

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
modificati dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario

Lavori in corso su ordinazione



16 settembre 2005

Sostituisce il principio n. 23 del luglio 1997

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

Esso predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti, fornisce il supporto tecnico per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali e delle direttive europee in materia contabile. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale nella disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Amministrazione, Comitato Esecutivo, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori dei Conti.

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

SCOPO E CONTENUTO	1
LA CONTABILIZZAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA.....	3
Principi generali.....	3
Classificazione.....	3
Valutazione.....	4
Informativa di bilancio	4
LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO.....	5
A. Definizione.....	5
B. Rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa.....	5
<i>B.I. Caratteristiche</i>	5
<i>B.II. Ricavi di commessa</i>	6
<i>B.III. Costi di commessa</i>	6
C. Criteri di contabilizzazione	7
<i>C.I. Criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento</i>	7
<i>C.II. Criterio della commessa completata o del contratto completato</i>	7
<i>C.III. Validità tecnica dei due criteri</i>	8
<i>C.IV. Costanza di applicazione del criterio adottato</i>	8
<i>C.V. Cambiamento dei criteri</i>	9
D. Il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento	9
<i>D.I. Applicazione del criterio della percentuale di completamento e rappresentazione corretta dei relativi valori di bilancio</i>	9
<i>D.II. Metodi o parametri per la determinazione della percentuale di completamento</i>	12
<i>D.III. Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati del contratto</i>	16
E. Il criterio della commessa completata	17
F. Maggiorazioni del prezzo del contratto	18
<i>F.I. Revisione prezzi</i>	18
<i>F.II. Richieste di corrispettivi aggiuntivi</i>	18
F.II.a. Modifiche formalizzate del lavoro originario previsto dal contratto (varianti formalizzate).....	18
F.II.b. Altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (“claims”)	18
G. Costi di acquisizione della commessa, costi pre-operativi, oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa.....	19
<i>G.I. Costi per l'acquisizione della commessa</i>	19
<i>G.II. Costi pre-operativi</i>	19
<i>G.III. Oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa</i>	20
<i>G.IV. Materiali in attesa di impiego nella commessa</i>	20
H. Accantonamenti a fronte di perdite prevedibili.....	20
I. Preventivi di costo e di ricavo	21
L. Proventi e oneri finanziari	22
M. Prezzi contrattuali e costi espressi in moneta estera.....	23
N. Rettifiche di ricavo o costo successivamente alla chiusura della commessa	25
O. Ritenute a garanzia.....	26
P. Nota integrativa	26

SCOPO E CONTENUTO

L'OIC – Organismo Italiano di Contabilità - ha curato la revisione del Principio contabile 23, emanato nel luglio 1997, a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Con il decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 era stata data attuazione alle Direttive CEE n. 78/660 e n. 83/349 in materia societaria relative rispettivamente al bilancio d'esercizio e al bilancio consolidato. La disciplina di bilancio è stata ora modificata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 e successive modifiche ed integrazioni, recante la riforma del Diritto Societario in attuazione alla legge Delega 3 ottobre 2001, n. 366. I Principi contabili direttamente interessati dalle modifiche legislative suddette sono stati aggiornati per riflettere tali cambiamenti specificamente esposti nel Principio contabile OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento allo stesso.

Il presente Principio riedito riporta, dunque, le modifiche rese necessarie per coordinarne il testo con le regole contabili indicate nel Principio OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento all'OIC 1.

Dal Principio contabile 23 del luglio 1997 sono state eliminate, oltre la normativa fiscale ormai superata, anche le parti che sintetizzavano il raffronto tra i principi in esso enunciati ed i principi contabili internazionali in vigore alla data suddetta; infatti, numerosi principi contabili internazionali sono stati oggetto di modifica. Al riguardo, l'OIC si fa parte attiva nell'elaborazione di proposte di modifiche da apportare alla disciplina civilistica del bilancio, finalizzate anche al recepimento delle norme comunitarie in materia di armonizzazione con i principi contabili internazionali e destinate alle imprese che non sono tenute alla applicazione dei principi contabili internazionali. La finalizzazione di tali proposte e il loro eventuale recepimento da parte del legislatore nell'ordinamento civilistico nazionale richiederà un conseguente riesame del presente Principio contabile.

Il presente Principio ha lo scopo di definire i principi contabili relativi alla rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio dei lavori in corso eseguiti su ordinazione, nonché dei ricavi, dei costi e delle altre voci di bilancio ad essi associati. Tali sono i lavori in esecuzione di commesse affidate con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (quali la vendita di cosa futura, taluni tipi di concessioni amministrative per la realizzazione di un'opera, ecc.) concernenti la costruzione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, ecc., la fornitura di servizi direttamente correlati alla costruzione di un'opera (progettazione), la fornitura di beni eseguiti su ordinazione, ovvero la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

Caratteristica dei lavori su ordinazione è quella di aver per oggetto beni approntati appositamente per il committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste, con esclusione dei beni che normalmente l'impresa produce per magazzino e vende successivamente.

La valutazione di tali lavori è funzionale alla determinazione dei relativi ricavi e costi e quindi al riconoscimento dei conseguenti utili o perdite. Pertanto la principale tematica del presente documento è l'allocazione negli esercizi dei ricavi e dei costi e quindi degli utili o perdite conseguenti ai lavori su ordinazione. Per essi infatti si pongono problematiche particolari.

Considerato che, già all'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato, l'art. 2426 del Codice Civile al punto 11 dà la possibilità di riconoscere l'utile su tali lavori nel periodo, o nei periodi, in cui vengono eseguiti.

Il riconoscimento degli utili in funzione dell'avanzamento dell'attività di produzione si realizza attraverso la valutazione dei lavori con il “criterio della percentuale di completamento”.

Il riconoscimento degli utili interamente alla ultimazione e consegna delle opere si realizza invece attraverso la valutazione dei lavori con il “criterio della commessa completata” in conformità ai principi enunciati nel Principio contabile 13 sulle giacenze di magazzino.

In presenza di lavori di durata ultrannuale, il criterio della percentuale di completamento, pur se non espressamente imposto dall'art. 2426 Codice Civile, appare meglio rispondere alla disciplina generale di bilancio ed in particolare al principio della competenza, ed è quindi quello più comunemente adottato, oltre che essere il solo criterio previsto dall'International Accounting Standard 11.

Nel caso di commesse a breve termine, il criterio della percentuale di completamento, non precluso dalla attuale normativa vigente, trova raramente riscontro nella prassi contabile e non è previsto dalla vigente normativa fiscale, in quanto il criterio della commessa completata, se costantemente applicato, di norma non pone problemi di distorsione dei risultati d'esercizio, come invece si verifica nel caso delle commesse a lungo termine.

LA CONTABILIZZAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Principi generali

Valgono per i lavori in corso su ordinazione il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta previsto dall'art. 2423 cod. civ., nonché gli obblighi di informazioni complementari e di deroghe previsti dallo stesso articolo.

Classificazione

L'art. 2424 cod. civ. prevede che il valore delle opere o servizi eseguiti sia iscritto nell'apposita voce "Lavori in corso su ordinazione" della sottoclasse I "Rimanenze" della classe C "Attivo circolante". Come indicato nella Relazione Ministeriale "è sembrato opportuno separare i lavori in corso su ordinazione (voce C I 3) dai prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (C I 2), sia perché l'espressione "semilavorati" mal si attaglia alle grandi costruzioni in corso sulla base di contratti d'appalto, sia perché ai lavori in corso su ordinazione si applica un criterio valutativo diverso da quello valido per le merci prodotte per il magazzino".

Alla voce 6 (Acconti) della classe D del passivo sono iscritti gli anticipi ricevuti dai committenti per lavori da eseguire, inclusi quelli all'"ordine", e gli acconti ricevuti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, ma non ancora liquidati. L'art. 2424 cod. civ. non richiede nello stato patrimoniale una separata classificazione degli anticipi e degli acconti ricevuti in corso d'opera. Tale indicazione andrà pertanto fornita nella nota integrativa.

I crediti per fatture emesse, e non riscosse, per anticipi, acconti e corrispettivi a titolo definitivo (e comunque portati a ricavo ed esclusi dalle rimanenze), sono iscritti tra i crediti dell'attivo circolante (sottoclasse II della classe C) alla voce 1 "Verso clienti" o alle successive voci 2, 3 e 4, se verso controllate, collegate e controllanti.

Nella classe B del passivo "Fondi per rischi ed oneri" sono rilevati, ove non già considerati nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione in quanto costituenti rettifiche di valore degli stessi, gli accantonamenti per rischi ed oneri afferenti le commesse in corso di esecuzione, da determinarsi nel rispetto dei principi generali di prudenza e di competenza, richiamati dall'art. 2423-*bis* cod. civ.

Nel conto economico i corrispettivi di commessa sono rilevati alla voce 1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" della classe A "Valore della produzione", mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce 3 "Variazione dei lavori in corso su ordinazione" della stessa classe.

I costi sostenuti per l'esecuzione dei lavori sono rilevati secondo competenza nella classe B del conto economico classificati per natura come previsto dall'art. 2425 cod. civ.

Gli impegni contrattualmente assunti per opere e servizi non ancora eseguiti sono iscritti fra gli altri conti d'ordine. In mancanza di una specifica disposizione al riguardo tale iscrizione può ritenersi sostituibile dalla indicazione degli impegni stessi nella nota integrativa.

Valutazione

Con riferimento alla valutazione delle rimanenze per opere e servizi eseguiti su ordinazione, il Codice Civile stabilisce al punto 11 dell'art. 2426 che “i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”.

Pertanto dette rimanenze possono essere valutate sia con il criterio del costo previsto dal punto 9 dello stesso art. 2426 per le rimanenze in generale, sia sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo.

Tale secondo criterio recepito per la prima volta dal nostro legislatore nel D.Lgs. 127/91, ma già precedentemente accolto dalla prassi, oltre che dalla giurisprudenza, consente una maggiore adesione al principio della competenza e, come indicato nella Relazione Ministeriale, non viola il principio della realizzazione stante l'esistenza di un diritto al corrispettivo maturato.

