



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

*IFRS 15 – Novità sulla contabilizzazione dei ricavi*

# IFRS-15 – Illustrazione del principio e contenuti teorici

**Marco Tamborini –  
Senior Manager @ EY**

---

8 maggio 2018, corso Europa 11 – Milano

# Agenda

- Overview del principio
- Ambito di applicazione
- I 5 step del modello

# Overview

- Emanato nel maggio 2014 congiuntamente con il FASB
- Sostituisce lo IAS 18 Ricavi, lo IAS 11 Lavori in Corso, e le relative interpretazioni (IFRIC 13, 15, 18 e SIC 31)
- Fornisce requisiti e linee guida più dettagliati rispetto ai principi attualmente in vigore
- Tutti i settori sono potenzialmente impattati
- IASB/FASB hanno istituito un gruppo di lavoro (TRG) a supporto dell'implementazione

# Overview

I due Boards hanno sviluppato un progetto congiunto con la finalità di:

- Rimuovere incoerenze e carenze dei due set di principi
- Definire un Framework più solido per l'iscrizione dei ricavi
- Migliorare la comparabilità dei bilanci
- Fornire informazioni più utili per l'utilizzatore del bilancio ampliando l'informativa



# Data di applicazione e transizione

Il principio entra in vigore per i periodi annuali con inizio il 1 gennaio 2018 (o successivamente)

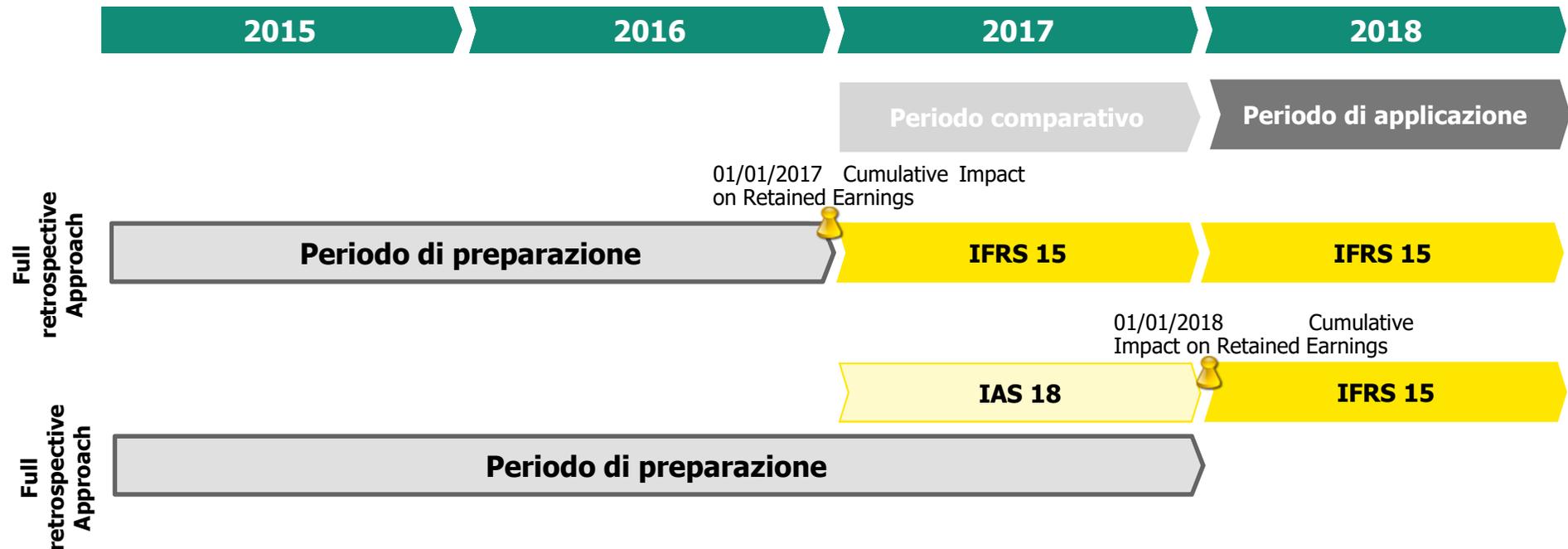
L'adozione anticipata è consentita

Le regole di transizione consentono di scegliere tra due metodi:

