

*International Public Sector
Accounting Standards Board*

Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) 11 Lavori su ordinazione

BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese

Mariarita Cafulli

Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC

Elena Florimo

Ufficio traduzioni CNDCEC

Supervisione della traduzione dall'inglese

Matteo Pozzoli

Ricercatore CNDCEC

Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale

Giovanni Gerardo Parente

Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla [Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants](#).

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: traduzioni@commercialisti.it entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito www.ifac.org/public-sector.

Inoltre, poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti richiesti dal contesto del settore pubblico.

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB www.ipsasb.org.

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC. Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Lavori su ordinazione” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2016 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 11 “Construction contracts” © 2001 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 11 “Lavori su ordinazione” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 11: Construction contracts- ISBN 978-1-60815-151-6



IPSAS 11 LAVORI SU ORDINAZIONE

Ringraziamenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) è tratto principalmente dal Principio Contabile Internazionale IAS 11 (rivisto nel 1993) *Lavori su ordinazione*, pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 11 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso dell'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRS) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: publications@ifrs.org

Sito internet: www.ifrs.org

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft, e le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.

“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della IFRS Foundation.

IPSAS 11 - LAVORI SU ORDINAZIONE

Storia dell'IPSAS

La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 2013.

L'IPSAS 11 *Lavori su ordinazione* è stato pubblicato a luglio 2001.

Luglio 2001

IPSAS 11 - LAVORI SU ORDINAZIONE**SOMMARIO**

| | Paragrafo |
|--|-----------|
| Finalità | |
| Ambito di applicazione | 1-3 |
| Definizioni | 4-11 |
| Lavori su ordinazione | 5-10 |
| Appaltatore | 11 |
| Combinazioni e suddivisioni di lavori su ordinazione | 12-15 |
| Proventi di commessa | 16-22 |
| Costi di commessa | 23-29 |
| Rilevazione dei proventi e dei costi di commessa | 30-43 |
| Rilevazione delle perdite attese | 44-48 |
| Cambiamenti nelle stime | 49 |
| Informazioni integrative | 50-56 |
| Data di entrata in vigore | 57-58 |
| Guida applicativa | |
| Confronto con lo IAS 11 | |

Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico 11 *Lavori su ordinazione* è illustrato nella *Finalità* e nei paragrafi 1--58. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L'IPSAS 11 dovrebbe essere letto nel contesto della sua Finalità e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L'IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

Finalità

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei costi e dei proventi relativi ai lavori su ordinazione. Il Principio:

- identifica gli accordi che devono essere classificati come lavori su ordinazione;
- fornisce indicazioni sulle tipologie di lavori su ordinazione che possono presentarsi nel settore pubblico;
- specifica le basi per la rilevazione e le informazioni integrative sui costi di commessa e, ove rilevante, sui proventi di commessa.

A causa della natura dell'attività sottostante i lavori su ordinazione, la data in cui ha inizio l'attività prevista dal contratto e la data di completamento del lavoro sono solitamente in esercizi differenti.

In molti ordinamenti giuridici, i contratti per lavori su ordinazione stipulati dalle entità del settore pubblico non specificano i proventi relativi ai lavori su ordinazione. Piuttosto, il finanziamento dell'attività di costruzione proverrà da uno stanziamento o altra allocazione dei proventi statali non vincolati, ovvero con sussidi o sovvenzioni. In questi casi, l'aspetto più rilevante della contabilizzazione dei lavori su ordinazione è a) l'imputazione dei costi relativi ai lavori su ordinazione all'esercizio in cui i lavori sono stati svolti e b) la rilevazione dei pertinenti oneri.

In alcuni ordinamenti giuridici, i contratti per i lavori su ordinazione possono essere stipulati da entità del settore pubblico su base commerciale ovvero su base non commerciale con una piena o parziale copertura dei costi. In questi casi, l'aspetto più rilevante della contabilizzazione dei lavori su ordinazione è l'imputazione dei relativi proventi e costi agli esercizi contabili nei quali il lavoro della commessa è svolto.

Ambito di applicazione

1. **Un appaltatore che redige e presenta il bilancio in base al principio di competenza economica deve applicare il presente Principio nella contabilizzazione dei lavori su ordinazione.**
2. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle imprese a controllo pubblico.**
3. *La Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a Controllo Pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1, *Presentazione del bilancio*.*

Definizioni

4. I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:

Lavoro su ordinazione (*Construction contract*) - Un contratto, o un accordo parimenti vincolante, stipulato specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro destinazione o utilizzazione finali.

Appaltatore (*Contractor*) - Entità che effettua un lavoro su ordinazione sulla base del relativo contratto.

