

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Lavori in corso su ordinazione



Dicembre 2016

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali 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.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nell'agosto 2014 ed aggiornava la versione del luglio 2005.

INDICE

	par.
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-4
DEFINIZIONI	5-23
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	24-39
Ricavi di commessa.....	31
Costi di commessa.....	32-37
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435- <i>bis</i> c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435- <i>ter</i> c.c.) ...	38-39
RILEVAZIONE INIZIALE E VALUTAZIONI SUCCESSIVE	40-93
Considerazioni generali.....	40-47
Combinazioni e suddivisioni dei lavori in corso su ordinazione	48-50
Criterio della percentuale di completamento.....	51-60
Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento.....	61-79
<i>Metodo del costo sostenuto</i>	64-70
<i>Metodo delle ore lavorate</i>	71-74
<i>Metodo delle unità consegnate</i>	75-76
<i>Metodo delle misurazioni fisiche</i>	77-79
Criterio della commessa completata.....	80-84
Perdite probabili.....	85-86
Proventi e oneri finanziari.....	87-88
Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa.....	89
Modifica dei criteri di valutazione.....	90-93
NOTA INTEGRATIVA	94-103
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria.....	94-99
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435- <i>bis</i> c.c.)...	100-101
Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435- <i>ter</i> c.c.).....	102-103
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	104
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	105
ESEMPIO ILLUSTRATIVO DI AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO	

**I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE**

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.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile.
Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “*I lavori in corso su ordinazione nella legislazione civilistica*”.
3. Il principio si applica ai fini della 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”.
4. Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative ai lavori in corso su ordinazione.

DEFINIZIONI

5. 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.
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.
6. Per *lavoro in corso su ordinazione di durata ultrannuale* si intende un contratto di esecuzione che investe un periodo superiore a dodici mesi. 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.
7. I *contratti a corrispettivo predeterminato* sono lavori in corso su ordinazione nei quali 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.

8. I *contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine* sono lavori in corso su ordinazione nei quali 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.
9. 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.
10. 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.
11. Il *risultato (o margine)* di commessa rappresenta la differenza tra i ricavi di commessa e i costi di commessa.
12. 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).
13. 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.
14. 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).
15. 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.
16. Gli *anticipi* rappresentano importi addebitati ai committenti generalmente prima dell'inizio o all'inizio dei lavori.
17. 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).

18. 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.
19. 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.
20. 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.
21. Gli *incentivi* rappresentano ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi.
22. 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.
23. Il *bilancio in forma ordinaria* è il bilancio redatto secondo le disposizioni del codice civile dalle società che non redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis* c.c. e che non redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-*ter* c.c. (bilancio delle micro-imprese).

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

24. L'articolo 2424 del codice civile prevede che i lavori in corso su ordinazione siano iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce CI3 "*lavori in corso su ordinazione*".
25. 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, 4, e 5 se verso controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo delle controllanti. In contropartita all'iscrizione del credito, gli anticipi e gli acconti sono rilevati tra le passività alla voce dei debiti 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*".
26. Nella classe B del passivo "*Fondi per rischi e oneri*" sono rilevati alla voce B4 "*altri*" gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, nonché quelli relativi al fondo per perdite probabili su commessa.
27. Nel conto economico, i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati, come già precisato al paragrafo 25, alla voce A1 "*ricavi delle vendite e delle prestazioni*" della classe "*Valore della produzione*", mentre la variazione dei lavori in corso su ordinazione pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio è rilevata alla voce A3 "*variazioni dei lavori in corso su ordinazione*" della stessa classe.
28. I costi di commessa sostenuti per l'esecuzione dei lavori in corso su ordinazione sono rilevati

nella classe B “*Costi della produzione*” del conto economico, classificati per natura come previsto dall’articolo 2425 del codice civile.

29. I materiali acquistati per l’esecuzione dell’opera in attesa di impiego, che non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo, sono rilevati nell’attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze alla voce CII “*materie prime, sussidiarie e di consumo*” e come tali valorizzate.
30. Le ritenute a garanzia sono iscritte tra i crediti ai sensi dell’OIC 15 “Crediti”.

Ricavi di commessa

31. 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

32. 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.
33. I costi diretti, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, comprendono:
 - costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell’opera;
 - 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);
 - costi dei subappaltatori;
 - spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
 - costi per l’impianto e lo smobilizzo del cantiere;
 - ammortamenti dei macchinari impiegati;
 - costi di locazione di impianti e macchinari;
 - *royalty* per brevetti utilizzati per l’opera;
 - costi per fidejussioni e assicurazioni specifiche;

- costi di progettazione (se riferibili direttamente alla commessa) e quelli per studi specifici per la commessa.

