

ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

IFRS 15 NOVITÀ SULLA CONTABILIZZAZIONE DEI RICAVI

Modifiche contrattuali, costi del contratto,
informativa e prima applicazione

MAURIZIO BARBIN
PwC

25 maggio 2017 –Sede ODCEC -Milano, corso Europa 11

Agenda

- 1 Modifiche contrattuali
- 2 Costi del contratto
- 3 Informativa
- 4 Prima applicazione

Agenda

IFRS 15: Modifiche contrattuali

Modifiche contrattuali

Per modifica del contratto si intende il cambiamento dell'oggetto o del prezzo (o di entrambi) del contratto.

Si ha 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'approvazione di una modifica del contratto può avvenire per accordo scritto o orale o derivare implicitamente dalle pratiche commerciali abituali. Se la modifica del contratto non è stata approvata dalle parti del contratto, l'entità deve continuare ad applicare il contratto vigente fino all'approvazione della modifica.

Per determinare se i diritti e le obbligazioni creati o modificati dalla modifica sono esigibili, l'entità deve considerare tutti i fatti e tutte le circostanze pertinenti, compresi i termini del contratto e altri elementi di prova. Se le parti del contratto hanno approvato la modifica dell'oggetto del contratto senza aver ancora determinato la corrispondente modifica del prezzo, l'entità deve stimare il cambiamento del prezzo dell'operazione dovuto alla modifica attenendosi ai paragrafi 50-54 in materia di stima del corrispettivo variabile e ai paragrafi 56-58 in materia di limitazione delle stime del corrispettivo variabile.

Modifiche contrattuali

La modifica è contabilizzata come contratto separato

La modifica contrattuale deve essere contabilizzata come un nuovo contratto se entrambe le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- a) la modifica introduce nuovi beni e/o servizi distinti; e
- b) l'incremento del corrispettivo contrattuale è pari allo stand alone selling price dei nuovi beni e/o servizi.

La modifica non può essere contabilizzata come un contratto separato (condizioni non soddisfatte)

Se le due condizioni non sono soddisfatte, allora occorre verificare **se i beni e/o servizi ancora da consegnare sono distinti rispetto a quanto già trasferito al cliente prima della modifica:**

se sì, la modifica è da trattare come cancellazione del vecchio contratto ed introduzione di un nuovo contratto con effetto prospettico sui ricavi;

se no, la modifica è da trattare come prosecuzione del contratto originario con effetto retrospettivo sui ricavi.

Modifiche contrattuali

Esempio

La società di costruzioni A stipula un contratto per la costruzione di un immobile per il cliente B. Corrispettivo pari ad Euro 1.000.000 + Euro 200.000 se i lavori terminano entro 24 mesi. I costi stimati per la costruzione dell'immobile ammontano ad Euro 700.000.

Alla fine dell'anno 1 la situazione è questa:

	Budget iniziale		Alla fine del 1° anno
Ricavi	€ 1.000.000		€ 600.000
Costi	€ 700.000		€ 420.000 (60% di 700.000)
Margine	€ 300.000	30%	€ 180.000

La componente di ricavo stimata non include il bonus variabile di Euro 200.000 in quanto la società A prevede di completare i lavori in un arco temporale maggiore di 24 mesi.

La componente variabile del prezzo è analizzata allo step 3

Modifiche contrattuali

Esempio - continua

All'inizio del secondo anno la società A ed il cliente B decidono di modificare il contratto nel seguente modo:

- Cambiamento della struttura del 4° piano
 - Corrispettivo aggiuntivo 150.000
 - Il bonus di Euro 200.000 sarà dovuto se i lavori termineranno in un arco temporale di 3 anni.
- La società A stima che i costi aggiuntivi per far fronte alle modifiche richieste ammontano ad Euro 120.000; inoltre ritiene probabile che i lavori saranno completati in un arco temporale di 3 anni.

Come deve essere contabilizzata la modifica contrattuale?

