

*International Public Sector  
Accounting Standards Board*

---

# Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) 9

## Proventi da operazioni di scambio

BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC  
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese  
Mariarita Cafulli  
*Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC*  
Elena Florimo  
*Ufficio traduzioni CNDCEC*

Supervisione scientifica della traduzione dall'inglese  
Matteo Pozzoli  
*Ricercatore CNDCEC*

*Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale*  
Giovanni Gerardo Parente  
Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla [\*Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants\*](#).

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: [traduzioni@commercialisti.it](mailto:traduzioni@commercialisti.it) entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito [www.ifac.org/public-sector](http://www.ifac.org/public-sector).

Inoltre, poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti richiesti dal contesto del settore pubblico.

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC.

Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Proventi da operazioni di scambio” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2016 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 9 “Revenue from exchange transactions” © 2006 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 9 “Proventi da operazioni di scambio” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 9 Revenue from exchange transactions

ISBN 978-1-60815-151-6



## IPSAS 9 - PROVENTI DA OPERAZIONI DI SCAMBIO

### Ringraziamenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) è tratto principalmente dal Principio contabile internazionale IAS 18 (rivisto nella sostanza nel 1993), *Ricavi*, pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 18 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso dell'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRS) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Sito internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft, le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.

“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della stessa.

## IPSAS 9—PROVENTI DA OPERAZIONI DI SCAMBIO

### Storia dell'IPSAS 9

*La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 2013.*

L'IPSAS 9 *Proventi da operazioni di scambio* è stato pubblicato a luglio 2001.

Da allora, l'IPSAS 9 è stato modificato dai seguenti IPSAS:

- IPSAS 27, *Agricoltura* (pubblicato nel dicembre 2009)
- IPSAS 29, *Strumenti finanziari - Rilevazione e valutazione* (pubblicato a gennaio 2010);
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a novembre 2010)

### Tabella dei paragrafi modificati nell'IPSAS 9

Paragrafo modificato	Tipo di modifica	Modificato da
1	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
9	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
10	Modificato	IPSAS 27, dicembre 2009 IPSAS 29, gennaio 2010 Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
12	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
33	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
34	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
36	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
39	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
IG1	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
IG12	Modificato	IPSAS 29, gennaio 2010

Titolo che precede IG29	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
IG32	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
IG33	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
IG34	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010

Luglio 2001

**IPSAS 9 - PROVENTI DA OPERAZIONI DI SCAMBIO****SOMMARIO**

	Paragrafo
Finalità	
Ambito di applicazione .....	1-10
Definizioni .....	11-13
Proventi .....	12-13
Determinazione dei proventi .....	14-17
Identificazione dell'operazione .....	18
Prestazione di servizi .....	19-27
Vendita di merci .....	28-32
Interessi, royalty e dividendi o distribuzioni similari .....	33-38
Informazioni integrative .....	39-40
Data di entrata in vigore .....	41-42
Guida applicativa	
Confronto con lo IAS 18	



Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico 9, *Proventi da operazioni di scambio* è illustrato nella *Finalità* e nei paragrafi 1-42. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L'IPSAS 9 dovrebbe essere letto nel contesto della sua *Finalità* e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L'IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

## Finalità

Nel *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio* dello IASB, i ricavi sono definiti come "incrementi nei benefici economici di competenza dell'esercizio amministrativo, che si manifestano sotto forma di nuove attività in entrata o accresciuto valore delle attività esistenti o diminuzioni delle passività che si concretizzano in incrementi del patrimonio netto, diversi da quelli connessi alle contribuzioni da parte di coloro che partecipano al capitale". La definizione di ricavo dello IASB comprende sia i ricavi sia i proventi. Il presente principio utilizza il termine "proventi" che comprende sia i proventi, sia gli utili, al posto del termine "ricavi". Alcune voci specifiche da rilevare come proventi sono trattate in altri principi e sono escluse dall'ambito di applicazione del presente principio. Per esempio, gli utili derivanti dalla vendita di immobili, impianti e macchinari sono specificamente trattati nei principi su immobili, impianti e macchinari e non nel presente principio.

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei proventi derivanti da operazioni o fatti di scambio.

Il problema principale nella contabilizzazione dei proventi è la determinazione del momento della rilevazione. I proventi sono rilevati quando è probabile che a) i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno fruiti dall'entità e b) la loro valutazione è attendibile. Il presente Principio identifica i casi nei quali sono soddisfatti tali criteri e, perciò, sono rilevati i relativi proventi, e fornisce anche indicazioni pratiche per l'applicazione di questi criteri.

## Ambito di applicazione

1. **Un'entità che redige e presenta il bilancio in base al principio di competenza economica deve applicare il presente Principio nella contabilizzazione dei proventi derivanti dalle seguenti operazioni o fatti di scambio:**
  - a) **la prestazione di servizi;**
  - b) **la vendita di beni;**
  - c) **l'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'entità che generano interessi, royalty e dividendi o distribuzioni simili.**
2. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle imprese a controllo pubblico.**
3. *La Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a Controllo Pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1, *Presentazione del bilancio*.*
4. Il presente Principio non tratta i proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente.

5. I proventi delle entità del settore pubblico possono derivare da operazioni di scambio ovvero da operazioni senza corrispettivo equivalente. Un'operazione di scambio è quella in cui un'entità riceve beni o servizi, o si vede estinguere delle passività, e fornisce una controprestazione di eguale valore (principalmente sotto forma di beni, servizi o uso di beni) all'altra entità. Tra gli esempi di operazioni di scambio, rientrano, tra gli altri:
  - a) l'acquisto o la vendita di beni o servizi;
  - b) la locazione di immobili, impianti e macchinari a tassi di mercato.
6. Nel distinguere tra proventi derivanti da operazioni di scambio e proventi derivanti da operazioni senza corrispettivo equivalente, bisogna considerarne la sostanza piuttosto che la forma. Tra gli esempi di operazioni senza corrispettivo equivalente rientrano i proventi ottenuti in virtù dei propri poteri sovrani (per esempio, imposte dirette e indirette, dazi e sanzioni), contributi e donazioni.
7. La prestazione di servizi implica, solitamente, lo svolgimento da parte dell'entità di un incarico concordato in un periodo prefissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Tra gli esempi di servizi resi da entità del settore pubblico in cambio dei quali si riceve solitamente un provento, possono rientrare la fornitura di servizi di alloggio, la gestione di impianti idrici, la gestione di strade a pedaggio e la gestione dei trasferimenti sociali. Alcuni accordi per la prestazione di servizi sono direttamente connessi ai contratti per lavori su ordinazione, quali quelli per le prestazioni dei responsabili di progetto e degli architetti. I proventi che derivano da questi contratti rientrano nell'ambito del presente Principio, ma sono trattati in conformità alle disposizioni riguardanti i lavori su ordinazione di cui all'IPSAS 11, *Lavori su ordinazione*.
8. I beni considerati comprendono a) i beni prodotti dall'entità per essere venduti, ad esempio le pubblicazioni, e b) i beni acquistati per la rivendita, quali merci o terreni e altri immobili posseduti per essere rivenduti.
9. L'uso di beni dell'entità da parte di terzi produce proventi sotto forma di:
  - a) Interessi: addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di importi dovuti all'entità;
  - b) royalty: addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'entità, quali brevetti, marchi di fabbrica, diritti d'autore e software per computer;
  - c) dividendi o distribuzioni similari: distribuzioni di avanzi di esercizio ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni.

