

OIC 23

Lavori in corso su ordinazione

Relatori: Elisabetta Volpi – Davide Villa
Milano, 3 dicembre 2018

Definizione di lavori in corso su ordinazione

Si riferisce a un contratto, 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.

I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

Definizione di lavori in corso su ordinazione

Sono affidati all'esecutore con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, navi, impianti, ecc.)

- Contratti a corrispettivo predeterminato, basato di un prezzo pre-determinato per le singole voci di lavoro
- Contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine, considerando i costi sostenuti per la realizzazione del lavoro, maggiorati di una percentuale dei costi stessi per il recupero delle spese e per il profitto.

Caratteristiche

- **Per conto di terzi** con **contratto *ad hoc*** in base al quale viene affidata all'impresa esecutrice la realizzazione dei lavori
- l'opera deve risultare da un **unico progetto** in base alle caratteristiche fornite dal committente
- riguarda beni o servizi non **in serie**
- commessa di **durata normalmente ultrannuale**

Lavori in corso su ordinazione e immobilizzazioni

Differenza Contabile

La classificazione in bilancio di una voce tra le immobilizzazioni (*B*) o tra le rimanenze (*C- attivo circolante*), dipende **dalla destinazione attribuita all'attività**.

Se investimento duraturo è da classificare tra le immobilizzazioni.

Invece gli elementi del ciclo produttivo/commerciale o gli elementi che sono attività dell'impresa, ma che non sono ancora stati consegnati al cliente, sono da classificare tra le rimanenze.

Iscrizione e classificazione in Bilancio

Art. 2424 cc Stato patrimoniale Attivo

C- Attivo circolante

I- Rimanenze

3) Lavori in corso su ordinazione

Iscrizione e classificazione in Bilancio

→ Crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi acquisiti a titolo definitivo: **SP attivo**

C.II- Crediti

- 1) verso clienti*
- 2) verso controllate*
- 3) verso collegate*
- 4) verso controllanti*
- 5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti*

→ Contropartita: **SP Passivo**

D- Debiti

- 6) acconti*

Iscrizione e classificazione in Bilancio

→ In caso di fatturazione definitiva dei lavori procedere allo storno degli anticipi, acconti dalla voce **SP passivo**

D.6) acconti

→ Contropartita rilevazione ricavo: **Conto economico**

A. Valore della produzione

1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

Iscrizione e classificazione in Bilancio

→ Gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa e accantonamenti relativi al fondo per perdite probabili su commessa: **SP Passivo**

B. Fondo rischi e oneri

4) Atri

→ Contropartita rilevazione ricavo: **Conto economico**

A. Valore della produzione

1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

Iscrizione e classificazione in Bilancio

Art. 2425 cc Conto economico

→ Corrispettivi acquisiti a titolo definitivo:

A.1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

→ La variazione dei lavori in corso su ordinazione (variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio e alla fine dell'esercizio):

A.3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione

→ I costi di commessa sostenuti per l'esecuzione dei lavori:

B. Costi di produzione

Rilevazione e Valutazione

Difficoltà della valutazione dei lavori in corso su ordinazione è l'attribuzione dei costi e ricavi agli esercizi nei quali sono effettuati.

La rilevazione dei lavori in corso su ordinazione di **durata ultrannuale** può alternativamente avvenire mediante applicazione del criterio della:

- 1 percentuale di completamento
- 2 commessa completata

Per i lavori in corso su ordinazione aventi **durata inferiore all'anno**, si possono utilizzare sia il criterio della percentuale di completamento sia il criterio della commessa completata.

Costi pre-operativi

I costi pre-operativi sono i costi sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione.

Non sono più capitalizzabili, ma **sono considerati costi di commessa e partecipano al margine di commessa in funzione dell'avanzamento dei lavori.**

I costi pre-operativi inclusi nei lavori in corso su ordinazione sono rilevati a conto economico per competenza in funzione dell'avanzamento dei lavori.

