



## Principio contabile OIC 23

### *Lavori in corso su ordinazione*

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Napoli, 24 Novembre 2020



## *OIC 23 – Definizione e ambito di applicazione*

Un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce a un contratto di durata normalmente ultrannuale, stipulato per la realizzazione di un bene (o una combinazione di essi) 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.

Tali lavori sono eseguiti su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche richieste.

Per durata si 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.

Sono pertanto esclusi i beni che l'impresa produce per il magazzino



## *OIC 23 – Norme civilistiche*

### **Art. 2426, comma 1, numero 11, del c.c.**

«i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza»

### *OIC 23 – Il contratto*

In base alla determinazione del prezzo complessivo dell'opera, si individuano due tipi fondamentali di contratto:

1. contratto a corrispettivo predeterminato;
2. contratto con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine



## *OIC 23 – Contratto a corrispettivo predeterminato*

Prezzo contrattuale globale fisso ('chiavi in mano') o prezzi fissi per le singole voci di lavoro.

Variazioni prezzo prevedibili contrattualmente per:

- aumento dei costi (revisione prezzi);
- incentivi (accelerazione tempi di completamento);
- penalità;
- richiesta di modifica al progetto originario da parte del committente



## *OIC 23 – Contatto con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine*

Il prezzo è formato dai costi sostenuti previsti da contratto, più una percentuale dei costi stessi a titolo di recupero spese generali e di profitto; in alternativa è formato dai costi sostenuti previsti da contratto più un importo fisso.

In entrambi i casi la determinazione del margine è stabilita contrattualmente.

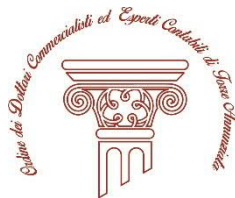
Il margine dell'appaltatore può essere proporzionale ai costi sostenuti ovvero essere predeterminato se calcolato come percentuale fissa dei costi stimati inizialmente (solitamente il contratto fissa il limite dei costi specifici e rimborsabili).



## *OIC 23 – Costi di commessa (1/4)*

Costi diretti (direttamente riferibili alla commessa):

- progettazione
- materiali
- manodopera
- subappalti
- ammortamenti
- assicurazioni
- locazione impianti e macchinari
- ecc.

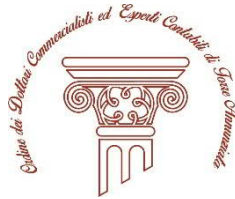


## *OIC 23 – Costi di commessa (2/4)*

### Costi indiretti

(riferibili all'intera attività produttiva, ripartiti sulle singole commesse):

- costi generali di produzione;
- normalmente non si considerano fra i costi di commessa gli oneri finanziari;
- 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;
- i costi generali e amministrativi e i costi di ricerca e sviluppo sono considerati ai fini della determinazione dei costi di commessa laddove siano specificatamente addebitabili al committente sulla base delle clausole contrattuali;



## *OIC 23 – Costi di commessa (3/4)*

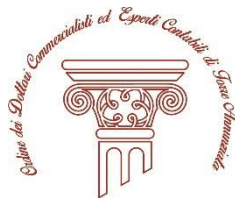
I costi per l'acquisizione di una commessa (sostenuti in funzione della commessa, prima che venga avviato il processo produttivo) sono ricompresi nei costi di commessa se:

- i costi sono sostenuti specificamente per una commessa;
- 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;
- i costi sono attendibilmente misurabili e sono recuperabili attraverso il margine di commessa.

In caso contrario, tali costi sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Esempi: costi di acquisizione della commessa (inclusi quelli relativi alla partecipazione alle gare), costi della progettazione di massima, costi di impianto cantiere.





## *OIC 23 – Costi di commessa (4/4)*

- 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. Questi costi sono rilevati a conto economico per competenza in funzione dell'avanzamento dei lavori, determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento;
- Nel caso di applicazione del metodo del costo sostenuto, lo stato avanzamento dei lavori è determinato ponendo a confronto i costi di commessa sostenuti fino ad una certa data (esclusi i costi pre-operativi) con i costi di commessa totali stimati (esclusi i costi pre-operativi). [OIC 23.57 -2016]
- I costi generali e amministrativi ed i costi di ricerca e sviluppo sono considerati ai fini della determinazione dei costi di commessa qualora siano specificamente addebitabili al committente sulla base delle clausole contrattuali. [OIC 23.36 -2016]
- Non è più previsto che i corrispettivi aggiuntivi e gli incentivi possano essere inclusi nei ricavi di commessa sulla base di un'alta probabilità di accettazione da parte del committente. E' ora necessaria una ragionevole certezza



## *OIC 23 – I ricavi di commessa*

Prezzo base contrattuale

Maggiorazioni per revisione prezzi

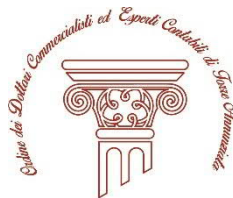
Corrispettivi aggiuntivi per:

- lavori aggiuntivi (varianti)
- riserve (o 'claims')
- incentivi
- altri (ad esempio, i proventi derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali non utilizzati o dalla dismissione di impianti e attrezzature al termine della commessa)



## *OIC 23 – Criteri di valutazione*

1. **criterio della percentuale di completamento:** costi, ricavi e, quindi, margine di commessa vengono riconosciuti in base all'avanzamento dell'attività produttiva
2. **criterio della commessa completata:** costi, ricavi e, quindi, margine di commessa vengono riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi.