10. Il presente Principio non tratta i proventi che derivano da:
- a) contratti di locazione (vedere IPSAS 13, *Leasing*);
  - b) dividendi o distribuzioni similari derivanti da partecipazioni che sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (vedere IPSAS 7, *Partecipazioni in collegate*);
  - c) utili derivanti dalla vendita di immobili, impianti e macchinari (che sono trattati nell'IPSAS 17, *Immobili, impianti e macchinari*);
  - d) contratti assicurativi che rientrano nell'ambito di applicazione dei principi contabili internazionali o nazionali di riferimento;
  - e) modifiche al fair value delle attività e passività finanziarie o la loro dismissione (indicazioni sulla rilevazione e valutazione degli strumenti finanziari possono essere rinvenute nell'IPSAS 29, *Strumenti finanziari - Rilevazione e valutazione*);
  - f) modificazioni del valore di altre attività correnti;
  - g) rilevazione iniziale e cambiamenti di fair value di attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IPSAS 27, *Agricoltura*);
  - h) rilevazione iniziale dei prodotti agricoli (vedere IPSAS 27);
  - i) estrazione di minerali.

## Definizioni

11. I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:

**Operazioni di scambio** (*Exchange transactions*) - Operazioni nelle quali un'entità riceve beni o servizi, o si vede estinguere delle passività, e fornisce una controprestazione di eguale valore (principalmente sotto forma di disponibilità liquide, beni, servizi o uso di beni) ad un'altra entità.

**Fair value** - Il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

**Operazioni senza corrispettivo equivalente** (*Non-exchange transactions*) Operazioni che non sono operazioni di scambio. In un'operazione senza corrispettivo equivalente, un'entità riceve un bene o un servizio da un'altra entità senza fornire una controprestazione di valore approssimativamente uguale, o conferisce un bene o un servizio a un'altra entità senza ricevere una controprestazione di valore approssimativamente uguale.

**I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito in tali altri Principi e sono riportati nel *Glossario* pubblicato separatamente.**

## **Proventi**

12. I proventi comprendono solo i flussi lordi di benefici economici o potenziale di servizio ricevuti e ricevibili dall'entità, in nome e per conto proprio. Gli importi riscossi in qualità di agente dell'amministrazione pubblica o di un altro organismo pubblico ovvero per conto di terzi - per esempio, la riscossione da parte dell'ufficio postale dei pagamenti di bollette telefoniche o elettriche per conto delle entità che forniscono tali servizi - non costituiscono benefici economici o potenziale di servizio che affluiscono all'entità, e non comportano incrementi di attività o decrementi di passività. Per questo motivo essi sono esclusi dai proventi. Analogamente, in un rapporto di agenzia, le entrate lorde di benefici economici o potenziale di servizio comprendono gli importi riscossi per conto del preponente che non determinano un incremento dell'attivo netto/patrimonio netto dell'entità. I corrispettivi riscossi per conto del preponente sono esclusi dai proventi. Rientra invece tra i proventi l'ammontare di eventuali provvigioni ricevute, o da ricevere, per la riscossione o la gestione dei flussi lordi.
13. I flussi in entrata derivanti da finanziamenti, in particolare i prestiti, non soddisfano la definizione di provento poiché a) danno origine ad una uguale modifica sia nelle attività, sia nelle passività, e b) non hanno alcun effetto sull'attivo netto/patrimonio netto. Tali flussi sono imputati direttamente al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e aggiunti ai saldi delle attività e passività.

## **Determinazione dei proventi**

14. **I proventi devono essere valutati al fair value del corrispettivo ricevuto o spettante.**
15. L'ammontare dei proventi che deriva da un'operazione è determinato, di solito, da un accordo tra l'entità e l'acquirente o l'utilizzatore del bene o del servizio. Esso viene determinato in base al fair value del corrispettivo ricevuto, o da ricevere, tenendo conto del valore di eventuali sconti commerciali e riduzioni legate alla quantità concessi dall'entità.
16. Nella maggior parte dei casi, il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o mezzi equivalenti e l'ammontare dei proventi è l'importo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti ricevuto o spettante. Tuttavia, quando la riscossione di disponibilità liquide o mezzi equivalenti è differita, il fair value del corrispettivo può essere minore dell'ammontare nominale delle disponibilità liquide, riscosse o spettanti. Per esempio, un'entità può concedere al compratore un credito senza interessi o accettare un titolo di credito con un interesse minore di quello di mercato come corrispettivo della

vendita di merci. Quando l'accordo costituisce, di fatto, un'operazione di finanziamento, il fair value del corrispettivo è determinato scontando tutte le entrate future utilizzando un tasso di interesse figurativo. Il tasso di interesse figurativo è quello più distintamente identificabile fra:

- a) il tasso prevalente per uno strumento simile di emittenti con un merito creditizio simile;
- b) un tasso di interesse che sconti il valore nominale dello strumento al prezzo di vendita corrente con pagamento in contanti delle merci o dei servizi.

La differenza tra il fair value e il valore nominale del corrispettivo è rilevata come interessi attivi secondo quanto previsto dai paragrafi 33 e 34.

