

## RIMANENZE DI MAGAZZINO E LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

**DISCIPLINA CIVILISTICA (OIC n. 13 e C.C.):** le rimanenze di magazzino rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società.

### Principali tipologie di rimanenze di magazzino:

- materie prime e semilavorati;
- materie sussidiarie e consumo (costituite da materiali usati in modo indiretto nella produzione);
- prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento);
- merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni);
- prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione).

### Aspetti generali sulla rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino

- **beni rientranti nelle rimanenze:** si rilevano alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi/benefici, che in generale avviene con il trasferimento della proprietà, connessi all'acquisito;
- **possono includere per esempio:**
  - ✓ le rimanenze di magazzino presso stabilimenti e magazzini della società, ad eccezione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.;
  - ✓ le giacenze di proprietà della società presso terzi in c/deposito, lavorazione, prova, ecc.;
  - ✓ i materiali, merci e prodotti acquistati, che sono ancora in viaggio, quando i rischi/benefici connessi all'acquisto risultino già trasferiti alla società;
- **versamento acconti ai fornitori:** si rilevano alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento dell'importo o quando lo stesso è versato.

### Contributi in c/esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze:

- si rilevano nel C.E. nella voce A5 "altri ricavi e proventi";
- i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci si rilevano nella voce B.6 del C.E. al lordo dei contributi.

C.C. e OIC	OGGETTO	DISPOSIZIONI CIVILISTICHE e OIC 13
art. 2423, co. 4	Criteri	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>non rispetto degli obblighi</b>, fermo restando quelli circa la regolare tenuta delle scritture contabili, in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti sulla rappresentazione veritiera e corretta;</li> <li>▪ <b>i criteri di attuazione di tale disposizione</b> sono illustrati in nota integrativa (casi di applicazione del principio della rilevanza circa la determinazione del costo delle rimanenze sono l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e consumo).</li> </ul>
art. 2424	Classificazione	Classificazione delle rimanenze iscritte nell'attivo patrimoniale alla voce C.I.: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 1) <i>materie prime, sussidiarie e di consumo</i>;</li> <li>✓ 2) <i>prodotti in corso di lavorazione e semilavorati</i>;</li> <li>✓ 3) <i>lavori in corso su ordinazione</i>;</li> <li>✓ 4) <i>prodotti finiti e merci</i>;</li> <li>✓ 5) <i>acconti</i>".</li> </ul>
art. 2425	Rilevazione nel C.E.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>acquisti di materie prime, sussidiarie, consumo e merci:</b> voce B.6 del C.E.;</li> <li>▪ <b>variazioni</b> delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti: voce A.2 del C.E.;</li> <li>▪ <b>variazioni</b> delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci: voce B.11 del C.E.</li> </ul>
art. 2425-bis, 2426 e OIC 13	Iscrizione	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ le <b>rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione</b> ovvero al valore di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto in seguito se i motivi siano venuti meno;</li> <li>▪ <b>valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato:</b> si intende la stima del prezzo di vendita delle merci e prodotti finiti durante la normale gestione, considerando le informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita quali ad es., provvigioni, trasporto, imballaggio; inoltre, per determinare il valore di mercato, occorre tener conto dell'obsolescenza e tempi di rigiro del magazzino.</li> <li>▪ <b>costo di acquisto:</b> è il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>oneri accessori d'acquisto:</b> comprendono i costi collegati all'acquisto e quelli sostenuti per portare il bene nel luogo e nelle condizioni attuali (es.: costi di trasporto, dogana, altri tributi ad esso imputabili);</li> <li>▪ il <b>costo di produzione</b> comprende i costi diretti e indiretti (c.d. costi generali di produzione) sostenuti durante la produzione e necessari per portare le rimanenze nelle condizioni e luogo attuali; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; dal <b>costo di produzione sono esclusi i costi di distribuzione;</b></li> <li>▪ <b>resi, sconti commerciali, abbuoni e premi:</b> si portano in diminuzione dei costi;</li> <li>▪ <b>iscrizione dei beni in bilancio in caso di pagamento differito</b> a condizioni diverse da quelle praticate di norme sul mercato, per operazioni similari/equiparabili: al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori.</li> </ul>
art. 2426 e OIC 13	Valutazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>valutazione delle rimanenze in bilancio:</b> al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di mercato; i contributi in c/esercizio acquisiti in via definitiva sono portati in deduzione al costo di acquisto dei beni in rimanenza;</li> <li>▪ <b>metodi di valutazione:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>costo specifico (metodo generale):</b> presuppone l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti;</li> <li>✓ per i <b>beni fungibili (che sono quelle aventi le stesse caratteristiche e sono tra loro scambiabili):</b> media ponderata o con quelli del LIFO o FIFO; se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza va indicata, per categoria di beni, in nota integrativa; quest'ultima da evidenza dei casi in cui si utilizza il <b>costo specifico</b> per determinare il costo dei beni fungibili in magazzino;</li> <li>✓ <b>prezzo al dettaglio:</b> è previsto per la valutazione delle rimanenze di grandi quantità di beni soggetti a rapido rigiro con margini di importo simile; il costo delle rimanenze si determina detraendo dal valore di vendita delle rimanenze una percentuale di margine lordo;</li> <li>✓ <b>valore costante:</b> si applica alle materie prime, sussidiarie e di consumo soggette a costante rinnovo e di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio.</li> </ul> </li> </ul>
art. 2427	Indicazioni in Nota integrativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>criteri applicati nella valutazione delle rimanenze</b> inclusi quelli adottati per la svalutazione al valore di mercato e informazioni relative al ripristino del costo originario (art. 2427, co. 1, n. 1);</li> <li>▪ <b>variazioni</b> intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e passivo (art. 2427, co. 1, n. 4);</li> <li>▪ <b>gravami esistenti sulle rimanenze</b> (ad es., pegno, patto di riservato dominio) (art. 2427, c. 1, n. 9);</li> <li>▪ <b>bilancio abbreviato (art. 2435-bis):</b> fermo restando il disposto del co. 4, art. 2423, del C.C., la nota integrativa fornisce, tra l'altro, le indicazioni richieste dall'art. 2427, co. 1, nn. 1), 8) e 9);</li> <li>▪ <b>bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter):</b> la determinazione dei criteri di valutazione avviene secondo quanto previsto per il bilancio abbreviato; inoltre, sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando le informazioni di cui al citato n. 9) (e n. 16 che non risulta oggetto di trattazione per i fini che qui interessano) risultino in calce allo stato patrimoniale.</li> </ul>

