

Michela Cordazzo  
Stefano Bianchi  
Francesco Ballarin

## **LA DISCIPLINA DEI RICAVI**

**Confronto tra IFRS 15 e OIC 34  
ed analisi degli impatti applicativi**

*THEORY AND PRACTICE IN ACCOUNTING, AUDITING  
AND RISK MANAGEMENT*

---

The series – supported by BDO Italia – aims to address the relation between academic research and professional practice by exploring trends, paradigms and perspectives in accounting, auditing and risk management. The focus of the series is to promote a dialogue between academics and practitioners, as well as to bring academic research to practitioners by offering a platform where to communicate together. It is a specific aim of the series to publish high quality empirical research with real impact factor, useful to practitioners, standard setters and policy makers. The series publishes books in the subjects of financial accounting, internal and external auditing, risk management, corporate disclosure and communication to financial market, nonfinancial information and reporting, management accounting, corporate governance, company valuation, fundamental analysis and security valuation, and insolvency risk.

The series is divided into two sections of books. The books on the reviewed section are subject to a double blind peer review.

*Theory and practice in accounting, auditing and risk management* accepts email submissions of books and book proposals.

If you wish to contribute to the series with a book or book proposal, please contact the Editors, Dr Stefano Bianchi at stefano.bianchi@bdo.it and Prof Michela Cordazzo at michela.cordazzo@unipd.it

The Editors select and address the publication proposals. The Editorial Board assists the Editors in the review process and in selecting the reviewers. The members of the Editorial Board can contribute as reviewers. In this case, the members of the Editorial Board cannot be involved in the review process.

*Editors*

STEFANO BIANCHI, BDO Italia

MICHELA CORDAZZO, University of Padova

*Editorial Board*

FRANCESCO AVALLONE, University of Genoa

ALBERTO QUAGLI, University of Genoa

FABRIZIO CERBIONI, University of Padova

MASSIMO SARGIACOMO, “Gabriele

EUGENIO D’AMICO, University of Roma Tre

d’Annunzio” University of Chieti-Pescara

FRANCESCO GIUNTA, University of Florence

GIULIO GRECO, University of Pisa

MARCO MARIA MATTEI, University of  
Bologna

GIUSEPPE MARZO, University of Ferrara

NICOLA MOSCARIELLO, University of

MARCO MONGIELLO, The University of Law

Campania “Luigi Vanvitelli”

MARCO SANTI, Chartered Accountant

MICHELE PISANI, University of L’Aquila

expert in legal audit matters & Università

Cattolica del Sacro Cuore

*Theory and practice in accounting, auditing and risk management* collaborates with FINANCIAL REPORTING, Journal of Financial Communication.

BDO Italia supports all the publishing expenses.

The series is accredited by AIDEA - Accademia Italiana di Economia Aziendale.



Michela Cordazzo  
Stefano Bianchi  
Francesco Ballarin

## **LA DISCIPLINA DEI RICAVI**

**Confronto tra IFRS 15 e OIC 34  
ed analisi degli impatti applicativi**

**FrancoAngeli**

**BDO**

ISBN: 9788835178521

Copyright © 2025 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore.  
Sono riservati i diritti per Text and Data Mining (TDM), AI training e tutte le tecnologie simili.  
L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza  
d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).

# INDICE

<b>Presentazione</b> , a cura di <i>Michele Pizzo</i>	pag.	9
<b>Premessa</b>	»	11
<b>1. La normativa contabile internazionale e nazionale sui ricavi</b>	»	15
1.1. Introduzione	»	15
1.2. Il principio contabile IFRS 15 <i>Ricavi provenienti da contratti con i clienti</i>	»	16
1.2.1. Il modello five steps dello IASB	»	17
1.2.2. La guida operativa e gli esempi applicativi	»	22
1.2.3. Post-implementation Review dello IASB	»	23
1.2.4. Principali differenze tra IFRS 15 e ASC 606	»	24
1.3. Il principio contabile OIC 34 <i>Ricavi</i>	»	25
1.3.1. Il modello a cinque fasi dell'OIC	»	26
1.3.2. Valutazioni successive: le modifiche contrattuali	»	33
1.3.3. Costi per l'ottenimento dei contratti	»	34
1.4. Un confronto tra i principi contabili IFRS 15 e OIC 34	»	35
<b>2. Le specifiche casistiche disciplinate dalla normativa contabile internazionale e nazionale sui ricavi</b>	»	39
2.1. Introduzione	»	39
2.2. Le obbligazioni di fare adempiute nel corso del tempo	»	40
2.3. Le vendite con diritto di reso	»	42
2.4. Le garanzie	»	46
2.5. <i>Principal vs. Agent</i>	»	50