I beni/servizi incrementali, sono distinti rispetto a quelli contenuti nel contratto originario?

La società A valuta che i beni/servizi oggetto della modifica contrattuale non sono distinti rispetto a quelli presenti nel contratto originario.

	Budget iniziale	Modifica contrattuale	Contratto post modifica
Ricavi	€ 1.000.000	€ 350.000	€ 1.350.000
Costi	€ 700.000	€ 120.000	€ 820.000
Margine	€ 300.000	€ 230.000	€ 530.000

Costi sostenuti alla fine dell'anno 1	€ 420.000
% di avanzamento dopo la modifica contrattuale	51,2% (420.000/820.000)
Ricavi dopo modifica contrattuale	€ 691.463 (51,2%*1.350.000)

Agenda

IFRS 15: Costi del contratto

Costi del contratto

Costi per l'ottenimento del contratto

I costi incrementali per l'ottenimento del contratto sono i costi che l'entità sostiene per ottenere il contratto con il cliente e che non avrebbe sostenuto se non avesse ottenuto il contratto (per esempio, una commissione di vendita).

Costi per l'adempimento del contratto

Costi non incrementali ma che sono direttamente correlati al contratto

Costi del contratto

Costi per l'ottenimento del contratto

L'entità deve contabilizzare come attività i costi incrementali per l'ottenimento del contratto con il cliente, se prevede di recuperarli.

I costi per l'ottenimento del contratto che sarebbero stati sostenuti anche se il contratto non fosse stato ottenuto devono essere rilevati come spesa nel momento in cui sono sostenuti, a meno che siano esplicitamente addebitabili al cliente anche qualora il contratto non sia ottenuto.

