



Economia Aziendale Online
Business and Management Sciences
International Quarterly Review

Analisi della valutazione delle commesse
tra las II ed Oic 23

Sabato Montella, Catello Staiano

Pavia, March 2011

N. 1/2011

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498

Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

Analisi della valutazione delle commesse tra Ias 11 ed Oic 23

Sabato Montella, Catello Staiano

Abstract

The discretionary margin on with the company can classify the work in progress made to order into one category or into another one (infrannual and ultrannual) it affects the buisness result and its own expectation. This work from the juridical outline of the work contract, does a relation between the national and international accounting principle setting the valutation process and the multi-faceted accounting of the single principles Oic 23 e Ias 11. The accounting issue is considered by variable rates.

Il margine di discrezionalità con cui l'azienda può classificare i lavori in corso su ordinazione in una categoria o nell'altra (infrannuali ed ultrannuali) influenza il risultato di esercizio secondo le proprie aspettative. Il presente lavoro partendo dal profilo giuridico del contratto di appalto, mette in relazione il principio contabile nazionale ed internazionale inquadrando il processo di valutazione e le sfaccettature contabili dei singoli principi Oic 23 e Ias 11. La problematica contabile è ponderata dalla variabile fiscale.

Keywords: Bilancio, Contabilità, Principi contabili

Premessa

I lavori in corso su ordinazione presentano aspetti critici nella valutazione del bilancio dell'appaltatore. La criticità è legata alla corretta imputazione di ricavi e costi di una commessa, perché questa inizia e termina in esercizi differenti. Nell'ambito della dottrina ragionieristica nazionale ed internazionale, sono stati individuati i criteri per l'inquadramento contabile di tale classe di rimanenze. Nondimeno, nella valutazione di bilancio di questa classe di rimanenze assume senza dubbio importanza il corretto inquadramento giuridico.

La definizione dei lavori in corso su ordinazione presenta aspetti controversi, in quanto ci troviamo a definire una prestazione di fare che può assumere connotazioni assai diverse¹. Infatti, con tale locuzione, possiamo individuare i prodotti in corso di lavorazione da destinare al magazzino, le opere in corso di esecuzione (opere edili, costruzioni navali, ecc.) o infine le opere costruite in economia dall'azienda. Il fattore discriminante tra le tipologie di rimanenze in-

dicare, è la presenza di un contratto di appalto con cui si definiscono gli impegni dell'impresa esecutrice nei confronti di terzi nella fattispecie dei lavori in corso di esecuzione. Nelle altre due categorie l'azienda opera in conto proprio e quindi non dovrà rispettare nessun impegno contrattuale.

Dal corretto inquadramento giuridico discende l'interpretazione economico/contabile di tale categoria di rimanenze.

1 – L'identificazione dell'appalto

Nell'attività economica di un'azienda si possono concludere più negozi giuridici, ad esempio appalti d'opera o di servizi, di somministrazione e di forniture, tuttavia ciò che contraddistingue il contratto di appalto è l'oggetto ovvero la realizzazione di un'opera o insieme di opere che risponde ai requisiti dettati dal committente.

Il contratto tipico con cui un'azienda si impegna a realizzare un'opera è l'appalto così come definito all'art. 1665 del Codice Civile: "...il contratto con il quale una parte (l'appaltatore) assume con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio ri-

¹ Campobasso, *Manuale di Diritto Commerciale*, UTET, Torino, 2003, pag. 385 e ss.

schio, il compimento di un'opera o di un servizio, verso un corrispettivo in denaro".

È notorio che il contratto di appalto ha per oggetto una prestazione di fare, tipico del settore dei servizi come quello edile e navale, in quanto all'appaltatore vengono commissionate l'esecuzione di opere che presentano caratteristiche specifiche.

Aspetto basilare dell'appalto è la forma organizzativa con cui si esegue l'attività; sull'azienda esecutrice incomberà il potere organizzativo ossia essa opera in piena autonomia di coordinamento dei mezzi necessari alla realizzazione dell'opera e la gestione del rischio². Si caratterizza la figura dell'appaltatrice i cui elementi principali sono il potere organizzativo e direttivo, operando le opportune scelte economiche e tecniche nel rispetto dei criteri di efficienza ed efficacia.