17. Quando merci o servizi sono scambiati o barattati con merci o servizi che hanno natura e valore simili, lo scambio non è considerato come un'operazione che produce proventi. Ciò si verifica spesso con i beni di prima necessità, quali petrolio o latte, quando i fornitori scambiano o barattano rimanenze collocate in luoghi diversi per far fronte tempestivamente alla domanda in un luogo specifico. Quando si vendono merci o si prestano servizi in cambio di merci o servizi di diversa natura, lo scambio è considerato un'operazione che genera proventi. Il provento è determinato dal fair value delle merci o dei servizi ricevuti, rettificato dall'importo di eventuali pagamenti in disponibilità liquide o mezzi equivalenti. Quando il fair value delle merci o dei servizi ricevuti non può essere determinato attendibilmente, il provento è calcolato sulla base del fair value delle merci o dei servizi forniti, rettificato dell'importo di eventuali pagamenti in disponibilità liquide o mezzi equivalenti.

## Identificazione dell'operazione

18. I criteri di rilevazione previsti dal presente Principio sono, di solito, applicati distintamente a ogni operazione. Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare i criteri di rilevazione alle parti identificabili separatamente di una singola operazione allo scopo di riflettere la sostanza economica dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di un prodotto comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo è differito e rilevato come provento nell'esercizio nel quale il servizio è prestato. Viceversa, i criteri di rilevazione sono applicati a una o più operazioni nel loro complesso quando esse sono così strettamente legate che il risultato non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Per esempio, un'entità può vendere merci e, contemporaneamente, concludere un accordo separato per riacquistare le merci in un momento successivo, in tal modo annullando il risultato dell'operazione; in tal caso, le due operazioni sono trattate congiuntamente.

## Prestazione di servizi

19. **Quando il risultato di un'operazione di prestazione di servizi può essere attendibilmente stimato, i proventi derivanti dall'operazione devono essere rilevati con riferimento allo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio. Il risultato di un'operazione può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
  - a) **l'ammontare dei proventi può essere valutato attendibilmente;**
  - b) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione;**
  - c) **lo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio può essere valutato attendibilmente;**
  - d) **i costi sostenuti per l'operazione e i costi da sostenere per completarla possono essere calcolati attendibilmente.**
20. La rilevazione dei proventi con riferimento allo stadio di completamento di un'operazione è spesso denominata metodo della percentuale di completamento. Secondo questo metodo, i proventi sono rilevati nell'esercizio nel quale i servizi sono prestati. Per esempio, un'entità che fornisce servizi di valutazione di immobili rileverà i proventi nel momento in cui le singole valutazioni sono completate. La rilevazione dei proventi mediante questo metodo fornisce informazioni utili sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio. Anche l'IPSAS 11 richiede che i proventi siano rilevati adottando questo metodo. Le disposizioni del presente Principio si applicano, generalmente, alla rilevazione dei proventi e dei costi associati per un'operazione che comporta la prestazione di servizi.
21. I proventi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'entità. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei proventi, il valore non recuperabile, ovvero il valore il cui recupero non è più probabile, è rilevato come costo invece che come rettifica del provento originariamente rilevato.
22. L'entità è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo che, con le controparti coinvolte nell'operazione, sono stati concordati:
  - a) i diritti che ciascuna delle parti può far valere relativamente al servizio che deve essere prestato e ricevuto dalle controparti;
  - b) il corrispettivo da versare;
  - c) i modi e i termini dell'adempimento.

Per l'entità è anche, di solito, necessario avere un efficace sistema aziendale di previsione e di reporting interno. L'entità rivede e, se necessario, modifica le stime dei proventi nel momento in cui il servizio viene prestato. L'esigenza di effettuare tali revisioni non significa necessariamente che il risultato dell'operazione non possa essere stimato con attendibilità.

23. Lo stadio di completamento di un'operazione può essere determinato con vari metodi. L'entità impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono includere:
- a) valutazioni del lavoro svolto;
  - b) i servizi resi come percentuale del totale dei servizi che devono essere resi;
  - c) la proporzione tra i costi sostenuti e i costi totali dell'operazione stimati. Soltanto i costi che si riferiscono ai servizi resi a una certa data sono compresi nei costi sostenuti alla stessa data. Soltanto i costi che riflettono servizi prestati o che devono essere prestati sono compresi nei costi totali stimati dell'operazione.

Spesso i pagamenti su stato d'avanzamento dei lavori e gli anticipi ricevuti dai clienti non riflettono i servizi resi.

24. Per ragioni pratiche, quando i servizi sono resi attraverso un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, i proventi sono rilevati a quote costanti nel determinato periodo di tempo a meno che sia evidente che altri metodi rappresentano in modo migliore lo stadio di completamento. Quando una particolare azione è molto più importante delle altre, la rilevazione dei proventi è posticipata fino al momento del verificarsi dell'azione importante.
25. **Quando il risultato della prestazione di servizi non può essere attendibilmente stimato, i proventi devono essere rilevati solo nella misura in cui i costi rilevati saranno recuperabili.**
26. Durante le prime fasi dell'operazione, succede spesso che il risultato dell'operazione stessa non possa essere attendibilmente stimato. Ciononostante, può essere probabile che l'entità recuperi i costi dell'operazione sostenuti. Perciò i proventi sono rilevati solo fino all'ammontare dei costi sostenuti che si prevede saranno recuperati. Se il risultato dell'operazione non può essere stimato attendibilmente non si può rilevare un plusvalore.
27. Nei casi in cui a) il risultato di un'operazione non può essere stimato attendibilmente e b) non è probabile che gli oneri sostenuti saranno recuperati, i proventi non possono essere rilevati e gli oneri sostenuti sono rilevati come costo. Quando le incertezze che impedivano la stima attendibile



del risultato del contratto vengono meno, i proventi sono rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 19 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 25.