- Full retrospective approach
- Modified retrospective approach

# Data di applicazione e transizione

01/01/2018 entrata in vigore dell'IFRS 15



In sede di prima applicazione l'informativa comparativa deve essere fornita in modo retrospettivo (**Approccio Standard**). È tuttavia previsto un approccio alternativo (**Approccio modificato**) in base al quale **non è necessario presentare la riesposizione degli esercizi presentati nell'informazione comparativa**; in questo caso gli effetti derivanti dall'applicazione del nuovo principio devono essere rilevati nel patrimonio netto iniziale dell'esercizio di prima applicazione del nuovo principio contabile, seguendo i principi contabili utilizzati precedentemente (in particolare IAS 18).

# Ambito di applicazione ed esenzioni

## Qual è l'ambito di applicazione del principio

- I contratti con i clienti
- La vendita di alcune attività non finanziarie che non rappresentano un prodotto finito della gestione ordinaria dell'impresa (ad esempio, immobili, impianti e macchinari, attività immateriali)

## Cosa non rientra nell'ambito di applicazione del principio

- Contratti di locazione
- Contratti assicurativi

# I 5 step del modello

**Principio base** – I ricavi relativi al trasferimento di beni o servizi offerti ai clienti vengono rilevati per un importo pari al corrispettivo che la società ritiene di avere il diritto di ricevere dal cliente in cambio dei beni e servizi offerti



# Step 1 – Identificare il contratto

Il contratto è definito come un accordo tra due o più parti che origina diritti e obblighi «**enforceable**»

## REQUISITI PER IL RICONOSCIMENTO

- deve essere approvato dalle parti, intenzionate ad adempiere
- devono essere identificabili i diritti reciproci
- devono essere identificabili i termini e le modalità di pagamento
- deve avere sostanza commerciale (tale se modifica il profilo dei flussi attesi)
- L'analisi deve essere condotta all'inizio del contratto
- deve essere probabile che l'entità incassi il corrispettivo cui ha diritto

### COLLECTABILITY CRITERIA

Capacità finanziaria del cliente e  
Intenzione del cliente di adempiere

# Step 1 – Identificare il contratto

## Combinazione dei contratti

- Contratti distinti con analoga tempistica di stipulazione e medesima controparte devono essere trattati unitariamente se:
  - hanno scopo commerciale unitario, o
  - presentano interdipendenza di prezzo / performance, o
  - hanno per oggetto beni o servizi che rappresentano un'unica *performance obligation*

## Modifiche dei contratti:

- variazioni di prezzo e/o oggetto

### Separate contract

- Oggetto del contratto varia per effetto dell'aggiunta di beni e servizi distinti  
e
- Prezzo del contratto si incrementa in base allo *stand-alone selling price* dei beni e servizi aggiunti

### Part of original contract

Tutte le altre modifiche, contabilizzate in base alla natura delle componenti residue come:

- chiusura contratto originario e apertura nuovo contratto
- contratto modificato e aggiustamento sui ricavi (*catch up*)

## Step 2 – Identificare le performance obligations

- Una *performance obligation* è una promessa, contenuta in un contratto stipulato con un cliente, di trasferire al cliente medesimo beni e servizi distinti
- Costituiscono *performance obligation* anche le promesse che, al momento dell'*inception*, creano valide aspettative nel cliente, ad esempio perché implicite nella prassi contrattuale
- Non sono considerate *performance obligation* le attività espletate per realizzare un contratto se tali attività non trasferiscono beni e/o servizi al cliente
- Se beni o servizi non sono distinti, un'entità deve comporre tale bene o servizio con altri beni e servizi fino a raggiungere un livello di aggregazione minimo che sia nel suo complesso «distinto» e possa così costituire una *performance obligation*

# Step 2 – Identificare le performance obligations

Two-step model per identificare quali beni o servizi sono distinti

**Step 1 - Focus sul  
"se" beni o servizi sono  
*capable of being distinct***

Il cliente può trarre beneficio  
dal singolo bene o servizio  
(on its own)

o

Il cliente può usare il  
bene o servizio insieme  
ad altri beni o servizi prontamente disponibili