Nella sfera giuridica dell'appalto si definiscono molteplici obbligazioni in capo all'impresa esecutrice, che inficiano la valutazione della costruzione delle opere. In primis, per la realizzazione delle opere, l'azienda fornisce le materie prime salvo che le parti non derogano a tale obbligo ed inoltre l'appaltatore è obbligato ad eseguire le opere secondo le modalità tecniche dettate dal committente e descritte nel capitolato d'appalto.

Un'ulteriore elemento che si pone in rilievo, sono le variazioni che vengono apportate al progetto di esecuzione dell'opera, le quali modificano contabilmente l'iscrizione in bilancio dei costi e ricavi legati alla commessa. Occorre precisare che giuridicamente l'appaltatore non può apportare modifiche all'esecuzione delle modalità tecniche senza l'approvazione per iscritto del committente.

Nel caso dell'esecuzione dell'opera l'appaltatore può avvalersi di terzi a cui affida tutta o parte della realizzazione dell'opera. In tale circostanza si delinea giuridicamente il contratto di subappalto, che può essere stipulato solo in presenza di apposita clausola nel contratto di appalto, che autorizza l'appaltatore a stipularlo.

Le imprese che stipulano subappalti, devono precisare attentamente la propria prestazione, perché da questa deriva la corretta applicazione della normativa contabile e fiscale. Nella realtà le aziende edili spesso si trovano ad eseguire prestazioni nei confronti di appaltatori, che pur avendo i tratti tipici del subappalto si defilano veri e propri contratti di "nolo a caldo"³.

La differenza sostanziale tra le due tipologie contrattuali è data dall'organizzazione dell'attività e del rischio, vale a dire che mentre nel primo contratto

l'impresa opera in piena autonomia senza vincolo di subordinazione per l'esecuzione delle proprie fasi lavorative, al contrario nel secondo l'impresa opera in stretto contatto o meglio alle direttive dell'appaltatore.

La posizione giuridica dei due contratti ha un diverso peso contabile nel bilancio delle imprese e non solo, ma anche fiscale, quindi la conoscenza delle variabili giuridiche che caratterizzano le prestazioni, richiedono un'analisi accurata in quanto il confine tra i due contratti, anche se molto marcato nel settore in esame, diventa labile.

In ambito internazionale lo Ias 11 al par. 3 recita testualmente che i lavori su ordinazione sono "un contratto stipulato specificatamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro destinazione o utilizzazione finale".

Della definizione dello Ias 11 il primo aspetto da sottolineare è la presenza del contratto stipulato ad hoc per la realizzazione di un'opera non standardizzata. Il secondo aspetto è l'interdipendenza che i beni oggetto dell'appalto devono avere; da tali peculiarità discende che il principio contabile fa riferimento alle commesse, tipiche del settore edile e navale, e non alla prestazione di servizi eccetto di quelle collegate alla realizzazione delle commesse (progettazione).

Tuttavia, in seconda analisi non può nascondersi che le caratteristiche tipiche di un lavoro su ordinazione sono da ricercarsi nella prestazione di fare, ovvero non abbiamo una standardizzazione del prodotto realizzato, bensì esso segue un progetto dettato da specifiche richieste ed esigenze del committente.

La realizzazione come innanzi evidenziato, può avvenire entro l'anno ma può prolungarsi per più anni. La definizione contabile prevista dallo Ias 11 non si discosta dall'Oic 23 in quanto individuano entrambi le stesse caratteristiche che può presentare un lavoro su commessa. Ciò nonostante la metodologia contabile presenta delle differenze.

L'Oic 23 pone l'accento sulla durata del lavoro su ordinazione poiché riserva un diverso trattamento contabile a secondo della durata temporale dell'appalto. Nel caso in cui l'appalto ha una durata inferiore ai 12 mesi o uguale, applica il metodo della commessa completata, viceversa applica il metodo della percentuale di completamento. Lo Ias 11 non rileva tale differenze, riservando il metodo della percentuale di completamento indipendentemente dalla durata della commessa.

L'altro aspetto che assume importanza e che influenza la rilevazione dei costi e ricavi è la modalità con cui si pattuiscono le commesse.