## Vendita di merci

28. **I proventi derivanti dalla vendita di merci devono essere rilevati quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
  - a) **l'entità ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà dei beni;**
  - b) **l'entità smette di esercitare il consueto livello continuativo di attività associate con la proprietà nonché l'effettivo controllo sulla merce venduta;**
  - c) **l'ammontare dei proventi può essere attendibilmente valutato;**
  - d) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'operazione;**
  - e) **i costi sostenuti, o da sostenere, riguardo all'operazione possono essere attendibilmente determinati.**
29. La valutazione del momento in cui l'entità ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà richiede una disamina dei contenuti dell'operazione. Nella maggior parte dei casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà coincide con il trasferimento della titolarità, o del possesso, all'acquirente. Questo succede per la maggior parte delle vendite al dettaglio. In altri casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà avviene in un momento differente da quello del trasferimento della titolarità o del possesso.
30. Se l'entità conserva rischi significativi connessi con la proprietà, l'operazione non può essere classificata come vendita e non si possono rilevare proventi. L'entità può conservare in molti modi un rischio significativo legato alla proprietà. Esempi di situazioni nelle quali l'entità può conservare significativi rischi e benefici connessi con la proprietà si hanno:
  - a) quando l'entità mantiene un impegno per risultati insoddisfacenti non coperti dalle normali clausole di garanzia;
  - b) quando il conseguimento di un provento da una vendita dipende dai proventi realizzati dall'acquirente dalla vendita dei beni stessi (per esempio, quando un'amministrazione pubblica, con un'attività di pubblicazione, distribuisce materiale educativo alle scuole in conto vendita);

- c) quando è prevista l'installazione dei beni e l'installazione che l'entità non ha ancora completato è una parte importante del contratto;
  - d) quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nel contratto di vendita e l'entità è incerta sulle probabilità del reso.
31. Solo se l'entità conserva un rischio connesso alla proprietà insignificante, l'operazione è classificata come vendita e il provento è rilevato. Per esempio, un venditore può conservare la titolarità della merce esclusivamente a garanzia della capacità di riscossione. In tal caso, se l'entità ha trasferito i significativi rischi e i vantaggi della proprietà, l'operazione è classificata come vendita e si rileva il relativo provento. Un altro esempio di entità che conserva solo rischi irrilevanti connessi alla proprietà è quello di una vendita al dettaglio nella quale viene offerto un rimborso se il cliente non è soddisfatto. In tali casi il provento è rilevato al momento della vendita se il venditore può effettuare una stima attendibile dei resi futuri, rilevando una passività per i resi sulla base dell'esperienza e di altri fattori pertinenti.
32. I proventi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'entità. In alcuni casi, ciò può non essere probabile fino al momento della riscossione del corrispettivo o del venir meno dell'incertezza. Per esempio, i proventi possono dipendere dalla capacità di un'altra impresa di fornire merci nell'ambito di quanto previsto dal contratto, e se esiste il dubbio che ciò accadrà, la rilevazione può essere ritardata fino al verificarsi dell'evento. Quando le merci saranno fornite, l'incertezza sarà risolta e i proventi potranno essere rilevati. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei proventi, il valore non recuperabile o il valore il cui recupero non è più probabile, è rilevato come costo, invece che come rettifica del provento originariamente rilevato.

## **Interessi, royalty e dividendi o distribuzioni similari**

33. **I proventi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'entità che generano interessi, royalty e dividendi o distribuzioni similari devono essere rilevati utilizzando i trattamenti contabili descritti nel paragrafo 34 quando:**
- a) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'operazione;**
  - b) **l'ammontare dei proventi può essere valutato attendibilmente.**

34. **I proventi devono essere rilevati utilizzando i seguenti trattamenti contabili:**
- a) **gli interessi devono essere rilevati in proporzione al tempo trascorso tenendo conto del rendimento effettivo dell'attività;**
  - b) **le royalty devono essere rilevate nel momento in cui sono dovute, secondo la sostanza dell'accordo relativo;**
  - c) **i dividendi o distribuzioni simili devono essere rilevati quando sorge il diritto dell'azionista o dell'entità a ricevere il pagamento.**
35. Il rendimento effettivo di un'attività è il tasso di interesse richiesto per attualizzare il flusso degli incassi futuri stimati lungo la vita dell'attività per eguagliarla al valore contabile iniziale di un'attività. I proventi da interessi includono l'ammontare dell'ammortamento di eventuali sconti, premi o altre differenze tra il valore contabile iniziale di un titolo di debito e il suo ammontare a scadenza.
36. Quando, prima dell'acquisizione di un investimento fruttifero, sono maturati interessi non corrisposti, gli interessi successivamente incassati devono essere ripartiti tra l'esercizio antecedente all'acquisizione e quello successivo; soltanto la quota successiva all'acquisizione è rilevata come provento. Quando i dividendi o distribuzioni simili degli strumenti rappresentativi di capitale sono dichiarati dall'avanzo netto dell'esercizio antecedente l'acquisizione, tali dividendi o distribuzioni simili sono dedotti dal costo di tali titoli. Qualora sia difficile effettuare tale allocazione se non arbitrariamente, i dividendi o distribuzioni simili sono rilevati come proventi a meno che essi non rappresentino chiaramente un recupero di parte del costo degli strumenti rappresentativi di capitale.
37. Le royalty, ad esempio quelle sul petrolio, maturano secondo quanto previsto dal relativo accordo e sono, solitamente, rilevate con questo criterio a meno che, considerando il contenuto dell'accordo, sia più appropriato rilevare i proventi adottando un altro criterio sistematico e razionale.
38. I proventi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'entità. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei proventi, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, è rilevato come costo, invece che come rettifica del provento originariamente rilevato.

## Informazioni integrative

39. Un'entità deve indicare:
- a) **i principi contabili adottati per la rilevazione dei proventi, compresi i metodi adottati per determinare lo stadio di completamento delle operazioni che comportano la prestazione di servizi;**
  - b) **il valore di ciascuna categoria significativa di proventi rilevata nell'esercizio, compresi i proventi derivanti:**
    - i) **dalla prestazione di servizi;**
    - ii) **dalla vendita di beni;**
    - iii) **dagli interessi**
    - iv) **dalle royalty;**
    - v) **da dividendi o distribuzioni similari;**
  - c) **l'importo dei proventi derivanti dallo scambio di beni o servizi compresi in ciascuna categoria significativa di proventi.**
40. Indicazioni sulle informazioni integrative in merito alle attività e passività potenziali possono essere rinvenute nell'IPSAS 19 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*. Le attività e passività potenziali possono derivare da elementi quali costi di garanzia, rivendicazioni, penalità o possibili perdite.

