

► <u>M20</u>	Regolamento (CE) n. 1171/2009 della Commissione del 30 novembre 2009	L 314	43	1.12.2009
► <u>M21</u>	Regolamento (UE) n. 1293/2009 della Commissione del 23 dicembre 2009	L 347	23	24.12.2009
► <u>M22</u>	Regolamento (UE) n. 243/2010 della Commissione del 23 marzo 2010	L 77	33	24.3.2010
► <u>M23</u>	Regolamento (UE) n. 244/2010 della Commissione del 23 marzo 2010	L 77	42	24.3.2010
► <u>M24</u>	Regolamento (UE) n. 550/2010 della Commissione del 23 giugno 2010	L 157	3	24.6.2010
► <u>M25</u>	Regolamento (UE) n. 574/2010 della Commissione del 30 giugno 2010	L 166	6	1.7.2010
► <u>M26</u>	Regolamento (UE) n. 632/2010 della Commissione del 19 luglio 2010	L 186	1	20.7.2010
► <u>M27</u>	Regolamento (UE) n. 633/2010 della Commissione del 19 luglio 2010	L 186	10	20.7.2010
► <u>M28</u>	Regolamento (UE) n. 662/2010 della Commissione del 23 luglio 2010	L 193	1	24.7.2010
► <u>M29</u>	Regolamento (UE) n. 149/2011 della Commissione del 18 febbraio 2011	L 46	1	19.2.2011
► <u>M30</u>	Regolamento (UE) n. 1205/2011 della Commissione del 22 novembre 2011	L 305	16	23.11.2011
► <u>M31</u>	Regolamento (UE) n. 475/2012 della Commissione del 5 giugno 2012	L 146	1	6.6.2012
► <u>M32</u>	Regolamento (UE) n. 1254/2012 della Commissione dell'11 dicembre 2012	L 360	1	29.12.2012
► <u>M33</u>	Regolamento (UE) n. 1255/2012 della Commissione dell'11 dicembre 2012	L 360	78	29.12.2012
► <u>M34</u>	Regolamento (UE) n. 1256/2012 della Commissione del 13 dicembre 2012	L 360	145	29.12.2012
► <u>M35</u>	Regolamento (UE) n. 183/2013 della Commissione del 4 marzo 2013	L 61	6	5.3.2013
► <u>M36</u>	Regolamento (UE) n. 301/2013 della Commissione del 27 marzo 2013	L 90	78	28.3.2013
► <u>M37</u>	Regolamento (UE) n. 313/2013 della Commissione del 4 aprile 2013	L 95	9	5.4.2013
► <u>M38</u>	Regolamento (UE) n. 1174/2013 della Commissione del 20 novembre 2013	L 312	1	21.11.2013
► <u>M39</u>	Regolamento (UE) n. 1374/2013 della Commissione del 19 dicembre 2013	L 346	38	20.12.2013
► <u>M40</u>	Regolamento (UE) n. 1375/2013 della Commissione del 19 dicembre 2013	L 346	42	20.12.2013
► <u>M41</u>	Regolamento (UE) n. 634/2014 della Commissione del 13 giugno 2014	L 175	9	14.6.2014
► <u>M42</u>	Regolamento (UE) n. 1361/2014 della Commissione del 18 dicembre 2014	L 365	120	19.12.2014
► <u>M43</u>	Regolamento (UE) 2015/28 della Commissione del 17 dicembre 2014	L 5	1	9.1.2015
► <u>M44</u>	Regolamento (UE) 2015/29 della Commissione del 17 dicembre 2014	L 5	11	9.1.2015
► <u>M45</u>	Regolamento (UE) 2015/2113 della Commissione del 23 novembre 2015	L 306	7	24.11.2015
► <u>M46</u>	Regolamento (UE) 2015/2173 della Commissione del 24 novembre 2015	L 307	11	25.11.2015
► <u>M47</u>	Regolamento (UE) 2015/2231 della Commissione del 2 dicembre 2015	L 317	19	3.12.2015
► <u>M48</u>	Regolamento (UE) 2015/2343 della Commissione del 15 dicembre 2015	L 330	20	16.12.2015
► <u>M49</u>	Regolamento (UE) 2015/2406 della Commissione del 18 dicembre 2015	L 333	97	19.12.2015
► <u>M50</u>	Regolamento (UE) 2015/2441 della Commissione del 18 dicembre 2015	L 336	49	23.12.2015
► <u>M51</u>	Regolamento (UE) 2016/1703 della Commissione del 22 settembre 2016	L 257	1	23.9.2016
► <u>M52</u>	Regolamento (UE) 2016/1905 della Commissione del 22 settembre 2016	L 295	19	29.10.2016
► <u>M53</u>	Regolamento (UE) 2016/2067 della Commissione del 22 novembre 2016	L 323	1	29.11.2016
► <u>M54</u>	Regolamento (UE) 2017/1986 della Commissione del 31 ottobre 2017	L 291	1	9.11.2017
► <u>M55</u>	Regolamento (UE) 2017/1987 della Commissione del 31 ottobre 2017	L 291	63	9.11.2017
► <u>M56</u>	Regolamento (UE) 2017/1988 della Commissione del 3 novembre 2017	L 291	72	9.11.2017
► <u>M57</u>	Regolamento (UE) 2017/1989 della Commissione del 6 novembre 2017	L 291	84	9.11.2017
► <u>M58</u>	Regolamento (UE) 2017/1990 della Commissione del 6 novembre 2017	L 291	89	9.11.2017
► <u>M59</u>	Regolamento (UE) 2018/182 della Commissione del 7 febbraio 2018	L 34	1	8.2.2018

► <u>M60</u>	Regolamento (UE) 2018/289 della Commissione del 26 febbraio 2018	L 55	21	27.2.2018
► <u>M61</u>	Regolamento (UE) 2018/400 della Commissione del 14 marzo 2018	L 72	13	15.3.2018
► <u>M62</u>	Regolamento (UE) 2018/498 della Commissione del 22 marzo 2018	L 82	3	26.3.2018
► <u>M63</u>	Regolamento (UE) 2018/519 della Commissione del 28 marzo 2018	L 87	3	3.4.2018
► <u>M64</u>	Regolamento (UE) 2018/1595 della Commissione del 23 ottobre 2018	L 265	3	24.10.2018

Rettificato da:

- **C1** Rettifica, GU L 265 del 9.10.2009, pag. 42 (1126/2008)
- **C2** Rettifica, GU L 82 del 27.3.2010, pag. 3 (1165/2009)
- **C3** Rettifica, GU L 253 del 27.8.2014, pag. 4 (634/2014)
- **C4** Rettifica, GU L 294 del 10.10.2014, pag. 49 (1165/2009)

▼ **M52****International financial reporting standard 15***Ricavi provenienti da contratti con i clienti*

OBIETTIVO

1. **La finalità del presente IFRS è stabilire i principi che l'entità deve applicare per fornire agli utilizzatori del bilancio informazioni utili sulla natura, l'importo, la tempistica e il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari provenienti dal contratto con il cliente.**

Conseguimento della finalità

2. Per conseguire la finalità di cui al paragrafo 1, il principio cardine del presente Principio è che l'entità 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 a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio dei beni o servizi.
3. Nell'applicare il presente Principio l'entità deve considerare i termini del contratto e tutti i fatti e le circostanze pertinenti. L'entità deve applicare il presente Principio, compreso l'uso di eventuali espedienti pratici, in maniera uniforme ai contratti con caratteristiche analoghe e in circostanze analoghe.
4. Il presente Principio specifica la contabilizzazione del singolo contratto con il cliente. Tuttavia, come espediente pratico, l'entità può applicare il presente Principio a un portafoglio di contratti (o *obbligazioni di fare*) con caratteristiche analoghe, se l'entità si aspetta ragionevolmente che gli effetti sul bilancio dell'applicazione del presente Principio al portafoglio non differiscano in misura sostanziale dall'applicazione del presente Principio ai singoli contratti (o *obbligazioni di fare*) del portafoglio. In sede di contabilizzazione del portafoglio l'entità deve utilizzare stime e ipotesi che rispecchino le dimensioni e la composizione del portafoglio.

AMBITO DI APPLICAZIONE

▼ **M54**

5. L'entità deve applicare il presente Principio a tutti i contratti con i clienti, eccetto i seguenti:
 - a) i contratti di leasing rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 16 *Leasing*;

▼ **M52**

- b) i contratti assicurativi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 4 *Contratti assicurativi*;
- c) gli 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 venture* e
- d) gli scambi non monetari tra entità dello stesso ramo di attività per agevolare le vendite a clienti o potenziali clienti. Per esempio, il presente Principio non si applica al contratto stipulato tra due compagnie petrolifere per lo scambio di petrolio inteso a soddisfare la domanda dei clienti in specifici luoghi diversi in maniera tempestiva.

▼ **M52**

6. L'entità deve applicare il presente Principio al contratto (diverso dai contratti di cui al paragrafo 5) solo se la controparte è un cliente. Il cliente è la parte che ha stipulato il contratto con l'entità per ottenere in cambio di un corrispettivo beni o servizi che sono il risultato delle attività ordinarie dell'entità. La controparte del contratto non è un cliente se, per esempio, ha stipulato con l'entità un contratto per partecipare a un'attività o un processo in cui le parti del contratto condividono i rischi e i benefici derivanti dall'attività o processo (come lo sviluppo di un'attività in un accordo di collaborazione) e non per ottenere il risultato delle attività ordinarie dell'entità.
7. Il contratto con il cliente può rientrare in parte nell'ambito di applicazione del presente Principio e in parte nell'ambito di applicazione degli altri Principi elencati al paragrafo 5:
- a) se gli altri Principi specificano le modalità di separazione e/o di valutazione iniziale di una o più parti del contratto, l'entità deve in primo luogo applicare le disposizioni sulla separazione e/o sulla valutazione contenute in detti Principi. L'entità deve escludere dal *prezzo dell'operazione* l'importo della parte (o delle parti) del contratto valutata inizialmente conformemente agli altri Principi e deve applicare i paragrafi 73-86 per assegnare l'importo (eventualmente) restante del prezzo dell'operazione a ogni obbligazione di fare rientrante nell'ambito di applicazione del presente Principio e a ogni altra parte del contratto individuata conformemente al paragrafo 7, lettera b);
 - b) se gli altri Principi non specificano le modalità di separazione e/o di valutazione iniziale di una o più parti del contratto, l'entità deve applicare il presente Principio per separare e/o valutare inizialmente la parte (o le parti) del contratto.
8. Il presente Principio specifica la contabilizzazione dei costi incrementali sostenuti per l'ottenimento di un contratto con il cliente e dei costi sostenuti per dare esecuzione al contratto con il cliente, se tali costi non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Principio (cfr. paragrafi 91-104). L'entità deve applicare detti paragrafi solo ai costi sostenuti che si riferiscono al contratto (o parte del contratto) con il cliente rientrante nell'ambito di applicazione del presente Principio.

RILEVAZIONE

Individuazione del contratto

9. **L'entità deve contabilizzare il contratto con il cliente che rientra nell'ambito di applicazione del presente Principio solo se sono soddisfatti tutti i criteri seguenti:**
- a) **le parti del contratto hanno approvato il contratto (per iscritto, oralmente o nel rispetto di altre pratiche commerciali abituali) e si sono impegnate ad adempiere le rispettive obbligazioni;**
 - b) **l'entità può individuare i diritti di ciascuna delle parti per quanto riguarda i beni o servizi da trasferire;**
 - c) **l'entità può individuare le condizioni di pagamento dei beni o servizi da trasferire;**

▼ **M52**

- d) **il contratto ha sostanza commerciale (ossia il rischio, la tempistica o l'importo dei flussi finanziari futuri dell'entità sono destinati a cambiare a seguito del contratto) e**
- e) **è probabile che l'entità riceverà il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nel valutare la probabilità di ricevere l'importo del corrispettivo, l'entità deve tener conto solo della capacità e dell'intenzione del cliente di pagare l'importo del corrispettivo quando sarà dovuto. Se il corrispettivo è variabile, l'importo del corrispettivo al quale l'entità avrà diritto può essere inferiore al prezzo stabilito nel contratto, perché l'entità potrebbe concedere al cliente uno sconto sul prezzo (cfr. paragrafo 52).**
10. Per contratto si intende l'accordo tra due o più parti che crea diritti e obbligazioni esigibili. L'esigibilità dei diritti e delle obbligazioni nel contratto è disciplinata dalla legge. Il contratto può essere scritto, orale o derivare implicitamente dalle pratiche commerciali abituali dell'entità. Le pratiche e le procedure di conclusione dei contratti con i clienti variano da una giurisdizione all'altra, da un settore all'altro e da un'entità all'altra. Possono inoltre variare anche all'interno della stessa entità (per esempio in funzione della categoria di clienti o dalla natura dei beni o servizi promessi). L'entità deve tener conto di tali pratiche e procedure per determinare se e quando l'accordo con il cliente crea diritti e obbligazioni esigibili.
11. Alcuni contratti con i clienti possono avere durata indeterminata e possono essere sciolti o modificati in ogni momento da una delle parti. Altri contratti possono rinnovarsi automaticamente secondo una periodicità prevista dal contratto stesso. L'entità deve applicare il presente Principio per la durata del contratto (ossia per il periodo contrattuale) durante il quale le parti del contratto hanno diritti e obbligazioni attuali esigibili.
12. Ai fini dell'applicazione del presente Principio, il contratto è inesistente se ogni parte del contratto ha il diritto esigibile unilaterale di mettere fine al contratto totalmente non eseguito senza risarcimento dell'altra parte (o delle altre parti). Il contratto è totalmente non eseguito se sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:
- a) l'entità non ha ancora trasferito alcuno dei beni o servizi promessi al cliente e
- b) l'entità non ha ancora ricevuto, e non ha ancora il diritto di ricevere, alcun corrispettivo per i beni o servizi promessi.
13. Se il contratto concluso con il cliente soddisfa i criteri di cui al paragrafo 9 all'inizio del contratto, l'entità non deve riesaminare i criteri, salvo indicazione di una modifica sostanziale dei fatti e delle circostanze. Per esempio, se la capacità del cliente di pagare il corrispettivo si deteriora significativamente, l'entità riesaminerà la probabilità di ricevere il corrispettivo a cui avrà diritto in cambio dei beni o servizi che devono ancora essere trasferiti al cliente.

▼ M52

14. Se il contratto con il cliente non soddisfa i criteri di cui al paragrafo 9, l'entità deve continuare a esaminare il contratto per determinare se esso soddisfa i criteri di cui al paragrafo 9 in un momento successivo.
15. Se il contratto con il cliente non soddisfa i criteri di cui al paragrafo 9 e se l'entità riceve il corrispettivo dal cliente, l'entità deve rilevare come ricavo il corrispettivo ricevuto solo se si è verificato uno dei seguenti eventi:
- a) l'entità non ha più alcuna obbligazione di trasferire beni o servizi al cliente e la totalità, o la quasi totalità, del corrispettivo promesso dal cliente è stata ricevuta dall'entità e non è rimborsabile o
 - b) il contratto è stato sciolto e il corrispettivo che l'entità ha ricevuto dal cliente non è rimborsabile.
16. L'entità deve rilevare il corrispettivo ricevuto dal cliente come passività fino a quando si verifica uno degli eventi di cui al paragrafo 15 o fino a quando sono soddisfatti, in un momento successivo, i criteri di cui al paragrafo 9 (cfr. paragrafo 14). In funzione dei fatti e delle circostanze relative al contratto, la passività rilevata rappresenta l'obbligazione dell'entità a trasferire in futuro beni o servizi al cliente o a rimborsare il corrispettivo ricevuto. In entrambi i casi la passività deve essere valutata all'importo del corrispettivo che l'entità ha ricevuto dal cliente.

Raggruppamento di contratti

17. L'entità deve raggruppare due o più contratti conclusi contemporaneamente o quasi contemporaneamente con lo stesso cliente (o con parti correlate del cliente) e contabilizzarli come un unico contratto, se sono soddisfatti uno o più dei seguenti criteri:
- a) i contratti sono negoziati in blocco per un unico obiettivo commerciale;
 - b) l'importo del corrispettivo dovuto in forza di uno dei contratti dipende dal prezzo o dalle prestazioni di cui all'altro contratto o
 - c) i beni o servizi promessi nei contratti (o alcuni beni o servizi promessi in ognuno dei contratti) costituiscono un'unica obbligazione di fare, secondo quanto previsto dai paragrafi 22-30.

Modifica del contratto

18. Per modifica del contratto si intende il cambiamento dell'oggetto o del prezzo (o di entrambi) del contratto approvato dalle parti del contratto. In alcuni settori di attività e in alcune giurisdizioni la modifica del contratto può essere denominata ordine di cambiamento, variazione o emendamento. 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 presente IFRS al contratto vigente fino all'approvazione della modifica.

