



DOCUMENTO

“OIC 23: LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE”

**A cura della Commissione per
lo Studio dei Principi Contabili
Nazionali – Area Principi
Contabili, Principi di Revisione
e Sistema dei Controlli**

CONSIGLIERE DELEGATO
Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO
Andrea Foschi

PRESIDENTE
Gianfranco Capodaglio

COMPONENTI
Corrado Baldini
Simona Bonomelli
Nicola Cavalluzzo
Orazio Claudio Crupi
Umberto D'Alo'
Vanina Stoilova Dangarska
Alain Devalle
Biagio Galluccio
Laura Genchi
Sandro Gherardini
Stefano Guidantoni
Raffaele Iannaccone
Marco Lazzari
Rita Maggi
Simona Marchetti
Raffaele Mazzeo
Ciriaco Morano
Fabrizio Giovanni Poggiani
William Santorelli
Eleudomia Terragni
Dante Valobra

ESPERTI ESTERNI
Franco Roscini Vitali

RICERCATORI
Matteo Pozzoli
Giovanna Carrano

Indice

PRINCIPALI NOVITA'	4
A) Classificazione e contenuto delle voci di bilancio coinvolte nella variazione.....	4
1. CRITERI DI VALUTAZIONE: Percentuale di completamento e commessa completata	4
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSAZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	6
2. LA RILEVAZIONE DEI COSTI E RICAVI SU COMMESSA	7
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	8
3. CRITERI PER LA STIMA DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO	9
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSAZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	10
4. SEGMENTAZIONE/UNIONE DI PIÙ COMMESSE.....	11
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	12
5. PERDITA DI COMMESSA.....	12
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	12
6. COSTI POST CHIUSURA COMMESSA	13
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	13
7. COMMESSE IN VALUTA ESTERA	14
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	14
8. PROVENTI E ONERI FINANZIARI.....	14
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	15
9. INCENTIVI.....	15
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE.....	16
10. ASPETTI FISCALI - CENNI	16

PRINCIPALI NOVITA'

A) Classificazione e contenuto delle voci di bilancio coinvolte nella variazione

L'art. 2424 del codice civile prevede che i lavori in corso su ordinazione siano iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce **C3 Lavori in corso su ordinazione**.

L'art. 2425 del codice civile prevede la loro iscrizione all'interno della voce A3) **Variazione dei lavori in corso su ordinazione**.

Si deve preliminarmente evidenziare che il D.Lgs 139/2015 inerente il recepimento nel panorama normativo nazionale della direttiva 2013/34/UE non prevede specifici cambiamenti alla disciplina dei lavori in corso su ordinazione.

1. CRITERI DI VALUTAZIONE: Percentuale di completamento e commessa completata

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>Valutazione</p> <p>Con riferimento alla valutazione delle Rimanenze per opere e servizi eseguiti su ordinazione, il Codice Civile stabilisce al punto 11 dell'art. 2426 che "i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza".</p> <p>Pertanto dette rimanenze possono essere valutate sia con il criterio del costo previsto dal punto 9 dello stesso art. 2426 per le rimanenze in generale, sia sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo.</p> <p>Tale secondo criterio recepito per la prima volta dal nostro legislatore nel D.Lgs. 127/91, ma già precedentemente accolto dalla prassi, oltre che dalla giurisprudenza, consente una maggiore adesione al principio della competenza e, come indicato nella Relazione Ministeriale, non viola il principio della realizzazione stante l'esistenza di un diritto al corrispettivo maturato.</p> <p>Ne consegue che la maggior parte della dottrina ritiene obbligatoria l'adozione di tale criterio in quanto più conforme ai principi generali ed in particolare a quello della competenza.</p> <p>Le norme di legge non precisano le modalità con cui determinare il corrispettivo maturato, rinviando implicitamente ad una interpretazione in chiave tecnica.</p>	<p>CRITERI DI VALUTAZIONE</p> <p>36. L'articolo 2426, numero 11 prevede che "i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza". Tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore e il corrispettivo è stato contrattualmente stabilito, il codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti (metodo della percentuale di completamento).</p> <p>37. I criteri per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione previsti dal codice civile sono:</p> <ul style="list-style-type: none">- il criterio della commessa completata (ex articolo 2426, numero 9): i lavori sono valutati al costo;- il criterio della percentuale di completamento (ex articolo 2426, numero 11): i lavori sono valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato ancorché superiore al costo. <p>38. Il criterio della percentuale di completamento soddisfa il principio della competenza economica, in quanto consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti. Il criterio non viola il principio della prudenza e della realizzazione in quanto vi è un diritto al ricavo (corrispettivo) maturato derivante dall'esistenza di un contratto, ovvero dall'obbligo del committente di pagare il corrispettivo.</p> <p>Inoltre, il requisito della "ragionevole certezza", previsto dal citato numero 11, impone di tenere conto delle</p>

