

## OIC 23 *Lavori in corso su ordinazione* – Sintesi dei principali interventi

- Dal principio sono stralciati i paragrafi riguardanti le commesse in valuta estera in attesa dell'approvazione dell'OIC 26
- Si definiscono in modo puntuale i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento (esistenza di un contratto vincolante tra le parti, risultato della commessa stimato attendibilmente, diritto al corrispettivo che matura con ragionevole certezza con l'esecuzione dei lavori, non vi sono incertezze relative a condizioni contrattuali o fattori esterni che rendano dubbia la capacità dei contraenti di adempiere le proprie obbligazioni)
- Si chiarisce che, in presenza di commesse di durata ultrannuale, è preferibile applicare il criterio della percentuale di completamento se soddisfatte determinate condizioni; in caso contrario, si applica il criterio della commessa completata
- È chiarito che, in presenza di commesse di breve termine, è possibile applicare o il criterio della commessa completata (in quanto non produce normalmente effettivi distorsivi) o il criterio della percentuale di completamento
- Per esigenza di chiarezza sono aggiunte alcune definizioni, tra cui: ricavi e costi di commessa, revisione prezzo, varianti, stato avanzamento lavori, incentivi
- Rilevazione degli anticipi e acconti; se il ricavo maturato è definitivamente riconosciuto all'appaltatore, essi sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo (voce A.1 CE): è eliminata l'opzione che consentiva la rilevazione al passivo pur in presenza di corrispettivi definitivi
- Perdite probabili per il completamento dei lavori iscritte a riduzione del valore delle rimanenze: è eliminata l'opzione che ne consentiva l'iscrizione tra i fondi rischi
- Integrazioni sul trattamento contabile degli incentivi, penali e *claims*
- Sono effettuate alcune precisazioni in merito alle "altre tipologie di costi di commessa", con particolare riferimento ai costi per l'acquisizione di una commessa e ai costi pre-operativi

È auspicabile che i commenti ricevuti:

- se riferiti ad aspetti trattati dal documento, includano un preciso riferimento al numero del relativo paragrafo;
- risultino chiaramente motivati;
- esprimano delle alternative rispetto ai trattamenti previsti nel documento.

Si invita a far pervenire eventuali osservazioni preferibilmente entro il **31 maggio 2013** all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.69766830.

## PRINCIPI CONTABILI



## Lavori in corso su ordinazione

### **BOZZA PER LA CONSULTAZIONE**

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il **31 maggio 2013** all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.



## OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione

Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili (2010), l'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 23, allo scopo di renderne più agevole e coordinata la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali.

### INDICE

<b>Finalità del principio</b>	1-2
<b>Ambito di applicazione</b>	3-5
<b>Definizioni</b>	6-20
<i>Tipologie di commessa</i>	18-20
<b>Classificazione</b>	21-26
<b>Ricavi e costi di commessa</b>	27-34
- <i>Ricavi di commessa</i>	27-28
- <i>Costi di commessa</i>	29-34
<b>Criteri di valutazione</b>	35-50
<i>Modifica dei criteri di valutazione</i>	49-50
<b>Rilevazione dei costi e ricavi di commessa</b>	51-90
- <i>Applicazione del criterio della percentuale di completamento</i>	51-60
- <i>Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento</i>	61-82
- <i>Metodo del costo sostenuto</i>	65-71
- <i>Metodo delle ore lavorate</i>	72-76
- <i>Metodo delle unità consegnate</i>	77-78
- <i>Metodo delle misurazioni fisiche</i>	79-82
- <i>Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati</i>	83-86
- <i>Applicazione del criterio della commessa completata</i>	87-90
<b>Altre tipologie di ricavi di commessa</b>	91-98
<b>Altre tipologie di costi di commessa</b>	99-106
<b>Rilevazione di perdite probabili</b>	107-109
<b>Preventivi di costo e ricavo</b>	110-112

<b>Oneri finanziari</b>	113-116
<b>Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa</b>	117
<b>Ritenute a garanzia</b>	118
<b>Nota integrativa</b>	119-121