Ne consegue che la maggior parte della dottrina ritiene obbligatoria l'adozione di tale criterio in quanto più conforme ai principi generali ed in particolare a quello della competenza.

Le norme di legge non precisano le modalità con cui determinare il corrispettivo maturato, rinviando implicitamente ad una interpretazione in chiave tecnica.

La variazione del criterio di valutazione è regolata dal punto 6 del primo comma dell'art. 2423-*bis* e del secondo comma dell'articolo stesso.

Il requisito della “ragionevole certezza”, previsto dal citato punto 11 dell'art. 2426 cod. civ. impone, come indicato nella Relazione Ministeriale, “di tenere conto degli eventuali dubbi sulla percentuale di maturazione del corrispettivo e delle prevedibili contestazioni del committente, al fine di rispettare il principio della prudenza”.

Informativa di bilancio

Le norme civilistiche non contengono specifiche disposizioni in ordine alla informativa da fornire nella nota integrativa con riferimento ai lavori in corso su ordinazione.

È tuttavia da ricordare in particolare l'obbligo contenuto nel punto 9 dell'art. 2427 di indicare “gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale”. È da ritenersi che tra essi siano da ricomprendersi gli impegni contrattualmente assunti per opere e servizi ancora da eseguire a fine esercizio, se non rilevati nei conti d'ordine.

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

A. Definizione

A.I.a. I lavori in corso su ordinazione si riferiscono a contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

A.I.b. In base alla determinazione del prezzo complessivo dell'opera, è possibile individuare due tipi fondamentali di contratti:

- contratti a prezzi predeterminati;
- contratti con prezzo basato sul costo consuntivo più il margine.

A.I.c. Con un contratto a prezzo predeterminato l'impresa si impegna a portare a termine l'intero lavoro previsto dal contratto, sulla base del prezzo contrattuale fisso o dei prezzi determinati per le singole voci di lavoro. Peraltro il prezzo prefissato, ove previsto, al fine di contenere i rischi dell'impegno assunto può essere oggetto di clausole di adeguamento in corrispondenza ad aumenti dei relativi costi. Altri motivi tipici che portano ad una variazione del prezzo possono essere la richiesta di lavoro supplementare da parte del committente, regolamentato da un apposito atto aggiuntivo (es: varianti in corso d'opera) ovvero l'adeguamento *ex lege* (art. 1664 c.c.). Ai contratti a prezzo predeterminato possono essere ricollegati quelli basati sulle unità prodotte, nei quali viene stabilito contrattualmente il prezzo di ogni singola unità, mentre restano variabili le quantità, sicché il prezzo complessivo finale varia in relazione alle quantità prodotte.

A.I.d. Nei contratti con prezzo basato sul costo consuntivo più il margine, il prezzo è determinato dai costi sostenuti, specificamente previsti dal contratto, maggiorati di una percentuale dei costi stessi a titolo di recupero di spese generali e di altre spese non specificamente rimborsabili, oltre che di profitto, ovvero di un importo fisso, la cui determinazione è in entrambi i casi stabilita contrattualmente. Con tale tipo di contratto, il profitto dell'impresa può essere proporzionale ai costi sostenuti, ovvero essere fisso se determinato come percentuale fissa dei costi stimati inizialmente. In conclusione, nei contratti con prezzo basato sul costo, il prezzo contrattuale non viene predeterminato, ma viene calcolato in funzione dei costi sostenuti dall'esecutore del lavoro.

B. Rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa

B.I. Caratteristiche

L'aspetto peculiare da considerare nella rilevazione contabile delle commesse a lungo termine è che esse generalmente non si esauriscono in un esercizio e che le loro manifestazioni numerarie per lo più si verificano in esercizi diversi da quelli in cui vengono eseguite le opere.

In tale situazione il rispetto del principio della competenza deve essere ottenuto attraverso un procedimento di rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa che consenta la loro attribuzione all'esercizio cui sono effettivamente riferibili, ossia nell'esercizio in cui si svolge l'attività della commessa.

Si rende necessario, quindi, disporre di una struttura amministrativa, spesso volte complessa, che consenta di:

- effettuare la gestione dei contratti e la loro supervisione;
- predisporre attendibili ed adeguati preventivi;
- attuare la corretta contabilizzazione delle commesse a lungo termine, con particolare riferimento alla valutazione dei lavori in corso di esecuzione, tramite un sistema contabile amministrativo dotato di strumenti idonei a fornire in modo documentato ed attendibile i necessari dati ed analisi, tra cui:

- la ripartizione per commessa dei costi e dei ricavi;
- una sufficiente analisi per natura degli stessi;
- la comparazione periodica tra la parte dell'opera fisicamente eseguita ed il relativo costo consuntivo accumulato ed il costo preventivo per fase;
- l'aggiornamento corrente dei preventivi, che comporta l'aggiornamento della stima analitica dei ricavi e dei costi di completamento;
- l'identificazione di commesse in perdita; il riconoscimento di tali perdite va effettuato non appena esse diventano evidenti, indipendentemente dal criterio di contabilizzazione delle commesse e richiede una stima dei costi per il completamento del contratto (vedasi Sezione H di questo documento).

Il sistema contabile-amministrativo dovrà avere ovviamente caratteristiche diverse a seconda del criterio di contabilizzazione dei contratti adottato e dei metodi di applicazione.

B.II. Ricavi di commessa

I ricavi di commessa sono costituiti dai corrispettivi complessivi riconosciuti dal committente per l'esecuzione o la fornitura delle opere.

Essi pertanto comprendono:

- il prezzo base stabilito contrattualmente;
- le eventuali rettifiche di prezzo pattuite con atti aggiuntivi;
- le maggiorazioni per revisione prezzi;
- i corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive (es: varianti);
- i corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
- gli altri proventi accessori (quali quelli derivanti dalla vendita dei materiali non impiegati, ecc.).

Per i proventi di natura finanziaria si fa riferimento alla Sezione L di questo documento.

B.III. Costi di commessa

Sono considerati costi di commessa sia quelli direttamente riferibili alle commesse (costi diretti), sia quelli riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti).

Per costi diretti si intendono indicativamente:

- i costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- i costi della manodopera (nel caso di opere realizzate in uno specifico cantiere, tali costi includono tutta la manodopera di cantiere, incluso il personale direttivo e quello addetto ai servizi generali);
- i costi dei subappaltatori;
- le spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- i costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- gli ammortamenti ed i noli dei macchinari impiegati;

- le royalties per brevetti utilizzati per l'opera;
- i costi per fidejussioni e assicurazioni specifiche;
- i costi di progettazione (se riferibili direttamente alla commessa).

Parte di tali costi è sostenuta durante la fase di avviamento della commessa e costituiscono i costi pre-operativi.

Per costi indiretti si intendono indicativamente:

- i costi di progettazione (se tali costi si riferiscono all'intera attività produttiva o sono attribuibili a più commesse).
- i costi generali di produzione o industriali, cui si applicano i principi riportati nel paragrafo D.III.g del Principio contabile 13 relativo alle giacenze di magazzino.

Non sono invece da considerare costi di commessa le spese che si riferiscono all'attività aziendale nel suo complesso, quali:

- le spese generali, amministrative e di vendita;
- le spese generali di ricerca e sviluppo.

Gli oneri finanziari, i costi pre-operativi e gli oneri sostenuti dopo la chiusura dei lavori sono trattati nelle Sezioni G ed L del presente Principio.

C. Criteri di contabilizzazione

I criteri per la contabilizzazione sono:

- Il criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento.
- Il criterio della commessa completata o del contratto completato.

C.I. Criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento

Con il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento, i costi, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e quindi attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica.

Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato a condizione che:

- esista un contratto vincolante per le parti e che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dell'opera;
- le opere siano, per contratto, specifiche per il cliente e con l'avanzamento del lavoro esse sempre più riflettano le caratteristiche tecniche richieste dallo stesso;
- sia possibile effettuare stime ragionevoli ed attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere;
- sia possibile identificare e misurare attendibilmente i ricavi ed i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati;
- non siano presenti situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili, ossia da non consentire di fare attendibili previsioni sul risultato finale della commessa, incluse quelle riguardanti le capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni.

C.II. Criterio della commessa completata o del contratto completato

Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti solo quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate (vedasi il paragrafo E.I.b).

L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione ed il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa.

C.III. Validità tecnica dei due criteri

Il criterio della percentuale di completamento o stato d'avanzamento è l'unico che permette di raggiungere, ove vi siano le condizioni descritte nel precedente paragrafo *C.I.*, in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza delle commesse a lungo termine, che è quello di riconoscere l'utile della commessa con l'avanzamento dell'opera.

Infatti, detto criterio si basa sull'assunto che, nella fattispecie, i ricavi ed i costi maturano e vanno iscritti in bilancio man mano che il lavoro procede, assicurando così la corretta contrapposizione tra costi e ricavi.

Il criterio della percentuale di completamento è, pertanto, quello che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'impresa in ciascun esercizio. Va quindi adottato in tutti i casi in cui la sua applicazione sia tecnicamente possibile.

Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere i risultati delle commesse determinati sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo svantaggio di non tener conto della natura e dell'aspetto sostanziale del contratto e pertanto di non consentire il riconoscimento del margine di commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già svolti su un contratto specifico del committente.

Ciò genera come conseguenza andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, dipendendo essi dal completamento delle prestazioni e non riflettendo quindi l'attività svolta dall'azienda.

Pertanto, in presenza di commesse ultrannuali (quali definite nel paragrafo *A.I.a.*) va applicato il criterio della commessa completata nei casi in cui non vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento, descritti nel precedente paragrafo *C.I.* Tuttavia, anche per i contratti per i quali vi siano tali condizioni, è, allo stato attuale, accettabile il criterio della commessa completata, purché (considerati gli effetti distorsivi sui risultati dell'esercizio prodotti da tale criterio) l'impresa evidenzi nella nota integrativa, in modo chiaro ed intelligibile, i ricavi, i costi e gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se l'azienda avesse adottato il criterio della percentuale di completamento. I predetti dati integrativi sono ritenuti di rilevanza tale nel contesto del bilancio delle imprese con commesse a lungo termine che la loro omissione costituisce deviazione rilevante dai corretti principi contabili e che, di detta informativa, è richiesto un esplicito richiamo da parte degli organi di controllo del bilancio delle imprese (sindaci, società di revisione, ecc.) nelle proprie relazioni.