In ambito internazionale si individuano le commesse a prezzo predeterminato e quelle a margine garantito⁴. Nel primo caso l'appaltatore definisce il

² L'appaltatore che esegue le opere è organizzato in forma di piccola e media impresa.

³ Per nolo a caldo si intende il contratto di locazione con il quale un'impresa si impegna a locare macchine operatrici con operatore.

⁴ *Ias 11*, par. 1

prezzo influenzato eventualmente da clausole di revisione del prezzo. Con tale pattuizione, il prezzo è predeterminato a priori, ma non i costi quindi concludiamo che il risultato della commessa è incerto.

La seconda fattispecie presenta una bassa aleatorietà delle oscillazioni del risultato di commessa, perché vengono riconosciuti i costi predeterminati più un margine di commessa. Con ciò si conosce a priori il risultato delle commesse, fermo restando la variabilità dei costi e ricavi.

A livello nazionale vengono individuate le commesse a prezzo predeterminato e quelle con prezzo basate al costo consuntivo più il margine.

Nel primo caso l'impresa s'impegna a portare a termine il lavoro previsto dal contratto in base agli accordi contrattuali. Nel secondo caso, il prezzo è basato sul costo consuntivo più il margine ed il prezzo è uguale all'ammontare dei costi sostenuti incrementato di una percentuale riconosciuta a titolo di recupero spese generali o un importo fisso la cui determinazione è stabilita.

2 – La valutazione

Il processo di valutazione dei lavori in corso prende le mosse dall'art. 2426 c.c., n. 11, che recita testualmente "...i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza"⁵.

Con tale norma il legislatore ha voluto dare forza di legge al principio della competenza del costo e dell'inerenza dei ricavi. In ambito nazionale il principio contabile Oic 23 ha previsto due metodi di valutazione dei lavori su ordinazione: metodo della percentuale di completamento e metodo della commessa completata. Tali metodi si applicano, in base alla durata stabilita nel contratto⁶, alle opere ultrannuali nel caso della percentuale di completamento e a quelle infrannuali si applica il metodo della commessa completata.

La percentuale di completamento, permette di imputare in bilancio (in base a stime) il risultato conseguito fino alla data di chiusura dello stesso, suddividendo il margine di commessa per tutti gli esercizi in cui si svolge l'appalto. Tale metodo prende in considerazione anche le variabili che influiscono l'esecuzione dell'opera, come ad esempio la revisione dei prezzi.

Il legislatore nella formulazione dell'art. 93 D.P.R. 917/86, ha imposto l'utilizzo di siffatto metodo contabile per la valutazione delle opere ultrannua-

li; tale modus operandi consente all'azienda anche da un punto di vista fiscale di imputare il margine di commessa nei diversi esercizi in cui si svolge la prestazione, evitando interferenze di natura tributaria con il dettato civilistico.

Il criterio illustrato può essere impiegato a condizione necessaria e sufficiente, che:

- esista un contratto d'appalto che individua esattamente le obbligazioni ed il diritto al corrispettivo da parte dell'appaltatore;
- le opere rispondano alle esigenze dettate dal cliente e con l'avanzamento dei lavori esse rispettano sempre più le caratteristiche richieste dal committente;
- sia possibile definire in modo attendibile e ragionevole i ricavi e costi della commessa;
- sia possibile misurare i costi e ricavi della commessa in modo da poterli comparare con quelli sostenuti in periodi precedenti;
- l'assenza di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili

I metodi di determinazione dello stato di avanzamento dei lavori sono molteplici, tuttavia quelli più comuni che assumono importanza sia per lo Ias 11 sia per l'Oic 23, sono⁷:

- il metodo del costo sostenuto;
- il metodo delle ore lavorate;
- il metodo delle unità consegnate;
- il metodo delle misurazioni fisiche.

Con il metodo del costo sostenuto, la percentuale di completamento dei lavori viene effettuata rapportando i costi sostenuti con il totale dei costi di commessa stimati. La percentuale così ottenuta, si applica ai ricavi totali di commessa stimati. Tale sistema presuppone un'attività di budgeting e reporting costante, in quanto i costi e ricavi devono risultare da stime attendibili. Ciò è affermato dallo Ias 11 che evidenzia l'importanza di utilizzare il metodo più attendibile per la stima degli stati di avanzamento lavori⁸. Tale metodo presuppone la stima dei costi diretti di una commessa come i costi dei materiali, dei subappaltatori, della manodopera, installazione cantiere, costi per la sicurezza dei lavoratori, l'ammortamento dei macchinari, noleggio o leasing, ecc. Accanto a tali costi troviamo i costi indiretti che saranno ripartiti attraverso basi di calcolo su tutte le commesse che l'azienda ha nel portafoglio clienti.