▼ M52

19. Vi può essere modifica del contratto anche se le parti del contratto sono in disaccordo sull'oggetto o sul prezzo (o su entrambi) della modifica o se le parti hanno approvato una modifica dell'oggetto senza aver ancora determinato la corrispondente modifica del prezzo. 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.
20. L'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come contratto separato, se sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:
- a) l'oggetto del contratto si amplia in seguito all'aggiunta di beni o servizi promessi che sono distinti (conformemente ai paragrafi 26-30) e
 - b) 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. Per esempio, l'entità può adeguare il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio aggiuntivo per tener conto di uno sconto concesso al cliente per il fatto che l'entità non deve sostenere le spese connesse alla vendita che dovrebbe sostenere qualora vendesse il bene o servizio ad un nuovo cliente.
21. Se la modifica del contratto non è contabilizzata come contratto separato in conformità al paragrafo 20, l'entità deve contabilizzare i beni o servizi promessi non ancora trasferiti alla data della modifica del contratto (ossia i restanti beni o servizi promessi) secondo la modalità applicabile tra quelle descritte di seguito:
- a) l'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come se il contratto vigente venisse sciolto e venisse concluso un nuovo contratto, se i beni o servizi restanti sono distinti dai beni o servizi trasferiti alla data, o prima della data, di modifica del contratto. L'importo del corrispettivo da assegnare alle obbligazioni di fare che restano da adempiere (o ai restanti beni o servizi distinti che formano un'unica obbligazione di fare individuata conformemente al paragrafo 22, lettera b)] è la somma:
 - i) del corrispettivo promesso dal cliente (compresi gli importi che l'entità ha già ricevuto dal cliente) che è stato incluso nella stima del prezzo dell'operazione e che non è stato rilevato come ricavo e
 - ii) del corrispettivo promesso con la modifica del contratto;

▼ **M52**

- b) l'entità deve contabilizzare la modifica del contratto come se si trattasse di una parte del contratto vigente, se i beni o servizi restanti non sono distinti e, pertanto, rientrano in un'unica obbligazione di fare che è parzialmente adempiuta alla data della modifica del contratto. L'effetto della modifica del contratto sul prezzo dell'operazione e sulla valutazione da parte dell'entità dei progressi verso il pieno adempimento dell'obbligazione di fare è rilevato come adeguamento (al rialzo o al ribasso) dei ricavi alla data della modifica del contratto (vale a dire l'adeguamento dei ricavi è effettuato su base cumulativa);
- c) se i beni o servizi restanti sono una combinazione degli elementi di cui alle lettere a) e b), l'entità deve contabilizzare gli effetti della modifica sulle obbligazioni di fare non adempiute (e sulle obbligazioni parzialmente adempiute) previste nel contratto modificato secondo modalità in linea con gli obiettivi del presente paragrafo.

Individuazione delle obbligazioni di fare

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

- a) un bene o un servizio (o una combinazione di beni e servizi) distinto o**
- b) una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che seguono lo stesso modello di trasferimento al cliente (cfr. paragrafo 23).**

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

- a) 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 e
- b) ai sensi dei paragrafi 39 e 40, 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.

Promesse nei contratti con i clienti

24. Di norma il contratto con il cliente enuncia esplicitamente i beni o servizi che l'entità promette di trasferire al cliente. Tuttavia, le obbligazioni di fare definite nel contratto con il cliente possono non limitarsi ai beni o servizi esplicitamente enunciati nel contratto. Il motivo sta nel fatto che il contratto con il cliente può anche includere promesse implicite nelle pratiche commerciali abituali dell'entità, nelle politiche da essa pubblicate o in sue specifiche dichiarazioni, se al momento della conclusione del contratto tali promesse creano nel cliente la legittima aspettativa che l'entità trasferirà il bene o servizio al cliente.

▼ M52

25. Le obbligazioni di fare non includono attività che l'entità deve svolgere per dare esecuzione al contratto, a meno che dette attività trasferiscano beni o servizi al cliente. Per esempio, il prestatore di servizi può dover assolvere vari adempimenti amministrativi per predisporre il contratto. L'assolvimento degli adempimenti non comporta il trasferimento di un servizio al cliente. Di conseguenza, tali attività di predisposizione del contratto non costituiscono un'obbligazione di fare.

*Beni o servizi distinti***▼ M55**

26. In funzione del contratto, tra i beni o servizi promessi possono rientrare tra l'altro in particolare:
- a) la vendita di beni prodotti dall'entità (per esempio, le rimanenze del produttore);
 - b) la rivendita di beni acquistati dall'entità (per esempio, le merci del dettagliante);
 - c) la rivendita di diritti su beni o servizi acquistati dall'entità (per esempio, il biglietto rivenduto dall'entità che agisce per conto proprio, come spiegato ai paragrafi B34-B38);
 - d) l'esecuzione per il cliente di uno o più compiti concordati contrattualmente;
 - e) la prestazione del servizio consistente nel tenersi pronti a fornire beni o servizi (per esempio, aggiornamenti di software non specificati che sono forniti quando e se disponibili) o a mettere a disposizione del cliente beni o servizi, perché il cliente possa usarli se a quando decide di farlo;
 - f) la prestazione del servizio di provvedere affinché una terza parte trasferisca beni o servizi al cliente (per esempio, l'agire in qualità di rappresentante per conto terzi, come spiegato ai paragrafi B34-B38);
 - g) la concessione di diritti su beni o servizi da fornire in futuro che il cliente può rivendere o fornire ai propri clienti (per esempio, l'entità che vende un prodotto ad un dettagliante promette di trasferire un bene o servizio aggiuntivo alla persona che acquisterà il prodotto presso il dettagliante);
 - h) la costruzione, la produzione o la realizzazione di un'attività per conto del cliente;
 - i) la concessione di licenze (cfr. paragrafi B52-B63B); e
 - j) la concessione di opzioni di acquisto di beni o servizi aggiuntivi (quando tali opzioni conferiscono al cliente un diritto significativo, come spiegato ai paragrafi B39-B43).
27. Il bene o servizio promesso al cliente è distinto se sono soddisfatti entrambi i seguenti criteri:
- a) il cliente può usufruire del bene o servizio o preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili per il cliente (ossia il bene o servizio è per sua natura tale da poter essere distinto) e

▼ M55

- b) la promessa dell'entità di trasferire al cliente il bene o servizio può essere distinta da altre promesse contenute nel contratto (ossia la promessa di trasferire il bene o servizio è distinta nell'ambito del contratto).

▼ M52

28. Il cliente può usufruire del bene o servizio conformemente al paragrafo 27, lettera a), se il bene o servizio può essere utilizzato, consumato, venduto per un importo superiore al suo valore di «rottamazione» o altrimenti detenuto secondo modalità che generano benefici economici. Per alcuni beni o servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente. Per altri beni e servizi, il cliente può usufruire del bene o servizio solo in combinazione con altre risorse facilmente disponibili. Una risorsa facilmente disponibile è un bene o servizio venduto separatamente (dall'entità stessa o da un'altra entità) o una risorsa che il cliente ha già ricevuto dall'entità (compresi beni o servizi che l'entità ha già trasferito al cliente ai sensi del contratto) o a seguito di altre operazioni o eventi. Vari fattori possono indicare che il cliente può usufruire del bene o servizio preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili: il fatto che l'entità venda di norma il bene o servizio separatamente ne è un esempio.

▼ M55

29. Per valutare se le promesse dell'entità di trasferire beni o servizi al cliente possano essere distinte a norma del paragrafo 27, lettera b), l'obiettivo è determinare se la natura della promessa, nell'ambito del contratto, sia il trasferimento di ciascuno di tali beni o servizi individualmente o invece il trasferimento di uno o più insiemi di elementi di cui i beni o servizi promessi sono input. Seguono esempi di situazioni che indicano che due o più promesse di trasferire beni o servizi al cliente non possono essere distinte:

- a) l'entità 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, l'entità utilizza i beni o servizi come input per produrre o fornire l'insieme o gli insiemi di prodotti specificati dal cliente. L'insieme o gli insiemi di prodotti potrebbero comprendere più di una fase, elemento o unità;
- b) uno o più dei beni e servizi modificano o adattano in maniera significativa o sono modificati o adattati in maniera significativa da uno o più degli altri beni o servizi promessi nel contratto;
- c) i beni o servizi sono fortemente interdipendenti o interconnessi. In altri termini, ognuno dei beni o servizi è significativamente influenzato da uno o più degli altri beni o servizi oggetto del contratto. Per esempio, in alcuni casi due o più beni o servizi si influenzano in misura significativa tra loro perché l'entità non sarebbe in grado di soddisfare la sua promessa trasferendo ciascuno dei beni o servizi in modo indipendente.

▼ **M52**

30. Se il bene o servizio promesso non è distinto, l'entità deve raggrupparlo insieme ad altri beni o servizi promessi fino a individuare una combinazione distinta di beni o servizi. Di conseguenza, in alcuni casi, l'entità dovrà contabilizzare come unica obbligazione di fare tutti i beni o servizi promessi nel contratto.

Adempimento delle obbligazioni di fare

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

32. Per ogni obbligazione di fare individuata conformemente ai paragrafi 22-30, all'inizio del contratto l'entità deve determinare se adempierà l'obbligazione di fare nel corso del tempo (conformemente ai paragrafi 35-37) o se adempierà l'obbligazione di fare in un determinato momento (conformemente al paragrafo 38). Se l'entità non adempie l'obbligazione di fare nel corso del tempo, l'obbligazione di fare è adempiuta in un determinato momento.

33. I beni e i servizi sono attività, anche se solo temporaneamente, quando sono ricevuti e utilizzati (come nel caso di numerosi servizi). Per controllo dell'attività si intende la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Il controllo include la capacità di impedire ad altre entità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne benefici. I benefici dell'attività sono i flussi finanziari potenziali (flussi in entrata o risparmi sui flussi in uscita) che possono essere ottenuti direttamente o indirettamente in vari modi, tra cui:

- a) l'uso dell'attività per la produzione di beni o la prestazione di servizi (compresi i servizi pubblici);
- b) l'uso dell'attività per aumentare il valore di altre attività;
- c) l'uso dell'attività per estinguere passività o ridurre oneri;
- d) la vendita o lo scambio dell'attività;
- e) l'impegno dell'attività a garanzia di un prestito e
- f) il possesso dell'attività.

34. Quando valuta se il cliente acquisisce il controllo dell'attività, l'entità deve tener conto di eventuali accordi che prevedono il riacquisto dell'attività (cfr. paragrafi B64-B76).

Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

35. L'entità trasferisce il controllo del bene o servizio nel corso del tempo, e pertanto adempie l'obbligazione di fare e rileva i ricavi nel corso del tempo, se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

▼ M52

- a) il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità man mano che quest'ultima la effettua (cfr. paragrafi B3-B4);
- b) la prestazione dell'entità crea o migliora l'attività (per esempio, lavori in corso) che il cliente controlla man mano che l'attività è creata o migliorata (cfr. paragrafo B5) o
- c) la prestazione dell'entità non crea un'attività che presenta un uso alternativo per l'entità (cfr. paragrafo 36) e l'entità ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata (cfr. paragrafo 37).

36. L'attività creata dalla prestazione dell'entità non presenta un uso alternativo per l'entità se esistono limitazioni contrattuali che impediscono all'entità di destinare facilmente l'attività ad un altro uso durante la sua creazione o il suo miglioramento, o se esistono limitazioni pratiche che impediscono all'entità di destinare facilmente l'attività ad un altro uso nella sua forma completata. La valutazione se l'attività presenta un uso alternativo per l'entità viene effettuata all'inizio del contratto. Dopo l'inizio del contratto l'entità non deve modificare la valutazione in merito all'uso alternativo dell'attività, a meno che le parti del contratto approvino una modifica del contratto che cambi nella sostanza l'obbligazione di fare. I paragrafi B6-B8 forniscono indicazioni per valutare se l'attività presenta un uso alternativo per l'entità.

37. L'entità deve tener conto dei termini del contratto, nonché delle disposizioni legislative ad esso applicabili, nel valutare se ha il diritto esigibile al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, conformemente al paragrafo 35, lettera c). Non è necessario che il diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata corrisponda ad un importo fisso. Tuttavia, in qualsiasi momento per tutta la durata del contratto l'entità deve avere diritto ad un importo che permetta almeno di remunerarla per la prestazione completata fino alla data considerata, se il contratto è sciolto dal cliente o da un'altra parte per ragioni diverse dalla mancata esecuzione da parte dell'entità della prestazione promessa. I paragrafi B9-B13 forniscono indicazioni per valutare l'esistenza e l'esigibilità del diritto al pagamento e se il diritto dell'entità al pagamento consenta a quest'ultima di essere pagata per la prestazione completata fino alla data considerata.

Obbligazioni di fare adempiute in un determinato momento

38. Se l'obbligazione di fare non è adempiuta nel corso del tempo conformemente ai paragrafi 35-37, l'entità adempie l'obbligazione di fare in un determinato momento. Per determinare il momento in cui il cliente acquisisce il controllo dell'attività promessa e in cui l'entità adempie l'obbligazione di fare, l'entità deve tener conto delle disposizioni relative al controllo di cui ai paragrafi 31-34. Inoltre, l'entità deve prendere in considerazione gli elementi indicativi del trasferimento del controllo, tra cui rientrano, tra l'altro, i seguenti:

- a) l'entità 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;

▼ M52

- b) 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 l'entità mantiene il titolo di proprietà solo in quanto protezione contro il mancato pagamento da parte del cliente, i diritti così conservati dell'entità non impediscono al cliente di acquisire il controllo dell'attività in questione;
- c) l'entità ha trasferito 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 l'entità ha il controllo. All'inverso, in taluni accordi di vendita con consegna differita, l'entità può avere il possesso materiale dell'attività di cui il cliente ha il controllo. I paragrafi B64-B76, B77-B78 e B79-B82 forniscono indicazioni sulla contabilizzazione rispettivamente degli accordi di riacquisto, degli accordi di consegna in conto vendita e degli accordi di vendita con consegna differita;
- d) al cliente spettano i rischi e i benefici significativi della proprietà dell'attività: il trasferimento al cliente dei rischi e dei benefici significativi della proprietà dell'attività può indicare che il cliente ha acquisito la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Tuttavia, 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;
- e) 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. Per valutare l'effetto della clausola contrattuale relativa all'accettazione da parte del cliente sulla determinazione del momento del trasferimento del controllo dell'attività, l'entità deve tener conto delle indicazioni di cui ai paragrafi B83-B86.

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

39. Per ogni obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo conformemente ai paragrafi 35-37, l'entità deve rilevare i ricavi nel corso del tempo, valutando i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare. La valutazione dei progressi deve consentire di riflettere quanto fatto dall'entità per trasferire al cliente il controllo dei beni o servizi promessi (ossia per l'adempimento da parte dell'entità dell'obbligazione di fare).

▼ M52

40. Per ogni obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo l'entità deve applicare un unico e medesimo metodo di valutazione dei progressi realizzati, e deve applicare il metodo in modo uniforme a obbligazioni di fare analoghe e in circostanze analoghe. Alla fine di ciascun esercizio, l'entità deve valutare nuovamente i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo.

Metodi di valutazione dei progressi

41. Tra i metodi adeguati di valutazione dei progressi rientrano i metodi basati sugli output e i metodi basati sugli input. I paragrafi B14-B19 forniscono indicazioni sull'utilizzo dei metodi basati sugli output e dei metodi basati sugli input per valutare i progressi dell'entità verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare. Per determinare il metodo appropriato per valutare i progressi, l'entità deve tener conto della natura del bene o servizio che ha promesso di trasferire al cliente.
42. Quando applica il metodo di valutazione dei progressi l'entità deve escludere dalla valutazione tutti i beni e servizi di cui non trasferisce il controllo al cliente. All'inverso, l'entità deve includere nella valutazione dei progressi tutti i beni e servizi di cui trasferisce il controllo al cliente quando adempie l'obbligazione di fare.
43. Poiché le circostanze cambiano nel tempo, l'entità deve aggiornare la valutazione dei progressi per riflettere eventuali cambiamenti del risultato dell'obbligazione di fare. Tali cambiamenti della valutazione dei progressi dell'entità sono contabilizzati come cambiamenti della stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*.

Valutazione ragionevole dei progressi

44. L'entità deve rilevare i ricavi dell'obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo solo se può valutare ragionevolmente i progressi compiuti verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare. L'entità non può valutare ragionevolmente i progressi compiuti verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare se non dispone di informazioni attendibili necessarie per applicare il metodo appropriato di valutazione dei progressi.
45. In determinate circostanze (per esempio nelle prime fasi del contratto), l'entità può non essere in grado di valutare ragionevolmente il risultato dell'obbligazione di fare, sebbene preveda di recuperare i costi sostenuti per adempiere l'obbligazione di fare. In tali circostanze l'entità deve rilevare i ricavi solo nella misura dei costi sostenuti fino al momento in cui può valutare ragionevolmente il risultato dell'obbligazione di fare.

VALUTAZIONE

46. **Quando (o man mano che) adempie l'obbligazione di fare, l'entità deve rilevare come ricavo l'importo del prezzo dell'operazione (da cui sono escluse le stime del corrispettivo variabile oggetto di limitazione conformemente ai paragrafi 56-58) assegnato all'obbligazione di fare in questione.**

▼ M52**Determinazione del prezzo dell'operazione**

47. **Per determinare il prezzo dell'operazione l'entità deve tenere conto dei termini del contratto e delle sue pratiche commerciali abituali. Il prezzo dell'operazione è l'importo del corrispettivo a cui l'entità ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi, esclusi gli importi riscossi per conto terzi (per esempio, imposte sulle vendite). Il corrispettivo promesso nel contratto con il cliente può includere importi fissi, importi variabili o entrambi.**
48. La natura, la tempistica e l'importo del corrispettivo promesso dal cliente hanno un impatto sulla stima del prezzo dell'operazione. Per determinare il prezzo dell'operazione, l'entità deve considerare l'effetto di tutti gli elementi seguenti:
- a) corrispettivo variabile (cfr. paragrafi 50-55 e 59);
 - b) limitazione delle stime del corrispettivo variabile (cfr. paragrafi 56-58);
 - c) esistenza nel contratto di una componente di finanziamento significativa (cfr. paragrafi 60-65);
 - d) corrispettivo non monetario (cfr. paragrafi 66-69); e
 - e) corrispettivo da pagare al cliente (cfr. paragrafi 70-72).
49. Ai fini della determinazione del prezzo dell'operazione, l'entità deve presumere che i beni o servizi saranno trasferiti al cliente come promesso conformemente al contratto vigente e che il contratto non verrà cancellato, rinnovato o modificato.