**Alcuni esempi di costi diretti e indiretti inclusi nel costo di produzione:**

- **costi diretti:** costo dei materiali utilizzati, inclusi i trasporti, costo della manodopera diretta, imballaggi, costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione e quelli per le licenze di produzione;
- **costi indiretti:** salari e stipendi e oneri relativi alla manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento, ammortamenti di beni che contribuiscono alla produzione, manutenzioni e riparazioni, materiali di consumo e altri costi sostenuti per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.);
- **costi esclusi:** quelli eccezionali/anomali (ad es.: costi di trasferimento di un impianto ad un altro stabilimento, i costi di riparazione dovuti ad incendi, ecc.), i costi di ricerca e sviluppo (in genere), ecc.;

**Oneri finanziari e altri costi:**

- **oneri finanziari:** in generale sono esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze; la capitalizzazione è consentita solo per i beni che richiedono un periodo di produzione significativo e il limite è rappresentato dal

valore di mercato; la nota integrativa indica l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori dell'attivo patrimoniale (art. 2427, co. 1, n. 8) del C.C.);

- **costi generali ed amministrativi e costi di distribuzione:** sono esclusi dalla valutazione delle rimanenze.

#### Svalutazione delle rimanenze:

- avviene quando il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato è minore del valore contabile; questo comporta la perdita dei precedenti strati per le rimanenze valutate con LIFO/FIFO;
- il venire meno dei presupposti della svalutazione per effetto dell'aumento del valore di mercato comporta l'annullamento della rettifica di valore nei limiti del costo originariamente sostenuto.

**Modifica del metodo di valutazione delle rimanenze del costo dei beni fungibili:** costituisce un cambiamento di principio contabile (OIC 29).

CE B.11	Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	Rimanenze finali > Rimanenze iniziali (R.F. = € 10.000 e R.I. = € 20.000)	Variazione in diminuzione (-) (€ 10.000 - € 20.000 = - € 10.000)
		Rimanenze finali < Rimanenze iniziali (R.F. = € 20.000 e R.I. = € 10.000)	Variazione in aumento (+) (€ 20.000 - € 10.000 = € 10.000)
CE A.2	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	Rimanenze finali > Rimanenze iniziali (R.F. = € 20.000 e R.I. = € 10.000)	Variazione in aumento (+) (€ 20.000 - € 10.000 = € 10.000)
		Rimanenze finali < Rimanenze iniziali (R.F. = € 10.000 e R.I. = € 20.000)	Variazione in diminuzione (-) (€ 10.000 - € 20.000 = - € 10.000)