<p>La variazione del criterio di valutazione è regolata dal punto 6 del primo comma dell'art. 2423-bis e del secondo comma dell'articolo stesso.</p> <p>Il requisito della "ragionevole certezza", previsto dal citato punto 11 dell'art. 2426 cod. civ. impone, come indicato nella Relazione Ministeriale, "di tenere conto degli eventuali dubbi sulla percentuale di maturazione del corrispettivo e delle prevedibili contestazioni del committente, al fine di rispettare il principio della prudenza".</p> <p>[...]</p> <p><i>C.III. Validità tecnica dei due criteri</i></p> <p>Il criterio della percentuale di completamento o stato d'avanzamento è l'unico che permette di raggiungere, ove vi siano le condizioni descritte nel precedente paragrafo C.I., in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza delle commesse a lungo termine, che è quello di riconoscere l'utile della commessa con l'avanzamento dell'opera.</p> <p>Infatti, detto criterio si basa sull'assunto che, nella fattispecie, i ricavi ed i costi maturano e vanno iscritti in bilancio man mano che il lavoro procede, assicurando così la corretta contrapposizione tra costi e ricavi.</p> <p>Il criterio della percentuale di completamento è, pertanto, quello che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'impresa in ciascun esercizio. Va quindi adottato in tutti i casi in cui la sua applicazione sia tecnicamente possibile.</p> <p>Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere i risultati delle commesse determinati sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo svantaggio di non tener conto della natura e dell'aspetto sostanziale del contratto e pertanto di non consentire il riconoscimento del margine di commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già svolti su un contratto specifico del committente.</p> <p>Ciò genera come conseguenza andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, dipendendo essi dal completamento delle prestazioni e non riflettendo quindi l'attività svolta dall'azienda.</p> <p>Pertanto, in presenza di commesse ultrannuali (quali definite nel paragrafo A.I.a.) va applicato il criterio della commessa completata nei casi in cui</p>	<p>difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo e le prevedibili contestazioni del committente.</p> <p>La contabilizzazione secondo il criterio della percentuale di completamento può essere ammessa solo quando esiste un contratto vincolante per le parti ed è attendibilmente stimabile il risultato della commessa.</p> <p>39. Il criterio della commessa completata comporta la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione non in base al corrispettivo contrattuale previsto, bensì al costo sostenuto per la commessa, anzi al minore fra il costo e il presumibile valore di realizzo, secondo la regola generale di valutazione delle rimanenze di cui al numero 9 dell'articolo 2426. Il riconoscimento dei ricavi di commessa e dell'utile di commessa avviene interamente al completamento della stessa, ossia nel momento in cui le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi.</p> <p>40. A differenza del criterio della commessa completata, il criterio della percentuale di completamento permette di raggiungere in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza economica dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale. Il criterio della percentuale di completamento prevede, infatti, il riconoscimento del risultato della commessa con l'avanzamento dei lavori.</p> <p>Il criterio si basa sull'assunto che i ricavi di commessa maturano con ragionevole certezza e sono iscritti in bilancio man mano che i lavori sono eseguiti, consentendo così di assegnare quote di risultato economico agli esercizi nei quali la produzione viene ottenuta. Il criterio della percentuale di completamento è, pertanto, quello che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'appaltatore in ciascun esercizio.</p> <p>41. Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere il risultato della commessa determinato sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo svantaggio di non consentire il riconoscimento del risultato della commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già eseguiti. Tale metodologia genera dunque andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, in quanto la rilevazione degli stessi avviene solo al completamento della commessa senza riflettere l'attività svolta dall'appaltatore.</p> <p>42. Per i motivi sopraindicati, nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni previste ai paragrafi 45-48. Se non sono soddisfatte tali condizioni, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.</p>
--	---

<p>non vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento, descritti nel precedente paragrafo C.I. Tuttavia, anche per i contratti per i quali vi siano tali condizioni, è, allo stato attuale, accettabile il criterio della commessa completata, purché (considerati gli effetti distorsivi sui risultati dell'esercizio prodotti da tale criterio) l'impresa evidenzi nella nota integrativa, in modo chiaro ed intelligibile, i ricavi, i costi e gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se l'azienda avesse adottato il criterio della percentuale di completamento. I predetti dati integrativi sono ritenuti di rilevanza tale nel contesto del bilancio delle imprese con commesse a lungo termine che la loro omissione costituisce deviazione rilevante dai corretti principi contabili e che, di detta informativa, è richiesto un esplicito richiamo da parte degli organi di controllo del bilancio delle imprese (sindaci, società di revisione, ecc.) nelle proprie relazioni.</p> <p>Nel caso invece di commesse a breve termine, il criterio della commessa completata, se costantemente applicato, non genera normalmente andamenti irregolari nei risultati d'esercizio e, anche per i minori oneri contabili-amministrativi che la sua adozione comporta, può trovare più ampia applicazione, pur se, ove in specifiche circostanze tali andamenti irregolari si dovessero verificare, la nota integrativa dovrebbe fornire i dati di cui sopra, richiesti nel caso di commesse a lungo termine.</p>	<p>43. Nel caso di commesse di durata inferiore all'anno, tenuto conto che generalmente l'utilizzo del criterio della commessa completata non genera andamenti irregolari nei risultati d'esercizio, possono utilizzarsi entrambi i criteri di valutazione.</p> <p>[...]</p> <p>Modifica dei criteri di valutazione</p> <p>49. La modifica dei criteri di valutazione è ammessa dall'articolo 2423-bis solo in casi eccezionali. Qualora da un esercizio all'altro si modificasse il criterio di valutazione, nella nota integrativa del bilancio dell'appaltatore sono indicate le ragioni del cambiamento e gli effetti sull'utile dell'esercizio e sulla situazione patrimoniale e finanziaria che ne derivano. Il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa con riferimento al cambiamento dei principi contabili sono disciplinati dall'OIC 29 "<i>Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio</i>".</p> <p>50. Analoga disciplina si applica anche nel caso in cui venisse modificata, da un esercizio ad un altro, la metodologia utilizzata per stimare lo stato di avanzamento dei lavori per la stessa tipologia di commesse.</p>
---	---