1

Percentuale di completamento

Art. 2426, c.1, n. 11, cc

“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”.

Il corrispettivo contrattualmente maturato, compreso anche di un margine positivo, viene determinato in base allo stato di avanzamento dei lavori (proporzionalmente)

1

Percentuale di completamento

→ Principio di competenza

Rilevazione dei costi, dei ricavi, e del risultato di commessa nell'esercizio in cui sono eseguiti i lavori.

→ Principio di prudenza e di realizzazione

Esiste diritto contrattuale al ricavo maturato derivante dal contratto oppure dall'obbligo del committente di pagare il corrispettivo.

→ Requisito della ragionevole certezza *Art 2426 n.11*

Bisogna tener conto delle difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo

1

Condizioni per l'applicazione

- 1) Esistenza di un contratto vincolante tra le parti
- 2) Il diritto al corrispettivo dell'appaltatore matura con ragionevole certezza
- 3) Nessuna situazione di incertezza nelle condizioni contrattuali
- 4) Il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato

1

Percentuale di completamento

Il procedimento di stima per l'applicazione del metodo consiste nella previsione dei ricavi, costi e di un eventuale margine lordo.

Per il **principio della prudenza se si evidenzia una perdita, essa deve essere imputata per intero all'esercizio in cui emerge.** La perdita probabile deve essere rilevata a riduzione dei lavori in corso su ordinazione. L'eventuale eccedenza deve essere rilevata in un apposito fondo rischi ed oneri.

Non sono ammesse compensazioni tra margini positivi e negativi e la valutazione deve avvenire contratto per contratto

1

Suddivisione Commesse

Se una commessa si riferisce a varie opere o varie fasi, è possibile utilizzare i corrispettivi frazionati previsti dal contratto per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su di esse oppure per valutare le opere svolte per tali fasi. Condizioni:

- ✓ Il contratto prevede fasi separate;
- ✓ Offerte separate per ogni fase;
- ✓ Negoziazione separata per ogni fase;
- ✓ Costi e ricavi per ogni fase identificati separatamente.

1

Combinazione Commesse

Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando si verificano tutte le seguenti condizioni:

- **il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto** come un unico pacchetto;
- **le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto;**
- **I contratti sono eseguiti contemporaneamente o in sequenza continua.**

1

Determinazione dei ricavi

La rilevazione del ricavo in conto economico è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Tale certezza normalmente si basa sugli stati di avanzamento lavori (SAL) predisposti in contraddittorio con il committente e accettati dallo stesso committente.

Il **ricavo totale** della commessa comprende:

- il prezzo contrattualmente concordato,
- le integrazioni successive (varianti d'opera, revisione dei prezzi, penali per ritardi ecc.)

1

Determinazione dei costi

Devono essere contabilizzati a conto economico seguendo il principio della competenza economica.

Costi inclusi nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione:

- Costi diretti riferibili alle commesse;
- Costi indiretti riferibili all'intera attività produttiva ma imputabili in parte alle singole commesse;

Costi esclusi

- Spese generali e amministrative;
- Costi di ricerca e sviluppo

1

Metodi per la determinazione dello stato di avanzamento

- Metodo del costo sostenuto
- Metodo delle ore lavorate
- Metodo delle unità consegnate
- Metodo delle misurazioni fisiche

La scelta del metodologia dipende dalla tipologia di commessa, dall'attendibilità del risultato e dal sistema di previsione e rendicontazione interna.

1

Metodo del costo sostenuto

È quello che rappresenta meglio la competenza economica.

Lo stato di avanzamento è dato dal rapporto tra costi effettivamente sostenuti alla data di riferimento e i costi totali stimati.

La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data

1

Metodo delle ore lavorate

Utilizzato quando la componente lavoro è l'elemento caratterizzante dell'attività svolta.

L'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste.

1

Metodo delle unità consegnate

Utilizzato quando le lavorazioni riguardano commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, ove il flusso della produzione sia allineato al flusso delle consegne e ove i ricavi ed i costi delle singole unità siano gli stessi per tutte le unità.

