

BILANCIO

L'OIC23 “raccomanda” la percentuale di completamento

di **Fabio Landuzzi**

Il Principio contabile **OIC 23** definisce i “**lavori in corso su ordinazione**” come i contratti “*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*”. Viene poi specificato che si tratta di lavori eseguiti “*su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste*” e “*normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti simili*”. Quindi, secondo l'OIC 23 la nozione di “lavori in corso su ordinazione” presenta i seguenti **connotati distintivi**:

- il **contratto** fra l'impresa appaltatrice ed il committente;
- il **progetto unico** per la realizzazione di beni o servizi, o comunque la **stretta interconnessione tecnica** fra i beni e i servizi che rappresentano l'oggetto del contratto;
- le **specifiche tecniche** dell'opera **stabilite dall'appaltante**.

La **durata (ultrannuale)** non è invece un elemento distintivo obbligatorio, così che ai fini della rappresentazione in bilancio e della valutazione, i criteri dettati dell'OIC 23 sono applicabili anche ai contratti che hanno una durata complessiva inferiore ai 12 mesi, se presentano comunque le caratteristiche sopra esposte.

L'art. 2426, n. 11), cod. civ., si limita a prevedere che i lavori in corso su ordinazione – senza distinzione fra infra od ultrannuali – “*possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*”; quindi, il metodo applicabile (ex n. 9 dell'art. 2426, cod. civ.) sarebbe quello del **costo di realizzazione**. Il Principio contabile **OIC 23 (par. 42 e 43)** prende invece una posizione molto chiara:

- nel caso dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: si applica il criterio della **percentuale di completamento** (n. 11 dell'art. 2426, c.c.) **quando sono verificate le condizioni previste ai paragrafi da 45 a 48 dell'OIC23; solo quando tali condizioni non sono verificate**, si applicherà il criterio della “**commessa completata**”;
- nel caso dei lavori in corso su ordinazione di **durata infrannuale: i due criteri sono pienamente alternativi** l'uno all'altro non essendovi una preferenza esplicitata.

La scelta del **criterio** di valutazione deve **essere coerente ed anche costante** quantomeno per gruppi omogenei di commesse; ad esempio, in base alla durata dei lavori, alla natura dei beni, dei contratti, ecc..

Le ragioni che hanno indotto l'OIC 23 a raccomandare l'applicazione del criterio della percentuale di completamento sono che:

- si tratta del criterio che **meglio soddisfa** meglio il requisito della **competenza** economica;
- non viola il **principio di prudenza** perché il diritto al corrispettivo deve risultare da un contratto vincolante, ed il risultato della commessa deve essere stimabile in modo attendibile;
- necessita della “**ragionevole certezza**” del corrispettivo e deve tenere conto di eventuali **perdite in corso di maturazione**.

L'OIC 23 pone quindi le **condizioni** a cui la scelta di questo criterio è subordinata (par. 45 e 46):

- l'esistenza del **contratto vincolante** per le parti con **previsione del corrispettivo** per l'appaltatore;
- il **diritto al corrispettivo** dell'appaltatore **deve maturare con ragionevole certezza** mano a mano che i lavori sono eseguiti;
- **non vi deve essere incertezza riguardo a clausole contrattuali o fattori esterni**, che rendano dubbia la capacità dei contraenti di adempiere alle proprie obbligazioni;
- il **risultato** della commessa deve essere **misurabile** in modo attendibile.

Sotto il **profilo contabile**, l'applicazione del criterio della percentuale di completamento **prescinde dalle modalità di fatturazione** dei lavori che spesso sono infatti dettate da esigenze di finanziamento delle attività che non corrispondono all'opera concretamente eseguita e quindi da rappresentare in bilancio ai fini della determinazione del risultato d'esercizio.