pagamento, meno la commissione per ogni carta venduta. Il rivenditore è libero di addebitare al cliente finale qualsiasi commissione desideri, ma è tenuto a pagare una tariffa fissa all'Entità Z per ogni carta venduta.

Applicando le indicazioni della guida nell' IFRS 15, l'Entità Z giunge alla conclusione di agire per conto proprio nell'ambito dell'operazione. La questione è se l'Entità Z debba stimare l'importo dei ricavi da registrare, poiché l'importo lordo pagato dal cliente al rivenditore potrebbe non essere segnalato all'Entità Z. A nostro avviso, un'entità sarebbe tenuta a stimare l'importo lordo dei ricavi che registra. Lo IASB ha riconosciuto questa potenziale complessità nelle Basis of Conclusions delle modifiche all'IFRS 15 riguardanti le considerazioni volte a determinare se l'entità agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante. Nel riconoscere questa complessità, lo IASB ha osservato che si tratta essenzialmente di una tematica relativa alla Fase 3 del processo dell'IFRS 15 (ossia la determinazione del prezzo dell'operazione).

Scenario 2 - l'intermediario agisce per conto proprio

La fattispecie è la stessa dello Scenario 1, tranne per il fatto che il rivenditore agisce per conto proprio, dal momento che pre-acquista le carte e ha un rischio di magazzino in quanto non ha un diritto di reso per le carte invendute.

La questione è se l'Entità Z debba presentare i ricavi in base al prezzo pagato dal consumatore finale o al prezzo stabilito tra l'Entità Z e il rivenditore.

In questo caso, il rivenditore non sta agendo come entità "pass-through" che facilita solamente l'operazione tra l'Entità Z e il consumatore finale. La natura del rapporto del rivenditore con l'Entità Z è l'acquisto di una promessa (ossia l'accesso a un videogioco) e il trasferimento di tale promessa a un consumatore finale a un prezzo maggiorato. Di conseguenza, l'importo di ricavi addebitati dal rivenditore al consumatore è indipendente dal corrispettivo guadagnato dall'Entità Z in cambio della promessa che trasferisce al rivenditore. Ciò significa che i ricavi dell'Entità Z vanno determinati in base al prezzo concordato tra l'Entità Z e il rivenditore.

IFRS Interpretations Committee (il Comitato) Agenda Decisions

Nel maggio 2022 il Comitato ha pubblicato un'agenda decision finale relativa alla valutazione dei criteri di cui all'IFRS 15.B34 - B38 per determinare se un'entità agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante.

Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante: Rivenditore di software

Il Comitato ha trattato la seguente fattispecie riguardante un rivenditore di licenze software.

Il rivenditore ha un accordo di distribuzione con un produttore di software che:

- a. conferisce al rivenditore il diritto di concedere (vendere) le licenze software standard del produttore ai clienti;*
- b. richiede al rivenditore di fornire consulenza pre-vendita a ciascun cliente, prima della vendita delle licenze software, per identificare il tipo e il numero di licenze software che soddisfino le esigenze del cliente; e*
- c. dà al rivenditore potere discrezionale nel determinare il prezzo delle licenze software da vendere ai clienti.*

Se il cliente decide di non acquistare licenze software, non paga nulla. Il rivenditore e il cliente non stipulano alcun contratto. Se il cliente decide di acquistare uno specifico tipo e numero di licenze software, il rivenditore negozia il prezzo di vendita con il cliente, effettua un ordine al produttore del software per conto del cliente (e paga il produttore) e fattura al cliente il prezzo concordato.

Il produttore del software fornisce al cliente le licenze software ordinate, rilasciate a nome del cliente, tramite un portale software insieme alla chiave necessaria per l'attivazione. Il produttore del software e il cliente stipulano un contratto che specifica il diritto del cliente di utilizzare il software, una garanzia che copre la funzionalità del software e la durata della licenza.

Se il rivenditore consiglia al cliente di ordinare un tipo o un numero errato di licenze software (che non soddisfano le esigenze del cliente), il cliente può rifiutare di prendere in consegna le licenze. Il rivenditore non è in grado di restituire le licenze rifiutate al produttore del software o di venderle a un altro cliente.

La prima fase nella contabilizzazione delle licenze software consiste nell'individuare gli specifici beni o servizi da fornire al cliente.

Nella fattispecie descritta nella richiesta, il contratto del rivenditore con il cliente include una promessa esplicita di fornire un tipo e un numero specifici di licenze software standard al cliente.

Il Comitato ha osservato che la consulenza pre-vendita fornita dal rivenditore, ai sensi dell'accordo di distribuzione tra il produttore del software e il rivenditore, non è una promessa implicita nel contratto con il cliente. Al momento della stipula del contratto con il cliente, il rivenditore ha già fornito la consulenza. Non ci sono ulteriori consigli da fornire da parte del rivenditore e i consigli già forniti non saranno trasferiti al cliente dopo l'inizio del contratto. Di conseguenza, al momento della stipula del contratto con il cliente, non vi è alcuna valida aspettativa che il rivenditore trasferisca al cliente un bene o un servizio diverso dalle licenze software standard.

Pertanto, il Comitato ha concluso che, secondo la fattispecie descritta nella richiesta, i beni promessi nel contratto del rivenditore con il cliente sono le licenze software standard. Poiché le licenze software standard sono l'unico bene promesso nel contratto con il cliente, esse sono beni distinti da fornire al cliente. Tali licenze sono pertanto gli specifici beni da fornire al cliente come descritto nel paragrafo B34A(a).

La seconda fase consiste nel valutare se il rivenditore controlla le licenze software standard prima che vengano trasferite al cliente.

Nella fattispecie descritta nella richiesta, il rivenditore valuta se ottiene il controllo delle licenze software standard dal produttore del software prima che vengano trasferite al cliente. Tale valutazione del controllo richiede la presa in considerazione dei fatti e delle circostanze specifici, tra i quali figurano i termini e le condizioni dei contratti tra il rivenditore e il cliente, tra il rivenditore e il produttore di software e tra il produttore di software e il cliente.

Se, dopo aver applicato i principi e le disposizioni in materia di controllo di cui all'IFRS 15, non è chiaro se il rivenditore agisca per conto proprio o in qualità di rappresentante, il rivenditore considera gli indicatori di cui al paragrafo B37 nel valutare se ottiene il controllo delle licenze software standard dal produttore del software prima che siano trasferite al cliente. Nello schema di fatto descritto nella richiesta, il Comitato ha osservato che:

- a. le licenze software fornite al cliente esistono solo dopo che il rivenditore ha effettuato un ordine con il produttore del software e il produttore ha emesso le licenze software a nome del cliente. Il produttore è responsabile della funzionalità del software, nonché del rilascio e dell'attivazione delle licenze. Il produttore è pertanto responsabile sotto tale aspetto dell'adempimento della promessa di fornire le licenze al cliente (paragrafo B37(a)).
- b. Il rivenditore è la parte che interagisce con il cliente prima e dopo la fornitura delle licenze software al cliente, assumendosi la responsabilità delle licenze rifiutate. Il rivenditore è pertanto responsabile sotto tale profilo dell'adempimento della promessa di fornire le licenze al cliente (paragrafo B37(a)).
- c. Il rivenditore non ottiene un pool di licenze software prima di stipulare il contratto con il cliente e non può, ad esempio, destinare le licenze software a un altro cliente. Il rivenditore non ha quindi alcun rischio di magazzino prima che le licenze vengano fornite al cliente, ma ha poi un rischio di magazzino fino a quando il cliente non accetta le licenze (paragrafo B37(b)).
- d. Il rivenditore ha potere discrezionale nello stabilire il prezzo delle licenze software (paragrafo B37(c)). La discrezionalità in materia di prezzi può essere meno rilevante ai fini della valutazione del controllo se, ad esempio, il mercato delle licenze software è tale che il rivenditore, di fatto, dispone di una flessibilità limitata nella determinazione del prezzo.

Il Comitato ha osservato che la conclusione in merito al fatto che il rivenditore agisca per conto proprio o in qualità di rappresentante dipende dai fatti e dalle circostanze specifici, compresi i termini e le condizioni dei contratti pertinenti. Il rivenditore applica giudizio nell'effettuare la sua valutazione complessiva volta a determinare se sta agendo per conto proprio o in qualità di rappresentante, anche considerando la rilevanza degli indicatori per la valutazione del controllo e la misura in cui danno prova del controllo delle licenze software standard prima che siano trasferite al cliente, nel contesto dell'inquadramento concettuale e dei requisiti di cui ai paragrafi B34-B38 dell'IFRS 15.

Il Comitato ha osservato che il rivenditore comunicherebbe (a) informazioni rilevanti in materia di principi contabili ai sensi dello IAS 1 Presentazione del bilancio, e (b) le informazioni richieste dall'IFRS 15, fra cui informazioni sulle sue obbligazioni di fare (paragrafo 119) e i giudizi formulati nell'applicazione dell'IFRS 15 che hanno un impatto significativo sulla determinazione dell'importo e della tempistica dei ricavi provenienti da contratti con i clienti (paragrafo 123).

5.6. Beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione

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 crediti premio al cliente (o punti), opzioni di rinnovo del contratto o altri sconti sui futuri acquisti di beni o servizi. Tali opzioni offerte cliente danno origine a un'obbligazione di fare nel contratto quando l'opzione conferisce al cliente un diritto significativo che non riceverebbe senza la stipula del contratto. In tali casi, il venditore è tenuto a differire la parte del pagamento ricevuto dal cliente relativa a tali beni o servizi futuri e a rilevare tale parte come ricavo solo quando tali beni o servizi futuri vengono trasferiti al cliente (o quando l'opzione scade).

La ripartizione si basa sui rispettivi prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi e, se i prezzi dei beni o servizi potenziali futuri non sono osservabili, essi sono stimati. Questa stima prende in considerazione qualsiasi sconto che il cliente riceverebbe senza esercitare l'opzione insieme alla probabilità che l'opzione venga esercitata.

Esempio 5.6-1

L'Entità P, una catena di pizzerie, intraprende una campagna promozionale offrendo ai clienti un buono che dà diritto a uno sconto del 50% sul loro prossimo acquisto (valido fino a 30 giugno 20X8) se spendono più di CU50 in un'unica transazione durante il mese di dicembre 20X7. L'Entità P ritiene che ogni buono emesso conferisca al cliente un diritto significativo (ossia uno sconto del 50% sul prossimo acquisto) e costituisca quindi un'obbligazione di fare separata cui dovrebbero essere attribuiti i ricavi per ogni pasto idoneo venduto.

Nel mese di dicembre 20X7 l'Entità P ha emesso 10.000 buoni su vendite di CU600.000 (ovvero una spesa media di CU60). Le vendite totali nel mese di dicembre 20X7 sono state di CU700.000 poiché alcuni clienti hanno speso meno di CU50 in una singola transazione (generando vendite per CU100.000 in totale) e quindi non hanno ricevuto un buono sconto.

Sulla base dell'esperienza storica di recenti promozioni simili, l'Entità P prevede che il 25% dei clienti che ricevono un buono tornerà e lo utilizzerà durante i primi 6 mesi del 20X8, con una spesa media prevista cui si applicherà lo sconto pari a CU80. L'Entità P stima, pertanto, che il prezzo di vendita a sé stante di ciascun buono sia CU10 (ossia $CU80 \times 50\% \times 25\%$).

L'Entità P ripartisce pertanto i CU60 ricevuti su ciascun acquisto idoneo nel mese di dicembre 20X7 come segue:

Ricavi:	$CU60 / (CU60 + CU10) \times CU60 =$	CU51,43
Corrispettivo attribuito a ciascun buono:	$CU10 / (CU60 + CU10) \times CU60 =$	<u>CU 8,57</u>
		<u>CU60,00</u>

Di conseguenza, l'Entità P elabora le seguenti scritture contabili nel mese di dicembre 20X7:

Dr Cassa	700,000
Cr Ricavi	614,300
Cr Risconti passivi	85,700

Supponendo che non vi sia alcuna variazione nel numero di buoni che l'Entità P prevede saranno utilizzati, l'Entità P rileva i risconti passivi come ricavi al primo degli eventi seguenti:

- l'utilizzo del buono; e
- la scadenza del buono (30 giugno 20X8).

Discussioni a livello di TRG

Contabilizzare l'esercizio di un diritto significativo da parte del cliente (Agenda Papers 18 e 32; gennaio e marzo 2015)

L'IFRS 15 non fornisce indicazioni esplicite sull'approccio contabile da applicare quando tale opzione viene esercitata. Si pone la questione se tale opzione debba essere:

- considerata come una continuazione del contratto originario, per cui il corrispettivo aggiuntivo sarebbe attribuito al diritto significativo;
- considerata come una modifica del contratto, il che richiede che il corrispettivo venga nuovamente ripartito tra le obbligazioni di fare; o
- trattata come un corrispettivo variabile.