⁵ Modolo, *Gli aspetti contabili delle variazioni dei lavori in corso di ordinazione*, in *Pratica fiscale e Professionale*, Ipsoa, Milano, n. 11/2009, pag. 37 e ss.

⁶ Per il termine di durata si fa esplicito riferimento al contratto e non alla durata dell'esecuzione.

⁷ Rossi Ragazzi, *La valutazione delle opere pluriennali*, in *Guida alla Contabilità e Bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano, n. 1/2009, pag. 55 ess.

⁸ Lo Ias 11 par. 30 "lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato in vari modi. L'impresa deve adottare il metodo che misuri attendibilmente il lavoro svolto."

Il metodo delle ore lavorate prende come elemento di riferimento nella stima degli stati di avanzamento lavori le ore lavorate rispetto alle ore totali stimate. Tale metodo è sicuramente privilegiato quando la manodopera è il fattore produttivo preminente rispetto agli altri fattori produttivi, come ad esempio il costo dei materiali impiegati.

Con il metodo delle unità consegnate la valutazione ai prezzi contrattuali viene effettuata solo per le unità consegnate. I lavori in corso o finiti ma non consegnati sono valutati al costo di produzione e sono quindi classificati come rimanenze di magazzino.

In ultimo, il metodo delle misurazioni fisiche ha come base di calcolo la rilevazione delle quantità prodotte ed alla valutazione delle stesse ai prezzi concordati compresi di eventuali revisioni dei prezzi e delle componenti aggiuntivi. Tale metodo è utilizzato principalmente dalle imprese di costruzione edile in quanto lo stato di avanzamento dei lavori viene rilevato periodicamente in contraddittorio con il committente.

Se i corrispettivi non sono valutabili perché mancano i requisiti innanzi indicati allora anche le opere ultrannuali verranno valutate al minore tra costo ed il valore desumibile dall'andamento di mercato, secondo la regola generale di valutazione delle rimanenze.

L'altro metodo di valutazione è quello della commessa completata ed è applicato alle commesse con durata infrannuale, ossia inferiore o uguale all'anno. Con tale metodo di contabilizzazione il margine di commessa viene imputato solo quando termina la commessa, ossia le opere sono ultimate e consegnate. Il passaggio giuridico di consegna del bene finito avviene con la spedizione o l'accettazione da parte del committente; per l'applicazione di questo metodo si devono verificare le seguenti condizioni:

- la costruzione del prodotto ordinato sia completata ed accettata dal committente;
- i collaudi sul prodotto sia eseguiti con esito positivo;
- eventuali oneri da sostenere dopo il completamento del bene siano di modesta entità e comunque stanziati;
- eventuali effetti relativi a condizioni di incertezza connessi con tali commesse, presenti anche dopo la conclusione della produzione, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare gli stanziamenti.

Il principio contabile non ha posto vincoli per l'utilizzo del metodo della percentuale di completamento anche per le commesse di breve termine. Considerato il largo impiego del metodo della commessa completata perché comporta dei minori costi amministrativi, il principio contabile nazionale ha previsto che nel caso di andamenti irregolari, occorre indicare in nota integrativa i costi e ricavi, utilizzando il metodo della percentuale di completamento rilevando così

l'influenza sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto.

Nella logica del principio di competenza, per le opere ultrannuali il metodo della percentuale di completamento risponde meglio al dettato civilistico dell'art. 2423-bis del codice civile. Si giunge a tale conclusione perché con questo metodo si contrappongono ai costi di competenza i ricavi di competenza, imputando ad ogni esercizio in cui si svolge la commessa l'utile che effettivamente si è realizzato in quel determinato periodo amministrativo.