## Data di entrata in vigore

41. **Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2002 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° luglio 2002, tale fatto deve essere indicato.**
42. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

## Guida applicativa

*La presente Guida Applicativa è allegata all'IPSAS 9 ma non ne costituisce parte integrante.*

- IG1. I proventi delle entità del settore pubblico derivano dalle operazioni di scambio e dalle operazioni senza corrispettivo equivalente. Il presente Principio tratta unicamente i proventi derivanti da operazioni di scambio. I proventi da operazioni di scambio derivano:
- a) dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi a terze parti;
  - b) dalla vendita di beni o dalla prestazione di servizi ad altri enti;
  - c) dall'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'entità che generano interessi, royalty e dividendi o distribuzioni similari.
- IG2. L'applicazione dei criteri di rilevazione a una specifica operazione può essere influenzata:
- a) dalla normativa nei diversi paesi, che può determinare il momento in cui l'entità trasferisce i significativi rischi e benefici relativi alla proprietà. Gli esempi di questa sezione della guida applicativa devono, per questo motivo, essere letti nel contesto delle leggi vigenti nel Paese nel quale l'operazione ha luogo;
  - b) dalla natura del rapporto (contrattuale o di altro tipo) tra l'entità che paga e l'entità che ottiene il provento (ossia le entità possono accordarsi su determinati momenti in cui l'entità che consegue il provento può rilevarlo).

### Prestazione di servizi

#### *Alloggio*

- IG3. I proventi da canoni di locazione per la fornitura di alloggi sono rilevati nel momento in cui si ottengono i proventi in conformità ai termini del contratto di locazione.

#### *Trasporto scolastico*

- IG4. I proventi derivanti dalle tariffe applicate ai passeggeri per la fornitura di servizi di trasporto scolastico sono rilevati quando viene fornito il servizio di trasporto.

#### *Gestione di strade a pedaggio*

- IG5. I proventi derivanti dalla gestione delle strade a pedaggio sono rilevati nel momento in cui sono ottenuti, in relazione all'utilizzo della strada.

*Esecuzione di casi giudiziari*

- IG6. I proventi derivanti dall'esecuzione di casi giudiziari possono essere rilevati con riferimento allo stadio di completamento del processo, o sulla base dei periodi nel corso dei quali i tribunali sono riuniti.

*Gestione di strutture, attività o servizi*

- IG7. I proventi derivanti dalla gestione di strutture, attività o servizi sono rilevati, nel corso della durata del contratto, nel momento in cui vengono erogati i relativi servizi.

*Ricerca scientifica e tecnologica*

- IG8. I proventi ricevuti da clienti sulla base di contratti per l'avvio di attività di ricerca scientifica e tecnologica sono rilevati con riferimento allo stadio di completamento dei singoli progetti.

*Compensi per l'installazione*

- IG9. I compensi per l'installazione sono rilevati come proventi sulla base dello stadio di completamento dell'installazione, tranne laddove siano strumentali alla vendita di un prodotto, nel qual caso i compensi sono rilevati quando i beni sono venduti.

*Compensi per servizi inclusi nel prezzo del prodotto*

- IG10. Quando il prezzo di vendita di un prodotto include un valore identificabile per servizi successivi (ad esempio, assistenza successiva alla vendita e aggiornamento del prodotto nel caso di vendita di software), l'importo relativo è differito e rilevato come provento nell'esercizio nel quale il servizio è reso. L'importo differito è quello che coprirà i costi attesi dei servizi previsti nel contratto insieme a un ragionevole margine su questi servizi.

*Commissioni per le agenzie assicurative*

- IG11. Le commissioni per le agenzie assicurative, ricevute o ricevibili, per le quali non è necessario che l'agente fornisca ulteriori servizi, sono rilevate come proventi dall'agente alla data di decorrenza o di rinnovo delle relative polizze. Tuttavia, quando è probabile che, nel periodo di durata della polizza, l'agente dovrà prestare ulteriori servizi, la commissione, o una sua parte, è differita e rilevata come provento nell'esercizio nel quale la polizza è in vigore.

*Commissioni per servizi finanziari*

- IG12. La rilevazione dei proventi per commissioni per servizi finanziari dipende a) dagli scopi per i quali le commissioni sono determinate e b) dai criteri di contabilizzazione impiegati per qualsiasi strumento finanziario associato. La descrizione delle commissioni per servizi finanziari può non essere indicativa della natura e del contenuto dei servizi forniti. È necessario, a tal fine,

distinguere tra le commissioni che sono parte integrante del tasso di interesse effettivo di uno strumento finanziario, le commissioni che sono acquisite alla fornitura dei servizi, e le commissioni che maturano con l'esecuzione di una azione significativa.

**a) Commissioni che sono parte integrante del tasso di interesse effettivo di uno strumento finanziario**

Tali commissioni sono, in genere, trattate come rettifica del tasso di interesse effettivo. Tuttavia, se lo strumento finanziario è valutato al fair value e la variazione di fair value è rilevata nell'avanzo o disavanzo di esercizio, le commissioni sono rilevate come proventi quando lo strumento è rilevato inizialmente.

- i) *Commissioni di emissione ricevute dall'entità in relazione alla creazione o all'acquisizione di un'attività finanziaria diversa da quella che nell'IPSAS 29 è classificata come attività finanziaria "al fair value rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio".*

Tali commissioni possono comprendere un compenso per attività quali la valutazione delle condizioni finanziarie del debitore, la valutazione e la registrazione di garanzie, accordi collaterali e altri accordi di garanzia, la negoziazione dei termini dello strumento, la preparazione e l'elaborazione dei documenti e il perfezionamento dell'operazione. Queste commissioni sono parte integrante dell'emissione dello strumento finanziario risultante e, insieme con i costi dell'operazione (secondo la definizione dell'IPSAS 29), sono differite e rilevate come rettifica del tasso di interesse effettivo.

- ii) *Commissioni di impegno ricevute dall'entità per originare un finanziamento quando l'impegno all'erogazione di un finanziamento non rientra nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29*

Se è probabile che l'entità stipulerà uno specifico accordo di finanziamento e l'impegno all'erogazione di un finanziamento non rientra nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29, la commissione di impegno ricevuta è considerata come un compenso per l'attività svolta per l'acquisizione di uno strumento finanziario e, insieme ai relativi costi dell'operazione (secondo la definizione dell'IPSAS 29), è differita e rilevata come rettifica del tasso di interesse effettivo. Se l'impegno scade senza che l'entità eroghi il finanziamento, la commissione è rilevata come provento alla scadenza. Impegni all'erogazione di un finanziamento che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29 sono contabilizzati come derivati e valutati al fair value.

