

A) 3)

VARIAZIONI DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Nella presente voce deve essere indicata la differenza tra il valore finale e quello iniziale delle rimanenze relative ai prodotti in corso su ordinazione, presenti a fine esercizio. Le variazioni rappresentano incrementi e decrementi del valore dei lavori in corso d'opera aventi per oggetto, principalmente, la realizzazione di beni e servizi eseguiti su ordinazione del cliente (derivanti ad esempio da contratti di appalto d'opera o di servizi, o di somministrazione). L'indicazione della variazione nella presente voce è rappresentata da un saldo avere o da un saldo dare a

seconda rispettivamente che:

- le rimanenze finali siano maggiori delle esistenze iniziali (indicazione con segno positivo);
- le rimanenze finali siano minori delle esistenze iniziali (indicazione con segno negativo).

Va precisato che le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e di merci vanno indicate tra i costi, alla voce B. 11) del conto economico.

SINTESI OPERATIVA

• TRATTAMENTO CIVILISTICO

→ Valutazione	→ I lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base di corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza.	→ Art.2426, c.1, punto11) C.C.
→ Criterio della percentuale di completamento (o dei corrispettivi maturati)	→ Caratteristiche → I costi, i ricavi e il margine di commessa sono riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e, quindi, attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica.	
→ Valutazione sulla base dei corrispettivi pattuiti	→ Condizioni per l'applicazione →	
	→	<ul style="list-style-type: none"> • Esistenza di un contratto, vincolante per le parti, che ne evidenzia chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore. • Possibilità di effettuare stime ragionevoli ed attendibili dei ricavi e costi di commessa in base allo stato d'avanzamento. • Assenza di situazioni di aleatorietà tali da rendere le stime dubbie e inattendibili. • Attendibile misurazione del risultato della commessa.
→ Criterio della commessa completata (o del costo sostenuto)	→ Caratteristiche →	<ul style="list-style-type: none"> • Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia quando le opere sono ultimate e consegnate. • L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione ed il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa.
→ Valutazione al costo	→ Casi di applicazione →	<ul style="list-style-type: none"> • Per commesse a lungo termine, quando non vi sono le descritte condizioni per applicare il criterio precedente. • Non genera andamenti irregolari nel caso di commesse a breve termine.

• TRATTAMENTO FISCALE

→ Concorso alla formazione del reddito	→	<ul style="list-style-type: none"> • Le commesse pluriennali possono concorrere a formare il reddito in 2 modi: <ul style="list-style-type: none"> .. rimanenze finali; → Per le opere realizzate ma non ancora consegnate e, in ogni caso, per tutte le opere i cui corrispettivi non siano liquidati in via definitiva. .. ricavi → Per le opere realizzate e consegnate al committente dietro corresponsione definitiva del corrispettivo pattuito contrattualmente. 	→
→ Valutazione in base ai corrispettivi pattuiti delle rimanenze	→	<ul style="list-style-type: none"> • La valutazione delle rimanenze è effettuata sulla base dei corrispettivi pattuiti. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione delle rimanenze è eseguita in base ai corrispettivi liquidati. • I corrispettivi liquidati dal committente a titolo definitivo si comprendono tra i ricavi. • La valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. • Ogni successiva variazione dei corrispettivi sarà imputata al reddito dell'esercizio in cui risulterà definitivamente stabilita. 	→

Art. 93 D.P.R. 917/1986

• BILANCIO CEE

→	<ul style="list-style-type: none"> • Conti economici A) VALORE DELLA PRODUZIONE 3) VARIAZIONI DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE • (Lavori in corso su ordinazione c/esistenze iniziali) • Lavori in corso su ordinazione c/rimanenze finali • Variazione lavori in corso su ordinazione • (Rettifica per rischi su opere di durata ultrannuale)
---	--

ASPETTI CONTABILI

DEFINIZIONE



I lavori in corso su ordinazione si riferiscono a contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

RAPPRESENTAZIONE
IN
BILANCIO:
CONTO
ECONOMICO

OIC 23



Durata del contratto superiore a 12 mesi



Valutazione sulla base del **criterio della percentuale di completamento** [voce A) 3)]