I membri del TRG hanno ritenuto che l'opzione di esercitare il diritto significativo debba essere considerata come una continuazione del contratto, ma hanno concordato con il parere dello staff secondo cui sarebbe ragionevole per un'entità contabilizzarla come una continuazione del contratto o una modifica del contratto. È stata respinta la possibilità di trattare l'importo attribuito al diritto significativo come un corrispettivo variabile.

Discussioni a livello di TRG

Valutazione volta a determinare se un'opzione dà origine a un diritto significativo (Agenda Paper 6; Ottobre 2014)

Il TRG ha discusso due questioni relative alla valutazione se le opzioni offerte al cliente per l'acquisto di beni e servizi aggiuntivi diano origine a un diritto significativo:

- 1) Se la valutazione deve essere effettuata solo nel contesto dell'operazione corrente o se deve tenere conto operazioni passate e operazioni future previste
- 2) Se la valutazione debba prendere in considerazione fattori qualitative e quantitativi

La maggior parte dei membri del TRG ha convenuto che la valutazione dovrebbe:

- tenere conto delle operazioni passate e future, insieme a quelle correnti; e
- prendere in considerazione fattori qualitativi (ad esempio se il diritto si accumula nel tempo come avviene con i punti fedeltà).

Distinguere tra opzioni e corrispettivo variabile (Novembre 2015)

Un'altra questione sollevata è stata quella volta a determinare quando un contratto contiene un'opzione per l'acquisto di beni e servizi aggiuntivi o include un corrispettivo variabile basato su una quantità variabile. Ci si potrebbe porre questa domanda, ad esempio, se un'azienda di software concede 500 licenze per l'utilizzo del software a un costo fisso di CU500.000, con un prezzo per utenti aggiuntivi pari a CU800.

I membri del TRG hanno convenuto che dovrebbero essere presi in considerazione tutti i fatti e le circostanze quando si analizzano questi tipi di contratti e che questa analisi richiede giudizio. Tuttavia, essi hanno concluso che il primo passo per distinguere tra beni o servizi opzionali e corrispettivo variabile per i beni o servizi promessi consiste nell'identificare:

- la natura della promessa dell'entità al cliente; e
- i diritti e le obbligazioni esigibili delle parti.

Con un'opzione per beni o servizi aggiuntivi, il cliente ha un diritto attuale a scegliere di acquistare beni o servizi aggiuntivi distinti (o di modificare i beni e i servizi da consegnare). Prima dell'esercizio di tale diritto da parte del cliente, il venditore non ha un'obbligazione attuale a fornire tali beni o servizi e il cliente non è obbligato a pagare per tali beni o servizi.

Al contrario, nel caso di corrispettivo variabile per un bene o servizio promesso, il venditore e il cliente hanno precedentemente stipulato un contratto che richiede all'entità di trasferire il bene o servizio promesso e al cliente di pagare per tale bene o servizio promesso. Gli eventi futuri che comportano un corrispettivo aggiuntivo si verificano dopo (o man mano) che il controllo dei beni o servizi è stato (o è) trasferito. Quando un contratto include un corrispettivo variabile basato sulle azioni di un cliente, tali azioni non obbligano il venditore a fornire ulteriori beni o servizi distinti (o a modificare i beni o servizi da trasferire), ma piuttosto risolvono l'incertezza associata all'importo di corrispettivo variabile che il cliente è obbligato a pagare.

5.7. Opzioni di rinnovo

Un'opzione di rinnovo è diversa dai programmi fedeltà per i clienti e diversa da molti tipi di buoni sconto. Con i programmi fedeltà e i buoni, i beni o i servizi sottostanti nel contratto con il cliente avranno spesso una natura diversa e, di conseguenza, sarebbero considerati come prodotti separati piuttosto che essere simili ai beni o servizi originari nel contratto originario. Un'opzione di rinnovo, al contrario, conferisce al cliente il diritto di acquistare beni o servizi aggiuntivi dello stesso tipo di quelli forniti nell'ambito di un contratto esistente.

Se l'entità concede a un cliente l'opzione di acquistare beni o servizi aggiuntivi, tale opzione dà origine a un'obbligazione di fare solo se conferisce al cliente un diritto significativo che non riceverebbe senza la stipula di tale contratto (per esempio, uno sconto che è incrementale rispetto alla gamma di sconti normalmente concessi). Analogamente, anche l'opzione di acquistare beni o servizi aggiuntivi a un prezzo che rifletta il loro prezzo di vendita a sé stante non costituisce un diritto significativo, anche se può essere esercitata solo mediante la stipula di un precedente contratto.

Esempio 5.7-1

L'Entità G gestisce palestre per i suoi membri. Per diventare membro, il cliente deve pagare una quota di iscrizione anticipata una tantum di CU1.000 e una quota di abbonamento annuale. La quota di iscrizione dà quindi diritto al cliente di rinnovare il contratto, è cioè un'opzione per acquistare in futuro i servizi della palestra pagando l'abbonamento annuale ed evitando la quota di iscrizione anticipata negli anni successivi.

L'Entità G valuta se la quota di adesione si riferisce al trasferimento di un bene o servizio promesso all'inizio dell'abbonamento del cliente e conclude che non è così. Invece, la quota di iscrizione è un pagamento anticipato per i futuri servizi della palestra. Per determinare se la quota anticipata debba essere rilevata nel corso della durata contrattuale (ad esempio un anno) o in base alle aspettative di rinnovo (ad esempio potenzialmente più di un anno), l'Entità G deve valutare se l'opzione di rinnovo dà luogo a un diritto significativo.

L'Entità G conclude che l'opzione di rinnovo (cioè il diritto di continuare oltre il primo anno come membro della palestra) è un'obbligazione di fare separata perché si traduce in un diritto significativo conferito ai membri. Poiché un membro non paga la quota anticipata negli anni di rinnovo dell'abbonamento, l'opzione di acquistare beni e servizi aggiuntivi è un diritto significativo, in quanto essenzialmente sconta i periodi di abbonamento successivi rispetto a un membro della palestra che si iscrive per un nuovo abbonamento.

L'Entità G rileva quindi le CU1.000 a quote costanti per il periodo in cui si aspetta che i clienti rimangano membri della palestra. La quota di abbonamento annuale è rilevata nel corso del periodo annuale cui si riferisce.

Se un'opzione di rinnovo costituisce un diritto significativo, come alternativa pratica alla stima del prezzo di vendita a sé stante dell'opzione, l'entità può ripartire il prezzo dell'operazione tra i beni e servizi opzionali con riferimento ai beni e servizi che prevede di fornire e al corrispondente importo atteso di corrispettivo se le due condizioni seguenti sono soddisfatte:

1. I beni o servizi aggiuntivi sono simili ai beni o servizi originari del contratto (ossia un venditore continua a fornire ciò che già forniva). Di conseguenza, è più intuitivo considerare i beni o i servizi sottostanti a tali opzioni come parte del contratto iniziale.
2. I beni o i servizi aggiuntivi sono forniti sulla base dei termini del contratto originario. Di conseguenza, la posizione del venditore è limitata in quanto non può modificare tali termini e condizioni e, in particolare, non può modificare il prezzo dei beni o dei servizi aggiuntivi al di là dei parametri specificati nel contratto originario.

Esempio 5.7-2

L'Entità F, una società di calcio professionistica, offre abbonamenti per la stagione successiva (stagione 1) al prezzo di CU5.000. Nell'ambito di una campagna promozionale, offre ai tifosi la possibilità di acquistare

un abbonamento per la stagione successiva (stagione 1) al costo di CU8.000, che garantirà anche a tali tifosi il diritto a uno sconto del 25% sul prezzo dell'abbonamento standard per le successive 4 stagioni (stagioni 2-5).

Si prevede che il prezzo degli abbonamenti annuali nei prossimi anni rimarrà di CU5.000. Inoltre, si prevede che tutti i tifosi che acquisteranno un abbonamento per CU8.000 eserciteranno l'opzione di acquistare abbonamenti scontati nelle stagioni 2-5 (ovvero, ci sarà un tasso di rinnovo del 100%).

L'Entità F conclude che si applica l'espedito pratico perché:

- I servizi da fornire nelle stagioni da 2 a 5 sono simili ai servizi da fornire nella stagione 1; e
- I servizi da fornire nelle stagioni da 2 a 5 saranno forniti sulla base dei termini contrattuali (senza alcun diritto contrattuale di modificare o ritirare l'offerta di sconto del 25%).

In base all'espedito pratico, il prezzo totale dell'operazione è ripartito tra tutti gli abbonamenti che si prevede di vendere nel quinquennio. L'IFRS 15.BC393 spiega che l'alternativa pratica richiede che "un'entità includa i beni e servizi opzionali che prevede di fornire (e il corrispondente corrispettivo del cliente) nella valutazione iniziale del prezzo dell'operazione". Ciò comporta che il contratto sia considerato come un unico contratto per la durata prevista (in questo caso una durata di cinque anni, in quanto si prevede che tutte le opzioni di rinnovo siano esercitate) e non come un contratto di un anno con una serie di opzioni di rinnovo.

Ciò significa che il corrispettivo totale da ricevere (CU8.000 nella stagione 1 più CU3.750 per ciascuna delle stagioni 2-5) è rilevato in modo uniforme lungo il quinquennio, con conseguenti ricavi per CU4.600 $((CU8.000 + (CU5.000 * 4 * 0,75))/5)$ rilevati ogni anno.

Si noti che, per semplificare questo esempio, non è stata effettuata alcuna rettifica per qualsivoglia potenziale componente di finanziamento.

Si potrebbe pensare che un approccio appropriato sia che, per ogni abbonamento venduto a CU8.000, l'Entità F rilevi ricavi di CU5.000 durante la stagione 1 e attribuisca CU3.000 alle opzioni di rinnovo dei clienti piuttosto che attribuire gli importi in base ai rispettivi prezzi di vendita a sé stanti. Tuttavia, ciò non è corretto in quanto comporta che siano contabilizzati contratti separati nel periodo iniziale e in quelli successivi invece che come un unico contratto complessivo per un periodo di cinque anni. L'attribuzione di CU3.000 sarebbe inoltre simile all'utilizzo di un approccio residuale per la ripartizione del prezzo dell'operazione tra le opzioni di rinnovo, anch'esso inappropriato.

Contabilizzare diritti di rinnovo anticipato

È comune che le entità offrano contratti non annullabili che forniscono al cliente la possibilità di rinnovare il contratto prima della scadenza del medesimo. Ciò è comune nell'industria delle telecomunicazioni e in altri settori in cui un prodotto viene venduto il giorno 1 del contratto con servizi continuativi da fornire durante il periodo contrattuale.

Esempio 5.7-3

La Società X opera nel settore delle telecomunicazioni e offre ai clienti il seguente contratto:

- Contratto di 24 mesi non annullabile che include un dispositivo e un pacchetto di servizi.
- I clienti pagano 24 rate mensili uguali. L'azienda X ripartisce ogni rata tra il dispositivo e i servizi sulla stessa base.
- Il contratto statuisce che il cliente ha la possibilità di rinnovarlo in qualsiasi momento dopo 21 mesi senza penalità (non viene effettuato alcun recupero delle rate che sarebbero state versate durante il periodo che va dal rinnovo alla fine del contratto originario di 24 mesi).
- Il rinnovo anticipato comporta l'ottenimento da parte del cliente di un nuovo dispositivo e degli stessi servizi per i successivi 24 mesi dalla data di rinnovo.
- Il prezzo del contratto rinnovato è fissato al prezzo di vendita a sé stante di tale contratto nel momento in cui il cliente esercita il diritto di rinnovo anticipato.

Il problema è come vada contabilizzata l'opzione del cliente di rinnovare anticipatamente (prima della scadenza dell'intera durata del contratto di 24 mesi) in conformità con l'IFRS 15.

Il diritto di rinnovo anticipato è stato incorporato nei diritti e nelle obbligazioni concordati dalle parti all'inizio del contratto. Pertanto, l'opzione di rinnovo anticipato non è una modifica del contratto, in quanto non è una modifica dei diritti e delle obbligazioni originari delle parti. L'IFRS 15.18 afferma che:

“Si ha una modifica del contratto quando le parti del contratto approvano una modifica che crea nuovi diritti e obbligazioni esigibili per le parti del contratto o cambia quelli esistenti”.

L'opzione di rinnovo anticipato incide sull'importo di corrispettivo cui l'entità si aspetta di avere diritto per il dispositivo fornito al cliente il giorno 1. Questo perché l'importo di corrispettivo potrebbe variare a seconda di quando i clienti esercitano l'opzione di rinnovo. Di conseguenza, l'importo di corrispettivo con riferimento al dispositivo è un corrispettivo variabile come descritto nell'IFRS 15.51.

La Società X dovrà quindi stimare l'importo di corrispettivo variabile cui avrà diritto, in conformità all'IFRS 15.56-59. Ciò richiede che il corrispettivo variabile (in questo caso le rate mensili tra i mesi 21 e 24) sia rilevato come ricavo solo nella misura in cui è altamente probabile che non vi sarà uno storno significativo nell'importo di ricavi cumulati rilevati una volta che l'incertezza rispetto al corrispettivo variabile sarà stata risolta.