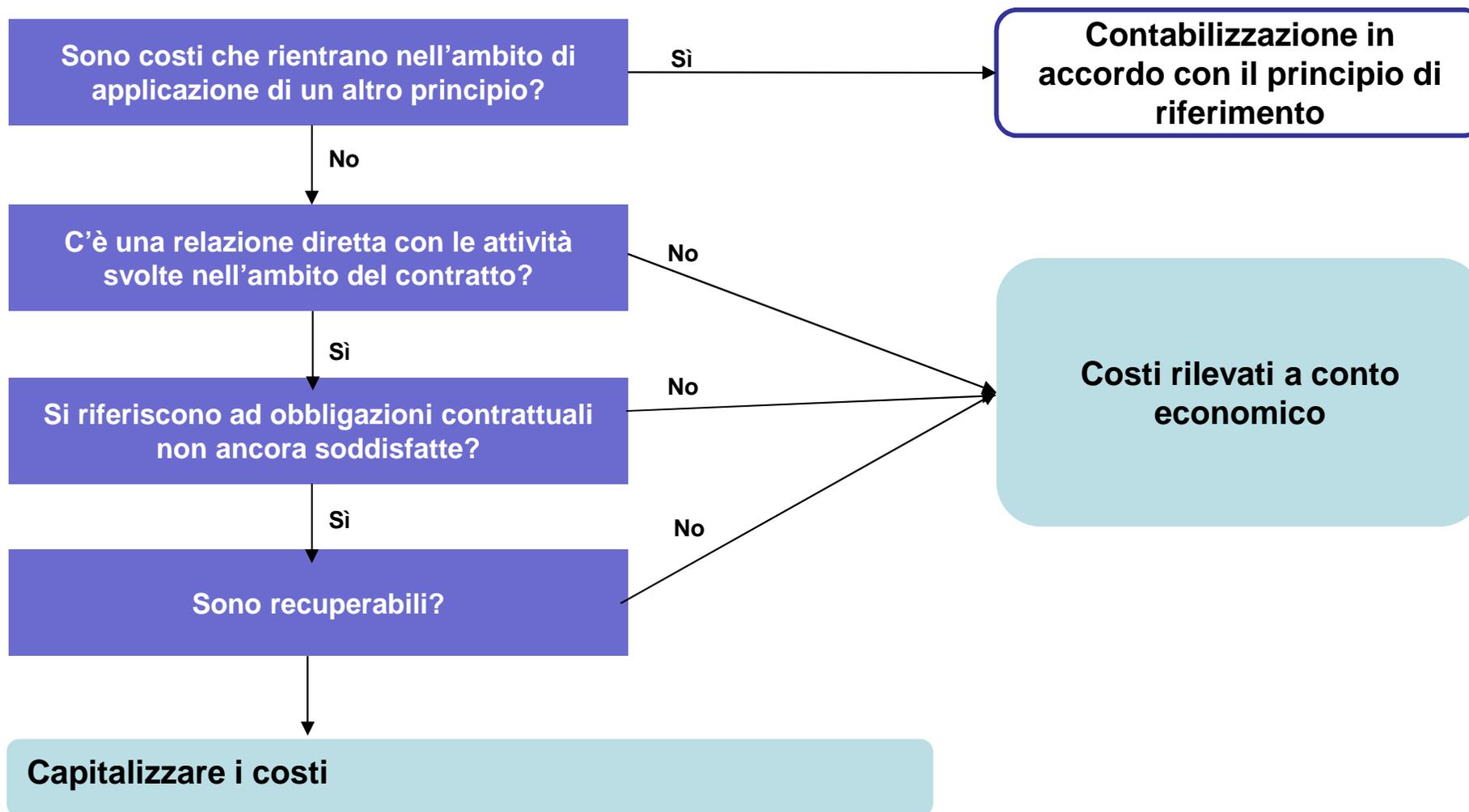
Costi per l'adempimento del contratto

Se i costi sostenuti per l'adempimento del contratto con il cliente non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro IFRS (es: IAS 2, IAS 16 o IAS 38), l'entità deve rilevare come attività i costi sostenuti per l'adempimento del contratto soltanto se sono soddisfatte tutte queste condizioni:

- 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.

Costi del contratto

Costi per l'adempimento del contratto – approccio logico



Costi del contratto

IFRS 15 Illustrative
Examples

IFRS 15 - Illustrative example 375 (IE 194): «*The initial costs incurred to set up the technology platform are as follows. The initial setup costs relate primarily to activities to fulfil the contract but do not transfer goods or services to the customer :*

	CU	
Design services	40,000	IFRS 15
Hardware	120,000	Contabilizzati in accordo con Ias 16
Software	90,000	Contabilizzati in accordo con Ias 38
Migration and testing of data centre	100,000	IFRS 15
Total costs	<u>350,000</u>	

Costs of the design, migration and testing of the data centre—assessed in accordance with paragraph 95 of IFRS 15 to determine whether an asset can be recognised for the costs to fulfil the contract. Any resulting asset would be amortised on a systematic basis over the seven-year period that the entity expects to provide services related to the data».

Costi del contratto

IFRS 15 Illustrative
Examples

IFRS 15 - Illustrative example 36: «An entity, a provider of consulting services, wins a competitive bid to provide consulting services to a new customer. The entity incurred the following costs to obtain the contract:

	CU
External legal fees for due diligence	15,000
Travel costs to deliver proposal	25,000
Commissions to sales employees	10,000
Total costs incurred	<u>50,000</u>

In accordance with paragraph 91 of IFRS 15, the entity recognises an asset for the CU10,000 incremental costs of obtaining the contract arising from the commissions to sales employees because the entity expects to recover those costs through future fees for the consulting services. The entity also pays discretionary annual bonuses to sales supervisors based on annual sales targets, overall profitability of the entity and individual performance evaluations. In accordance with paragraph 91 of IFRS 15, the entity does not recognise an asset for the bonuses paid to sales supervisors because the bonuses are not incremental to obtaining a contract. The amounts are discretionary and are based on other factors, including the profitability of the entity and the individuals' performance. The bonuses are not directly attributable to identifiable contracts.