Corrispettivo variabile

50. Se il corrispettivo promesso nel contratto include un importo variabile, l'entità deve stimare l'importo del corrispettivo al quale avrà diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi.
51. L'importo del corrispettivo può variare a seguito di riduzioni, sconti, rimborsi, crediti, concessioni sul prezzo, incentivi, premi di rendimento, penalità o altri elementi analoghi. Il corrispettivo promesso può variare anche perché il diritto dell'entità al corrispettivo dipende dal verificarsi o dal non verificarsi di un evento futuro. Per esempio, l'importo del corrispettivo è variabile quando il prodotto è venduto con diritto di restituzione o quando l'importo fisso è promesso a titolo di premio di rendimento per il raggiungimento di uno specifico obiettivo.
52. La variabilità del corrispettivo promesso dal cliente può essere esplicitamente prevista dal contratto. Oltre che conformemente ai termini del contratto, il corrispettivo promesso è variabile se esiste una delle seguenti condizioni:

▼ **M52**

- a) le pratiche commerciali abituali, le politiche pubblicate o le specifiche dichiarazioni dell'entità inducono il cliente ad attendersi legittimamente che l'entità accetterà un corrispettivo inferiore al prezzo indicato nel contratto. In altri termini, il cliente si aspetta che l'entità offrirà una concessione sul prezzo. In funzione della giurisdizione, del settore o del cliente questa offerta può essere denominata riduzione, sconto, rimborso o credito;
- b) altri fatti e circostanze indicano che l'intenzione dell'entità, nel momento in cui conclude il contratto con il cliente, è quella di accordare al cliente una concessione sul prezzo.
53. Per stimare l'importo del corrispettivo variabile, l'entità deve utilizzare uno dei due metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo al quale avrà diritto:
- a) il valore atteso, ossia 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;
- b) l'importo più probabile, ossia l'importo più probabile in una forchetta di possibili importi del corrispettivo (ossia, 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).
54. Per stimare l'effetto dell'incertezza sull'importo del corrispettivo variabile a cui avrà diritto, l'entità deve applicare lo stesso metodo in modo uniforme durante tutta la durata del contratto. Inoltre, l'entità deve prendere in considerazione tutte le informazioni (storiche, attuali e previste) che sono ragionevolmente a sua disposizione e deve determinare un numero ragionevole di possibili importi del corrispettivo. Le informazioni utilizzate dall'entità per stimare l'importo del corrispettivo variabile sono di norma analoghe a quelle che i dirigenti dell'entità utilizzano per elaborare le proprie offerte e proposte di servizi e per fissare i prezzi dei beni o servizi promessi.

Passività per rimborsi futuri

55. Se l'entità riceve dal cliente un corrispettivo che prevede di rimborsare in tutto o in parte al cliente, essa deve rilevare una passività per rimborsi futuri. La passività per rimborsi futuri è valutata pari all'importo del corrispettivo ricevuto (o ricevibile) a cui l'entità si aspetta di non avere diritto (ossia importi non compresi nel prezzo dell'operazione). La passività per rimborsi futuri (e la corrispondente modifica del prezzo dell'operazione e, di conseguenza, la *passività derivante da contratto*) deve essere aggiornata alla data di chiusura di ogni esercizio per tenere conto dei cambiamenti di circostanze. Per rilevare la passività per rimborsi futuri in caso di vendita con diritto di reso, l'entità deve applicare le indicazioni di cui ai paragrafi B20-B27.

▼ M52***Limitazione delle stime del corrispettivo variabile***

56. L'entità deve includere nel prezzo dell'operazione in tutto o in parte l'importo del corrispettivo variabile stimato conformemente al paragrafo 53 solo nella misura in cui è altamente probabile che quando successivamente sarà risolta l'incertezza associata al corrispettivo variabile non si verifichi un significativo aggiustamento al ribasso dell'importo dei ricavi cumulati rilevati.
57. Nel valutare se è altamente probabile che quando successivamente sarà risolta l'incertezza associata al corrispettivo variabile non si verifichi un significativo aggiustamento al ribasso dell'importo dei ricavi cumulati rilevati l'entità deve tener conto della probabilità e dell'ampiezza dell'aggiustamento al ribasso dei ricavi. Tra i fattori che potrebbero accrescere la probabilità e l'ampiezza dell'aggiustamento al ribasso dei ricavi rientrano, tra gli altri, in particolare i seguenti:
- a) l'importo del corrispettivo è molto sensibile a fattori che sfuggono al controllo dell'entità. Tra questi fattori possono annoverarsi: la volatilità del mercato, il giudizio o le azioni di terzi, le condizioni climatiche e un elevato rischio di obsolescenza del bene o servizio promesso;
 - b) si prevede che ci vorrà molto tempo prima che l'incertezza relativa all'importo del corrispettivo si risolva;
 - c) 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;
 - d) 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;
 - e) il contratto presenta un grande numero e un'ampia gamma di possibili importi del corrispettivo.
58. L'entità deve applicare il paragrafo B63 per rilevare il corrispettivo sotto forma di royalties basate sulle vendite o di royalties basate sull'uso promesse in cambio della licenza di diritti di proprietà intellettuale.

Rivalutazione del corrispettivo variabile

59. Alla fine di ogni esercizio l'entità deve aggiornare il prezzo stimato dell'operazione (e deve quindi aggiornare la sua valutazione in merito all'applicazione della limitazione alla stima del corrispettivo variabile), al fine di rappresentare fedelmente le circostanze esistenti alla fine dell'esercizio e i cambiamenti di circostanze intervenuti nel corso di esso. L'entità deve contabilizzare le variazioni del prezzo dell'operazione conformemente ai paragrafi 87-90.

▼ M52*Esistenza nel contratto di una componente di finanziamento significativa*

60. Nel determinare il prezzo dell'operazione, l'entità deve rettificare l'importo promesso del corrispettivo per tener conto degli effetti del valore temporale del denaro se i termini di pagamento concordati dalle parti del contratto (esplicitamente o implicitamente) offrono al cliente o all'entità un beneficio significativo in termini di finanziamento del trasferimento al cliente dei beni o servizi. In tal caso, il contratto contiene una componente di finanziamento significativa. La componente di finanziamento significativa può esistere indipendentemente dal fatto che la promessa di finanziamento sia esplicitamente prevista dal contratto o che essa sia implicita nelle condizioni di pagamento concordate dalle parti del contratto.
61. Con la rettifica dell'importo promesso del corrispettivo per tener conto della componente di finanziamento significativa l'obiettivo dell'entità deve essere quello di contabilizzare i ricavi ad un importo che rispecchi il prezzo che il cliente avrebbe pagato per i beni o servizi promessi in caso di pagamento in contanti quando (o man mano che) gli vengono trasferiti (ossia il prezzo di vendita in contanti). Nel valutare se il contratto contiene una componente di finanziamento e se quest'ultima è significativa in relazione al contratto, l'entità deve considerare tutti i fatti e le circostanze pertinenti, tra cui entrambi i seguenti:
- a) l'eventuale differenza tra il corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti dei beni o servizi promessi e
 - b) l'effetto combinato di entrambi gli elementi seguenti:
 - i) 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
 - ii) i tassi di interesse vigenti sul mercato pertinente.
62. Nonostante la valutazione di cui al paragrafo 61, il contratto con il cliente non contiene alcuna componente di finanziamento significativa in presenza di uno qualsiasi dei seguenti fattori:
- a) 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;
 - b) 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);

▼ M52

- c) la differenza tra il corrispettivo promesso e il prezzo di vendita in contanti del bene o servizio (di cui al paragrafo 61) è dovuta a un motivo diverso dalla concessione di un finanziamento al cliente o all'entità ed è proporzionale al motivo. Per esempio, le condizioni di pagamento possono concedere al cliente o all'entità una tutela nel caso in cui l'altra parte non adempia adeguatamente alcune o tutte le obbligazioni contrattuali.
63. Come espediente pratico, l'entità non è tenuta a rettificare l'importo promesso del corrispettivo per tener conto degli effetti di una componente di finanziamento significativa se all'inizio del contratto l'entità si aspetta che l'intervallo di tempo tra il momento in cui l'entità trasferirà al cliente il bene o servizio promesso e il momento in cui il cliente effettuerà il relativo pagamento non supererà un anno.
64. Per conseguire l'obiettivo di cui al paragrafo 61 quando effettua la rettifica dell'importo promesso del corrispettivo per tener conto della componente di finanziamento significativa l'entità deve utilizzare il tasso di sconto che sarebbe rispecchiato da un'operazione di finanziamento separata tra l'entità e il cliente all'inizio del contratto. Detto tasso rispecchia le caratteristiche di credito della parte che, ai sensi del contratto, riceve il finanziamento, nonché tutte le garanzie reali o personali prestate dal cliente o dall'entità, comprese le attività trasferite nel quadro del contratto. L'entità può determinare il tasso individuando il tasso che consente di scontare il valore nominale del corrispettivo promesso al prezzo che il cliente pagherebbe in contanti per i beni o servizi quando (o man mano che) sono trasferiti al cliente. Dopo l'inizio del contratto l'entità non deve aggiornare il tasso di sconto in caso di variazione dei tassi di interesse o di cambiamento di altre circostanze (per esempio un cambiamento nella valutazione del rischio di credito del cliente).
65. L'entità deve esporre gli effetti del finanziamento (interessi attivi o passivi) separatamente dai ricavi provenienti da contratti con i clienti nel prospetto di conto economico complessivo. Gli interessi attivi o passivi sono contabilizzati solo nella misura in cui al momento della contabilizzazione del contratto con il cliente sia rilevata un'*attività derivante da contratto* (o un credito) o una passività derivante da contratto.

Corrispettivo non monetario

66. Per determinare il prezzo dell'operazione in caso di contratto in cui il cliente promette un corrispettivo non monetario, l'entità deve valutare al *fair value* (valore equo) il corrispettivo non monetario (o la promessa di corrispettivo non monetario).
67. Se non può stimare ragionevolmente il *fair value* (valore equo) del corrispettivo non monetario, l'entità deve valutare il corrispettivo indirettamente, facendo riferimento al prezzo di vendita a sé stante dei beni o servizi promessi al cliente (o alla categoria di clienti) in cambio del corrispettivo.
68. Il *fair value* (valore equo) del corrispettivo non monetario può variare in ragione della forma del corrispettivo (per esempio, il prezzo di un'azione che l'entità ha il diritto di ricevere dal cliente può subire fluttuazioni). Se il *fair value* (valore equo) del corrispettivo non monetario promesso dal cliente varia per altri motivi, e non unicamente per motivi legati alla forma del corrispettivo (per esempio, il *fair value* (valore equo) potrebbe variare a causa della prestazione dell'entità), l'entità deve applicare le disposizioni dei paragrafi 56-58.

▼ **M52**

69. Se il cliente contribuisce con beni o servizi (per esempio, materiali, attrezzature o manodopera) intesi a facilitare l'esecuzione del contratto da parte dall'entità, quest'ultima deve valutare se acquisisce il controllo dei beni o servizi ricevuti come contributo. In tal caso, l'entità deve contabilizzare come corrispettivo non monetario i beni o servizi ricevuti come contributo dal cliente.

Corrispettivo da pagare al cliente

70. Costituiscono corrispettivo da pagare al cliente, tra l'altro, gli importi in contanti che l'entità paga, o prevede di pagare, al cliente (o ad altre parti che acquistano dal cliente i beni o servizi dell'entità). Vi rientrano anche i crediti o altri elementi (per esempio, tagliandi o buoni) che possono essere detratti dagli importi dovuti all'entità (o ad altre parti che acquistano dal cliente i beni o servizi dell'entità). L'entità deve rilevare il corrispettivo da pagare al cliente come riduzione del prezzo dell'operazione e, di conseguenza, dei ricavi, a meno che il pagamento al cliente venga effettuato in cambio di un bene o servizio distinto (come descritto ai paragrafi 26-30) trasferito dal cliente all'entità. Se il corrispettivo da pagare al cliente comprende un importo variabile, l'entità deve stimare il prezzo dell'operazione (e valutare anche se alla stima del corrispettivo variabile si applichi la limitazione) conformemente ai paragrafi 50-58.

71. Se il corrispettivo da pagare al cliente rappresenta il pagamento di un bene o servizio distinto che l'entità riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare l'acquisto del bene o servizio secondo le stesse modalità seguite per contabilizzare gli altri acquisti dai fornitori. Se l'importo del corrispettivo da pagare al cliente supera il *fair value* (valore equo) del bene o servizio distinto che l'entità riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare l'eccedenza come riduzione del prezzo dell'operazione. Se non può ragionevolmente stimare il *fair value* (valore equo) del bene o servizio che riceve dal cliente, l'entità deve contabilizzare come riduzione del prezzo dell'operazione la totalità del corrispettivo da pagare al cliente.

72. Di conseguenza, se il corrispettivo da pagare al cliente è contabilizzato come riduzione del prezzo dell'operazione, l'entità deve rilevare la riduzione dei ricavi quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei due eventi seguenti:

- a) l'entità rileva i ricavi provenienti dal trasferimento al cliente dei relativi beni o servizi e
- b) l'entità paga o si impegna a pagare il corrispettivo (anche se il pagamento dipende da un evento futuro). L'impegno può derivare implicitamente dalle pratiche commerciali abituali dell'entità.

Ripartizione del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare

73. **Obiettivo della ripartizione del prezzo dell'operazione è quello di ripartire il prezzo dell'operazione attribuendo a ogni obbligazione di fare (o ad ogni bene o servizio distinto) un importo che rifletta l'importo del corrispettivo a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi.**

▼ M52

74. Per conseguire l'obiettivo della ripartizione, l'entità deve ripartire il prezzo dell'operazione tra ciascuna delle obbligazioni di fare individuate nel contratto sulla base del relativo prezzo di vendita a sé stante, conformemente ai paragrafi 76-80, a eccezione di quanto specificato nei paragrafi 81-83 (in merito alla ripartizione degli sconti) e nei paragrafi 84-86 (in merito alla ripartizione del corrispettivo comprendente importi variabili).
75. I paragrafi 76-86 non si applicano se il contratto prevede un'unica obbligazione di fare. Tuttavia, i paragrafi 84-86 possono applicarsi se l'entità promette di trasferire una serie di beni o servizi distinti individuati come obbligazione di fare unica, conformemente al paragrafo 22, lettera b), e se il corrispettivo promesso comprende importi variabili.

Ripartizione sulla base del prezzo di vendita a sé stante

76. Per ripartire il prezzo dell'operazione tra ciascuna delle obbligazioni di fare sulla base del relativo prezzo di vendita a sé stante, l'entità deve determinare il prezzo di vendita a sé stante all'inizio del contratto del bene o servizio distinto sottostante ciascuna obbligazione di fare prevista dal contratto e ripartire il prezzo dell'operazione in proporzione a detti prezzi di vendita a sé stanti.
77. Il prezzo di vendita a sé stante è il prezzo al quale l'entità venderebbe separatamente al cliente il bene o servizio promesso. 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. Il prezzo stabilito dal contratto o il prezzo di listino del bene o servizio possono essere (ma non si deve presumere che lo siano) il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio.
78. Se il prezzo di vendita a sé stante non è direttamente osservabile, l'entità deve stimarlo come pari all'importo che in sede di ripartizione del prezzo dell'operazione consente di conseguire l'obiettivo della ripartizione di cui al paragrafo 73. Per stimare il prezzo di vendita a sé stante, l'entità deve prendere in considerazione tutte le informazioni ragionevolmente a sua disposizione (tra cui, le condizioni di mercato, fattori specifici dell'entità e informazioni sul cliente o sulla categoria di clienti). A tal fine, l'entità deve massimizzare l'utilizzazione di input osservabili e applicare i metodi di stima in modo uniforme in circostanze analoghe.
79. Sono considerati metodi adeguati per la stima del prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio in particolare i seguenti:
- a) metodo della valutazione dei prezzi di mercato con aggiustamento: l'entità potrebbe valutare il mercato nel quale vende i beni o servizi e stimare il prezzo che un cliente di tale mercato sarebbe disposto a pagare per i beni o servizi. Questo metodo può anche prevedere tra l'altro il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti dell'entità per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini dell'entità;
 - b) metodo dei costi attesi più margine: l'entità potrebbe prevedere il costo che si attende di sostenere per adempiere l'obbligazione di fare e aggiungere un margine adeguato per il bene o servizio in questione;

▼ **M52**

c) metodo residuale: l'entità può stimare il prezzo di vendita a sé stante facendo riferimento al prezzo complessivo dell'operazione, meno la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi promessi nel quadro del contratto. Tuttavia, l'entità può utilizzare il metodo residuale per stimare, conformemente al paragrafo 78, il prezzo di vendita a sé stante di un bene o servizio solo se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

i) l'entità vende lo stesso bene o servizio a clienti diversi (contemporaneamente o quasi contemporaneamente) a prezzi che variano entro un'ampia forchetta (ossia il prezzo di vendita è molto variabile, perché dalle operazioni passate o da altre caratteristiche osservabili non è possibile discernere un prezzo di vendita a sé stante rappresentativo); o

ii) l'entità non ha ancora fissato il prezzo del bene o servizio, e in precedenza quest'ultimo non è mai stato venduto separatamente (ossia il prezzo di vendita è incerto).

