

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 18  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)**

**Ricavi**

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha modificato il paragrafo 11 dello IAS 18 inserendo un riferimento incrociato allo IAS 39.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, ha modificato il paragrafo 36. Il testo così modificato è entrato in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 6. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 18:

- SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing;
- SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

SOMMARIO

|                                  | Paragrafi |
|----------------------------------|-----------|
| Finalità                         |           |
| Ambito di applicazione           | 1-6       |
| Definizioni                      | 7-8       |
| Determinazione dei ricavi        | 9-12      |
| Identificazione dell'operazione  | 13        |
| Vendita di merci                 | 14-19     |
| Prestazione di servizi           | 20-28     |
| Interessi, royalties e dividendi | 29-34     |
| Informazioni integrative         | 35-36     |
| Data di entrata in vigore        | 37        |

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

Nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio i proventi sono definiti come incrementi dei benefici economici che si manifestano nell'esercizio sotto forma di flussi finanziari in entrata o accrescimenti di attività o diminuzioni di passività e che determinano incrementi di patrimonio netto, diversi dalle contribuzioni dei partecipanti al patrimonio netto. I proventi comprendono sia ricavi sia altri profitti. I ricavi sono proventi che si manifestano nel corso dell'attività ordinaria dell'impresa e ai quali ci si riferisce con dizioni differenti quali vendite, commissioni, interessi, dividendi e royalties. La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi derivanti da determinati tipi di operazioni e di fatti.

**N. 18**

Il problema principale nella contabilizzazione dei ricavi è la determinazione del momento della rilevazione. I ricavi devono essere rilevati quando è probabile che i benefici economici futuri saranno fruiti dall'impresa e la loro valutazione è attendibile. Il presente Principio identifica i casi nei quali tali criteri sono soddisfatti e, perciò, i ricavi relativi devono essere rilevati. Fornisce anche un'indicazione pratica per l'applicazione di questi criteri.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione dei ricavi che derivano dalle seguenti operazioni e fatti:***
  - (a) ***la vendita di beni;***
  - (b) ***la prestazione di servizi; e***
  - (c) ***l'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi.***
2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 18, Rilevazione dei ricavi, approvato nel 1982.
3. I beni considerati comprendono quelli prodotti dall'impresa per essere venduti e quelli acquistati per la rivendita, quali merci acquistate da un dettagliante, così come terreni e altri immobili posseduti per essere rivenduti.
4. La prestazione di servizi implica, tipicamente, lo svolgimento da parte dell'impresa di un incarico contrattualmente concordato in un periodo fissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Alcuni contratti per la prestazione di servizi sono direttamente connessi alle commesse a lungo termine, quali quelli per le prestazioni dei responsabili di progetto e degli architetti. I ricavi che derivano da questi contratti non vengono trattati nel presente Principio, ma secondo le prescrizioni riguardanti le commesse a lungo termine di cui allo IAS 11, Commesse a lungo termine.
5. L'uso di beni dell'impresa da parte di terzi produce ricavi sotto forma di:
  - (a) interessi — addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di ammontari dovuti all'impresa;
  - (b) royalties — addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'impresa, quali brevetti, marchi di fabbrica, diritti d'autore e software per computer; e
  - (c) dividendi — distribuzione di utili ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni.
6. Il presente Principio non tratta i ricavi che derivano da:
  - (a) contratti di locazione (vedere IAS 17, Leasing);
  - (b) dividendi derivanti da partecipazioni che sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate);
  - (c) contratti di assicurazione delle imprese assicurative;
  - (d) cambiamenti del fair value (valore equo) di attività e passività finanziarie o la loro dismissione (vedere IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione);
  - (e) modificazioni del valore di altre attività correnti;
  - (f) rilevazione iniziale e cambiamenti di fair value (valore equo) di attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura);
  - (g) rilevazione iniziale dei prodotti agricoli (vedere IAS 41, Agricoltura); e
  - (h) estrazione di minerali.