The entity observes that the external legal fees and travel costs would have been incurred regardless of whether the contract was obtained. Therefore, in accordance with paragraph 93 of IFRS 15, those costs are recognised as expenses when incurred, unless they are within the scope of another Standard, in which case, the relevant provisions of that Standard apply.

Costi del contratto

Costi da imputare a conto economico quando sostenuti

L'IFRS 15 stabilisce che i seguenti costi devono essere rilevati come spese nel momento in cui sono sostenuti:

- a) i costi generali e amministrativi (salvo siano esplicitamente addebitabili al cliente in virtù del contratto, nel qual caso l'entità deve valutarli conformemente al paragrafo 97);
- b) i costi delle perdite di materiale, di ore di lavoro o di altre risorse utilizzate per l'esecuzione del contratto che non erano incluse nel prezzo del contratto;
- c) i costi relativi alle obbligazioni di fare adempite (o parzialmente adempite) previste dal contratto (ossia i costi relativi a prestazioni passate); e
- d) i costi per i quali l'entità non è in grado di stabilire se sono legati a obbligazioni di fare non adempite o a obbligazioni di fare adempite (o parzialmente adempite)

Costi del contratto

Ammortamento e impairment

L'ammortamento di tali costi deve essere sistematico e determinato in modo corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce.

Impairment quando l'importo residuo del corrispettivo che l'entità si aspetta di ricevere in cambio dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce meno costi direttamente connessi alla fornitura dei beni o servizi e che non sono stati rilevati come spese.

Presentazione a conto economico: il principio non fornisce indicazioni circa la presentazione dell'ammortamento di questi costi. Occorre considerare la natura del costo.

Agenda

IFRS 15: Informativa

Informativa

Riepilogo informativa

Tipologia	Informativa
Ricavi disaggregati	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> L'entità deve disaggregare i ricavi rilevati derivanti dai contratti con i clienti in categorie che illustrino in che modo i fattori economici incidano sulla natura, l'importo, la tempistica e il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari.
Riconciliazione saldi relativi ai contratti con i clienti	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Saldi di apertura e di chiusura e ricavi contabilizzati nell'anno<input type="checkbox"/> Informazioni di natura quantitativa e qualitativa in merito ai cambiamenti nei saldi patrimoniali
Performance obligations	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Informazioni in merito alla natura delle performance obligations<input type="checkbox"/> Informazioni in merito ai corrispettivi contrattuali allocati alle PO non ancora soddisfatte e le tempistiche attese per il completamento del contratto
Valutazioni significative	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Metodologia utilizzata per la contabilizzazione dei ricavi over time e spiegazioni sul perché si ritiene appropriata la metodologia scelta<input type="checkbox"/> Criteri utilizzati per determinare il momento del «passaggio del controllo» per i ricavi riconosciuti point in time<input type="checkbox"/> Informazioni in merito ai criteri utilizzati per l'allocazione del corrispettivo contrattuale
Costi per l'ottenimento e per l'adempimento del contratto	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Valutazioni effettuate per determinare i costi per l'ottenimento e per l'adempimento del contratto;<input type="checkbox"/> Valore contabile dei costi sospesi a fine periodo e criteri di ammortamento utilizzati.
Espedienti pratici	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Espedienti pratici in merito all'esistenza di una componente finanziaria significativa<input type="checkbox"/> Espedienti pratici per l'ammortamento di certi costi per l'ottenimento dei contratti

Informativa

Conto economico

L'entità deve fornire le seguenti informazioni in nota integrativa, a meno che detti importi siano esposti separatamente nel prospetto di conto economico complessivo conformemente ad altri principi:

- a) i ricavi rilevati a titolo dei contratti con i clienti, che l'entità deve fornire separatamente dalle altre fonti di ricavi e
- b) eventuali perdite per riduzione di valore rilevate (IFRS 9) su crediti o attività derivanti da contratto provenienti dai contratti conclusi dall'entità con i clienti, che l'entità deve comunicare separatamente rispetto alle perdite per riduzione di valore derivanti da altri contratti.