80. Potrebbe essere necessario utilizzare una combinazione di metodi per stimare i prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi promessi nel contratto, se i prezzi di vendita a sé stanti di due o più di tali beni o servizi sono molto variabili o incerti. Per esempio, l'entità potrebbe utilizzare il metodo residuale per stimare il prezzo di vendita a sé stante aggregato dei beni o servizi promessi il cui prezzo di vendita a sé stante è molto variabile o incerto e poi utilizzare un altro metodo per stimare i prezzi di vendita a sé stanti dei singoli beni o servizi che compongono il prezzo di vendita a sé stante aggregato determinato con il metodo residuale. Se utilizza una combinazione di metodi per stimare il prezzo di vendita a sé stante di ciascun bene o servizio promesso nel contratto, l'entità deve valutare se la ripartizione del prezzo dell'operazione tra i prezzi di vendita a sé stanti stimati sia conforme all'obiettivo della ripartizione di cui al paragrafo 73 e alle disposizioni in materia di stima dei prezzi di vendita a sé stanti di cui al paragrafo 78.

Ripartizione degli sconti

81. Il cliente ottiene uno sconto per l'acquisto di una combinazione di beni o di servizi se la somma dei prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi promessi nel contratto supera il corrispettivo promesso nel contratto. Salvo se l'entità dispone di elementi osservabili ai sensi del paragrafo 82 che indicano che la totalità dello sconto si riferisce soltanto ad una o più obbligazioni di fare previste dal contratto, ma non a tutte, l'entità deve ripartire lo sconto proporzionalmente tra tutte le obbligazioni di fare previste dal contratto. In tali circostanze la ripartizione proporzionale dello sconto è la conseguenza della ripartizione da parte dell'entità del prezzo dell'operazione tra ciascuna obbligazione di fare sulla base dei relativi prezzi di vendita a sé stanti dei sottostanti beni o servizi distinti.

82. L'entità deve ripartire interamente lo sconto tra uno o più obbligazioni di fare previste nel contratto, ma non tra tutte, se sono soddisfatti tutti i seguenti criteri:

a) di norma l'entità vende separatamente ciascun bene o servizio distinto (o ciascuna combinazione di beni o servizi distinti) previsto nel contratto;

▼ **M52**

- b) di norma l'entità vende separatamente anche la combinazione (o le combinazioni) di alcuni dei beni o servizi distinti, concedendo uno sconto sui prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi di ciascuna combinazione e
 - c) lo sconto attribuibile a ciascuna combinazione di beni o servizi di cui al paragrafo 82, lettera b), è sostanzialmente il medesimo sconto previsto dal contratto, e l'analisi dei beni o dei servizi di ciascuna combinazione fornisce elementi osservabili dell'obbligazione (o delle obbligazioni) di fare a cui si riferisce la totalità dello sconto previsto dal contratto.
83. Se lo sconto è assegnato interamente a una o più obbligazioni di fare previste dal contratto in conformità al paragrafo 82, l'entità deve attribuire lo sconto prima di utilizzare il metodo residuale per stimare il prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio conformemente al paragrafo 79, lettera c).

Ripartizione del corrispettivo variabile

84. Il corrispettivo variabile promesso nel contratto può essere attribuibile all'intero contratto o una sua parte specifica, quale l'uno o l'altro degli elementi seguenti:
- a) una o più obbligazioni di fare previste dal contratto, ma non l'insieme di esse (per esempio, il versamento di un premio può essere subordinato al trasferimento da parte dell'entità del bene o servizio promesso entro un determinato termine), o
 - b) 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 secondo quanto previsto dal paragrafo 22, lettera b), (per esempio, il corrispettivo promesso per il secondo anno di un contratto biennale di servizio di pulizia aumenterà in funzione dell'andamento di un dato indice di inflazione).
85. L'entità deve attribuire interamente l'importo variabile (e le sue successive variazioni) all'obbligazione di fare o al bene o servizio distinto facente parte di un'unica obbligazione di fare conformemente al paragrafo 22, lettera b), se sono soddisfatti entrambi i criteri seguenti:
- a) 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
 - b) l'attribuzione dell'intero importo del corrispettivo variabile all'obbligazione di fare o al bene o servizio distinto è conforme all'obiettivo della ripartizione di cui al paragrafo 73, tenendo conto di tutte le obbligazioni di fare e delle condizioni di pagamento previste dal contratto.
86. Per la ripartizione dell'importo residuo del prezzo dell'operazione che non soddisfa i criteri di cui al paragrafo 85 si applicano le disposizioni in materia di ripartizione di cui ai paragrafi 73-83.

▼ M52**Modifica del prezzo dell'operazione**

87. Dopo l'inizio del contratto il prezzo dell'operazione può cambiare per vari motivi, tra cui il chiarirsi di eventi incerti o altri cambiamenti di circostanze che comportano una modifica dell'importo del corrispettivo a cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio dei beni o servizi promessi.
88. L'entità deve ripartire le modifiche successive del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare previste dal contratto secondo la stessa base di ripartizione utilizzata all'inizio del contratto. Pertanto, l'entità non deve ripartire nuovamente il prezzo dell'operazione per rispecchiare le modifiche dei prezzi di vendita a sé stanti dopo l'inizio del contratto. Gli importi attribuiti all'obbligazione di fare adempiuta devono essere rilevati come ricavi, o come riduzione dei ricavi, nel periodo nel corso del quale il prezzo dell'operazione è cambiato.
89. L'entità deve ripartire interamente la modifica del prezzo dell'operazione tra una o più obbligazioni di fare o tra uno o più beni o servizi distinti promessi di una serie facente parte di un'unica obbligazione di fare conformemente al paragrafo 22, lettera b), ma non la loro totalità, solo se sono soddisfatti i criteri di cui al paragrafo 85 in materia di ripartizione del corrispettivo variabile.
90. L'entità deve contabilizzare la modifica del prezzo dell'operazione risultante da una modifica del contratto conformemente ai paragrafi 18-21. Tuttavia, se la modifica del prezzo dell'operazione ha luogo dopo la modifica del contratto, l'entità deve applicare i paragrafi 87-89 per attribuire la modifica del prezzo dell'operazione secondo la modalità applicabile tra quelle descritte di seguito:
- a) l'entità deve ripartire la modifica del prezzo dell'operazione 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 del corrispettivo variabile promesso prima della modifica e se la modifica è contabilizzata conformemente al paragrafo 21, lettera a);
 - b) in tutti gli altri casi in cui la modifica non è contabilizzata come contratto separato in conformità al paragrafo 20, l'entità deve ripartire la modifica del prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare previste nel contratto modificato (ossia le obbligazioni di fare che erano inadempite o parzialmente adempite immediatamente dopo la modifica).

COSTI DEL CONTRATTO**Costi incrementali per l'ottenimento del contratto**

91. **L'entità deve contabilizzare come attività i costi incrementali per l'ottenimento del contratto con il cliente, se prevede di recuperarli.**
92. 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).
93. 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.

▼ M52

94. Come espediente pratico, l'entità può rilevare i costi incrementali per l'ottenimento del contratto come spesa nel momento in cui sono sostenuti, se il periodo di ammortamento dell'attività che l'entità avrebbe altrimenti rilevato non supera un anno.

Costi per l'adempimento del contratto

95. **Se i costi sostenuti per l'adempimento del contratto con il cliente non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Principio (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:**

- 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 utilizzare per adempiere (o continuare ad adempiere) le obbligazioni di fare in futuro, e**
- c) **si prevede che i costi saranno recuperati.**

96. Se i costi sostenuti per l'adempimento del contratto con il cliente rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Principio, l'entità deve contabilizzarli conformemente agli altri Principi.

▼ M54

97. Tra i costi direttamente correlati al contratto (o ad uno specifico contratto previsto) rientrano i seguenti:

▼ M52

- a) i costi della manodopera diretta (per esempio le retribuzioni dei dipendenti che forniscono direttamente i servizi promessi al cliente);
- b) i costi delle materie prime dirette (per esempio le forniture utilizzate per fornire al cliente i servizi promessi);

▼ M54

- c) le allocazioni di costi che sono direttamente correlati al contratto o alle attività contrattuali (per esempio i costi di gestione e di supervisione del contratto, le assicurazioni e l'ammortamento degli strumenti, delle attrezzature e delle attività consistenti nel diritto di utilizzo utilizzati per l'adempimento del contratto);

▼ M52

- d) i costi esplicitamente addebitabili al cliente in virtù del contratto e
- e) gli altri costi sostenuti per la sola ragione che l'entità ha concluso il contratto (per esempio i pagamenti ai subfornitori).

98. L'entità deve rilevare i seguenti costi 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);

▼ **M52**

- 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).

Ammortamento e riduzione di valore

99. L'attività rilevata conformemente ai paragrafi 91-95 deve essere ammortizzata sistematicamente e in modo corrispondente al trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce. L'attività può riferirsi a beni o servizi da trasferire ai sensi di uno specifico contratto previsto (di cui al paragrafo 95, lettera a)].
100. L'entità deve aggiornare l'ammortamento per tenere conto di ogni modifica significativa dei previsti termini di trasferimento al cliente dei beni o servizi ai quali l'attività si riferisce. La modifica deve essere contabilizzata come modifica della stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8.
101. L'entità deve rilevare la perdita per riduzione di valore nell'utile (perdita) d'esercizio nella misura in cui il valore contabile dell'attività rilevata conformemente ai paragrafi 91-95 superi:
- a) 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
 - b) i costi direttamente connessi alla fornitura dei beni o servizi e che non sono stati rilevati come spese (cfr. paragrafo 97).
102. Ai fini dell'applicazione del paragrafo 101, per determinare l'importo del corrispettivo che si aspetta di ricevere, l'entità deve applicare i principi per la determinazione del prezzo dell'operazione (a eccezione delle disposizioni dei paragrafi 56-58 sulla limitazione delle stime del corrispettivo variabile) e adeguare l'importo per riflettere gli effetti del rischio di credito del cliente.
103. Prima di rilevare la perdita per riduzione di valore dell'attività rilevata conformemente al paragrafo 91 o 95, l'entità deve rilevare le perdite per riduzione di valore delle attività relative al contratto che sono rilevate secondo quanto previsto da un altro Principio (per esempio, lo IAS 2, lo IAS 16 e lo IAS 38). Dopo aver applicato la prova della riduzione di valore di cui al paragrafo 101, l'entità deve includere il risultante valore contabile dell'attività rilevata conformemente al paragrafo 91 o al paragrafo 95 nel valore contabile dell'unità generatrice di flussi finanziari a cui l'attività appartiene ai fini dell'applicazione dello IAS 36 *Riduzione di valore delle attività* a tale unità generatrice di flussi finanziari.

▼ M52

104. L'entità deve rilevare nell'utile (perdita) d'esercizio lo storno totale o parziale della perdita per riduzione di valore rilevata precedentemente conformemente al paragrafo 101, quando le circostanze all'origine della riduzione di valore non esistono più o sono migliorate. Il valore contabile dell'attività così aumentato non deve superare l'importo che sarebbe stato determinato (al netto dell'ammortamento) se in precedenza non fosse stata rilevata alcuna perdita per riduzione di valore.

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

105. **Se l'una o l'altra parte del contratto ha adempiuto le sue obbligazioni, l'entità deve presentare il contratto nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria come attività derivante da contratto o passività derivante da contratto, in funzione del rapporto tra la prestazione dell'entità e il pagamento del cliente. L'entità deve presentare separatamente come credito i diritti incondizionati al corrispettivo.**
106. Se il cliente paga il corrispettivo o se l'entità ha diritto ad un importo del corrispettivo che è incondizionato (ossia un credito), prima di trasferire al cliente il bene o servizio l'entità deve presentare il contratto come passività derivante da contratto nel momento in cui è effettuato il pagamento o (se precedente) nel momento in cui il pagamento è dovuto. La passività derivante da contratto è l'obbligazione dell'entità di trasferire al cliente beni o servizi per i quali l'entità ha ricevuto dal cliente un corrispettivo (o per i quali è dovuto l'importo del corrispettivo).
107. Se l'entità adempie l'obbligazione trasferendo beni o servizi al cliente prima che quest'ultimo paghi il corrispettivo o prima che il pagamento sia dovuto, l'entità deve presentare il contratto come attività derivante da contratto, ad esclusione degli importi presentati come crediti. L'attività derivante da contratto è il diritto dell'entità di ottenere il corrispettivo per beni o servizi da essa trasferiti al cliente. L'entità deve verificare se l'attività derivante da contratto ha subito una riduzione di valore in conformità all'IFRS 9. La riduzione di valore dell'attività derivante da contratto deve essere valutata, presentata ed esposta allo stesso modo dell'attività finanziaria rientrante nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 (cfr. anche il paragrafo 113, lettera b)].
108. Per credito si intende il diritto incondizionato dell'entità al corrispettivo. Il diritto al corrispettivo è incondizionato se per rendere dovuto il pagamento del corrispettivo è necessario solo il trascorrere del tempo. Per esempio, l'entità rileva il credito se detiene un diritto attuale al pagamento, anche se l'importo può essere oggetto di rimborso in futuro. L'entità deve contabilizzare il credito conformemente all'IFRS 9. Al momento della rilevazione iniziale del credito derivante dal contratto con il cliente, l'eventuale differenza tra la valutazione del credito conformemente all'IFRS 9 e il corrispondente importo dei ricavi rilevati deve essere presentata come spesa (per esempio, a titolo di perdita per riduzione di valore).
109. Il presente Principio usa i termini «attività derivante da contratto» e «passività derivante da contratto», ma nulla impedisce all'entità di utilizzare altri termini nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria per designare detti elementi. Se utilizza termini diversi per l'attività derivante da contratto, l'entità deve fornire agli utilizzatori del bilancio informazioni sufficienti per distinguere tra i crediti e le attività derivanti da contratto.

▼ **M52**

INFORMATIVA

110. **L'obiettivo delle disposizioni in materia di informativa è che l'entità fornisca 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 provenienti dai contratti con i clienti. Per conseguire questo obiettivo, l'entità deve fornire informazioni quantitative e qualitative su tutti i seguenti elementi:**

a) **i contratti da essa conclusi con i clienti (cfr. i paragrafi 113-122);**

b) **i giudizi significativi, e gli eventuali cambiamenti di giudizio, formulati ai fini dell'applicazione del presente Principio a detti contratti (cfr. paragrafi 123-126) e**

c) **le attività rilevate a titolo dei costi sostenuti per ottenere o eseguire i contratti con i clienti conformemente al paragrafo 91 o 95 (cfr. paragrafi 127-128).**

111. L'entità deve considerare il livello di dettaglio necessario per soddisfare l'obiettivo informativo e l'enfasi da porre su ciascuno degli obblighi informativi. Deve aggregare o disaggregare le informazioni, evitando di includere un numero elevato di dettagli irrilevanti o di aggregare elementi con caratteristiche sostanzialmente diverse.

112. L'entità non è tenuta a fornire informazioni secondo il presente Principio se le ha fornite in conformità ad un altro Principio.

Contratti con i clienti

113. L'entità deve fornire tutti i seguenti importi relativi all'esercizio, 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 (in conformità all'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.

Disaggregazione dei ricavi

114. 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. L'entità deve applicare le indicazioni fornite ai paragrafi B87-B89 quando seleziona le categorie da utilizzare per la disaggregazione dei ricavi.

▼ M52

115. Inoltre, l'entità deve fornire informazioni sufficienti per permettere agli utilizzatori del bilancio di comprendere la relazione tra le informazioni fornite sui ricavi disaggregati (conformemente al paragrafo 114) e le informazioni sui ricavi fornite per ciascun settore oggetto di informativa, se l'entità applica l'IFRS 8 *Settori operativi*.

Saldi del contratto

116. 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 adempiute (o parzialmente adempiute) in esercizi precedenti (per esempio, modifiche del prezzo dell'operazione).
117. L'entità deve spiegare il rapporto tra il momento in cui essa adempie le sue obbligazioni di fare (cfr. paragrafo 119, lettera a)] e i termini abituali del pagamento (cfr. paragrafo 119, lettera b)], e gli effetti che ne derivano sui saldi delle attività e delle passività derivanti da contratti. A sostegno della spiegazione possono essere utilizzate informazioni qualitative.
118. 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. Come esempi dei cambiamenti che interessano i saldi delle attività e passività derivanti da contratti dell'entità si possono citare i seguenti:
- a) i cambiamenti dovuti alle aggregazioni aziendali;
 - b) gli adeguamenti dei ricavi su base cumulativa che incidono sulle corrispondenti attività derivanti da contratto o passività derivanti da contratto, in particolare gli adeguamenti dovuti a una modifica della valutazione dei progressi, a una modifica della stima del prezzo dell'operazione (inclusa l'eventuale modifica della valutazione riguardante la limitazione della stima del corrispettivo variabile) o a una modifica del contratto;
 - c) la riduzione di valore dell'attività derivante da contratto;
 - d) la modifica dei tempi necessari perché il diritto al corrispettivo diventi incondizionato (vale a dire, perché l'attività derivante da contratto sia riclassificata come credito) e
 - e) la modifica dei tempi necessari perché l'obbligazione di fare sia adempiuta (ossia per la rilevazione dei ricavi provenienti da una passività derivante da contratto).