Occorre evidenziare che lo Ias 11 e l'Oic 23 presentano in tema di valutazione per le rappresentazioni in bilancio dei lavori su ordinazione, differenze specifiche. Il principio internazionale prevede come metodo di valutazione quello della percentuale di completamento⁹ quando vi è la possibilità di stimare attendibilmente i ricavi della commessa. Ciò nonostante non sempre i ricavi di commessa possono essere stimati attendibilmente, per diverse cause, prima fra tutte perché il committente apporta continui revisioni e varianti al progetto iniziale o anche per fattori esterni che influenzano la commessa; per questo caso particolare lo Ias 11 ha previsto il metodo a profitto zero, che si sostanzia nel rilevare i ricavi di commessa nei limiti dei costi di commessa sostenuti e che si presumono si recuperino. Un ulteriore aspetto da valutare è l'assenza di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili.

Sintetizzando le posizioni dell'Oic e dell'International Accounting Standards Board, il primo ha previsto due diversi metodi di contabilizzazione, ponendo l'accento sulla durata dell'appalto, mentre il secondo ha dato rilievo alla stima attendibile dei costi del risultato di commessa.

A completamento e chiarimento dei metodi di rappresentazione innanzi esposti, proponiamo un caso pratico con esempi numerici per l'applicazione del metodo della percentuale di completamento e della commessa completata.

Stato di avanzamento =

$$\frac{\text{Costi sostenuti} \times 100}{\text{Costi totali}} = \frac{19.500}{56.000} = 34,82 \%$$

Rimanenze finali all'esercizio n =

$$\text{Corrispettivo contrattuale} \times \text{Stato di avanzamento} = 80.000 \times 34,04 \% = 27.232$$

Nel corso dell'esercizio n-1 il preventivo viene aggiornato:

Materie prime: 3.000

Manodopera: 3.000

⁹ Ias 11, par. 22-31

Fig. 1 – *Differenze di contabilizzazione delle commesse tra il principio contabile Oic e Ias*

Durata della commessa	Oic 23	Ias 11
Commessa infrannuale	Metodo della commessa completata	Metodo della percentuale di completamento
Commessa ultrannuale	Metodo della percentuale di completamento	Metodo della percentuale di completamento.

Fonte: propria

Fig. 2 – *Esempio di commessa impresa edile*

Commessa	
Corrispettivo contrattuale	80.000
Materie Prime	30.000
Manodopera diretta	10.000
Ammortamenti	12.000
Costi indiretti	4.000
Totale Costi	56.000
Margine di commessa	24.0000
Durata	3

Fonte: propria

Fig. 3 - *Metodo della percentuale di completamento applicando il metodo del costo sostenuto*

- Esercizio n - valutazione dei lavori in corso			
Costi	Costi sostenuti nell'esercizio	Costi alla fine della commessa	Costi previsti
Materie prime	11.000	19.000	30.000
Manodopera diretta	3.000	7.000	10.000
Ammortamenti	4.000	8.000	12.000
Costi indiretti	1.500	2.500	4.000
Totale	19.500	36.500	56.000

Fonte: propria

Fig. 4 – *Revisione prezzi e costi della commessa*

Dati aggiornati della Commessa	
Corrispettivo contrattuale	150.000
Materie Prime	33.000
Manodopera diretta	13.000
Ammortamenti	12.000
Costi indiretti	4.000
Totale Costi	62.000
Margine di commessa	88.000
Durata	3

Fonte: propria

Fig. 5 – *Esercizio n-1 valutazione dei lavori i corso*

Costi	Costi sostenuti nell'esercizio	Costi sostenuti dall'inizio della commessa	Costi alla fine della commessa	Costi previsti
Materie Prime	11.000	22.000	11.000	33.000
Manodopera diretta	4.000	7.000	6.000	13.000
Ammortamenti	4.000	8.000	4.000	12.000
Costi indiretti	1.500	3.000	1.000	4.000
Totale	20.500	40.000	22.000	62.000

Fonte:propria

Fig. 6 – *Esercizio n-2 valutazione dei lavori in corso*

Costi	Esercizio n	Esercizio n-1	Esercizio n-2	Totale
Materie Prime	11.000	11.000	11.000	33.000
Manodopera diretta	3.000	4.000	6.000	13.000
Ammortamenti	4.000	4.000	4.000	12.000
Costi indiretti	1.500	1.500	1.000	4.000
Totale	19.500	20.500	22.000	62.000