Nel caso invece di commesse a breve termine, il criterio della commessa completata, se costantemente applicato, non genera normalmente andamenti irregolari nei risultati d'esercizio e, anche per i minori oneri contabili-amministrativi che la sua adozione comporta, può trovare più ampia applicazione, pur se, ove in specifiche circostanze tali andamenti irregolari si dovessero verificare, la nota integrativa dovrebbe fornire i dati di cui sopra, richiesti nel caso di commesse a lungo termine.

C.IV. Costanza di applicazione del criterio adottato

Scelto il criterio della percentuale di completamento o della commessa completata, esso deve essere applicato per tutte le commesse. Il solo caso di coesistenza dei due criteri si può avere quando, scelto il criterio della percentuale di completamento, si riscontrano commesse per le quali non vi siano o siano venute meno le condizioni richieste per l'adozione di tale

criterio (vedasi paragrafo *C.I.*). Inoltre, il criterio della percentuale di completamento può coesistere con quello della commessa completata se applicati, il primo, alle commesse ultrannuali ed, il secondo, a quelle infrannuali.

C.V. Cambiamento dei criteri

Come previsto dal secondo comma dell'art. 2423-*bis* c.c., la modifica del criterio di valutazione dei lavori su ordinazione è permessa solo in casi eccezionali (vedasi il Principio contabile 11). In conformità al citato secondo comma dell'art. 2423-*bis* e sulla base delle regole che sovrintendono il cambiamento dei principi contabili (che includono i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione), ove, ricorrendo tali casi eccezionali, si modificasse da un esercizio all'altro il criterio di valutazione o, anche, ove si cambiasse il parametro o metodo applicativo del criterio della percentuale di completamento per la stessa tipologia di commesse, nella nota integrativa vanno indicate le ragioni del cambiamento ed evidenziati gli effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto che ne derivano.

D. Il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento

D.I. Applicazione del criterio della percentuale di completamento e rappresentazione corretta dei relativi valori di bilancio

D.I.a. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento si estrinseca essenzialmente:

- nel valutare le rimanenze per lavori in corso di esecuzione in misura corrispondente al ricavo attribuibile ai servizi ed opere eseguiti (con appropriate metodologie di cui le più comuni sono nel seguito esemplificate);
- nel riconoscere i proventi ed i costi riferibili alle commesse nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatte salve, come indicato alla Sezione H successiva, le perdite da sostenere per il completamento delle commesse che devono essere accertate a carico dell'esercizio in cui si rendano prevedibili.

D.I.b. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento implica la seguente rappresentazione in bilancio dei più ricorrenti valori relativi alle opere in corso di esecuzione.

1. Nel conto economico il valore dei servizi ed opere eseguiti nell'esercizio viene rilevato nel valore della produzione e si esprime nella somma algebrica dei ricavi dalle vendite e prestazioni (che riflettono i lavori liquidati nell'esercizio) e della variazione dei lavori in corso su ordinazione (pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio).

2. Tra i costi della produzione vengono rilevati i costi riferibili a tali opere e servizi, classificati per natura, sostenuti nell'esercizio in esecuzione dell'opera (quali acquisti, subappalti, manodopera), nonché gli ammortamenti dei macchinari e di eventuali oneri differiti, gli accantonamenti, ecc.

3. Nello stato patrimoniale invece il valore delle opere e dei servizi eseguiti, al netto del valore di quelli liquidati viene rilevato quale rimanenza se positivo o quale ricavo anticipato, al passivo, se negativo.

4. I costi di acquisizione delle commesse ed i costi pre-operativi, quali sono definiti alla successiva Sezione G, se differiti, vengono esposti, al netto degli ammortamenti, tra le immobilizzazioni immateriali alla voce "Altre" o, se significativi, in apposita voce.

5. Le rimanenze di materiali in attesa di impiego e gli anticipi a fornitori, se non rientrano nella valutazione dei lavori in corso di esecuzione, vengono esposti all'attivo dello stato patrimoniale quali rimanenze (sottoclasse I della classe C).

6. Gli anticipi, intendendosi per tali gli ammontari corrisposti dai committenti prima dell'inizio o all'inizio dei lavori vanno accreditati alla voce 6 (Acconti) della classe D del passivo. Quando recuperati, attraverso la fatturazione provvisoria o definitiva dei lavori eseguiti, andranno detratti per confluire, a seconda dei casi, tra gli acconti in corso d'opera o tra i ricavi. Avuto riguardo alle disposizioni contenute nell'art. 2424 del Codice Civile, che prevedono la separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, sono considerate tali le anticipazioni che, in funzione del programma dei lavori, saranno recuperate negli esercizi successivi al primo.

7. Gli acconti (detti anche fatturato di rata), intendendosi per tali gli ammontari corrisposti, in via non definitiva, dai committenti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, spesso accertati attraverso "stati di avanzamento", vanno accreditati quando fatturati, alternativamente, tra le passività (alla voce 6 della classe D) o tra i ricavi. Nel primo caso il valore dei lavori per i quali è stato corrisposto l'acconto viene incluso nel valore delle rimanenze, mentre, nel secondo caso, l'acconto viene detratto dal valore delle rimanenze.

La rilevazione quale ricavo è da ritenersi preferibile al fine di privilegiare la sostanza sulla forma, soprattutto quando il corrispettivo fatturato in acconto viene determinato in funzione del valore delle opere eseguite e il corrispettivo così determinato è ragionevolmente certo, atteso che:

- i tempi per la determinazione in via definitiva dei lavori, specie nelle commesse della pubblica amministrazione, sono spesso lunghi e a volte vanno ben oltre la chiusura dei lavori;
- a ciò consegue un rigonfiamento dell'attivo e del passivo nel periodo di esecuzione dell'opera e la rilevazione, quale ricavo, di un provento maturato in esercizi precedenti, che appaiono in contrasto con le esigenze di chiarezza del bilancio;
- invece, il portare in detrazione delle rimanenze detto fatturato in acconto è coerente con il principio generale secondo cui le voci dall'attivo vanno esposte al netto delle relative poste rettificative.

Tale rilevazione a ricavo è tuttavia subordinata a:

- certezza che il ricavo accertato venga definitivamente riconosciuto quale corrispettivo delle opere eseguite; tale certezza normalmente si basa sugli stati di avanzamento lavori predisposti, in contraddittorio con il committente, per la determinazione degli acconti da corrispondere.

- evidenziazione, nella nota integrativa, dell'esposizione dell'impresa nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati.

La rilevazione al passivo degli acconti, come sopra definiti, è obbligatoria in mancanza del presupposto della certezza del ricavo, mentre, in presenza di tale presupposto, è ritenuta accettabile, considerando che i lavori oggetto dell'acconto non sono stati definitivamente accettati dal committente, né consegnati; tale impostazione consente infatti di riflettere distintamente l'obbligo alla consegna dell'opera collaudata ed il diritto al riconoscimento del corrispettivo da parte del committente.

Altra tipologia di acconti sono quelli erogati in corso d'opera al raggiungimento di "stadi di lavorazione" (es. esecuzione delle fondazioni, copertura del tetto, ecc.), fissati contrattualmente. Tali acconti non trovano necessariamente corrispondenza con il valore dei lavori eseguiti e pertanto, nella prima impostazione, possono imputarsi a ricavo nei limiti del valore dei lavori eseguiti, mentre, nella seconda impostazione (che in presenza di tale tipologia di acconti trova spesso motivazione nella mancanza del requisito di certezza del

ricavo conseguito) verrebbero interamente imputati al passivo fino alla definitiva accettazione e consegna dei lavori stessi.

Avuto riguardo alle disposizioni contenute nell'art. 2424 del Codice Civile, che prevedono la separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, gli acconti, che sono erogati a fronte di lavori eseguiti o comunque in via di esecuzione, vengono, salvo situazioni peculiari, considerati convenzionalmente esigibili entro l'esercizio successivo.

8. Gli accantonamenti per oneri da sostenere dopo la chiusura della commessa e quelli a fronte di perdite prevedibili vengono rilevati al passivo tra i "Fondi per rischi ed oneri".

D.I.c. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento comporta in via esemplificativa quanto segue:

- determinare l'ammontare dei ricavi previsti dal contratto;
- predisporre un preventivo di costo, secondo l'iter con cui deve essere svolto il lavoro, diviso in fasi;
 - rilevare i costi consuntivi della commessa;
 - comparare i costi consuntivi con i preventivi;
 - accertare che la rilevazione dei costi di commessa venga effettuata in modo tempestivo e coerente con l'avanzamento fisico del lavoro;
 - aggiornare periodicamente tale preventivo. L'aggiornamento del preventivo e l'accertamento della completezza dei costi relativi ad uno stato d'avanzamento comporta di correlare i costi accumulati allo stato d'avanzamento, aggiungendo i costi necessari per il completamento;
 - aggiornare la previsione dei ricavi della commessa;
 - determinare lo stato d'avanzamento sulla base del metodo più appropriato per le caratteristiche delle opere e dei contratti. I metodi prescelti a seconda della tipologia del contratto (costi accumulati, ore dirette, ecc.) debbono essere applicati con costanza nel tempo;
 - accertare periodicamente se per il completamento della commessa dovrà sostenersi una perdita e pertanto consentirne la rilevazione al momento in cui essa diventa evidente, effettuando le necessarie stime dei costi a completamento (per la rilevazione delle perdite vedasi la sezione H di questo documento);
 - effettuare, alla chiusura della commessa, tutti gli stanziamenti a fronte degli oneri che si manifesteranno successivamente, inclusi quelli per i quali la documentazione non è stata ancora ricevuta.

D.I.d. La stima dei costi a completamento ai fini dell'aggiornamento del preventivo e dell'accertamento della completezza dei costi consuntivi relativi ad uno stato d'avanzamento assume particolare importanza in quanto ha effetto diretto sul risultato della commessa.