#### DISCIPLINA CIVILISTICA (OIC n. 23 e C.C.):

- **lavoro in corso su ordinazione (o commessa):** si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per realizzare un bene o per fornire beni/servizi non di serie; i lavori in esame sono di norma affidati con contratti di appalto o altri atti a contenuto economico simile;
- **lavoro in corso su ordinazione di durata ultrannuale:** si intende un contratto di esecuzione che investe un periodo superiore a 12 mesi; per durata si intende il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni/servizi e la data di ultimazione e consegna degli stessi e questo a prescindere dalla data di perfezionamento del contratto;
- **contratti a corrispettivo predeterminato:** sono lavori in corso su ordinazione nei quali l'appaltatore assume l'impegno di esecuzione dell'opera sulla base di un prezzo contrattuale predeterminato o dei prezzi predeterminati per le singole voci di lavoro;
- **contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine:** sono lavori in corso su ordinazione nei quali il corrispettivo dell'appaltatore è determinato dai costi sostenuti, specificati dal contratto, maggiorati di una percentuale dei costi stessi a titolo di recupero di spese generali e di altre spese non specificamente rimborsabili, oltre che del profitto, ovvero di un importo fisso.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	
<b>Lavori in corso su ordinazione</b>	▪ iscrizione nell'attivo patrimoniale tra le rimanenze nella voce C.I.3 "lavori in corso su ordinazione"
<b>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</b>	▪ rilevazione nella voce A.3 del C.E. della variazione dei lavori in corso su ordinazione pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio
<b>Crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi acquisiti in via definitiva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>iscrizione</b> nell'attivo circolante alla voce C.II.1 "verso clienti" o alle voci 2, 3, 4, e 5 se verso controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo delle controllanti;</li> <li>▪ <b>contropartita all'iscrizione del credito, gli anticipi e acconti:</b> rilevazione nella dei debiti D6 "acconti";</li> <li>▪ <b>fatturazione definitiva dei lavori:</b> anticipi e acconti sono stornati dal passivo in contropartita alla rilevazione del ricavo in A.1;</li> </ul>
<b>Fondi per rischi e oneri</b>	▪ si rilevano nel passivo patrimoniale nella classe B
<b>Altri accantonamenti</b>	▪ nella voce B.4 del passivo patrimoniale si rilevano gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa e quelli relativi al fondo per perdite probabili su commessa
<b>Corrispettivi definitivi</b>	▪ rilevazione nel C.E. nella voce A.1

<b>Costi di commessa sostenuti per l'esecuzione dei lavori</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>rilevazione nella classe B del C.E.</li> </ul>
<b>Materiali acquistati per eseguire l'opera in attesa di impiego</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>rilevazione nell'attivo patrimoniale tra le rimanenze alla voce C.I.1 "materie prime, sussidiarie e di consumo", qualora non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo</li> </ul>
<b>Ritenute a garanzia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>iscrizione tra i crediti (OIC 15)</li> </ul>

<b>Ricavi di commessa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>sono costituiti dai corrispettivi pattuiti tra il committente e l'appaltatore per l'esecuzione o la fornitura dei beni e/o servizi previsti nel contratto;</li> <li><b>comprendono</b> il prezzo stabilito per contratto, maggiorazioni per revisione prezzi, corrispettivi per beni/prestazioni aggiuntive, corrispettivi aggiuntivi per eventi con effetti a carico del committente, incentivi all'appaltatore per il raggiungimento degli obiettivi, eventuali rettifiche di prezzo e altri proventi accessori.</li> </ul>
<b>Costi di commessa</b>	<p><b>Comprendono</b> i seguenti costi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li><b>diretti</b>, quali per esempio i costi di materiali e manodopera e dei subappaltatori, ammortamenti dei macchinari impiegati, costi di locazione di impianti e macchinari, costi per fidejussioni e assicurazioni;</li> <li><b>indiretti</b>, quali per esempio i costi di progettazione, di assicurazione e altri costi di produzione;</li> <li><b>altri costi:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>generali e amministrativi e di ricerca e sviluppo</u>: si considerano laddove addebitabili al committente sulla base delle clausole contrattuali;</li> <li>✓ <u>per l'acquisizione di una commessa, inclusi quelli per la partecipazione a gare</u>: si ricomprendono se i costi sono sostenuti per una commessa, l'acquisizione della commessa avviene nell'esercizio del loro sostenimento o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio e i costi sono misurabili e recuperabili con il margine di commessa.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Margine di commessa</b>	Rappresenta la differenza tra i ricavi di commessa e costi di commessa