2.6. I diritti non esercitati dai clienti ( <i>breakage</i> )	pag.	52
2.7. Le spese iniziali non rimborsabili e i costi per l'ottenimento del contratto	»	53
2.8. La concessione di licenze e le royalties basate sulle vendite o sull'uso	»	54
2.9. Gli accordi di riacquisto, di consegna in conto vendita e di vendita differita	»	58
2.10. I concorsi a premio	»	64
<b>3. Gli studi in letteratura sui ricavi</b>	»	67
3.1. Introduzione	»	67
3.2. L'analisi dell'impatto del principio contabile IFRS 15 <i>Ricavi provenienti da contratti con i clienti</i>	»	68
3.2.1. Gli studi internazionali	»	68
3.2.2. Gli studi nazionali	»	70
3.3. L'adozione del principio contabile OIC 34 <i>Ricavi</i>	»	72
<b>4. L'impatto della normativa contabile internazionale e nazionale sui ricavi: un'analisi empirica</b>	»	75
4.1. Il campione di società	»	75
4.2. Gli strumenti di analisi	»	76
4.3. I risultati dell'adozione del principio contabile IFRS 15	»	78
4.3.1. Impatto sulle voci di stato patrimoniale e di conto economico	»	80
4.3.2. Impatto sulla performance economico-finanziaria	»	85
4.4. I risultati della pre-adozione del principio contabile OIC 34	»	86
4.4.1. Impatto sulle voci di stato patrimoniale e di conto economico	»	87
4.4.2. Impatto sulla performance economico-finanziaria	»	88
<b>5. Conclusioni</b>	»	93
<b>Appendici</b>	»	97
Appendice A. Distribuzione degli impatti dell'adozione del principio contabile IFRS 15	»	97
Appendice B. Distribuzione degli impatti della pre-adozione del principio contabile OIC 34	»	100
<b>Bibliografia</b>	»	103

## Figure

Fig. 1.1 – Il modello dell'IFRS 15 a cinque step dello IASB	pag.	18
Fig. 1.2 – Identificazione del bene o del servizio	»	19
Fig. 1.3 – Il modello dell'OIC 34 a cinque fasi	»	27
Fig. 1.4 – Determinazione del prezzo complessivo del contratto	»	28
Fig. 1.5 – Valorizzazione e allocazione del prezzo complessivo	»	31
Fig. 1.6 – Metodi per la rilevazione dello stato di avanzamento	»	33
Fig. 1.7 – Valutazione delle modifiche contrattuali	»	34

## Tabelle

Tab. 1.1 – Principali differenze tra IFRS 15 e ASC 606	»	24
Tab. 1.2 – Principali differenze tra IFRS 15 e OIC 34	»	37
Tab. 4.1 – Il campione di società quotate	»	76
Tab. 4.2 – Gli indicatori economico-finanziari	»	78
Tab. 4.3 – La classificazione delle società quotate per metodo retrospettivo	»	79
Tab. 4.4 – Impatto adozione IFRS 15 su voci di stato patrimoniale e di conto economico (media impatto in percentuale)	»	83
Tab. 4.5 – Impatto adozione IFRS 15 su indicatori economico-finanziari (media impatto)	»	86
Tab. 4.6 – Impatto pre-adozione OIC 34 su voci di stato patrimoniale e di conto economico (media impatto in percentuale)	»	90
Tab. 4.7 – Impatto pre-adozione OIC 34 su indicatori economico-finanziari (media impatto)	»	91
Tab. A.1 – Distribuzione impatto adozione IFRS 15 su voci di stato patrimoniale e di conto economico (percentuale società)	»	97
Tab. A.2 – Distribuzione impatto adozione IFRS 15 su indicatori economico-finanziari (percentuale società)	»	99
Tab. B.1 – Distribuzione impatto pre-adozione OIC 34 su voci di stato patrimoniale e di conto economico (percentuale società)	»	100
Tab. B.2 – Distribuzione impatto pre-adozione OIC 34 su indicatori economico-finanziari (percentuale società)	»	102