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSAZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Contrariamente a quanto previsto dalla precedente versione, secondo il nuovo documento, se sussistono le caratteristiche che consentono l'adozione del metodo della percentuale di completamento per le commesse pluriennali, non sarebbe più possibile utilizzare il criterio della commessa completata.

Si ritiene che il cambiamento del metodo di valutazione per le commesse ancora in corso (anche in virtù di quanto disposto dall'OIC 29) vada fatto solo se effettivamente praticabile o, comunque, non eccessivamente oneroso.

Qualora si **cambi il metodo di valutazione delle commesse** ovvero del parametro o del metodo applicativo del criterio della percentuale di completamento per la stessa tipologia di commesse, essendo in presenza di un cambiamento di principio contabile, dovranno essere indicati nella nota integrativa, oltre alle ragioni del cambiamento, gli effetti sull'utile e sul patrimonio netto, al netto delle imposte. Dovranno, inoltre, essere fornite le informazioni necessarie per garantire la comparabilità del bilancio con quello dell'anno precedente.

Per le commesse a breve termine, il nuovo principio contabile chiarisce che è ancora possibile, in alternativa al metodo della percentuale di completamento, l'applicazione del criterio della commessa completata a condizione che non si producano effetti distorsivi.

2. LA RILEVAZIONE DEI COSTI E RICAVI SU COMMESSA

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>D.I. Applicazione del criterio della percentuale di completamento e rappresentazione corretta dei relativi valori di bilancio</p> <p>D.I.a. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento si estrinseca essenzialmente: — nel valutare le rimanenze per lavori in corso di esecuzione in misura corrispondente al ricavo attribuibile ai servizi ed opere eseguiti (con appropriate metodologie di cui le più comuni sono nel seguito esemplificate); — nel riconoscere i proventi ed i costi riferibili alle commesse nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatte salve, come indicato alla Sezione H successiva, le perdite da sostenere per il completamento delle commesse che devono essere accertate a carico dell'esercizio in cui si rendano prevedibili.</p> <p>6. Gli anticipi, intendendosi per tali gli ammontari corrisposti dai committenti prima dell'inizio o all'inizio dei lavori vanno accreditati alla voce 6 (Acconti) della classe D del passivo. Quando recuperati, attraverso la fatturazione provvisoria o definitiva dei lavori eseguiti, andranno detratti per confluire, a seconda dei casi, tra gli acconti in corso d'opera o tra i ricavi. Avuto riguardo alle disposizioni contenute nell'art. 2424 del Codice Civile, che prevedono la separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, sono considerate tali le anticipazioni che, in funzione del programma dei lavori, saranno recuperate negli esercizi successivi al primo.</p> <p>7. Gli acconti (detti anche fatturato di rata), intendendosi per tali gli ammontari corrisposti, in via non definitiva, dai committenti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, spesso accertati attraverso "stati di avanzamento", vanno accreditati quando fatturati, alternativamente, tra le passività (alla voce 6 della classe D) o tra i ricavi. Nel primo caso il valore dei lavori per i quali è stato corrisposto l'acconto viene incluso nel valore delle rimanenze, mentre, nel secondo caso, l'acconto viene detratto dal valore delle rimanenze.</p>	<p>Applicazione del criterio della percentuale di completamento</p> <p>51. L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede: - la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori; - la rilevazione dei ricavi e costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatto salvo il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili.</p> <p>52. Nel conto economico il valore delle opere o servizi eseguiti nell'esercizio viene rilevato nel valore della produzione, calcolato come somma algebrica tra: - i ricavi dalle vendite e prestazioni (voce A1) che riflettono i lavori liquidati in via definitiva nell'esercizio; - la variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3) pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio.</p> <p>53. Tra i costi della produzione sono rilevati i costi riferibili a tali opere e servizi sostenuti nell'esercizio, classificati per natura.</p> <p>54. Nell'ambito dei lavori in corso su ordinazione spesso le fatturazioni effettuate dall'appaltatore nei confronti del committente non riflettono lo stato di avanzamento dei lavori. Normalmente, le fatturazioni sono predeterminate contrattualmente a scadenze prestabilite; talvolta sono connesse a stati di avanzamento (SAL) predisposti insieme al committente.</p> <p>55. Al momento della rilevazione iniziale, gli anticipi e gli acconti sono iscritti tra le passività alla voce D6 "acconti". Nel caso di fatturazione definitiva dei lavori, gli anticipi e gli acconti sono stornati dal passivo in contropartita alla rilevazione di un ricavo nella voce A1 "ricavi delle vendite e delle prestazioni". Se l'ammontare dei corrispettivi acquisiti a titolo definitivo è superiore al ricavo maturato, la differenza è rilevata nel passivo alla voce D6 "acconti" con contropartita nel conto economico alla voce A3 "variazione dei lavori in corso su ordinazione". Si tratta, infatti, di un ricavo anticipato.</p>