- L'OIC 23 prevede alcune condizioni che devono essere rispettate per applicare il metodo della percentuale di completamento:
 - .. **esistenza di un contratto vincolante** per le parti che definisca chiaramente le rispettive obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
 - .. **maturazione con ragionevole certezza** del diritto al corrispettivo in funzione dell'avanzamento dei lavori. Tale condizione può ritenersi rispettata quando, ad esempio, il contratto garantisce alla società che effettua i lavori il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e ad un congruo margine in caso di recesso del committente;
 - .. **assenza di situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali** o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni;
 - .. misurabilità, in modo attendibile, del risultato della commessa.

Qualora tali condizioni non siano tutte soddisfatte, si applica il criterio della commessa completata, coerentemente con il principio della prudenza che non consente il riconoscimento di utili non realizzati.

Stati di avanzamento



Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento, la valutazione è effettuata in base ai corrispettivi liquidati in via provvisoria.



- **Quando le condizioni per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento non sono soddisfatte si applica il criterio della commessa completata.**
- Imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono:
 - .. consegnate le opere;
 - .. ultimati i servizi e le forniture.



Durata del contratto inferiore a 12 mesi



Valutazione al **costo specifico** [voce A) 2)]



- I lavori in corso di durata inferiore ai 12 mesi possono essere valutati sia con il criterio della percentuale di completamento sia con il criterio della commessa completata.
- La scelta del criterio di valutazione deve essere applicata in modo costante nel tempo e coerente per gruppi omogenei di commesse, definiti, ad esempio, in base alle tipologie di bene prodotto o servizio erogato, o ancora in base alla durata dei lavori.

SCRITTURE CONTABILI

Esempio

Valutazione opere in corso di esecuzione sulla base dei corrispettivi pattuiti

Dati	<ul style="list-style-type: none"> Il "10.01.n" la società Alfa stipula un contratto di appalto per la realizzazione di un bene immobile (strumentale per la società Beta), da consegnare entro il mese di dicembre "n+1", pattuendo un compenso complessivo di € 900.000. Le valutazioni di fine esercizio sono effettuate applicando il metodo della percentuale di completamento. 				
	In data 31.12."n"	Rilevazione rimanenze	Percentuale di completamento dei lavori pari ad 1/3 (€ 300.000).		
	In data 31.12."n+1"	Accettazione definitiva dell'opera			
	Criterio della percentuale di completamento				
			n	n+1	Totale
	Costi stimati	Importo	€ 200.000	€ 400.000	€ 600.000
		Percentuale	1/3	2/3	100%
	↓	↓	↓	↓	
Ricavi maturati	Importo	€ 300.000	€ 600.000	€ 900.000	

SP C I 3	CE A 3	Valutazione delle rimanenze finali (contratti di durata superiore a 12 mesi con valutazione in base ai corrispettivi maturati)		300.000,00
		_____ ^{31.12.n} OPERE E SERVIZI DI DURATA PLURIENNALE IN ESECUZIONE	a _____ LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE C/RIMANENZE FINALI	
Valutazione opere in corso di esecuzione in base ai corrispettivi pattuiti (percentuale di completamento pari ad 1/3 sul totale di € 900.000).				
La valutazione delle rimanenze deve avvenire in misura corrispondente ai corrispettivi pattuiti per la parte di prestazioni eseguite e deve tener conto sia degli stati di avanzamento lavori già liquidati, seppure a titolo provvisorio, che degli stati di avanzamento lavori semplicemente presentati; in ogni caso, gli importi risultanti da tali atti dovranno essere assunti al lordo di quanto già corrisposto a titolo di acconto provvisorio e delle ritenute a garanzia (C.M. 22.09.1982, n. 36 cap. II).				
CE A 3	SP C I 3	Giroconto rimanenze anno precedente		300.000,00
		_____ ^{1.01.n+1} LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE C/ESISTENZE INIZIALI	a _____ OPERE E SERVIZI DI DURATA PLURIENNALE IN ESECUZIONE	
Giroconto rimanenze finali anno precedente.				

R/75-E