<b>Finalità del principio</b>	
1.	Il principio contabile OIC 23 ha lo scopo di disciplinare il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per i lavori in corso su ordinazione. Più in particolare, il principio definisce la nozione di lavoro in corso su ordinazione, i criteri per la rilevazione, classificazione, valutazione nel bilancio d'esercizio nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.
2.	Per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione è necessario adottare un efficace sistema di previsione e rendicontazione interna. La società esamina e, se necessario, rivede periodicamente le stime dei ricavi e dei costi di commessa. Tale sistema assume caratteristiche differenti a seconda del criterio di valutazione adottato e delle metodologie applicative seguite.
<b>Ambito di applicazione</b>	
3.	Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
4.	Il principio si applica per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione nei bilanci degli appaltatori o degli esecutori del lavoro.
5.	Il principio non si applica alle seguenti attività: <ul style="list-style-type: none"> <li>- beni destinati alla vendita (OIC 13);</li> <li>- beni strumentali prodotti internamente (OIC 16).</li> </ul>
<b>Definizioni</b>	
6.	<p>Un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.</p> <p>I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste. Non rappresentano lavori in corso su ordinazione, i beni che normalmente la società produce per il magazzino e vende successivamente, ai quali si applica l'OIC 13.</p>
7.	I lavori in corso su ordinazione sono affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad es., la vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad es., servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.
8.	Per lavoro in corso su ordinazione di durata ultrannuale s'intende un contratto di esecuzione che investe un periodo superiore a dodici mesi. Per durata s'intende il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi entrambe determinate dal contratto; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto.
9.	<p>I ricavi di commessa (o ricavi a preventivo) sono costituiti dai corrispettivi complessivi pattuiti tra il committente e l'appaltatore per l'esecuzione o la fornitura dei beni e/o servizi previsti nel contratto.</p> <p>I costi di commessa (o costi a preventivo) comprendono i costi attribuibili a una commessa che si stima di sostenere per l'esecuzione o la fornitura dei beni e/o servizi previsti nel contratto.</p> <p>Il risultato (o margine) di commessa rappresenta la differenza tra i ricavi di commessa e i costi di commessa.</p>
10.	I costi consuntivi di commessa rappresentano i costi sostenuti riferiti a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto ed una certa data antecedente al completamento della commessa stessa (ad esempio alla data di redazione del bilancio).
11.	Lo stato di avanzamento (o percentuale di completamento) rappresenta, in termini percentuali o in base a misurazioni fisiche, l'entità dei lavori in corso già eseguiti dall'appaltatore ad una certa data antecedente al completamento della commessa (ad esempio alla data di redazione del bilancio).
12.	Il ricavo maturato (o corrispettivo maturato) rappresenta la quota dei ricavi di commessa determinata con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori ad una certa data.

<p>13. Gli anticipi rappresentano importi corrisposti dai committenti generalmente prima dell'inizio o all'inizio dei lavori.</p> <p>Gli acconti (o fatturato di rata) rappresentano importi corrisposti, in via non definitiva, dai committenti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, non necessariamente determinati in funzione del valore dei lavori eseguiti (generalmente per ragioni finanziarie).</p>
<p>14. La revisione prezzi rappresenta una maggiorazione dei ricavi di commessa in base a formule o indici espressamente previsti dal contratto per il riconoscimento, da parte del committente o di terzi, di un ammontare a titolo di rimborso del maggior onere derivante dall'aumentato costo di alcuni fattori produttivi.</p> <p>15. Le varianti rappresentano delle richieste del committente che modificano l'oggetto del lavoro originario che deve essere svolto in base al contratto.</p> <p>16. Le altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (i.e. <i>claims</i>) rappresentano corrispettivi aggiuntivi a fronte di maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente, a maggiori lavori eseguiti o varianti di lavori non formalizzate in atti aggiuntivi.</p> <p>17. Gli incentivi rappresentano ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi.</p>
<p><b>Tipologie di commesse</b></p>
<p>18. In base alla determinazione del prezzo complessivo dell'opera, è possibile individuare due tipi di contratti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• contratti a corrispettivo predeterminato;</li> <li>• contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine.</li> </ul>
<p>19. Nei contratti a corrispettivo predeterminato, l'appaltatore si impegna ad eseguire l'opera sulla base di un prezzo contrattuale predeterminato o dei prezzi pre-determinati per le singole voci di lavoro. Al fine di contenere i rischi dell'impegno assunto, il prezzo predeterminato può essere oggetto di clausole di revisione di prezzo per adeguarlo ad aumenti dei relativi costi. Altri motivi tipici che portano ad una variazione del prezzo possono essere la richiesta di modifiche all'originario progetto da parte del committente, regolamentato da un apposito atto aggiuntivo (ad es., varianti in corso d'opera) ovvero l'adeguamento <i>ex lege</i> (art. 1664 c.c.).</p> <p>Ai contratti a corrispettivo predeterminato possono essere ricollegati quelli basati sulle unità prodotte, nei quali viene stabilito contrattualmente un prezzo fisso per unità di prodotto. Il prezzo complessivo finale varia dunque in relazione alle quantità prodotte.</p>
<p>20. Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine, il corrispettivo riconosciuto all'appaltatore 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. In entrambi i casi, la determinazione del margine è stabilita contrattualmente.</p> <p>Il margine della società appaltatrice può essere proporzionale ai costi sostenuti ovvero essere predeterminato se calcolato come percentuale fissa dei costi stimati inizialmente. Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo, il corrispettivo contrattuale non è predeterminato, ma è calcolato in funzione dei costi sostenuti dall'appaltatore.</p>
<p><b>Classificazione</b></p>
<p>21. I lavori su ordinazione sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce 3 "<i>Lavori in corso su ordinazione</i>", come di seguito indicato:</p> <p style="padding-left: 20px;"><i>C) Attivo circolante:</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>I - Rimanenze:</i></p> <p style="padding-left: 60px;">1) <i>materie prime, sussidiarie e di consumo;</i></p> <p style="padding-left: 60px;">2) <i>prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;</i></p> <p style="padding-left: 60px;"><u>3) <i>lavori in corso su ordinazione;</i></u></p> <p style="padding-left: 60px;">4) <i>prodotti finiti e merci;</i></p> <p style="padding-left: 60px;">5) <i>acconti.</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Totale.</i></p>
<p>22. I crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi a titolo definitivo sono iscritti nell'attivo circolante alla voce C.II.1 <i>Verso clienti</i> o alle successive voci 2, 3 e 4, se verso controllate, collegate e controllanti. In</p>