La stima dei costi a completamento richiede, pertanto, sistematiche e coerenti procedure che assicurino: 1) che i costi consuntivi vengano periodicamente comparati ai costi preventivi; 2) che tale comparazione venga effettuata sulla base di elementi analitici per quantità e valore; 3) che vi sia omogeneità tra gli elementi di costo inclusi nei preventivi e nei costi consuntivi; 4) che i preventivi tengano conto delle clausole revisionali contenute nel contratto con il committente, dei prevedibili effetti di aumento del costo della vita, delle clausole revisionali contenute nei contratti con i subappaltatori e fornitori, ecc., come indicato nella successiva Sezione I di questo documento.

D.II. Metodi o parametri per la determinazione della percentuale di completamento

D.II.a. Vi sono vari metodi o parametri per determinare la percentuale di completamento o lo stato di avanzamento dei lavori. Essi servono per accertare il valore dei lavori eseguiti e, su questa base, il valore della produzione eseguita nell'esercizio da rilevare, con i relativi costi, a conto economico.

Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa. Altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata. L'utilizzo di questi ultimi metodi richiede, tuttavia, che i loro risultati trovino conferma, ossia che approssimino quelli che si ottengono con i parametri basati su valori o dati di carico, ed in particolare con il metodo del costo sostenuto.

Nel caso tale confronto evidenzi sostanziali divergenze, è necessario analizzare le cause delle stesse e valutarne le conseguenze sull'applicazione del criterio della percentuale di completamento. Così una significativa divergenza tra il risultato dell'applicazione del metodo delle misurazioni fisiche e quello del costo sostenuto può essere dovuta, ad esempio, ad una anomala distribuzione del prezzo dell'opera sulle singole voci contrattuali tale da rendere necessario un riadeguamento dei corrispettivi delle singole voci, ovvero ad un ritardato flusso di documenti contabili rispetto all'avanzamento fisico, che può avere effetto nel determinare la quota di costi su cui misurare l'avanzamento dei lavori, ovvero a costi anomali per natura e ammontare (scioperi, catastrofi naturali, ecc.) o dovuti ad errori e inefficienze, che vanno addebitati a conto economico quando sostenuti.

Tra i metodi basati sui valori o dati di carico della commessa rientrano il metodo del costo sostenuto e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto. Tra i metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata rientrano il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate. Tali metodi sono trattati nei paragrafi successivi.

Va tenuto presente che vi sono casi in cui nella fase iniziale della commessa non si ha una base adeguata per una ragionevole stima dell'attività svolta dall'azienda. In tali casi si rende necessario attendere un minimo di avanzamento prima di riconoscere l'utile sui lavori eseguiti.

D.II.b. Considerando la tipologia dei lavori ed i sistemi procedurali interni delle imprese, sono stati individuati diversi metodi alternativi di applicazione del criterio della percentuale di completamento. Tra essi i più comuni sono:

- metodo del costo sostenuto (cost-to-cost);
- metodo delle ore lavorate;
- metodo delle unità consegnate;
- metodo delle misurazioni fisiche.

Il metodo del “cost-to-cost” è ritenuto preferibile, gli altri metodi sono ritenuti accettabili nei limiti in cui consentano, nelle specifiche circostanze, una corretta e ragionevole ripartizione del margine operativo della commessa in funzione dell'attività svolta dall'impresa nei singoli esercizi.

È comunque richiesta la costante applicazione del metodo prescelto sia nel tempo sia, in presenza di tipologie simili di commesse, nell'ambito dell'impresa.

Qualora in casi eccezionali, per mutate circostanze o per altre ragioni, si rendesse opportuno cambiare il metodo di valutazione, tale cambiamento ed i relativi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto vanno specificati nella nota integrativa.

D.II.c. Metodo del costo sostenuto (“cost-to-cost”)

D.II.c.1. Per determinare la percentuale di avanzamento con il metodo del costo sostenuto (cost-to-cost), i costi effettivi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi totali stimati. La percentuale viene poi applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data. I costi effettivi da utilizzare sono quelli idonei a misurare lo stato di avanzamento, come indicato nei successivi paragrafi D.II.c.4 e D.II.c.5.

D.II.c.2. I costi ed i ricavi totali devono risultare da stime attendibili e aggiornate.

L'applicazione di tale metodo presuppone, in particolare:

- 1) l'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta tali stime;
- 2) la possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.

D.II.c.3. L'aggiornamento delle stime può comportare una variazione dei costi e dei ricavi e, quindi, del margine operativo di commessa. L'effetto delle variazioni del margine di commessa stimato, relativamente ai lavori eseguiti, è di competenza dell'esercizio in cui l'aggiornamento si verifica (metodo della rideterminazione o del “catch up”).

Come evidenziato nell'Allegato I, detta variazione del margine di commessa stimato incide positivamente o negativamente nella valutazione a fine esercizio dei lavori eseguiti a tale data e, fermo rimanendo il valore dei lavori all'inizio dell'esercizio, i suoi effetti si riflettono interamente sul valore della produzione dell'esercizio.

Nel caso, tuttavia, in cui la variazione delle stime consegua a variazioni di elementi da ritenersi fluttuanti o instabili e che, per loro natura, possono essere considerate non permanenti, è necessario ripartire, in via prudenziale, l'effetto dell'aggiornamento delle stime, se positivo (ossia comporta un incremento del valore delle opere eseguite), sull'esercizio e su quelli successivi (metodo della diluizione), fino a quando tale variazione non possa essere ritenuta permanente.

D.II.c.4. I costi che devono essere presi in considerazione sono tutti quelli diretti o indiretti, idonei per misurare l'avanzamento, ossia l'attività svolta dall'azienda, come indicato nella sezione B di questo documento, tenendo in considerazione quanto segue e quanto indicato nel paragrafo D.II.c.5.

Per una corretta applicazione del metodo del costo sostenuto, occorre, nel determinare la percentuale di avanzamento, escludere, ove significativi, tutti i costi la cui inclusione porterebbe ad un risultato distorto. Tipici sono i costi relativi a materiali, acquistati per l'esecuzione della commessa, ma non ancora impiegati, nonché quanto fatturato dai subappaltatori in eccedenza ai lavori da essi eseguiti. Infatti, se tali costi fossero considerati nella determinazione della percentuale di completamento, l'avanzamento dell'opera determinato con il metodo in oggetto risulterebbe proporzionalmente maggiore dell'effettivo avanzamento fisico dell'opera. Tali costi ed oneri pertanto devono essere sospesi e non dovranno essere utilizzati per la valutazione dei lavori eseguiti.

Vanno invece inclusi i componenti o le parti non ancora installati prodotti “ad hoc” dall'impresa o da terzi, ossia esclusivamente secondo le caratteristiche previste dai disegni tecnici della commessa.

In altri termini, si rende necessario che i costi accumulati da assumere come base per la determinazione della percentuale di completamento rappresentino l'avanzamento del lavoro svolto, inteso come lavoro di costruzione eseguito (valore aggiunto).

D.II.c.5. Nell'applicazione del metodo del costo sostenuto, di norma, si deve tenere conto, tra i costi, anche di quelli dei subappaltatori per il lavoro da essi già svolto, escludendo quindi gli anticipi. I contratti con i subappaltatori variano da caso a caso. Ad esempio, ai

subappaltatori può essere affidato parte del lavoro tipico dell'appaltatore, ovvero del lavoro che esula da quelli che costituiscono l'attività tipica dell'appaltatore, ovvero gran parte del lavoro previsto dal contratto limitandosi l'appaltatore ad effettuare la progettazione e la supervisione dei lavori, ecc. In ogni caso, si tratta di situazioni nelle quali la responsabilità nei confronti del committente resta all'appaltatore, il quale deve attuare tutti gli accorgimenti e controlli necessari per tutelare le proprie responsabilità. È necessario che siano operanti nel sistema contabile dell'impresa procedure adeguate che assicurino che tutti i costi relativi al lavoro affidato ai subappaltatori vengano appropriatamente rilevati. Se di tali costi si debba tenere conto in base allo stato di avanzamento del lavoro svolto dai subappaltatori o al completamento da parte loro di singole fasi ovvero al completamento dell'intero lavoro ad essi assegnato, dipenderà dalle varie fattispecie, dalla struttura di cui dispone l'appaltatore per verificare lo stato di avanzamento, dalla possibilità pratica di poterlo fare, ecc.

D.II.c.6. Se il sistema contabile-amministrativo è affidabile per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, se cioè vengono rispettate le condizioni e le caratteristiche trattate nelle varie Sezioni del presente documento ed in particolare nelle Sezioni B e D e si escludono ai fini dell'applicazione della determinazione della percentuale di completamento i materiali acquistati ma non ancora impiegati, come indicato nel precedente paragrafo D.II.c.4 e gli altri costi la cui inclusione determinerebbe un risultato distorto per mancanza di valore aggiunto, il metodo del costo sostenuto ha rilevante validità e rappresenta altresì il metodo da utilizzare come elemento di controllo nel caso in cui vengano adottati altri metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata.

D.II.d. Metodo delle ore lavorate

D.II.d.1. Con il metodo delle ore lavorate, l'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste.

L'applicazione di tale metodo comporta in sintesi:

- la suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in:
 - costi previsti dei materiali e altri costi diretti (es: assicurazioni, royalties), esclusa la mano d'opera;
 - valore aggiunto complessivo, per il residuo;
- la previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere ed il calcolo del valore aggiunto orario (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste);
- la valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data, quale somma:
 - dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera);
 - del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario.

D.II.d.2. In caso di lavorazioni affidate a terzi le ore di lavoro degli stessi possono essere assimilate alle ore di lavoro interne dell'impresa (vedasi quanto indicato nel paragrafo D.II.c.5). In alternativa, il loro costo può essere assimilato ai costi dei materiali ed altri costi diretti. La seconda alternativa risulta spesso quella più facilmente praticabile, ma presuppone, per una sua corretta applicazione, la possibilità di prevedere attendibilmente sin dal l'inizio della commessa quale parte di lavoro sarà affidata a terzi.

D.II.d.3. Per quanto concerne l'effetto delle variazioni di stime effettuate durante la vita della commessa si fa riferimento a quanto indicato a tale proposito nel paragrafo D.II c.3. di questo documento.