[IFRS 15 par. 113]

Ricavi in forma disaggregata

Riconciliazione con i settori operativi

Informativa

Ad esempio occorre fornire la separazione tra i ricavi rilevati sui contratti con clienti, dai ricavi per affitti

Esempio (*)

The group has recognised the following amounts relating to revenue in the statement of profit or loss:

	Notes	2016 CU'000	2015 Restated * CU'000
Revenue from contracts with customers	(a)	197,650	141,440
Revenue from other sources: Rental and sub-lease rental income	8(b)**	7,240	7,240
Total revenue		<u>204,890</u>	<u>148,680</u>

* Estratto da PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial statements – Dec 2016

Informativa

Esempio (*)

Aspetti da considerare per la disaggregazione dei ricavi:

a) le informazioni fornite al di fuori del bilancio (per esempio nei comunicati stampa sugli utili, nelle relazioni annuali o nelle presentazioni destinate agli investitori);

b) le informazioni soggette periodicamente al riesame del più alto livello decisionale operativo ai fini della valutazione della performance finanziaria di segmenti operativi e

c) altre informazioni analoghe ai tipi di informazioni di cui alle precedenti lettere a) e b), e che sono utilizzate dall'entità o dagli utilizzatori del bilancio dell'entità per valutare la performance finanziaria dell'entità o per prendere decisioni in materia di assegnazione delle risorse.

Esempi di disaggregazione:

a) tipo di bene o servizio (per esempio, principali linee di prodotti); b) regione geografica (per esempio, paesi o regioni); c) mercato o tipo di cliente (per esempio, clienti del settore pubblico e clienti del settore privato); d) tipo di contratto (per esempio, contratti a prezzo fisso e contratti time & materials); e) durata del contratto (per esempio, contratti a breve termine e contratti a lungo termine); etc....

[IFRS 15 par. B87, B88]

3(a) Disaggregation of revenue from contracts with customers^{2,3}

The group derives revenue from the transfer of goods and services over time and at a point in time in the following major product lines and geographical regions:

	Furniture – manufacture		Furniture-retail	IT Consulting		Electronic equipment	All other segments	Total
	Oneland	China	Oneland	US	Europe	Oneland		
2016	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000
Segment revenue	55,100	35,100	31,600	33,300	16,900	13,850	16,600	202,450
Inter-segment revenue	(1,200)	(700)	(900)	(800)	(300)	(500)	(400)	(4,800)
Revenue from external customers	53,900	34,400	30,700	32,500	16,600	13,350	16,200	197,650
Timing of revenue recognition								
At a point in time	53,900	34,400	30,700	1,000	600	13,350	16,200	150,150
Over time	-	-	-	31,500	16,000	-	-	47,500
	53,900	34,400	30,700	32,500	16,600	13,350	16,200	197,650
2015	Oneland	China	Oneland	US	Europe	Oneland	All other segments	Total
	CU'000	CU'000	Restated	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000	CU'000
Segment revenue	60,350	22,560	14,300	22,600	14,790	-	10,400	145,000
Inter-segment revenue	(1,150)	(800)	(300)	(600)	(610)	-	(100)	(3,560)
Revenue from external customers	59,200	21,760	14,000	22,000	14,180	-	10,300	141,440
Timing of revenue recognition								
At a point in time	59,200	21,760	14,000	800	500	-	10,300	106,560
Over time	-	-	-	21,200	13,680	-	-	34,880
	59,200	21,760	14,000	22,000	14,180	-	10,300	141,440

* Estratto da PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial statements – Dec 2016

Informativa

Stato patrimoniale

L'entità deve fornire tutte le seguenti informazioni:

- a) i saldi di apertura e di chiusura dei crediti, delle attività derivanti da contratti e delle passività derivanti da contratti provenienti da contratti con i clienti, se non altrimenti presentati o forniti separatamente;
- b) i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio inclusi nel saldo di apertura delle passività derivanti da contratti all'inizio dell'esercizio e c) i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio derivanti da obbligazioni di fare adempite (o parzialmente adempite) in esercizi precedenti (per esempio, modifiche del prezzo dell'operazione).