	contropartita all'iscrizione del credito, gli anticipi e gli acconti sono rilevati tra le passività alla voce dei debiti D.6 <i>Acconti</i> .
23.	Nella classe B del passivo <i>Fondi per rischi ed oneri</i> sono rilevati alla voce B.3 <i>Altri fondi</i> gli accantonamenti per oneri da sostenersi dopo la chiusura della commessa.
24.	Nel conto economico, i ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A.1 <i>Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i> della classe <i>Valore della produzione</i> , mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A.3 <i>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</i> della stessa classe.
25.	I costi di commessa sostenuti per l'esecuzione dei lavori in corso su ordinazione sono rilevati nella classe B del conto economico classificati per natura come previsto dall'art. 2425 Cod. Civ.
26.	Gli impegni contrattualmente assunti per beni o 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.
<b>Ricavi e costi di commessa</b>	
<b>Ricavi di commessa</b>	
27.	I ricavi di commessa comprendono: <ul style="list-style-type: none"> <li>• il prezzo stabilito contrattualmente;</li> <li>• le maggiorazioni per revisione prezzi;</li> <li>• i corrispettivi per beni o prestazioni aggiuntive (es. varianti);</li> <li>• corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;</li> <li>• gli incentivi dovuti all'appaltatore per il raggiungimento di determinati obiettivi.</li> </ul>
28.	I ricavi della commessa sono determinati al netto delle penali stimate. L'ammontare dei ricavi di commessa può, infatti, diminuire come risultato delle penali derivanti da ritardi dell'appaltatore nel completamento della commessa.
<b>Costi di commessa</b>	
29.	I costi di commessa includono: a) i costi direttamente riferibili alla commessa (costi diretti); b) i costi riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti); c) ogni altro costo addebitabile al committente sulla base delle clausole contrattuali.
30.	I costi diretti, a titolo esemplificativo, comprendono: <ul style="list-style-type: none"> <li>• i costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;</li> <li>• 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);</li> <li>• i costi dei subappaltatori;</li> <li>• le spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;</li> <li>• i costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;</li> <li>• gli ammortamenti dei macchinari impiegati;</li> <li>• i costi di locazione di impianti e macchinari;</li> <li>• le <i>royalty</i> per brevetti utilizzati per l'opera;</li> <li>• i costi per fidejussioni e assicurazioni specifiche;</li> <li>• i costi di progettazione specifica</li> </ul> <p>Tali costi possono essere ridotti da eventuali proventi non inclusi nei ricavi di commessa, quali i proventi dalla vendita di eccedenze dei materiali e la dismissione impianti e attrezzature al termine della commessa</p>



<p>31. I costi indiretti comprendono a titolo esemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i costi di progettazione (se tali costi si riferiscono all'intera attività produttiva o sono attribuibili a più commesse).</li> <li>• i costi generali di produzione o industriali, per la cui imputazione si rinvia all'OIC 13;</li> <li>• i costi di assicurazione;</li> <li>• gli oneri finanziari.</li> </ul>
<p>32. I costi indiretti sono imputati alle singole commesse con criteri sistematici e razionali sulla base del livello ordinario dell'attività di costruzione; tali criteri sono applicati coerentemente a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'attribuzione dei costi indiretti alle singole commesse avviene solitamente sulla base di un'organizzazione gestionale e di contabilità industriale strutturata secondo centri di costo.</p>
<p>33. Le spese generali (amministrative e di vendita), le spese generali di ricerca e sviluppo si riferiscono all'attività aziendale in quanto tale e non sono considerate ai fini della determinazione dei costi di commessa.</p>
<p>34. Nel caso in cui siano soddisfatte determinate condizioni, rientrano tra i costi della commessa a) i costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, b) i costi pre-operativi; c) i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa e d) gli oneri finanziari. Si rinvia ai parr. 99-106 e 113-1116 per una disamina di tali fattispecie.</p>
<p><b>Criteri di valutazione</b></p>
<p>35. L'articolo 2426, numero 11 prevede che <i>“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”</i>. Tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore, il codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.</p>
<p>36. I lavori in corso su ordinazione possono dunque essere valutati o con il criterio del costo di cui al numero 9 dell'art. 2426 (valido in generale per tutte le rimanenze) o con il criterio di cui al numero 11 dello stesso articolo sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo.</p>
<p>37. I criteri per la valutazione dei lavori in corso previsti dal codice civile sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il criterio della percentuale di completamento (ex art. 2426, n. 11).</li> <li>• Il criterio della commessa completata (ex art. 2426, n. 9).</li> </ul>
<p>38. Il criterio della percentuale di completamento soddisfa il principio della competenza economica, in quanto consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.</p> <p>Il criterio non viola il principio della prudenza e della realizzazione in quanto vi è un diritto al ricavo (corrispettivo) maturato derivante dall'esistenza di un contratto, ovvero dall'obbligo del committente di pagare il corrispettivo.</p> <p>Inoltre, il requisito della <i>“ragionevole certezza”</i>, previsto dal citato numero 11, impone di tenere conto delle difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo e le prevedibili contestazioni del committente.</p> <p>La contabilizzazione secondo il criterio della percentuale di completamento può essere ammessa solo quando esiste un contratto vincolante per le parti ed è attendibilmente stimabile il risultato della commessa.</p>
<p>39. Il criterio della commessa completata comporta la valutazione delle rimanenze di lavori in corso non in base al corrispettivo contrattuale previsto, bensì al costo sostenuto per la commessa, anzi al minore fra il costo e il presumibile valore di realizzo, secondo la regola generale di valutazione delle rimanenze di cui al n. 9 dell'art. 2426. Il riconoscimento dei ricavi di commessa e dell'utile di commessa avviene interamente al completamento della stessa, ossia nel momento in cui le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi.</p>
<p>40. A differenza del criterio della commessa completata, il criterio della percentuale di completamento permette di raggiungere in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza economica dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale. Il criterio della percentuale di completamento prevede, infatti, il riconoscimento del risultato della commessa con l'avanzamento dei lavori.</p> <p>Il criterio si basa sull'assunto che i ricavi di commessa maturano con ragionevole certezza e sono iscritti in bilancio man mano che i lavori sono eseguiti, consentendo così di assegnare quote di risultato economico agli esercizi nei quali la produzione viene ottenuta. Il criterio della percentuale di completamento è, pertanto, quello che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'appaltatore in ciascun esercizio.</p>