## DEFINIZIONI

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

***I ricavi sono i flussi lordi di benefici economici conseguenti l'esercizio derivanti dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa, quando tali flussi determinano incrementi del patrimonio netto diversi dagli incrementi derivanti dagli apporti degli azionisti.***

***Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.***

8. I ricavi comprendono solo i flussi lordi di benefici economici ricevuti e ricevibili dall'impresa, in nome e per conto proprio. Corrispettivi riscossi per conto terzi quali le imposte sulle vendite, le imposte su beni e servizi e l'imposta sul valore aggiunto non sono benefici economici fruiti dall'impresa e non determinano un incremento del patrimonio netto; per questo motivo essi sono esclusi dai ricavi. Analogamente, in un rapporto di agenzia, le entrate lorde di benefici economici comprendono gli importi riscossi per conto del preponente che non determinano un incremento del patrimonio netto dell'impresa. I corrispettivi riscossi per conto del preponente sono esclusi dai ricavi. L'ammontare della provvigione, invece, è un ricavo.

## DETERMINAZIONE DEI RICAVI

9. ***I ricavi devono essere valutati al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante*** <sup>(1)</sup>.

10. L'ammontare dei ricavi che deriva da un'operazione è determinato, di solito, da un accordo tra l'impresa e l'acquirente o l'utilizzatore del bene. Esso viene determinato in base al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante tenendo conto del valore di eventuali sconti commerciali e riduzioni legate alla quantità concessi dall'impresa.

11. Nella maggior parte dei casi, il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o mezzi equivalenti e l'ammontare dei ricavi è l'importo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti ricevuto o spettante. Tuttavia, quando la riscossione di disponibilità liquide o equivalenti è differita, il fair value (valore equo) del corrispettivo può essere minore dell'ammontare nominale dei mezzi monetari, riscossi o spettanti. Per esempio, un'impresa 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 finanziaria, il fair value (valore equo) del corrispettivo è determinato scontando tutte le future entrate 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 un emittente con una situazione finanziaria simile; o  
(b) un tasso di interesse che sconti il valore nominale dello strumento al prezzo di vendita corrente per pagamento in contanti delle merci o dei servizi.

La differenza tra il fair value (valore equo) e il valore nominale del corrispettivo è rilevata come interessi attivi secondo quanto previsto dai paragrafi 29 e 30 in conformità a ciò che è disposto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

12. 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 ricavi. Questo è il caso, spesso, di beni di prima necessità, quali petrolio o latte, quando i fornitori scambiano o barattano rimanenze diversamente localizzate per far fronte tempestivamente alla domanda in un particolare luogo. Quando si vendono merci o si prestano servizi in cambio di merci e servizi di diversa natura, lo scambio è considerato un'operazione che produce ricavi. Il ricavo è determinato dal fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti, rettificato dall'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti. Quando il fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti non può essere determinato attendibilmente, il ricavo è calcolato sulla base del fair value (valore equo) delle merci o dei servizi forniti, rettificato dell'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti.

<sup>(1)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

## N. 18

## IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

13. 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 separatamente identificabili di una singola operazione allo scopo di riflettere il contenuto economico dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di vendita di un prodotto comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo deve essere differito e rilevato come ricavo 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 commerciale non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Per esempio, un'impresa può vendere merci e, contemporaneamente, accordarsi per riacquistare le merci in un momento successivo, in tal modo annullando il risultato dell'operazione; in tali casi le operazioni sono trattate congiuntamente.