[IFRS 15 par. 116]

Informativa

L'entità deve spiegare le variazioni significative dei saldi delle attività e delle passività derivanti da contratti nel corso dell'esercizio.

A sostegno della spiegazione possono essere utilizzate informazioni qualitative e quantitative.

Esempio (*)

3(b) Contract assets and liabilities

The group has recognised the following revenue-related contract assets and liabilities

	Notes	31 Dec 2016 CU'000	31 Dec 2015* CU'000	1 Jan 2015* CU'000
Contract assets relating to IT consulting contracts	(b)(i),(c)(iv)	1,547	2,597	1,897
Asset recognised for costs incurred to fulfil contracts	(b)(iv)	312	520	-
Total contract assets		1,859	3,117	1,897
Contract liability – expected volume discounts	(b)(i),(c)(i)	350	125	100
Contract liability – expected refunds to customers	(c)(i),(ii)	145	110	179
Contract liabilities – customer loyalty programme	(c)(iii)	602	536	450
Contract liabilities – IT consulting contracts	(b)(iii),(c)(iv)	1,430	989	205
Total contract liabilities		2,527	1,760	934

(i) Significant changes in contract assets and liabilities

Contract assets have decreased as the group has provided fewer services ahead of the agreed payment schedules for fixed-price contracts. There was also an impairment write-down of CU77,000 recognised in relation to the asset for costs to fulfil contracts, see (iv) for further information.

Contract liabilities for expected volume discounts and IT consulting contracts have increased by CU473,000 following the acquisition of VALUE IFRS Electronics Group, see note 14*.

* Estratto da PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial statements – Dec 2016

Informativa

L'entità deve comunicare le seguenti informazioni relative alle sue rimanenti obbligazioni di fare: a) l'importo aggregato del prezzo dell'operazione assegnato alle obbligazioni di fare non adempiute (o parzialmente adempiute) alla fine dell'esercizio e b) una spiegazione in cui l'entità precisa quando prevede di rilevare come ricavo l'importo comunicato conformemente al paragrafo 120, lettera a), che l'entità deve comunicare secondo una delle seguenti modalità: i) su base quantitativa, utilizzando gli intervalli temporali più adeguati alla durata delle rimanenti obbligazioni di fare; o ii) utilizzando informazioni qualitative. [IFRS 15 par. 120]

Esempio (*)

(ii) Revenue recognised in relation to contract liabilities

The following table shows how much of the revenue recognised in the current reporting period relates to carried-forward contract liabilities and how much relates to performance obligations that were satisfied in a prior year.

	31 Dec 2016 CU'000	31 Dec 2015 Restated CU'000
<i>Revenue recognised that was included in the contract liability balance at the beginning of the period</i>		
IT consulting contracts	230	178
Customer loyalty programme	190	272 *
<i>Revenue recognised from performance obligations satisfied in previous periods</i>		
Consideration from furniture wholesale contract, not previously recognised due to the constraint, see c(i) below.	150	-

* See note 26 for details about changes in accounting policies

(iii) Unsatisfied long-term consulting contracts

The following table shows unsatisfied performance obligations resulting from fixed-price long-term IT consulting contracts.

	31 Dec 2016 CU'000	31 Dec 2015 * CU'000
Aggregate amount of the transaction price allocated to long-term IT consulting contracts that are partially or fully unsatisfied as at 31 December	8,881	- *

* As permitted under the transitional provisions in IFRS 15, the transaction price allocated to (partially) unsatisfied performance obligations as of 31 December 2015 is not disclosed.