D.II.d.4. Il metodo delle ore lavorate risulta particolarmente idoneo ove la componente lavoro sia assolutamente preminente rispetto ai materiali impiegati e, quindi, nei casi in cui le lavorazioni siano significative e complesse.

In conformità alle condizioni necessarie per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, presupposto indispensabile per l'applicazione del metodo delle ore lavorate è, in particolare, la possibilità di formulare attendibili e aggiornate previsioni dei costi diretti e delle ore di manodopera necessari per il completamento della commessa.

D.II.e. Metodo delle unità consegnate

D.II.e.1. Oggetto di valutazione ai prezzi contrattuali sono solo le unità di prodotto consegnate (o anche solo accettate).

I prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati (o accettati) sono valutati al costo di produzione e sono quindi classificati come rimanenze di magazzino.

D.II.e.2. Tale metodo può essere applicato, in presenza delle condizioni previste da questo Principio per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento (paragrafo C.I.), nel caso di lavorazioni, spesso effettuate dall'impresa presso i propri stabilimenti, per commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, ove il flusso della produzione sia allineato al flusso delle consegne (o accettazioni) e ove i ricavi ed i costi delle singole unità o, comunque, la percentuale di margine siano gli stessi o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità.

D.II.f. Metodo delle misurazioni fisiche

D.II.f.1. Con il metodo delle misurazioni fisiche si procede alla rilevazione delle quantità prodotte (in numero di unità prodotte, in dimensione delle opere eseguite, in durata delle lavorazioni eseguite, ecc.) ed alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi, secondo quanto previsto nella Sezione F.

D.II.f.2. Condizione per l'applicazione di questo metodo è che nel contratto siano espressamente previsti o siano altrimenti oggettivamente determinabili i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nella unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

È da precisare che una corretta imputazione a ciascun esercizio del margine di commessa presuppone che i prezzi unitari previsti contrattualmente o altrimenti determinati per ciascuna opera o fase di lavorazione riflettano ragionevolmente la stessa percentuale di margine rispetto ai relativi costi di produzione. Ove chiaramente manchi tale corrispondenza tra costi e prezzi unitari si rende necessario procedere ad appropriate rettifiche dei singoli prezzi, anche se espressamente indicati nel contratto, in una unitaria considerazione del contratto, considerando il contratto come un "unicum".

D.II.f.3. L'applicazione di questo metodo comporta che i costi afferenti attività per le quali in contratto non sia previsto un prezzo vengano, a seconda dei casi, sospesi e imputati a conto economico in funzione della percentuale di completamento dei lavori. I costi dei materiali acquistati e non impiegati per le opere oggetto di misurazione e valutazione devono essere sospesi e considerati come rimanenze di magazzino.

D.II.f.4. Il metodo delle misurazioni fisiche trova vasta applicazione tra le società di costruzione, ove spesso l'avanzamento dei lavori viene rilevato periodicamente, in contraddittorio con il committente, come base per le fatturazioni in conto (stati di avanzamento lavori), oltre che, internamente all'impresa, ai fini del controllo di gestione (situazioni interne lavori). Nei casi, invece, in cui la fatturazione in acconto venga effettuata al raggiungimento di determinati stadi di lavorazione e, correlativamente, i prezzi

contrattuali siano determinati a forfait per l'intera opera o per ampie frazioni di essa, il metodo in questione trova scarsa applicazione per la difficoltà di determinare obiettivamente il prezzo dei singoli lavori eseguiti.

D.II.f.5. In caso di utilizzo di tale metodo, può rendersi necessario che i risultati vengano confrontati con quelli che si ottengono con i metodi basati su valori o dati di carico, ed in particolare con il metodo del costo sostenuto, come indicato nel paragrafo D.II.a., al fine di evidenziare e quindi di correggere, come indicato al precedente paragrafo D.II.f.2. eventuali effetti distorsivi conseguenti ad una anomala ripartizione, tra le singole voci, del prezzo complessivamente pattuito. Talvolta infatti tale ripartizione non risponde a considerazioni di natura economica e comporta quindi una non corretta correlazione tra costi e ricavi tale da richiedere una rettifica del valore delle rimanenze determinato con il metodo delle misurazioni fisiche.

D.III. Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati del contratto

Nei contratti a prezzo fisso, il prezzo contrattuale può essere pattuito unitariamente per l'intera opera oggetto del contratto (es: contratti chiavi in mano), o frazionatamente per le singole opere, o per ciascuna fase del contratto.

Al fini dell'applicazione del criterio della percentuale di completamento, l'utile deve essere riconosciuto sulla base dell'avanzamento del contratto considerato nella sua globalità, anche se il contratto indica degli ammontari per alcune fasi o elementi o per la progettazione. In altri termini, ogni contratto deve essere considerato come un affare o un'operazione commerciale unitaria.

Infatti, l'attribuzione di valori parziali ad alcune fasi o elementi del prezzo del contratto (corrispettivi frazionati) è di solito condizionata dalla determinazione del prezzo globale dello stesso e, pertanto, i singoli ammontari parziali spesso non sono il risultato di trattative indipendenti.

E tuttavia possibile utilizzare i corrispettivi frazionati previsti dal contratto per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su tali fasi ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verifichino tutte le seguenti condizioni:

— il contratto prevede fasi o elementi dello stesso ben separati, con l'individuazione dei corrispettivi per ciascuno di essi;

— ciascuna fase o elemento è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò;

— l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o elementi del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;

— l'azienda ha una significativa, documentata e ripetitiva esperienza di separate forniture ad altri clienti delle singole fasi o elementi del contratto che comportano margini superiori a quello previsto dal contratto nel suo complesso, e abbia realizzato tali margini in dette forniture a seguito di trattative indipendenti. In altri termini, i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza;

— l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o elementi come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o elementi (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.). Se la causa del minor ammontare del corrispettivo totale non sia dovuta alla predetta esecuzione

combinata delle varie fasi ovvero essa non sia documentabile e verificabile, è da ritenersi che la parte sostanziale della differenza tra la somma dei prezzi delle singole fasi o elementi separati ed il prezzo del progetto totale sia dovuta all'accettazione di margini differenti da quelli realizzabili in trattative indipendenti e separate e, pertanto, non è possibile utilizzare i corrispettivi delle singole fasi o elementi per il riconoscimento del relativo profitto.

E. Il criterio della commessa completata

E.I.a. Applicando il criterio della commessa completata, i lavori in corso vanno valutati al minore tra costo e mercato. Sono pertanto applicabili i principi enunciati nel Principio contabile 13 sulle rimanenze di magazzino, cui si fa riferimento.

Nel caso di previsione di perdite il valore delle opere eseguite va ridotto dell'intero ammontare dell'eventuale perdita prevista sulla commessa, indipendentemente dalla possibilità di compensare la perdita stessa con i risultati positivi di altre commesse. Tale perdita, quindi, dovrà essere addebitata interamente al conto economico dell'esercizio in cui essa sia prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti. Per la sua determinazione vedasi la Sezione H di questo Principio.

E.I.b. Come indicato nel precedente paragrafo C.II i ricavi ed il margine della commessa vanno riconosciuti soltanto quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate. In considerazione della natura particolare dei lavori su ordinazione, come definiti in questo documento, ove, fra l'altro, il bene viene costruito secondo le caratteristiche tecniche e le personalizzazioni richieste dal cliente, la consegna, secondo la fattispecie, può essere rappresentata dalla spedizione, ma più spesso dall'accettazione del bene da parte del committente, che comporta comunque il verificarsi delle seguenti condizioni:

1. la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente¹;
2. i collaudi siano stati effettuati con esito positivo;
3. eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;
4. gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti.

E.I.c. Nel conto economico dell'esercizio in cui il contratto è completato affluiscono i costi complessivi della commessa (costituiti dalle rimanenze iniziali, dai costi sostenuti durante l'esercizio, nonché dagli stanziamenti per costi ancora da sostenere) ed i ricavi complessivi (costituiti dal fatturato degli esercizi precedenti riportato a nuovo, dal fatturato dell'esercizio, nonché dagli accertamenti per importi ancora da fatturare).

¹ Qualora l'impresa abbia completato la costruzione del bene e richiesto il collaudo alla società committente ai fini dell'accettazione e tale collaudo venga procrastinato per cause non dipendenti dall'impresa costruttrice, la stessa potrà considerare il contratto come completato, purché vengano rispettate le altre condizioni ai punti 3 e 4 e la richiesta di collaudo sia appropriatamente documentata.

F. Maggiorazioni del prezzo del contratto

F.I. Revisione prezzi

Ove nelle clausole contrattuali siano previste e siano precisati con chiarezza i termini di calcolo, le maggiorazioni dei corrispettivi per revisione prezzi sono quantificabili con sufficiente precisione e normalmente non costituiscono oggetto di controversia. In molti contratti (ad esempio quelli con lo Stato) queste maggiorazioni vengono quantificate a titolo provvisorio per ciascuno stato di avanzamento e la quantificazione a titolo definitivo, in sede di chiusura dei lavori, non comporta apprezzabili scostamenti. Le maggiorazioni per revisione prezzi, quindi, possono di norma essere calcolate o stimate attendibilmente man mano che vengono eseguiti i lavori cui si riferiscono e, conseguentemente, devono essere considerate come elemento integrativo del ricavo.

Qualora si applichi il metodo del costo sostenuto, o quello delle ore lavorate, o un altro metodo, secondo cui l'ammontare dei ricavi da riconoscere nel periodo sia funzione delle previsioni dei ricavi e dei costi di commessa totali, si rende necessario fare una stima delle revisioni prezzi sui ricavi che matureranno e sui costi che dovranno essere sostenuti (vedasi paragrafo *I.III.*). Tali stime vanno effettuate con la dovuta prudenzialità.

Nei casi in cui la determinazione della revisione prezzi o la sua realizzabilità sia soggetta a condizioni tali da renderli dubbi, si applicano i principi enunciati nel paragrafo *F.II.b* per le altre richieste di corrispettivi aggiuntivi.

F.II. Richieste di corrispettivi aggiuntivi

Sovente, in corso di commessa, vengono avanzate richieste per corrispettivi aggiuntivi rispetto a quelli previsti contrattualmente. Tali richieste possono raggrupparsi nelle tipologie che seguono.