# PRESENTAZIONE

La contabilizzazione dei ricavi nel contesto italiano è stata per lungo tempo correlata al principio di realizzazione, che vincola la contabilizzazione dei ricavi al verificarsi di uno scambio con il mercato ed alla successiva maturazione di un credito di funzionamento. Da questa base di partenza l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), con la pubblicazione del principio contabile OIC 34 *Ricavi*, ha compiuto un ulteriore passo nel cammino iniziato con il recepimento in Italia della Direttiva contabile Europea 34/2013. Il risultato della Direttiva è stato un'evoluzione della normativa contabile con, da un lato, un riesame delle regole e dei principi per la preparazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato rappresentati dai principi contabili OIC quali principali fonti regolamentari, e, dall'altro, una variazione delle prassi di bilancio delle società, che hanno assistito ad un sostanziale cambiamento e ad un aggiornamento del framework di riferimento a partire dal 1° gennaio 2016.

L'OIC era consapevole dell'importanza di fissare dei riferimenti più precisi nella contabilizzazione dei ricavi, considerato che, a livello nazionale, già diversi stakeholder avevano posto in evidenza come i principi di rilevazione dei ricavi, contenuti nei principi contabili OIC, e le disposizioni generali del Codice civile a volte non fornissero né un ausilio agli operatori né una rappresentazione uniforme nella rilevazione delle diverse tipologie di transazione poste in essere dalle società. L'OIC, in linea con la propria missione, ha perciò dedicato risorse importanti nella redazione del principio contabile OIC 34, il cui progetto è iniziato con il *Discussion Paper* pubblicato nel 2019 e ancora prima con la *Survey* nel 2017, che ha avuto lo scopo di raccogliere e di convogliare le segnalazioni da parte dei diversi stakeholder sulle principali questioni contabili sul tema ricavi.

L'OIC 34 ha colmato un gap normativo, ma sarà necessario da parte dei preparer un adeguato investimento di risorse per implementare le nuove linee guida. In quest'ottica, è interessante l'analisi di questo volume che, oltre a dedicare attenzione alle tematiche applicative dell'OIC 34, non tralasciando un confronto con l'IFRS 15, propone un'analisi del suo impatto nelle performance economiche-finanziarie delle società non quotate italiane. Sarà inoltre importante che tutti gli stakeholder coinvolti nella rendicontazione contabile seguano il processo di applicazione e di interpretazione dell'OIC 34, e condividano i loro feedback in modo da migliorare sempre di più il framework contabile di riferimento per la contabilizzazione dei ricavi.

Infine, oltre alla tematica ricavi, è innegabile che a livello internazionale ci sia sempre più richiesta da parte dei vari stakeholder che il focus della rendicontazione contabile si concentri sugli indicatori finanziari, per cui l'OIC sta svolgendo la *Post-implementation review* dell'OIC 10 *Rendiconto finanziario*. In relazione a tale principio contabile è stato avviato un progetto con l'obiettivo di approfondire i comportamenti concreti delle società italiane rispetto ad esso in collaborazione con l'Osservatorio sui Bilanci e sulla Comunicazione Economico-Finanziaria, Organismo partecipato da università italiane e dal CNDCEC.