<p>La rilevazione quale ricavo è da ritenersi preferibile al fine di privilegiare la sostanza sulla forma, soprattutto quando il corrispettivo fatturato in acconto viene determinato in funzione del valore delle opere eseguite e il corrispettivo così determinato è ragionevolmente certo, atteso che:</p> <ul style="list-style-type: none"> — i tempi per la determinazione in via definitiva dei lavori, specie nelle commesse della pubblica amministrazione, sono spesso lunghi e a volte vanno ben oltre la chiusura dei lavori; — a ciò consegue un rigonfiamento dell'attivo e del passivo nel periodo di esecuzione dell'opera e la rilevazione, quale ricavo, di un provento maturato in esercizi precedenti, che appaiono in contrasto con le esigenze di chiarezza del bilancio; — invece, il portare in detrazione delle rimanenze detto fatturato in acconto è coerente con il principio generale secondo cui le voci dall'attivo vanno esposte al netto delle relative poste rettificative. 	<p>Nel caso di fatturazione provvisoria dei lavori, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati nel passivo alla voce D6 "acconti".</p> <p>56. La rilevazione a ricavo è effettuata dunque 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. Si tratta dunque di corrispettivi acquisiti in via definitiva.</p> <p>57. Le fatturazioni determinate contrattualmente costituiscono generalmente delle anticipazioni finanziarie e sono pertanto contabilizzate tra le passività come anticipi da clienti. Tuttavia, quando trovano corrispondenza con il valore dei lavori eseguiti, sono imputati a ricavo nei limiti di tale valore se vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore.</p>
---	---

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Il documento spiega con chiarezza il trattamento contabile da adottare: tutti i costi relativi alla commessa sono rilevati indistintamente per natura tra gli altri costi del conto economico. Il valore attribuito alle commesse in corso a fine esercizio riguarda esclusivamente le voci relative alle rimanenze. I ricavi di commessa possono essere indicati come tali solo se corrispondenti a lavori accettati a titolo definitivo dal committente. Gli acconti vanno sempre iscritti fra le voci del passivo con la seguente scrittura:

Crediti Vs/Clienti	a	Diversi
Fattura di anticipo		
	a	Debiti per acconti
	a	IVA Ns/debito

Al momento dell'accettazione definitiva la scrittura sarà la seguente:

Diversi	a	Diversi
Fattura finale comprensiva del saldo		
Crediti Vs/Clienti (saldo)		
Debiti per acconti (acconti già incassati)		
	a	Lavori su ordinazione (ricavi)
	a	IVA Ns/debito

In particolare, ora si comprende senza possibilità di fraintendimenti che la frase “la rilevazione dei ricavi e dei costi di commessa nell’esercizio in cui i lavori sono eseguiti” vuol dire che fra i ricavi (voce A1 del conto economico) sono compresi soltanto i valori accettati dal committente a titolo definitivo, mentre tra i costi (classe B), sono compresi e classificati per natura (e quindi non per destinazione) tutti i costi riferibili alla commessa. Il valore attribuibile alle commesse “non consegnate” a fine esercizio (e quindi non quelle accettate dal committente a titolo definitivo) incide sulla voce A3) **Variazione dei lavori in corso su ordinazione**.