41.	Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere il risultato della commessa determinato sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo svantaggio di non consentire il riconoscimento del risultato della commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già eseguiti. Tale metodologia genera dunque andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, in quanto la rilevazione degli stessi avviene solo al completamento della commessa senza riflettere l'attività svolta dall'appaltatore.
42.	Per i motivi sopraindicati, nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale è preferibile applicare il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni descritte nei paragrafi 45-48. Se non sono soddisfatte tali condizioni, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.
43.	Nel caso di commesse di durata inferiore all'anno, tenuto conto che generalmente l'utilizzo del criterio della commessa completata non genera andamenti irregolari nei risultati d'esercizio, possono utilizzarsi entrambi i criteri di valutazione.
44.	Una volta che viene scelto il criterio di valutazione, esso è applicato in modo coerente e costante per gruppi omogenei di commessa (ad es., tipologie di bene e/o servizi, durata della commessa).
45.	Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;</li> <li>2. il diritto al corrispettivo per la società che effettua i lavori matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (cfr. par. 48);</li> <li>3. non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni (ad es., l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);</li> <li>4. il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.</li> </ol>
46.	Nei contratti a corrispettivo predeterminato, il risultato può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>– i ricavi di commessa possono essere determinati con attendibilità;</li> <li>– è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore;</li> <li>– i costi di commessa necessari per completare i lavori e lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere determinati in modo attendibile;</li> <li>– i costi di commessa attribuibili al contratto possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.</li> </ul>
47.	Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine, il risultato può essere attendibilmente stimato solo se: <ul style="list-style-type: none"> <li>– i costi di commessa attribuibili al contratto, che siano o no specificatamente rimborsabili, possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità;</li> <li>– è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore.</li> </ul>
48.	Con riferimento alla condizione di cui al par. 45, n. 2, il corrispettivo può, ad esempio, considerarsi maturato quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e di un congruo margine.
<b>Modifica dei criteri di valutazione</b>	
49.	La modifica dei criteri di valutazione è ammessa dall'art. 2423-bis solo in casi eccezionali. Qualora da un esercizio all'altro si modificasse il criterio di valutazione, nella nota integrativa del bilancio dell'appaltatore sono indicate le ragioni del cambiamento e gli effetti sull'utile dell'esercizio e sulla situazione patrimoniale e finanziaria che ne derivano. Il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa con riferimento al cambiamento dei principi contabili sono disciplinati dall'OIC 29.
50.	Analogha disciplina si applica anche nel caso in cui venisse modificato, da un esercizio ad un altro, la metodologia utilizzata per stimare lo stato di avanzamento dei lavori per la stessa tipologia di commesse.