Fonte: propria

Fig. 7 – Valutazione del margine di commessa dal tempo n al n-2

Percentuale di completamento	34,82	33,06	100	100
Rimanenze Finali	27.232	49.590		0
Esistenze Iniziali		27.232	49.590	
Ricavi di competenza	27.232	22.358	100.410	150.000
Costi di competenza	19.500	20.500	22.000	62.000
Ricavi conseguiti			150.000	150.000
Utile di competenza	7.732	1.858	78.410	88.000

Stato di avanzamento =

$$\frac{\text{Costi sostenuti}}{\text{Costi totali}} \times 100 = \frac{20.500}{62.000} = 33,06 \%$$

Rimanenze finali all'esercizio n-1 =

$$\text{Corrispettivo contrattuale} \times \text{Stato di avanzamento} = 150.000 \times 35,11 \% = 49.590$$

Il metodo della commessa completata è assai complesso perché occorre effettuare la valutazione delle rimanenze al costo e il riconoscimento dei corri-

spettivi quando avviene la consegna del bene mentre con il metodo della percentuale completamento occorre valutare il S.a.l.

La criticità di quest'ultimo metodo è legata all'art. 2426 n. 11 dove si recita che le opere in corso di esecuzione al 31/12 sono valutate sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza.

Pertanto è complesso indicare l'effettivo costo e ricavo di competenza di una commessa nonostante abbia raggiunto il traguardo intermedio.

Fig. 8 - Metodo della commessa completata

Costi	Esercizio n	Esercizio n-1	Esercizio n-2	Totale
Materie Prime	11.000	11.000	11.000	33.000
Manodopera diretta	3.000	4.000	6.000	13.000
Ammortamenti	4.000	4.000	4.000	12.000
Costi indiretti	1.500	1.500	1.000	4.000
Totale	19.500	20.500	22.000	62.000

Fig. 9 - Valutazione del margine di commessa dal tempo n al n-2

Costi	Esercizio n	Esercizio n-1	Esercizio n-2	Totale
Rimanenze Finali	19.500	40.000		
Esistenze Iniziali		19.500	40.000	
Costi di competenza	27.232	20.500	22.000	62.000
Ricavi conseguiti			150.000	150.000
Utile Attribuito	0	0	88.000	88.000

Inoltre occorre porre l'accento sull'art. 2423-bis del codice civile n. 2 del comma 1 si possono rappresentare in bilancio solo gli utili realmente conseguiti al termine dell'esercizio.

Con il metodo della commessa completata, i lavori in corso su ordinazione vengono valutati al minore tra il costo ed il valore di mercato, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato ossia quando le opere sono ultimate e consegnate.

3 –La rappresentazione in bilancio

Per la corretta rappresentazione in bilancio esistono due interpretazioni dottrinarie diverse in ambito internazionale e nazionale.

Per lo Ias 11 i ricavi ed i costi devono essere rilevati in base alla percentuale di completamento, in altre parole viene rilevato nel Conto Economico il ricavo anche se non è completamente fatturato o coperto da S.a.l. e la stessa impostazione vale per i costi. Essi saranno rilevati anche se non ancora sostenuti ma solo stimati. La chiave di lettura di tale interpretazione ragionieristica è dato dal processo di stima che assume una posizione centrale ed influenza il risultato di esercizio.

Da ciò discende che gli acconti e la fatturazione dei S.a.l. non assumono rilievo ai fini della valutazione dei lavori in corso¹⁰.

Nel caso di una commessa a prezzo predeterminato¹¹, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;

è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;

sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa sia lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere misurati con attendibilità; e

i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.

Nel caso di una commessa a margine garantito¹², il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa; e

i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no specificatamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.

Quando i ricavi ed i costi di un contratto di appalto¹³ sono rilevati con riferimento al S.a.l., si configura il metodo della percentuale di completamento. Come già indicato, con questo metodo i ricavi sono associati ai costi sostenuti per raggiungere un determinato S.a.l. e ciò consente all'azienda di monitorare costantemente il processo di formazione del risultato di esercizio.