3. CRITERI PER LA STIMA DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>D.II. Metodi o parametri per la determinazione della percentuale di completamento</p> <p>D.II.a. Vi sono vari metodi o parametri per determinare la percentuale di completamento o lo stato di avanzamento dei lavori. Essi servono per accertare il valore dei lavori eseguiti e, su questa base, il valore della produzione eseguita nell’esercizio da rilevare, con i relativi costi, a conto economico. Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa. Altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata. L’utilizzo di questi ultimi metodi richiede, tuttavia, che i loro risultati trovino conferma, ossia che approssimino quelli che si ottengono con i parametri basati su valori o dati di carico, ed in particolare con il metodo del costo sostenuto.</p> <p>Nel caso tale confronto evidenzi sostanziali divergenze, è necessario analizzare le cause delle stesse e valutarne le conseguenze sull’applicazione del criterio della percentuale di completamento. Così una significativa divergenza tra il risultato dell’applicazione del metodo delle misurazioni fisiche e quello del costo sostenuto può essere dovuta, ad esempio, ad una anomala distribuzione del prezzo dell’opera sulle singole voci contrattuali tale da rendere necessario un riadeguamento dei corrispettivi delle singole voci, ovvero ad un ritardato flusso di documenti contabili rispetto all’avanzamento fisico, che può avere effetto nel determinare la quota di costi su cui misurare l’avanzamento dei lavori, ovvero a costi anomali per natura e ammontare (scioperi, catastrofi naturali, ecc.) o dovuti ad errori e inefficienze, che vanno addebitati a conto economico quando sostenuti.</p> <p>Tra i metodi basati sui valori o dati di carico della commessa rientrano il metodo del costo sostenuto</p>	<p>Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento</p> <p>60. Lo stato di avanzamento dei lavori (o percentuale di completamento) consente di accertare il ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (voce C3) e il valore della produzione eseguita nell’esercizio da rilevare a conto economico (voce A3). Vi sono differenti metodologie per determinare lo stato di avanzamento dei lavori. L’appaltatore adotta il metodo che misura attendibilmente il lavoro svolto, tenuto conto anche della tipologia di commessa e del sistema di previsione e rendicontazione interna.</p> <p>61. Alcuni metodi sono basati su valori o dati di carico della commessa. Altri sono basati sulla misurazione della produzione effettuata. Tra i metodi basati sui valori o dati di carico della commessa rientrano il metodo del costo sostenuto e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto. Tra i metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata rientrano il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate.</p> <p>62. Va tenuto presente che vi sono casi in cui nella fase iniziale della commessa non si ha una base adeguata per una ragionevole stima dell’attività svolta dall’azienda. In tali casi si rende necessario attendere un certo avanzamento dei lavori prima di riconoscere l’utile sui lavori eseguiti.</p> <p>63. Il metodo prescelto per determinare lo stato di avanzamento è applicato in modo costante sia nel tempo sia, in presenza di tipologie simili di commesse, nell’ambito della stessa impresa. Se in casi eccezionali, per mutate circostanze o per altre ragioni, si rende opportuno cambiare tale metodo, è obbligatorio ai sensi dell’articolo 2423-bis, comma 2, codice civile indicare nella nota integrativa le ragioni del cambiamento e i relativi effetti sull’utile dell’esercizio e sul patrimonio netto.</p>

<p>e quello delle ore lavorate o del valore aggiunto. Tra i metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata rientrano il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate.</p> <p>Va tenuto presente che vi sono casi in cui nella fase iniziale della commessa non si ha una base adeguata per una ragionevole stima dell'attività svolta dall'azienda. In tali casi si rende necessario attendere un minimo di avanzamento prima di riconoscere l'utile sui lavori eseguiti.</p> <p>D.ii.b.</p> <p>Considerando la tipologia dei lavori ed i sistemi procedurali interni delle imprese, sono stati individuati diversi metodi alternativi di applicazione del criterio della percentuale di completamento. Tra essi i più comuni sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> — metodo del costo sostenuto (<i>cost-to-cost</i>); — metodo delle ore lavorate; — metodo delle unità consegnate; — metodo delle misurazioni fisiche. <p>Il metodo del "<i>cost-to-cost</i>" è ritenuto preferibile, gli altri metodi sono ritenuti accettabili nei limiti in cui consentano, nelle specifiche circostanze, una corretta e ragionevole ripartizione del margine operativo della commessa in funzione dell'attività svolta dall'impresa nei singoli esercizi.</p> <p>È comunque richiesta la costante applicazione del metodo prescelto sia nel tempo sia, in presenza di tipologie simili di commesse, nell'ambito dell'impresa.</p> <p>Qualora in casi eccezionali, per mutate circostanze o per altre ragioni, si rendesse opportuno cambiare il metodo di valutazione, tale cambiamento ed i relativi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto vanno specificati nella nota integrativa.</p>	
--	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSAZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La precedente versione, per la determinazione della percentuale di completamento, consigliava l'utilizzo del metodo di valutazione *cost-to-cost* (costo sostenuto), imponendo il confronto dei risultati, in caso di utilizzo degli altri metodi previsti (ore lavorate - unità consegnate - misurazioni fisiche). Tale analisi differenziale era volta a verificare eventuali sostanziali divergenze rispetto al metodo consigliato (*cost-to-cost*) con valutazione delle conseguenze sull'applicazione del criterio della percentuale di completamento. L'attuale versione ha eliminato tale preferenza e la scelta del metodo è lasciata al redattore del bilancio.

I metodi utilizzati per determinare la percentuale di completamento normalmente identificati dalla dottrina e la prassi sono:

- il metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*);
- il metodo delle ore lavorate;
- il metodo delle unità consegnate;

- il metodo delle misurazioni fisiche.