In questo caso, l'incertezza sarà risolta quando si saprà se i clienti eserciteranno anticipatamente i loro diritti di rinnovo. Ciò inciderà sulla ripartizione delle rate mensili tra il telefono (per il quale i ricavi saranno rilevati all'inizio del contratto con un relativo credito regolato attraverso l'attribuzione parziale di rate mensili future) e i servizi (per i quali i ricavi saranno rilevati nel corso della durata del contratto, trattandosi dell'importo residuo dopo la sottrazione dell'importo attribuito al telefono).

L'importo di corrispettivo variabile che viene preso in considerazione dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ciascun caso. Tuttavia, per un periodo superiore a 21 mesi da prendere in considerazione per una parte o per la totalità della clientela, sarebbero necessarie chiare evidenze dell'andamento previsto circa l'esercizio dell'opzione di rinnovo anticipato.

5.8. Breakage (diritti non esercitati)

Si parla di “breakage” per situazioni in cui i clienti non esercitano tutti i loro diritti contrattuali per ricevere beni o servizi nel futuro. Alcuni esempi comuni sono:

- rinunciare a saldi di carte regalo;
- non avvalersi di punti fedeltà o miglia aeree; e
- biglietti teatrali e di viaggio non rimborsabili, in cui il cliente rinuncia alle somme pagate in anticipo se non li sfrutta.

Quando un venditore prevede di avere diritto a un importo per un breakage, rileva i ricavi in proporzione all'andamento previsto nell'esercizio dei diritti da parte dei clienti (ad esempio, confrontando i beni o i servizi consegnati fino alla data considerata con quelli che si prevede verranno consegnati complessivamente). Ciò aumenta il corrispettivo della transazione ripartito tra singoli beni o servizi trasferiti al fine di includere i ricavi derivanti dalla stima del venditore dei diritti non esercitati.

Quando il venditore non prevede di avere diritto a un importo per breakage, questo è rilevato come ricavo quando la probabilità che il cliente eserciti i suoi diritti residui diventa remota. Come per la limitazione delle stime del corrispettivo variabile, rileverebbe il breakage come ricavo solo nella misura in cui sia altamente probabile che non vi sarà uno storno significativo di tali ricavi.

Esempio 5.8-1 (continua dall'esempio nella sezione 5.7)

L'Entità F vende 10.000 abbonamenti a CU8.000 ciascuno che danno diritto a uno sconto del 25% in ciascuna delle stagioni dalla 2 alla 5. All'inizio della stagione 1, l'Entità F ha quindi ricevuto un totale di CU80 milioni, di cui CU50 milioni sono rilevati come ricavi nella stagione 1 e CU30 milioni si riferiscono alle opzioni di rinnovo dei tifosi.

Ai due estremi dei potenziali risultati:

- se nessun tifoso esercita la sua opzione di rinnovo, sarebbero stati ricevuti CU80 milioni con riferimento alla stagione 1; e

- se ogni tifoso esercita la sua opzione di rinnovo per tutte le stagioni da 2 a 5, allora saranno rilevati come ricavi CU7,5 milioni in ciascuna delle stagioni da 2 a 5 (ovvero un totale di CU30.000.000 o CU750 per abbonato per stagione).

I termini contrattuali dell'opzione di rinnovo stabiliscono che se un tifoso non rinnova un abbonamento in un anno, perde il diritto allo sconto del 25% in tutte le stagioni successive (ad esempio, se un abbonato rinnova con uno sconto del 25% nella stagione 2, ma non rinnova l'abbonamento nel terzo anno, perderebbe il diritto a uno sconto del 25% nelle stagioni 4 e 5).

All'inizio della stagione 2, il prezzo di un abbonamento standard sale a CU5.500. 800 tifosi non esercitano la loro opzione di rinnovo e quindi perdono anche il diritto a uno sconto del 25% nelle stagioni da 3 a 5. 9.200 tifosi rinnovano l'abbonamento al prezzo di CU4.125, ovvero il prezzo standard di CU5.500 meno lo sconto del 25%.

Scenario A

L'Entità F non ha alcuna esperienza precedente nell'offrire tali sconti ai tifosi e quindi non può stimare se avrà diritto a un eventuale *breakage*. Di conseguenza, conclude che non può rilevare nessuno dei CU30 milioni come ricavo da *breakage* prima di sapere che i tifosi hanno rinunciato alla loro opzione (non rinnovando cioè il loro abbonamento) in quanto fare altrimenti potrebbe comportare, per gli esercizi futuri, uno storno significativo dell'importo di *breakage*. Pertanto, l'Entità F non rileva alcun ricavo da *breakage* nella stagione 1.

All'inizio della stagione 2, l'Entità F rileva CU2.400.000 per il *breakage* (cioè CU750 x 800 x 4). Ciò riflette il fatto che 800 tifosi hanno perso i loro diritti di rinnovo (valutati a CU750 a stagione per ciascuna delle stagioni da 2 a 5 incluse) ed è quindi contabilizzato come ricavo aggiuntivo guadagnato per i servizi forniti nella stagione 1. L'Entità F rileva altresì:

- CU6.900.000 durante la stagione 2 (ovvero CU750 x 9.200) che riflettono il fatto che 9.200 tifosi hanno esercitato il loro diritto di rinnovo per la stagione 2; e
- CU37.950.000 durante la stagione 2 (cioè CU4.125 x 9.200) che riflettono gli importi pagati da quei 9.200 tifosi per il prezzo pagato dell'abbonamento.

Scenario B

L'Entità F stima, sulla base dell'esperienza passata, che il 60% dei tifosi che acquistano tali abbonamenti rinnoverà il proprio abbonamento per tutte e 4 le stagioni successive, mentre il restante 40% rinuncerà alle proprie opzioni di rinnovo su base lineare (cioè il 10% o 1.000 tifosi in ciascuna delle 4 stagioni per le quali è disponibile uno sconto). Rileva quindi un importo di *breakage* nel primo anno di CU4.812.500. Ciò si calcola come segue:

Stagione	Tifosi che non si prevede rinnoveranno nella stagione seguente	Diritti che si prevede verranno persi alla fine di ogni stagione	Valore del <i>breakage</i> in CU	Attribuire il <i>breakage</i> della stagione 2 alle Stagioni 1 e 2	Attribuire il <i>breakage</i> della stagione 3 alle Stagioni 1, 2 e 3	Attribuire il <i>breakage</i> della stagione 4 alle stagioni 1, 2, 3 e 4	Attribuzione prevista a ogni stagione in CU
1	1.000	4.000	3.000.000	1,125,000	500.000	187.500	4.812.500
2	1.000	3.000	2.250.000	1,125,000	500.000	187.500	1.812.500
3	1.000	2.000	1.500.000		500.000	187.500	687.500
4	1.000	1.000	750.000			187.500	187.500
5	n/a	0					
Totale		10.000	7.500.000	2.250.000	1.500.000	750.000	7.500.000

Nella stagione 2, l'Entità F:

- rileva ricavi per CU6.900.000 per i 9.200 tifosi che hanno effettivamente esercitato il diritto di rinnovo dell'abbonamento (ossia CU750 x 9.200);
- rileva ricavi per CU37.950.000 che riflettono gli importi pagati da quei 9.200 tifosi per il prezzo pagato per l'abbonamento (i.e. CU4.125 x 9.200);
- storna ricavi per CU600.000 per riflettere il fatto che, nel rilevare il *breakage* per la stagione 1, ha sovrastimato di 200 il numero di tifosi che non avrebbero esercitato i loro diritti di rinnovo per la stagione 2 (cioè CU750 x 200 x 4); e
- rivaluta il tasso di abbandono per i 9.200 tifosi nelle restanti 3 stagioni (per un totale di 27.600 opzioni di rinnovo) e rileva di conseguenza il *breakage* attribuibile alle stagioni 1 e 2.

Commento BDO

In alcuni casi, le opzioni dei clienti possono essere perpetue e non avere una data di scadenza (ad esempio, le miglia aeree spesso non hanno una data di scadenza). La questione che si pone in questi casi è se un'entità debba applicare le indicazioni dell'IFRS 15 sui diritti non esercitati.

A nostro avviso, un'entità dovrebbe applicare le indicazioni sui diritti non esercitati, subordinatamente alle indicazioni sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile.

Le indicazioni sulle opzioni richiedono che l'entità stimi il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione alla stipula del contratto, considerando la probabilità che l'opzione venga esercitata. Le indicazioni richiedono inoltre che l'entità rilevi qualsiasi variazione della probabilità che l'opzione sia esercitata nello stimare i progressi nell'adempimento dell'obbligazione di fare relativa all'opzione.

Di conseguenza, il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione non viene aggiornato; al contrario, l'entità aggiorna la stima della parte dell'opzione che sarà riscattata. Ciò comporta che l'entità rilevi i ricavi in proporzione all'andamento o alla rilevazione di altre obbligazioni di fare nel contratto.

Una volta che il numero di opzioni che si prevede verranno esercitate è stato effettivamente esercitato, l'entità non rileva più alcuna passività contrattuale.

Nelle situazioni in cui esiste un'unica opzione e l'approccio del portafoglio non è o non può essere applicato, il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione includerebbe comunque la probabilità che l'opzione venga esercitata. I ricavi relativi all'opzione sarebbero rilevati quando l'opzione è esercitata o quando si determina che la probabilità che l'opzione sia esercitata è divenuta remota.

Le indicazioni esistenti sono meno prescrittive su questo tema e alcune entità potrebbero dover modificare la loro prassi contabile.

5.9. quote anticipate non rimborsabili

Un venditore può addebitare a un cliente una quota anticipata non rimborsabile alla stipula (o in prossimità della) del contratto, che può essere correlata a un'attività che il venditore è tenuto a intraprendere alla stipula (o in prossimità dell'inizio) del contratto per adempiere al contratto (ad esempio, le quote di iscrizione alla palestra come trattato nella sezione 5.7 precedente). Il venditore è tenuto a determinare se quella quota anticipata si riferisce al trasferimento di un bene o servizio promesso, al fine di individuare le obbligazioni di fare all'interno dei contratti.

Quando la quota anticipata non rimborsabile non è correlata a un'obbligazione di fare ma ad attività di predisposizione o ad altri compiti amministrativi, la quota anticipata non rimborsabile è contabilizzata come pagamento anticipato per beni o servizi futuri ed è pertanto rilevata come ricavo solo quando tali beni o servizi futuri sono forniti.

Nella prassi, le quote anticipate non rimborsabili si riferiscono in genere principalmente alle attività di predisposizione, e non a un'obbligazione di fare.

5.10. Concessione di licenze

Una licenza conferisce a un cliente diritti sulla proprietà intellettuale di un venditore, ad esempio:

- Software e tecnologia
- Media e industria dello spettacolo (ad es. pellicole cinematografiche)
- Franchising
- Brevetti, marchi commerciali e diritti d'autore.

Un contratto per trasferire (fornire) una licenza a un cliente può includere l'obbligazione di fornire altri beni e servizi oltre alla licenza promessa. Tali obbligazioni possono essere specificate nel contratto o implicite nelle pratiche commerciali abituali del venditore, nelle politiche da esso pubblicate o in sue specifiche dichiarazioni. Il trattamento contabile dipende dal fatto che la licenza sia o meno "distinta" dagli altri beni o servizi promessi.

Quando la licenza non è distinta da tali altri beni o servizi, essi sono contabilizzati insieme come obbligazione di fare unica. Ciò sarebbe il caso, ad esempio, di licenza che costituisce una componente di un bene tangibile e che fa parte integrante del funzionamento di quest'ultimo (per esempio, una licenza software che richiede servizi di manutenzione e aggiornamento continui per poter continuare a funzionare), o di una licenza che il cliente può sfruttare solo congiuntamente a un servizio connesso (ad esempio, un contratto di hosting di software su un sito Internet).

Quando la licenza è distinta dagli altri beni o servizi promessi, la licenza è contabilizzata come un'obbligazione di fare separata. I ricavi sono quindi rilevati o in un determinato momento o nel corso del tempo, a seconda che la natura della promessa del venditore di trasferire la licenza al cliente consista nel conferire a quest'ultimo l'uno o l'altro dei seguenti diritti:

- Accesso alla proprietà intellettuale del venditore così come essa esiste nel corso del periodo della licenza (vale a dire che il venditore continua a essere coinvolto con la sua proprietà intellettuale); oppure
- Diritto di utilizzo della proprietà intellettuale del venditore così come essa esiste nel momento in cui la licenza è concessa.

Esempio 5.10-1

ABC è un'azienda farmaceutica che scopre, sviluppa e commercializza farmaci per le malattie cardiovascolari. ABC possiede un composto farmacologico approvato dall'autorità di regolamentazione che, per un periodo specificato, è protetto da brevetto per prevenire le malattie cardiache nei pazienti con colesterolo alto.

ABC stipula un accordo di licenza con un cliente per quanto segue:

- una licenza per produrre e commercializzare il composto farmacologico, e
- una licenza per un marchio per il composto farmaceutico (per la vendita di prodotti di marca).

Il cliente può vendere il prodotto generico (senza l'uso del marchio) solo dopo la scadenza del periodo di brevetto.