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

34. I costi indiretti comprendono a titolo esemplificativo ma non esaustivo: costi di progettazione (se tali costi si riferiscono all'intera attività produttiva o sono attribuibili a più commesse); i costi di assicurazione e altri costi generali di produzione (cfr. OIC 13 "Rimanenze").
35. 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.
36. 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.
37. I costi per l'acquisizione di una commessa, inclusi quelli relativi alla partecipazione a gare, sono ricompresi nei costi di commessa (e rilevati come costi pre-operativi secondo quanto previsto dal paragrafo 57), 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.

In caso contrario, tali costi 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. Quando i costi sostenuti per ottenere una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non devono essere compresi nei costi di commessa quando la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

38. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, nel bilancio in forma abbreviata "*lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani*". Pertanto, i lavori in corso su ordinazione sono esposti nell'attivo dello stato patrimoniale sotto la voce CI "*Rimanenze*"; gli acconti sono esposti nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce D "*Debiti*" e gli altri fondi sotto la voce B "*Fondi per rischi e oneri*". Inoltre, nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le voci A2 "*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*" e A3 "*variazioni dei lavori in corso su ordinazione*" possono essere tra loro raggruppate in un'unica voce denominata "*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione*".

39. Le stesse semplificazioni si applicano nel bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile.

RILEVAZIONE INIZIALE E VALUTAZIONI SUCCESSIVE

Considerazioni generali

40. L'articolo 2426, comma 1, numero 11, del codice civile 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 (denominato nella prassi *“metodo della percentuale di completamento”*).
41. L'articolo 2426, comma 1, numero 9, del codice civile prevede che *“le rimanenze sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”*. Tale criterio, laddove applicato nella valutazione delle commesse, viene denominato nella prassi *“criterio della commessa completata”*.
42. 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 43-46. Se non sono soddisfatte tali condizioni, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.
43. Il criterio della percentuale di completamento è 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 l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (cfr. paragrafo 46);
 - 3) 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 (ad esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);
 - 4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.
44. Con riferimento alla condizione di cui al paragrafo 43, n. 4, 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.

45. Con riferimento alla condizione di cui al paragrafo 43, n. 4, 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.
46. Con riferimento alla condizione di cui al paragrafo 43, 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.
47. Nel caso di commesse di durata inferiore all'anno possono utilizzarsi sia il criterio della percentuale di completamento sia il criterio della commessa completata.

Combinazioni e suddivisioni dei lavori in corso su ordinazione

48. Il corrispettivo contrattuale di una commessa può essere pattuito unitariamente per l'intera opera o frazionatamente per singole opere o per ciascuna fase.
49. 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 di esse 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.).
50. Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando si verificano tutte le seguenti condizioni:
 - 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.

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 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 ai sensi del paragrafo 86.
52. La rilevazione a ricavo (voce A1 del conto economico) è effettuata 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.
53. 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.
54. Se formalmente definite dalle parti (c.d. varianti formalizzate), le varianti comportano un aumento o una diminuzione dei ricavi della commessa.
55. Nel corso della commessa, l'appaltatore può avanzare delle richieste per corrispettivi aggiuntivi rispetto a quelli previsti contrattualmente (*claim*). Considerato che 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, i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi tra i ricavi di commessa limitatamente agli ammontari il cui riconoscimento e determinazione siano certi o ragionevolmente certi. Tali corrispettivi aggiuntivi sono certi quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data del bilancio; sono ragionevolmente certi quando, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che la richiesta sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.
56. 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 ragionevolmente certo che l'incentivo sia raggiunto e accettato sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.
57. I costi pre-operativi inclusi nei lavori in corso su ordinazione 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 (cfr. paragrafo 64), 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).

58. Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa sono inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo. 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 similari, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.
59. 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.
60. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento comporta, in via esemplificativa e non esaustiva, 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

61. Lo stato di avanzamento dei lavori (o percentuale di completamento) consente di accertare il ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (voce CI3) 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.
62. Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa. Altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata. Tra i metodi basati sui valori o dati di carico della commessa rientrano il metodo del costo sostenuto e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto. Tra i metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata rientrano il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate.
63. Va tenuto presente che vi sono casi in cui nella fase iniziale della commessa non si ha una base adeguata per una ragionevole stima dell'attività svolta dall'azienda. In tali casi si rende necessario attendere un certo avanzamento dei lavori prima di riconoscere l'utile sui lavori eseguiti.
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.

