

Osservazioni sulla bozza di documento OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

Perdite probabili

Il par. 84 della bozza del documento 23 tratta della rilevazione di perdite probabili con questa disposizione:

84. 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.

Come è evidenziato nell'esempio seguente tale indicazione può essere fuorviante.

| | Dati e previsioni fine 1° anno | Dati e previsioni fine 2° anno |
|-----------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Ricavi totali stimati | 150 | 150 |
| | | |
| Costi 1° anno | 45 | 45 |
| Costi 2° anno | 45 | 65 |
| Costi 3° anno | 45 | 55 |
| Totale costi | 135 | 165 |
| | | |
| Margine | 15 | -15 |

Infatti, se la commessa possiede i requisiti per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, alla fine del primo esercizio il valore della commessa (adottando il metodo del costo sostenuto) sarà pari al corrispettivo contrattuale maturato di 50 ($= 150/135 \times 45$). Ma alla fine del secondo anno si riscontra che i costi sostenuti nell'esercizio sono maggiori di quelli previsti e si incrementa pure la previsione dei costi da sostenere nel terzo anno. Il margine diventa pertanto negativo.

Applicando alla lettera le disposizioni del par. 84, poiché la commessa è già stata valutata con il criterio della percentuale di completamento alla fine del secondo anno si dovrebbe:

- calcolare il corrispettivo contrattuale maturato pari a 100 ($= 150/165 \times 110$)
- sottrarre la perdita prevista pari a 15.

Risulterebbe pertanto un valore della commessa di **85**. Tale valore però non è giustificato perché l'intera perdita prevista viene sottratta da un valore (il corrispettivo contrattuale maturato di 100) che già non copre i costi fino ad allora sostenuti (110) e quindi implicitamente considera già una parte di tale perdita. Invece applicando il criterio della commessa completata, che rimanda al criterio generale di valutazione delle

rimanenze, la commessa deve essere valutata al ricavo netto presunto (che nelle commesse in perdita risulta inferiore al costo) determinato come:

| | |
|---------------------------------------|------------|
| Ricavi totali stimati | 150 |
| <u>meno Costi ancora da sostenere</u> | <u>-55</u> |
| Valore commessa | 95 |

In questo modo viene recepita correttamente la perdita complessiva prevista alla fine del secondo esercizio. Nel caso in cui fossero confermate le previsioni dei costi ancora da sostenere, nel terzo esercizio il risultato economico sarebbe infatti pari a 0 (= 150-95-55)

Se, invece, i lavori in corso su ordinazione fossero valutati a 85, nel terzo esercizio il risultato economico sarebbe positivo di 10 (= 150-85-55). Ma non ci sono ragioni per attribuire un margine positivo al terzo esercizio se la commessa è complessivamente in perdita.

Alla luce di ciò non è opportuno dire che “a prescindere dal criterio di valutazione adottato ... la perdita ... è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione”, ma è meglio dichiarare che il criterio della percentuale di completamento non deve essere applicato alle commesse in perdita. Si suggeriscono pertanto le seguenti modifiche ai paragrafi 43 e 85:

43. Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- 1) esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- 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. 46);
- 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);
- 4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato **ed è positivo**.

Negli esercizi successivi, il criterio della percentuale di completamento non può più essere mantenuto se a fonte dell'aggiornamento delle stime si prevede che il risultato della commessa diventerà negativo. Si applicano in tal caso le disposizioni del par. 107 dandone adeguata informazione in nota integrativa.

85. 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 **attribuendo alla commessa un valore pari ai ricavi totali stimati meno i costi stimati ancora da sostenere. Se i costi stimati ancora da sostenere sono superiori ai ricavi totali stimati**, l'appaltatore rileva un apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.