La questione è se la licenza per la produzione e la commercializzazione del farmaco e la licenza relativa al marchio per la vendita di prodotti di marca siano obbligazioni di fare distinte. La conclusione in merito al fatto che siano distinte o meno è importante, in quanto può incidere sulla tempistica di rilevazione dei ricavi.

L'analisi se le due licenze debbano essere distinte dipenderà in larga misura dai particolari fatti e circostanze.

ABC sembra essere in grado di usufruire delle due licenze separatamente l'una dall'altra (ossia, in conformità con l'IFRS 15.27(a), le due licenze sono tali da poter essere distinte). Sebbene ABC debba utilizzare il marchio per il nome commerciale del prodotto, ciò è solo per un determinato periodo di tempo. ABC può produrre farmaci generici successivamente alla scadenza del periodo di brevetto.

Il marchio per il nome commerciale del prodotto non influisce in modo significativo sulle caratteristiche del farmaco stesso, il che significa che la promessa è identificabile separatamente (ossia, in conformità con l'IFRS 15.27(b), le due licenze sono distinte nell'ambito del contratto). Ciò è simile all'analisi di cui alla sezione 4.2 relativa a beni e servizi, e ai servizi di installazione associati. Sebbene esista un rapporto funzionale tra le due licenze, non esiste alcun rapporto "trasformativo" nel loro utilizzo; i due prodotti vengono sommati l'uno all'altro, ma non vengono combinati in un unico output complessivo.

La conclusione sulla distinzione delle due licenze potrebbe differire se la fattispecie subisse modifiche. Ad esempio, se il periodo di brevetto fosse di durata tale che i potenziali benefici derivanti dalla produzione di farmaci generici successivamente alla scadenza del periodo di brevetto fossero minimi, allora ABC potrebbe concludere che il marchio per il nome commerciale sia necessario al fine di ottenere un beneficio economico dalla licenza per la produzione del farmaco. In questo caso, le due licenze non soddisferebbero la condizione di cui all'IFRS15.27.(b) (ossia, non sarebbero distinte nell'ambito del contratto) poiché, in questo caso, la natura della promessa consiste nel consentire a un'entità di produrre solo un composto farmaceutico di marca, il che si ottiene, solo a fini legali, concedendo due licenze.

Un venditore continua a essere coinvolto con la sua proprietà intellettuale ponendo in essere attività che non trasferiscono beni o servizi al cliente, ma modificano invece la sua proprietà intellettuale su cui il cliente ha diritti. È questo il caso se sono soddisfatti tutti i seguenti criteri:

1. Il contratto prescrive, o il cliente si attende ragionevolmente, che il venditore ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti (ossia, la proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti è dinamica).
I fattori che possono indicare che un cliente può ragionevolmente attendersi che un venditore ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale includono:
 - Le prassi commerciali abituali del venditore
 - Le politiche da esso pubblicate
 - Sue specifiche dichiarazioni
 - L'esistenza di un interesse economico comune (ad es. una royalty basata sulle vendite) tra il venditore e il cliente riferito alla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti.
2. I diritti concessi dalla licenza espongono direttamente il cliente alle conseguenze positive o negative delle attività del venditore che hanno un impatto sulla proprietà intellettuale quando e man mano che il venditore pone in essere tali attività.
3. Le attività del venditore, al loro verificarsi, non trasferiscono un bene o servizio al cliente (ossia, le attività non sono contabilizzate come obbligazioni di fare).

Quando tutti i criteri di cui sopra sono soddisfatti, un venditore contabilizza la licenza come obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo perché il cliente riceverà e simultaneamente utilizzerà i benefici derivanti dalla prestazione del venditore man mano che la prestazione viene effettuata. Viene scelto un metodo appropriato per valutare i progressi del venditore verso l'adempimento completo della sua obbligazione di fornire l'accesso alla proprietà intellettuale.

Quando invece uno o più dei criteri di cui sopra non sono soddisfatti, la natura della licenza è quella di conferire un diritto di accesso alla proprietà intellettuale nella forma in cui essa esiste nel momento in cui la licenza è concessa. Poiché la proprietà intellettuale su cui il cliente ha diritti è "statica" (cioè non è influenzata dal coinvolgimento continuo del venditore), il diritto concesso consente al cliente di dirigere l'uso e ottenere sostanzialmente tutti i benefici rimanenti dalla proprietà intellettuale nella sua forma nel momento in cui la licenza viene concessa al cliente. Pertanto, la promessa di una licenza che conferisce un diritto è contabilizzata come un'obbligazione di fare adempiuta in un determinato momento. Il determinato momento non può essere prima che il controllo della licenza sia trasferito al cliente. Ciò significa che, se il fornitore fornisce (o rende altrimenti disponibile) al cliente un codice di accesso necessario per consentire a quest'ultimo di accedere o utilizzare il software concesso in licenza, il venditore non rileverà i ricavi fino a quando il codice di accesso non sarà stato reso disponibile, anche se il periodo di licenza potrebbe essere iniziato in una data precedente.

Nel determinare il tipo di licenza che è stata concessa (proprietà intellettuale così come essa esiste nel corso del periodo della licenza oppure così come essa esiste nel momento in cui la licenza è concessa), non si deve tenere conto dei seguenti fattori:

- Restrizioni temporali, geografiche o di utilizzazione. Questo perché tali restrizioni costituiscono caratteristiche della licenza promessa e non consentono di determinare se il venditore adempie la sua obbligazione di fare in un determinato momento o nel corso del tempo.
- Garanzie fornite dal venditore che siano un brevetto valido per la proprietà intellettuale e per difenderlo contro ogni uso non autorizzato. Una promessa di difendere un brevetto non costituisce un'obbligazione di fare, in quanto ciò protegge il valore dell'attività dell'entità derivante dalla proprietà intellettuale e fornisce al cliente l'assicurazione che la licenza trasferita è conforme alle relative specifiche contrattuali.

Chiarimenti all'IFRS 15

Il TRG ha discusso alcune questioni relative all'applicazione delle linee guida sulle licenze di cui all'IFRS 15. Tali questioni riguardavano:

- la determinazione della natura della promessa dell'entità nel concedere una licenza di proprietà intellettuale;
- il perimetro e l'applicabilità dell'eccezione relativa alle royalties basate sulle vendite e alle royalties basate sull'uso;
- l'effetto delle restrizioni contrattuali contenute in una licenza sull'individuazione delle obbligazioni di fare nel contratto; e
- quando si applicano le linee guida sulla determinazione della natura della promessa di un'entità nel concedere una licenza.

A seguito di queste discussioni, lo IASB ha chiarito le linee guida applicative sulle licenze e gli esempi illustrativi di accompagnamento.

Fatta eccezione per il perimetro e l'applicabilità dell'eccezione relativa alle royalties basate sulle vendite e alle royalties basate sull'uso, il FASB è giunto a conclusioni diverse su tali questioni. Di conseguenza, per un numero limitato di accordi, è possibile che la contabilizzazione secondo gli IFRS e gli US GAAP differisca.

Attività che hanno un impatto sulla proprietà intellettuale

Per chiarire quando le attività di un'entità influiscono significativamente sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti, lo IASB ha aggiunto il paragrafo B59A all'IFRS 15, che afferma quanto segue:

Le attività dell'entità influiscono significativamente sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti quando:

- a) vi è l'aspettativa che le attività modifichino significativamente la forma (per esempio, il design o il contenuto) o la funzionalità (ad esempio, la capacità di svolgere funzioni o compiti) della proprietà intellettuale; oppure*
- b) la capacità del cliente di ottenere un beneficio dalla proprietà intellettuale deriva o dipende sostanzialmente da tali attività. Per esempio, il beneficio di una marca spesso deriva o dipende dalle attività in corso dell'entità che sostengono o mantengono il valore della proprietà intellettuale. Pertanto, se la proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti ha una significativa funzionalità a sé stante, una parte sostanziale del beneficio della proprietà intellettuale deriva da tale funzionalità. Di conseguenza, la capacità del cliente di ottenere un beneficio dalla proprietà intellettuale non sarebbe influenzata significativamente dalle attività dell'entità, a meno che dette attività ne modifichino significativamente la forma o la funzionalità. Tra i tipi di proprietà intellettuale che spesso dispongono di una significativa funzionalità a sé stante rientrano il software, le formule di composti biologici o di medicinali e i contenuti multimediali completi (per esempio, film, show televisivi e registrazioni musicali).*

Esempio 5.10-2

Un venditore concede una licenza di franchising a un cliente, che conferisce il diritto di utilizzare il nome commerciale del venditore e vendere i suoi prodotti per un periodo di dieci anni. Durante questo periodo, il venditore porrà in essere attività che influenzeranno la licenza di franchising, tra cui l'analisi dei cambiamenti nelle preferenze dei clienti, l'implementazione di miglioramenti del prodotto e l'avvio di campagne di marketing.

La natura della promessa del venditore al proprio cliente è quella di fornire l'accesso alla proprietà intellettuale del venditore nella sua forma così come esiste per tutto il periodo di licenza, e non solo così come esiste all'inizio del periodo di licenza. Di conseguenza, l'obbligazione di fare è adempiuta nel tempo.

Esempio 5.10-3

Un fornitore (un'etichetta discografica musicale) concede in licenza una determinata registrazione di una sinfonia di Beethoven a un cliente per un periodo di due anni. Il cliente ha il diritto di utilizzare la registrazione in tutti i tipi di campagne pubblicitarie (comprese televisione, radio e media online) in un determinato paese. Il contratto non è annullabile e il cliente è tenuto a pagare CU10.000 al mese.

La natura della promessa del venditore al proprio cliente è quella di fornire l'accesso alla registrazione nello stato in cui si trova all'inizio del periodo di licenza. Di conseguenza, i diritti del cliente sulla proprietà intellettuale sono statici e l'obbligazione di fare del venditore è adempiuta in un determinato momento.

Il venditore rileva tutti i ricavi (rettificati per una componente di finanziamento significativa, se del caso) nel momento in cui il cliente è in grado di utilizzare e ottenere sostanzialmente tutti i benefici della proprietà intellettuale concessa in licenza.

Discussioni a livello di TRG

Vendite di proprietà intellettuale (Agenda Paper 45; Novembre 2015)

Sono stati discussi i seguenti argomenti relativi alle licenze di proprietà intellettuale:

- *La contabilizzazione dei rinnovi di licenze di diritti d'uso (ricavi contabilizzati in un determinato momento)*
- *La contabilizzazione delle restrizioni temporali, geografiche o di utilizzazione*

La maggior parte dei membri del TRG ha convenuto che sono necessari ulteriori chiarimenti su come contabilizzare le restrizioni alle licenze e se le restrizioni temporali debbano essere trattate in modo diverso dalle altre restrizioni.

Sono stati discussi gli esempi seguenti:

Esempio A:

Rinnovo di una licenza di diritti d'uso (ricavi rilevati in un determinato momento)

Un licenziante e un cliente stipulano un accordo software pluriennale. Prima della fine del periodo di licenza iniziale, viene rinnovato ed esteso per un ulteriore periodo pluriennale.

Lo staff ha concluso che il licenziante dovrebbe rilevare i ricavi relativi al rinnovo quando quest'ultimo viene concordato con il cliente (cioè prima della fine della licenza iniziale), perché non è richiesta alcuna prestazione aggiuntiva da parte del licenziante. Al contrario, il rinnovo è una modifica a una caratteristica della licenza che il cliente controlla.

Esempio B:

Licenza di diritti d'uso contenente diritti aggiuntivi che il cliente ottiene nel corso della durata del contratto

In questo esempio, il licenziante concede al cliente il diritto di utilizzare il suo brevetto per fabbricare un prodotto per un periodo pluriennale. Durante i primi 'x' anni coperti dal contratto, il cliente può commercializzare il prodotto solo in una determinata area geografica. Da quel momento in poi, il prodotto può essere commercializzato anche in altre regioni.

Lo staff ha concluso che al cliente vengono concesse due licenze distinte perché il diritto di commercializzare il prodotto in una regione è distinto dal diritto di commercializzarlo in altre regioni. Pertanto, il licenziante rileva i ricavi per la seconda obbligazione di fare quando i diritti sono messi a disposizione del cliente.

Alcuni membri del TRG non hanno concordato con il parere dello staff, a causa di un potenziale conflitto con altre linee guida del principio.

Modifiche al Topic 606

Rispetto agli IFRS, sono emerse alcune differenze nel trattamento da parte del FASB delle questioni relative alle licenze nelle sue modifiche al Topic 606.

Le differenze consistono in quanto segue:

Determinare la natura della promessa dell'entità nel concedere una licenza di proprietà intellettuale:

Il FASB ha deciso di modificare i criteri per determinare la natura di una licenza richiedendo a un'entità di classificare la proprietà intellettuale sottostante la licenza come funzionale o simbolica in base al fatto che la proprietà intellettuale abbia una significativa funzionalità autonoma. Una licenza di proprietà intellettuale funzionale è considerata un diritto d'uso, mentre una licenza di proprietà intellettuale simbolica è considerata un diritto di accesso alla proprietà intellettuale sottostante. Lo IASB non ha apportato modifiche analoghe ai criteri dell'IFRS 15 ai fini della determinazione della natura della licenza.