Prof. *Michele Pizzo*  
Università degli Studi  
della Campania  
"Luigi Vanvitelli"

## PREMESSA

Negli ultimi anni si è assistito ad un progressivo allineamento tra normativa contabile nazionale e internazionale, che ha visto nel recepimento della Direttiva contabile Europea 34/2013 una prosecuzione del processo di convergenza contabile per la redazione e la presentazione dei bilanci avviato dall'Unione Europea negli Stati Membri.

L'applicazione della Direttiva contabile Europea in Italia con il D.Lgs. 139/2015 ha imposto un riesame sia delle regole e dei principi per la preparazione del bilancio, sia una variazione delle prassi contabili delle società, che hanno assistito ad un sostanziale cambiamento del modello di bilancio di riferimento. Questo riesame ha visto, peraltro, una rivisitazione non solo della normativa contabile civilistica ma anche di quella derivata riferita ai principi emanati dall'OIC (*Organismo Italiano di Contabilità*).

La revisione dei principi OIC è stata l'occasione di un loro maggior avvicinamento ad un approccio *rules-based* piuttosto che *principles-based* attraverso l'inclusione di motivazioni alle scelte operate in fase di applicazione, nonché esemplificazioni applicative. Questo ha consentito anche una rivisitazione delle differenze più o meno evidenti tra i principi contabili OIC e gli IFRS (*International Financial Reporting Standards*), maggiormente orientati a fornire regole per definire il riconoscimento in bilancio di specifiche operazioni aziendali.

L'emanazione e l'adozione del nuovo principio contabile OIC 34 *Ricavi* (OIC, 2023) si inserisce in questo processo di convergenza volto a creare un linguaggio contabile condiviso a livello nazionale e internazionale, in cui la contabilizzazione dei ricavi è uno dei temi più dibattuti nel corso degli ultimi anni da parte degli Organismi di statuizione di principi conta-

bili internazionali IASB (*International Accounting Standards Board*) e FASB (*Financial Accounting Standards Board*), e nazionali.

A livello internazionale, il principio contabile IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* (IASB, 2014) in vigore dal 1° gennaio 2018 è stato un tentativo da parte dello IASB di rispondere alle problematiche relative alla rilevazione dei ricavi, intervenendo sulle nozioni e sui principi per un loro riconoscimento in bilancio.

In Italia, nonostante la revisione dei principi OIC a seguito del recepimento della Direttiva contabile Europea, era evidente come la normativa contabile non fornisse una rappresentazione uniforme nella rilevazione delle diverse tipologie di ricavi. Non esistevano infatti regole per la rappresentazione e la valutazione delle voci a conto economico, ma solo indicazioni sulla scorta delle voci a stato patrimoniale. L'OIC decise pertanto di avviare un progetto la cui finalità era di valutare la necessità di emanare un nuovo principio contabile per la definizione di regole specifiche di rilevazione dei ricavi. L'emanazione nel 2023 e l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2024 del principio OIC 34 rappresenta quindi un concreto tentativo di riconciliazione delle telematiche relative alla contabilizzazione dei ricavi, e si pone come principale obiettivo quello di disciplinare i criteri di rilevazione e di valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da riportare in nota integrativa.

Il presente lavoro prende avvio da questi sviluppi nel campo della disciplina contabile internazionale e nazionale. In particolare, si vuole analizzare in chiave comparativa se l'adozione di nuovi criteri di rappresentazione e di valutazione a bilancio dei ricavi conduca a risultati economico-finanziari diversi. L'applicazione di nuove e diverse regole contabili dei ricavi potrebbe infatti determinare cambiamenti nei valori di bilancio e nella performance economico-finanziaria. Si ritiene quindi di rilievo approfondire le implicazioni dell'adozione dell'IFRS 15 e dell'OIC 34 sul bilancio di società quotate e non quotate in Italia.

L'analisi dell'adozione dell'IFRS 15 e dell'OIC 34 è articolata in due approcci.

