

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Lavori in corso su ordinazione



Agosto 2014

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

L'OIC 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, quale standard setter nazionale in materia contabile, partecipa all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei. 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 sulla 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 Sorveglianza, Consiglio di Gestione, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori.

I principi contabili, le guide operative e le applicazioni dell'OIC sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

OIC 23 LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE – INTRODUZIONE

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 23, allo scopo di renderne più agevole 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 OIC.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 23 (nella versione rivista del 13 luglio 2005) si è provveduto a:
 - stralciare i paragrafi riguardanti le commesse in valuta estera, trattate nel nuovo OIC 26 *“Operazioni, attività e passività in valuta estera”*;
 - aggiungere per esigenza di chiarezza alcune definizioni, tra cui: ricavi e costi di commessa, ricavo maturato, revisione prezzo, varianti, stato avanzamento lavori, incentivi;
 - definire 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);
 - chiarire 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;
 - con riguardo agli anticipi ed acconti, chiarire che al momento della rilevazione iniziale sono iscritti nel passivo patrimoniale, mentre al momento della fatturazione definitiva dei lavori, essi sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo alla voce A1 *“ricavi delle vendite e delle prestazioni”*. La rilevazione a ricavo è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Viceversa, fino a quando non vi è questa certezza, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati tra le passività;
 - prevedere che la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento del valore dei lavori in corso su ordinazione; solo nel caso in cui la perdita è superiore a tale valore si rileva un fondo rischi ed oneri. Rispetto alla precedente versione dell'OIC 23, si elimina dunque l'alternativa di rilevare la perdita probabile al fondo rischi e oneri, anche quando la perdita è inferiore al valore dei lavori in corso;
 - introdurre nuove indicazioni relativamente agli incentivi e alle richieste di corrispettivi aggiuntivi, prevedendo che essi siano inclusi tra i ricavi di commessa quando: a) entro la data del bilancio vi è l'accettazione formale del committente degli incentivi o delle richieste di corrispettivi aggiuntivi; ovvero b) pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è altamente probabile che l'incentivo o la richiesta di corrispettivi aggiuntivi sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica;
 - modificare il trattamento contabile dei costi per l'acquisizione della commessa e dei costi pre-operativi; il nuovo principio prevede che, al rispetto di determinate condizioni, essi siano inclusi tra i costi della commessa e non più capitalizzati ed ammortizzati come

immobilizzazioni immateriali.

3. Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2013 si rilevano le seguenti differenze:
 - è stato precisato che il termine “appaltatore” (o società appaltatrice) è sinonimo di “esecutore del lavoro”;
 - è stato previsto che, nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale “si applica” il criterio della percentuale di completamento quando sono soddisfatte determinate condizioni; quando tali condizioni non sono soddisfatte, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata. Nella versione dell’OIC 23 posta in consultazione si prevedeva che nel caso di rispetto della condizioni era “preferibile” applicare il criterio della percentuale di completamento; in caso contrario, era applicato il criterio della commessa completata;
 - è stato precisato che i costi pre-operativi (e i costi per l’acquisizione della commessa), inclusi tra i costi della commessa, partecipano al margine di commessa in funzione dell’avanzamento dei lavori;
 - sono state inserite alcune indicazioni con riguardo alla capitalizzazione degli oneri finanziari nel caso di applicazione del metodo della percentuale di completamento.

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1-2
AMBITO DI APPLICAZIONE	3-6
DEFINIZIONI	7-22
Tipologie di commessa.....	19-22
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	23-28
RICAVI E COSTI DI COMMESSA	29-35
Ricavi di commessa.....	29
Costi di commessa.....	30-35
CRITERI DI VALUTAZIONE	36-50
Modifica dei criteri di valutazione.....	49-50
RILEVAZIONE DEI COSTI E RICAVI DI COMMESSA	51-89
Applicazione del criterio della percentuale di completamento.....	51-85
Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento.....	60-63
<i>Metodo del costo sostenuto</i>	64-70
<i>Metodo delle ore lavorate</i>	71-75
<i>Metodo delle unità consegnate</i>	76-77
<i>Metodo delle misurazioni fisiche</i>	78-81
<i>Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati</i>	82-85
Applicazione del criterio della commessa completata.....	86-89
ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI DI COMMESSA	90-97
ALTRE TIPOLOGIE DI COSTI DI COMMESSA	98-105
MATERIALI IN ATTESA DI IMPIEGO NELLA COMMESSA	106
RILEVAZIONE DI PERDITE PROBABILI	107-109
PREVENTIVI DI COSTO E RICAPO	110-112
PROVENTI E ONERI FINANZIARI	113-117
RETTIFICHE DI RICAPO O COSTO DOPO LA CHIUSURA DELLA COMMESSA	118
RITENUTE A GARANZIA	119
NOTA INTEGRATIVA	120-122

DATA DI ENTRATA IN VIGORE.....	123
APPENDICE A – I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	
APPENDICE B – ESEMPIO DI AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 23 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso su ordinazione 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.