Il punto nodale di questo metodo è la corretta configurazione del S.a.l., infatti lo si può determinare in diversi modi, ciò dipende anche dalla tipologia di attività svolta dall'azienda.

Per la classificazione nello Stato Patrimoniale lo IAS 11 effettua la seguente distinzione tra:

le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio per le quali il valore dei lavori su ordinazione è superiore alla fatturazione ad avanzamento dei lavori;

le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio per le quali il valore dei lavori su ordinazione è inferiore alla fatturazione ad avanzamento dei lavori.

Per tutte le commesse in corso alla data di chiusura del bilancio per le quali il valore dei

lavori su ordinazione (ovvero il totale dei costi sostenuti, più gli utili realizzati meno le perdite

subite) è maggiore alla fatturazione ad avanzamento dei lavori (ovvero l'ammontare dei ricavi

fatturati in base agli S.a.l.), la differenza tra i due valori deve essere rilevata tra le attività¹⁴. La differenza rappresenta, infatti, l'ammontare dovuto dai committenti all'impresa appaltatrice e deve essere iscritta tra le attività correnti dell'impresa appaltatrice utilizzando la voce "Rimanenze" (o Lavori su ordinazione).

Per tutte le commesse in corso alla data di chiusura del bilancio per le quali il valore dei lavori su ordinazione (ovvero il totale dei costi sostenuti, più gli utili realizzati meno le perdite subite) è inferiore alla fatturazione ad avanzamento dei lavori (ovvero l'ammontare dei ricavi fatturati in base agli stati di avanzamento lavori), la differenza tra i due valori de-

¹⁰ Gli anticipi sono costituiti dagli ammontari corrisposti dal committente prima dell'esecuzione dell'opera e costituiscono un debito per l'appaltatrice nei confronti del committente. Le fatturazioni ad avanzamento lavori sono gli ammontari ricevuti dall'appaltatore in seguito all'emissione di fatture per lavori svolti siano essi liquidati o no dal committente.

¹¹ Ias 11 par. 23

¹² Ias 11 par. 24

¹³ Ias 11 par. 25

¹⁴ Ias 11 par. 42 - 43

ve essere rilevata tra le passività¹⁵. La differenza rappresenta, infatti, l'ammontare dovuto dai committenti dell'impresa appaltatrice e deve essere iscritta tra le passività correnti dell'impresa appaltatrice, utilizzando la voce "Debiti verso committenti".

Per l'Oic 23 sebbene il codice civile non fornisca una definizione dei lavori in corso su ordinazione, esso prevede la loro classificazione nello stato patrimoniale tra le rimanenze.

Infatti:

nello stato patrimoniale è prevista la voce C. Attivo circolante; I. Rimanenze; 3) Lavori in corso su ordinazione;

nel conto economico è prevista la voce A. Valore della produzione; 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione.

Quest'ultima voce è data dalla seguente equazione di bilancio:

valore di fine esercizio dei lavori in corso su ordinazione – valore di inizio esercizio dei lavori in corso su ordinazione = saldo bilancio della voce A.3)

Siccome le commesse presentano un elevato grado di dinamicità si possono individuare tre differenti situazioni

1) Esercizio n

A.3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione = Valore di fine esercizio dei lavori in corso su ordinazione.

2) Esercizio n+1

A.3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione = Valore di fine esercizio dei lavori in corso su ordinazione – Valore di inizio esercizio dei lavori in corso su ordinazione.

Di norma il Valore di fine esercizio dei lavori in corso su ordinazione è sempre maggiore del Valore di inizio esercizio dei lavori in corso su ordinazione a causa del progredire dei lavori. Da ciò deriva che il valore finale dei lavori in corso su ordinazione nell'ultimo esercizio sarà pari a zero.

3) Esercizio finale

A.3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione = - Valore iniziale dei lavori in corso su ordinazione.

4 –La valutazione delle opere secondo il dettato della normativa fiscale

I lavori in corso su ordinazione sono disciplinati dagli art. 92 comma 6 e art. 93 del D.P.R. 917/86 ed esistono differenze sostanziali di regolamentazione dei lavori in corso su ordinazione in base ai due articoli.