- **Restrizioni contrattuali in una licenza e individuazione delle obbligazioni di fare:**
Il Topic 606 è stato modificato per chiarire che i requisiti circa le restrizioni contrattuali sulla natura della licenza descritte nel paragrafo B62 non sostituiscono il requisito per l'entità di individuare il numero di licenze promesse nel contratto. Lo IASB non ha apportato modifiche analoghe all'IFRS 15.
- **Rinnovi di licenze di proprietà intellettuale:**
Il FASB ha incluso un ulteriore esempio nello Standard per specificare che un'entità generalmente non rileva i ricavi derivanti dal trasferimento di un rinnovo della licenza fino all'inizio del periodo di rinnovo della licenza. Lo IASB non ha apportato modifiche analoghe.
- **Quando considerare la natura della promessa di un'entità nel concedere una licenza:**
A differenza dello IASB, il FASB ha deciso di apportare modifiche che stabiliscono esplicitamente che un'entità considera la natura della sua promessa nel concedere una licenza quando applica il modello generale di rilevazione dei ricavi a un'unica obbligazione di fare che include una licenza e altri beni o servizi.

5.11. Royalties basate sulle vendite o basate sull'uso

Quando un'entità guadagna royalties in base alla misura in cui un cliente utilizza o trae benefici (per mezzo della rivendita) da una licenza di proprietà intellettuale, significa che ha trasferito il controllo della proprietà intellettuale al suo cliente, con un'incertezza circa l'importo del corrispettivo (il corrispettivo è cioè variabile). In deroga ai principi generali dell'IFRS 15 secondo cui i ricavi sono rilevati quando il controllo di un bene o di un servizio è stato trasferito a un cliente e valutato a un importo al quale ci si aspetta di avere diritto, le royalties guadagnate da licenze di proprietà intellettuale basate sulle vendite o sull'uso sono rilevate solo quando si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei seguenti eventi:

- La successiva vendita o utilizzazione; e
- L'adempimento (o parziale adempimento) dell'obbligazione di fare cui è stata assegnata, in tutto o in parte, la royalty basata sulle vendite o la royalty basata sull'uso.

L'interazione di questa restrizione con il requisito di considerare i prezzi di vendita a sé stanti nella ripartizione del corrispettivo a più obbligazioni di fare in un contratto può portare a modelli di rilevazione dei ricavi diversi dagli importi indicati nei contratti. Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui due o più licenze di proprietà intellettuale che devono essere trasferite a un cliente in momenti diversi sono incluse in un unico contratto complessivo e i prezzi specificati nel contratto non riflettono i prezzi di vendita a sé stanti delle licenze. L'approccio richiesto dall'IFRS 15 è volto a garantire che la tempistica e il profilo di rilevazione dei ricavi non siano influenzati da quelle che potrebbero essere considerate attribuzioni di prezzi artificiali nei contratti. Si veda l'esempio nella precedente sezione 4.4 "Ripartizione del corrispettivo variabile".

Commento BDO

Il termine "royalty" non è definito e in alcuni casi non è chiaro se una struttura di pagamento comporti l'applicazione dell'eccezione sulla royalty basata sulle vendite o sull'uso. Alcuni termini di pagamento potrebbero costituire royalties basate sulle vendite o sull'uso "nella sostanza", anche se il contratto non classifica i pagamenti come royalties. Inoltre, ci sono situazioni in cui l'importo del corrispettivo è simile a un bonus e dipende dalle vendite o dall'utilizzo successivi del cliente, anche se l'importo non è calcolato sulla base di ciascuna vendita o utilizzo. Ad esempio:

- *Un'entità concede in licenza proprietà intellettuale in cambio di un pagamento di CU10 milioni se le vendite cumulate dei prodotti del concessionario che utilizza la proprietà intellettuale superano CU100 milioni nel corso di un periodo specificato di 5 anni.*
- *Un'entità concede in licenza proprietà intellettuale in cambio di pagamenti "scalari". Ciò si traduce in nessuna royalty se le vendite dei prodotti del concessionario che utilizza la proprietà intellettuale si attestano tra CU1 e 10 milioni, in un royalty dell'1% per vendite tra CU10 milioni e CU25 milioni e una royalty del 2% per vendite superiori a CU25 milioni.*

A nostro avviso, l'eccezione si applica a queste situazioni (a meno che la "licenza" sia di fatto una vendita nella sostanza della proprietà intellettuale - in seguito ulteriore commento ed esempio) poiché il corrispettivo si basa sulle vendite al cliente del cliente anche se potrebbe non essere descritto come una royalty. Ciò deriva dalla discussione nelle Basis for Conclusions all'IFRS 15, in cui si afferma, al paragrafo BC415: "I board hanno deciso che per una licenza di proprietà intellettuale il cui corrispettivo si basa sulle vendite o sull'utilizzo successivi del cliente, un'entità non deve rilevare alcun ricavo per gli importi variabili

fino a quando l'incertezza non è risolta (vale a dire, quando le vendite o l'utilizzo successivi di un cliente hanno luogo)."

Ciò corrobora l'intenzione dei Board di applicare l'eccezione al corrispettivo riferito alle licenze di proprietà intellettuale e si basa sulle vendite o utilizzo successivi del cliente a prescindere dal fatto che tale corrispettivo sia o meno classificato come royalty o che sia o meno strutturato in modo che il corrispettivo è accumulato in modo uniforme lungo l'intero periodo delle vendite o dell'utilizzo.

Bisogna fare attenzione a non applicare questa teoria a clausole contrattuali prive di sostanza economica (il pagamento è cioè fisso e non varia in base all'uso).

L'IFRS 15.BC421 osserva altresì che:

"...I board hanno inoltre osservato che, poiché questo è uno specifico requisito destinato solamente a circostanze limitate, le entità non lo devono applicare per analogia ad altri tipi di beni o servizi promessi o ad altri tipi di corrispettivo variabile."

Ciò chiarisce che il board sta operando una distinzione tra il corrispettivo basato sulle vendite o sull'utilizzo e altre forme di corrispettivo variabile (ad esempio, un accordo in cui il venditore può ricevere un bonus basato sulla performance).

Commento BDO

Alcuni accordi che hanno la forma giuridica di licenze sono attualmente contabilizzati come "vendite nella sostanza". Tali accordi sono comuni in settori come quello farmaceutico, dove la titolarità della proprietà intellettuale può essere mantenuto dal venditore. L'effetto è che, sebbene un'operazione sia descritta nei documenti legali come una licenza, si tratta in realtà di una vendita di proprietà intellettuale in base alla quale il controllo sostanziale è stato trasferito al cliente.

A nostro avviso, i requisiti dell'IFRS 15 relativi alle royalties basate sulle vendite e sull'uso in cambio di una licenza di proprietà intellettuale non si applicano alle vendite definitive di proprietà intellettuale. Pertanto, non dovrebbero nemmeno applicarsi a quelle che sono genuinamente "vendite nella sostanza". Questo punto di vista riflette il principio della "prevalenza della sostanza sulla forma" e rappresenta fedelmente la sostanza economica dell'operazione.

La determinazione del fatto che un accordo di licenza sia una "vendita nella sostanza" è una questione di giudizio. Pertanto, un'entità dovrebbe considerare altresì i requisiti dello IAS 1.122 in materia di informativa sui giudizi significativi. È importante notare che, per rilevare una vendita conformemente all'IFRS 15, deve essere trasferito il controllo della proprietà intellettuale. Considerare solo i rischi e i benefici non è sufficiente per concludere che l'accordo è una "vendita nella sostanza". Va inoltre osservato che se si determina che l'accordo è una "vendita nella sostanza" e che è stata precedentemente rilevata un'attività in relazione alla proprietà intellettuale, anche l'attività connessa o una parte di tale attività va eliminata contabilmente.

Si noti che a causa di differenze nella formulazione delle Basis for Conclusions, vi potrebbero essere differenze applicative tra US GAAP e IFRS. A fini US GAAP, il paragrafo BC78(b), ASU 2016-10, afferma che un'entità non dovrebbe discernere se una licenza di proprietà intellettuale sia una "vendita nella sostanza" di tale proprietà intellettuale nel decidere se si applichi o meno l'eccezione sulle royalties. La formulazione dell'IFRS 15 non è così esplicita e pertanto potrebbe essere possibile trattare una "licenza dal punto di vista giuridico" come una "vendita nella sostanza". L'esempio seguente evidenzia la potenziale differenza tra IFRS e US GAAP.

Esempio 5.11-1

BIOTECH e PHARMA hanno stipulato un accordo di licenza, sviluppo e commercializzazione per il Farmaco X, un farmaco pronto per la fase III candidato al trattamento del cancro e ad altre potenziali indicazioni. Secondo i termini dell'accordo, PHARMA otterrà diritti esclusivi perpetui in tutto il mondo, compresi i diritti di produzione e commercializzazione, e sarà responsabile del finanziamento dello sviluppo globale del Farmaco X. Come compenso per la concessione di tali diritti, BIOTECH riceverà pagamenti per \$20 milioni, composti da un pagamento iniziale di \$15 milioni e un pagamento di \$5 milioni alla somministrazione al primo paziente nella prossima fase III di studio del Farmaco X su nuovi pazienti

diagnosticati come inadatti a ricevere terapia di induzione. Inoltre, BIOTECH avrà diritto a ricevere fino a \$500 milioni in pagamenti milestone basati sulle vendite, insieme a ulteriori pagamenti a più livelli in territori selezionati.

Analisi US GAAP

In base al paragrafo BC78(b), ASU 2016-10, BIOTECH non dovrebbe tentare di determinare se una licenza è una vendita nella sostanza. La forma giuridica dell'accordo è quella della licenza di proprietà intellettuale; pertanto, si applica l'eccezione relativa alle royalty basate sulle vendite e sull'uso.

Analisi IFRS

BIOTECH dovrebbe determinare se il controllo della proprietà intellettuale è stato trasferito a PHARMA. Dato che questo accordo prevede diritti a livello mondiale sulla proprietà intellettuale in perpetuo, le condizioni dell'IFRS 15.38 sono state soddisfatte e l'accordo di licenza è una vendita nella sostanza della proprietà intellettuale. Di conseguenza, non si applicano le eccezioni per le royalties basate sulle vendite e sull'uso. I pagamenti milestone e di royalties verrebbero trattati come corrispettivo variabile.

Commento BDO

I ricavi derivanti da royalty possono essere rilevati solo una volta che si sono verificati sia la successiva vendita o utilizzo che la relativa prestazione. Questa eccezione si applica indipendentemente dal fatto che la licenza sottostante conferisca un "diritto d'accesso" alla proprietà intellettuale di un'entità, o un "diritto d'uso" della proprietà intellettuale di un'entità così come esiste in un determinato momento. L'IFRS 15 richiede altresì che le obbligazioni di fare adempite nel corso del tempo conformemente ai paragrafi 35-37 siano rilevate valutando i progressi verso il completamento di tale obbligazione di fare. L'obiettivo della valutazione dei progressi è rappresentare la prestazione di un'entità nel trasferire il controllo di beni o servizi promessi a un cliente (ossia l'adempimento dell'obbligazione di fare di un'entità).

Tuttavia, in alcune licenze che conferiscono a un cliente il diritto di accedere alla proprietà intellettuale di un'entità nel corso del tempo, le percentuali delle royalties non sono necessariamente costanti durante il periodo di validità della licenza. Si pone quindi la questione se il requisito di rilevare le royalties alla percentuale specificata in un contratto prevalga sul requisito di valutare i ricavi con riferimento ai progressi dell'entità verso l'adempimento di un'obbligazione di fare.

A nostro avviso, tale requisito non prevale. Sostituisce solamente il requisito sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile.

Esempio 5.11-2

Un venditore stipula un accordo di licenza non annullabile per un periodo di cinque anni in cambio di una piccolo importo di corrispettivo fisso più una royalty basata sulle vendite e determina che la licenza conferisce al suo cliente il diritto di accedere alla proprietà intellettuale dell'entità così come può esistere di volta in volta durante il periodo di validità della licenza, e non nel momento in cui la licenza è stata concessa. L'entità stima che:

- *le vendite del cliente sulle quali si basa la royalty saranno all'incirca eguali per ciascuno dei cinque anni coperti dalla licenza, e*
- *tutte le attività poste in essere dall'entità che hanno un impatto sulla sua proprietà intellettuale saranno eseguite su base continua e uniforme nel corso del periodo di validità della licenza.*

Il concessionario conviene con le seguenti percentuali di royalty: Anno uno: 10%, Anno due: 8%, Anno tre: 6%, Anno quattro: 4%, Anno cinque: 2%.