AMBITO DI APPLICAZIONE

3. Il presente principio contabile 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. Nel principio il termine “appaltatore” (o società appaltatrice) è sinonimo di “esecutore del lavoro”.
5. Il principio non si applica alle seguenti attività:
 - i beni che normalmente sono prodotti per il magazzino e successivamente rivenduti (OIC 13 “*Rimanenze*”);
 - beni strumentali prodotti internamente (OIC 16 “*Immobilizzazioni materiali*”).
6. Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini uno specifico aspetto della disciplina contabile dei lavori in corso su ordinazione, la società fa riferimento a quel principio per il trattamento della fattispecie particolare.

DEFINIZIONI

7. 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. I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste.
8. I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, 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 esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

9. 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.
10. 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.
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.
Il risultato (o margine) di commessa rappresenta la differenza tra i ricavi di commessa e i costi di commessa.
11. 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).
12. 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).
13. 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.
14. Gli anticipi rappresentano importi addebitati ai committenti generalmente prima dell'inizio o all'inizio dei lavori.
Gli acconti (o fatturato di rata) rappresentano importi addebitati, in via non definitiva, ai committenti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, non necessariamente determinati in funzione del valore dei lavori eseguiti (generalmente per ragioni finanziarie).
15. 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.
16. Le varianti rappresentano delle richieste del committente che modificano l'oggetto del lavoro originario che deve essere svolto in base al contratto.
17. Le altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (*claim*) 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.
18. Gli incentivi rappresentano ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi.

Tipologie di commessa

19. In base alla determinazione del prezzo complessivo dell'opera, è possibile individuare due tipi di

contratti:

- contratti a corrispettivo predeterminato;
 - contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine.
20. 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, ad esempio, la richiesta di modifiche all'originario progetto da parte del committente, regolamentato da un apposito atto aggiuntivo (ad esempio, varianti in corso d'opera) o l'adeguamento *ex lege* (articolo 1664 codice civile).
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.
21. 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 del profitto, ovvero di un importo fisso. In entrambi i casi, la determinazione del margine è stabilita contrattualmente.
Il margine dell'appaltatore 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.
22. Alcuni lavori in corso su ordinazione possono avere caratteristiche sia del contratto a corrispettivo predeterminato sia del contratto con corrispettivo basato sul costo più il margine; è, ad esempio, il caso di una commessa a margine garantito con un prezzo massimo concordato.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

23. L'articolo 2424 del codice civile prevede che i lavori in corso su ordinazione sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce C3 "*lavori in corso su ordinazione*".
24. I crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono iscritti nell'attivo circolante alla voce CII1 "*verso clienti*" o alle successive voci 2, 3 e 4, se verso controllate, collegate e controllanti. In contropartita all'iscrizione del credito, gli anticipi e gli acconti sono rilevati tra le passività alla voce dei debiti D6 "*acconti*" e i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati come previsto nel paragrafo 26.
25. Nella classe B del passivo "*Fondi per rischi e oneri*" sono rilevati alla voce B3 "*altri*" gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, nonché quelli relativi al fondo per perdite probabili su commessa.
26. Nel conto economico, i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A1 "*ricavi*"

delle vendite e delle prestazioni” della classe “Valore della produzione”, mentre il valore della produzione eseguita nell’esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A3 “variazione dei lavori in corso su ordinazione” della stessa classe.

27. 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’articolo 2425 del codice civile.
28. Gli impegni contrattualmente assunti per beni o servizi non ancora eseguiti sono iscritti fra gli altri conti d’ordine.

RICAVI E COSTI DI COMMESSA

Ricavi di commessa

29. I ricavi di commessa comprendono:
 - il prezzo stabilito contrattualmente;
 - le maggiorazioni per revisione prezzi;
 - i corrispettivi per beni o prestazioni aggiuntive (ad esempio, le varianti);
 - corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
 - gli incentivi dovuti all’appaltatore per il raggiungimento di determinati obiettivi;
 - le rettifiche di prezzo stabilite con patti aggiuntivi;
 - gli altri proventi accessori (ad esempio, i proventi derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali non utilizzati o dalla dismissione di impianti e attrezzature al termine della commessa).