Il primo approccio di natura qualitativa e regolamentare offre un confronto dei criteri di rappresentazione e di valutazione a bilancio dei ricavi come richiesto dall'IFRS 15 e dall'OIC 34. Il Capitolo 1 confronta l'IFRS 15 e l'OIC 34 evidenziandone elementi comuni e difforni per un'adeguata applicazione da parte dei professionisti e delle società. Il Capitolo 2 approfondisce il confronto tra l'IFRS 15 e l'OIC 34 con esempi delle specifiche casistiche riportate dai due principi contabili. Il Capitolo 3 conclude questo primo approccio, presentando il contributo degli studi in letteratura sull'adozione dell'IFRS 15, che viene affrontato analizzando da un punto di vista

empirico l'impatto della sua adozione in bilancio. Gli studi presenti in letteratura sull'OIC 34 propongono invece una descrizione concettuale delle criticità che potrebbero emergere in fase di sua applicazione.

Il secondo approccio di natura quantitativa ed empirica propone *in primis* nel Capitolo 4 un'analisi dei cambiamenti introdotti dall'IFRS 15 nei bilanci delle società quotate italiane. L'analisi offre una classificazione delle modifiche e una rilevazione delle variazioni che le voci di bilancio hanno subito per effetto dell'applicazione del principio contabile internazionale, nonché una misurazione dell'impatto di queste variazioni sulla performance economico-finanziaria. Dato il confronto tra i principi contabili IFRS 15 e OIC 34, viene altresì proposta un'analisi degli effetti prodotti dall'adozione dell'OIC 34 sulle voci di bilancio e sulla performance economico-finanziaria delle società non quotate italiane.

Nel Capitolo 5 vengono svolte alcune considerazioni di sintesi sui temi trattati, sui risultati emersi, e sulle ipotesi avanzate nel corso del lavoro.

Come di consueto, la responsabilità degli errori e delle omissioni rimane esclusivamente degli Autori.

*Michela Cordazzo*  
Università di Padova

*Stefano Bianchi*  
BDO

*Francesco Ballarin*  
BDO

Marzo 2025



# LA NORMATIVA CONTABILE INTERNAZIONALE E NAZIONALE SUI RICAVI

## 1.1. Introduzione

La contabilizzazione dei ricavi ha rappresentato nell'ultimo decennio un tema fondamentale per gli Organismi di statuizione contabile internazionale e nazionale.

La spinta a definire un quadro di riferimento dei ricavi risponde ad evoluzioni *in primis* da parte dei vari stakeholder e dei mercati dei capitali sempre più globali. Prima dell'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* (IASB, 2014), esistevano diverse norme e pratiche contabili differenti tra loro per la rilevazione dei ricavi. Queste differenze creavano incoerenze e difficoltà nella comparabilità delle informazioni finanziarie tra diverse giurisdizioni, ed investitori, analisti e altri stakeholder richiedevano una maggiore trasparenza e comparabilità nelle informazioni finanziarie. Un quadro unico e coerente per la rilevazione dei ricavi avrebbe migliorato la qualità delle informazioni disponibili per la valutazione delle performance aziendali.

Inoltre, la sempre maggiore evoluzione di differenti tipologie di ricavi – si pensi ad esempio alla contabilizzazione dei ricavi legati al boom dell'economia digitale –, e l'evoluzione dei modelli di business e la correlata complessità dei contratti hanno reso sempre più necessari dei principi contabili che potessero adattarsi meglio alle nuove realtà economiche e fornire una guida chiara e applicabile a questa nuova gamma di situazioni.

Il processo di convergenza tra IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) avviato congiuntamente dallo IASB (*International Accounting Standards Board*) e dal FASB (*Financial Accounting Standards Board*) nel 2002 è stato un pro-

getto significativo anche nella contabilizzazione dei ricavi volto a creare un quadro contabile uniforme e coerente a livello globale. L'obiettivo era ridurre le differenze tra i due set di standard contabili e migliorare la qualità delle informazioni finanziarie che hanno portato alla pubblicazione dell'IFRS 15 e del suo equivalente ASC 606 *Revenue from contracts with customers* (FASB, 2014). Entrambi gli standard sono stati pubblicati nel maggio 2014 e sono entrati in vigore nel 2018.