Management expects that 60% of the transaction price allocated to the unsatisfied contracts as of 31 December 2016 will be recognised as revenue during the next reporting period (CU 5,328,000). The remaining 40% (CU 3,553,000) will be recognised in the 2018 financial year. The amount disclosed above does not include variable consideration which is constrained.

* Estratto da PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial statements – Dec 2016

Informativa

Esempio (*)

3(b) Contract assets and liabilities (continued)

All other IT consulting contracts are for periods of one year or less or are billed based on time incurred. As permitted under IFRS 15, the transaction price allocated to these unsatisfied contracts is not disclosed.

(iv) Assets recognised from costs to fulfil a contract

In addition to the contract balances disclosed above, the group has also recognised an asset in relation to costs to fulfil a long-term IT contract. This is presented within contract assets in the balance sheet.

	31 Dec 2016 CU'000	31 Dec 2015 * Restated CU'000
Asset recognised from costs incurred to fulfil a contract at 31 December	312	520
Amortisation and impairment loss recognised as cost of providing services during the period	208	131

* See note 26 for details about changes in accounting policies

In adopting IFRS 15, the group recognised an asset in relation to costs incurred in developing an IT platform that is used to fulfil an IT consulting fixed-price contract. These costs had been expensed as incurred in 2015, see note 26(iii) for further explanations. The asset is amortised on a straight-line basis over the term of the specific contract it relates to, consistent with the pattern of recognition of the associated revenue. Due to an increase in expected costs by 30% in the financial year 2016, management does not expect the capitalised costs to be completely recovered. An impairment loss of CU77,000 has therefore been recognised for the excess of the capitalised cost over the expected remaining consideration less any directly related costs not yet recognised as expense.

* Estratto da PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial statements – Dec 2016

Agenda

IFRS 15: Prima applicazione e transizione

Prima applicazione e transizione

Due approcci per la prima applicazione

Approccio retroattivo

Modificare il periodo comparativo come previsto dallo IAS 8. Nel caso gli effetti dell'adozione del nuovo principio siano significativi, occorre presentare la terza colonna di stato patrimoniale come previsto dallo IAS 1.

Approccio retroattivo modificato

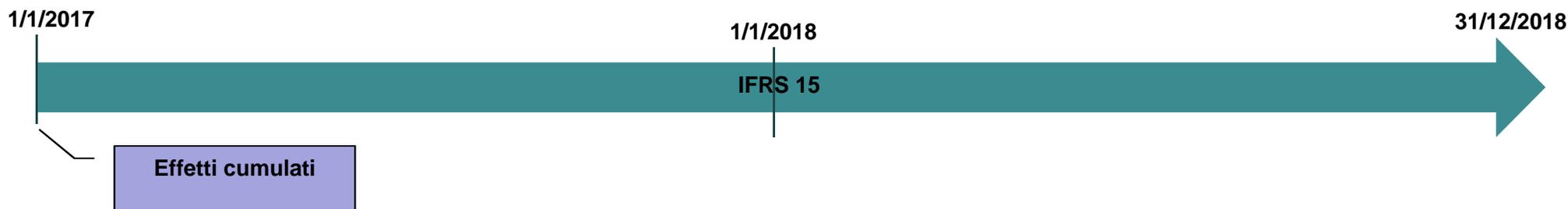
Imputare gli effetti derivanti dall'adozione dell'IFRS 15 sul patrimonio netto di apertura del periodo di prima applicazione (es: 1/1/2018).