## *OIC 23 – Scelta del criterio di valutazione*

### *1. Criterio della percentuale di completamento*

Il criterio della percentuale di completamento è quello che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'azienda in ciascun esercizio. Va quindi adottato in tutti i casi in cui siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- esistenza di un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- il diritto al corrispettivo per l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (esigibilità: 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);
- non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni;
- il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.



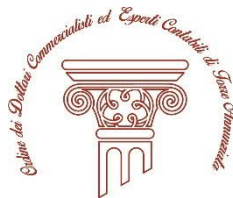
L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:

- 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 nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo;
- la rilevazione dei 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.

La rilevazione a ricavo (voce A1 del conto economico) è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo 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.

Metodologie diffuse:

Metodo cost-to-cost; Metodo ore lavorate; Metodo unità consegnate



## *OIC 23 – Scelta del criterio di valutazione*

### *2. Criterio della commessa completata*

L'applicazione del criterio della commessa completata comporta:

- rilevazione dei ricavi e del relativo margine solo quando il contratto è completato
- i lavori in corso su ordinazione sono valutati al minore tra costo e valore di realizzazione

Il contratto si considera completato al trasferimento dei rischi e benefici al cliente, ossia:

- la costruzione del bene è stata completata ed il bene accettato dal committente;
- i collaudi sono stati effettuati con esito positivo;
- eventuali costi da sostenere dopo il completamento sono di entità non significativa e sono comunque stanziati;
- gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse sono stimabili con ragionevolezza



## *OIC 23 – Perdite previste a finire*

Indipendentemente dal criterio utilizzato (percentuale di completamento o commessa completata), nel caso si preveda che i costi futuri di una singola commessa eccedano i ricavi, la commessa deve essere valutata al costo e la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione (l'eventuale eccedenza comporta la rilevazione di un fondo rischi).



## *OIC 23 – Modifica dei criteri*

Il passaggio dal criterio della percentuale di completamento al criterio della commessa completata (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile.

In caso di applicazione del criterio della percentuale di completamento, il passaggio da una metodologia per la determinazione dello stato di avanzamento dei lavori ad un'altra costituisce un cambiamento di stima.



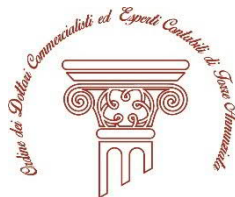


## *OIC 23 – Criterio della percentuale di completamento*

Ai costi di competenza sostenuti o da sostenere vengono contrapposti i ricavi determinati in base al prezzo contrattuale pattuito e all'avanzamento dei lavori.

I lavori in corso sono ottenuti per differenza fra i ricavi di competenza e le fatturazioni in acconto già contabilizzate nel conto economico.

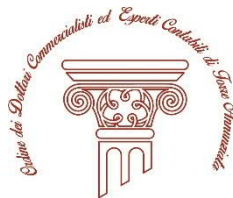
Tale criterio consente di riconoscere l'utile stimato della commessa man mano che esso matura in base all'attività produttiva effettivamente svolta.



## *OIC 23 – Condizioni per l'applicazione*

L'applicazione di tale criterio 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;
- l'esistenza di un contratto vincolante fra le parti che definisca chiaramente obbligazioni delle parti e corrispettivi;
- il diritto al corrispettivo che matura via via che i lavori sono eseguiti;
- la capacità delle parti di adempiere le obbligazioni contrattuali;
- la misurabilità ragionevole del risultato della commessa.



## *OIC 23 – Il criterio della percentuale di completamento*

L'applicazione di tale criterio comporta quanto segue:

- stima dei ricavi e dei costi di commessa (cosiddetti budget o preventivi di commessa);
- accumulo dei costi consuntivi di commessa in modo tempestivo e coerente con l'avanzamento fisico dei lavori;
- comparazione dei costi consuntivi di commessa con il preventivo ed aggiornamento periodico di quest'ultimo;
- aggiornamento del preventivo dei ricavi;
- determinazione dell'avanzamento del lavoro con appropriate metodologie;
- accertamento di eventuali perdite a finire;
- stanziamento della quota di competenza dei costi pre- e post-operativi



## *OIC 23 – Metodo per la determinazione della percentuale di completamento*

- Metodo del costo sostenuto ('cost-to-cost');
- Metodo della misurazione fisica;
- Metodo delle unità consegnate;
- Metodo delle ore lavorate



## *OIC 23 – Metodo per la determinazione della percentuale di completamento*

Variabili da considerare nella scelta del metodo:

- tipologia dei lavori;
- tipologia dei contratti;
- sistemi procedurali delle imprese;

Il metodo scelto deve essere quello che consente di stimare l'avanzamento fisico della commessa nel miglior modo possibile. Deve essere costantemente applicato nel tempo e per commesse simili.



