

BILANCIO

I lavori in corso su ordinazione e il nuovo principio contabile 23

di Luca Mambrin

I **lavori in corso su ordinazione**, nella versione rinnovata dell'**OIC 23**, sono quei **contratti di durata ultrannuale** per la realizzazione di un **bene o di una combinazione di beni o per la fornitura di beni o servizi** non di serie che insieme formano **unico progetto**; tali lavori devono essere eseguiti su **ordinazione del committente** secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

Fra i lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, la **tipologia** più frequente è quella del contratto di **appalto** definito dall'art. 1655 del codice civile come quel "*contratto con il quale una parte si assume con organizzazione di mezzi necessari e gestione a proprio rischio il compimento di un'opera o di un servizio verso il corrispettivo in danaro*", ma possono essere stipulati anche **altri atti aventi contenuti economici** simili (ad esempio la vendita di cosa futura o alcuni tipi di concessioni amministrative) per la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti o la fornitura di servizi correlati alla realizzazione di un'opera.

I lavori in corso su ordinazione che alla chiusura dell'esercizio **non sono ancora terminati** devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio stabilito dall'art. 2426 numero 9, c.d. **metodo della commessa completata** o secondo il criterio stabilito dall'art. 2426 numero 11, c.d. **metodo della percentuale di completamento**.

Il **metodo della commessa completata** comporta la valutazione delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione ancora non completati **non** in base ai corrispettivi contrattualmente previsti ma **in base al costo sostenuto** (o meglio, al minore tra il costo ed il presumibile valore di realizzo) rilevando quindi i ricavi e l'utile di commessa solamente al momento dell'ultimazione dell'opera.

Il **criterio della percentuale di completamento** prevede invece la rilevazione

dei costi, dei ricavi e dell'utile della commessa nel corso degli esercizi in cui i lavori sono eseguiti in proporzione alla percentuale di completamento, correlando così i costi sostenuti nell'esercizio ai relativi ricavi in ossequio al principio della competenza economica.

Tra le principali **novità** contenute nell'OIC 23, le cui disposizioni si applicano già **nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2014**, vi è la puntuale elencazione dei **requisiti necessari** per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, ovvero:

- l'esistenza di un **contratto vincolante** per le parti che definisca in modo chiaro le obbligazioni e, in particolare il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- il **diritto** a percepire il corrispettivo per la società che effettua i lavori deve maturare con **ragionevolezza certezza** durante l'esecuzione dei lavori (ad esempio 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);
- non vi devono essere **situazioni aleatorie** su condizioni contrattuali o fattori esterni che possano rendere dubbia la capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni;
- il **risultato della commessa** deve essere **attendibilmente stimato**; ciò si verifica quando i ricavi di commessa e i costi necessari per completare i lavori possono essere determinati in modo attendibile.

Una volta verificate le condizioni richieste allora si dovrà, per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione non ultimati, **applicare il metodo della percentuale di completamento**; solo nel caso in cui i requisiti non possano essere soddisfatti allora si potrà applicare il metodo della commessa completata.

Si mettano a confronto i due metodi nel seguente esempio:

Esempio

Corrispettivo pattuito : € 100.000

Costi stimati: € 30.000

Tempo di esecuzione: 2 anni

Percentuale di completamento della commessa dopo il primo anno: 40%.

Metodo della percentuale di completamento:

Con il metodo della percentuale di completamento **vengono imputati per competenza** sia i costi di commessa sostenuti durante gli esercizi sia i ricavi sulla base dello stato di avanzamento della commessa facendo emergere **il risultato della commessa in ciascun esercizio secondo il principio della competenza economica.**

anno 1	anno 2
Ricavi	€ 100.000
Costi	-€ 12.000
Rimanenze finali	€ 40.000
Rimanenze iniziali	-€ 40.000
Utile di commessa	€ 28.000
	€ 42.000

Metodo della commessa completata

Con il metodo della commessa completata **le rimanenze vengono valutate sulla base del costo sostenuto**; l'imputazione dell'utile di commessa avviene nell'esercizio in cui l'opera è consegnata.

anno 1	anno 2
Ricavi	€ 100.000
Costi	-€ 12.000
Rimanenze finali	€ 12.000
Rimanenze iniziali	-€ 12.000
Utile di commessa	-
	€ 70.000

Si ricorda infine che da un **punto di vista fiscale** il metodo ammesso **è quello della percentuale di completamento**; la possibilità di valutazione delle rimanenze a costo è stata definitivamente abrogata dalla Legge 296/2007, e può essere utilizzato solo per le opere iniziate prima del 1 gennaio 2007.