Commessa a margine garantito o basata sul costo (*Cost plus or cost-based contract*) - Un lavoro su ordinazione in cui l'appaltatore è rimborsato dei costi concordati o altrimenti definiti e, in caso di contratto su base commerciale, di una ulteriore percentuale su tali costi o di un compenso predeterminato, ove previsto.

Commessa a prezzo predeterminato (*Fixed price contract*) - Un lavoro su ordinazione nel quale l'appaltatore pattuisce un prezzo predeterminato, o una quota predeterminata per unità di prodotto, soggetto, in alcuni casi, a clausole di revisione dei prezzi.

I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito negli altri Principi, e sono riportati nel *Glossario* pubblicato separatamente.

Lavori su ordinazione

5. Un lavoro su ordinazione (i termini 'lavoro su ordinazione' o 'commessa' e 'contratto' sono utilizzati nel prosieguo del presente Principio in modo intercambiabile) può essere pattuito per la costruzione di un singolo bene, ad esempio un ponte, un edificio, una diga, un oleodotto, una strada, una nave o una galleria. Un lavoro su ordinazione può anche riguardare la costruzione di un certo numero di beni strettamente connessi tra loro o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro destinazione o utilizzazione finali - esempi di tali lavori includono quelli per la costruzione di reti per la distribuzione idrica, raffinerie e altre infrastrutture complesse.
6. Ai fini del presente Principio, i lavori su ordinazione comprendono:
- commesse per la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione del bene, quali quelle per i servizi di capiprogetto e di architetti; e
 - commesse per la distruzione o per il ripristino di beni, e la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.

7. Ai fini del presente Principio, i lavori su ordinazione comprendono inoltre tutti gli accordi vincolanti per le parti ma che possono non essere formalmente regolati da un contratto. Per esempio, due dipartimenti possono stipulare un accordo formale per la costruzione di un bene ma l'accordo può non costituire un contratto giuridico perché, in quell'ordinamento, i singoli dipartimenti non sono persone giuridiche separate con autonomia contrattuale. Tuttavia, poiché gli accordi conferiscono alle parti diritti e doveri simili a quelli che avrebbero se avessero stipulato un contratto, per le finalità del presente principio l'accordo viene considerato un contratto per lavori su ordinazione. Tali accordi vincolanti potrebbero includere, tra gli altri, una direttiva ministeriale, una decisione del consiglio dei ministri, un atto normativo (ad esempio, una legge del Parlamento) ovvero un protocollo d'intesa.
8. I lavori su ordinazione possono essere pattuiti in vari modi che, per le finalità del presente Principio, si classificano come commesse a prezzo predeterminato e commesse a margine garantito ovvero basate sul costo. Alcuni lavori su ordinazione effettuati su base commerciale possono presentare le caratteristiche sia della commessa a prezzo fisso, sia di quella a margine garantito o basata sul costo; è il caso, ad esempio, di una commessa a margine garantito o basata sul costo con un prezzo massimo concordato. In tali casi, l'appaltatore deve prendere in considerazione tutte le condizioni previste nei paragrafi 31 e 32 per determinare quando rilevare i proventi e i costi di commessa.
9. Le commesse a margine garantito e quelle basate sul costo comprendono quelle su base commerciale e non commerciale. In una commessa su base commerciale sarà specificato che i proventi per coprire i costi concordati del costruttore e generare un margine di profitto saranno forniti dalle altre parti del contratto. Tuttavia, un'entità del settore pubblico può anche pattuire una commessa su base non commerciale per costruire un bene per un'altra entità in cambio del rimborso totale o parziale dei costi da parte dell'entità o di terzi. In alcuni casi, la copertura del costo può includere pagamenti da parte dell'entità destinataria e contributi o finanziamenti, vincolati alla costruzione, da parte di terzi.
10. In molti ordinamenti giuridici, quando un'entità del settore pubblico costruisce beni per un'altra entità del settore pubblico, il costo dell'attività di costruzione non è recuperato direttamente dall'entità destinataria. L'attività di costruzione invece è finanziata indirettamente a) mediante uno stanziamento o altra attribuzione di fondi pubblici, non vincolati, all'appaltatore, ovvero b) mediante contributi non vincolati erogati da terzi, siano questi agenzie di finanziamento o altre amministrazioni pubbliche. Per le finalità del presente Principio, tali tipologie di commesse sono classificate come commesse a prezzo predeterminato.

Appaltatore

11. Un appaltatore è un'entità che stipula un contratto per la costruzione di strutture o impianti, la produzione di beni, ovvero la prestazione di servizi, secondo le specifiche di un'altra entità. Il termine 'appaltatore' include un appaltatore generale o principale, un subappaltatore dell'appaltatore generale, o un direttore dei lavori.