Sono previsti alcuni espedienti pratici in entrambi gli approcci

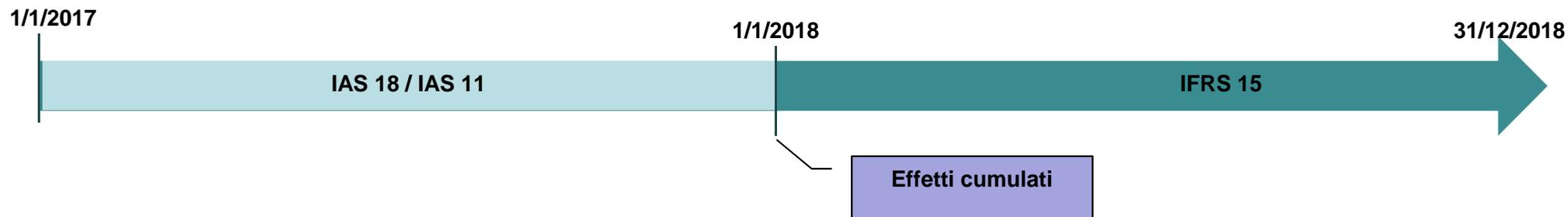
Prima applicazione e transizione

Due approcci per la prima applicazione

Approccio retroattivo



Approccio retroattivo modificato



Prima applicazione e transizione

Elenco espedienti pratici

Approccio retroattivo	Approccio retroattivo modificato
<input type="checkbox"/> Contratti iniziati e completati nello stesso esercizio	<input type="checkbox"/> Contratti completati
<input type="checkbox"/> Contratti completati al 31 dicembre 2016	
<input type="checkbox"/> Modifiche contrattuali	<input type="checkbox"/> Modifiche contrattuali
<input type="checkbox"/> Corrispettivo variabile: per i contratti completati è possibile utilizzare il prezzo effettivo al momento del completamento anziché stimare la componente variabile nel periodo comparativo	
<input type="checkbox"/> Per tutti i periodi comparativi presentati, non è necessario fornire l'informativa sui corrispettivi contrattuali allocati alle performance obligations non soddisfatte.	

Contratti completati: si tratta dei contratti per i quali l'entità ha trasferito tutti i beni e servizi identificati in accordo con IAS 18, IAS11 e relative interpretazioni.

Prima applicazione e transizione

Esempio: espediente pratico sulle modifiche contrattuali

L'entità X nel dicembre 2011 ha stipulato un contratto con un proprio cliente per la fornitura del macchinario A per € 500.000 e per la fornitura di un servizio di assistenza/ manutenzione durante i 5 anni successivi alla consegna del prodotto per € 10.000 all'anno.

Il prodotto è stato consegnato nel mese di dicembre 2012.

Nel 2015 l'entità X e il cliente modificano l'accordo al fine di estendere la durata del servizio per ulteriori 5 anni (sempre per € 10.000 all'anno) e per la fornitura di un macchinario addizionale (B) per € 750.000.

Quando l'entità X applica l'IFRS 15 nel 2018, può decidere di adottare l'espediente pratico sulle modifiche contrattuali. In questo modo può evitare di applicare la regole dell'IFRS 15 sulle modifiche contrattuali ed allocare il corrispettivo di € 1.350.000 alle 3 performance obligations (macchinario A, macchinario B, servizio di assistenza/manutenzione).

La porzione di ricavo allocata al macchinario B ed alla restante parte del servizio di manutenzione/assistenza non ancora eseguito, rappresenta il valore dei ricavi da differire.

Prima applicazione e transizione

Informativa sugli effetti derivanti dall'applicazione del nuovo principio

- Approccio retroattivo: occorre dare informativa sugli effetti che l'applicazione dell'IFRS 15 ha avuto nei saldi del periodo comparativo, distintamente per ciascuna voce di bilancio interessata e sull'utile per azione [IFRS 15 par. C4 / IAS 8 par. 28f]
- Approccio retroattivo modificato: occorre fornire in nota integrativa informazioni circa l'importo dell'incidenza che il nuovo principio ha comportato su ogni voce del **bilancio dell'esercizio corrente**, spiegando quali sarebbero stati i saldi qualora si fosse continuato ad applicarlo i precedenti principi (IAS 18 / IAS 11)
[IFRS 15 par. C4]