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.
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.
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. Nella determinazione della percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto sono 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. 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. 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.
74. 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

75. 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.
76. 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

77. 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.
78. Fatto salvo il caso previsto dal paragrafo 49, 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*".
79. L'applicazione di questo metodo comporta che i costi afferenti attività per le quali in contratto non sia previsto un prezzo vengano 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.

Criterio della commessa completata

80. Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono 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. L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.

81. 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.
82. Si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e benefici quando sono 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.
83. 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.
84. 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.

Perdite probabili

85. Se è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la commessa deve essere valutata al costo (così da eliminare gli eventuali margini rilevati negli esercizi precedenti) e 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.
86. 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.

Proventi e oneri finanziari

87. 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.
88. 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 59 nel caso di applicazione del criterio della percentuale di completamento e 84 nel caso di applicazione del criterio della commessa completata.

Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa

89. Per le società appaltatrici che eseguono lavori su ordinazione (specie se ultrannuali), possono emergere, 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.

Modifica dei criteri di valutazione e delle stime

90. Il passaggio dal criterio della percentuale di completamento al criterio della commessa completata (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile.
91. 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.
92. Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile.
93. Per la disciplina dei cambiamenti di principi contabili e dei cambiamenti di stime si rinvia all'OIC 29.

NOTA INTEGRATIVA

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

94. L'articolo 2427, comma 1, numero 1, del codice civile 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;”*. 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;
 - la contabilizzazione delle probabili perdite di valore rilevate.
95. L'articolo 2427, comma 1, al numero 4, del codice civile dispone che la nota integrativa deve indicare *“le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo”*.
96. L'articolo 2427, comma 1, al numero 8, del codice civile impone di indicare *“l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”*.
97. L'articolo 2427, comma 1, al numero 9, del codice civile impone di indicare *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati”*. A tali fini la nota integrativa fornisce evidenza degli impegni contrattualmente assunti per opere e servizi ancora da eseguire a fine esercizio. La nota integrativa indica, inoltre, l'esposizione dell'appaltatore nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati.
98. L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che: *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*.
99. Ove rilevante, la nota integrativa fornisce le seguenti informazioni:
- gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi;
 - 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.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)

100. Nel rispetto dell’art. 2435-bis del codice civile, ai sensi dell’art. 2427, comma 1, del codice civile, la nota integrativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata indica:

- “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” (numero 1);
- “l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce” (numero 8);
- “l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest’ultime sono distintamente indicati” (numero 9).

101. L’articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che: “Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.

Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

102. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.

103. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano i paragrafi 100-101.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

104. La presente edizione dell’OIC 23 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

105. Eventuali effetti derivanti dall’applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell’OIC 23 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell’OIC 29. Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in

bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.

ESEMPIO ILLUSTRATIVO DI AGGIORNAMENTO DEL PREVENTIVO DI COSTO

Il presente esempio illustrativo non è parte integrante del principio.

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		<u>200</u>		
800		25%		
2° esercizio		<u>504</u>		
840			60%	
3° esercizio (chiusura)				100%
Utile lordo complessivo alla chiusura di ciascun esercizio		<u>50</u>	<u>96</u>	<u>170</u>
Utile lordo maturato nell'esercizio		<u>50</u>	<u>46</u>	<u>74</u>

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

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

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

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

RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI PRECEDENTI

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

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:

- Articolo 1664 codice civile: *“Qualora per effetto di circostanze imprevedibili si siano verificati aumenti o diminuzioni nel costo dei materiali o della mano d'opera, tali da determinare un aumento o una diminuzione superiori al decimo del prezzo complessivo convenuto, l'appaltatore o il committente possono chiedere una revisione del prezzo medesimo. La revisione può essere accordata solo per quella differenza che eccede il decimo.
Se nel corso dell'opera si manifestano difficoltà di esecuzione derivanti da cause geologiche, idriche e simili, non previste dalle parti, che rendono notevolmente più onerosa la prestazione dell'appaltatore, questi ha diritto a un equo compenso”*.
- Articolo 2423, comma 4, codice civile: *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*.
- Articolo 2426, comma 1, n. 9, codice civile: *“le rimanenze Sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”*.
- Articolo 2426, comma 1, n. 11, codice civile: *“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”*.
- Articolo 2427, comma 1, n. 1, codice civile: *“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”*.
- Articolo 2427, comma 1, n. 4, codice civile: *“La nota integrativa deve indicare le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo”*.
- Articolo 2427, comma 1, n. 8, codice civile: *“La nota integrativa deve indicare l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”*.
- Articolo 2427, comma 1, n. 9, codice civile: *“La nota integrativa deve indicare l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati”*.