4. SEGMENTAZIONE/UNIONE DI PIÙ COMMESSE

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>D.III. Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati del contratto</p> <p>È possibile utilizzare i corrispettivi frazionati previsti dal contratto per alcune fasi dello stesso per determinare i ricavi maturati su tali fasi ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verifichino tutte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> — il contratto prevede fasi o elementi dello stesso ben separati, con l'individuazione dei corrispettivi per ciascuno di essi; — ciascuna fase o elemento è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò; — l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o elementi del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta; — l'azienda ha una significativa, documentata e ripetitiva esperienza di separate forniture ad altri clienti delle singole fasi o elementi del contratto che comportano margini superiori a quello previsto dal contratto nel suo complesso, e abbia realizzato tali margini in dette forniture a seguito di trattative indipendenti. In altri termini, i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza; — l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o elementi come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o elementi (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.). Se la causa del minor ammontare del corrispettivo totale non sia dovuta alla predetta esecuzione combinata delle varie fasi ovvero essa non sia documentabile e verificabile, è da ritenersi che la parte sostanziale della differenza tra la somma dei prezzi delle singole fasi o elementi separati ed il prezzo del progetto totale sia dovuta 	<p>Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati</p> <p>84. 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 tali fasi ovvero per valutare le opere svolte per tali fasi, purché si verifichino tutte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il contratto prevede fasi o opere ben separate; - ciascuna fase o opera è stata oggetto di offerte separate e vi è documentazione di ciò; - è possibile identificare con chiarezza i costi e i ricavi di ciascuna fase o opera; - l'attribuzione di margini diversi alle singole fasi o opere del contratto rispecchia comprovate situazioni di mercato, in quanto tale diversità rispecchia differenti gradi di rischio o del rapporto domanda-offerta; - i corrispettivi delle singole fasi o elementi del contratto devono generare margini comparabili con quelli che si otterrebbero se tutte le fasi o elementi venissero forniti a clienti diversi e ciò sia provato da una documentata esperienza; - l'eventuale minor ammontare del corrispettivo totale del contratto rispetto alla somma dei corrispettivi relativi alle singole fasi o opere come praticati in trattative indipendenti e separate degli stessi è dovuto alla riduzione di costi derivante dall'esecuzione combinata delle varie fasi o opere (risparmio in supervisione, spese fisse, ecc.). <p>85. Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò; - le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale; - le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua; - i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.

all'accettazione di margini differenti da quelli realizzabili in trattative indipendenti e separate e, pertanto, non è possibile utilizzare i corrispettivi delle singole fasi o elementi per il riconoscimento del relativo profitto.	
--	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La precedente versione conteneva specifiche indicazioni circa la segmentazione della commessa in più fasi ma non forniva indicazioni in merito al raggruppamento di commesse. La nuova versione (paragrafo 85) tratta specificamente il tema evidenziando, per mezzo dell'applicazione anche del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, le caratteristiche necessarie per trattare come commessa singola un gruppo di commesse. Il "raggruppamento di più commesse" rappresenterebbe ai fini contabili, nella nuova versione, una commessa avente prestazioni indivisibili e solo la consegna del "bene" con tutte le caratteristiche previste contrattualmente libererebbe il contraente da tutti gli obblighi contrattuali.

5. PERDITA DI COMMESSA

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>H. Accantonamenti a fronte di perdite prevedibili</p> <p>Indipendentemente dal criterio di valutazione adottato (criteri della percentuale di completamento o della commessa completata), nel caso si preveda che, per il completamento di una commessa, si debba sostenere una perdita (a livello di margine industriale), tale perdita dovrà nella sua interezza essere riconosciuta, iscrivendo in bilancio un apposito fondo o riducendo il valore delle rimanenze finali.</p>	<p>RILEVAZIONE DI PERDITE PROBABILI</p> <p>107. A prescindere dal criterio di valutazione adottato, se è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione. Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'appaltatore rileva un apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.</p>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La precedente versione prevedeva l'opzione di rilevare le perdite probabili sui lavori in corso:

- nella voce B.3) "Fondi per rischi e oneri. Altri" del passivo dello stato patrimoniale, oppure
- riducendo corrispondentemente le rimanenze di lavori in corso su ordinazione.

La nuova versione richiede di stornare la perdita prevista dal valore delle rimanenze fino a totale azzeramento del valore della commessa e, quindi, di iscrivere in bilancio un apposito fondo solo per la parte che non trova copertura nella stessa.

L'iscrizione dell'attività al netto delle perdite presunte risulta coerente con l'ipotesi di valutazione dei lavori con il metodo della percentuale di completamento; nel caso di scelta del metodo della commessa completata, essa deve rientrare nel concetto di "valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato" inferiore al costo, come previsto dall'OIC 13, con riferimento a tutte le rimanenze.

La perdita prevista deve, dunque, essere contabilizzata e riflessa nel bilancio dell'esercizio in cui si manifesta, sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti, situazione che potrebbe verificarsi anche prima dell'effettivo inizio dei lavori come, nel caso di contratti assunti, per motivi commerciali, con costi superiori ai corrispettivi.

La compensazione della perdita con i risultati economici di altre commesse non è possibile. Le perdite probabili vanno riconosciute indipendentemente dal criterio di valutazione adottato (criterio della percentuale di completamento o criterio della commessa completata) e indipendentemente dallo stato di avanzamento della commessa.

In pratica, una società che ha valorizzato, adottando il metodo della percentuale di completamento, un'opera per 100 a fine esercizio t e che rileva una perdita prevista nell'esercizio per 150, dovrà prima azzerare il valore della commessa e, quindi, appostare un accantonamento al fondo per 50. L'intero effetto di 150 è, perciò, imputato al conto economico, in parte (100) sotto forma di minore valorizzazione della rimanenze (A3), in parte (50) sotto forma di accantonamento (B13).

Questo tipo di trattamento, a ben guardare, potrebbe comportare una anticipazione delle perdite in contrasto con il principio della competenza economica, ma per l'OIC 23 deve essere prevalente il principio della prudenza in base al quale si deve tenere conto delle perdite anche se non sono ancora definitivamente realizzate.