Gli obiettivi principali del progetto erano:

- creare un quadro di riferimento unico per la rilevazione dei ricavi che fosse applicabile a tutti i settori e a tutte le entità;
- migliorare la comparabilità delle informazioni finanziarie tra diverse giurisdizioni;
- fornire una guida più dettagliata e coerente per la contabilizzazione dei ricavi.

Questi fattori hanno portato alla creazione a livello internazionale di un nuovo standard, l'IFRS 15, che stabilisce un modello unico e dettagliato per la rilevazione dei ricavi, migliorando la trasparenza, la comparabilità e la coerenza delle informazioni finanziarie.

A livello nazionale, vari fattori hanno spinto l'OIC (*Organismo Italiano di Contabilità*) verso la definizione di un quadro di riferimento per la contabilizzazione dei ricavi. La convergenza verso un framework contabile per la rilevazione dei ricavi è stata generata dalla Direttiva contabile Europea 34/2013 recepita a livello italiano con il D.Lgs. 139/2015, e da una serie di nuovi principi contabili emanati dall'OIC nel 2016 e dalla survey condotta dall'OIC nel 2017, dove venivano affrontate diverse problematiche applicative legate alla contabilizzazione dei ricavi secondo i principi contabili nazionali. Dopo l'approvazione dell'IFRS 15 e la sua adozione a partire dal 1° gennaio 2018, è seguito il *Discussion Paper "Ricavi"* nel 2019 (OIC, 2019), la bozza dell'OIC 34 nel 2021 e l'approvazione definitiva dell'OIC 34 *Ricavi* (OIC, 2023) nel 2022 e la sua pubblicazione nel 2023.

## **1.2. Il principio contabile IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti***

Prima dell'introduzione dell'IFRS 15, i ricavi erano contabilizzati principalmente secondo due principi contabili internazionali:

- lo IAS 18 *Ricavi* (IASB, 2008), che forniva linee guida generali per la

rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni, dalla prestazione di servizi e dall'uso di beni o attività dell'entità da parte di terzi che generano interessi, royalties e dividendi;

- lo IAS 11 *Lavori su ordinazione* (IASB, 2008), applicato specificamente ai contratti di costruzione e forniva criteri per la rilevazione dei ricavi e dei costi associati ai contratti di costruzione.

Questi due principi sono stati sostituiti dall'IFRS 15 per fornire un quadro più coerente e dettagliato per la rilevazione dei ricavi.

### *1.2.1. Il modello five-steps dello IASB*

Il modello di riconoscimento dei ricavi previsto dall'IFRS 15 è applicabile a tutti i settori ed a tutte le entità ed è strutturato con i seguenti cinque step (Fig. 1.1):

1. l'individuazione del contratto;
2. l'individuazione delle obbligazioni di fare;
3. la determinazione del prezzo dell'operazione;
4. l'imputazione del prezzo per ciascuna obbligazione di fare;
5. la rilevazione dei ricavi quando ciascuna obbligazione di fare è adempiuta.

#### *FASE 1 – Individuazione del contratto*

L'IFRS 15 basa la rilevazione dei ricavi su un approccio metodologico fondato sul concetto di trasferimento del controllo del bene o del servizio, a propria volta basato sull'analisi contrattuale alla base del ricavo come indicato dal primo step del modello. È perciò rilevante il passaggio da un modello di trasferimento di “rischi e benefici” previsto dai precedenti IFRS ad un modello basato sul concetto di “controllo” sul bene o servizio oggetto della compravendita.

L'IFRS 15 richiede che i contratti, che possono essere scritti, verbali o impliciti, abbiano tutte le seguenti caratteristiche:

- il contratto sia stato approvato;
- i diritti e i termini di pagamento riguardanti i beni e i servizi da trasferire possano essere identificati;
- il contratto abbia contenuto commerciale;
- sia probabile che il corrispettivo venga ricevuto (considerando la capacità e l'intenzione di pagare del cliente).

Fig. 1.1 – Il modello dell'IFRS 15 a cinque step



Se ciascuna parte del contratto ha un diritto esecutivo unilaterale di risolvere un contratto integralmente inadempito senza risarcire l'altra parte (o le altre parti), non esiste alcun contratto ai sensi dell'IFRS 15.