- Articolo 2435-bis, comma 2, codice civile: *“Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell’attivo possono essere comprese nella voce CII; (...); nelle voci CII dell’attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l’esercizio successivo”*.
- Articolo 2435-bis, comma 3: *“Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall’art. 2425 possono essere tra loro raggruppate:*
 - voci A2 e A3
 -”
- Articolo 2435-bis, comma 5: *“Fermo restando le indicazioni richieste dal ..., quarto ... comma dell’articolo 2423, ... la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 1), ...8), 9)...”*.
- Articolo 2435-ter, comma 2: *“Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall’articolo 2435-bis. Le micro imprese sono esonerate dalla redazione: ... 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9) e 16); ...”*.

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”.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante dell'OIC 23.

1. In attuazione del potere riconosciuto all'OIC dalla legge 116/2014 di emanare "*principi contabili nazionali ... per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile*" e del compito ad esso attribuito dall'art. 12 del D.lgs. 139/2015 di aggiornare "*i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto*", l'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 23.
2. Il principio è stato modificato per tenere conto:
 - delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE;
 - del coordinamento con altri principi contabili;
 - dell'eliminazione di ridondanze che possono ingenerare confusione con rischio di confondere sulla regola applicabile.
3. La riscrittura del principio contabile si è incentrata sull'enunciazione delle regole da seguire, usando un linguaggio appropriato e rinviando alle appendici e alle Motivazioni alla base delle decisioni assunte per le esemplificazioni e illustrazioni.

Modifiche apportate in tema di rilevazione iniziale e valutazioni successive

4. Sono state confermate le regole in tema di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, dove si prevede l'applicazione del criterio della percentuale di completamento al verificarsi di determinate condizioni, e l'applicazione del criterio della commessa completata in caso contrario.
5. In caso di lavori in corso su ordinazione di durata inferiore all'anno, è stata confermata la possibilità di utilizzare alternativamente il criterio della percentuale di completamento o criterio della commessa completata.
6. Va in proposito ricordato che 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 dall'articolo 2426, comma 1, numero 11, del codice civile, impone di tenere conto delle difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo e le prevedibili contestazioni del committente.
7. 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.

8. Il criterio della commessa completata, invece, comporta la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione non in base al corrispettivo contrattuale previsto, bensì al minore fra il costo e il presumibile valore di realizzo, secondo la regola generale di valutazione delle rimanenze di cui al numero 9, comma 1, dell'articolo 2426 del codice civile. Il riconoscimento dei ricavi di commessa e dell'utile di commessa avviene al completamento della stessa, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi.
9. 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.
10. 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.
11. 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.
12. Per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione è necessario, pertanto, 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.
13. Peraltro si segnala che 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.

14. Il D.lgs. 139/2015 ha sostituito il principio della funzione economica con il principio della sostanza economica. La relazione di accompagnamento sottolinea come *“la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali”*. Pertanto, la nuova versione dell’OIC 23 esplicita meglio, rispetto alla versione del 2014, che, nel caso di applicazione del criterio della commessa completata, i ricavi e il margine della commessa sono rilevati soltanto alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene realizzato precisando poi le condizioni al verificarsi delle quali si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. In particolare è stato previsto che *“Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato (o una sua specifica parte è completata in via definitiva), ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato 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. Si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e benefici quando sono rispettate le seguenti condizioni:*
- *la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente;*
 - *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;*
 - *eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;*
 - *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”*.

Modifiche apportate in tema di informativa

15. Sono state previste delle parti *ad hoc* per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (*ex art. 2435-bis c.c.*) e per le micro-imprese (*ex art. 2435-ter c.c.*) in presenza di specificità nella disciplina di bilancio alla luce del D.lgs. 139/2015 che dà maggiore risalto ad una regolazione per classi dimensionali.

Disposizioni di prima applicazione del nuovo principio contabile

16. Sono state previste delle regole di prima applicazione del nuovo principio contabile che cercano di facilitare al massimo la fase di transizione al nuovo principio. Infatti, fatte salve le modifiche che devono essere applicate retroattivamente ai sensi dell’articolo 12 del D.lgs. 139/2015, il redattore del bilancio può scegliere di applicare il nuovo principio contabile prospettivamente.