

# Lavori in corso su ordinazione

Il candidato illustri, anche con **opportuni esempi**, la **logica di valutazione** dei lavori in corso su ordinazione sulla base delle disposizioni del **codice civile**, del principio contabile **OIC 23** e del **TUIR** e si soffermi sulle diverse **tipologie di ricavi e costi di commessa**, indicando il **trattamento specifico** previsto per i **costi di acquisizione**, i **costi pre-operativi** e i **costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa**.

Provveda, inoltre, a trattare, anche con **opportuni esempi**, il caso delle **commesse in perdita**.

# LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Rimanenze di beni e servizi da produrre su specifica indicazione del committente sulla base di uno specifico contratto.

Si tratta di produzione già venduta.

Se si rispetta il contratto (modi e tempi di esecuzione) l'impresa produttrice ha il diritto di conseguire il ricavo pattuito.

# LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Art. 2426 cod. civ.

I lavori in corso su ordinazione possono essere valutati sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza.

Il codice civile non distingue tra commesse a breve (durata non superiore all'esercizio) e pluriennali.

# PRINCIPIO CONTABILE OC n. 23

## Modalità fissazione corrispettivo

### *Prezzo predefinito*

complessivo (forfait globale)

per unità prodotta (a misura)

### *Costo consuntivo + margine lordo*

# Ricavi di commessa

- corrispettivi pattuiti;
- revisione prezzi;
- rettifiche prestazione aggiuntive (varianti);
- corrispettivi per eventi i cui effetti sono a carico del committente;
- incentivi per il raggiungimento di determinati obiettivi;
- rettifiche prezzo stabilite con patti aggiuntivi;
- altri proventi accessori (es. vendita materiali non utilizzati).

# Costi di commessa

***Diretti*** → es. materiali; MOD; costi dei subappaltatori; costi trasferimento impianti al cantiere; costi impianto e smobilizzo cantiere; amm.ti macchinari; costi di locazione impianti; royalties per brevetti utilizzati; costi per fideiussioni e assicurazioni; costi di progettazione specifica.

# Costi di commessa

**Costi acquisizione commessa** → costi sostenuti per ottenere la commessa (es. costi gare di appalto).

**Costi pre-operativi** → costi sostenuti durante la fase di avvio della commessa (es. impianto cantiere).



# Costi di commessa

***Indiretti*** → es. costi di progettazione comuni; costi generali di produzione; costi di assicurazione → da imputare in base al livello ordinario di attività (V. OIC 13, Rimanenze).

# Valutazione

***Commesse pluriennali*** → valutazione sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati se sussistono alcune condizioni (criterio della % di completamento).

In mancanza delle condizioni previste → valutazione al minore tra costo di produzione e valore di mercato (criterio della commessa completata).

***Commesse a breve*** → possibile utilizzo di entrambi i criteri.

# Valutazione

Valutazione al minore tra costo e mercato

→ privilegia la prudenza perché:

- si rinvia il margine lordo positivo;
- si imputa il margine lordo negativo.

Nelle commesse pluriennali tale criterio penalizza il principio di competenza economica → margine positivo rilevato solo a fine lavori.

# **Criterio della % di completamento**

Il margine positivo sulla commessa si riconosce in base all'avanzamento dei lavori → rispetta la competenza economica.

Può essere applicato alle seguenti condizioni:

- esiste un contratto vincolante;
- il diritto al corrispettivo matura con ragionevole certezza durante l'esecuzione dei lavori;
- non ci sono incertezze sulle capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni;
- attendibilità della stima del risultato della commessa → contabilità dei costi di commessa e aggiornamento dei preventivi.

Per ridurre il rischio finanziario (mancato incasso dal committente) e per fronteggiare il fabbisogno finanziario, possono essere richiesti al committente anticipi (prima dell'inizio della produzione) e acconti (durante la lavorazione a stati di avanzamento lavori → SAL).

**Anticipi** → iscritti al passivo (voce D.6) → normalmente recuperati a valere sull'incasso acconti in base alla % avanzamento.

**Acconti** (fatturato di rata) → iscritti al passivo (voce D.6).

Le somme fatturate sono considerate ricavi se vi è certezza del loro conseguimento → SAL definitivamente accettati dal committente.

**Ritenute a garanzia** → trattenute eseguite dal committente al pagamento dei SAL. Tali importi rappresentano crediti che verranno incassati a fine lavori.



# Determinazione della % di completamento

Metodo del costo sostenuto (cost to cost).

Metodo delle ore lavorate.

Metodo delle unità consegnate.

Metodo della misurazione fisica.

La percentuale ottenuta consente di attribuire i ricavi in base all'avanzamento dei lavori.

# **Criterio della commessa completata**

La commessa viene valutata al minore tra costo di produzione e valore di mercato → privilegia la prudenza.

Per le commesse pluriennali si applica quando non sono verificate le condizioni per l'utilizzo del criterio della % di completamento.

# Criterio della commessa completata

Il ricavo è riconosciuto quando:

- la commessa è completata e accettata;
- il collaudo è positivo;
- eventuali costi da sostenere dopo il completamento non siano significativi e siano comunque stanziati;
- eventuali situazioni di incertezza possano essere stimate con ragionevolezza e sia possibile effettuare appropriati stanziamenti.

# Esempio valutazione commessa

Commessa X triennale → Ricavi  
pattuiti: 150; costi totali previsti per  
l'esecuzione lavori: 100; margine  
commessa: 50

1° anno → costi sostenuti: 30.