<b>CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO</b>	
<b>Applicazione</b>	<p>L'applicazione di tale criterio <b>prevede</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>la <b>valutazione</b> delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato avanzamento lavori (SAL);</li> <li>la <b>rilevazione dei ricavi nell'esercizio</b> in cui i corrispettivi sono acquisiti in via definitiva;</li> <li>la <b>rilevazione dei costi di commessa</b> nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatto salvo le perdite probabili da sostenere per completare la commessa rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili.</li> </ul>
<b>Ricavi di commessa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>rilevazione a ricavo</b> (voce A.1 del C.E.): è effettuata solo se vi è certezza (basata sul SAL) che il ricavo maturato sia riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti;</li> <li><b>maggiorazioni per revisione prezzi determinabili in modo attendibile</b>: si rilevano tra i ricavi di commessa man mano che vengono eseguiti i lavori;</li> <li><b>varianti formalizzate</b>: comportano un aumento/diminuzione dei ricavi della commessa;</li> <li><b>corrispettivi aggiuntivi</b> richiesti dall'appaltatore durante la commessa: si includono tra i ricavi di commessa solo per gli ammontari certi o ragionevolmente certi;</li> <li>i ricavi di commessa includono gli <b>incentivi</b> solo se l'obiettivo è raggiunto e accettato dal committente entro la data del bilancio ovvero a tale data sia ragionevolmente certo;</li> </ul>
<b>Costi pre-operativi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima dell'inizio dell'attività di costruzione o processo produttivo;</li> <li>quelli inclusi nei lavori in corso su ordinazione sono rilevati per competenza nel C.E. in funzione dell'avanzamento dei lavori</li> </ul>
<b>Oneri finanziari</b>	<b>Possono includersi tra i costi della commessa se</b> gli aspetti finanziari costituiscono un elemento per valutare la redditività della commessa, l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri nei flussi finanziari, la percentuale di completamento è stimata con il metodo del costo sostenuto o altri metodi in cui la valutazione dei lavori è funzione dei ricavi e costi previsti e, infine, gli interessi sono recuperabili con i ricavi di commessa.
<b>Altri aspetti</b>	<p><b>L'applicazione di tale criterio o dello stato d'avanzamento comporta quanto segue:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>determinare l'ammontare dei ricavi di commessa e aggiornare la loro previsione;</li> <li>predisporre un preventivo di costo e aggiornarlo periodicamente;</li> <li>rilevare i costi consuntivi durante la commessa;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ accertare che la rilevazione dei costi di commessa sia tempestiva e coerente con l'avanzamento lavori;</li> <li>▪ determinare lo stato d'avanzamento sulla base del metodo più appropriato;</li> <li>▪ accertare se per il completamento della commessa si debba sostenere una perdita;</li> <li>▪ effettuare gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa.</li> </ul>
--	---

L'OIC 23 prevede i seguenti metodi per determinare lo stato di avanzamento dei lavori (o % di completamento):

- del costo sostenuto;
- delle ore lavorate
- delle unità conseguite;
- delle misurazioni fisiche.

Lo stato di avanzamento dei lavori consente di accertare il ricavo maturato in ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione e quello della produzione eseguita nell'esercizio.

<b>CRITERIO DELLA COMMESSA COMPLETATA</b>	
<b>Ricavi e margine e valutazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>riconoscimento di ricavi e margine di commessa:</b> quando il contratto è completato, ossia alla data in cui si trasferiscono i rischi/benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi;</li> <li>▪ <b>valutazione dei lavori in corso su ordinazione:</b> avviene al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; si applicano, quindi, i principi dell'OIC 13 con gli adattamenti previsti dall'OIC 23.</li> </ul>
<b>Rischi e benefici</b>	<p><b>Il trasferimento dei rischi e benefici avviene con il rispetto delle seguenti condizioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ completamento della costruzione del bene e sua accettazione dal committente;</li> <li>▪ esito positivo dei collaudi; il contratto si considera completato anche nel caso in cui il collaudo venga rinviato per cause non imputabili all'appaltatore, fermo restando il rispetto delle condizioni di seguito indicate e che la richiesta di collaudo sia documentata;</li> <li>▪ i costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e comunque stanziati;</li> <li>▪ gli effetti circa le situazioni di incertezza connessi con tali commesse si possano stimare in modo ragionevole e sia possibile effettuare appositi stanziamenti.</li> </ul>
<b>Rilevazioni nel C.E.</b>	<p><b>Nel C.E. dell'esercizio di completamento della commessa si rilevano:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ i <b>costi di commessa</b> costituiti dalle rimanenze iniziali dei lavori in corso, dai costi sostenuti nell'esercizio e dagli accantonamenti per costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa;</li> <li>▪ i <b>ricavi di commessa</b> costituiti dagli anticipi e acconti addebitati negli esercizi precedenti e inclusi tra gli acconti del passivo, i ricavi fatturati nell'esercizio e da fatturare.</li> </ul>
<b>Oneri finanziari</b>	<p><b>Possono essere compresi tra i costi di commessa se:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti tali da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari;</li> <li>▪ gli interessi sono recuperabili con i ricavi di commessa e ciò risulti da un preventivo di commessa.</li> </ul>