F.II.a. Modifiche formalizzate del lavoro originario previsto dal contratto (varianti formalizzate)

Le modifiche del lavoro originario previste dal contratto da apportarsi su richiesta del committente o derivanti da necessità imposte dall'esecuzione dei lavori, se formalmente definite dalle parti (varianti formalizzate), rappresentano modifica definitiva dei corrispettivi del contratto, e, quindi, sono ricavi a tutti gli effetti.

F.II.b. Altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (“claims”)

Tali richieste sono per lo più riferite a maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente, a maggiori lavori eseguiti, a varianti di lavori non formalizzate in atti aggiuntivi, ecc. Ove il contratto preveda la emissione in contraddittorio di stati di avanzamento, tali richieste assumono normalmente la forma di “riserve” avanzate dall'appaltatore e vengono iscritte nell'apposito libro di cantiere.

La definizione dei corrispettivi aggiuntivi richiede normalmente tempi lunghi e può anche raggiungersi diversi anni dopo la chiusura della commessa, spesso a seguito di un giudizio arbitrale. Tale definizione comporta di frequente un ridimensionamento sostanziale degli importi richiesti. Conseguenza a ciò un elevato grado di incertezza sugli ammontari che verranno riconosciuti e sui tempi d'incasso. Pertanto, le predette richieste vanno contabilizzate con il rispetto del principio contabile della prudenza e quindi il rimborso dell'onere od il provento devono essere rilevati come differimento di costi o riconoscimento

di ricavi, limitatamente agli ammontari la cui manifestazione e quantificazione siano ragionevolmente certi.

Se la contabilizzazione avviene in esercizi successivi alla chiusura della commessa, e se gli ammontari sono significativi, dovrà farsene menzione nella nota integrativa.

G. Costi di acquisizione della commessa, costi pre-operativi, oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa

G.I. Costi per l'acquisizione della commessa

I costi per l'acquisizione della commessa (studi, ricerche, ecc.), inclusi quelli relativi alla partecipazione a gare, vanno addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, in quanto rappresentano costi di natura ricorrente necessari per la normale attività commerciale o di procacciamento degli affari per tale settore aziendale. È tuttavia accettabile differire tali costi tra quelli pre-operativi e, pertanto, trattarli secondo i principi previsti per questi ultimi nel successivo paragrafo *G.II.*, purché siano specificamente sostenuti per una commessa e l'assegnazione della commessa avvenga nello stesso esercizio o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio ed, infine, il costo sia recuperabile dal margine di commessa. Il differimento dei costi per l'acquisizione della commessa effettuato in deroga a quanto sopra descritto non è ammesso.

G.II. Costi pre-operativi

I costi pre-operativi sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo.

Tra i costi pre-operativi rientrano:

- i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;
- i costi di organizzazione e di avvio della produzione (per lavorazioni in stabilimento);
- i costi per l'impianto e l'organizzazione del cantiere, cioè quelli per l'approntamento delle installazioni di cantiere, per il trasporto in cantiere del macchinario, per gli allacciamenti, ecc.

Se l'impresa adotta il criterio della commessa completata, i costi pre-operativi vanno rilevati con gli stessi criteri con cui si rilevano i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere. In tal caso la loro contabilizzazione non comporta problematiche particolari.

Se invece l'impresa adotta il criterio della percentuale di completamento, tali costi devono essere differiti (normalmente tra le "Immobilizzazioni Immateriali — Altre") quando sostenuti ed ammortizzati negli esercizi successivi in funzione dell'avanzamento dei lavori determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Una parte dei costi considerati pre-operativi può essere sostenuta quando già le opere sono iniziate (es: la progettazione esecutiva delle ultime lavorazioni, effettuata quando le precedenti lavorazioni sono in corso). In tal caso nella quota dei costi pre-operativi da imputare ai primi esercizi va compresa anche la quota dei costi ancora da sostenere, prudenzialmente stimata. Conseguenza a ciò che, applicando il criterio della percentuale di completamento, al fine di differire e ripartire correttamente negli esercizi successivi i costi pre-operativi, le procedure contabili amministrative delle imprese devono prevedere una rilevazione degli stessi, suddivisi per commessa, separatamente dagli altri costi.

G.III. Oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa

Tra gli oneri che normalmente vengono sostenuti dopo la chiusura dei lavori, possono comprendersi:

- i costi di smobilizzo del cantiere, cioè quelli per rimuovere le installazioni, quelli per il rientro dei macchinari in sede, quelli per il trasporto dei materiali non utilizzati in altro cantiere o in sede, incluse le perdite sui materiali abbandonati;
- i costi per il collaudo delle opere eseguite;
- gli oneri per penalità contrattuali, quelli per il rifacimento di opere secondo le prescrizioni del committente, quelli per la sistemazione di “riserve” avanzate da subappaltatori o subfornitori;
- ove contrattualmente previsto, gli oneri per la manutenzione delle opere nel periodo successivo alla consegna;
- gli oneri per garanzie contrattuali.

Adeguati stanziamenti devono essere effettuati per tali costi, calcolati in base ad un'attendibile previsione. Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, tali costi vanno inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo ed i relativi stanziamenti devono incidere sul risultato della stessa. Qualora invece si applichi il criterio delle misurazioni fisiche o altri simili, gli stanziamenti devono essere effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.

Gli stanziamenti sono iscritti al passivo, normalmente tra i “Fondi per rischi ed oneri”.

G.IV. Materiali in attesa di impiego nella commessa

Sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento che quello della commessa completata, i materiali acquistati per l'esecuzione dell'opera a piè d'opera o, comunque, in attesa di impiego, ove di per sé non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo, devono essere esposti, quale componente dell'attivo patrimoniale, tra le rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e come tali valorizzate. Conseguentemente la differenza tra le rimanenze finali e iniziali viene esposta nel conto economico a diminuzione o aumento (a seconda dei casi) del costo di produzione.

H. Accantonamenti a fronte di perdite prevedibili

H.I.a. Secondo quanto indicato nel Principio contabile 11 *Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati*, uno dei principali postulati del bilancio d'esercizio è rappresentato dal principio della prudenza, secondo cui i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite previste, anche se non realizzate, devono essere riflesse in bilancio.

Sulla base di tale principio, indipendentemente dal criterio di valutazione adottato (criteri della percentuale di completamento o della commessa completata), nel caso si preveda che, per il completamento di una commessa, si debba sostenere una perdita (a livello di margine industriale), tale perdita dovrà nella sua interezza essere riconosciuta, iscrivendo in bilancio un apposito fondo o riducendo il valore delle rimanenze finali.

Tale perdita dovrà quindi essere rilevata nell'esercizio in cui essa sia prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti. La perdita verrà rilevata effettuando un pari stanziamento tra i Fondi per rischi ed oneri o, a seconda dei casi, riducendo per pari importo la valutazione delle rimanenze.

Le perdite così accertate vanno riconosciute indipendentemente dallo stato di avanzamento delle commesse stesse. Non è possibile compensare tali perdite con margini

positivi previsti su altre commesse. Al fine del riconoscimento delle perdite, le commesse, come definite nel paragrafo A.I.a, vanno quindi prese in esame individualmente.

H.I.b. I ricavi ed i costi di commessa da considerare per determinare le perdite prevedibili sono tutti quelli indicati rispettivamente nei punti B.II. e B.III. Pertanto, nello stimare i ricavi futuri bisognerà tener conto anche dei proventi che prevedibilmente si conseguiranno a seguito della definizione delle richieste per corrispettivi aggiuntivi (claims) pendenti o da avanzare, secondo quanto indicato nella Sezione F di questo Principio. Tra i costi previsti andranno inclusi sia i costi diretti che quelli indiretti (costi generali di produzione), nonché i prevedibili oneri derivanti dalla definizione di “riserve” avanzate, o da avanzare, dai subappaltatori e quelli per penalità contrattuali, prudenzialmente valutati.

Gli oneri ed i proventi finanziari non rientrano nel margine di commessa e non sono da considerare, salvo quanto indicato nella successiva Sezione L di questo Principio.

H.I.c. Per il corretto riconoscimento delle eventuali prevedibili perdite sulle commesse è necessario che le imprese attuino adeguati e idonei sistemi di preventivazione e di controllo dell'andamento dei lavori in corso.

I. Preventivi di costo e di ricavo

I.I. I preventivi dei costi e dei ricavi costituiscono uno strumento indispensabile per la gestione del contratto, per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento e per la tempestiva rilevazione delle prevedibili perdite di commessa nel caso di applicazione sia del criterio della percentuale di completamento, che di quello della commessa completata.

In particolare, le previsioni devono essere periodicamente aggiornate sulla base delle risultanze a consuntivo e dei fatti ed eventi che emergono nel corso della commessa. Il processo previsionale, di solito, si articola come segue:

- previsioni di massima al momento dell'offerta;
- previsioni analitiche, a livello di voce o di fase di lavoro previsto dal contratto, una volta acquisito il contratto;
- raffronto periodico (su base mensile o trimestrale) con i costi ed i ricavi consuntivati;
- analisi delle varianze;
- conseguente ripreventivazione.

I.II. I costi ed i ricavi da considerare nelle previsioni sono naturalmente quelli definiti di commessa ai punti B.III. e B.II.; pertanto, i costi vanno suddivisi tra quelli di diretta imputazione (materiali, subappalti, manodopera diretta, ecc.) e quelli indiretti, rappresentati dai costi generali di produzione o industriali e dai costi del reparto progettazione.

Nell'ambito dei predetti costi vanno ulteriormente individuati i costi pre-operativi e gli oneri di commessa che si manifestano dopo il completamento del lavoro e, tra essi, i costi di chiusura cantiere, indicati nella Sezione G.

I.III. Le previsioni dei ricavi devono tener conto delle clausole revisionali contenute nel contratto con il committente. Le previsioni dei costi devono tener conto anche dei prevedibili effetti dell'inflazione determinati sulla base di ragionevoli ipotesi di aumento del costo della vita (previsti aumenti del costo del lavoro e degli altri costi) e delle clausole revisionali contenute nei contratti con i subappaltatori e fornitori. Nel caso in cui le clausole di revisione prezzi convenute con il committente consentano di compensare le previsioni di aumento nei costi, inclusi gli effetti delle clausole di revisione prezzi relative ai contratti con subappaltatori, si può, per semplicità di calcolo e per assicurare maggiore univocità, non

considerare alcun effetto inflazionistico futuro nella predisposizione sia dei preventivi iniziali sia dei loro aggiornamenti.