## VENDITA DI MERCI

14. ***I ricavi dalla vendita di merci devono essere rilevati quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:***
- (a) ***l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà dei beni;***
  - (b) ***l'impresa smette di esercitare il solito livello continuativo di attività associate con la proprietà nonché l'effettivo controllo sulla merce venduta;***
  - (c) ***il valore dei ricavi può essere determinato attendibilmente;***
  - (d) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e***
  - (e) ***i costi sostenuti, o da sostenere, riguardo all'operazione possono essere attendibilmente determinati.***
15. La valutazione del momento in cui l'impresa 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.
16. Se l'impresa conserva rischi significativi connessi con la proprietà, l'operazione non può essere classificata come vendita e non si possono rilevare ricavi. L'impresa può conservare in molti modi un rischio significativo legato alla proprietà. Esempi di situazioni nelle quali l'impresa conserva significativi rischi e benefici connessi con la proprietà si hanno:
- (a) quando l'impresa mantiene un impegno per risultati insoddisfacenti non coperta dalle normali clausole di garanzia;
  - (b) quando il conseguimento di ricavi da una vendita dipende dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita dei beni stessi;
  - (c) quando è prevista l'installazione dei beni e l'installazione che l'impresa non ha ancora completato è una parte importante del contratto; e
  - (d) quando l'acquirente ha la possibilità di revocare l'acquisto per un motivo specificato nel contratto di vendita e l'impresa è incerta sulle probabilità del reso.
17. Solo se l'impresa conserva un rischio connesso alla proprietà insignificante, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo deve essere rilevato. Per esempio, un venditore può conservare la titolarità della merce esclusivamente a garanzia del suo credito. In tal caso, se l'impresa ha trasferito i significativi rischi e i vantaggi della proprietà, l'operazione è classificata come vendita e si deve rilevare il relativo ricavo. Un altro esempio di impresa 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 fosse soddisfatto. In tali casi il ricavo è rilevato al momento della vendita se il venditore può effettuare una stima attendibile dei resi futuri e rilevare una passività per i resi basata sull'esperienza e su altri fattori pertinenti.

18. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici che deriveranno dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. In alcuni casi, ciò può non essere probabile fino al momento della riscossione del corrispettivo o del venir meno dell'incertezza. Per esempio, può esserci incertezza sul fatto che un'autorità governativa straniera permetterà di trasferire il corrispettivo di una vendita effettuata in un Paese estero. Quando l'autorizzazione sarà stata concessa, l'incertezza sarà risolta e i ricavi potranno essere rilevati. Comunque, quando sussiste una incertezza riguardo alla possibilità di incassare i crediti derivanti da un ricavo già rilevato, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.
19. I ricavi e i costi che sono relativi alla stessa operazione o a un altro fatto devono essere rilevati simultaneamente; questo processo è comunemente indicato come corrispondenza tra ricavi e costi. I costi, comprese le garanzie e gli altri costi da sostenere dopo la spedizione della merce possono, di solito, essere attendibilmente calcolati quando sono state soddisfatte le altre condizioni per la rilevazione dei ricavi. I ricavi, comunque, non possono essere rilevati quando i costi relativi non possono essere attendibilmente valutati; in tali circostanze un eventuale corrispettivo già ricevuto per la vendita deve essere rilevato come una passività.

#### PRESTAZIONE DI SERVIZI

20. **Quando il risultato di un'operazione di prestazione di servizi può essere attendibilmente stimato, i ricavi 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 ricavi può essere attendibilmente valutato;***
  - (b) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione affluiranno all'impresa;***
  - (c) ***lo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio può essere attendibilmente misurato; e***
  - (d) ***i costi sostenuti per l'operazione e i costi da sostenere per completarla possono essere attendibilmente calcolati<sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.***
21. La rilevazione dei ricavi con riferimento allo stadio di completamento di un'operazione è spesso indicata come metodo della percentuale di completamento. Applicando questo metodo, i ricavi sono rilevati nel periodo amministrativo nel quale i servizi sono prestati. La rilevazione dei ricavi adottando questo metodo fornisce utili informazioni sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio. Anche lo IAS 11, Commesse a lungo termine, richiede la rilevazione dei ricavi adottando questo metodo. Le prescrizioni del presente Principio si applicano, generalmente, alla rilevazione dei ricavi e dei costi associati per un'operazione che comporta la prestazione di servizi.
22. I ricavi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.
23. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo che sono stati concordati con le controparti coinvolte nell'operazione:
- (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 corrispondere; e
  - (c) i modi e i termini dell'adempimento.

Per l'impresa è anche, di solito, necessario avere un efficace sistema interno di previsione e rendicontazione interna. L'impresa rivede e, quando necessario, modifica le stime dei ricavi nel momento in cui il servizio viene prestato. La necessità di tali revisioni non significa necessariamente che il risultato dell'operazione non possa essere attendibilmente stimato.