▼ **M52***Obbligazione di fare*

119. L'entità deve fornire informazioni in merito alle sue obbligazioni di fare nei contratti con i clienti, compresa la descrizione di tutti gli elementi seguenti:
- a) il momento in cui di norma l'entità adempie le obbligazioni di fare (per esempio alla spedizione, alla consegna, man mano che i servizi vengono prestati o al completamento del servizio), ivi compreso nel quadro di accordi di vendita con consegna differita;
 - b) le condizioni di pagamento significative (per esempio, in che momento il pagamento è di norma dovuto, se il contratto comprende una componente di finanziamento significativa, se l'importo del corrispettivo è variabile e se la stima del corrispettivo variabile è di norma soggetta a limitazione conformemente ai paragrafi 56-58);
 - c) la natura dei beni o servizi che l'entità ha promesso di trasferire, indicando se le obbligazioni di fare consistono nel provvedere affinché sia una terza parte a trasferire beni o servizi (ossia quando l'entità agisce in qualità di rappresentante);
 - d) le obbligazioni in materia di rese e di rimborsi e altre obbligazioni analoghe e
 - e) i tipi di garanzie e le relative obbligazioni.

Prezzo dell'operazione assegnato alle rimanenti obbligazioni di fare

120. 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 adempite (o parzialmente adempite) 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.
121. Come espediente pratico, l'entità non è tenuta a fornire le informazioni di cui al paragrafo 120 per l'obbligazione di fare, se è soddisfatta l'una o l'altra delle seguenti condizioni:
- a) l'obbligazione di fare rientra in un contratto la cui durata iniziale prevista non è superiore a un anno o
 - b) l'entità rileva i ricavi generati dall'adempimento dell'obbligazione di fare in conformità al paragrafo B16.

▼ **M52**

122. L'entità deve fornire una spiegazione qualitativa in cui precisa se applica l'espedito pratico di cui al paragrafo 121 e se eventuali corrispettivi provenienti da contratti con i clienti non sono inclusi nel prezzo dell'operazione e, quindi, non sono inclusi nelle informazioni fornite conformemente al paragrafo 120. Per esempio la stima del prezzo dell'operazione non dovrebbe includere la stima dell'importo del corrispettivo variabile soggetta a limitazione (cfr. paragrafi 56-58).

Giudizi importanti formulati ai fini dell'applicazione del presente Principio

123. L'entità deve indicare i giudizi, e le modifiche apportate agli stessi, formulati ai fini dell'applicazione del presente Principio che hanno un impatto significativo sulla determinazione dell'importo e della tempistica dei ricavi provenienti da contratti con i clienti. In particolare, l'entità deve illustrare i giudizi, e le modifiche apportate agli stessi, formulati per determinare i due elementi seguenti:
- a) i termini per l'adempimento delle obbligazioni di fare (cfr. paragrafi 124-125) e
 - b) il prezzo dell'operazione e gli importi assegnati alle obbligazioni di fare (cfr. paragrafo 126).

Determinazione dei termini per l'adempimento delle obbligazioni di fare

124. Per le obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo, l'entità deve fornire entrambi i seguenti elementi:
- a) i metodi usati per rilevare i ricavi (per esempio la descrizione dei metodi basati sugli output o dei metodi basati sugli input utilizzati e del modo in cui sono applicati) e
 - b) la spiegazione del perché i metodi utilizzati consentono di rispecchiare fedelmente il trasferimento dei beni o servizi.

125. Per le obbligazioni di fare adempiute in un determinato momento, l'entità deve indicare i giudizi significativi formulati per valutare il momento in cui il cliente acquisisce il controllo dei beni o servizi promessi.

Determinazione del prezzo dell'operazione e degli importi assegnati alle obbligazioni di fare

126. L'entità deve fornire informazioni sui metodi, gli input e le ipotesi utilizzati per tutti i seguenti elementi:
- a) la determinazione del prezzo dell'operazione, il che comprende, tra l'altro, la stima del corrispettivo variabile, l'adeguamento del corrispettivo per tenere conto degli effetti del valore temporale del denaro e la valutazione del corrispettivo non monetario;
 - b) la valutazione dell'esistenza di una limitazione della stima del corrispettivo variabile;
 - c) la ripartizione del prezzo dell'operazione, compresa la stima dei prezzi di vendita a sé stanti dei beni o servizi promessi e l'assegnazione degli sconti e del corrispettivo variabile ad una specifica parte del contratto (ove applicabile) e

▼ **M52**

- d) la valutazione delle obbligazioni in materia di rese e di rimborsi e di altre obbligazioni analoghe.

Attività rilevate a titolo dei costi di ottenimento o dei costi di esecuzione del contratto con il cliente

127. L'entità deve descrivere entrambi i seguenti elementi:
- a) i giudizi formulati per determinare l'importo dei costi sostenuti per ottenere o eseguire il contratto con il cliente (conformemente al paragrafo 91 o 95) e
 - b) il metodo utilizzato per il calcolo dell'ammortamento per ogni esercizio.
128. L'entità deve fornire tutte le seguenti informazioni:
- a) i saldi di chiusura delle attività rilevate a titolo dei costi sostenuti per l'ottenimento o l'esecuzione del contratto con il cliente (conformemente al paragrafo 91 o 95), per le principali categorie di attività (per esempio, costi sostenuti per ottenere il contratto con il cliente, costi anteriori alla conclusione del contratto, costi di predisposizione del contratto) e
 - b) l'importo dell'ammortamento e delle eventuali perdite per riduzione di valore rilevate nell'esercizio.

Espedienti pratici

129. Se sceglie di applicare l'espedito pratico previsto al paragrafo 63 (relativo all'esistenza di una componente di finanziamento significativa) o al paragrafo 94 (relativo ai costi incrementali per l'ottenimento del contratto), l'entità è tenuta a indicarlo.

Appendice A

Definizione dei termini

Questa appendice costituisce parte integrante del Principio.

Contratto	Accordo tra due o più parti che crea diritti e obbligazioni esigibili.
Attività derivanti da contratto	Il diritto dell'entità ad un corrispettivo in cambio di beni o servizi che l'entità ha trasferito al cliente , quando il diritto è subordinato a qualcosa di diverso dal passare del tempo (per esempio, le prestazioni future dell'entità).
Passività derivanti da contratto	L'obbligazione dell'entità di trasferire al cliente beni o servizi per i quali l'entità ha ricevuto (o per i quali è dovuto) un corrispettivo dal cliente.
Cliente	La parte che ha stipulato il contratto con l'entità per ottenere in cambio di un corrispettivo beni o servizi che sono il risultato delle attività ordinarie dell'entità.

▼ **M52**

Proventi	Incrementi dei benefici economici che si manifestano nell'esercizio sotto forma di flussi finanziari in entrata o incrementi di attività o diminuzioni di passività che determinano incrementi di patrimonio netto, diversi dai contributi dei partecipanti al patrimonio netto.
Obbligazione di fare	La promessa nel contratto con il cliente di trasferire al cliente: <ul style="list-style-type: none"> a) un bene o un servizio (o una combinazione di beni e servizi) distinto o b) una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che sono trasferiti al cliente secondo le stesse modalità.
Ricavi	Proventi risultanti dalle attività ordinarie dell'entità.
Prezzo di vendita a sé stante (di un bene o servizio)	Il prezzo al quale l'entità venderebbe separatamente al cliente il bene o servizio promesso.
Prezzo dell'operazione (per un contratto con il cliente)	L'importo del corrispettivo a cui l'entità ritiene di avere diritto in cambio del trasferimento al cliente dei beni o servizi promessi, esclusi gli importi riscossi per conto di terzi.

*Appendice B***Guida operativa**

Questa appendice costituisce parte integrante del Principio. Descrive l'applicazione dei paragrafi 1-129 e ha la stessa autorità delle altre parti del Principio.

▼ **M55**

B1 La presente Guida operativa si articola nelle seguenti categorie:

▼ **M52**

- a) obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo (paragrafi B2-B13);
- b) metodi di valutazione dei progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare (paragrafi B14-B19);
- c) vendite con diritto di reso (paragrafi B20-B27);
- d) garanzie (paragrafi B28-B33);
- e) entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante (paragrafi B34-B38);
- f) beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione (paragrafi B39-B43);

▼ M52

- g) diritti dei clienti non esercitati (paragrafi B44-B47);
- h) spese iniziali non rimborsabili (e taluni costi correlati) (paragrafi B48-B51);

▼ M55

- i) concessione di licenze (paragrafi B52-B63B);

▼ M52

- j) accordi di riacquisto (paragrafi B64-B76);
- k) accordi di consegna in conto vendita (paragrafi B77-B78);
- l) accordi di vendita con consegna differita (paragrafi B79-B82);
- m) accettazione da parte del cliente (paragrafi B83-B86) e
- n) informazioni sui ricavi disaggregati (paragrafi B87-B89).

Obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo

B2 In conformità al paragrafo 35, l'obbligazione di fare è adempiuta nel corso del tempo se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

- a) il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità man mano che quest'ultima la effettua (cfr. paragrafi B3-B4);
- b) la prestazione dell'entità crea o migliora l'attività (per esempio, lavori in corso) che il cliente controlla man mano che l'attività è creata o migliorata (cfr. paragrafo B5) o
- c) la prestazione dell'entità non crea un'attività che presenta un uso alternativo per l'entità (cfr. paragrafi B6-B8) e l'entità ha un diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata (cfr. paragrafi B9-B13).

Ricevimento e utilizzo simultanei dei benefici della prestazione dell'entità (paragrafo 35, lettera a)]

B3 Per alcuni tipi di obbligazioni di fare sarà semplice stabilire se il cliente riceve i benefici della prestazione dell'entità man mano che quest'ultima la esegue e utilizza simultaneamente tali benefici man mano che li riceve. Ne sono esempi i servizi ricorrenti o di routine (per esempio il servizio di pulizia) in cui il ricevimento e l'utilizzo simultaneo da parte del cliente dei benefici della prestazione dell'entità possono essere facilmente individuati.

▼ **M52**

B4 Per altri tipi di obbligazioni di fare, l'entità potrebbe non essere in grado di individuare facilmente se il cliente riceve e utilizza simultaneamente i benefici della prestazione dell'entità man mano che l'entità la esegue. In tali circostanze, l'obbligazione di fare è adempiuta nel corso del tempo, se l'entità stabilisce che un'altra entità non avrebbe bisogno di ripetere in misura sostanziale il lavoro che l'entità ha effettuato fino alla data considerata, se tale altra entità dovesse adempiere la rimanente obbligazione di fare nei confronti del cliente. Per determinare se un'altra entità non avrebbe bisogno di ripetere in misura sostanziale il lavoro che l'entità ha effettuato fino alla data considerata, l'entità deve:

- a) non considerare potenziali restrizioni contrattuali o limitazioni pratiche che altrimenti impediscano all'entità di trasferire a un'altra entità la rimanente obbligazione di fare; e
- b) presumere che l'altra entità chiamata ad adempiere la rimanente obbligazione di fare non beneficerebbe di alcuna delle attività attualmente controllate dall'entità, che resterebbero controllate dall'entità, se l'obbligazione di fare venisse trasferita ad un'altra entità.

Il cliente controlla l'attività man mano che questa viene creata o migliorata (paragrafo 35, lettera b)]

B5 Per stabilire se il cliente controlla l'attività man mano che questa viene creata o migliorata ai sensi del paragrafo 35, lettera b), l'entità deve applicare le disposizioni in materia di controllo di cui ai paragrafi 31-34 e al paragrafo 38. L'attività creata o migliorata (per esempio, un'attività relativa a lavori in corso) può essere materiale o immateriale.

La prestazione dell'entità non crea un'attività che presenta un uso alternativo (paragrafo 35, lettera c)]

B6 Nel valutare se l'attività presenta un uso alternativo per l'entità, conformemente al paragrafo 36, l'entità deve prendere in considerazione gli effetti delle restrizioni contrattuali e delle limitazioni pratiche sulla capacità dell'entità di destinare facilmente l'attività ad altro uso, quale la vendita a un cliente diverso. La possibilità che il contratto con il cliente venga sciolto non è un elemento pertinente ai fini della valutazione se l'entità possa destinare facilmente l'attività ad altro uso.

B7 La restrizione contrattuale della capacità dell'entità di destinare l'attività ad altro uso deve essere sostanziale, ossia tale da impedire che l'attività possa avere un uso alternativo per l'entità. La restrizione contrattuale è sostanziale se il cliente può far valere i suoi diritti sull'attività promessa nel caso in cui l'entità cerchi di destinare l'attività ad altro uso. Al contrario, la restrizione contrattuale non è sostanziale se, per esempio, l'attività è ampiamente intercambiabile con altre attività che l'entità potrebbe trasferire a altro cliente senza violare il contratto e senza sostenere costi significativi che altrimenti non verrebbero sostenuti in relazione al contratto.

▼ M52

B8 Una limitazione pratica della capacità dell'entità di destinare l'attività ad altro uso esiste se l'entità subirebbe perdite economiche significative se destinasse l'attività ad altro uso. Una perdita economica significativa potrebbe derivare dal fatto che l'entità dovrebbe sostenere costi significativi per modificare l'attività o del fatto che l'entità potrebbe vendere l'attività solo con una perdita significativa. Per esempio, potrebbe essere soggetta a limitazioni pratiche la capacità dell'entità di destinare ad altro uso le attività le cui specifiche di progettazione sono uniche per un cliente o che si trovano in regioni isolate.

Diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata (paragrafo 35, lettera c)]

B9 Conformemente al paragrafo 37, l'entità ha diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata se, in caso di scioglimento del contratto da parte del cliente o di un terzo per ragioni diverse dalla mancata esecuzione della prestazione promessa, essa avrebbe diritto a un importo che la remunererà almeno per la prestazione completata fino alla data considerata. L'importo che remunererà l'entità per la prestazione completata fino alla data considerata è l'importo approssimativo del prezzo di vendita dei beni o servizi trasferiti fino alla data considerata (per esempio il recupero dei costi sostenuti dall'entità per adempiere l'obbligazione di fare maggiorati di un margine di profitto ragionevole), piuttosto che un corrispettivo limitato alla perdita potenziale di profitto dell'entità in caso di scioglimento del contratto. Non è necessario che il corrispettivo per un margine di profitto ragionevole sia equivalente al margine di profitto che si sarebbe avuto se il contratto fosse stato eseguito come promesso, ma l'entità dovrebbe avere diritto a un corrispettivo corrispondente ad uno dei seguenti importi:

a) una percentuale del margine di profitto atteso del contratto che rifletta ragionevolmente il grado di esecuzione della prestazione dall'entità ai sensi del contratto prima dello scioglimento di quest'ultimo da parte del cliente (o del terzo), o

b) un rendimento ragionevole sul costo del capitale sostenuto dall'entità per contratti simili (o il margine operativo tipico dell'entità per contratti simili) se il margine specifico del contratto è superiore al rendimento che l'entità ottiene generalmente da contratti simili.

B10 Non è necessario che il diritto dell'entità al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata sia un diritto incondizionato attuale al pagamento. In molti casi il diritto dell'entità al pagamento diventa incondizionato solo al raggiungimento di una tappa concordata o nel momento in cui l'obbligazione di fare è interamente adempiuta. Nel valutare se ha il diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, l'entità deve considerare se avrebbe un diritto esigibile a chiedere o a trattenerne il pagamento per la prestazione completata alla data considerata in caso di scioglimento del contratto prima della completa esecuzione per ragioni diverse dalla mancata esecuzione della prestazione promessa.

▼ **M52**

B11 In alcuni casi è possibile che il cliente abbia il diritto di sciogliere il contratto solo in determinati momenti nel corso della durata del contratto o che non abbia affatto il diritto di sciogliere il contratto. Se il cliente decide di sciogliere il contratto senza averne il diritto in quel momento (anche quando il cliente non adempie le obbligazioni come promesso), il contratto (o altre norme di diritto) può conferire all'entità il diritto di continuare a trasferire al cliente i beni o servizi promessi nel contratto e imporre al cliente il pagamento del corrispettivo promesso in cambio dei beni o servizi. In tali circostanze l'entità ha diritto al pagamento della prestazione completata alla data considerata, perché l'entità ha il diritto di continuare ad adempiere le sue obbligazioni ai sensi del contratto e di esigere che il cliente adempia le sue (in particolare quella di pagare il corrispettivo promesso).

B12 Nel valutare l'esistenza e l'esigibilità del diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata, l'entità deve tener conto delle condizioni contrattuali, nonché di tutte le norme di legge o di precedenti giurisprudenziali che potrebbero integrare o avere la precedenza sulle condizioni contrattuali. L'entità dovrebbe valutare tra l'altro:

a) 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;

b) se 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, o

c) se la pratica commerciale abituale dell'entità di scegliere di non far valere il diritto al pagamento abbia reso il diritto inesigibile nel contesto giuridico in questione. Tuttavia, sebbene l'entità possa scegliere di rinunciare al diritto al pagamento in contratti simili, essa può continuare ad avere diritto al pagamento per la prestazione completata fino alla data considerata se, secondo il contratto con il cliente, il diritto resta esigibile.

B13 I termini di pagamento specificati nel contratto non indicano necessariamente che l'entità ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata. Sebbene il piano di pagamento previsto nel contratto specifichi i termini di pagamento e l'importo del corrispettivo che il cliente è tenuto a versare, non necessariamente esso può costituire una prova del diritto dell'entità al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata. Questo perché, per esempio, il contratto potrebbe stipulare che il corrispettivo versato dal cliente è rimborsabile per motivi diversi dalla mancata esecuzione da parte dell'entità della prestazione promessa nel contratto.

Metodi di valutazione dei progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare

B14 Tra i metodi utilizzabili per valutare i progressi dell'entità verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo secondo i paragrafi 35-37 rientrano i seguenti:

▼ M52

a) metodi basati sugli output (cfr. paragrafi B15-B17) e

b) metodi basati sugli input (cfr. paragrafi B18-B19).