<b>C.C. e OIC</b>	<b>DISPOSIZIONI CIVILISTICHE e OIC 23</b>
art. 1664	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>revisione del prezzo:</b> qualora circostanze imprevedibili comportino aumenti/diminuzioni nel costo dei materiali o della mano d'opera tali da determinare un aumento/diminuzione superiori ad 1/10 del prezzo complessivo convenuto, l'appaltatore o committente possono chiedere una revisione del prezzo solo per quella differenza che eccede il decimo;</li> <li>▪ <b>equo compenso:</b> è previsto nel caso in cui si verificano difficoltà di esecuzione per cause geologiche, idriche e simili, non previste, che rendono più onerosa la prestazione dell'appaltatore.</li> </ul>
art. 2423	Per il contenuto di rinvia a quanto evidenziato in precedenza per le rimanenze di magazzino
art. 2426 e OIC 23	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>iscrizione dei lavori in corso su ordinazione:</b> può avvenire sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza; la disposizione normativa consente di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti (<b>c.d. metodo della percentuale di completamento</b>);</li> <li>▪ le <b>rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione</b> (da quest'ultimo sono esclusi i costi di distribuzione) ovvero al valore di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto in seguito se sono venuti meno i motivi; l'applicazione di tale criterio nella valutazione delle commesse viene denominato "<b>criterio della commessa completata</b>";</li> </ul>
art. 2427	<p>La nota integrativa deve indicare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ il <b>criterio</b> utilizzato per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione, il metodo adottato per la stima dello stato avanzamento, i criteri di <b>contabilizzazione dei costi</b> per l'acquisizione della commessa, quelli pre-operativi e quelli da sostenersi a seguito della chiusura della commessa, il</li> </ul>

- trattamento contabile degli **oneri finanziari** qualora siano stati considerati nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione e la **contabilizzazione delle probabili perdite di valore rilevate**;
- le **variazioni** intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e passivo;
  - l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo patrimoniale;
  - **impegni contrattuali** assunti per opere/servizi ancora da eseguire a fine esercizio;
  - **l'esposizione dell'appaltatore verso il committente** per i lavori non ancora accertati e liquidati;
  - le seguenti informazioni ove rilevanti:
    - ✓ effetti dell'aggiornamento dei preventivi;
    - ✓ ammontare di richieste di corrispettivi aggiuntivi e quello delle rettifiche di valore sulle rimanenze;
    - ✓ distinzione tra anticipi e acconti, salvo che sia già stata effettuata nello stato patrimoniale;
    - ✓ per le società appaltatrici partecipanti a consorzi, l'elenco delle significative partecipazioni ai consorzi, con l'indicazione della quota di partecipazione, delle clausole che comportano significativi impegni e dei lavori ottenuti dai consorzi o affidati ai consorzi.

**Condizioni richieste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento:**

- esiste un contratto vincolante tra parti che definisca le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore che matura con ragionevole certezza con l'esecuzione dei lavori;
- non sussistano situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da comportare l'inadempimento delle obbligazioni da parte dei contraenti;
- il risultato della commessa può essere misurato in maniera attendibile.

**Lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale:**

si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni anzidette; diversamente, la valutazione dei lavori avviene con il criterio della commessa completata.

Commesse di durata inferiore all'anno: è possibile applicare entrambi i criteri.

**ASPETTI CONTABILI**

Scritture contabili relative alla rilevazione delle rimanenze di semilavorati e prodotti finiti e relativa variazione (viene supposto che le rimanenze finali siano maggiori delle esistenze iniziali):

<i>Diversi</i>		<i>a</i>	Bilancio di apertura	€ .....
SP	Semilavorati			€
C.I.2				20.000
SP	Prodotti finiti			€
C.I.4				40.000
<i>Bilancio di apertura al 1/01/x</i>				

<i>Diversi</i>		<i>a</i>	<i>Diversi</i>	€ 60.000
CE A.2	Semilavorati c/esistenze iniziali			€
				20.000
CE A.2	Prodotti finiti c/esistenze iniziali			€
				40.000
		SP	Semilavorati	€
		C.I.2		20.000
		SP	Prodotti finiti	€
		C.I.4		40.000

*Giroconto delle rimanenze dall'attivo circolante al conto economico*

<i>Diversi</i>		<i>a</i>	<i>Diversi</i>	€ 80.000
SP	Semilavorati			€
C.I.2				30.000
SP	Prodotti finiti			€
C.I.4				50.000
		CE A.2	Semilavorati c/rimanenze finali	€
				30.000

CE A.2 Prodotti finiti c/rimanenze finali € 50.000

*Rilevazione delle rimanenze finali al 31/12/x*

Variazioni delle rimanenze di prodotti  
 CE A.2 in corso di lavorazione, semilavorati e finiti *a* *Diversi* € 60.000