- iii) *Commissioni di emissione ricevute al momento dell'emissione di una passività finanziaria valutata al costo ammortizzato*

Tali commissioni costituiscono parte integrante nella contabilizzazione della passività finanziaria. Quando una passività finanziaria non è classificata come “al fair value rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio”, le commissioni di emissione percepite sono incluse, insieme ai relativi costi dell'operazione (secondo la definizione dell'IPSAS 29) sostenuti, nel valore contabile iniziale della passività finanziaria e rilevate come una rettifica del tasso di interesse effettivo. Un'entità distingue le commissioni e i costi che rappresentano una parte integrante del tasso d'interesse effettivo della passività finanziaria, dalle commissioni di emissione e dai costi dell'operazione relativi al diritto di offrire servizi, come nel caso dei servizi di gestione degli investimenti.

**b) Commissioni acquisite in relazione alla fornitura dei servizi**

- i) *Commissioni pagate per l'approntamento di un finanziamento*

Le commissioni pagate da un'entità per l'approntamento di un finanziamento sono rilevate come provento quando i servizi sono resi.

- ii) *Commissioni di impegno per originare un finanziamento quando l'impegno all'erogazione di un finanziamento non rientra nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29*

Se è improbabile che uno specifico accordo di finanziamento sarà sottoscritto e l'impegno all'erogazione di un finanziamento non rientra nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29, la commissione di impegno è rilevata come provento, in proporzione al tempo trascorso, nel periodo dell'impegno. Impegni all'erogazione di un finanziamento che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IPSAS 29 sono contabilizzati come derivati e valutati al fair value.

- iii) *Corrispettivi di gestione degli investimenti*

Le commissioni addebitate per la gestione degli investimenti sono rilevate come provento al momento della prestazione dei servizi.

I costi marginali direttamente attribuibili alla conclusione di un contratto di gestione degli investimenti sono rilevati come attività se possono essere identificati separatamente e valutati attendibilmente e se è probabile che saranno recuperati. Come



nell'IPSAS 29, un costo marginale è un costo che l'entità non avrebbe sostenuto se non avesse concluso il contratto di gestione degli investimenti. L'attività rappresenta il diritto contrattuale dell'entità a ottenere benefici dal prestare servizi di gestione degli investimenti, ed è ammortizzata a mano a mano che l'entità rileva i relativi proventi. Se l'entità ha un portafoglio di contratti di gestione degli investimenti, essa può valutare la loro recuperabilità considerando l'intero portafoglio.

Alcuni contratti relativi a servizi finanziari comportano sia l'emissione di uno o più strumenti finanziari, sia la prestazione di servizi di gestione degli investimenti. Un esempio è dato da un contratto di gestione del risparmio mensile a lungo termine collegato alla gestione di un gruppo di titoli partecipativi. L'emittente di tale contratto distingue i costi dell'operazione relativi all'emissione dello strumento finanziario dai costi necessari ad assicurarsi il diritto di prestare servizi di gestione degli investimenti.

c) **Commissioni che maturano al momento dell'esecuzione di un'azione significativa**

Le commissioni sono rilevate come provento quando l'azione significativa è stata completata, come negli esempi sotto esposti.

i) *Compensi per assegnazione di titoli azionari a un cliente*

La commissione è rilevata come provento quando i titoli azionari sono stati assegnati.

ii) *Commissioni di collocamento per la concessione di un finanziamento tra chi riceve e chi concede il prestito stesso*

La commissione è rilevata come provento quando il finanziamento è stato concesso.

iii) *Commissioni per prestiti sindacati*

Una commissione di sindacato ricevuta da un'entità che predisponga un finanziamento e che non conservi parte del finanziamento per sé (o ne conservi una parte, come gli altri partecipanti, allo stesso tasso di interesse effettivo per rischi comparabili) rappresenta il corrispettivo per il servizio del prestito sindacato. Tale commissione è rilevata come provento quando è stato costituito il sindacato.

*Quote di partecipazione*

IG13. I proventi derivanti da prestazioni artistiche, banchetti e altre manifestazioni speciali sono rilevati quando le manifestazioni hanno luogo. Quando è venduto

l'abbonamento per partecipare a un certo numero di manifestazioni, il compenso è ripartito tra ciascuna manifestazione su una base che riflette la misura in cui i servizi sono resi con riferimento a ciascuna manifestazione.

### *Compensi per istruzione*

IG14. Il provento è rilevato nel periodo di istruzione.

### *Quote di iscrizione, di ingresso e associative*

IG15. La rilevazione del provento dipende dalla natura dei servizi forniti. Se la quota dà diritto solo all'associazione, e tutti gli altri servizi o prodotti sono pagati separatamente, o se c'è una sottoscrizione annuale separata, la quota è rilevata come provento quando non ci sono incertezze significative riguardo alla sua realizzabilità. Se la quota dà all'associato il diritto all'utilizzo dei servizi o al ricevimento delle pubblicazioni da fornirsi durante il periodo di associazione, o all'acquisto di beni o di servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati ai non membri, essa è rilevata applicando un criterio che rifletta la tempistica, la natura e il valore dei benefici forniti.

### *Commissioni di esclusiva o di concessione*

IG16. Le commissioni di esclusiva o di concessione possono coprire la fornitura iniziale e successiva di servizi, macchinari e altre attività materiali, e di know-how. Di conseguenza, le commissioni di esclusiva o di concessione sono rilevate come provento utilizzando un criterio che rifletta il motivo per il quale le commissioni sono pagate. Quelli che seguono sono metodi corretti di rilevazione delle commissioni di esclusiva o di concessione.

#### a) **Fornitura di macchinari e altre attività materiali**

Il valore, basato sul fair value delle attività vendute, è rilevato come provento quando i beni sono consegnati o la titolarità è trasferita.

#### b) **Prestazione iniziale e successiva di servizi**

I compensi per la prestazione di servizi continuativi, siano essi parte dei compensi iniziali o di compensi derivanti dall'erogazione del servizio, sono rilevati come provento quando i servizi sono prestati. Quando i compensi derivanti dall'erogazione del servizio non coprono il costo dei servizi continuativi oltre ad un margine ragionevole, parte del compenso iniziale, sufficiente a coprire i costi dei servizi continuativi e a fornire un margine ragionevole su quei servizi, è differita e rilevata come provento quando i servizi sono prestati.

