

BILANCIO

Commesse pluriennali in perdita: riflessi sulla valutazione di fine anno

di **Fabio Landuzzi**



Questi tempi sono, come noto, caratterizzati da **tensioni inflazionistiche** rilevanti che hanno inciso in modo particolare sulla dinamica dei **costi di approvvigionamento** di alcuni materiali di produzione, dei **costi energetici** in generale, determinando così un incremento a volte esponenziale dei **costi industriali**.

Questa condizione grava in modo talora ancor più rilevante sulle imprese che operano nella realizzazione di **opere pluriennali**, le quali si trovano a dover fare i conti con almeno due possibili **fattori critici**:

- **il primo**, rappresentato appunto dallo stress dovuto all'**incremento imprevisto dei costi di realizzazione** delle opere, sovente **non trasferibile**, se non solo parzialmente, sul committente attraverso un incremento del prezzo della commessa;
- **il secondo**, dovuto al rischio di **deterioramento della capacità finanziaria** dell'impresa, e quindi al rischio rappresentato dal fatto che essa non sia in grado di onorare regolarmente i **tempi di esecuzione** e di **consegna** previsti nel contratto di appalto, ed in generale adempiere alle **obbligazioni contrattuali** assunte verso il proprio committente.

Queste condizioni non possono perciò essere ignorate in sede di **rappresentazione contabile** delle commesse pluriennali, e va quindi individuato un quadro disciplinare di riferimento nell'ambito dei principi contabili.

In primo luogo, affrontiamo il tema dell'**incremento dei costi effettivi di realizzazione** delle opere in corso tale da non trovare contenimento nel **corrispettivo della commessa** e neppure nei correttivi previsti dal contratto.

In questo caso, può quindi accadere che a fine esercizio si realizzi la condizione prevista e trattata dal **Par. 80 del Principio contabile OIC 23**; ovvero, si manifesta come “**probabile**”, in base alla miglior stima disponibile, il fatto che i **costi totali di realizzazione** della commessa siano **superiori ai ricavi totali**.

In questa circostanza, il Principio contabile prevede che **la commessa deve essere valutata al costo**, in modo da eliminare prima di tutto l'effetto di eventuali margini che fossero stati rilevati negli esercizi precedenti; poi, la **perdita probabile** derivante dal completamento della commessa **deve essere rilevata per intero** e portata a **decremento del valore di iscrizione** dei lavori in corso su ordinazione.

Nel caso in cui poi questa perdita fosse addirittura **superiore al valore dei lavori in corso**, l'impresa dovrebbe rilevare l'eccedenza in un **apposito Fondo per rischi e oneri**.

È importante evidenziare che la perdita deve essere rilevata **nell'esercizio in cui essa diviene prevedibile** “*sulla base di una **obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze esistenti***”. Inoltre, come detto, la **perdita va rilevata per intero**, a prescindere dallo stato di avanzamento dell'opera in questione, e **né si può compensare** la perdita id una commessa con i margini positivi in corso di maturazione su altre commesse profittevoli, dovendo eseguire e rappresentare delle **valutazioni individuali**.

Il **secondo elemento** di rischio che abbiamo poc'anzi individuato attiene invece alla condizione di possibile **stress finanziario dell'appaltatore** che dovesse manifestarsi per via di contingenze particolari o anche eccezionali.

La questione che si pone in questo caso è se, e in caso affermativo come, **rappresentare questo rischio nel bilancio** dell'esercizio dell'appaltatore stesso.

Il riferimento non può che andare alle indicazioni di cui al **Principio contabile OIC 31** in tema di Fondi per rischi e oneri; infatti, la circostanza che potrebbe essere foriera di **generare un accantonamento nel bilancio** è relativa al rischio che la stazione appaltante possa domandare un **risarcimento alla società esecutrice**, per via di inadempimenti contrattuali.

Saremmo infatti dinanzi ad **una perdita o debito di natura determinata**, di **esistenza probabile**, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio **sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza**; la società dovrebbe perciò **elaborare una stima ragionevole**, da rilevare nel rispetto del principio di competenza, delle **somme che prevede sia probabile che si dovranno corrispondere**, oppure dei beni e/o dei servizi che dovranno essere forniti, quando dovrà essere adempiuta la richiesta risarcitoria ragionevolmente fondata della controparte.

Può infine risultare difficoltoso determinare una **puntuale quantificazione dell'accantonamento**; il Par. 30 dell'OIC 31 ammette che si possa definire in queste circostanze un **range di variabilità di valori** così che l'accantonamento possa in ultima analisi rappresentare **la migliore stima inclusa tra i limiti massimi e minimi** dell'intervallo di valori.