Combinazioni e suddivisioni di lavori su ordinazione

12. Le disposizioni del presente Principio sono normalmente applicate distintamente per ciascun lavoro su ordinazione. In certi casi, comunque, è necessario applicare il Principio agli elementi identificabili separatamente di una singola commessa, o a un gruppo di commesse, allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa, o di un gruppo di commesse.
13. **Quando una commessa si riferisce a vari beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come un distinto lavoro su ordinazione quando:**
 - a) sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;
 - b) ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene;
 - c) si possono identificare i costi e i proventi di ciascun bene.
14. **Un gruppo di commesse, sia con un singolo, sia con più di un committente, deve essere trattato come un singolo lavoro su ordinazione quando:**
 - a) il gruppo di commesse è negoziato come un pacchetto unico;
 - b) le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine positivo globale;
 - c) le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.
15. **Una commessa può prevedere la costruzione di un bene ulteriore a discrezione del committente o può essere modificata per includere la costruzione di un bene ulteriore. La costruzione del bene ulteriore deve essere trattata come un distinto lavoro su ordinazione quando:**
 - a) il bene differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione, dal bene o dai beni previsti nella commessa originaria;
 - b) il prezzo del bene è stabilito senza considerare il prezzo indicato nella commessa originaria.

Proventi di commessa

16. **I proventi di commessa devono comprendere:**
 - a) **il valore iniziale dei proventi concordati nel contratto;**
 - b) **le varianti nel lavoro di commessa, le revisioni prezzi richieste e i pagamenti di incentivi, nella misura in cui:**
 - i) **è probabile che diano luogo a proventi;**
 - ii) **possono essere valutati attendibilmente.**
17. I proventi di commessa sono valutati sulla base del fair value della remunerazione percepita o spettante. La determinazione dei proventi di commessa è influenzata da varie situazioni di incertezza che dipendono dall'esito di eventi futuri. Spesso è necessario rivedere le stime nel momento in cui gli eventi si verificano e le incertezze si chiariscono. Quando una commessa è a margine garantito o basata sul costo, l'importo iniziale dei proventi può non essere indicato sul contratto. Può essere necessario, invece, che tale importo sia stimato in modo coerente ai termini e alle disposizioni del contratto, ad esempio facendo riferimento ai costi attesi per la durata del contratto.
18. L'ammontare dei proventi di commessa, perciò, può aumentare o diminuire da un esercizio all'esercizio successivo. Per esempio:
 - a) un appaltatore e un committente possono concordare variazioni o revisioni di prezzi che aumentano o diminuiscono i proventi di commessa in un esercizio successivo a quello nel quale la commessa venne inizialmente concordata;
 - b) l'ammontare dei proventi stabiliti in una commessa stipulata a prezzo predeterminato, a margine garantito o basata sul prezzo può aumentare come risultato di clausole di revisione prezzi;
 - c) l'ammontare dei proventi di commessa può diminuire come risultato delle penalità derivanti da ritardi causati dall'appaltatore nel completamento della commessa;
 - d) quando una commessa a prezzo predeterminato prevede un prezzo predeterminato per unità di prodotto i proventi di commessa aumentano o diminuiscono all'aumentare o al diminuire del numero di unità prodotte.
19. Una variante è una richiesta del committente che modifica l'oggetto del lavoro che deve essere svolto in base al contratto. Una variazione può portare a un aumento o a una diminuzione nei proventi di commessa. Esempi di variazioni sono i cambiamenti di specifiche o di progettazione del bene e i

cambiamenti nella durata della commessa. Una variazione è inclusa nei proventi di commessa se:

- a) è probabile che il committente approverà la variazione e l'ammontare del provento che ne deriva;
- b) l'ammontare del provento può essere determinato con attendibilità.

20. Con una richiesta di revisione prezzi l'appaltatore cerca di ottenere dal committente, o da terzi, un ammontare a titolo di indennizzo per costi non inclusi nel prezzo contrattuale. Una richiesta di revisione prezzi può derivare, per esempio, da ritardi causati dal committente, da errori nelle specifiche o nella progettazione e da variazioni contestate nei lavori su ordinazione. La determinazione dell'ammontare dei proventi derivanti dalla richiesta di revisione prezzi è soggetta a un elevato grado di incertezza e spesso dipende dall'esito di negoziazioni. Perciò, le richieste di revisione vengono incluse nei proventi relativi ai lavori su ordinazione solo quando:

- a) le negoziazioni hanno raggiunto una fase avanzata tale che è probabile che il committente accetti le richieste di revisione;
- b) l'ammontare che sarà, con probabilità, accettato dal committente può essere determinato attendibilmente.