Oggetto di valutazione ai prezzi contrattuali sono solo le unità di prodotto consegnate.

I prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati sono pertanto valutati al costo di produzione e classificati come rimanenze di magazzino.

1

Metodo delle misurazioni fisiche

Con il metodo delle misurazioni fisiche si procede alla rilevazione delle quantità prodotte ed alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali.

Condizione di applicazione:

Nel contratto deve essere espressamente previsti o determinabili i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

2

Metodo della commessa completata

Art. 2426, n.9, cc

Le rimanenze di magazzino che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al **minore** tra costo di acquisto/produzione e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Ricavi ed margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato e avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi.

2

Valutazione e Rettifiche

Questo criterio comporta che la valutazione delle rimanenze per opere eseguite e non ancora completate, al loro costo di produzione.

Le rimanenze sono oggetto di **svalutazione** quando il valore netto di realizzo è minore del relativo valore contabile.

Se vengono meno i motivi della rettifica ripristinare al costo originario.

2

Applicazioni

Il criterio della commessa completata si applica quando non sussistono le condizioni per applicare il metodo della percentuale di completamento.

Può essere applicato in alternativa al metodo della percentuale di completamento nel caso di contratti di durata inferiore all'anno.

Rilevazione in Conto economico

Nell'esercizio in cui la commessa si considera completata si rilevano:

→ **i costi di commessa** complessivi costituiti da:

- rimanenze iniziali dei lavori in corso,
- costi sostenuti durante l'esercizio
- dagli accantonamenti per costi da sostenersi dopo chiusura della commessa;

→ **i ricavi di commessa** complessivi costituiti da:

- anticipi e dagli acconti addebitati negli
- esercizi precedenti e inclusi tra gli acconti del passivo,
- i ricavi fatturati nell'esercizio
- i ricavi ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti.

Rilevazione in Conto economico – oneri finanziari

Tra i costi di commessa possono essere compresi gli **oneri finanziari** , quando sono rispettate le seguenti condizioni:

- a) **l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità** tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari
- b) **gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa** e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa

In caso di:

- **sopravvenienze attive** per ricavi che non potevano essere rilevati a causa del loro incerto realizzo,
- **e sopravvenienze passive** per congruagli di costo rispetto alle stime effettuate in base agli elementi a quel tempo disponibili

Devono essere rilevate nell'esercizio in cui si verificano come “*valore della produzione*” o “*costi di produzione*” di quell'esercizio.

Modifica dei criteri di valutazione e delle stime (OIC 29)

→ Il passaggio dal criterio della percentuale di completamento al criterio della commessa completata (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile.

→ In caso di applicazione del criterio della percentuale di completamento, il passaggio da una metodologia per la determinazione dello stato di avanzamento dei lavori ad un'altra costituisce un cambiamento di stima.

Proventi e oneri finanziari

Costituiscono componenti positivi e negativi di reddito e sono rilevati direttamente al conto economico nel momento in cui maturano o sono sostenuti, sia che venga adottato il criterio della commessa completata sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento.

Nella normalità dei casi, i lavori in corso su ordinazione sono, infatti, finanziati dai committenti stessi attraverso l'erogazione di anticipi e acconti; pertanto, l'esecuzione della commessa, anche ultrannuale, non comporta rilevanti sbilanci o eccedenze finanziarie e quindi, proventi e oneri finanziari.