6. COSTI POST CHIUSURA COMMESSA

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>G.III. Oneri sostenuti dopo la chiusura della commessa</p> <p>Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, tali costi vanno inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo ed i relativi stanziamenti devono incidere sul risultato della stessa.</p> <p>Qualora invece si applichi il criterio delle misurazioni fisiche o altri similari, gli stanziamenti devono essere effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.</p> <p>Gli stanziamenti sono iscritti al passivo, normalmente tra i "Fondi per rischi ed oneri".</p>	<p>Costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa</p> <p>105. Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori sia funzione dei ricavi e dei costi previsti, tali costi sono inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo. Successivamente alla chiusura della commessa, per l'ammontare di tali costi non ancora sostenuto sono effettuati opportuni accantonamenti al fondo rischi ed oneri.</p> <p>Qualora invece si applichi il metodo delle misurazioni fisiche o altri similari, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.</p>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Si tratta di costi che si sostengono dopo la chiusura della commessa (costi di smobilizzo cantiere, costi di collaudo per le opere eseguite, oneri per penalità contrattuali, oneri per manutenzione successiva alla consegna, oneri per garanzie contrattuali, ecc.).

Viene confermata la loro imputazione secondo il principio di competenza economica, specificando che, se si utilizza il metodo del *cost-to-cost* per la misurazione della percentuale di completamento, di essi si debba tener conto, sia fra i costi totali previsti, sia fra quelli imputati alla commessa.

7. COMMESSE IN VALUTA ESTERA

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>M. Prezzi contrattuali e costi espressi in moneta estera <i>M.I.</i> Problemi particolari si incontrano nella valutazione delle opere in corso di esecuzione con il criterio della percentuale di completamento in presenza di prezzi contrattuali espressi in moneta estera, ovvero quando il prezzo, pur pattuito in moneta nazionale, sia da quantificarsi in funzione dei tassi di cambio con una moneta estera.</p>	Non trattato.

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Nella nuova versione sono stati eliminati i paragrafi relativi alla commessa in valuta estera. Il contenuto è ora disciplinato dall'OIC 26 (paragrafi 28-35).

8. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>L. Proventi e oneri finanziari <i>L.II.</i> Se viene seguito il criterio della commessa completata, è accettabile imputare ai costi di commessa, includendoli nel valore (al costo) delle rimanenze, gli interessi passivi sui capitali presi a prestito specificatamente per la commessa e per essa effettivamente utilizzati in aggiunta agli anticipi ed acconti ricevuti dal committente, purché sussistano le seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none">1. trattasi di commesse con tempi di realizzazione eccedenti i dodici mesi;2. l'impresa non riceva anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e quindi la quota non finanziata dal committente è rilevante;3. l'impresa disponga di un sistema amministrativo che consenta di seguire i flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;4. l'impresa sia in grado di effettuare un'attendibile previsione dei capitali che verranno effettivamente presi a prestito specificatamente per l'esecuzione della commessa, tenuto conto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente;	<p>PROVENTI E ONERI FINANZIARI</p> <p>114. La capitalizzazione degli oneri finanziari è effettuata quando ricorrono: a) le condizioni stabilite dall'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e b) le condizioni indicate nei paragrafi successivi.</p> <p>115. Se è applicato il criterio della commessa completata, gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi di commessa, quando sono rispettate le seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none">a) l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e dunque la quota finanziata dal committente non è rilevante;b) gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto. <p>116. Se è applicato il criterio della percentuale di completamento, gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi della commessa e come tali partecipano ai risultati dell'esercizio in funzione dell'avanzamento dei lavori, quando sussistono le seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none">a) in virtù delle clausole contrattuali o altro, gli aspetti finanziari costituiscono un elemento determinante per valutare la redditività della commessa;b) l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e dunque la quota finanziata dal committente non è rilevante;c) la percentuale di completamento è stimata attraverso il metodo del costo sostenuto (<i>cost-to-cost</i>) o altri metodi in cui

<p>5. gli interessi su tali capitali siano recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.</p>	<p>la valutazione dei lavori è funzione dei ricavi e costi previsti. Non è consentita la rilevazione degli oneri finanziari quali costi di commessa in caso di applicazione del metodo delle misurazioni fisiche o similari; d) gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.</p>
--	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Come previsto per l'imputazione degli oneri finanziari ai prodotti nei nuovi principi OIC 13,16 e 24, anche per i lavori in corso su ordinazione è stato eliminato il riferimento al c. d. "finanziamento di scopo", prevedendo la possibilità d'imputare ai lavori in corso valutati con il metodo della commessa completata anche gli oneri finanziari indiretti.

La spiegazione dell'imputazione degli oneri finanziari al costo di prodotto nel caso di utilizzo del metodo della commessa completata risulta chiaramente comprensibile. Gli interessi passivi di competenza dell'esercizio sono iscritti nella corrispondente voce del conto economico, mentre quelli imputabili alle commesse vanno ad aumentare il valore della produzione attraverso la variazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione. Nel caso in cui si adotti il metodo della percentuale di completamento, dato che le rimanenze di lavori in corso si valutano al corrispettivo e non al costo, non c'è nulla da imputare alle rimanenze a titolo di oneri finanziari. Questi ultimi rientrano soltanto nel calcolo relativo alla stima della percentuale di completamento, unicamente se si sceglie il criterio del *cost-to-cost*.