Seguire la forma giuridica delle royalties (ossia rilevare percentuali di royalty del 10% nel primo anno, dell'8% nel secondo, ecc.) non rappresenterebbe in modo appropriato i progressi compiuti verso l'adempimento dell'obbligazione di fare dell'entità per quanto riguarda l'accesso alla sua proprietà intellettuale così come può esistere di volta in volta durante il periodo di validità della licenza. Sebbene il requisito di rilevare royalties all'ultimo tra (i) quando si verifica la vendita o l'utilizzo e (ii) l'adempimento dell'obbligazione di fare cui è riferita la royalty, ponga un limite all'importo massimo di ricavi che può

essere rilevato, ciò non significa che l'importo massimo di royalties esigibili debba necessariamente essere rilevato. L'entità deve anche considerare se è tenuta a differire il reddito derivante da royalty per garantire che continui a rispettare il requisito di valutare i ricavi in base alla prestazione fino alla data considerata. Pertanto, il fornitore decide di applicare inizialmente una percentuale di royalty media prevista del 6%. Valuta nuovamente questa stima su base regolare per tutto il periodo di validità della licenza al fine di garantire che la percentuale applicata sia sempre appropriata.

In alcuni contratti, una licenza di proprietà intellettuale viene offerta insieme ad altri beni o servizi nel contratto (ad esempio, licenze software con assistenza clienti post-contratto, licenze di franchising con servizi di formazione, licenze biotecnologiche e farmaceutiche vendute insieme a servizi di ricerca e sviluppo o la promessa di produrre un farmaco per il cliente), e anche in questo caso il corrispettivo è sotto forma di royalty basata sulle vendite o sull'uso. In alcuni di questi contratti la licenza e altri beni o servizi sono distinti e in altri casi non sono distinti.

Indipendentemente dal fatto che gli altri beni o servizi siano distinti dalla licenza, l'IFRS 15 chiarisce che il requisito di rilevare royalties all'ultimo tra (i) quando si verifica la vendita o l'utilizzo e (ii) l'adempimento dell'obbligazione di fare cui la royalty è riferita, si applica ad accordi nei quali la licenza è l'elemento predominante. Quando la licenza non è l'elemento predominante, il reddito da royalty rappresenta un corrispettivo variabile che va stimato (e la cui stima va limitata), e che andrebbe quindi ripartito tra ciascuna *performance condition* (inclusa la licenza) sulla base dei rispettivi prezzi di vendita a sé stanti. I ricavi ripartiti tra ciascuna *performance condition* andrebbero quindi rilevati in un determinato momento o nel corso del tempo a seconda di quando viene trasferito al cliente il controllo del bene o servizio.

Il requisito di rilevare provento da royalty all'ultimo tra (i) quando si verifica la vendita o l'utilizzo e (ii) l'adempimento dell'obbligazione di fare cui la royalty è riferita, si applica, tuttavia, anche quando una singola licenza non è l'elemento predominante cui la royalty è riferita, ma la royalty si riferisce in maniera predominante a una o più licenze promesse in un contratto.

Sebbene il FASB abbia aggiunto un esempio al Topic 606 per illustrare quando una licenza è l'elemento predominante cui la royalty è riferita, lo IASB ha deciso che non erano necessarie ulteriori linee guida sul termine "predominante" nell'IFRS 15 poiché i riscontri ricevuti dalle parti interessate indicano che tale termine può essere applicato nella prassi.

Commento BDO

In alcune licenze di proprietà intellettuale che pagano una royalty basata sulle vendite o sull'uso, le royalties esigibili sono soggette a un importo minimo garantito. Il modello di rilevazione dei ricavi dipende dal fatto che la licenza soddisfi i criteri per la rilevazione in un determinato momento o nel corso del tempo (cfr. sezione 5.10). Quando la licenza soddisfa i criteri per la rilevazione dei ricavi in un determinato momento, andrebbe rilevato il minimo fisso garantito quando l'obbligazione di fare è adempiuta, ossia quando la licenza è trasferita al cliente. Questo trattamento sarebbe coerente con il trattamento utilizzato per una licenza fornita sulla base di una tariffa fissa.

Quando la licenza soddisfa i criteri per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo, le entità dovranno considerare i fatti e le circostanze e applicare giudizio per determinare un approccio appropriato che rappresenti i progressi compiuti verso l'adempimento dell'obbligazione di fare. I fattori da considerare per determinare il modello di rilevazione dei ricavi includono:

- Qual è la valutazione appropriata dei progressi, il tempo o le vendite/utilizzo sottostanti?
- Il minimo garantito è sostanziale?
- Si prevede che le royalties superino il minimo garantito?

Esempio 5.11-3

Un licenziante stipula un accordo quinquennale per una licenza di proprietà intellettuale. La licenza richiede al cliente di pagare una royalty basata sulle vendite pari al 5% delle vendite lorde del cliente

associate alla proprietà intellettuale, con un importo minimo garantito di CU5.000. Per tutta la durata della licenza, le royalties previste sono:

Anno 1	CU 750
Anno 2	CU1.500
Anno 3	CU2.000
Anno 4	CU1.000
Anno 5	CU3.000
Totale	CU8.250

In ciascuno degli scenari seguenti, si presume che le royalties effettivamente ricevute ogni anno siano uguali alle royalties previste di cui sopra.

Scenario A - Determinato momento

Se la licenza soddisfa i criteri per la rilevazione in un determinato momento, ossia quando la licenza è trasferita al concessionario, il licenziante rileva i ricavi come segue:

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Royalties ricevute	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Royalties cumulate	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Ricavi annui	5.000	-	-	250	3.000
Ricavi cumulati	5.000	5.000	5.000	5.250	8.250

Scenario B - Nel corso del tempo

Se la licenza soddisfa i criteri per la rilevazione nel corso del tempo, il licenziante applica giudizio alla luce dei fatti e delle circostanze specifici, con una serie di possibili approcci. In base al primo approccio, il licenziante rileva le royalties come ricavi nel momento in cui hanno luogo le vendite lorde del cliente associate alla proprietà intellettuale. Questo approccio ipotizza che le vendite/utilizzo sottostanti siano la misura appropriata con cui rilevare i ricavi e comporta ricavi annui pari all'importo delle royalties ricevute ogni anno. Questo approccio è appropriato solo quando si prevede che le royalties superino il minimo garantito.

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Royalties ricevute	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Royalties cumulate	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Ricavi annui	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Ricavi cumulati	750	2.250	4.250	5.250	8.250

In base al secondo approccio, il licenziante stima il prezzo dell'operazione per l'obbligazione di fare (compresi i corrispettivi fissi e variabili) e rileva i ricavi utilizzando un'adeguata valutazione dei progressi, subordinatamente al vincolo delle royalties. Questo approccio ipotizza che il tempo sia la misura appropriata per la rilevazione dei ricavi e, come il primo approccio, è appropriato solo quando si prevede che le royalties superino il minimo garantito. Richiede una rivalutazione periodica della stima del corrispettivo totale e, se del caso, un aggiornamento della valutazione dei progressi. Ciò comporterà aggiustamenti cumulativi periodici per il recupero dei ricavi. In base a questo approccio, ogni anno sarà

rilevato CU1.650 (il totale previsto è di CU8.250 in cinque anni), subordinatamente al vincolo che comporta la rilevazione solo di CU300 nel quarto anno.

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Royalties ricevute	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Royalties cumulate	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Ricavi annui	1.650	1.650	1.650	300	3.000
Ricavi cumulati	1.650	3.300	4.950	5.250	8.250

Nell'ambito del terzo approccio, il licenziante rileva il minimo garantito (corrispettivo fisso) utilizzando una valutazione appropriata dei progressi e rileva le royalties solo quando le royalties cumulate superano il minimo garantito. Supponendo che il tempo sia la misura dei progressi, ogni anno verrà rilevato CU1.000 (CU5.000 in cinque anni). Le royalties superiori a CU5.000 sono rilevate nell'anno in cui sono ricevute, che si traduce in ulteriori CU250 e CU3.000 rilevati negli anni quattro e cinque.

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Royalties ricevute	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Royalties cumulate	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Ricavi annui	1.000	1.000	1.000	1.250	4.000
Ricavi cumulati	1.000	2.000	3.000	4.250	8.250

5.12. Accordi di riacquisto

Si ha un accordo di riacquisto quando un venditore vende un'attività a un cliente e promette anche, o ha un'opzione, di riacquistarla. L'attività stessa potrebbe essere la medesima che è stata originariamente venduta al cliente, una che è sostanzialmente la medesima o un'altra attività (più grande) che include come componente l'attività che è stata originariamente venduta. In genere gli accordi assumono le tre forme seguenti:

1. il venditore ha l'obbligazione di riacquistare, e il cliente l'obbligazione di rivendere al venditore, l'attività (contratto a termine);
2. il venditore ha un'opzione call, che gli dà il diritto (ma non l'obbligazione) di riacquistare l'attività; e
3. il cliente ha un'opzione put, che gli dà il diritto (ma non l'obbligazione) di rivendere l'attività al venditore.

Nei primi due tipi di accordo (un forward e un'opzione call del venditore), il cliente è limitato nella sua capacità di decidere dell'uso dell'attività e tranne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti, il che significa che non acquisisce il controllo dell'attività. Pertanto, il venditore non rileva alcun ricavo dalla vendita e al contrario, a seconda dei termini contrattuali, il contratto è contabilizzato come un contratto di leasing o un accordo di finanziamento. Per determinare in quale di questi due modi contabilizzare l'operazione, il venditore confronta il prezzo di riacquisto dell'attività con il suo prezzo di vendita originario, tenendo conto degli effetti del valore temporale del denaro.

Se il prezzo di riacquisto è inferiore al prezzo di vendita originario dell'attività, il contratto è contabilizzato come leasing secondo quanto previsto dall'IFRS 16, a meno che il contratto sia parte di un'operazione di vendita e retrolocazione. Se fa parte di un'operazione di vendita e retrolocazione, il venditore deve continuare a rilevare l'attività e deve rilevare anche una passività finanziaria (contabilizzata secondo quanto previsto dall'IFRS 9 per ogni corrispettivo ricevuto dal cliente).

Se il prezzo di riacquisto è superiore o pari al prezzo di vendita originario dell'attività, il contratto è contabilizzato come un accordo di finanziamento e, pertanto, il venditore rileva una passività finanziaria per ogni corrispettivo ricevuto dal cliente e continua a rilevare l'attività. La differenza tra l'importo del corrispettivo ricevuto dal cliente e l'importo del corrispettivo che deve pagare al cliente al momento del riacquisto è rilevata come interesse e, ove applicabile, come costo di trattamento o costo di detenzione (per esempio, le assicurazioni). Quando l'accordo di riacquisto è un'opzione call del venditore piuttosto che un forward e l'opzione scade senza essere esercitata, il venditore elimina contabilmente la passività e rileva i ricavi.

Nella terza situazione (opzione put del cliente), la contabilizzazione dipende di nuovo dalla relazione tra prezzo di riacquisto dell'attività e il prezzo di vendita originario dell'attività.

Se il prezzo di riacquisto dell'attività è inferiore al prezzo di vendita originario dell'attività, all'inizio del contratto il venditore valuta se il cliente ha un incentivo economico significativo a esercitare il proprio diritto. Ciò può verificarsi se, ad esempio, si prevede che il prezzo di riacquisto dell'attività superi significativamente il suo valore di mercato nel periodo in cui l'opzione put diventa esercitabile. Se il cliente ha un incentivo economico a esercitare l'opzione put, allora non acquisisce il controllo dell'attività e l'accordo è contabilizzato come leasing (a meno che il contratto sia parte di un'operazione di vendita e retrolocazione, nel qual caso il contratto è contabilizzato come un accordo di finanziamento allo stesso modo di forward o di un'opzione call del venditore).

Se il cliente non ha un incentivo economico significativo ad esercitare la sua opzione, il cliente acquisisce il controllo del bene e il venditore contabilizza l'operazione come una vendita con diritto di reso. Ciò significa che il prezzo dell'operazione è variabile e quindi l'importo dei ricavi è rilevato solo nella misura in cui è altamente probabile che non sia stornato, il che significa che i ricavi sono rilevati solo nella misura in cui è altamente probabile che l'opzione put non sarà esercitata. La precedente sezione 5.3 illustra in modo più dettagliato le vendite con diritto di reso.

Commento BDO

Gli effetti di questa parte dell'IFRS 15 possono essere significativi in alcuni settori industriali. Ad esempio, in molte giurisdizioni le automobili sono vendute ai clienti insieme al diritto per il cliente di richiedere al venditore di riacquistare le auto a un prezzo specificato dopo un periodo compreso tra due e quattro anni. Sarà necessario considerare attentamente il prezzo di esercizio di queste opzioni put del cliente, nonché individuare le varie parti degli accordi contrattuali. Ciò include se il venditore o una società finanziaria terza non correlata concede l'opzione put e, in quest'ultimo caso, se esistono accordi contrattuali associati tra il venditore e tale società finanziaria terza.

Esempio 5.12-1

Un produttore di macchinari industriali (Entità X) stipula un contratto di vendita con un cliente, in base al quale vende al cliente macchinari con un costo di produzione di CU500 per un prezzo di vendita di CU750.