Informazioni in Nota Integrativa

Art.2427 cc

→ «...criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore...»:

- criterio utilizzato
- metodo SAL utilizzato
- trattamento contabile degli oneri finanziari
- contabilizzazione probabili perdite

→ Variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci di attivo e passivo dello stato patrimoniale

→ Gravami

Informazioni in Nota Integrativa

Art.2427 cc

→ quando occorre (in base all'*art 2423 c.4 cc*) la nota integrativa deve fornire:

- gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi;
- l'ammontare delle altre richieste di corrispettivi aggiuntivi (*claim*);
- la distinzione tra anticipi e acconti;
- per le società appaltatrici partecipanti a consorzi, l'elenco, con relativa descrizione.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis)
Bilancio delle micro-imprese (art 2435-ter)

I lavori in corso su ordinazione sono esposti in

- **Stato patrimoniale, attivo** -*C.I. rimanenze*
- **Conto economico- A2-3** *variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*

Gli acconti sono esposti in

- **Stato patrimoniale, passivo** -*D)Debiti*

Fondi e accantonamenti esposti in

- **Stato patrimoniale, passivo** -*B)fondo rischi e oneri*

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis)

Informazioni in Nota integrativa

- Principio generale di valutazione e rettifiche;
- Ammontare degli oneri finanziari imputati all'esercizio distinti per voce;
- Gravami

E inserire altre informazioni rilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

Bilancio delle micro-imprese (art 2435-ter)

Le micro-imprese che sono esonerate dalla redazione della nota integrativa, **in calce allo stato patrimoniale** devono inserire le informazioni relative a:

- l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate (*art 2427 n.9*)
- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti, agli amministratori ed ai sindaci, e gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate (*art 2427 n.16*)

La revisione dei lavori in corso su ordinazione

Lo schema generale del processo di revisione nell'*audit risk model* nelle produzioni su commessa è articolato nelle seguenti fasi:

✓ Impostazione delle attività di controllo contabile nell'ambito di una **strategia di revisione**



- **Analisi e comprensione del «sistema azienda», del suo controllo interno, adeguatezza dell'assetto organizzativo**, amministrativo e contabile (in particolare in termini di struttura amministrativa e di procedure di gestione, rilevazione, conservazione e controllo delle produzioni su commessa)
- **Scelta di opportune procedure per la valutazione dei rischi di errori significativi** incidenti sul bilancio e sulle sue poste (Stato patrimoniale: rimanenze di lavori in corso, immobilizzazioni immateriali per costi capitalizzati, fondi rischi e acconti; Conto economico: costi di produzione, accantonamenti e ricavi)

✓ Costruzione della mappa dei rischi per ogni classe di operazioni, saldi contabili e informativa



- **Rischi Generici**
- **Rischi specifici**

✓ *Pianificazione ed esecuzione delle procedure di conformità e di validità decise a seguito della mappatura dei rischi*



Procedure di conformità volta a valutare in che misura i comportamenti amministrativi realizzati nell'azienda esaminata sono coerenti con quelli programmati e con gli standard ritenuti accettabili dal soggetto incaricato della revisione

Procedure di validità al fine di verificare l'effettiva esistenza delle commesse in atto, la pertinenza delle transazioni che le riguardano (costi, ricavi e acconti) al periodo amministrativo trascorso, l'appropriata valutazione al costo o al Sal, la corretta esposizione dei conti nel bilancio di esercizio, unitamente alle informazioni di corredo delle poste generate dalle produzioni su commessa.

✓ *Raccolta di elementi probativi - Documentazione del lavoro*

Verifiche minime essenziali nelle **procedure di conformità** riguardano:

- Rilevazione ed analisi del sistema di controllo interno (contabilità analitica o industriale di commessa correlata alla gestionale e generale)
- Analisi dei contratti
- Analisi dell'assetto organizzativo, struttura produttiva e amministrativa

✓ *Raccolta di elementi probativi - Documentazione del lavoro*

Verifiche minime essenziali nelle **procedure di validità** riguardano:

- Identificazione delle commesse
- Richiesta di conferme a committenti
- Verifiche di cut-off
- Controlli sulle valutazioni di bilancio
- Controlli sulla conversione delle commesse in valuta
- Controlli sull'informativa di bilancio
- Controlli sulla costanza di applicazione dei principi contabili

✓ *Formulazione del giudizio con riferimento alle poste generate in relazione alle commesse in corso*