Il primo regola i costi sospesi in attesa del realizzo di ricavi (al termine della commessa), mentre il secondo fa sempre riferimento a costi sospesi ma i ricavi si realizzano nei periodi in cui si svolge la

commessa e include una parte di margine che viene imputata in ogni esercizio.

Con la legge finanziaria 2007, il legislatore ha apportato modifiche all'articolo 93 TUIR sopprimendo il comma 5 il quale prevedeva un secondo criterio di valutazione delle opere ultrannuali, basato sul costo, ponendosi come alternativa al metodo dei corrispettivi pattuiti. Tale metodo presentava analogie con il metodo del costo previsto dall'articolo 92 comma 5.

Le aziende potevano valutare le commesse ultrannuali al costo e riconoscere i ricavi della commessa esclusivamente quando la stessa veniva consegnata; condizione importante fissata dall'Amministrazione finanziaria è che il metodo era utilizzabile esclusivamente su autorizzazione rilasciata dalla stessa Amministrazione¹⁶.

Occorre precisare che l'Amministrazione finanziaria condivide l'impiego di qualsiasi metodo per la ripartizione dei ricavi, a condizione che sia conforme ai principi contabili ed al principio di competenza economica.

Senza dubbi le condizioni dettate dall'Amministrazione finanziaria sono soddisfatte con il metodo del costo sostenuto, perché la percentuale che si ottiene ed applicata ai corrispettivi pattuiti contrattualmente, contrappone ai costi sostenuti nell'esercizio la quota parte di ricavi che si sono realizzati.

Altro aspetto del contratto di appalto è la presenza di maggiorazioni di prezzo e se non previste espressamente, occorre aggiungere ai corrispettivi maturati almeno il cinquanta per cento delle maggiorazioni. Viceversa, se le maggiorazioni sono state già accettate si terrà conto del loro ammontare nella rideeterminazione dei corrispettivi pattuiti.

Inoltre se la variazione di prezzo dipende dalla difficoltà nell'esecuzione dell'opera per cause non identificabili inizialmente ma tale situazione sia stata già preventivamente stabilita tra le parti per la differenza che eccede il decimo (articolo 1664 codice civile), essa costituisce non una variazione di prezzo ma è da integrare nella valutazione delle rimanenze.

Un ulteriore aspetto di particolare importanza è quello disciplinato dal comma 2 articolo 93 Tuir, ossia quando ci troviamo in presenza di S.a.l. la valutazione va fatta in base ai corrispettivi liquidati, quindi quei valori che costituiscono acconti liquidati in via provvisoria assumono rilevanza solo se liquidati a titolo definitivo. Da tale fattispecie deriva che la valutazione delle rimanenze include esclusivamente solo quella quota di opere non ancora liquidate definitivamente. Occorre precisare che tra i corrispettivi liquidati non devono essere comprese le ritenute a garanzia e le anticipazioni corrisposte all'appaltatore all'inizio dell'opera.

¹⁶ Tale metodo resta valido per le opere ultrannuali iniziate prima del 31 dicembre 2006

¹⁵ *Ias 11* par. 42 - 44

Per i ricavi l'articolo 93 Tuir specifica che nel momento in cui i corrispettivi sono liquidati a titolo definitivo dovranno essere classificati nei ricavi anche se già hanno concorso alla formazione del valore delle rimanenze negli esercizi precedenti. Ulteriore specificazione che richiede il legislatore con l'articolo 93 Tuir è che il contribuente per ogni fornitura deve allegare alla dichiarazione dei redditi un prospetto in cui si indicano gli estremi del contratto, la data di scadenza contrattualmente prevista, gli elementi che sono alla base della valutazione, e la collocazione di tali elementi nei conti dell'azienda. Inoltre occorre tenere anche le schede previste dall'articolo 14 lettera d) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per la conciliazione degli elementi di bilancio e quanto specificato nei prospetti da allegare alla dichiarazione per le commesse che al termine dell'esercizio non siano ancora completate.

References

Campobasso (2003), *Manuale di Diritto Commerciale*, UTET, Torino.

Ias 11

Modolo (2009), *Gli aspetti contabili delle variazioni dei lavori in corso di ordinazione*, in *Pratica fiscale e Professionale*, Ipsoa, Milano.

Rossi Ragazzi (2009), *La valutazione delle opere pluriennali*, in *Contabilità & Bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano.