L'IFRS 15 indica, inoltre, quali caratteristiche debbano avere i contratti per essere considerati combinati, considerati pertanto come un unicum contrattuale, e come una variazione dei diritti e delle obbligazioni esecutivi (ad esempio, l'oggetto e/o il prezzo) debba essere contabilizzata come modifica contrattuale solo se è stata approvata e crea nuovi diritti e obbligazioni esecutivi o modifica quelli esistenti.

#### *FASE 2 – Individuazione delle obbligazioni di fare*

Le obbligazioni di fare (*performance obligations*) sono una promessa contrattuale da parte di un'entità di trasferire a un cliente beni o servizi distinti, singolarmente, in abbinamento o in serie nel tempo.

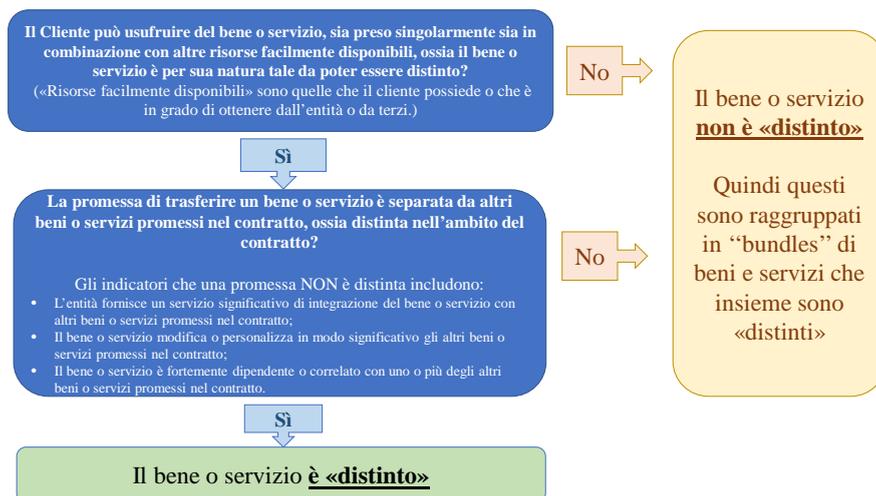
Le attività dell'entità che non determinano un trasferimento di beni o servizi al cliente (quali ad esempio alcune "attività di organizzazione" amministrativa interna) non sono obbligazioni di fare.

È perciò fondamentale definire i due criteri che devono essere rispettati per essere considerati "distinti" (Fig. 1.2):

- il cliente può “usufruire” del bene o del servizio; e
- la promessa di trasferire un bene o un servizio è separabile dalle altre promesse del contratto.

Il diagramma contenuto nella Fig. 1.2 illustra l’approccio per determinare se una promessa contenuta in un contratto (ossia un contratto a fini contabili determinato nella Fase 1) sia un bene o un servizio distinto, e quindi un’obbligazione di fare:

Fig. 1.2 – Identificazione del bene o del servizio



### FASE 3 – Determinazione del prezzo dell’operazione

Il prezzo dell’operazione è il corrispettivo cui l’entità si aspetta di aver diritto in cambio del trasferimento dei beni o dei servizi promessi (non gli importi riscossi per conto terzi). Il prezzo dell’operazione può essere influenzato dalla natura, dai tempi e dall’importo del corrispettivo e comprende la valutazione di elementi di finanziamento significativi e di elementi variabili, gli importi dovuti al cliente (quali ad esempio i rimborsi e i ribassi) e gli importi non in contanti.

Nella determinazione del prezzo dell’operazione è necessario considerare anche i seguenti elementi.

i) *Componente di finanziamento significativo*: se i tempi di pagamento specificati nel contratto assicurano al cliente o all’entità un beneficio significativo dal finanziamento del trasferimento di beni o servizi è necessario contabilizzare tale elemento. Il prezzo dell’operazione è rettificato in modo da riflettere il prezzo di vendita in contanti nel momento in cui viene trasfe-