Al cliente è concesso un diritto contrattuale di restituire i macchinari all'Entità X dopo due anni in cambio di un importo predeterminato di CU450 (il prezzo di riacquisto). Si prevede che il fair value dei macchinari dopo due anni sia nell'intervallo tra CU425 e CU475, con una distribuzione lineare dei valori attesi (ovvero, la media delle varie stime è CU450). Il valore attuale dell'obbligo di rimborso, attualizzato al tasso di finanziamento marginale dell'Entità X del 6%, è pari a CU400.

La vita utile attesa dei macchinari è cinque anni.

Alla stipula del contratto:

- *il prezzo di riacquisto di CU450 è inferiore al prezzo di vendita originario di CU750; e*
- *il cliente non ha un incentivo economico significativo ad esercitare il diritto di reso poiché il prezzo di riacquisto non supera significativamente il valore di mercato atteso dei macchinari.*

Di conseguenza, l'Entità X contabilizza l'operazione come una vendita con diritto di reso. Ciò significa che l'Entità X rileverà ricavi per CU750 e eliminerà contabilmente la sua attività (i macchinari) di CU500 con relativo costo del venduto, solo se ritiene che sia altamente probabile che il cliente non eserciterà la sua opzione di richiedere all'Entità X di riacquistare l'attività. È probabile che ciò richieda di considerare la prassi passata con altre operazioni simili e qualsiasi altra evidenza disponibile.

Se l'Entità X ha esperienza con altre operazioni simili (e, potenzialmente, con altre evidenze a sostegno), l'operazione può essere registrata come una vendita. La scrittura contabile sarebbe la seguente:

Dr Cassa	750	
Dr Costo del venduto	500	
	Cr Rimanenze	500
	Cr Ricavi	750

5.13. Accordi di consegna in conto vendita

Un venditore può consegnare un prodotto a un terzo, come un commerciante o un distributore, che venderà il prodotto ai clienti finali del venditore. In queste circostanze, il venditore deve valutare se il terzo ha acquisito il controllo del prodotto. Se il terzo non ha acquisito il controllo, il prodotto può essere detenuto in virtù di un accordo di consegna in conto vendita. Il venditore non rileva i ricavi alla consegna del prodotto al terzo, se il prodotto consegnato è tenuto in conto vendita.

Gli elementi seguenti indicano l'esistenza di un accordo di consegna in conto vendita:

- il prodotto è controllato dal venditore fino a quando non si verifica un evento specifico (per esempio la vendita del prodotto a un cliente del commerciante o rivenditore, o fino al termine di un determinato periodo);
- il venditore può esigere che il prodotto sia reso o trasferito a un terzo (trasferito ad esempio a un altro commerciante o distributore); e
- il commerciante o distributore non ha l'obbligazione incondizionata di pagare il prodotto, anche se può essere tenuto a pagare una cauzione.

5.14. Accordi di vendita con consegna differita

Gli accordi di vendita con consegna differita prevedono che il venditore fatturi a un cliente le merci, ma invece di consegnarle al cliente, il venditore ne mantiene il possesso materiale, spedendole o consegnandole al cliente in un secondo momento. Un cliente potrebbe richiedere la conclusione di un contratto del genere se, ad esempio, non dispone dello spazio necessario per stoccare il prodotto. L'effetto è che, oltre a vendere il prodotto, il venditore fornisce un servizio di custodia.

Oltre a valutare se il controllo dei beni è stato trasferito al cliente allo stesso modo di qualsiasi altra vendita (o obbligazione di fare) da rilevare in un determinato momento, è necessario che siano soddisfatti tutti i seguenti criteri affinché il venditore possa rilevare i ricavi:

- L'accordo di vendita con consegna differita deve avere un motivo reale (per esempio, il cliente ne ha fatto richiesta a causa della mancanza dello spazio fisico per stoccare la merce)
- Il prodotto deve essere identificato separatamente come appartenente al cliente (vale a dire, non può essere utilizzato dal fornitore per evadere altri ordini)
- Il prodotto deve essere attualmente pronto a essere fisicamente trasferito al cliente
- Il venditore non deve avere la facoltà di utilizzare il prodotto, o di destinarlo ad un altro cliente.

Commento BDO

Sarà necessario considerare attentamente i termini degli accordi di vendita con consegna differita al fine di determinare se vi sono obbligazioni di fare aggiuntive (ad es. per servizi di custodia) cui si dovrebbe attribuire parte del prezzo dell'operazione relativo alla vendita dei beni.

5.15. Accettazione da parte del cliente

Se un cliente accetta un'attività, ciò può indicare che il controllo dell'attività è passato al cliente. Tuttavia, gli accordi contrattuali includono in genere clausole che consentono al cliente di richiedere al venditore di intervenire se l'attività non soddisfa le specifiche concordate contrattualmente e che potrebbero consentire al cliente di annullare il contratto.

Se un venditore è in grado di dimostrare che un'attività che è stata trasferita a un cliente soddisfa le specifiche concordate contrattualmente, l'accettazione da parte del cliente è considerata una formalità che non viene presa in considerazione nel determinare se il controllo dell'attività è passato al cliente. Ad esempio, se la vendita di un'attività è subordinata al rispetto di determinate specifiche relative alle dimensioni e al peso, il venditore sarebbe tipicamente in grado di confermare se queste sono state soddisfatte quando l'attività viene consegnata al cliente. Tuttavia, se il venditore rileva i ricavi prima di ricevere l'accettazione da parte del cliente, è tenuto a considerare se vi sono altre obbligazioni di fare che non sono ancora state adempiute.

Se il venditore non è in grado di determinare che l'attività soddisfa le specifiche concordate contrattualmente, il controllo dell'attività non viene trasferito al cliente fino a quando il venditore non ha

ricevuto l'accettazione da parte del cliente. Inoltre, se i prodotti vengono consegnati a un cliente a scopo di prova e il cliente non si impegna a pagare alcun corrispettivo fino al termine del periodo di prova, il controllo dell'attività non passa al cliente fino al primo evento tra il momento in cui il cliente accetta l'attività o il momento in cui termina il periodo di prova.

5.16. Trattamento dei contratti onerosi

L'IFRS 15 non contiene indicazioni specifiche in materia di contratti onerosi. Al contrario, lo IAS 37 si applica ai contratti rientranti nell'ambito dell'IFRS 15 che sono, o sono diventati, onerosi (cfr. IAS 37.5(g)).

Lo IAS 37 non fornisce alcuna indicazione su come raggruppare o segmentare i contratti, mentre l'IFRS 15 fornisce indicazioni significative su questi aspetti.

Inoltre, lo IAS 37.68 specifica che bisogna valutare i contratti onerosi prendendo in considerazione i benefici economici da ricevere. Lo IAS 37 non definisce questi benefici economici, tra cui i contratti che contengono un corrispettivo variabile, mentre per tali contratti l'IFRS 15.56-58 limita l'importo di corrispettivo variabile che può essere rilevato.

Nel valutare i contratti onerosi secondo quanto previsto dallo IAS 37, una domanda iniziale è se l'unità di conto sia il contratto nel suo complesso o le obbligazioni di fare individuate mediante l'applicazione dell'IFRS 15.

Poiché lo IAS 37 si riferisce ai contratti, l'unità di conto è il contratto nel suo complesso e non le singole obbligazioni di fare. Di conseguenza, un accantonamento non sarebbe rilevato per un contratto con più obbligazioni di fare, in cui un'obbligazione di fare è onerosa ma l'intero contratto non lo è. Tuttavia, è possibile che due o più contratti debbano essere combinati in un'unica unità di conto.

L'unità di conto a livello di contratto è coerente con l'IFRS 15, che distingue chiaramente tra contratto e obbligazioni di fare in un contratto. Tuttavia, se due o più contratti sono stipulati contemporaneamente o in poco tempo con lo stesso cliente (o con parti correlate del cliente) e soddisfano uno dei seguenti criteri di cui all'IFRS 15.17, i contratti devono essere raggruppati ai fini sia dell'IFRS 15 che dello IAS 37:

- i contratti sono negoziati in blocco per un unico obiettivo commerciale;
- l'importo del corrispettivo dovuto in forza di uno dei contratti dipende dal prezzo o dalle prestazioni di cui all'altro contratto; o
- i beni o servizi promessi nei contratti costituiscono un'unica obbligazione di fare.

Nel valutare se un contratto è oneroso o meno, l'entità deve determinare quali costi devono essere inclusi nel calcolo. Nell'ottobre 2019 il Board ha discusso i riscontri su un *exposure draft* di proposte volte a chiarire quali costi debbano essere inclusi nella valutazione dei contratti onerosi. Al momento della pubblicazione del presente documento, il Board aveva provvisoriamente deciso di chiarire che tali costi comprendono quelli che si riferiscono direttamente al contratto. Ha inoltre deciso provvisoriamente di aggiungere allo IAS 37 esempi di costi che si riferiscono direttamente a un contratto e di modificare lo IAS 37.69 per fare riferimento alle attività che si riferiscono direttamente a un contratto, piuttosto che alle attività dedicate a un contratto.

Un'ulteriore questione, ai fini della valutazione dei contratti onerosi ai sensi dello IAS 37, è se i pagamenti variabili debbano essere soggetti alla limitazione delle stime del corrispettivo variabile in conformità ai requisiti dell'IFRS 15.

Su questo tema, non vi è alcuna disposizione nello IAS 37 che richieda l'applicazione della limitazione sulla rilevazione dei ricavi di cui all'IFRS 15 quando un contratto dà luogo a un corrispettivo variabile. L'IFRS 15 non si applica alla valutazione di contratti onerosi (rimandando invece allo IAS 37), nel senso che ai fini dello IAS 37 la definizione di «benefici economici da ricevere» è interpretata in modo più ampio. Ciò significa che, ai fini della contabilizzazione di un contratto oneroso secondo quanto previsto dallo IAS 37, sono inclusi tutti i ricavi attesi. Ciò è in contrasto con la limitazione di cui all'IFRS 15, che consente di rilevare i ricavi derivanti da un contratto che dà luogo a un corrispettivo variabile solo quando è altamente probabile che non vi sarà un successivo storno dell'importo di ricavi che è stato rilevato fino alla data considerata.

Esempio 5.16-1

Una società di servizi professionali ha stipulato un contratto con il proprio cliente e ha individuato 2 obbligazioni di fare (OF) distinte, che soddisfano le condizioni per la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo. I ricavi totali del contratto del contratto sono pari a CU250.000, di cui CU100.000 relativi a OF 1 e

CU150.000 relativi a OF 2 (determinati con riferimenti ai rispettivi prezzi di vendita a sé stanti). I costi attesi all'inizio del contratto per OF 1 e OF 2 erano pari a CU75.000 e CU120.000 rispettivamente (vale a dire un totale di CU195.000), il che significa che ci si aspettava che entrambe le OF fossero redditizie così come il contratto complessivo.

La società valuta i progressi compiuti verso l'adempimento utilizzando il metodo basato sugli input.

Alla fine del primo anno, i costi sostenuti e che si prevede di sostenere sono i seguenti:

Scenario A

	Costi sostenuti fino alla data considerata	Costi futuri previsti	Costi totali	Utile/(perdita) previsto
• OF 1	50	70	120	(20)
• OF 2	30	95	125	25
• Totale del contratto	80	165	245	5

Gli importi rilevati a conto economico per il primo esercizio, prima di considerare la necessità di un accantonamento per contratto oneroso, sono i seguenti:

• OF 1: $50/120 \times 100.000$	41.666
• OF 2: $30/125 \times 150.000$	36.000
• Ricavi totali	77.666
• Meno costi sostenuti fino alla data considerata	(80.000)
• Perdita netta	2.334

Poiché si prevede ancora che il contratto nel complesso generi un utile alla fine, non viene rilevato alcun accantonamento per contratto oneroso, anche se si prevede che l'OF 1 generi una perdita.

Scenario B

	Costi sostenuti fino alla data considerata	Costi futuri previsti	Costi totali	Utile/(perdita) previsto
• OF 1	30	40	70	30
• OF 2	40	160	200	(50)
• Totale del contratto	70	200	270	(20)

Gli importi rilevati a conto economico per il primo esercizio, prima di considerare la necessità di un accantonamento per contratto oneroso, sono i seguenti:

• OF 1: $30/70 \times 100.000$	42.857
• OF 2: $40/200 \times 150.000$	30.000
• Ricavi totali	72.857
• Meno costi sostenuti fino alla data considerata	(70.000)
• Utile netto	2.857

Tuttavia, si prevede che il contratto comporterà una perdita complessiva di 20.000. Di conseguenza, la società rileva un accantonamento per contratto oneroso in conformità allo IAS 37 come segue:

Dr Conto economico - costi del contratto	22,857
Cr Accantonamento per contratto oneroso	22,857

5.17. Commissioni success fee

In uno scenario puramente basato sul successo (ossia il 100% del corrispettivo è subordinato all'ottenimento di un risultato positivo), il cliente paga solo per il servizio cui è legata la commissione basata sul successo (ad esempio, servizi legali "no win, no fee"). Pertanto, qualsiasi altro servizio fornito ai sensi del contratto è accessorio a questo servizio primario e non è il servizio per il quale il cliente sta pagando.