Metodi basati sugli output

B15 Nei metodi basati sugli output i ricavi sono rilevati sulla base di valutazioni dirette del valore che hanno per il cliente i beni o servizi trasferiti fino alla data considerata rispetto ai beni o servizi promessi nel contratto che rimangono da trasferire. Tra i metodi basati sugli output rientrano il censimento delle prestazioni completate fino alla data considerata, la valutazione dei risultati conseguiti, le tappe importanti raggiunte, il tempo trascorso e il numero di unità prodotte o consegnate. Per decidere se applicare un metodo basato sugli output per valutare i progressi, l'entità deve esaminare se gli output selezionati rappresenterebbero fedelmente le prestazioni dell'entità ai fini dell'adempimento completo dell'obbligazione di fare. Il metodo basato sugli output non fornirebbe una rappresentazione fedele delle prestazioni dell'entità se gli output selezionati non consentissero di valutare alcuni dei beni o servizi il cui controllo è stato trasferito al cliente. Per esempio, i metodi basati sugli output che ricorrono al numero di unità prodotte o consegnate non rappresenterebbero fedelmente le prestazioni dell'entità ai fini dell'adempimento dell'obbligazione di fare se alla fine dell'esercizio le prestazioni dell'entità generassero lavori in corso o prodotti finiti di cui il cliente ha il controllo e che non sono inclusi nella valutazione dell'output.

B16 Come espediente pratico, se l'entità ha diritto ad un corrispettivo pagato dal cliente il cui importo corrisponde direttamente al valore che hanno per il cliente le prestazioni completate fino alla data considerata (per esempio, un contratto di servizi in base al quale l'entità fattura un importo fisso per ogni ora di servizio prestato), l'entità può rilevare i ricavi per l'importo che essa ha il diritto di fatturare.

B17 Gli svantaggi dei metodi basati sugli output risiedono nel fatto che gli output utilizzati per valutare i progressi possono non essere direttamente osservabili e che l'informazione necessaria per applicare detti metodi può essere disponibile all'entità solo a costi eccessivi. Pertanto, potrebbe essere necessario il ricorso a un metodo basato sugli input.

Metodi basati sugli input

B18 Secondo i metodi basati sugli input, i ricavi sono rilevati sulla base degli sforzi o degli input impiegati dall'entità per adempiere l'obbligazione di fare (per esempio, le risorse consumate, le ore di lavoro dedicate, i costi sostenuti, il tempo trascorso o le ore-macchina utilizzate) rispetto al totale degli input previsti per l'adempimento dell'obbligazione di fare. Se si prevede che gli sforzi o gli input dell'entità siano distribuiti uniformemente nel corso del periodo di durata della prestazione, potrebbe essere opportuno che l'entità rilevi i ricavi in modo lineare.

B19 I metodi basati sugli input presentano una lacuna, ossia la possibile mancanza di collegamento diretto tra gli input dell'entità e il trasferimento al cliente del controllo dei beni o servizi. Pertanto, l'entità deve escludere dal metodo basato sugli input gli effetti di input che, ai fini della valutazione dei progressi compiuti conformemente al paragrafo 39, non riflettono le prestazioni dell'entità per trasferire al cliente il controllo dei beni o servizi. Per esempio, quando l'entità usa un metodo basato sugli input facente riferimento ai costi, nei seguenti casi può essere necessario adeguare la valutazione dei progressi:

▼ **M52**

- a) quando il costo sostenuto non contribuisce ai progressi dell'entità nell'adempire l'obbligazione di fare. Per esempio, l'entità non dovrebbe rilevare i ricavi sulla base dei costi sostenuti attribuibili a inefficienze significative nella prestazione dell'entità e che non erano inclusi nel prezzo del contratto (per esempio, i costi di importo imprevisto delle perdite di materie prime, di ore di manodopera o di altre risorse sostenuti per adempire l'obbligazione di fare);
- b) quando il costo sostenuto non è proporzionato ai progressi dell'entità nell'adempire l'obbligazione di fare. In tal caso, il modo migliore per rappresentare le prestazioni dell'entità può essere quello di aggiustare il metodo basato sugli input al fine di rilevare i ricavi solo a concorrenza dei costi sostenuti. Per esempio, per rappresentare fedelmente le prestazioni dell'entità si potrebbero rilevare i ricavi per un importo corrispondente al costo del bene utilizzato per adempire l'obbligazione di fare, se all'inizio del contratto l'entità prevede che sarebbero soddisfatte tutte le seguenti condizioni:
- i) il bene non è distinto;
 - ii) si prevede che il cliente acquisisca il controllo del bene ben prima di ricevere i servizi connessi al bene;
 - iii) il costo del bene trasferito è significativo rispetto ai costi totali previsti per adempire completamente l'obbligazione di fare e
 - iv) l'entità acquisisce il bene da un terzo e non interviene in modo significativo nella progettazione e fabbricazione del bene stesso (sebbene l'entità agisca per conto proprio, secondo quanto previsto dai paragrafi B34-B38).

Vendita con diritto di reso

B20 In alcuni contratti l'entità trasferisce il controllo del prodotto al cliente, concedendogli inoltre il diritto di restituirlo per varie ragioni (per esempio, perché insoddisfatto) e di ricevere una qualsiasi combinazione dei seguenti elementi:

- a) il rimborso totale o parziale dell'eventuale corrispettivo versato;
- b) un credito, che può essere portato in detrazione di somme dovute, o che saranno dovute, all'entità e
- c) un altro prodotto in cambio.

B21 Per contabilizzare il trasferimento di prodotti con diritto di resa (e alcuni servizi che sono forniti con diritto di rimborso), l'entità deve rilevare tutti i seguenti elementi:

- a) i ricavi provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale l'entità prevede di avere diritto (pertanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa);

▼ M52

- b) una passività per rimborsi futuri e
- c) un'attività (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri.
- B22 La promessa fatta dall'entità di essere pronta ad accettare un prodotto reso nel corso del periodo di restituzione non deve essere rilevata come obbligazione di fare in aggiunta all'obbligazione di concedere il rimborso.
- B23 L'entità deve applicare le disposizioni dei paragrafi 47-72 (comprese le disposizioni sulla limitazione della stima del corrispettivo variabile di cui ai paragrafi 56-58) per determinare l'importo del corrispettivo al quale essa prevede di avere diritto (ossia escludendo i prodotti di cui è prevista la resa). Per gli importi ricevuti (o ricevibili) ai quali non prevede di avere diritto, l'entità non deve rilevare i ricavi quando trasferisce i prodotti al cliente, ma deve rilevare gli importi ricevuti (o ricevibili) come passività per rimborsi futuri. Successivamente, alla fine di ciascun esercizio, l'entità deve aggiornare la valutazione degli importi a cui si aspetta di avere diritto in cambio dei prodotti trasferiti e adeguare di conseguenza il prezzo dell'operazione e pertanto l'importo dei ricavi rilevati.
- B24 L'entità deve aggiornare la valutazione della passività per rimborsi futuri alla fine di ciascun esercizio per tenere conto dei cambiamenti nelle aspettative sull'importo dei rimborsi. L'entità deve rilevare i corrispondenti adeguamenti come ricavi (o riduzione dei ricavi).
- B25 L'attività rilevata per rappresentare il diritto dell'entità a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri deve essere valutata inizialmente in riferimento al precedente valore contabile del prodotto (per esempio, quando era inserito nelle rimanenze) diminuito di eventuali costi previsti per il recupero (comprese possibili riduzioni del valore dei prodotti resi). Alla fine di ciascun esercizio l'entità deve aggiornare la valutazione dell'attività derivante dai cambiamenti nelle previsioni di resa dei prodotti. L'entità deve presentare l'attività separatamente dalla passività per rimborsi futuri.
- B26 Lo scambio da parte del cliente di un prodotto contro un altro dello stesso tipo, della stessa qualità, nello stesso stato e allo stesso prezzo (per esempio, in cambio di un prodotto di colore o grandezza diversi) non è considerato resa ai fini dell'applicazione del presente Principio.
- B27 I contratti che prevedono che il cliente possa restituire un prodotto difettoso e ottenere in cambio un prodotto funzionante devono essere valutati secondo le indicazioni sulle garanzie di cui ai paragrafi B28-B33.

▼ M52**Garanzie**

- B28 Capita spesso che quando vende un prodotto (sia esso bene o servizio) l'entità fornisca (ai sensi del contratto, delle norme di legge o conformemente alla pratica commerciale abituale dell'entità) una garanzia. La natura della garanzia può variare in misura significativa a seconda dei settori di attività e dei contratti. Alcune garanzie forniscono al cliente l'assicurazione che il prodotto oggetto di garanzia funzionerà come previsto dalle parti, perché è conforme alle specifiche concordate. Altre garanzie forniscono al cliente un servizio, in aggiunta all'assicurazione che il prodotto è conforme alle specifiche concordate.
- B29 Se il cliente ha l'opzione di acquistare la garanzia separatamente (per esempio, perché il prezzo della garanzia è fissato o negoziato separatamente), la garanzia costituisce un servizio distinto, perché l'entità promette di fornire il servizio al cliente in aggiunta al prodotto le cui funzionalità sono descritte nel contratto. In tali casi, l'entità deve contabilizzare la garanzia promessa come obbligazione di fare conformemente ai paragrafi 22-30 e assegnare una parte del prezzo dell'operazione a tale obbligazione di fare conformemente ai paragrafi 73-86.
- B30 Se il cliente non ha l'opzione di acquistare la garanzia separatamente, l'entità deve rilevare la garanzia conformemente allo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, a meno che la garanzia promessa, o parte di essa, fornisca al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto in questione è conforme alle specifiche concordate.
- B31 Nel valutare se la garanzia fornisce al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto in questione è conforme alle specifiche concordate, l'entità deve tener conto di fattori quali:
- a) l'obbligo imposto dalla legge di fornire la garanzia: in tal caso l'esistenza di norme di legge indica che la garanzia promessa non costituisce un'obbligazione di fare, perché di norma la finalità di tali norme è tutelare i consumatori dal rischio di acquistare prodotti difettosi;
 - b) la durata del periodo di copertura della garanzia: più il periodo di copertura è lungo, più è probabile che la garanzia promessa sia un'obbligazione di fare, perché è più probabile che la garanzia fornisca un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto è conforme alle specifiche concordate;
 - c) la natura dei compiti che l'entità promette di effettuare: se l'entità deve effettuare compiti specifici 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 compiti non fanno sorgere verosimilmente un'obbligazione di fare.

▼ M52

B32 Se la garanzia, o una parte della garanzia, fornisce al cliente un servizio in aggiunta all'assicurazione che il prodotto in questione è conforme alle specifiche concordate, il servizio promesso costituisce un'obbligazione di fare. Pertanto l'entità deve ripartire il prezzo dell'operazione tra il prodotto e il servizio. Se promette sia una garanzia di assicurazione che una garanzia di servizio che non può ragionevolmente contabilizzare separatamente, l'entità deve contabilizzare entrambe le garanzie insieme come un'unica obbligazione di fare.

B33 Le norme di legge che impongono all'entità di pagare un risarcimento se i suoi prodotti causano pregiudizio o danni non fanno sorgere un'obbligazione di fare. Per esempio, il produttore potrebbe vendere i suoi prodotti in un paese in cui la legge lo considera responsabile dei danni (per esempio ai beni personali) che potrebbero essere causati dal normale utilizzo del prodotto da parte del consumatore. Analogamente, non fa sorgere obbligazione di fare la promessa dell'entità di risarcire il cliente per responsabilità e danni derivanti da violazione di brevetti, di diritti d'autore, di marchi commerciali o altro dovuti ai prodotti dell'entità. L'entità deve contabilizzare dette obbligazioni conformemente allo IAS 37.

Entità che agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante**▼ M55**

B34 Quando un terzo interviene nella fornitura al cliente di beni o servizi da parte dell'entità, quest'ultima deve determinare se la promessa configura per sua natura un'obbligazione a fornire essa stessa i beni o servizi specificati (ossia l'entità agisce per conto proprio) o un'obbligazione a provvedere affinché i beni o servizi siano forniti dal terzo (ossia l'entità agisce in qualità di rappresentante). L'entità determina se agisce per conto proprio o in qualità di rappresentante per ciascun bene o servizio promesso al cliente. Un determinato bene o servizio è un bene o un servizio distinto (o una combinazione di beni o servizi distinti) da fornire al cliente (cfr. paragrafi 27-30). Se il contratto con il cliente include più di uno specifico bene o servizio, l'entità potrebbe agire per conto proprio per alcuni specifici beni o servizi e in qualità di rappresentante per altri.

B34A Per determinare la natura della sua promessa (come descritto al paragrafo B34), l'entità deve:

- a) identificare i beni o servizi da fornire al cliente (che, ad esempio, potrebbe essere un diritto ad un bene o servizio che deve essere fornito da un terzo(cfr. paragrafo 26)]; e
- b) valutare se controlla (come descritto al paragrafo 33) ogni specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente.

B35 L'entità agisce per conto proprio se controlla lo specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Tuttavia, l'entità non controlla necessariamente lo specifico bene se ne ottiene il titolo di proprietà solo momentaneamente prima che sia trasferito al cliente. L'entità che agisce per conto proprio può adempiere essa stessa l'obbligazione di fornire lo specifico bene o servizio o può incaricare un terzo (per esempio un subfornitore) di adempiere in tutto o in parte l'obbligazione di fare per suo conto.

▼ M55

- B35A Quando un terzo interviene nella fornitura di beni o servizi a un cliente, l'entità che agisce per conto proprio acquisisce il controllo di uno dei seguenti elementi:
- a) un bene o un'altra attività dell'altra parte che trasferisce successivamente al cliente;
 - b) un diritto a una prestazione di servizi ad opera dell'altra parte, che dà all'entità la capacità di ordinare a tale parte di fornire il servizio al cliente per conto dell'entità;
 - c) un bene o un servizio proveniente dal terzo che poi combina con altri beni o servizi per fornire lo specifico bene o servizio al cliente. Per esempio, se l'entità fornisce un importante servizio di integrazione dei beni o servizi (cfr. paragrafo 29, lettera a)] forniti dal terzo nello specifico bene o servizio per il quale il cliente ha concluso il contratto, l'entità controlla lo specifico bene o servizio prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Ciò in quanto l'entità acquisisce il controllo degli input per lo specifico bene o servizio (inclusi prodotti o servizi di altre parti) e decide che sia utilizzato per la creazione dell'insieme di prodotti che costituisce lo specifico bene o servizio.
- B35B Quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare agendo per conto proprio, l'entità rileva come ricavo l'importo lordo del corrispettivo cui essa si aspetta di avere diritto in cambio dello specifico bene o servizio trasferito.
- B36 L'entità agisce in qualità di rappresentante se l'obbligazione di fare cui è tenuta consiste nel provvedere affinché sia un terzo a fornire lo specifico bene o servizio. L'entità che agisce in qualità di rappresentante non controlla lo specifico bene o servizio fornito dal terzo prima che tale bene o servizio sia trasferito al cliente. Quando (o nella misura in cui) soddisfa l'obbligazione di fare in qualità di rappresentante, l'entità rileva come ricavo l'importo di onorari o commissioni a cui si aspetta di avere diritto per aver provveduto affinché gli specifici beni o servizi siano forniti dal terzo. Gli onorari o le commissioni dell'entità potrebbero essere l'importo netto del corrispettivo che l'entità trattiene dopo aver versato al terzo il corrispettivo ricevuto in cambio dei beni o servizi forniti da quest'ultimo.
- B37 Tra gli elementi che indicano che l'entità controlla lo specifico bene o servizio prima che sia trasferito al cliente (ed agisce quindi per conto proprio (cfr. paragrafo B35) rientrano tra l'altro i seguenti:
- a) l'entità è la principale responsabile per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio. Ciò include in genere la responsabilità per l'accettabilità dello specifico bene o servizio (per esempio, la responsabilità principale che il bene o servizio corrisponda alle specifiche del cliente). Se l'entità è la principale responsabile per l'adempimento della promessa di fornire lo specifico bene o servizio, ciò può indicare che il terzo coinvolto nella fornitura dello specifico bene o servizio agisce per conto dell'entità;

▼ **M55**

b) l'entità è esposta al rischio di magazzino prima che lo specifico bene o servizio è stato trasferito al cliente o dopo il trasferimento del controllo al cliente (per esempio, se il cliente ha il diritto di resa). Per esempio, se l'entità acquisisce, o si impegna ad acquisire, lo specifico bene o servizio prima di ottenere il contratto con il cliente, il che può indicare che l'entità ha la capacità di decidere dell'utilizzo del bene o servizio, ed ottenerne sostanzialmente tutti i restanti benefici, prima che sia trasferito al cliente;

c) l'entità ha potere discrezionale nello stabilire il prezzo dello specifico bene o servizio. Fissare il prezzo che il cliente paga per lo specifico bene o servizio può indicare che l'entità ha la capacità di decidere dell'utilizzo del bene o servizio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Tuttavia, il rappresentante può avere discrezionalità nel fissare i prezzi in alcuni casi. Per esempio, il rappresentante può avere una certa flessibilità nel fissare i prezzi, in modo da generare ulteriori entrate dal suo servizio di provvedere che i beni o i servizi siano forniti ai clienti da terzi.

B37A Gli indicatori di cui al paragrafo B37 possono essere più o meno rilevanti per la valutazione del controllo a seconda della natura dello specifico bene o servizio e dei termini e delle condizioni del contratto. Inoltre, diversi indicatori possono fornire prove più convincenti in diversi contratti.