<b>Rilevazione dei costi e ricavi di commessa</b>	
<b>Applicazione del criterio della percentuale di completamento</b>	
51.	<p>L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori.</li> <li>• la rilevazione dei ricavi e costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatto salvo il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili (cfr. par. 107-109).</li> </ul> <p>Le modalità per determinare lo stato di avanzamento sono indicate nei paragrafi 61-82.</p>
52.	<p>Nel conto economico il valore delle opere o servizi eseguiti nell'esercizio viene rilevato nel valore della produzione, calcolato come somma algebrica tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i ricavi dalle vendite e prestazioni (voce A.1) che riflettono i lavori liquidati in via definitiva nell'esercizio;</li> <li>• la variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A.3) pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio.</li> </ul>
53.	<p>Tra i costi della produzione sono rilevati i costi riferibili a tali opere e servizi sostenuti nell'esercizio, classificati per natura..</p>
54.	<p>Nello stato patrimoniale il valore dei lavori in corso su ordinazione è rilevato nell'attivo alla voce C.3 <i>Rimanenze per lavori in corso</i>.</p>
55.	<p>Nell'ambito dei lavori in corso su ordinazione molto spesso le fatturazioni effettuate dall'appaltatore nei confronti del committente non riflettono lo stato di avanzamento dei lavori. Normalmente, le fatturazioni sono predeterminate contrattualmente a scadenze prestabilite; talvolta sono connesse a stati di avanzamento (SAL) predisposti insieme al committente.</p>
56.	<p>Al momento della rilevazione iniziale, gli anticipi e gli acconti corrisposti dal committente sono iscritti tra le passività alla voce D.6. Al momento della fatturazione definitiva dei lavori, gli anticipi e gli acconti sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo alla voce A.1 <i>Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i>.</p>
57.	<p>La rilevazione a ricavo è effettuata dunque solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Tale certezza normalmente si basa sugli stati di avanzamento lavori (SAL) predisposti in contraddittorio con il committente e accettati dallo stesso committente. Si tratta dunque di importi liquidati in via definitiva. Viceversa, fino a quando non vi è questa certezza, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati tra le passività.</p>
58.	<p>Le fatturazioni determinate contrattualmente costituiscono generalmente delle anticipazioni finanziarie e sono pertanto contabilizzate tra le passività come anticipi da clienti. Tuttavia, quando trovano corrispondenza con il valore dei lavori eseguiti, sono imputati a ricavo nei limiti di tale valore se vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore.</p>
59.	<p>Tenuto conto dell'art. 2424 c.c. che prevede la separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, gli anticipi e gli acconti sono considerati, salvo situazioni peculiari, convenzionalmente esigibili entro l'esercizio successivo.</p>
60.	<p>L'applicazione del criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento comporta in via esemplificativa quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– determinare l'ammontare dei ricavi di commessa;</li> <li>– predisporre un preventivo di costo, secondo l'iter con cui deve essere svolto il lavoro;</li> <li>– rilevare i costi consuntivi nel corso della commessa;</li> <li>– accertare che la rilevazione dei costi di commessa venga effettuata in modo tempestivo e coerente con l'avanzamento fisico dei lavori;</li> <li>– aggiornare periodicamente il preventivo di costo, tenendo conto delle variazioni tra costi consuntivi e preventivi che si sono manifestate nel corso dell'avanzamento dei lavori. 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</li> </ul>

<p>completamento;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aggiornare la previsione dei ricavi di commessa;</li> <li>- determinare lo stato d'avanzamento sulla base del metodo più appropriato;</li> <li>- accertare periodicamente se per il completamento della commessa si debba sostenere una perdita (cfr. par. 107-109);</li> <li>- effettuare gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, inclusi quelli per i quali la documentazione non è stata ancora ricevuta (cfr. par 104-105).</li> </ul>
<h3>Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento</h3>
<p>61. Lo stato di avanzamento dei lavori (o percentuale di completamento) consente di accertare il ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (voce C.3) e il valore della produzione eseguita nell'esercizio da rilevare a conto economico (voce A.3).</p> <p>Vi sono differenti metodologie per determinare lo stato di avanzamento dei lavori. L'appaltatore adotta il metodo che misura attendibilmente il lavoro svolto, tenuto conto anche della tipologia di commessa e del sistema di previsione e rendicontazione interna.</p>
<p>62. Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa. Altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata. 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.</p>
<p>63. 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 certo avanzamento dei lavori prima di riconoscere l'utile sui lavori eseguiti.</p>
<p>64. Il metodo prescelto per determinare lo stato di avanzamento è applicato in modo costante sia nel tempo sia, in presenza di tipologie simili di commesse, nell'ambito della stessa impresa. Se in casi eccezionali, per mutate circostanze o per altre ragioni, si rende opportuno cambiare tale metodo, è obbligatorio ai sensi dell'art. 2423-bis c.c. co. 2, indicare nella nota integrativa le ragioni del cambiamento e i relativi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto.</p>
<h3>Metodo del costo sostenuto (cost to cost)</h3>
<p>65. Per determinare la percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto (cost-to-cost), i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati. La percentuale è successivamente 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 29-34.</p> <p>L'applicazione di tale metodo presuppone, in particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta stime attendibili e aggiornate dei costi e ricavi totali di commessa;</li> <li>• la possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.</li> </ul>
<p>66. L'aggiornamento delle stime può comportare una variazione dei costi e dei ricavi complessivi e, quindi, del margine 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.</p>
<p>67. Come evidenziato nell'Appendice B, la 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 calcolati sull'attività già svolta si riflettono interamente sul valore della produzione dell'esercizio, mentre gli esercizi successivi tengono conto della nuova stima per la quota relativa alle attività ancora da svolgere.</p>
<p>68. Nella determinazione della percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto sono esclusi tutti i costi relativi ad attività future la cui inclusione porterebbe ad un risultato distorto in relazione all'effettivo avanzamento della commessa (ad es., i materiali acquistati per l'esecuzione della commessa ma non ancora impiegati e l'ammontare fatturato dai subappaltatori in eccedenza ai lavori da essi eseguiti). Se tali costi fossero considerati nella determinazione della percentuale di completamento, l'avanzamento dell'opera risulterebbe</p>