I.IV. Nel caso di ricavi in valuta estera si rende necessario tenere conto, nelle previsioni ed aggiornamenti dei ricavi, dei cambi applicati ai corrispettivi già fatturati ed agli anticipi ed acconti già ricevuti, nonché delle operazioni di copertura dei rischi di cambio poste in essere, convertendo quindi solo il residuo prezzo del contratto, non coperto da rischi di cambio, in essere alla data di predisposizione dei preventivi e dei loro aggiornamenti. Ai fini delle valutazioni di bilancio tale cambio dovrà comunque corrispondere a quello di fine esercizio (vedasi paragrafo *M.I.*).

Analogamente si dovrà operare ai fini delle previsioni dei costi in valuta estera e dei loro aggiornamenti.

L. Proventi e oneri finanziari

L.I. I proventi e gli oneri finanziari costituiscono rispettivamente componenti positivi e negativi di reddito e vanno imputati direttamente al conto economico al momento in cui maturano o sono sostenuti, sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento sia che venga applicato il criterio della commessa completata.

L.II. Se viene seguito il criterio della commessa completata, è accettabile imputare ai costi di commessa, includendoli nel valore (al costo) delle rimanenze, gli interessi passivi sui capitali presi a prestito specificatamente per la commessa e per essa effettivamente utilizzati in aggiunta agli anticipi ed acconti ricevuti dal committente, purché sussistano le seguenti condizioni:

1. trattasi di commesse con tempi di realizzazione eccedenti i dodici mesi;
2. l'impresa non riceva anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e quindi la quota non finanziata dal committente è rilevante;
3. l'impresa disponga di un sistema amministrativo che consenta di seguire i flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;
4. l'impresa sia in grado di effettuare un'attendibile previsione dei capitali che verranno effettivamente presi a prestito specificatamente per l'esecuzione della commessa, tenuto conto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente;
5. gli interessi su tali capitali siano recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

Quanto sopra è ritenuto accettabile in quanto tali interessi passivi rappresentano un onere sostenuto per l'esecuzione ed il completamento di un'opera che richiede un periodo pluriennale.

Sia ai fini della preparazione del preventivo che della rilevazione dei costi consuntivi non è accettabile l'utilizzo di interessi figurativi o di computo, né è accettabile considerare i soli interessi passivi senza tener conto degli eventuali proventi finanziari connessi agli anticipi ed agli acconti ricevuti dal committente.

L.III. Nel caso in cui venga applicato il criterio della percentuale di completamento, gli interessi passivi ed i proventi finanziari, come indicato in precedenza, costituiscono rispettivamente componenti positivi e negativi di reddito dell'impresa nel suo complesso e vanno imputati a conto economico nel periodo in cui maturano.

Ciò in considerazione del fatto che, nella normalità dei casi, i lavori su ordinazione vengono finanziati dai committenti stessi attraverso l'erogazione di anticipi e acconti e quindi l'esecuzione di commesse, anche ultrannuali, non comporta, salvo situazioni di

patologia del contratto, significativi sbilanci o eccedenze finanziarie e, quindi, oneri o proventi finanziari.

Vi sono tuttavia casi in cui, in virtù delle clausole contrattuali o altro, gli aspetti finanziari costituiscono, a prescindere da situazioni patologiche sopravvenute, un elemento determinante nel valutare la redditività della commessa. In tali situazioni, e limitatamente all'applicazione del metodo del costo sostenuto (cost-to-cost) o altri metodi in cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, è accettabile considerare gli oneri ed i proventi finanziari quali costi e proventi di commessa e, come tali, farli partecipare ai risultati d'esercizio in funzione dell'avanzamento di commessa, purché sussistano le seguenti condizioni.

1. Tale impostazione deve essere seguita per tutte le commesse dell'impresa, o, almeno, per quelle che presentino caratteristiche tali da generare rilevanti squilibri nei flussi finanziari.

Tali caratteristiche devono essere oggettivamente riscontrabili, riconducibili alla tipologia o alle clausole del contratto, alle modalità di approvvigionamenti o di subappalto o di esecuzione dei lavori ed essere strutturali alla commessa a prescindere dalle patologie che potessero verificarsi in corso di esecuzione.

2. L'impresa deve disporre di un sistema amministrativo che consenta di:

— formulare attendibili previsioni dell'andamento temporale e quindi dei flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;

— prevenire gli oneri ed i proventi finanziari relativi alle eccedenze o agli sbilanci finanziari di commessa previsti in ciascun esercizio;

— rilevare a consuntivo, in corso d'opera, tali flussi determinandone i relativi effetti in termini di maggiori o minori oneri e proventi finanziari;

— analizzare le variazioni e su questa base ripreventivare.

Considerare gli oneri finanziari netti quali costi di commessa comporta, in applicazione di un metodo di valutazione dei lavori in funzione dei ricavi e dei costi previsti, quanto segue:

— includere nei preventivi di commessa, tra i costi, i previsti oneri finanziari al netto dei proventi finanziari;

— determinare il valore dei lavori eseguiti sulla base dei costi comprensivi degli oneri finanziari, al netto dei proventi, calcolati sugli sbilanci o eccedenze finanziarie delle commesse effettivamente verificatisi;

— rilevare a conto economico, per natura, gli oneri finanziari netti in base al periodo di maturazione;

— dare menzione nella nota integrativa del trattamento contabile seguito.

La rilevazione degli oneri finanziari netti quali costi di commessa non trova giustificazione né modalità applicative in sede di applicazione del metodo delle misurazioni fisiche o altri similari.

Va sottolineata la complessità del predetto sistema amministrativo necessario per rilevare gli oneri finanziari netti quali costi di commessa nonché le difficoltà connesse alla previsione degli oneri netti che verranno realmente sostenuti. L'onerosità di tale sistema va misurata alla luce dei vantaggi che tale sistema consente in termini di migliore correlazione dei costi e proventi d'esercizio.

M. Prezzi contrattuali e costi espressi in moneta estera

M.I. Problemi particolari si incontrano nella valutazione delle opere in corso di esecuzione con il criterio della percentuale di completamento in presenza di prezzi

contrattuali espressi in moneta estera, ovvero quando il prezzo, pur pattuito in moneta nazionale, sia da quantificarsi in funzione dei tassi di cambio con una moneta estera.

Nei contratti in moneta estera, per la valutazione delle rimanenze per opere in corso di esecuzione, occorre procedere come segue (vedasi anche esemplificazione in Allegato II):

1. Determinazione del valore delle opere eseguite nella moneta contrattuale.

Ove sia applicato il metodo del costo sostenuto (cost-to-cost), tale valore si ottiene moltiplicando il prezzo contrattuale complessivo, nella moneta pattuita, per il rapporto tra costi sostenuti e costi totali previsti.

Ove invece per la valutazione delle opere in corso di esecuzione sia applicato il metodo delle misurazioni fisiche o quello delle unità prodotte, tale valore deve risultare dalla sommatoria delle quantità o unità prodotte moltiplicate per i relativi prezzi contrattuali.

Altre similari modalità di calcolo potranno essere adottate per altri metodi di valutazione seguiti.

2. Detrazione dal valore delle opere eseguite, determinato nella moneta contrattuale, come indicato nel precedente punto 1, degli importi, espressi nella stessa moneta, già contabilizzati a ricavo e fatturati.

L'importo netto risultante dalla differenza tra il valore delle opere eseguite espresso nella moneta contrattuale e gli importi espressi nella stessa moneta e fatturati, rappresenterà il valore delle opere eseguite residue, costituenti le rimanenze, che occorre convertire nella moneta nazionale.

3. Conversione della parte di tale valore, a fronte del quale vi siano anticipi e acconti (esclusi quelli contabilizzati a ricavo, di cui al punto 2), al cambio in cui gli stessi sono stati contabilizzati (cambio in vigore alla data di fatturazione o, se non fatturati, a quello di incasso; vedasi paragrafo *M.II.*).

Ove identificabile sulla base del contratto ovvero, quando ciò non sia possibile, in pro-quota, si deve determinare la parte degli anticipi riferibile alle opere già eseguite e solo questa quota concorrerà a determinare la parte delle opere da convertirsi al cambio degli anticipi stessi.

4. Conversione al cambio in vigore alla data di bilancio della parte residua del valore delle opere eseguite (rappresentative di quelle non ancora fatturate), salvo che non sono stati stipulati contratti a termine di copertura specifica.

Se invece sono stati stipulati dei contratti a termine di copertura specifica dell'intera commessa a lungo termine al momento della stipulazione del contratto oggetto della commessa, la conversione va effettuata utilizzando il cambio alla data di stipulazione del contratto a termine di copertura. La variazione di cambio dei contratti a termine tra il cambio alla data di stipulazione del contratto a termine ed il cambio a termine previsto contrattualmente va rilevata a conto economico sulla durata del contratto a termine per competenza, come un interesse, secondo quanto indicato nel Principio contabile 26.

Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, ai fini dell'aggiornamento dei preventivi su cui si basa detta valutazione, i ricavi da fatturare ed i costi da sostenere in moneta estera vanno determinati utilizzando il cambio in vigore alla data di bilancio ovvero in presenza di contratti a termine di copertura specifica della commessa a lungo termine al cambio in vigore alla data di stipulazione del contratto di copertura.

M.II. Le passività per anticipi o acconti non rappresentano normalmente debiti numerari, bensì debiti a fronte di prestazioni o ricavi da rendere e quindi, in quanto tali, non rappresentano passività in valuta e quindi vanno contabilizzati al cambio in vigore al momento della fatturazione e, se trattasi di anticipi non fatturati, al cambio dell'incasso ed a

tale cambio “storico” vanno mantenuti, senza quindi essere allineati ai cambi in vigore alla fine di ciascun esercizio.

Ove invece gli anticipi fossero da considerarsi debiti numerari, in quanto rimborsabili autonomamente in valuta e non già rilevabili a deconto dei corrispettivi liquidati, essi vanno convertiti secondo quanto previsto per tali debiti nel Principio contabile 26 *Operazioni e partite in moneta estera*.

