

BILANCIO

Il nuovo OIC 23 secondo il CNDCEC

di Luca Mambrin

È stato pubblicato sul sito del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili **un nuovo documento di commento, dopo quelli sulle immobilizzazioni materiali (OIC 16) e immateriali (OIC 24), alla versione revisionata dell'OIC 23** dedicato ai **lavori in corso su ordinazione**.

Tra le principali **novità** contenute nell'OIC 23, pubblicato nell'agosto 2014 e le cui disposizioni hanno già trovato applicazione nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2014 vi è la puntuale elencazione, per la valutazione delle commesse ultrannuali, dei **requisiti necessari** per l'adozione **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 **ragionevole 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. Sul punto il documento del CNDCEC precisa che nel caso di commesse ancora in corso il cambiamento del criterio di valutazione va fatto solo **se effettivamente praticabile** o, comunque, **non eccessivamente oneroso** (pertanto applicabile solo alle nuove commesse). Qualora si cambi il **metodo di valutazione** delle commesse ovvero del parametro o del metodo applicativo del criterio della percentuale di completamento per la stessa tipologia di commesse, essendo **un cambiamento di principio contabile**, dovranno essere indicati nella nota integrativa, oltre alle ragioni del cambiamento, **gli effetti sull'utile e sul patrimonio netto**, al netto delle imposte. Dovranno, inoltre, essere fornite le informazioni necessarie per garantire la **comparabilità del bilancio** con quello dell'anno precedente. Per **le commesse a breve termine, invece**, il nuovo principio contabile chiarisce che è ancora possibile, in

alternativa al metodo della percentuale di completamento, **l'applicazione del criterio della commessa completata** a condizione che non si producano effetti distorsivi.

Per quanto riguarda il trattamento contabile dei **costi e dei ricavi di commessa**, il principio contabile chiarisce che i costi relativi alla commessa vanno rilevati **indistintamente per natura** tra gli altri costi del conto economico mentre i **ricavi di commessa** possono essere indicati come tali solo **se corrispondenti a lavori accettati a titolo definitivo dal committente**; eventuali acconti ricevuti vanno invece iscritti tra i **debiti** alla voce D.6 del passivo dello stato patrimoniale. Sul punto il documento di analisi del CNDCEC chiarisce che:

- nella voce **A.1** del C.E. tra i ricavi sono compresi soltanto **i valori accettati dal committente a titolo definitivo**;
- nella **classe B** del conto economico vanno **classificati per natura** tutti costi riferibili alla commessa;
- nella **voce A.3** del C.E. "Variazione dei lavori in corso su ordinazione" andrà rilevato il **valore attribuibile alle commesse non consegnate a fine esercizio**, comprese quelle ancora non accettate dal committente a titolo definitivo.

Il documento poi si sofferma sulla **scelta dei criteri per la stima della percentuale di completamento** mettendo in evidenza che nella versione precedente del principio contabile veniva data preferenza al metodo di valutazione del **cost-to-cost** imponendo nel caso di adozione di un metodo diverso, quale quello delle ore lavorate, delle unità consegnate o delle misurazioni fisiche **il confronto dei risultati**; nella nuova versione dell'OIC 23 viene eliminata tale preferenza e la scelta del metodo da utilizzare è lasciata al redattore del bilancio.

Tra le altre novità dell'OIC 23 sulla quale il consiglio nazionale si sofferma nel suo documento di commento è **l'eliminazione della possibilità di istituire un apposito fondo rischi** nel caso di **perdite probabili su commesse**: nella nuova versione infatti tali perdite dovranno essere **stornate dal valore delle rimanenze** dei lavori in corso su ordinazione fino al totale azzeramento del valore della commessa ed **iscrivere un fondo rischi solo per la parte che non trova copertura nella stessa**. Quindi, ad esempio, se una società alla fine dell'esercizio ha valorizzato un'opera per 100, ma prevede di conseguire dalla commessa una perdita di 150 dovrà prima azzerare il valore della commessa (sotto forma di minor valorizzazione delle rimanenze), poi per la parte rimanente iscrivere un fondo rischi ed oneri attraverso un accantonamento da rilevare alla voce B.13 per 50; secondo il CNDCEC questo trattamento potrebbe risultare in contrasto con il principio della competenza economica, ma dovrà prevalere il **principio della prudenza** che impone di tenere conto delle **perdite anche se non ancora definitivamente realizzate**.

Infine, un cenno al tema relativo agli **oneri finanziari**: anche per i lavori in corso su ordinazione (come per l'OIC 13, l'OIC 16 e l'OIC 24) è stato eliminato, rispetto alla versione precedente, **il riferimento ai finanziamenti di scopo**, consentendo così di **poter imputare** ai lavori in corso valutati con il metodo della commessa completata anche **gli oneri finanziari indiretti**. Tuttavia, nel caso in cui si valutino le rimanenze secondo il criterio della percentuale di completamento,

dato che le rimanenze dei lavori in corso vanno valorizzate al corrispettivo e non al costo, **non ci sarà nulla da imputare a titolo di oneri finanziari**, i quali **rientreranno nel calcolo della stima della percentuale di completamento solamente se è stato utilizzato il metodo del cost-to-cost**, in quanto se la percentuale di completamento viene stimata sulla base delle **misurazioni fisiche** non sarà consentito rilevare tra i costi di commessa gli oneri finanziari.