B38 Se il terzo prende a suo carico l'obbligazione di fare dell'entità e i diritti contrattuali connessi, per cui l'entità non è più tenuta ad adempiere l'obbligazione di trasferire al cliente lo specifico bene o servizio (ossia l'entità non agisce più per conto proprio), l'entità non deve rilevare ricavi per l'obbligazione di fare in questione. Essa deve piuttosto determinare se deve rilevare ricavi per aver soddisfatto un'obbligazione di fare consistente nel far ottenere un contratto al terzo (ossia determinare se l'entità agisce in qualità di rappresentante).

▼ **M52****Beni o servizi aggiuntivi offerti al cliente in opzione**

B39 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 punti premio al cliente, opzioni di rinnovo del contratto o altri sconti sui futuri acquisti di beni o servizi.

B40 Se nel quadro del contratto l'entità concede al cliente la possibilità di acquisire beni o servizi aggiuntivi, questa opzione fa sorgere un'obbligazione di fare nel quadro del contratto solo se essa conferisce al cliente un diritto significativo che quest'ultimo non otterrebbe senza concludere detto contratto (per esempio, uno sconto in aggiunta alla gamma di sconti abitualmente concessi sugli stessi beni o servizi ai clienti della stessa categoria nella stessa zona geografica o sullo stesso mercato). Se l'opzione conferisce un diritto significativo al cliente, di fatto quest'ultimo paga l'entità anticipatamente per beni o servizi futuri, e l'entità rileva i ricavi nel momento in cui i beni o servizi futuri sono trasferiti o quando l'opzione scade.

▼ **M52**

- B41 Se il cliente ha l'opzione di acquisire un bene o servizio aggiuntivo a un prezzo corrispondente al prezzo di vendita a sé stante del bene o servizio, l'opzione non conferisce al cliente un diritto significativo, anche se può essere esercitata solo concludendo prima un contratto. In tali casi, l'entità ha fatto un'offerta di marketing, che deve contabilizzare conformemente al presente Principio solo quando il cliente esercita l'opzione di acquistare i beni o servizi aggiuntivi.
- B42 Il paragrafo 74 impone all'entità di ripartire il prezzo dell'operazione tra le obbligazioni di fare in proporzione al prezzo di vendita a sé stante. Se il prezzo di vendita a sé stante per l'opzione che consente al cliente di acquisire beni o servizi aggiuntivi non è direttamente osservabile, l'entità deve stimarlo. La stima deve rispecchiare lo sconto che il cliente otterrebbe al momento dell'esercizio dell'opzione, rettificata per tener conto di entrambi gli elementi seguenti:
- a) eventuali sconti che il cliente potrebbe ottenere senza esercitare l'opzione e
 - b) la probabilità che l'opzione venga esercitata.
- B43 Se il cliente ha un diritto significativo di acquisire in futuro beni o servizi simili ai beni o servizi previsti originariamente nel contratto e che saranno forniti conformemente alle condizioni enunciate nel contratto iniziale, l'entità può, invece di stimare il prezzo di vendita a sé stante dell'opzione, ricorrere in alternativa all'espedito pratico di assegnare il prezzo dell'operazione ai beni o servizi opzionali sulla base dei beni o servizi che prevede di fornire e del corrispondente corrispettivo atteso. In generale, le opzioni di questo tipo riguardano il rinnovo del contratto.

Diritti non esercitati dai clienti

- B44 Conformemente al paragrafo 106, al ricevimento di un pagamento anticipato effettuato dal cliente, l'entità deve rilevare come passività derivante da contratto l'importo del pagamento anticipato per l'obbligazione di trasferire, o di essere pronta a trasferire, beni o servizi in futuro. L'entità deve eliminare contabilmente la passività derivante da contratto (e rilevare i ricavi) quando trasferisce i beni o servizi e, pertanto, adempie l'obbligazione di fare.
- B45 Il pagamento anticipato non rimborsabile versato all'entità dal cliente conferisce al cliente il diritto a ricevere un bene o servizio in futuro (e obbliga l'entità a tenersi pronta a trasferire il bene o servizio). Tuttavia, può accadere che il cliente non eserciti la totalità dei diritti che gli spettano per contratto. I diritti non esercitati sono spesso denominati «breakage».
- B46 Se prevede di poter beneficiare di un importo per diritti non esercitati afferenti ad una passività derivante da contratto, l'entità deve rilevare come ricavo l'importo atteso per diritti non esercitati proporzionalmente allo schema secondo il quale il cliente esercita i suoi diritti. Se non prevede di beneficiare di un importo per diritti non esercitati, l'entità deve rilevare come ricavo l'importo atteso per diritti non esercitati, quando la probabilità che il cliente eserciti i suoi diritti rimanenti diventa remota. Per stabilire se beneficerà di un importo per diritti non esercitati, l'entità deve tener conto delle disposizioni di cui ai paragrafi 56-58 sulla limitazione della stima del corrispettivo variabile.

▼ **M52**

B47 L'entità deve rilevare una passività (e non ricavi) per i corrispettivi ricevuti ascrivibili a diritti non esercitati dal cliente che l'entità è tenuta a trasferire a terzi, per esempio un ente pubblico, ai sensi della legislazione vigente in materia di cosa non reclamata dal proprietario.

Spese iniziali non rimborsabili (e taluni costi correlati)

B48 In alcuni contratti, all'inizio del contratto, o a una data vicina, l'entità fattura al cliente spese iniziali non rimborsabili. Si tratta, per esempio, della quota associativa nei contratti di abbonamento a palestre e centri benessere, dei costi di attivazione nei contratti di telecomunicazione, dei costi di installazione in alcuni contratti di servizi e delle spese iniziali in alcuni contratti di fornitura.

B49 Per individuare le obbligazioni di fare in tali contratti, l'entità deve valutare se le spese si riferiscono al trasferimento di un bene o servizio promesso. In molti casi, anche se le spese iniziali non rimborsabili si riferiscono ad attività cui l'entità è tenuta ai fini dell'esecuzione del contratto all'inizio del contratto o a una data vicina, detta attività non si traduce nel trasferimento al cliente del bene o servizio promesso (cfr. paragrafo 25). Le spese iniziali rappresentano piuttosto un pagamento anticipato di beni o servizi futuri e dovrebbero pertanto essere rilevate come ricavi nel momento in cui i beni o servizi sono forniti. Il periodo di rilevazione dei ricavi si estende al di là della durata iniziale del contratto se l'entità concede al cliente l'opzione di rinnovare il contratto e se tale opzione riconosce al cliente un diritto significativo ai sensi del paragrafo B40.

B50 Se le spese iniziali non rimborsabili si riferiscono a un bene o servizio, l'entità deve valutare se contabilizzare il bene o servizio come obbligazione di fare separata conformemente ai paragrafi 22-30.

B51 L'entità può fatturare spese non rimborsabili in parte come corrispettivo per i costi sostenuti per la predisposizione del contratto (o per altre funzioni amministrative descritte al paragrafo 25). Se le attività necessarie per la predisposizione del contratto non soddisfano un'obbligazione di fare, l'entità non deve tenerne conto (né deve tener conto dei relativi costi) nella valutazione dei progressi conformemente al paragrafo B19. Questo perché i costi delle attività necessarie per la predisposizione del contratto non rappresentano un trasferimento di servizi al cliente. L'entità deve valutare se i costi sostenuti per la predisposizione del contratto abbiano dato luogo a un'attività da rilevare conformemente al paragrafo 95.

Concessione di licenze▼ **M55**

B52 La licenza conferisce al cliente diritti sulla proprietà intellettuale dell'entità. Tra gli esempi di licenza di proprietà intellettuale si possono citare tra l'altro le licenze di:

- a) software e tecnologia;
- b) opere cinematografiche, opere musicali e altre creazioni per i media e l'industria dello spettacolo;
- c) franchising e
- d) brevetti, marchi commerciali e diritti di autore.

▼ M55

B53 Oltre a promettere al cliente la concessione di una licenza (o licenze), l'entità può anche promettere di trasferirgli altri beni o servizi. Queste promesse possono essere menzionate esplicitamente nel contratto o essere implicite nelle pratiche commerciali abituali dell'entità, nelle politiche da essa pubblicate o in sue specifiche dichiarazioni (cfr. paragrafo 24). Come per altri tipi di contratti, se il contratto con il cliente contiene la promessa di concedere una licenza (o licenze) in aggiunta ad altri beni o servizi promessi, l'entità applica i paragrafi 22-30 per identificare ciascuna delle obbligazioni di fare contenute nel contratto.

▼ M52

B54 Se la promessa di concedere una licenza non è distinta dagli altri beni o servizi promessi nel contratto conformemente ai paragrafi 26-30, l'entità deve contabilizzare insieme la promessa di concedere una licenza e gli altri beni o servizi promessi come obbligazione di fare unica. Tra gli esempi di licenze che non sono distinte dagli altri beni o servizi promessi nel contratto rientrano i seguenti:

- a) una licenza che costituisce una componente di un bene materiale e che fa parte integrante del funzionamento di quest'ultimo; e
- b) una licenza che il cliente può sfruttare solo congiuntamente a un servizio connesso (per esempio, un servizio fornito online dall'entità che consente al cliente, grazie alla concessione della licenza, l'accesso ai contenuti).

B55 Se la licenza non è distinta, l'entità deve applicare i paragrafi 31-38 per stabilire se si tratta di un'obbligazione di fare (comprendente la licenza promessa) adempiuta nel corso del tempo o adempiuta in un determinato momento.

B56 Se la promessa di concedere la licenza è distinta dagli altri beni o servizi promessi nel contratto e costituisce pertanto un'obbligazione di fare separata, l'entità deve determinare se la licenza è trasferita al cliente in un determinato momento o nel corso del tempo. A tal fine, l'entità deve valutare se la natura della sua promessa di concedere la licenza al cliente consiste nel conferire a quest'ultimo l'uno o l'altro dei seguenti diritti:

- a) il diritto di accesso alla proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel corso del periodo della licenza; o
- b) il diritto di utilizzo della proprietà intellettuale dell'entità così come essa esiste nel momento in cui la licenza è concessa.

Determinare la natura della promessa dell'entità

▼ M55

B57 [Soppresso]

B58 La promessa dell'entità di concedere una licenza è per sua natura una promessa di concedere il diritto di accesso alla sua proprietà intellettuale se sono soddisfatte tutte le condizioni seguenti:

▼ M55

- a) il contratto prescrive o il cliente si attende ragionevolmente che l'entità ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti (cfr. paragrafo B59);
- b) i diritti concessi dalla licenza espongono direttamente il cliente alle conseguenze positive o negative delle attività dell'entità di cui al paragrafo B58, lettera a), e
- c) tali attività non determinano il concomitante trasferimento al cliente del bene o servizio (cfr. paragrafo 25).

▼ M52

B59

Tra i fattori che potrebbero indicare che un cliente potrebbe attendersi ragionevolmente che l'entità ponga in essere attività che avranno un impatto significativo sulla proprietà intellettuale, si possono citare le pratiche commerciali abituali dell'entità, le politiche da essa pubblicate o sue specifiche dichiarazioni. Sebbene non determinante, l'esistenza di un interesse economico comune (per esempio, una royalty basata sulle vendite) tra l'entità e il cliente riferito alla proprietà intellettuale su cui il cliente vanta diritti può altresì indicare che il cliente può ragionevolmente attendersi che l'entità porrà in essere le attività.

▼ M55

B59A

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).

▼ M52

B60

Se sono soddisfatti i criteri di cui al paragrafo B58, l'entità deve contabilizzare la promessa di concedere la licenza come obbligazione di fare adempiuta nel corso del tempo, perché il cliente riceverà e simultaneamente utilizzerà i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità consistente nel dare accesso alla sua proprietà intellettuale man mano che la prestazione viene effettuata (cfr. paragrafo 35, lettera a)). L'entità deve applicare i paragrafi 39-45 per scegliere il metodo appropriato per valutare i progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di concedere l'accesso.

▼ **M52**

B61 Se i criteri di cui al paragrafo B58 non sono soddisfatti, la promessa dell'entità è per sua natura una promessa di concedere il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale nella forma in cui essa esiste (in termini di forma e di funzionalità) nel momento in cui la licenza è concessa al cliente. Ciò significa che il cliente può decidere dell'uso della licenza e trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti al momento in cui la licenza gli viene trasferita. L'entità deve contabilizzare la promessa di conferire il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale come obbligazione di fare adempiuta in un determinato momento. L'entità deve applicare il paragrafo 38 per determinare il momento in cui la licenza è trasferita al cliente. Tuttavia, non possono essere rilevati ricavi per la licenza che conferisce il diritto di utilizzare la proprietà intellettuale dell'entità prima dell'inizio del periodo durante il quale il cliente potrà utilizzare la licenza e utilizzarne i benefici. Per esempio, se il periodo di licenza del software inizia prima che l'entità fornisca (o renda altrimenti disponibile) al cliente un codice che consenta a quest'ultimo di utilizzare immediatamente il software, l'entità non dovrebbe rilevare i ricavi prima che il codice sia stato fornito (o reso altrimenti disponibile).

B62 Nel determinare se la licenza conferisce il diritto di accedere alla sua proprietà intellettuale o il diritto di utilizzarla l'entità non deve tenere conto dei seguenti fattori:

- a) restrizioni temporali, geografiche o di utilizzazione: tali restrizioni costituiscono caratteristiche della licenza promessa e non consentono di determinare se l'entità adempie l'obbligazione di fare in un determinato momento o nel corso del tempo;
- b) garanzie date dall'entità di possedere un brevetto valido per la proprietà intellettuale e che lo difenderà contro ogni uso non autorizzato: la promessa di difendere il brevetto non costituisce un'obbligazione di fare, in quanto l'atto di difendere il brevetto protegge il valore delle attività dell'entità derivanti dalla proprietà intellettuale e fornisce al cliente l'assicurazione che la licenza trasferita è conforme alle specifiche della licenza promessa nel contratto.

Royalties basate sulle vendite o basate sull'uso

B63 Nonostante le disposizioni dei paragrafi 56-59, l'entità deve rilevare i ricavi della royalty basata sulle vendite o della royalty basata sull'uso promessa in cambio della licenza di proprietà intellettuale solo quando (o man mano che) si verifica l'ultimo in ordine di tempo dei seguenti eventi:

- a) la successiva vendita o utilizzazione; e
- b) 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.

▼ **M55**

B63A L'obbligo relativo alla royalty basata sulle vendite o alla royalty basata sull'uso di cui al paragrafo B63 si applica quando la royalty riguarda soltanto una licenza di proprietà intellettuale o quando una licenza di proprietà intellettuale è l'elemento predominante cui la royalty si riferisce (per esempio, la licenza di proprietà intellettuale può essere l'elemento predominante al quale la royalty si riferisce quando l'entità si aspetta ragionevolmente che il cliente attribuirebbe alla licenza un valore nettamente superiore che agli altri beni e servizi cui la royalty si riferisce).

▼ M55

B63B Quando il requisito di cui al paragrafo B63 A è soddisfatto, i ricavi provenienti da una royalty basata sulle vendite o da una royalty basata sull'uso devono essere rilevati interamente in conformità al paragrafo B63. Quando il requisito di cui al paragrafo B63 A non è soddisfatto, alla royalty basata sulle vendite o alla royalty basata sull'uso si applicano i requisiti relativi al corrispettivo variabile di cui ai paragrafi 50-59.

▼ M52**Accordi di riacquisto**

B64 L'accordo di riacquisto è un contratto in base al quale l'entità vende un'attività e promette anche, o ha l'opzione, di riacquistarla (nel quadro dello stesso contratto o di un altro). L'attività riacquistata può essere l'attività che è stata originariamente venduta al cliente, un'attività che è sostanzialmente la stessa o un'altra attività di cui l'attività originariamente venduta costituisce un componente.

B65 Di norma esistono tre forme di accordi di riacquisto, ossia quelle in cui:

- a) l'entità ha l'obbligazione di riacquistare l'attività (forward);
- b) l'entità ha il diritto di riacquistare l'attività (opzione call) e
- c) l'entità ha l'obbligazione di riacquistare l'attività su richiesta del cliente (opzione put).

Forward o opzione call

▼ M54

B66 Se l'entità ha l'obbligazione o il diritto di riacquistare l'attività (forward o opzione call), il cliente non acquisisce il controllo dell'attività, perché, sebbene possa averne il possesso materiale, la sua capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarre sostanzialmente tutti i benefici rimanenti è limitata. Di conseguenza, l'entità deve contabilizzare il contratto secondo una delle seguenti modalità:

- a) come contratto di leasing, secondo quanto previsto dall'IFRS 16 *Leasing*, se l'entità può o deve riacquistare l'attività a un importo inferiore al prezzo di vendita iniziale, a meno che il contratto sia parte di un'operazione di vendita e retrolocazione. Se il contratto è parte di un'operazione di vendita e retrolocazione, l'entità deve continuare a rilevare l'attività e deve rilevare una passività finanziaria per ogni corrispettivo che riceve dal cliente. L'entità deve contabilizzare le passività finanziarie conformemente all'IFRS 9; o

▼ M52

- b) come accordo di finanziamento, secondo quanto previsto dal paragrafo B68, se l'entità può o deve riacquistare l'attività a un importo pari o superiore al prezzo di vendita iniziale.

B67 Nel confrontare il prezzo di riacquisto con il prezzo di vendita, l'entità deve tener conto del valore temporale del denaro.

B68 Se l'accordo di riacquisto è un accordo di finanziamento, l'entità deve continuare a rilevare l'attività e deve rilevare anche una passività finanziaria per ogni corrispettivo ricevuto dal cliente. L'entità deve rilevare la differenza tra l'importo del corrispettivo che ha ricevuto dal cliente e l'importo del corrispettivo che deve pagare al cliente come interesse e, ove applicabile, come costo di trattamento o costo di detenzione (per esempio, le assicurazioni).