#### c) **Compensi continuativi di esclusiva o di concessione**

I compensi dovuti per l'utilizzo di diritti continuativi assegnati dal contratto, o per altri servizi forniti nel periodo di durata del contratto,

devono essere rilevati come proventi quando i servizi sono prestati o i diritti goduti.

d) **Operazioni di agenzia**

Tra l'affiliante e l'affiliato possono avvenire operazioni che, in sostanza, implicano che l'affiliante agisca come agente per l'affiliato. Ad esempio, l'affiliante può ordinare merci e prendere accordi per la loro consegna all'affiliato senza alcun ritorno. Tali operazioni non danno origine a proventi.

*Compensi per lo sviluppo di software personalizzato*

IG17. I compensi derivanti dallo sviluppo di software personalizzato sono rilevati come provento con riferimento allo stadio di completamento dello sviluppo, compreso il completamento dei servizi forniti per l'assistenza successiva alla consegna.

**Vendita di merci**

*Vendite con consegna differita, nelle quali il momento della consegna è differito a richiesta dell'acquirente, pur avendo l'acquirente assunto la proprietà e accettato la fatturazione*

IG18. Il provento è rilevato quando l'acquirente acquista la proprietà a condizione che:

- a) *sia probabile che la consegna sarà effettuata;*
- b) *il bene sia a disposizione, identificato e pronto per essere consegnato all'acquirente nel momento in cui la vendita è rilevata;*
- c) *l'acquirente dà atto specificamente delle condizioni per la consegna differita;*
- d) *siano applicate le consuete condizioni di pagamento.*

Il provento non è rilevato quando c'è solo l'intenzione di acquistare o di produrre i beni in tempo per la consegna.

IG19. *Forniture di beni soggette a condizioni*

a) **Installazione e collaudo**

Il provento, di solito, è rilevato quando l'acquirente accetta la consegna, e l'installazione e il collaudo sono completati. Tuttavia, il provento è rilevato immediatamente al momento dell'accettazione della consegna da parte dell'acquirente quando:

- i) il processo di installazione è molto semplice;
- ii) l'ispezione è svolta unicamente ai fini della determinazione finale dei prezzi contrattuali.

b) **Beni soggetti all'approvazione quando l'acquirente ha negoziato un diritto di restituzione limitato**

Se c'è incertezza sulla possibilità del reso, il provento è rilevato quando la spedizione è stata accettata formalmente dall'acquirente o i beni sono stati consegnati e il periodo di tempo consentito per la restituzione è scaduto.

c) **Consegne “in conto vendita” a seguito delle quali chi riceve (acquirente) si fa carico della vendita dei beni per conto del fornitore (venditore)**

Il provento è rilevato dal fornitore quando chi riceve i beni li ha venduti a una terza parte.

d) **Vendite con pagamento alla consegna (contrassegno)**

Il provento è rilevato quando la consegna è eseguita e il pagamento è ricevuto dal venditore o dal suo agente.

*Vendita con consegna differita al termine del pagamento rateale; i beni sono consegnati solo quando l'acquirente effettua il pagamento dell'ultima rata*

IG20. Il provento di tali vendite è rilevato al momento della consegna dei beni. Tuttavia quando l'esperienza indica che la maggior parte di tali vendite si verifica, il provento può essere rilevato quando si è ricevuto un significativo acconto a condizione che i beni siano a disposizione, identificati e pronti per essere consegnati all'acquirente.

*Ordini per i quali il pagamento (anche parziale) è ricevuto in anticipo rispetto alla consegna dei beni al momento non in magazzino; ad esempio, quando i beni devono ancora essere prodotti o saranno consegnati direttamente al cliente da una terza parte.*

IG21. Il provento è rilevato al momento della consegna dei beni all'acquirente.

*Operazioni di vendita e retrocessione a termine (diversi dagli accordi swap) nei quali il venditore si impegna contestualmente a riacquistare gli stessi beni a una data successiva, o quando il venditore ha un'opzione call per riacquistare, o l'acquirente ha un'opzione put per richiedere il riacquisto dei beni da parte del venditore.*

IG22. È necessario analizzare i termini dell'accordo per accertare se il venditore ha effettivamente trasferito all'acquirente i rischi e i benefici relativi alla proprietà, poiché è in questo momento che il provento è rilevato. Quando il venditore ha conservato i rischi e i benefici relativi alla proprietà, nonostante la titolarità sia stata trasferita, l'operazione rappresenta un accordo finanziario e non dà origine a proventi.

*Vendite a intermediari, quali distributori, dettaglianti o altri, per la rivendita*

IG23. Il provento di tali vendite è generalmente rilevato quando i rischi e i benefici relativi alla proprietà sono trasferiti. Tuttavia, quando l'acquirente agisce, di fatto, come un agente, la vendita è trattata come una consegna "in conto vendita".

*Abbonamenti a pubblicazioni ed elementi similari*

IG24. Quando gli elementi oggetto dell'operazione hanno un valore simile in ciascun periodo di tempo, il provento è rilevato a quote costanti nel periodo nel quale gli elementi vengono distribuiti. Quando il valore degli elementi varia da esercizio a esercizio, il provento è rilevato sulla base del valore di vendita degli elementi distribuito in relazione al valore complessivo stimato delle vendite di tutti gli elementi inclusi nell'abbonamento.

*Vendite con pagamento rateale, che prevedono l'incasso rateizzato del corrispettivo*

IG25. Il provento attribuibile al prezzo di vendita, esclusi gli interessi, è rilevato alla data della vendita. Il prezzo di vendita è il valore attuale del corrispettivo, determinato scontando i pagamenti rateali previsti al tasso figurativo di interesse. L'elemento degli interessi è rilevato come provento quando viene percepito, in proporzione al tempo trascorso, tenendo conto del tasso di interesse figurativo.