CE A.2 Semilavorati c/esistenze iniziali € 20.000

CE A.2 Prodotti finiti c/esistenze iniziali € 40.000

*Rilevazione della variazione delle rimanenze al 31/12/x*

*Diversi* *a* CE A.2 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti € 80.000

CE A.2 Semilavorati c/rimanenze finali € 30.000

CE A.2 Prodotti finiti c/rimanenze finali € 50.000

*Rilevazione della variazione delle rimanenze al 31/12/x*

Scritture contabili relative alla rilevazione delle rimanenze di materie sussidiarie e relativa variazione (viene supposto che le rimanenze finali siano pari a € 10.000 e le esistenze iniziali siano pari € 20.000):

SP C.I.1 Materie sussidiarie *a* Bilancio di apertura € 20.000

*Bilancio di apertura al 1/01/x*

CE B.11 Materie sussidiarie c/esistenze iniziali *a* SP C.I.1 Materie sussidiarie € 20.000

*Giroconto delle rimanenze dall'attivo circolante al conto economico*

SP C.I.1 Materie sussidiarie CE B.11 Materie sussidiarie c/rimanenze finali € 10.000

*Rilevazione delle rimanenze finali al 31/12/x*

CE B.11 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci *a* CE B.11 Materie sussidiarie c/esistenze iniziali € 20.000

*Rilevazione della variazione delle rimanenze al 31/12/x*

CE B.11 Materie sussidiarie c/rimanenze finali *a* CE B.11 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci € 10.000

*Rilevazione della variazione delle rimanenze al 31/12/x*

Si riportano di seguito i calcoli relativi alla valutazione delle rimanenze con i vari metodi:

Valutazione delle rimanenze con il criterio del costo medio ponderato per periodo					
Data	Descrizione	Quantità	Costo unitario	Importo	Costo medio
1/03	Consistenza iniziale	100	€ 80,00	€ 8.000,00	
1/05	Acquisto	150	€ 100,00	€ 15.000,00	
1/09	Acquisto	200	€ 150,00	€ 30.000,00	

1/11	Acquisto	250	€ 200,00	€ 50.000,00	
		<u>700</u>		€ 103.000,00	€ 147,14
	Vendite del periodo	500	€ 147,14	€ 73.571,43	
	Rimanenze finali	200		€ 29.428,57	

Valutazione delle rimanenze con il criterio del costo medio ponderato per movimento					
Data	Descrizione	Quantità	Costo unitario	Importo	Costo medio
1/01	Esistenze iniziali	90	€ 90,00	€ 8.100,00	€ 90,00
15/01	Acquisto	90	€ 110,00	€ 9.900,00	
		<u>180</u>		€ 18.000,00	€ 100,00
25/02	Vendita	40	€ 100,00	€ 4.000,00	
		<u>140</u>		€ 14.000,00	€ 100,00
20/04	Acquisto	140	€ 140,00	€ 19.600,00	
		<u>280</u>		€ 33.600,00	€ 120,00
30/06	Vendita	90	€ 120,00	€ 10.800,00	
		<u>190</u>		€ 22.800,00	€ 120,00
30/09	Acquisto	170	€ 130,00	€ 22.100,00	
		<u>360</u>		€ 44.900,00	€ 124,72
30/11	Vendita	150	€ 124,72	€ 18.708,33	
	Rimanenze finali	210		€ 26.191,67	

Valutazione delle rimanenze con il criterio del LIFO continuo				
Data	Descrizione	Quantità	Costo unitario	Importo
1/01	Rimanenze iniziali	90	€ 90,00	€ 8.100,00
1/03	Acquisto	90	€ 110,00	€ 9.900,00
		<u>180</u>		€ 18.000,00
1/05	Vendita	40	€ 110,00	€ 4.400,00
		<u>140</u>		€ 13.600,00
1/07	Acquisto	140	€ 140,00	€ 19.600,00
		<u>280</u>		€ 33.200,00
1/09	Vendita	90	€ 140,00	€ 12.600,00
		<u>190</u>		€ 20.600,00
1/10	Acquisto	170	€ 145,00	€ 24.650,00
		<u>360</u>		€ 45.250,00
1/12	Vendita	150	€ 145,00	€ 21.750,00
	Rimanenze finali	210		€ 23.500,00

Valutazione delle rimanenze con il criterio del FIFO				
Data	Descrizione	Quantità	Costo unitario	Importo
1/01	Rimanenze iniziali	3400	€ 30,00	€ 102.000,00
1/02	Vendita	1400	€ 30,00	€ 42.000,00
		<u>2000</u>		€ 60.000,00
1/03	Acquisto	600	€ 31,00	€ 18.600,00
		<u>2600</u>		€ 78.600,00
1/05	Vendita	1000	€ 30,00	€ 30.000,00
		<u>1600</u>		€ 48.600,00
1/07	Acquisto	400	€ 31,00	€ 12.400,00
		<u>2000</u>		€ 61.000,00
1/09	Vendita	200	€ 30,00	€ 6.000,00
		<u>1800</u>		€ 55.000,00