Costi di commessa

30. 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.
31. I costi diretti, a titolo esemplificativo, comprendono:
 - 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 dei macchinari impiegati;
- i costi di locazione di impianti e macchinari;
- le *royalty* 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 avvio della commessa e rappresentano costi pre-operativi.

32. I costi indiretti comprendono a titolo esemplificativo:
 - 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, per la cui imputazione si rinvia all'OIC 13 "Rimanenze";
 - i costi di assicurazione.
33. 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.
34. 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.
35. I costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, i costi pre-operativi, gli oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa, gli oneri finanziari sono trattati nei paragrafi 98-105 e 113-117.

CRITERI DI VALUTAZIONE

36. L'articolo 2426, numero 11 prevede che "*i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*". Tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore e il corrispettivo è stato contrattualmente stabilito, il codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti (metodo della percentuale di completamento).
37. I criteri per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione previsti dal codice civile sono:
 - il criterio della commessa completata (*ex* articolo 2426, numero 9): i lavori sono valutati al costo;
 - il criterio della percentuale di completamento (*ex* articolo 2426, numero 11): i lavori sono valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato ancorché superiore al costo.
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.

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.

Inoltre, il requisito della "*ragionevole certezza*", 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.

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.

39. Il criterio della commessa completata comporta la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione 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 numero 9 dell'articolo 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.
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.
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.
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 si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni previste ai 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. Il criterio di valutazione è applicato in modo coerente e costante per gruppi omogenei di commessa (ad esempio, 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:
- 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. paragrafo 48);
 - 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 esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);
 - 4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.
46. Nei contratti a corrispettivo predeterminato, il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:
- i ricavi di commessa possono essere determinati con attendibilità;
 - è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore;
 - 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;
 - 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.
47. Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine, il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato solo se:
- i costi di commessa attribuibili al contratto, che siano o no specificatamente rimborsabili, possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità;
 - è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore.
48. Con riferimento alla condizione di cui al paragrafo 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.

Modifica dei criteri di valutazione

49. La modifica dei criteri di valutazione è ammessa dall'articolo 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 "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*".
50. Analoga disciplina si applica anche nel caso in cui venisse modificata, da un esercizio ad un altro, la metodologia utilizzata per stimare lo stato di avanzamento dei lavori per la stessa tipologia di commesse.

RILEVAZIONE DEI COSTI E RICAVI DI COMMESSA

Applicazione del criterio della percentuale di completamento

51. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:
- 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;
 - 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.
52. Nel conto economico il valore delle opere o servizi eseguiti nell'esercizio viene rilevato nel valore della produzione, calcolato come somma algebrica tra:
- i ricavi dalle vendite e prestazioni (voce A1) che riflettono i lavori liquidati in via definitiva nell'esercizio;
 - la variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3) pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio.
53. Tra i costi della produzione sono rilevati i costi riferibili a tali opere e servizi sostenuti nell'esercizio, classificati per natura.
54. Nell'ambito dei lavori in corso su ordinazione 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.
55. Al momento della rilevazione iniziale, gli anticipi e gli acconti sono iscritti tra le passività alla voce D6 "*acconti*".
Nel caso di fatturazione definitiva dei lavori, gli anticipi e gli acconti sono stornati dal passivo in contropartita alla rilevazione di un ricavo nella voce A1 "*ricavi delle vendite e delle prestazioni*". Se l'ammontare dei corrispettivi acquisiti a titolo definitivo è superiore al ricavo maturato, la differenza è rilevata nel passivo alla voce D6 "*acconti*" con contropartita nel conto economico alla voce A3 "*variazione dei lavori in corso su ordinazione*". Si tratta, infatti, di un ricavo anticipato.
Nel caso di fatturazione provvisoria dei lavori, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati nel passivo alla voce D6 "*acconti*".
56. 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 corrispettivi acquisiti in via definitiva.
57. 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.

58. Tenuto conto dell'articolo 2424 codice civile che prevede la separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, gli anticipi e gli acconti sono classificati generalmente come importi esigibili entro l'esercizio successivo.
59. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento comporta in via esemplificativa quanto segue:
 - determinare l'ammontare dei ricavi di commessa;
 - predisporre un preventivo di costo, secondo l'iter con cui deve essere svolto il lavoro;
 - rilevare i costi consuntivi nel corso della commessa;
 - accertare che la rilevazione dei costi di commessa venga effettuata in modo tempestivo e coerente con l'avanzamento fisico dei lavori;
 - 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 completamento;
 - aggiornare la previsione dei ricavi di commessa;
 - determinare lo stato d'avanzamento sulla base del metodo più appropriato;
 - accertare periodicamente se per il completamento della commessa si debba sostenere una perdita;
 - 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.

Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento

60. 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 C3) e il valore della produzione eseguita nell'esercizio da rilevare a conto economico (voce A3).

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.
61. 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.
62. 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.

63. 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'articolo 2423-*bis*, comma 2, codice civile indicare nella nota integrativa le ragioni del cambiamento e i relativi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto.

Metodo del costo sostenuto (*cost to cost*)

64. 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 (cfr. paragrafi 30-35).
L'applicazione di tale metodo presuppone, in particolare:
- l'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta stime attendibili e aggiornate dei costi e ricavi totali di commessa;
 - la possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.
65. 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.
66. 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 (cfr. Appendice B).
67. 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 esempio, 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 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.
68. 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.
69. 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).

70. 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.

Metodo delle ore lavorate

71. 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.

72. In caso di lavorazioni affidate a terzi le ore di lavoro degli stessi possono essere assimilate alle ore di lavoro interne dell'appaltatore (cfr. paragrafo 70). 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 dall'inizio della commessa quale parte di lavoro sarà affidata a terzi.

73. Per quanto concerne l'effetto delle variazioni di stime effettuate durante la vita della commessa si fa riferimento a quanto indicato nei paragrafi 65-66 del principio.

74. 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.

75. 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 mano d'opera necessari per il completamento della commessa.

Metodo delle unità consegnate

76. Il metodo può essere applicato nel caso di lavorazioni, spesso effettuate dall'appaltatore 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.

77. 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 e classificati come rimanenze di magazzino.

Metodo delle misurazioni fisiche

78. 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. 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 nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.
79. Fatto salvo il caso previsto dal paragrafo 84, 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 un'unitaria considerazione del contratto, considerando il contratto come un "unicum".
80. 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.
81. Il metodo delle misurazioni fisiche trova maggior applicazione tra le imprese 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'appaltatore, ai fini del controllo di gestione (situazioni interne lavori).

Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati

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

84. 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 separate;
 - 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 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.).
85. Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando:
- il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;
 - le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;
 - le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;
 - i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.

Applicazione del criterio della commessa completata

86. 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.
87. Applicando il criterio della commessa completata, i lavori in corso su ordinazione sono valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato. Sono pertanto applicabili i principi enunciati nell’OIC 13 “*Rimanenze*” con i necessari adattamenti previsti dal presente principio.
88. 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.
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:

- 1) la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente;
 - 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;
 - 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.
89. Nel conto economico dell'esercizio in cui la commessa si considera completata si rilevano:
- 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
 - b) i ricavi di commessa complessivi costituiti dagli anticipi e dagli acconti addebitati 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.

ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI DELLA COMMESSA

90. Se soddisfatte determinate condizioni, i ricavi di commessa possono modificarsi per effetto di alcune fattispecie, previste contrattualmente o meno:
- la revisione dei prezzi;
 - le varianti;
 - le altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (*claim*);
 - gli incentivi.

Revisione di prezzi

91. 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.
92. 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 man mano che vengono eseguiti i lavori cui si riferiscono.

Modifiche formalizzate dal lavoro originario (varianti formalizzate)

93. 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 (claim)

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

Incentivi

97. Gli incentivi rappresentano degli ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (superamento) di determinati obiettivi (ad esempio, *milestone*, *performance* di prodotto, anticipato completamento dei lavori). Gli incentivi sono inclusi nei ricavi di commessa solo nel caso in cui l'obiettivo è raggiunto e comprovato da accettazione del committente entro la data del bilancio, ovvero, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è altamente probabile che l'incentivo sia raggiunto e accettato sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

ALTRE TIPOLOGIE DI COSTI DI COMMESSA

98. 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

99. I costi per l'acquisizione di una commessa (ad esempio, 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 dell'appaltatore.
100. I costi per l'acquisizione di una commessa sono considerati e rilevati come costi pre-operativi secondo quanto previsto dai paragrafi 102-103, quando ricorrono le seguenti condizioni:
- a) i costi sono sostenuti specificamente per una commessa;
 - b) l'acquisizione della commessa avviene 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 sono attendibilmente misurabili e siano recuperabili attraverso il margine di commessa.

Costi pre-operativi

101. 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:
- 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.
102. Se la società adotta il criterio della commessa completata, i costi pre-operativi sono rilevati con gli stessi criteri con cui si rilevano i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere.
103. Se la società adotta il criterio della percentuale di completamento, i costi pre-operativi sono considerati costi di commessa; essi partecipano al margine di commessa in funzione dell'avanzamento dei lavori determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa

104. I costi da sostenere successivamente alla chiusura della commessa si riferiscono normalmente a:
- 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;
 - costi per il collaudo delle opere eseguite;
 - 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;
 - oneri per la manutenzione delle opere nel periodo successivo alla consegna ove contrattualmente previsto;

- oneri per garanzie contrattuali.
105. Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, tali costi sono inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo. Successivamente alla chiusura della commessa, per l'ammontare di tali costi non ancora sostenuto sono effettuati opportuni accantonamenti al fondo rischi ed oneri. Qualora invece si applichi il metodo delle misurazioni fisiche o altri simili, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.