Nel valutare se i ricavi debbano essere rilevati nel tempo o in un determinato momento, i criteri di cui all'IFRS 15.35(a) non sono soddisfatti in quanto il cliente riceve e utilizza ogni beneficio derivante dalla prestazione dell'entità solo nel momento in cui si raggiunge il successo. Inoltre, i criteri di cui all'IFRS 15.35(c) non sono soddisfatti in quanto l'entità non ha un diritto esigibile al pagamento prima del raggiungimento del successo.

In alcuni scenari, il lavoro svolto non dovrebbe essere svolto nuovamente se il contratto fosse annullato e dovesse essere completato da un'altra entità. In questi casi, saranno soddisfatti i criteri di cui all'IFRS 15.35(a) (cfr. IFRS 15.B3-B4). Se il lavoro non deve essere rieseguito, il cliente riceve e utilizza simultaneamente i benefici forniti dalla prestazione dell'entità man mano che l'entità la esegue. Pertanto, i ricavi derivanti dalla commissione basata sul successo possono potenzialmente essere rilevati. Tuttavia, anche quando si conclude che i paragrafi 35(a) o 35(b) si applicano in modo tale che è appropriata la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo, si deve ricordare che la commissione basata sul successo è un corrispettivo variabile. Un'entità può rilevare il corrispettivo variabile solo nella misura in cui è altamente probabile che non vi sarà uno storno significativo dell'importo della commissione basata sul successo stimata. Ciò significa spesso che all'entità sarà preclusa la possibilità di rilevare i ricavi "contratto per contratto", a prescindere dal fatto che rilevazione sia effettuata nel corso del tempo, in particolare se la commissione basata sul successo è una commissione "tutto o niente". Tuttavia, se i contratti sono omogenei o il portafoglio di contratti può essere suddiviso in sotto portafogli di contratti omogenei, l'espedito pratico dell'IFRS 15.4 può essere applicato per stimare il (e limitare le stime del) corrispettivo variabile (cfr. sezione 5.1 per maggiori informazioni sull'applicazione dell'approccio del portafoglio ai costi contrattuali associati alle commissioni basate sul successo).

6. Presentazione

In conformità alle disposizioni dello IAS 1, un venditore presenta o comunica i ricavi derivanti da contratti con i clienti separatamente dalle altre fonti di ricavi del venditore.

Questi requisiti di presentazione devono essere interpretati attentamente per comprendere le implicazioni di questo requisito. Poiché lo IAS 1 richiede un'informativa sui ricavi derivanti da operazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 separatamente dalle altre fonti di ricavi, vi sono situazioni in cui flussi di ricavi economicamente collegati richiederanno una presentazione separata. Ad esempio, la presentazione di:

- Reddito da leasing nell'ambito di applicazione dell'IFRS 16 separatamente dalla componente non di leasing di ricavi nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15, quali ricavi derivanti da servizi di manutenzione; e
- Alcuni proventi derivanti da contratti di gioco d'azzardo che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 (ossia proventi derivanti da scommesse sportive a quota fissa) separatamente dalla prestazione di altre attività di gioco d'azzardo che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15.

Il requisito di separare le operazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 da quelle che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 15 può causare differenze tra la contabilità gestionale interna dell'entità e il bilancio conforme agli IFRS. Tale requisito evidenzia inoltre l'importanza di garantire che le entità dispongano di sistemi e processi atti a separare accuratamente il prezzo dell'operazione attribuibile a componenti separate, anche se ciò non fa differenza nel modello o nella tempistica di rilevazione dei ricavi.

Nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, il venditore è tenuto a presentare importi separati per le attività contrattuali, le passività contrattuali e i crediti vantati nei confronti dei clienti. Per queste voci è possibile utilizzare descrizioni alternative.

Quando un venditore trasferisce il controllo su beni o servizi a un cliente prima che quest'ultimo paghi il corrispettivo, il venditore presenta il contratto come un'attività contrattuale o come un credito. Un'attività contrattuale è definita come il «diritto del venditore a un corrispettivo in cambio di beni o servizi che il venditore ha trasferito a un cliente quando tale diritto è condizionato a qualcosa di diverso dal trascorrere del tempo (ad esempio, le prestazioni future del fornitore)». Un credito vantato nei confronti dei clienti, al contrario, è il diritto incondizionato del venditore al corrispettivo ed è contabilizzato in conformità all'IFRS 9 o allo IAS 39. Avere un diritto incondizionato al corrispettivo non significa che l'importo del corrispettivo da ricevere sia certo. Al contrario, significa che il venditore è esposto solo al rischio di credito e non ad altri rischi come il rischio di prestazione.

Esempio 6-1

L'Entità C è un'impresa di costruzioni e ha stipulato un contratto per il quale i ricavi saranno rilevati nel corso del tempo. I termini del contratto sono:

- un prezzo contrattuale dichiarato pari a CU100 milioni
- vengono fatturati CU25 milioni ogni 4 obiettivi intermedi specificati.

Se la costruzione è completata dopo una data specificata, l'ultimo pagamento milestone è ridotto a un importo fisso tra CU10 milioni e CU15 milioni (ossia un prezzo totale dell'operazione di CU90 milioni) e se è completata prima di una data specificata l'ultimo pagamento milestone è aumentato di un massimo di CU10 milioni arrivando così fino a CU35 milioni (ossia un prezzo totale massimo dell'operazione pari a CU110 milioni). Di conseguenza, il contratto è analizzato come composto da un corrispettivo fisso di CU90 milioni e da un corrispettivo variabile aggiuntivo compreso tra CU10 e CU20 milioni.

Alla data di bilancio, l'Entità C è all'80% nel completamento del progetto, avendo appena raggiunto il terzo obiettivo intermedio, ed è in netto anticipo rispetto al previsto. L'Entità C ritiene probabile che riceverà CU110 milioni. Tuttavia, le incertezze fanno sì che la stima sia limitata a CU106 milioni per garantire che sia altamente probabile che nessuna parte di corrispettivo variabile rilevato come ricavo sia successivamente stornata. L'Entità C pertanto:

- rileva ricavi cumulate per CU84,8 milioni (prezzo dell'operazione stimato pari a CU106m x 80%);
- rileva un credito di CU25 milioni per l'importo legato al terzo obiettivo intermedio che è stato fatturato ma ancora ricevuto; e

- rileva un'attività contrattuale complessiva per CU9,8 milioni. L'Entità C non ha un diritto incondizionato a tale importo, che dipende sia dal raggiungimento del 4° obiettivo intermedio (ovvero il completamento della costruzione) sia dal completamento della costruzione entro la data che comporterà un pagamento per il 4° obiettivo intermedio pari a CU21m.

Quando un cliente paga un corrispettivo in anticipo, o un importo del corrispettivo è dovuto contrattualmente prima che un venditore esegua la prestazione trasferendo un bene o servizio, il venditore rileva una passività contrattuale. Una passività contrattuale rappresenta l'eccedenza del corrispettivo ricevuto da un venditore (più gli importi cui ha diritto in modo incondizionato per i quali è stato rilevato un credito) rispetto ai ricavi cumulati rilevati fino alla data considerata.

Commento BDO

Nel determinare le modalità con cui un'entità presenta i saldi con i propri clienti, è importante notare la definizione di attività contrattuale. Si consideri una situazione in cui un'entità paga una commissione iniziale non rimborsabile al proprio cliente in cambio di diventare un fornitore approvato. Questo pagamento avviene prima che qualsiasi bene o servizio sia trasferito al cliente. Tale importo non può essere presentato come un'attività contrattuale in quanto non è un «diritto di ottenere un corrispettivo per beni o servizi trasferiti al cliente dall'entità...» poiché il pagamento avviene prima del trasferimento di qualsiasi bene o servizio. Nel determinare se tale importo possa essere rilevato come un altro tipo di attività, le entità devono considerare attentamente i termini contrattuali nonché i fatti e le circostanze riguardanti l'accordo.

Nell'esempio precedente, l'importo pagato all'inizio verrebbe detratto dal prezzo totale dell'operazione. Ad esempio, se, al momento dell'accettazione di un contratto con il cliente B per un prezzo di vendita di CU100, l'entità A ha pagato al cliente B CU10, il prezzo dell'operazione sarà CU90.

Discussioni a livello di TRG

Presentazione di attività e passività (Agenda Paper 7; Ottobre 2014)

Sono state discusse tre questioni relative alla presentazione delle attività e delle passività contrattuali, per le quali i membri del TRG che hanno generalmente concordato che:

- *Un contratto è presentato come un'attività contrattuale o una passività contrattuale, ma non come entrambe. Ciò significa che non vengono presentati saldi separati per obbligazioni di fare separate, ma che essi vengono aggregati in un unico importo netto; in altre parole, l'unità di conto ai fini della presentazione è il contratto, e non le obbligazioni di fare separate individuate nel contratto;*
- *Quando, nella fase 1, due o più contratti dal punto di vista giuridico sono raggruppati a fini contabili, le linee guida per la presentazione sono applicate in modo analogo al contratto "raggruppato", il che significa che viene presentata un'unica attività o passività netta derivante da contratto; e*
- *Le entità devono considerare le linee guida esistenti (ad es. nello IAS 32 Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio) al fine di determinare se altre attività e passività possono essere compensate con, rispettivamente, un'attività o una passività contrattuale.*

7. Informativa

L'IFRS 15 include un obiettivo generale di informativa, ossia che l'informativa includa informazioni sufficienti per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprendere la natura, l'importo, la tempistica e il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari derivanti dai contratti con i clienti. Ciò è accompagnato da obblighi d'informativa completi, in capo al venditore, su:

- Contratti con i clienti
- Giudizi significativi, e gli eventuali cambiamenti di giudizio, formulati applicando l'IFRS 15 a detti contratti
- Attività rilevate a titolo dei costi sostenuti per ottenere o eseguire i contratti.

Coerentemente con il progetto *Disclosure Initiative* dello IASB, l'IFRS 15 nota in particolare che occorre considerare il livello di dettaglio necessario per soddisfare l'obiettivo informativo e l'enfasi da porre su ciascuno degli obblighi informativi. Lo scopo è quello di garantire che le informazioni utili per gli utilizzatori del bilancio non siano oscurate da una grande quantità di dettagli irrilevanti, disaggregando e presentando separatamente elementi con caratteristiche sufficientemente diverse.

Commento BDO

Interazione tra determinazione delle obbligazioni di fare e informativa settoriale

L'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti richiede all'entità di determinare se un bene o servizio è "distinto". In genere il bilancio di un'entità includerà anche informazioni ai sensi di quanto previsto dall'IFRS 8 Settori operativi, informazioni basate sulla contabilità gestionale interna dell'entità.

L'informativa IFRS 8 può includere ricavi per ciascun prodotto o servizio, o gruppo di prodotti e servizi simili, che sono disaggregati a un livello inferiore rispetto alle obbligazioni di fare distinte identificate dall'IFRS 15.27. La domanda che potrebbe sorgere in tali casi è se un'entità debba utilizzare questo livello inferiore di disaggregazione nell'individuare le obbligazioni di fare.

A nostro avviso, non è questo il caso poiché l'informativa settoriale si basa sulle informazioni fornite al management, che possono (o meno) essere preparate sulla base di importi rendicontati in conformità agli IFRS. Sebbene le informazioni contenute nella nota riguardante l'informativa settoriale possano essere basate sullo stesso livello di aggregazione e disaggregazione delle obbligazioni di fare separate determinate ai sensi dell'IFRS 15.27, non sempre saranno le stesse, e pertanto l'informativa richiesta dall'IFRS 15 dovrebbe essere fornita in aggiunta alle informazioni richieste dall'IFRS 8.

CONTATTI

BDO
Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

Nonostante l'attenzione con cui è stata preparata, la presente pubblicazione deve essere considerata soltanto come un'indicazione di massima e non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. Non si deve fare affidamento sulla pubblicazione per trattare situazioni specifiche e non si deve agire, o astenersi dall'agire, sulla base delle informazioni ivi contenute senza un parere professionale specifico. Si prega di rivolgersi alla società membro di BDO della propria area geografica per discutere di queste questioni tenendo conto delle proprie particolari circostanze.

BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited e altre società membri di BDO e i rispettivi partner, dipendenti e/o agenti non accettano o non si assumono alcuna responsabilità o dovere di diligenza per qualsiasi perdita derivante da un'azione intrapresa o non intrapresa da chiunque sulla base delle informazioni contenute nella presente pubblicazione o per qualsiasi decisione basata su di esse.

Ciascuna società di BDO International Limited (l'entità che guida la rete BDO), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e le società membri è una persona giuridica separata e non risponde degli atti o delle omissioni di un'altra entità della rete. Nulla negli accordi o nelle regole della rete BDO costituisce o implica un rapporto di agenzia o di partenariato tra BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e/o le società membri della rete BDO.

© 2024 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. All rights reserved.

Tradotto in italiano e pubblicato da:

BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 11/2024 BDO (Italia) - IFRS IN PRACTICE - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it