	<p>proporzionalmente maggiore del suo effettivo avanzamento fisico. Tali costi sono dunque sospesi e non sono utilizzati per la valutazione dei lavori eseguiti. In particolare, i materiali acquistati per l'esecuzione dell'opera sono esposti, tra le rimanenze e come tali valorizzati.</p>
69.	<p>Sono 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.</p>
70.	<p>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).</p>
71.	<p>Nell'applicazione del metodo del costo sostenuto, di norma, si tiene 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. 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, dipende dalle varie fattispecie, dalla struttura di cui dispone l'appaltatore per verificare lo stato di avanzamento, dalla possibilità pratica di poterlo fare, ecc.</p>
<h3>Metodo delle ore lavorate</h3>	
72.	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in: <ul style="list-style-type: none"> <li>• costi previsti dei materiali e altri costi diretti (es: assicurazioni, royalties), esclusa la mano d'opera;</li> <li>• valore aggiunto complessivo, per il residuo;</li> </ul> </li> <li>– 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);</li> <li>– la valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data, quale somma: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera);</li> <li>• del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario.</li> </ul> </li> </ul>
73.	<p>In caso di lavorazioni affidate a terzi le ore di lavoro degli stessi possono essere assimilate alle ore di lavoro interne della società (vedasi quanto indicato nel paragrafo 71). 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.</p>
74.	<p>Per quanto concerne l'effetto delle variazioni di stime effettuate durante la vita della commessa si fa riferimento a quanto indicato nei paragrafi 66-67 del principio.</p>
75.	<p>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.</p>
76.	<p>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.</p>
<h3>Metodo delle unità consegnate</h3>	
77.	<p>Il metodo può essere applicato nel caso di lavorazioni, spesso effettuate dalla società 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.</p>
78.	<p>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 pertanto valutati al costo di produzione</p>

e classificati come rimanenze di magazzino.

## Metodo delle misurazioni fisiche

79. 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, ad esempio, dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi (cfr. parr. 91-98)

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.

80. Fatto salvo il caso previsto dal par. 85, 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".

81. 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 sono sospesi e considerati come rimanenze di magazzino.

82. Il metodo delle misurazioni fisiche trova maggior 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 alla società, ai fini del controllo di gestione (situazioni interne lavori).

## Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati

83. Il corrispettivo contrattuale di una commessa può essere pattuito unitariamente per l'intera opera o frazionatamente per singole opere o per ciascuna fase.

84. Al fini dell'applicazione del criterio della percentuale di completamento, il risultato della commessa è riconosciuto sulla base dell'avanzamento del contratto considerato nella sua interezza, anche quando il contratto prevede dei corrispettivi per singole opere o per ciascuna.

In altri termini, ogni contratto è considerato come un affare o un'operazione commerciale unitaria. Infatti, l'attribuzione del corrispettivo contrattuale a valori parziali di alcune fasi o di opere (corrispettivi frazionati) è di solito condizionata dalla determinazione del prezzo globale dello stesso e, pertanto, gli ammontari parziali spesso non sono il risultato di trattative indipendenti o di valutazione autonoma.

85. Se una commessa si riferisce a varie opere o varie fasi, è 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 opere ben separati
- ciascuna fase o opera è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò;
- è possibile identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase o opera;
- l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o opere del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta;
- 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 opere elementi come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o opere (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.).

<p>86. Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;</li> <li>• le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;</li> <li>• le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;</li> <li>• i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.</li> </ul>
<p><b>Applicazione del criterio della commessa completata</b></p>
<p>87. Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi. L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.</p> <p>88. Applicando il criterio della commessa completata, i lavori in corso sono valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Sono pertanto applicabili i principi enunciati nell'OIC 13 con i necessari adattamenti previsti dal presente principio (ad es., costi di acquisizione della commessa e costi pre-operativi).</p>
<p>89. I ricavi ed il margine della commessa sono riconosciuti soltanto quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi.</p> <p>A seconda della tipologia di lavoro, la consegna può coincidere con la spedizione del bene o con l'accettazione del bene da parte del committente. In ogni caso occorre che siano rispettate le seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente;</li> <li>2. i collaudi siano stati effettuati con esito positivo; se il collaudo viene procrastinato per cause non dipendenti dall'appaltatore, il contratto si può considerare completato, purché vengano rispettate le altre condizioni ai punti 3 e 4 e la richiesta di collaudo sia documentata;</li> <li>3. eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;</li> <li>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.</li> </ol>
<p>90. Nel conto economico dell'esercizio in cui la commessa si considera completata si rilevano:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) i costi di commessa complessivi costituiti dalle rimanenze iniziali dei lavori in corso, dai costi sostenuti durante l'esercizio e dagli accantonamenti per costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa; e</li> <li>b) i ricavi di commessa complessivi costituiti dai ricavi fatturati negli esercizi precedenti e inclusi tra gli acconti del passivo, i ricavi fatturati nell'esercizio e i ricavi ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti.</li> </ol>
<p><b>Altre tipologie di ricavi della commessa</b></p>
<p>91. Se soddisfatte determinate condizioni, i ricavi di commessa possono modificarsi per effetto di alcune fattispecie, previste contrattualmente o meno:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la revisione dei prezzi;</li> <li>• le varianti;</li> <li>• le altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (<i>claims</i>);</li> <li>• gli incentivi.</li> </ul>
<p><b>Revisione di prezzi</b></p>
<p>92. La revisione prezzi rappresenta una maggiorazione dei ricavi di commessa in base a formule o indici espressamente previsti dal contratto per il riconoscimento, da parte del committente o di terzi, di un ammontare a titolo di rimborso del maggior onere derivante dall'aumentato costo di alcuni fattori produttivi.</p>

93. Se nel contratto sono indicati con chiarezza i termini di calcolo, le maggiorazioni per revisione prezzi sono determinabili in modo attendibile e quindi, in assenza di controversie, sono rilevati tra i ricavi di commessa mano a mano che vengono eseguiti i lavori cui si riferiscono.