Potrebbe, quindi, generare confusione l'espressione: "non è consentita la rilevazione degli oneri finanziari quali costi di commessa in caso di applicazione del metodo delle misurazioni fisiche o similari". Infatti, come detto, se le rimanenze di lavori in corso su ordinazione sono valutate al corrispettivo e la percentuale di completamento è stimata sulla base di misurazioni fisiche (ad es. chilometri, metri cubi, ecc.), non dovrebbe essere, in ogni caso, possibile "rilevare oneri finanziari quali costi di commessa".

Si ribadisce che nel conto economico devono essere iscritti fra i costi classificati per natura tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio.

9. INCENTIVI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>Non trattato.</p>	<p>DEFINIZIONI 18. Gli incentivi rappresentano ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi.</p> <p><i>Incentivi</i> 97. Gli incentivi rappresentano degli ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (superamento) di determinati obiettivi (ad esempio, <i>milestone</i>, <i>performance</i> di prodotto, anticipato completamento dei lavori). Gli incentivi sono inclusi nei ricavi di commessa solo nel caso in cui l'obiettivo è raggiunto e comprovato da accettazione del committente entro la data del bilancio, ovvero, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è altamente probabile</p>

	che l'incentivo sia raggiunto e accettato sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.
--	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Il nuovo testo dell'OIC introduce la fattispecie degli incentivi, intesi come ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi (paragrafo 18). Lo stesso OIC 23 (paragrafo 97) prevede che tali valori possano essere inseriti tra i ricavi di commessa al verificarsi delle condizioni previste.

Il documento introduce il concetto di "*altamente probabile*", in luogo di quello di "*ragionevole certezza*" previsto dal codice: i due concetti si devono considerare di significato coincidente.

10. ASPETTI FISCALI - CENNI

*Lavori ultrannuali*¹

Sono definiti tali i lavori su ordinazione a tempo di esecuzione, previsto nel contratto, superiore ai dodici mesi e quindi riguardanti generalmente almeno due periodi d'imposta.

Ai sensi dell'art. 93 del T.U.I.R. la valutazione dei lavori di durata ultrannuale deve avvenire esclusivamente sulla base dei corrispettivi pattuiti, ovvero dei corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperte dallo stato di avanzamento dei lavori.

Si evidenzia la coincidenza del criterio di valutazione fiscale con quello della percentuale di completamento previsto dall'OIC 23.

Pertanto, nel caso in cui non si applichi il criterio della percentuale di completamento e si utilizzi il metodo della commessa completata – a parte il mancato rispetto dei principi contabili - la valutazione civilistica avrà un valore inferiore rispetto a quello espresso dalla valutazione fiscale: in questo caso dovrà essere effettuata un variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

Nella situazione descritta, è di tutta evidenza che la quantificazione della variazione in aumento presuppone l'utilizzo di dati contabili che, pertanto, in quanto in possesso dell'impresa non giustificano la mancata applicazione del criterio di riferimento ai fini del bilancio.

Discorso diverso se, in base al principio contabile, non sia possibile applicare il criterio di riferimento: in tal caso anche il fisco dovrebbe accettare la valutazione in base al criterio della commessa completata.

In via generale, la corretta applicazione delle regole di valutazione contenute nell'OIC 23 si riflette anche dal punto di vista fiscale ed ha valore anche a tali fini: infatti, il fisco non detta specifiche regole proprie e, pertanto, vale per il principio di derivazione, il comportamento tenuto nel bilancio.

In sostanza, la normativa fiscale, indirettamente, recepisce i metodi di valutazione delle rimanenze indicati nell'OIC 23 per determinare la percentuale di completamento (*cost-to-cost*, ore lavorate, unità consegnate e misurazioni fisiche).

¹ Per tutte le imprese, le regole relative alla tenuta della contabilità di magazzino sono contenute nella circolare del Ministero delle Finanze n. 40 del 26 novembre 1981 (protocollo 9/4056), tutt'ora valida, fatti salvi gli adattamenti alle disposizioni di legge che nel frattempo sono variate. A questa si aggiungono le disposizioni specifiche, riferite alle opere e servizi ultrannuali in corso di esecuzione: circolare del Ministero delle Finanze n. 36 del 22 settembre 1982 (protocollo 9/1918), sostanzialmente tutt'ora valida, anche se formalmente datata.

Lavori infrannuali

Sono definiti tali i lavori su ordinazione per i quali le parti hanno stabilito per contratto una durata non superiore ai dodici mesi.

Ai sensi dell'art. 92, comma 6 del T.U.I.R. i prodotti in corso di lavorazione ed i servizi in corso di esecuzione non di durata ultrannuale sono valutati esclusivamente a costi specifici in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso per la loro lavorazione o esecuzione.

È evidente la coincidenza con il criterio della commessa completata previsto dall'OIC 23. In caso di utilizzo del metodo di valutazione della percentuale di completamento possono sorgere problemi fiscali e potrebbe rendersi necessaria una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi: in ogni caso, si tratta di una situazione sino ad ora non chiarita dall'Amministrazione finanziaria, che presenta margini di rischio fiscale che devono essere valutati.