MATERIALI IN ATTESA DI IMPIEGO NELLA COMMESSA

106. 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 B1 "*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.

RILEVAZIONE DI PERDITE PROBABILI

107. 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.
108. 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.
109. I ricavi ed i costi di commessa da considerare per determinare le perdite probabili sono quelli indicati nei paragrafi 29-35.

PREVENTIVI DI COSTO E RICAVO

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:

- 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 a consuntivo;
- analisi delle varianze;
- conseguente ripreventivazione.

112. I costi ed i ricavi da considerare nelle previsioni sono quelli indicati nei paragrafi 29-35.

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

113. I proventi e gli oneri finanziari costituiscono componenti positivi e negativi di reddito e sono rilevati direttamente al conto economico nel momento in cui maturano o sono sostenuti, sia che venga adottato il criterio della commessa completata sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento. Nella normalità dei casi, i lavori in corso su ordinazione sono, infatti, finanziati dai committenti stessi attraverso l’erogazione di anticipi e acconti; pertanto, l’esecuzione della commessa, anche ultrannuale, non comporta rilevanti sbilanci o eccedenze finanziarie e quindi, proventi e oneri finanziari.

114. La capitalizzazione degli oneri finanziari è effettuata quando ricorrono: a) le condizioni stabilite dall’OIC 16 “*Immobilizzazioni materiali*” e b) le condizioni indicate nei paragrafi successivi.

115. Se è applicato il criterio della commessa completata, gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi di commessa, quando sono rispettate le seguenti condizioni:

- a) l’appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e dunque la quota finanziata dal committente non è rilevante;
- b) gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

116. Se è applicato il criterio della percentuale di completamento, gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi della commessa e come tali partecipano ai risultati dell’esercizio in funzione dell’avanzamento dei lavori, quando sussistono le seguenti condizioni:

- a) in virtù delle clausole contrattuali o altro, gli aspetti finanziari costituiscono un elemento determinante per valutare la redditività della commessa;
- b) l’appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e dunque la quota finanziata dal committente non è rilevante;
- c) la percentuale di completamento è stimata attraverso il metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*) o altri metodi in cui la valutazione dei lavori è funzione dei ricavi e costi previsti. Non è consentita la rilevazione degli oneri finanziari quali costi di commessa in caso di applicazione del metodo delle misurazioni fisiche o similari;
- d) gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

117. La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo in modo coerente e costante per

gruppi omogenei di commessa (cfr. OIC 29 “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio*”).

RETTIFICHE DI RICAVO O COSTO DOPO LA CHIUSURA DELLA COMMESSA

118. È normale, per le società 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

119. 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. Avuto riguardo alla data di chiusura dell’esercizio, occorre valutare se il relativo credito scada entro o oltre l’esercizio successivo.

NOTA INTEGRATIVA

120. L’articolo 2427, al numero 1, dispone che la nota integrativa deve indicare “*i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato;*”.

L’articolo 2427, al numero 4, dispone che la nota integrativa deve indicare “*le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell’attivo e del passivo*”.

A questo riguardo, 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;
- la metodologia adottata per stimare lo stato avanzamento;
- i criteri di contabilizzazione dei costi per l’acquisizione della commessa, dei costi pre-operativi, dei costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa;
- il trattamento contabile degli oneri finanziari, nel caso siano stati considerati nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione;
- l’ammontare delle probabili perdite di valore rilevate.

121. Il numero 9 dell’articolo 2427 impone di indicare “*gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale*”. Pertanto, nella nota integrativa sono ricompresi 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. A tal fine, la nota integrativa indica, inoltre, l'esposizione dell'appaltatore nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati.

122. Ove rilevante, la nota integrativa fornisce le seguenti informazioni:

- gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi;
- le incertezze e le attività e passività potenziali connesse a contratti;
- l'ammontare delle altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (*claim*), 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.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

123. L'OIC 23 si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.

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'articolo 2426, comma 1, codice civile prevede che: *“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”*.

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile OIC 12 *“Composizione e schemi del bilancio d'esercizio”*.

APPENDICE B: ESEMPIO DI AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO

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%		
800				
2° esercizio			60%	
840				
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>