### Modifiche formalizzate dal lavoro originario (varianti formalizzate)

94. Le varianti rappresentano delle richieste del committente che modificano l'oggetto del lavoro originario che deve essere svolto in base al contratto. Le varianti possono derivare anche da necessità imposte dall'esecuzione dei lavori. Se formalmente definite dalle parti (c.d. varianti formalizzate), le varianti comportano un aumento o una diminuzione dei ricavi della commessa.

### Altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (claims)

95. Molto spesso, nel corso della commessa, l'appaltatore avanza delle richieste per corrispettivi aggiuntivi rispetto a quelli previsti contrattualmente. Tali richieste riguardano generalmente corrispettivi aggiuntivi a fronte di maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente, di maggiori lavori eseguiti o di varianti di lavori non formalizzate in atti aggiuntivi. Ove il contratto preveda la emissione in contraddittorio di stati di avanzamento, tali richieste assumono normalmente la forma di "riserve" avanzate dall'appaltatore e sono iscritte nell'apposito libro di cantiere.

96. La determinazione dei corrispettivi aggiuntivi è soggetta un elevato grado di incertezza sugli ammontari che verranno riconosciuti e sui tempi d'incasso e spesso dipende dall'esito di negoziazioni tra le parti.

97. I corrispettivi aggiuntivi sono contabilizzati in base al principio della prudenza; pertanto il rimborso dei maggiori oneri sostenuti o i maggiori corrispettivi sono rilevati come ricavi di commessa limitatamente agli ammontari il cui riconoscimento e determinazione siano ragionevolmente certi. Tale presupposto si considera soddisfatto quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data di formazione del bilancio, ovvero, pur in assenza di una formale accettazione, alla data di formazione del bilancio è altamente probabile che la richiesta sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

### Incentivi

98. Gli incentivi rappresentano degli ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (superamento) di determinati obiettivi (ad es. *milestone*, performance di prodotto, anticipato completamento dei lavori). Gli incentivi sono inclusi nei ricavi di commessa solo nel caso in cui, al momento della redazione del bilancio, l'obiettivo è stato raggiunto e comprovato da accettazione da parte del committente.

### Altre tipologie dei costi di commessa

99. Se soddisfatte determinate condizioni tra i costi di commessa sono ricomprese le seguenti tipologie di costi diretti:

- i costi per l'acquisizione della commessa,
- i costi pre-operativi;
- i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa.

### Costi per l'acquisizione della commessa

100. I costi per l'acquisizione della commessa (ad es., studi, ricerche), inclusi quelli relativi alla partecipazione a gare, sono rilevati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, in quanto rappresentano costi di natura ricorrente su contratti non ancora sottoscritti necessari per la normale attività commerciale della società appaltatrice.

101. I costi per l'acquisizione di una commessa sono considerati costi di commessa quando ricorrono le seguenti condizioni:

- a. i costi siano sostenuti specificamente per una commessa;
- b. l'acquisizione della commessa avvenga nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti 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;
- c. i costi siano attendibilmente misurabili e siano recuperabili attraverso il margine di commessa.



<b>Costi pre-operativi</b>	
102.	<p>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. A titolo esemplificativo, tra i costi pre-operativi rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;</li> <li>• i costi di organizzazione e di avvio della produzione (per lavorazioni in stabilimento);</li> <li>• 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.</li> </ul>
103.	<p>Una parte dei costi pre-operativi può essere sostenuta quando già i lavori sono iniziati (es: la progettazione esecutiva delle ultime lavorazioni, effettuata quando le precedenti lavorazioni sono in corso); in tal caso, tra i costi pre-operativi è ricompresa anche questa parte di costi. Conseguente 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.</p>
<b>Costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa</b>	
104.	<p>I costi da sostenere successivamente alla chiusura della commessa si riferiscono normalmente a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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;</li> <li>• costi per il collaudo delle opere eseguite;</li> <li>• 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;</li> <li>• oneri per la manutenzione delle opere nel periodo successivo alla consegna ove contrattualmente previsto;</li> <li>• oneri per garanzie contrattuali.</li> </ul>
105.	<p>Per tali costi occorre effettuare adeguati accantonamenti, calcolati in base ad un'attendibile previsione, da includere tra i costi di commessa e nel preventivo di costo, di modo che essi partecipino alla determinazione del margine di commessa. Gli accantonamenti sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa con contropartita alla voce B.3 <i>Fondi per rischi ed oneri</i> del passivo.</p>
<b>Materiali in attesa di impiego nella commessa</b>	
106.	<p>Sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento che quello della commessa completata, i materiali acquistati per l'esecuzione dell'opera in attesa di impiego, che non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo, sono rilevati tra le rimanenze alla voce B.1 <i>Materie prime, sussidiarie e di consumo</i> 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.</p>
<b>Rilevazione di perdite probabili</b>	
107.	<p>A prescindere dal criterio di valutazione adottato, se è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione. Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'appaltatore rileva un apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.</p>
108.	<p>La perdita probabile è rilevata nell'esercizio in cui è prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze esistenti. La perdita è rilevata indipendentemente dallo stato di avanzamento della commessa. Non è possibile compensare tale perdita con margini positivi previsti su altre commesse. Al fine del riconoscimento delle perdite, le commesse sono quindi considerate individualmente.</p>