1/10	Vendita	800	€ 30,00	€ 24.000,00
		100	€ 31,00	€ 3.100,00
		900		€ 27.900,00
1/12	Acquisto	200	€ 32,00	€ 6.400,00
	Rimanenze finali	1100		€ 34.300,00

Esempio di lavori in corso su ordinazione secondo il criterio della commessa completata con i relativi effetti sul bilancio (per semplicità si riportano le sole scritture relative ai costi/ricavi di commessa e alla voce "variazioni dei lavori in corso su ordinazione" e si tralasciano quelle di apertura/chiusura dei conti che vengono, invece, riepilogate in un prospetto di

sintesi): si ipotizzi che l'impresa abbia pattuito corrispettivi per € 150.000 e abbia sostenuto per la commessa triennale i seguenti costi ovvero € 50.000 per l'anno X, € 40.000 per l'anno X+1 e € 30.000 per l'anno X+2.

<i>Diversi</i>	SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 61.000
CE B Costi di commessa			€ 50.000
SP C.II.5-bis Erario c/lva a credito			€ 11.000

**Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X**

SP C.1.3 Lavori in corso su ord.	a	CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	€ 50.000
----------------------------------	---	--------	------------------------------	----------

**Rilevazione della valutazione della commessa al 31/12/x**

<i>Diversi</i>	SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 48.800
CE B Costi di commessa			€ 40.000
SP C.II.5-bis Erario c/lva a credito			€ 8.800

**Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X+1**

SP C.1.3 Lavori in corso su ord.	a	CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	€ 40.000
----------------------------------	---	--------	------------------------------	----------

**Rilevazione della valutazione della commessa al 31/12/x+1**

<i>Diversi</i>	SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 36.600
CE B Costi di commessa			€ 30.000
SP C.II.5-bis Erario c/lva a credito			€ 6.600

**Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X+2**

SP C.II.1 Crediti v/clienti	a	Diversi	€ 183.000
		CE A.1 Ricavi di commessa	€ 150.000
		SP D.12 Erario c/lva a debito	€ 33.000

**Emessa fattura per completamento e consegna commessa**

CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	a	SP C.1.3	Lavori in corso su ord.	€ 90.000
--------	------------------------------	---	----------	-------------------------	----------

**Giroconto delle variazioni degli anni precedenti per completamento commessa**

CONTO ECONOMICO AL 31/12/X		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.3	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	€ 50.000
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 50.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 0

STATO PATRIMONIALE AL 31/12/X		IMPORTI
voce C.1.3	Rimanenze lavori in corso su ordinazione	€ 50.000

CONTO ECONOMICO AL 31/12/X+1		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.3	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	€ 40.000
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 40.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 0

STATO PATRIMONIALE AL 31/12/X+1		IMPORTI
---------------------------------	--	---------

voce C.1.3	Rimanenze lavori in corso su ordinazione	€ 90.000
------------	--	----------

CONTO ECONOMICO AL 31/12/X+2		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.1	Ricavi di vendite e prestazioni	€ 150.000
voce A.3	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	(€ 90.000)
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 30.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 30.000

DESCRIZIONE	ANNO X	ANNO X+1	ANNO X+2
Rimanenze finali	€ 50.000	€ 90.000	€ 0
Esistente iniziali	€ 0	€ 50.000	€ 90.000
Variazione	€ 50.000	€ 40.000	(€ 90.000)
Ricavi conseguiti	€ 0	€ 0	€ 150.000
Costi di produzione	€ 50.000	€ 40.000	€ 30.000
<b>Utile dell'esercizio</b>	<b>€ 0</b>	<b>€ 0</b>	<b>€ 30.000</b>

Esempio di lavori in corso su ordinazione con il criterio della percentuale di completamento e dei relativi effetti sul bilancio (per semplicità si riportano le sole scritture relative ai costi/ricavi di commessa e alla voce "variazioni dei lavori in corso su ordinazione" e si tralasciano quelle di apertura/chiusura dei conti che vengono, invece, riepilogate in un prospetto di sintesi) ipotizzando i seguenti dati:

DATI	Anno X	Anno X+1	Anno X+2	Totale
Corrispettivo pattuito	€ 1.500.000			
Costi sostenuti	€ 500.000	€ 300.000	€ 200.000	€ 1.000.000
SAL in relazione ai costi	50,00%	30,00%	20,00%	100%
Valutazione commessa in base al SAL	€ 750.000	€ 450.000	€ 300.000	€ 1.500.000