**Criterio della % di completamento**  
(valutazione al ricavo) → %  
completamento (calcolata con il  
metodo “*cost to cost*”):  $30/100 = 30\%$ ;  
rimanenze finali commessa : 150  
 $30\% = 45$

## Conto Economico

---

**Costi commessa 30 | Var. rim. comm. 45**

**Margine commessa 1° anno:  $45 - 30 = 15$   
→ pari al 30% del margine totale (50).**

**Criterio della commessa completata**  
(valutazione al costo) → rimanenze  
finali commessa → 30 → costi  
sostenuti per realizzare i lavori

## Conto Economico

---

**Costi commessa 30 | Var. rim. comm. 30**

**Margine commessa 1° anno:  $30 - 30 = 0$**



# Trattamento alcune tipologie di costi

**Costi acquisizione commessa** (es. studi e ricerche, partecipazione a gare).

Imputati a C.E. nell'esercizio di sostenimento.

Possono essere considerati e trattati come costi pre-operativi se:

- i costi sono specifici;
- l'acquisizione della commessa avviene entro la data di preparazione del bilancio;
- i costi sono attendibilmente misurabili e recuperabili.

# Trattamento alcune tipologie di costi

**Costi pre-operativi** (es. progettazione specifica, impianto cantiere)

*Criterio della commessa completata* → entrano nel costo delle rimanenze nell'esercizio del loro sostenimento.

*Criterio della % di completamento* → rilevati a conto economico per competenza in base all'avanzamento dei lavori.

N.B. in caso di applicazione del metodo del costo sostenuto (cost to cost), la % di avanzamento è determinata rapportando i costi di commessa sostenuti (esclusi i costi pre-operativi) ai costi di commessa totali stimati (esclusi i costi pre-operativi).

# ESEMPIO COSTI PRE-OPERATIVI IN METODO DEL COST TO COST

Costi pre-operativi → 10; costi totali commessa (esclusi costi pre-operativi) → 100; ricavi pattuiti → 150; durata → 3 anni.

1° anno

Costi sostenuti (esclusi pre-operativi) → 30;  
costi pre-operativi 10

% completamento →  $30/100 \rightarrow 30\%$

Costi pre-operativi di competenza → 3 (30%  
di 10) → occorre stornare il 70% dei costi  
pre-operativi, pari a 7, attraverso le  
rimanenze finali di commessa.

Rim. fin. →  $(150 \times 30\%) + 7 = 52$

## Conto Economico

<b>Costi pre-operativi</b> <b>10</b>	<b>Variaz. rim. comm.</b> <b>52 (45 + 7)</b>
<b>Costi commessa</b> <b>30</b>	

**N.B. I costi pre-operativi incidono sul reddito per 3 (10 - 7).**

2° anno

Costi sostenuti  $\rightarrow 50$

% completamento  $\rightarrow (30 + 50)/100 \rightarrow 80\%$

Rim. iniz. commessa  $\rightarrow 52$  (45 + 7 relativi ai costi pre-operativi rinviati dall'anno 1)

Costi pre-operativi di competenza  $\rightarrow 5$  (80% di 10  $\rightarrow 8$  (-) 3  $\rightarrow$  costi imputati al 1° anno)  $\rightarrow$  occorre stornare il 20% dei costi pre-operativi, pari a 2, attraverso le rimanenze finali di commessa.

Rim. fin.  $\rightarrow (150 \times 80\%) + 2 = 122$

Variazione rimanenze  $\rightarrow 122 - 52 = 70$



## Conto Economico

<b>Costi commessa</b> <b>50</b>	<b>Variaz. rim. comm.</b> <b>70</b>
------------------------------------	--

**N.B. I costi pre-operativi incidono sul reddito per 5 (7 → valore inglobato nelle rim. iniz. (-) 2 → valore stornato con le rimanenze finali).**

# Trattamento alcune tipologie di costi

**Costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa** (es. smobilizzo cantiere, collaudo)

*% di completamento determinata in funzione dei ricavi e costi previsti* → inserimento da subito al denominatore (preventivo costi) e al numeratore al momento del sostenimento.

*% di completamento basata sul metodo  
del parametro fisico →*  
accantonamenti progressivi in fondi  
rischi e oneri in base all'avanzamento  
della commessa.

Per i costi non ancora sostenuti dopo la  
chiusura della commessa →  
opportuni accantonamenti a fondi  
rischi e oneri.

# Commesse in perdita

Se durante l'esecuzione dei lavori ci si rende conto che la commessa produrrà una perdita, occorrerà imputare la stessa riducendo il valore delle rimanenze.

Le rimanenze devono essere valutate al costo, in modo da eliminare i margini rilevati in esercizi precedenti.

# Esempio commesse in perdita

Ricavi pattuiti: 1.200; tempo di esecuzione: 3 anni; costi previsti: 1.000.

1° esercizio → costi sostenuti: 250;

% avanzamento:  $250/1.000 = 25\%$

Rimanenze lavori:  $1.200 \times 25\% = 300$

Margine lordo:  $300 - 250 = 50$

2° esercizio → costi sostenuti: 600;  
maggiori costi previsti: 300; costi totali  
aggiornati: 1.300; ricavi pattuiti: 1.200; ;  
perdita prevista: 100.

Rimanenze finali 2° esercizio →  $250 + 600 - 100 = 750$

Variazione rimanenze →  $750 - 300 = 450$

Margine lordo 2° esercizio →  $450 - 600 = -150$

# **Opere e servizi di durata ultrannuale (art. 93 TUIR)**

Valutazione secondo i corrispettivi pattuiti (% di completamento):

I SAL liquidati a titolo definitivo sono considerati ricavi.

La parte non liquidata costituisce rimanenza.

Le maggiorazioni di prezzo non definitive richieste in base a disposizioni di legge o del contratto si considerano in misura non inferiore al 50%.