<sup>(2)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

<sup>(3)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

**N. 18**

24. Lo stadio di completamento di un'operazione può essere determinato con vari metodi. L'impresa impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati da:
- (a) valutazioni del lavoro svolto;
  - (b) servizi resi come percentuale del totale dei servizi che devono essere resi; o
  - (c) 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 a stato di avanzamento dei lavori e gli anticipi ricevuti dai clienti non riflettono i servizi resi.
25. Per ragioni pratiche, quando i servizi sono resi attraverso un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, i ricavi 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 ricavi è posticipata fino al momento del verificarsi dell'azione importante.
26. **Quando il risultato della prestazione di servizi non può essere attendibilmente stimato, i ricavi devono essere rilevati solo nella misura in cui i costi rilevati saranno recuperabili.**
27. Durante le prime fasi dell'operazione, succede spesso che il risultato dell'operazione stessa non possa essere attendibilmente stimato. Tuttavia, può essere probabile che l'impresa recupererà i costi sostenuti per l'operazione. Perciò, i ricavi 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 possono rilevare utili.
28. Quando il risultato di un'operazione non può essere stimato attendibilmente e non è probabile che i costi sostenuti saranno recuperati, i ricavi non possono essere rilevati e i costi sostenuti devono essere rilevati come costo. Quando le incertezze che impedivano la stima attendibile del risultato del contratto vengono meno, i ricavi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 20 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 26.

## INTERESSI, ROYALTIES E DIVIDENDI

29. **I ricavi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 quando:**
- (a) **è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e**
  - (b) **l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato.**
30. **I ricavi devono essere rilevati applicando i seguenti criteri:**
- (a) **gli interessi devono essere rilevati con un criterio temporale che consideri il rendimento effettivo del bene;**
  - (b) **le royalties devono essere rilevate con il principio della competenza, secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo relativo; e**
  - (c) **i dividendi devono essere rilevati quando si stabilisce il diritto degli azionisti a ricevere il pagamento.**
31. Il rendimento effettivo di un bene è il tasso d'interesse richiesto per scontare il flusso di disponibilità liquide attese durante la vita del bene per uguagliare il valore contabile iniziale per il bene. Gli interessi attivi comprendono il valore degli ammortamenti di eventuali scarti, premi o altre differenze tra il valore contabile iniziale per un titolo mobiliare e il suo valore alla scadenza.

32. Quando sono maturati i ricavi prima dell'acquisto di un investimento fruttifero, gli introiti successivi di interessi devono essere ripartiti tra il periodo precedente all'acquisizione e quello seguente; solo la parte successiva all'acquisizione può essere rilevata come ricavo. Quando dividendi su partecipazioni azionarie sono distribuiti da utili netti precedenti all'acquisizione, quei dividendi devono essere dedotti dal costo delle partecipazioni. Se è difficile fare questa ripartizione senza che il criterio adottato sia arbitrario, i dividendi possono essere rilevati come ricavi a meno che essi rappresentino chiaramente un realizzo di parte del costo delle partecipazioni.
33. Le royalties maturano secondo quanto previsto dall'accordo relativo e devono essere, solitamente, rilevate con questo criterio a meno che, considerando il contenuto dell'accordo, sia più appropriato rilevare i ricavi adottando un altro criterio sistematico e razionale.
34. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

35. **Le imprese devono indicare:**
- (a) **i principi contabili adottati per la rilevazione dei ricavi 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 ricavi rilevata nell'esercizio, compresi i ricavi derivanti da:**
    - (i) **la vendita di beni;**
    - (ii) **la prestazione di servizi;**
    - (iii) **gli interessi;**
    - (iv) **le royalties;**
    - (v) **i dividendi; e**
  - (c) **l'importo dei ricavi derivanti dallo scambio di beni o servizi compresi in ciascuna significativa categoria di ricavi.**
36. Si devono indicare le passività e attività potenziali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Le passività e attività potenziali possono derivare da elementi quali costi di garanzia, rivendicazioni, penalità o possibili perdite.

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

37. **Il presente Principio internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1995 o da data successiva.**