Diversi		SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 610.000
CE B	Costi di commessa			€ 500.000
SP C.II.5-bis	Erario c/lva a credito			€ 110.000

*Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X*

SP C.1.3	Lavori in corso su ord.	a	CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	€ 750.000
<i>Rilevazione della valutazione della commessa al 31/12/x</i>					

Diversi		SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 366.000
CE B	Costi di commessa			€ 300.000
SP C.II.5-bis	Erario c/lva a credito			€ 66.000

*Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X+1*

SP C.1.3	Lavori in corso su ord.	a	CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	€ 450.000
<i>Rilevazione della valutazione della commessa al 31/12/x+1</i>					

Diversi		SP D.7	Debiti v/fornitori	€ 244.000
CE B	Costi di commessa			€ 200.000
SP C.II.5-bis	Erario c/lva a credito			€ 44.000

*Rilevazione dei costi di commessa sostenuti nell'esercizio X+2*

SP C.II.1	Crediti v/clienti	a	Diversi	€	1.830.000
			CE A.1	Ricavi di commessa	€ 1.500.000
			SP D.12	Erario c/lva a debito	€ 330.000

*Emessa fattura per completamento e consegna commessa*

CE A.3	Var. lavori in corso su ord.	<i>a</i>	SP C.1.3	Lavori in corso su ord.	€
					1.200.000

*Giroconto delle variazioni degli anni precedenti*

CONTO ECONOMICO AL 31/12/X		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.3	<i>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</i>	€ 750.000
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 500.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 250.000
STATO PATRIMONIALE AL 31/12/X		IMPORTI
voce C.1.3	<i>Rimanenze lavori in corso su ordinazione</i>	€ 750.000
CONTO ECONOMICO AL 31/12/X+1		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.3	<i>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</i>	€ 450.000
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 300.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 150.000
STATO PATRIMONIALE AL 31/12/X+1		IMPORTI
voce C.1.3	<i>Rimanenze lavori in corso su ordinazione</i>	€ 1.200.000
CONTO ECONOMICO AL 31/12/X+2		IMPORTI
<b>Classe A</b>	<b>Valore della produzione</b>	
voce A.1	<i>Ricavi di vendite e prestazioni</i>	€ 1.500.000
voce A.3	<i>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</i>	(€ 1.200.000)
<b>Classe B</b>	<b>Costi della produzione</b>	€ 200.000
	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	€ 100.000

DESCRIZIONE	ANNO X	ANNO X+1	ANNO X+2
Rimanenze finali	€ 750.000	€ 1.200.000	€ 0
Esistente iniziali	€ 0	€ 750.000	€ 1.200.000
Variazione	€ 750.000	€ 450.000	(€ 1.200.000)
Ricavi conseguiti	€ 0	€ 0	€ 1.500.000
Costi di produzione	€ 500.000	€ 300.000	€ 200.000
<b>Utile dell'esercizio</b>	<b>€ 250.000</b>	<b>€ 150.000</b>	<b>€ 100.000</b>

#### ASPETTI FISCALI

Dal punto di vista fiscale, per la valutazione delle rimanenze si applicano le disposizioni dell'art. [art. 92](#) del TUIR. Il citato articolo prevede, tra l'altro, che i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'[art. 93](#) per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.

**IRAP:** si applica il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico; il principio di inerenza da seguire è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

L'art. 5, del D.lgs. 446/1997, prevede, tra l'altro, quanto segue:

- la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del C.C., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal C.E. dell'esercizio;
- i componenti positivi e negativi classificabili in voci del C.E. diverse da quelle di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del C.C. concorrono a formare la base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

**ISA**

Le esistenze iniziali e le rimanenze finali trovano collocazione, a seconda dei casi, nei seguenti righi dei dati contabili del Quadro F dei Mod. ISA per l'anno d'imposta 2018:

	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1	,00
<b>F06</b>	di cui esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2	,00
	di cui beni distrutti o sottratti relativi ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	3	,00
	Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1	,00
<b>F07</b>	di cui rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2	,00
<b>F09</b>	Esistenze iniziali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
<b>F10</b>	Rimanenze finali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		,00
<b>F13</b>	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)		,00
<b>F14</b>	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)		,00

A scopo meramente esaustivo, si ricorda che nel **riga F16** si indica il valore dei beni relativi a materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché ai prodotti in corso di lavorazione che, nell'anno d'imposta, sono stati distrutti (inclusi quelli avviati allo smaltimento tramite aziende specializzate) o perduti per fatto eccezionale o eventi fortuiti/accidentali (ad es., furto). Il valore si indica al lordo del risarcimento assicurativo.

<b>F16</b>	Beni distrutti o sottratti relativi a materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti (esclusi quelli soggetti ad aggio o ricavo fisso) (importi già ricompresi in F13 e/o F15)		,00
------------	---	--	-----