## *OIC 23 – I costi sostenuti*

Tutti i costi diretti e indiretti quando effettivamente sostenuti.

- non devono essere considerati i costi dei materiali non ancora utilizzati, salvo che non si tratti di materiali specificatamente remunerati nel contratto;
- non devono essere considerati costi di subappalto relativi a lavori non eseguiti;
- i costi per inefficienza non devono essere considerati nel calcolo della percentuale di avanzamento



## *OIC 23 – Il metodo della misurazione fisica*

Condizioni per l'applicazione:

- quantità di lavoro eseguito effettivamente misurabile;
- prezzi contrattuali determinati per ogni singola lavorazione;
- ragionevole correlazione tra ricavi e costi di produzione.

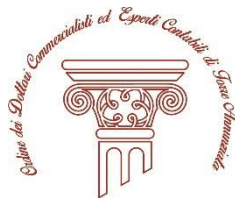


## *OIC 23 – I costi di commessa*

L'applicazione del metodo della misurazione fisica comporta che:

- i costi afferenti attività per le quali in contratto non è previsto un prezzo sono 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.





## *OIC 23 – Le riserve o «claims»*

Richieste per corrispettivi aggiuntivi rispetto a quelli contrattualmente previsti, necessari per maggiori oneri sostenuti dall'impresa per cause ad essa non imputabili.

Le riserve vanno considerate per la valutazione delle commesse con molta prudenza in quanto normalmente esistono incertezze circa il loro riconoscimento in termini di:

- accettazione in linea di principio da parte del committente;
- ammontare;
- tempi di incasso

I corrispettivi aggiuntivi sono inclusi tra i ricavi di commessa limitatamente agli importi il cui riconoscimento e determinazione siano certi o ragionevolmente certi.



## *OIC 23 – Le riserve o «claims»*

Sono utilizzate per la valutazione delle commesse con il criterio del 'cost-to-cost' o delle ore lavorate o in aggiunta ai ricavi di competenza determinati con il criterio delle misurazioni fisiche o delle unità consegnate.

Sono da considerare solo quando:

- hanno una base contrattuale
- è ragionevole ritenere che verranno accettate dal committente
- il loro importo è ragionevolmente stimabile



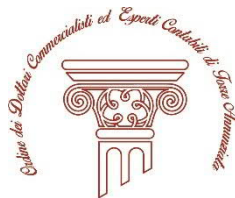
## *OIC 23 – I costi per l'acquisizione delle commesse*

- I costi sostenuti per l'acquisizione della commessa vanno imputati al conto economico quando sostenuti;
- È accettabile un loro differimento (in attesa dell'esito dell'aggiudicazione) se: (i) sono chiaramente imputabili alla commessa, (ii) la commessa è almeno ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio e (iii) se è prevedibile che il margine di commessa ne consenta il recupero;
- In caso di esito positivo (commessa ottenuta) tali costi devono essere trattati come costi-pre operativi di commessa.



## *OIC 23 – Proventi e oneri finanziari: regola generale*

- Imputati al conto economico quando sostenuti;
- È accettabile l'imputazione degli oneri finanziari netti alle commesse come costo diretto solo quando viene utilizzato il criterio della commessa completata o il metodo del 'cost to cost', a determinate condizioni.

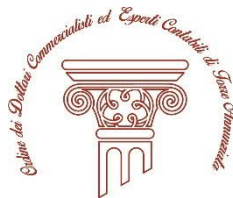


## *OIC 23 – Proventi e oneri finanziari: condizioni per l'imputazione alla commessa*

### **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:

- in virtù delle clausole contrattuali o altro, gli aspetti finanziari costituiscono un elemento determinante per valutare la redditività della commessa;
- 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;
- 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;
- gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.



## *OIC 23 – Proventi e oneri finanziari: condizioni per l'imputazione alla commessa*

### **Commessa completata**

Gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi di commessa, quando sono rispettate le seguenti condizioni:

- 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;
- gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un
- preventivo di commessa che ne tenga conto.



## *OIC 23 – Variazioni nelle stime*

- Aggiornamento dei costi e dei ricavi di commessa previsti, utilizzati per la determinazione della percentuale di completamento e dei ricavi di competenza, per eventi non ragionevolmente prevedibili;
- L'effetto derivante da tali variazioni è di competenza dell'esercizio in cui l'aggiornamento si verifica.



## *OIC 23 – Il combining*

Più commesse possono essere valutate congiuntamente se:

- 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.