**Step 2 - Focus sul  
"se" beni o servizi sono  
distinti nell'ambito del contratto**

Il bene o servizio non è  
integrato con,  
altamente dipendente da,  
altamente interrelato con,  
o modifica o personalizza  
significativamente  
beni o servizi  
promessi nel contratto



# Step 2 – Identificare le performance obligations

In questo esempio ci sono due performance obligations: (1) il bene e l'installazione in quanto sono distinte nell'ambito del contratto; (2) I servizi di manutenzione sono servizi distinti.

	Step 1 – In grado di essere distinto	Step 2 – Distinto nell'ambito del contratto
Bene	I beni non possono essere usati senza installazione, ma il cliente può ottenere l'installazione da altri. Il bene è distinto. Si passa allo Step 2.	Bene e installazione sono altamente interrelati. La personalizzazione richiesta durante l'installazione è elevata. Il bene non è distinto in quanto deve essere unito all'installazione.
Installazione	L'installazione può essere fornita da diversi venditori, il servizio è distinto. Si passa allo Step 2.	Vedi sopra. Bene e installazione non sono distinti l'uno dall'altro.
Manutenzione	Il servizio ha una funzione distinta in quanto venduto separatamente. Si passa allo Step 2.	Servizio non è altamente interrelato. Nessuna integrazione, modifica o personalizzazione è richiesta. Il servizio è individualmente distinto.

## Step 3 – Determinare il prezzo della transazione

- Il “Transaction price” è definito come l’ammontare cui l’entità ritiene di avere titolo in cambio del trasferimento dei beni e servizi promessi al cliente
- Il “Transaction price” riflette gli effetti dei seguenti elementi:
  - Componenti variabili (Variable consideration) inclusa l’applicazione del limite del “constraint”
  - Componenti finanziarie, se significative
  - Componenti pagate al cliente
  - Componenti non monetarie

# Step 3 – Determinare il prezzo della transazione

- Il “Transaction price” è stimato usando l’approccio che meglio determina l’ammontare cui l’entità ha diritto in base ai fatti e circostanze specifiche (i.e., non è una libera scelta)
- L’approccio deve essere applicato coerentemente lungo la durata del contratti e per tutte le transazioni simili

## Expected value

- ▶ Somma degli importi ponderati con le probabilità in un range di possibili valori
- ▶ Adatto quando la transazione ha un elevato numero di possibili risultati
- ▶ Può essere usato in caso di numero limitato di risultati e probabilità “discrete”

## Most likely amount

- ▶ Il valore che singolarmente ha la più alta probabilità in un range di possibili valori
- ▶ Può essere appropriato quando la transazione può produrre solo due risultati



## Step 3 – Determinare il prezzo della transazione

- ✓ L'entità ha stipulato un contratto e riceverà CU 100.000 di *performance bonus* se determinati target verranno raggiunti
- ✓ L'entità stima nell'80% la probabilità di ricevere il bonus e nel 20% la probabilità di non ricevere alcun bonus
- ✓ Data la natura binaria del risultato l'entità determina che il miglior criterio sia il «most likely approach»
- ✓ Pertanto CU 100.000 è incluso nella determinazione del transaction price
- ✓ Il constraint non ha effetto in quanto l'entità ha concluso che è probabile che riceverà il bonus

## Step 3 – Determinare il prezzo della transazione

- L'entità ha stipulato un contratto e riceverà un performance bonus fino a CU 100.000 se determinati target verranno raggiunti. La stima della probabilità di ricevere il bonus è la seguente:

Possible outcomes	Probability	Calculated amount
CU100,000	10%	CU10,000
CU80,000	30%	CU24,000
CU60,000	35%	CU21,000
CU40,000	10%	CU4,000
-	15%	-

- L'«expected method» è ritenuto il criterio migliore per determinare il risultato che l'entità stima in CU 59.000
- L'entità dovrà comunque considerare se parte dei CU 59.000 debba essere soggetto a constraint