B69 Se l'opzione scade senza essere stata esercitata, l'entità deve eliminare contabilmente la passività e rilevare i ricavi.

▼ M52*Opzione put*▼ M54

B70 Se l'entità ha l'obbligazione di riacquistare l'attività su richiesta del cliente (opzione put) a un prezzo inferiore al prezzo di vendita iniziale, all'inizio del contratto essa deve considerare se il cliente ha un incentivo economico significativo a esercitare il diritto. In conseguenza dell'esercizio del diritto, il cliente paga effettivamente un corrispettivo all'entità in cambio del diritto di utilizzare una determinata attività per un dato periodo di tempo. Pertanto, se il cliente ha un incentivo economico significativo a esercitare il diritto, l'entità deve contabilizzare l'accordo come leasing conformemente all'IFRS 16, a meno che il contratto sia parte di un'operazione di vendita e retrolocazione. Se il contratto è parte di un'operazione di vendita e retrolocazione, l'entità deve continuare a rilevare l'attività e deve rilevare una passività finanziaria per ogni corrispettivo che riceve dal cliente. L'entità deve contabilizzare le passività finanziarie conformemente all'IFRS 9.

▼ M52

B71 Per determinare se il cliente ha un incentivo economico significativo a esercitare il diritto, l'entità deve prendere in considerazione diversi fattori, tra cui il rapporto tra il prezzo di riacquisto e il valore di mercato atteso dell'attività alla data di riacquisto e il tempo rimanente fino alla scadenza del diritto. Per esempio, il fatto che secondo le previsioni il prezzo di riacquisto supererà in misura significativa il valore di mercato dell'attività potrebbe essere indicativo del fatto che il cliente ha un incentivo economico significativo a esercitare l'opzione put.

B72 Se il cliente non ha un incentivo economico significativo a esercitare il diritto a un prezzo inferiore al prezzo di vendita iniziale dell'attività, l'entità deve contabilizzare l'accordo come se si trattasse di vendita con diritto di reso, conformemente ai paragrafi B20-B27.

B73 Se il prezzo di riacquisto dell'attività è uguale o superiore al prezzo di vendita iniziale ed è superiore al valore di mercato atteso, il contratto è di fatto un accordo di finanziamento e deve, pertanto, essere contabilizzato come descritto nel paragrafo B68.

B74 Se il prezzo di riacquisto dell'attività è uguale o superiore al prezzo di vendita iniziale ed è pari o inferiore al valore di mercato atteso, e il cliente non ha un incentivo economico significativo a esercitare il diritto, l'entità deve contabilizzare l'accordo come se si trattasse di vendita con diritto di reso, conformemente ai paragrafi B20-B27.

B75 Nel confrontare il prezzo di riacquisto con il prezzo di vendita, l'entità deve tener conto del valore temporale del denaro.

B76 Se l'opzione scade senza essere stata esercitata, l'entità deve eliminare contabilmente la passività e rilevare i ricavi.

Accordi di consegna in conto vendita

B77 Quando consegna il prodotto ad un terzo (per esempio, un commerciante o un distributore) per la vendita ai clienti finali, l'entità deve valutare se in quel momento il terzo acquisisce il controllo del prodotto. Il prodotto consegnato al terzo può essere detenuto in virtù di un accordo di consegna in conto vendita, se il terzo non acquisisce il controllo del prodotto. Di conseguenza, l'entità non deve rilevare i ricavi alla consegna del prodotto al terzo, se il prodotto consegnato è tenuto in conto vendita.

▼ M52

B78 Tra gli elementi che indicano che l'accordo è un accordo di consegna in conto vendita rientrano in particolare i seguenti:

- a) il prodotto è controllato dall'entità fino a quando si verifica un evento specifico, per esempio la vendita del prodotto a un cliente del commerciante, o fino al termine di un determinato periodo;
- b) l'entità può esigere che il prodotto sia reso o trasferito a un terzo (ad esempio un altro commerciante) e
- c) il commerciante non ha l'obbligazione incondizionata di pagare il prodotto (anche se può essere tenuto a pagare una cauzione).

Accordi di vendita con consegna differita

B79 L'accordo di vendita con consegna differita (bill and hold) è un contratto in base al quale l'entità fattura al cliente un prodotto ma ne mantiene il possesso materiale fino al trasferimento al cliente in un determinato momento nel futuro. Per esempio, un cliente può chiedere all'entità la conclusione di un contratto del genere, perché non dispone dello spazio necessario per stoccare il prodotto o a causa di ritardi nei suoi tempi di produzione.

B80 Per determinare il momento in cui ha adempiuto l'obbligazione di trasferimento del prodotto, l'entità deve valutare quando il cliente acquisisce il controllo (cfr. paragrafo 38). In alcuni contratti, il controllo è trasferito quando il prodotto è consegnato presso il luogo del cliente o quando il prodotto è spedito, secondo quanto stabilito nel contratto (comprese le condizioni di consegna e spedizione). Tuttavia, in altri contratti, può accadere che il cliente acquisisca il controllo del prodotto anche se l'entità ne mantiene il possesso materiale. In tal caso, il cliente ha la capacità di decidere dell'uso del prodotto e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti, pur avendo deciso di non esercitare il diritto di prenderne fisicamente possesso. Di conseguenza, l'entità non ha il controllo del prodotto, ma fornisce piuttosto un servizio di custodia dell'attività del cliente.

B81 Oltre alle disposizioni del paragrafo 38, nell'accordo di vendita con consegna differita, affinché si possa dire che il cliente ha acquisito il controllo del prodotto, devono essere soddisfatti tutti i seguenti criteri:

- a) l'accordo di vendita con consegna differita deve avere un motivo reale (per esempio, il cliente ne ha fatto richiesta);
- b) il prodotto deve essere identificato separatamente come appartenente al cliente;
- c) il prodotto deve essere pronto a essere fisicamente trasferito al cliente e
- d) l'entità non deve avere la facoltà di utilizzare il prodotto o di destinarlo ad un altro cliente.

▼ M52

B82 Se rileva i ricavi per la vendita di un prodotto nel quadro di un accordo di vendita con consegna differita, l'entità deve considerare se continua ad avere obbligazioni di fare (per esempio, per il servizio di custodia), conformemente ai paragrafi 22-30, alle quali deve attribuire una parte del prezzo dell'operazione, conformemente ai paragrafi 73-86.

Accettazione da parte del cliente

B83 In conformità al paragrafo 38, lettera e), l'accettazione dell'attività da parte del cliente può indicare che quest'ultimo ne ha acquisito il controllo. Le clausole di accettazione da parte del cliente consentono a quest'ultimo di cancellare il contratto o di esigere che l'entità intraprenda azioni correttive, se il bene o servizio non soddisfa le specifiche convenute. L'entità deve considerare tali clausole nel valutare in che momento il cliente ha acquisito il controllo del bene o servizio.

B84 Se l'entità può stabilire obiettivamente che il controllo del bene o servizio è stato trasferito al cliente conformemente alle specifiche concordate nel contratto, l'accettazione da parte del cliente è una formalità che non ha alcuna incidenza sulla determinazione da parte dell'entità del momento in cui il cliente ha acquisito il controllo del bene o servizio. Per esempio, se la clausola di accettazione da parte del cliente è basata sul rispetto di determinate caratteristiche di dimensione e peso, l'entità è in grado di valutare se tali condizioni sono state rispettate prima di ricevere la conferma dell'accettazione da parte del cliente. L'esperienza con contratti relativi a beni o servizi simili può fornire all'entità indicazioni che il bene o servizio fornito al cliente è conforme alle specifiche concordate nel contratto. Se i ricavi sono rilevati prima dell'accettazione da parte del cliente, l'entità deve sempre considerare se permangono obbligazioni di fare (per esempio, installazione di attrezzature) e valutare se contabilizzarle separatamente.

B85 Tuttavia, se non può stabilire obiettivamente che il bene o servizio fornito al cliente è conforme alle specifiche concordate nel contratto, l'entità non è in grado di concludere che il cliente ha acquisito il controllo prima di ricevere la conferma dell'accettazione da parte del cliente. Infatti, in tal caso l'entità non è in grado di stabilire se il cliente ha la capacità di decidere dell'uso del bene o servizio e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti.

B86 Se l'entità consegna al cliente prodotti a fini di prova o valutazione e il cliente non si è impegnato a versare un corrispettivo prima della fine del periodo di prova, il controllo del prodotto non è trasferito al cliente prima dell'accettazione da parte di quest'ultimo del prodotto o prima della scadenza del periodo di prova.

Informazioni sui ricavi disaggregati

B87 Il paragrafo 114 impone all'entità di disaggregare i ricavi provenienti dai contratti con i clienti in categorie che illustrano in che modo i fattori economici incidono sulla natura, l'importo, la tempistica e il grado di incertezza dei ricavi e dei flussi finanziari. Di conseguenza la misura della disaggregazione dei ricavi dell'entità ai fini del presente

▼ M52

obbligo di informazione dipende dai fatti e dalle circostanze relativi ai contratti che l'entità ha concluso con i clienti. È possibile che alcune entità debbano utilizzare più di un tipo di categoria per soddisfare l'obiettivo della disaggregazione dei ricavi di cui al paragrafo 114. Altre entità possono soddisfare l'obiettivo utilizzando un solo tipo di categoria per disaggregare i ricavi.

B88 Quando sceglie il tipo di categoria (o i tipi di categorie) da utilizzare per disaggregare i ricavi, l'entità deve tener conto del modo in cui le informazioni sui ricavi dell'entità sono state presentate ad altri fini, in particolare per quanto riguarda:

- 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.

B89 Tra gli esempi di categorie che potrebbero essere appropriate potrebbero rientrare, tra l'altro, tutte le seguenti:

- 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);
- f) termini di trasferimento dei beni o servizi (per esempio, ricavi derivanti da beni o servizi trasferiti al cliente in un determinato momento o ricavi derivanti da beni o servizi trasferiti nel corso del tempo) e
- g) canali di vendita (per esempio, beni venduti direttamente ai clienti e beni venduti tramite intermediari).

▼ M52*Appendice C***Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie**

La presente Appendice costituisce parte integrante del Principio e ha la stessa autorità delle altre sue parti.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

C1 L'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È consentita l'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio a partire da un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato.

▼ M54

C1A L'IFRS 16 *Leasing*, pubblicato a gennaio 2016, ha modificato i paragrafi 5, 97, B66 e B70. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 16.

▼ M55

C1B *Chiarimenti dell'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti*, pubblicato nell'aprile 2016, ha modificato i paragrafi 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 e C7, ha eliminato il paragrafo B57 e ha aggiunto i paragrafi B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A, B63B, C7 A e C8 A. L'entità deve applicare tali modifiche a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È consentita l'applicazione anticipata. Se l'entità applica queste modifiche a partire da un periodo precedente, tale fatto deve essere indicato.

▼ M52**DISPOSIZIONI TRANSITORIE****▼ M55**

C2 Ai fini delle disposizioni transitorie di cui ai paragrafi C3–C8 A:

a) la data di applicazione iniziale è la data di inizio dell'esercizio in cui l'entità applica per la prima volta il presente Principio e

b) un contratto completato è un contratto per il quale l'entità ha trasferito la totalità dei beni o servizi individuati in conformità allo IAS 11 *Lavori su ordinazione*, allo IAS 18 *Ricavi* e alle relative Interpretazioni.

▼ M52

C3 L'entità deve applicare il presente Principio utilizzando uno dei due metodi seguenti:

- a) retroattivamente a ciascun esercizio precedente presentato conformemente allo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, fatti salvi gli espedienti pratici di cui al paragrafo C5 o
- b) retroattivamente contabilizzando l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale del presente Principio alla data dell'applicazione iniziale conformemente ai paragrafi C7–C8.

C4 Nonostante le disposizioni del paragrafo 28 dello IAS 8, alla prima applicazione del presente Principio l'entità deve presentare solo le informazioni quantitative di cui al paragrafo 28, lettera f), dello IAS 8 per l'esercizio immediatamente precedente il primo esercizio al quale è applicato il presente Principio («esercizio immediatamente precedente») e solo se l'entità applica il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera a). L'entità può presentare dette informazioni anche per l'esercizio corrente o per gli esercizi comparativi precedenti, ma non è tenuta a farlo.

▼ M55

C5 Quando applica il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera a), l'entità può utilizzare uno o più dei seguenti espedienti pratici:

- a) per i contratti completati, l'entità non deve rideterminare i contratti che:
 - i) iniziano e finiscono nello stesso esercizio; oppure
 - ii) sono contratti completati all'inizio del primo esercizio presentato;
- b) per i contratti conclusi che prevedono un corrispettivo variabile, l'entità può utilizzare il prezzo dell'operazione alla data in cui il contratto è stato completato, piuttosto che stimare gli importi del corrispettivo variabile per gli esercizi comparativi;
- c) per i contratti che sono stati modificati prima dell'inizio del primo esercizio presentato, l'entità non deve rideterminare il contratto retroattivamente per tali modifiche contrattuali in conformità ai paragrafi 20-21. Invece, l'entità deve imputare l'effetto cumulativo di tutte le modifiche che si verificano prima dell'inizio del primo periodo presentato quando:
 - i) identificano le obbligazioni di fare adempite e inadempite;
 - ii) determinano il prezzo dell'operazione e
 - iii) assegnano il prezzo dell'operazione alle obbligazioni di fare adempite e inadempite;
- d) per tutti gli esercizi precedenti presentati prima della data di applicazione iniziale, l'entità non è tenuta a comunicare l'importo del prezzo dell'operazione assegnato alle rimanenti obbligazioni di fare né a fornire una spiegazione in cui indica quando prevede di rilevare l'importo come ricavo (cfr. paragrafo 120).

▼ M52

C6 Se applica l'uno o l'altro espediente pratico di cui al paragrafo C5, l'entità deve applicarlo sistematicamente a tutti i contratti per tutti gli esercizi presentati. Inoltre, l'entità deve fornire tutte le seguenti informazioni:

- a) gli espedienti che sono stati utilizzati e
- b) se ragionevolmente possibile, una valutazione qualitativa dell'effetto stimato dell'applicazione di ognuno degli espedienti.

▼ M55

C7 Se sceglie di applicare il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera b), l'entità deve rilevare l'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale del presente Principio come rettifica del saldo di apertura degli utili portati a nuovo (o, a seconda del caso, di altra componente del patrimonio netto) dell'esercizio che include la data dell'applicazione iniziale. In base a questo metodo transitorio, l'entità può scegliere di applicare il presente Principio retroattivamente solo ai contratti che non sono completati alla data dell'applicazione iniziale (per esempio, il 1° gennaio 2018 se l'esercizio dell'entità termina il 31 dicembre).

▼ M55

- C7 A L'entità che applica il presente Principio retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera b), può altresì utilizzare l'espedito pratico di cui al paragrafo C5, lettera c),
- a) per tutte le modifiche contrattuali che si verificano prima dell'inizio del primo esercizio presentato; oppure
 - b) per tutte le modifiche contrattuali che si verificano prima della data di applicazione iniziale.
- Se l'entità utilizza questo espediente pratico, l'entità deve applicare l'espedito sistematicamente a tutti i contratti e comunicare le informazioni richieste dal paragrafo C6.

▼ M52

- C8 Per gli esercizi che includono la data di applicazione iniziale, l'entità deve fornire entrambe le seguenti informazioni aggiuntive se il presente Principio è applicato retroattivamente conformemente al paragrafo C3, lettera b):
- a) l'importo dell'incidenza che ha su ogni voce del bilancio dell'esercizio corrente il fatto di applicare il presente Principio invece dello IAS 11, dello IAS 18 e delle relative Interpretazioni vigenti prima del cambiamento e
 - b) l'illustrazione delle ragioni dei cambiamenti significativi individuati in applicazione del paragrafo C8, lettera a).

▼ M55

- C8 A L'entità deve applicare *Chiarimenti dell'IFRS 15* (cfr. il paragrafo C1B) retroattivamente come previsto dallo IAS 8. Nell'applicare le modifiche retroattivamente, l'entità deve applicare le modifiche come se fossero state incluse nell'IFRS 15 alla data di applicazione iniziale. Di conseguenza l'entità non applica le modifiche agli esercizi o ai contratti ai quali le disposizioni dell'IFRS 15 non si applicano in conformità ai paragrafi C2–C8. Per esempio, se applica l'IFRS 15 conformemente al paragrafo C3, lettera b), solo ai contratti che non sono completati alla data di applicazione iniziale, l'entità non ridetermina i contratti completati alla data di applicazione iniziale dell'IFRS 15 per gli effetti di tali modifiche.

▼ M52**Riferimenti all'IFRS 9**

- C9 Qualora l'entità applichi il presente Principio ma non applichi ancora l'IFRS 9 *Strumenti finanziari*, qualsiasi riferimento all'IFRS 9 nel presente Principio deve essere letto come riferito allo IAS 39 *Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione*.

RITIRO DI ALTRI PRINCIPI

- C10 Il presente Principio sostituisce i seguenti Principi:
- a) IAS 11 *Lavori su ordinazione*;
 - b) IAS 18 *Ricavi*;
 - c) IFRIC 13 *Programmi di fidelizzazione della clientela*;
 - d) IFRIC 15 *Accordi per la costruzione di immobili*;
 - e) IFRIC 18 *Cessioni di attività da parte della clientela* e
 - f) SIC-31 *Ricavi — Operazioni di baratto comprendenti servizi pubblicitari*.