M.III. Nell'impostazione data, i proventi di commessa affluiscono al conto economico al cambio in vigore al momento di fatturazione del corrispettivo o, in presenza di contratti a termine di copertura, al cambio alla data di stipulazione dei contratti stessi. Ciò sia nel caso che gli importi di volta in volta fatturati vengano imputati direttamente a ricavo d'esercizio, sia che essi vengano prima rilevati come anticipi o acconti e successivamente accreditati a ricavo.

M.IV. Gli utili e le perdite che originano da variazioni di cambio si distinguono in:

— utili o perdite che originano da variazioni di cambio della valuta contrattuale che si verificano tra la data del contratto e la data in cui il corrispettivo viene fatturato (o, se non fatturato, quando incassato);

— utili o perdite che originano da variazioni di cambio che si verificano tra la data di fatturazione del corrispettivo e la data di effettivo incasso².

I primi sono da ritenersi una componente del margine operativo di commessa, tenuto conto che essi sono strettamente connessi e interdipendenti con altri elementi contrattuali o fatti afferenti il contratto che incidono sul margine operativo.

Ad esempio, le variazioni di cambio che originano gli utili e le perdite spesso comportano variazioni nello stesso senso dei costi di acquisto dei materiali o di lavorazione. Tali utili o perdite vanno quindi rilevati ad incremento o decremento del valore delle opere eseguite (e perciò dei ricavi di commessa) quando si manifestano (cioè quando varia il tasso di cambio tra valuta nazionale e valuta estera contrattuale).

Diversi sono gli utili o perdite su cambio che maturano sui corrispettivi fatturati cioè, nella normalità dei casi, sui crediti numerari liquidi ed esigibili. Questi normalmente non sono connessi con l'attività operativa tipica dell'impresa, ma invece sono da ricollegarsi all'attività finanziaria e trovano riscontro con le altre componenti finanziarie di reddito. Tali utili o perdite vanno quindi rilevati in conformità a quanto indicato nel Principio contabile 26 con imputazione alla voce 17 *bis* del conto economico.

M.V. Nel caso di applicazione del criterio della commessa completata valgono i criteri generali esposti nel Principio contabile 26.

M.VI. A tali criteri generali va anche fatto riferimento per quanto attiene alla rilevazione dei costi sostenuti per l'esecuzione della commessa.

N. Rettifiche di ricavo o costo successivamente alla chiusura della commessa

È normale, per le aziende che eseguono lavori su ordinazione (specie se a lungo termine), che emergano, successivamente alla chiusura delle commesse, sopravvenienze attive e passive rispettivamente per ricavi che non potevano essere rilevati a causa del loro incerto realizzo e per conguagli di costo rispetto alle stime effettuate in base agli elementi a quel tempo disponibili. Tali sopravvenienze vanno rilevate nell'esercizio in cui si verificano come

² Per le situazioni nelle quali vi siano contratti a termine di copertura specifica o anticipi già incassati si fa riferimento al paragrafo *M.I.*

valore della produzione o costi di produzione di quell'esercizio. Se di entità significativa, ne va data informazione nella nota integrativa.

O. Ritenute a garanzia

Le ritenute a garanzia rappresentano le somme trattenute dal committente, al momento del pagamento delle fatture afferenti la commessa, a titolo di garanzia prevista dal contratto. Tali ammontari vengono pagati alla cessazione del periodo di garanzia. Trattasi quindi normalmente di crediti il cui incasso si verificherà dopo il periodo di dodici mesi dall'emissione della fattura e vanno pertanto classificati tra i crediti con scadenza oltre l'esercizio.

P. Nota integrativa

Per quanto attiene le voci di bilancio tipiche delle imprese che eseguono lavori su ordinazione, la nota integrativa deve includere le seguenti informazioni:

a) i principi contabili adottati, precisando il criterio seguito per il riconoscimento dei ricavi (criterio della percentuale di completamento o criterio del contratto completato), il metodo di valutazione dei lavori in corso (costo sostenuto, misurazione fisica. ecc.) ed i motivi che hanno indotto alla scelta, i criteri di contabilizzazione dei costi pre-operativi, di quelli a chiusura lavori, dei costi per gare, dei "claims", ecc.;

b) gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi, se significativi.

c) le incertezze e le attività e passività potenziali connesse a contratti, se di entità significativa;

d) ammontari, se significativi, degli impegni, in particolare quelli per lavori da eseguire (portafoglio lavori), se non già inclusi nei conti d'ordine;

e) il valore della produzione, i costi e gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che deriverebbero dall'applicazione del criterio della percentuale di completamento, nel caso in cui venga adottato il criterio della commessa completata per le commesse a lungo termine per le quali vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento. Le stesse informazioni, in caso di effetti significativi sul bilancio, per le commesse a breve termine;

f) il trattamento contabile seguito per gli oneri e proventi finanziari, nel caso se ne sia tenuto conto nella valutazione dei lavori;

g) I rapporti con i consorzi cui l'impresa partecipa, indipendentemente dalla quota di partecipazione, con particolare riferimento ai lavori ottenuti da tali consorzi o ad essi affidati.

h) gli eventuali cambiamenti nei criteri e nelle metodologie di valutazione, con i relativi effetti;

i) il valore complessivo dei lavori eseguiti, ove le rimanenze siano esposte al netto degli acconti;

l) l'ammontare dei corrispettivi aggiuntivi ("claims") compresi rispettivamente nelle rimanenze e nel valore della produzione, nonché quello delle rettifiche di valore operate sulle rimanenze;

m) ove già non riflesse nello stato patrimoniale, la suddivisione tra debiti per anticipi su lavori da eseguire ed acconti corrisposti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti;

n) per le aziende partecipanti a consorzi, l'elenco, con relativa descrizione, delle significative partecipazioni ai consorzi, con l'indicazione della quota di partecipazione e delle clausole che comportano significativi impegni.

EFFETTO DELL'AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO

DATI DEL CONTRATTO:

a.	Prezzo	1.000
b.	Preventivo di costo totale	
	all'inizio del progetto	800
	alla fine del primo esercizio	800 (1° aggiornamento)
	alla fine del secondo esercizio	840 (2° aggiornamento)
c.	Costo consuntivo	
	alla fine del primo esercizio	200
	alla fine del secondo esercizio	304
	alla chiusura della commessa	<u>326</u>
		<u>830</u>

DETERMINAZIONE DELL'UTILE LORDO DEL CONTRATTO

		Esercizio		
		1	2	3 (chiusura)
Prezzo del contratto	A	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>
Costi consuntivi accumulati in commessa		200	504	830
Costi stimati per il completamento		<u>600</u>	<u>336</u>	
	B	<u>800</u>	<u>840</u>	<u>830</u>
Utile lordo del contratto (A-B)		200	160	170
Percentuale di completamento = rapporto tra costi consuntivi e totale preventivo di costo:				
1° esercizio		25%		
2° esercizio			60%	
3° esercizio (chiusura)				100%
Utile lordo complessivo alla chiusura di ciascun esercizio		<u>50</u>	<u>96</u>	<u>170</u>
Utile lordo maturato nell'esercizio		<u>50</u>	<u>46</u>	<u>74</u>

EFFETTO DELL'AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO ALLA FINE DEL SECONDO ESERCIZIO:

Percentuale di completamento alla fine del secondo esercizio (rapporto tra costi consuntivati e costi per preventivo aggiornato)	<u>504</u>	
	840	= 60%
60% di 160 (utile lordo del contratto sulla base del preventivo aggiornato)		96
60% di 200 (utile lordo del contratto sulla base del preventivo originario)		<u>(120)</u>
Effetto dell'aggiornamento		<u>(24)</u>

COMPOSIZIONE DELL'UTILE LORDO DELLA COMMESSA PER IL SECONDO ESERCIZIO:

Percentuale di il avanzamento nel secondo esercizio (60% - 25%)	35%	
Utile lordo maturato nel secondo esercizio rappresentato dal 35% dall'utile lordo del contratto determinato in base al preventivo aggiornato, pari a 160		56
Meno - Maggiore utile lordo del contratto riconosciuto alla fine del primo esercizio rispetto al preventivo aggiornato:		
- 25% (percentuale di completamento alla fine del primo esercizio) dell'utile all'epoca preventivato (25% di 200) =	50	
- Meno 25% dell'utile da preventivo aggiornato (25% di 160) =	<u>40</u>	<u>10</u>
		<u>46</u>

RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI PRECEDENTI

	Esercizio		
	1	2	3 (chiusura)
Rappresentazione del valore della produzione e dei relativi costi:			
Ricavi	-	-	1.000
Variazioni rimanenze	<u>250</u>	<u>350</u>	<u>(600)</u>
Valore della produzione	250	350	400
Costi	<u>(200)</u>	<u>(304)</u>	<u>(326)</u>
Utile lordo maturato nell'esercizio	<u>50</u>	<u>46</u>	<u>74</u>

DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE RIMANENZE IN PRESENZA DI PREZZI
CONTRATTUALI IN VALUTA ESTERA (METODO DEL COST-TO-COST)

	Esercizio			
		1	2	3 (chiusura)
Prezzo del contratto, in moneta contrattuale	\$ 1000			
Cambio alla chiusura dell'esercizio:	1\$ = €	0,80	0,85	0,90
Costi consuntivi	(A) €	258,228	516,456	774,684
Costi stimati per il completamento	€	<u>516,456</u>	<u>258,228</u>	-
Totale preventivo di costo	(B) €	<u>774,684</u>	<u>774,684</u>	<u>774,684</u>
Percentuale di completamento (A)-(B):		33,33%	66,66%	100%
Valutazione delle rimanenze al termine dell'esercizio				
Prezzo contrattuale rapportato all'avanzamento	\$	333	666	1.000
Meno - Importi già contabilizzati a ricavo		<u>(200)</u>	<u>(500)</u>	<u>(900)</u>
Rimanenze in moneta contrattuale		<u>133</u>	<u>166</u>	<u>100</u>
Rimanenze in euro (al cambio di fine esercizio)		<u>106,4</u>	<u>141,1</u>	<u>90</u>