# Step 4 – Allocare il prezzo alle performance obligations

- Il prezzo della transazione è allocato a ciascuna performance obligation in misura pari al corrispettivo al quale l'entità si aspetta di avere diritto, in cambio del trasferimento dei relativi beni e servizi al cliente
- L'allocazione del prezzo di transazione deve avvenire in base allo stand-alone selling price dei beni o servizi oggetto delle singole performance obligation
- Prezzo *stand-alone*
  - È il prezzo che l'entità applica quando vende il bene o servizio, separatamente, a un cliente
  - Se il prezzo non è direttamente osservabile deve essere stimato
  - La stima è effettuata sulla base delle informazioni ragionevolmente disponibili (condizioni di mercato, fattori entity e customer specific)
  - Prezzi desunti da contratti e listini possono essere (ma non necessariamente sono) stand-alone selling price

# Step 4 – Allocare il prezzo alle performance obligations

- Stand-alone selling price – è il prezzo a cui l'entità venderebbe il bene o il servizio separatamente al cliente
- La migliore evidenza è costituita da un effettivo prezzo di vendita per singolo bene o servizio
- Quando l'entità non vende il bene o servizio separatamente, lo stand-alone selling price deve essere stimato
  - Facendo ricorso all'uso di input osservabili
  - Applicando metodi di stima in modo coerente per beni o servizi e clienti aventi caratteristiche simili
  - Il principio indica tre diversi metodi (ma altri sono comunque ammissibili) così come una combinazione di metodi
- Lo stand-alone selling price utilizzato per effettuare l'iniziale allocazione non viene più modificato dopo l'inizio del contratto

# Step 5 – Iscrivere il ricavo in base al soddisfacimento delle P.O.

- ✓ Il ricavo viene iscritto al momento in cui o man mano che l'entità soddisfa la performance obligation trasferendo il bene o il servizio al cliente
- ✓ Il bene o il servizio si considera trasferito quando il cliente ne ottiene il controllo
- ✓ La performance obligation può essere soddisfatta «over time» oppure «at a point in time»
- ✓ Il principio fornisce alcuni criteri per determinare quando il controllo è trasferito «over time»
- ✓ Se nessuno dei criteri è soddisfatto, il controllo si presume trasferito «at a point in time»

# Step 5 – Iscrivere il ricavo in base al soddisfacimento delle P.O.

**Il controllo dei beni e servizi è trasferito "over time" se uno dei seguenti criteri criteri è soddisfatto:**

L'entità produce un asset che il cliente controlla nel momento in cui il bene è prodotto

L'entità non "crea" un asset suscettibile di uso alternativo e l'entità ha il diritto al pagamento per la performance completata alla data

Il cliente riceve e consuma i benefici derivanti dalla performance man mano che l'entità la svolge

Se nessuno dei criteri è soddisfatto, il controllo è trasferito "at a point in time"

Un'altra entità non deve riperformare il lavoro svolto alla data

- (1) Non si considerano le potenziali limitazioni al trasferimento delle P.O. rimanenti ad un'altra entità
- (2) Si assume che il soddisfacimento delle P.O. rimanenti non comporti alcun beneficio dall'asset che l'entità controlla



# Step 5 – Iscrivere il ricavo in base al soddisfacimento delle P.O.

- Il ricavo viene iscritto «over time» misurando il progresso fatto verso il completamento delle «performance obligations»
  - L'obiettivo è di rappresentare nel modo più fedele le performance dell'entità
  - Selezionare un unico modello per ogni performance obligation in base a fatti e circostanze
    - Metodo dell'output
    - Metodo dell'input
  - Il metodo selezionato deve essere applicato in modo omogeneo a transazioni simili
- Se l'entità non è in grado di misurare il progredire della performance obligation in modo ragionevole, il ricavo non viene iscritto fino al momento in cui questo non diventa stimabile
  - Comunque se l'entità può determinare che nessuna perdita sarà rilevata, il ricavo può essere iscritto fino a concorrenza dei costi sostenuti

# Grazie

**Marco Tamborini**

EY

E-mail:

**Marco.tamborini@it.ey.com**