*Vendite di beni immobili*

IG26. Il provento è solitamente rilevato con il trasferimento della titolarità all'acquirente. Tuttavia, in alcuni ordinamenti giuridici l'interesse "equitable" in una proprietà può maturare per l'acquirente prima del trasferimento della titolarità, e quindi i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà sono trasferiti in quella fase. In questi casi, purché il venditore non abbia ulteriori azioni significative da completare in base al contratto, può essere appropriato rilevare il provento. In ogni caso, se il venditore è tenuto a svolgere eventuali azioni significative successivamente al trasferimento della titolarità o dello "equitable title", il provento è rilevato quando tali atti sono compiuti. Un esempio è un edificio o un'altra struttura la cui costruzione non sia stata completata.

IG27. In alcuni casi, l'immobile può essere venduto con un livello di coinvolgimento continuativo del venditore tale che i rischi e i benefici della proprietà non sono stati trasferiti. Esempi sono: a) accordi di vendita e retrocessione a termine che includono opzioni put e call, e b) accordi con cui il venditore garantisce l'occupazione dell'immobile per un periodo determinato, ovvero garantisce un rendimento dell'investimento dell'acquirente per un periodo specificato. In tali casi, la natura e la portata del coinvolgimento continuativo del venditore determinano il modo in cui l'operazione viene contabilizzata. Essa può essere

contabilizzata come una vendita, un finanziamento, un leasing o come un altro accordo di compartecipazione agli utili. Qualora sia contabilizzata come una vendita, il coinvolgimento continuativo del venditore può ritardare la rilevazione del provento.

- IG28. Nel completare il pagamento, un venditore deve considerare anche le modalità di pagamento e le prove del coinvolgimento dell'acquirente. Per esempio, quando l'insieme dei pagamenti ricevuti, incluso l'acconto iniziale dell'acquirente, o i pagamenti continuativi effettuati dall'acquirente, forniscono evidenze non sufficienti circa il coinvolgimento dell'acquirente nel completare il pagamento, il provento è rilevato unicamente nella misura in cui siano ricevute disponibilità liquide.

### **Interessi, royalty e dividendi o distribuzioni simili**

#### *Licenze e royalty*

- IG29. Le licenze e le royalty dovute per l'utilizzo di un bene immateriale dell'entità (quali marchi di fabbrica, brevetti, software, diritti d'autore per la produzione musicale e cinematografica) sono normalmente rilevate secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo. Per praticità, questo può essere fatto applicando quote costanti in proporzione alla durata dell'accordo, ad esempio, quando un licenziatario ha il diritto di impiegare certe tecnologie per un determinato periodo di tempo.
- IG30. L'assegnazione di diritti per un compenso fisso o una garanzia non rimborsabile sulla base di un contratto non annullabile che a) permette al licenziatario di poter utilizzare liberamente questi diritti e b) non prevede che il licenziante abbia ulteriori obbligazioni è, in sostanza, una vendita. Un esempio è un accordo di licenza per l'utilizzo di software quando il licenziante non ha obblighi successivi alla consegna. Un altro esempio è la concessione di diritti per proiettare un film in mercati nei quali il licenziante non ha possibilità di controllo sul distributore e non si aspetta di ricevere ulteriori proventi dalla vendita dei biglietti. In tali casi, il provento è rilevato al momento della vendita.
- IG31. Talvolta, la riscossione della commissione per una licenza o di una royalty è subordinata al verificarsi di un fatto futuro. In tali casi, il provento è rilevato solo quando è probabile che la commissione o la royalty saranno riscosse, il che si verifica, di norma, quando i fatti sono avvenuti.

### **Rilevazione e valutazione**

#### *Stabilire se un'entità sta operando come preponente o come agente (modifica del 2010)*

- IG32 Il paragrafo 12 stabilisce che “in un rapporto di agenzia, le entrate lorde di benefici economici o potenziale di servizio comprendono gli importi riscossi per conto del preponente che non determinano un incremento dell'attivo netto/patrimonio netto dell'entità. I corrispettivi riscossi per conto del

preponente sono esclusi dai proventi. Rientra invece tra i proventi l'ammontare di eventuali provvigioni ricevute, o esigibili, per la riscossione o la gestione dei flussi lordi". Per stabilire se un'entità stia operando come preponente o come agente è necessario esercitare il giudizio considerando tutti i fatti e le circostanze rilevanti.

**IG33** Un'entità opera come preponente quando è esposta ai rischi e ai benefici significativi associati alla vendita di beni o alla fornitura di servizi. Le caratteristiche che indicano che un'entità opera come preponente includono:

- a) l'entità ha la responsabilità primaria di fornire beni o servizi al cliente o di evadere l'ordine, per esempio in quanto responsabile dell'accettabilità dei prodotti o dei servizi ordinati o acquistati dal cliente;
- b) l'entità è soggetta al rischio di inventario prima o dopo l'ordine del cliente, durante la spedizione o il reso;
- c) l'entità ha la libertà di determinare i prezzi, sia direttamente sia indirettamente, per esempio fornendo beni o servizi aggiuntivi;
- d) l'entità sostiene il rischio di credito del cliente per l'ammontare che deve ricevere dal cliente.

**IG34** Un'entità opera come agente quando non è esposta ai rischi e ai benefici significativi associati alla vendita di beni o alla fornitura di servizi. Una caratteristica che indica che l'entità agisce in qualità di agente è che l'importo che questa percepisce è predeterminato, potendo essere sia un compenso fisso a operazione, sia una percentuale prestabilita dell'ammontare fatturato al cliente.

### Confronto con lo IAS 18

L'IPSAS 9, *Proventi da operazioni di scambio* è tratto principalmente dallo IAS 18, *Ricavi*. Le principali differenze tra l'IPSAS 9 e lo IAS 18 sono indicate di seguito.

- Il titolo dell'IPSAS 9 differisce da quello dello IAS 18, e tale differenza chiarisce che l'IPSAS 9 non tratta i proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente.
- La definizione di “provento” (*revenue*) adottata dall'IPSAS 9 è simile alla definizione di “ricavo” (*revenue*) adottata nello IAS 18. La principale differenza è che la definizione presente nello IAS 18 fa riferimento all'attività ordinaria di un'entità.
- Nell'IPSAS 9 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 18 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico.
- L'IPSAS 9 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 18. L'esempio più significativo riguarda l'uso della locuzione “attivo netto/patrimonio netto” (*net assets/equity*) nell'IPSAS 9. Il termine equivalente nello IAS 18 è “patrimonio netto” (*equity*).