109. I ricavi ed i costi di commessa da considerare per determinare le perdite probabili sono tutti quelli indicati nei paragrafi 27-34. Se soddisfatte determinate condizioni, nella stima dei ricavi di commessa si tiene conto, ad esempio, delle revisioni prezzo, richieste per corrispettivi aggiuntivi (claims), incentivi (cfr. 91-98). Tra i costi di commessa sono 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.
<b>Preventivi di costo e ricavo</b>
110. 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 perdite probabili per il completamento della commessa.
111. Le previsioni sono 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: <ul style="list-style-type: none"> <li>• previsioni di massima al momento dell'offerta;</li> <li>• previsioni analitiche, a livello di voce o di fase di lavoro previsto dal contratto, una volta acquisito il contratto;</li> <li>• raffronto periodico (su base mensile o trimestrale) con i costi ed i ricavi a consuntivo;</li> <li>• analisi delle varianze;</li> <li>• conseguente ripreventivazione.</li> </ul>
112. I costi ed i ricavi da considerare nelle previsioni sono quelli indicati nei paragrafi 27-34.
<b>Oneri finanziari</b>
113. Gli oneri finanziari costituiscono componenti negativi di reddito e sono 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.
114. Se viene applicato il criterio della commessa completata, è possibile ricomprendere tra i costi di commessa (includendoli nel valore delle rimanenze), gli interessi passivi su fondi presi a prestito specificatamente per finanziare la realizzazione della commessa (c.d. finanziamenti di scopo) e per essa effettivamente utilizzati (costi diretti di commessa), se sussistano le seguenti condizioni: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) si tratti di lavori in corso su ordinazione ultrannuali;</li> <li>b) l'appaltatore non riceva anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari; pertanto, la quota finanziata dal committente non sia rilevante;</li> <li>c) gli interessi siano recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.</li> </ol>
115. L'ammontare degli oneri finanziari da includere tra i costi diretti di commessa è determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per il finanziamento della commessa ricevuto durante l'esercizio, dedotto ogni provento derivante dall'investimento temporaneo dei fondi.
116. Nella misura in cui si rende necessario ottenere ulteriori fondi presi a prestito per finanziare l'attività di commessa in generale (cd. finanziamenti generici), la quota degli oneri finanziari ragionevolmente imputabile alle singole commesse è determinata applicando un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti per realizzare una specifica commessa. Sulle modalità applicative di tale metodologia si rinvia all'OIC 16. In questo caso, gli oneri finanziari rappresentano dei costi indiretti attribuibili all'attività di commessa in generale che possono imputati alle singole commesse.
<b>Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa</b>
117. È normale, per le imprese appaltatrici che eseguono lavori su ordinazione (specie se ultrannuali), 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 sono rilevate nell'esercizio in cui si verificano come valore della produzione o costi di produzione di quell'esercizio. Se di entità significativa, ne va data

informazione nella nota integrativa.

## Ritenute a garanzia

118. 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 sono 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 sono pertanto classificati tra i crediti con scadenza oltre l'esercizio.

## Nota integrativa

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

120. È tuttavia da ricordare gli obblighi contenuti nell'art. 2427 c.c.:

- al punto n. 1 di indicare *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio”*; per i lavori in corso su ordinazione, occorre indicare se è stato utilizzato il criterio della commessa completata o il criterio della percentuale di completamento;
- al punto 9 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 e di ammontare significativo.

121. Ai sensi dell'art. 2423, comma 3, c.c. si considerano informazioni complementari da fornire, se rilevanti, nella nota integrativa:

- la metodologia adottata per stimare lo stato avanzamento dei lavori e i motivi della scelta;
- i criteri di contabilizzazione dei costi per l'acquisizione della commessa, dei costi pre-operativi, dei costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, ;
- gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi;
- le incertezze e le attività e passività potenziali connesse a contratti;
- gli ammontari degli impegni (in particolare quelli per lavori da eseguire, cd. portafoglio lavori), se non inclusi nei conti d'ordine e di ammontare significativo;
- il trattamento contabile degli oneri finanziari, nel caso siano stati considerati nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione;
- l'ammontare delle altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (claims), compresi rispettivamente nelle rimanenze e nel valore della produzione, nonché quello delle rettifiche di valore operate sulle rimanenze;
- la distinzione tra anticipi e acconti, a meno che non sia stata già effettuata nello stato patrimoniale;
- per le società appaltatrici partecipanti a consorzi, l'elenco, con relativa descrizione, delle significative partecipazioni ai consorzi, con l'indicazione della quota di partecipazione, delle clausole che comportano significativi impegni e dei lavori ottenuti dai consorzi o affidati ai consorzi
- l'esposizione dell'appaltatore nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati.

## **Appendice A: I lavori in corso su ordinazione nella legislazione civilistica**

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per i lavori in corso su ordinazione:

- L'art. 2424 c.c. (Contenuto dello stato patrimoniale) 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".
- L'art. 2425 c.c. (Contenuto del conto economico) prevede che nel conto economico siano indicati alla voce A.2 le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; alla voce A.3 le variazioni dei lavori in corso su ordinazione
- L'art. 2426, comma 1, c.c., (Criteri di valutazione) prevede che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza o al costo della rimanenza
- L'art. 2427, comma 1, c.c. (Contenuto della nota integrativa) richiede di indicare nella nota integrativa le seguenti informazioni:
  - Gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime

## Appendice B: Esempi di trattamento contabile

### 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>