21. Gli incentivi sono importi addizionali corrisposti all'appaltatore se sono stati raggiunti o superati dei livelli prefissati di prestazioni. Per esempio, un contratto può prevedere il pagamento di un incentivo all'appaltatore in caso di completamento anticipato della commessa. Gli incentivi vengono inclusi nei proventi di commessa quando:

- a) il lavoro è così avanzato che è probabile che i risultati prefissati saranno raggiunti o superati;
- b) l'ammontare degli incentivi può essere determinato attendibilmente.

22. Gli appaltatori dovrebbero riesaminare tutti gli importi relativi alle commesse che sono pagati direttamente ai subappaltatori da agenzie di finanziamento terze per stabilire se rispondano alla definizione, e ai criteri di rilevazione, di proventi dell'appaltatore secondo i termini della commessa. Gli importi che rispondono alla definizione e ai criteri di rilevazione per i proventi dovrebbero essere contabilizzati dall'appaltatore allo stesso modo degli altri proventi di commessa. Tali importi dovrebbero essere altresì rilevati come costi di commessa (si veda il paragrafo 25). Le agenzie di finanziamento possono includere agenzie umanitarie nazionali e internazionali e banche di sviluppo multilaterale e bilaterale.

Costi di commessa

23. **I costi di commessa devono comprendere:**
- a) **i costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;**
 - b) **i costi che sono attribuibili all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati alla commessa stessa;**
 - c) **qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente sulla base delle clausole contrattuali.**
24. I costi che si riferiscono direttamente a una particolare commessa comprendono:
- a) i costi di manodopera inerenti al cantiere, inclusa la supervisione del luogo;
 - b) i costi dei materiali utilizzati nella costruzione;
 - c) l'ammortamento degli impianti e dei macchinari impiegati nella commessa;
 - d) i costi di spostamento di impianti, macchinari e materiali da, e verso, il luogo d'esecuzione della commessa;
 - e) i costi di locazione di impianti e macchinari;
 - f) i costi di progettazione e assistenza tecnica che sono direttamente connessi alla commessa;
 - g) i costi stimati per lavori di modifica e in garanzia, compresi i costi di garanzia attesi;
 - h) le richieste danni da parte di terzi.

Questi costi possono essere ridotti da eventuali proventi accessori non inclusi nei proventi di commessa, quali, per esempio, i proventi derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali al termine della commessa.

25. Gli appaltatori dovrebbero riesaminare tutti gli importi relativi alla commessa che sono pagati direttamente ai subappaltatori da agenzie di finanziamento terze, per stabilire se siano qualificabili come costi di commessa. Gli importi che rispondono alla definizione e ai criteri di rilevazione per i costi di commessa dovrebbero essere contabilizzati dall'appaltatore allo stesso modo degli altri costi di commessa. Gli importi rimborsati da agenzie di finanziamento terze che rispondono alla definizione e ai criteri di rilevazione per i proventi dovrebbero essere contabilizzati dall'appaltatore allo stesso modo degli altri proventi di commessa (si veda il paragrafo 22).

26. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse comprendono:

- a) l'assicurazione;
- b) i costi di progettazione e assistenza tecnica che non sono direttamente connessi a una specifica commessa;
- c) le spese generali di commessa.

Tali costi sono imputati impiegando criteri: a) sistematici e razionali e b) che sono applicati coerentemente a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'imputazione si basa sul livello ordinario dell'attività di costruzione. Le spese generali di commessa comprendono costi quali la preparazione e la gestione delle remunerazioni del personale impiegato per la commessa. Se l'appaltatore adotta il trattamento contabile alternativo consentito di cui all'IPSAS 5 *Oneri finanziari*, i costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse includono anche gli oneri finanziari.

27. I costi che sono specificamente addebitabili al committente come previsto nelle clausole contrattuali possono includere alcuni costi generali di amministrazione e i costi di sviluppo il cui indennizzo sia stabilito nelle clausole contrattuali.

28. I costi che non possono essere attribuiti all'attività di commessa o che non possono essere imputati a una commessa sono esclusi dai costi di un lavoro su ordinazione. Tali costi comprendono:

- a) i costi generali amministrativi il cui indennizzo non sia previsto nel contratto;
- b) i costi di vendita;
- c) i costi di ricerca e sviluppo il cui indennizzo non sia previsto nel contratto;
- d) l'ammortamento di impianti e macchinari inattivi non utilizzati in una particolare commessa.

29. I costi di commessa comprendono i costi attribuibili a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi direttamente connessi a una commessa e sostenuti per assicurarsi la commessa sono inclusi tra i costi di commessa quando possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e quando è probabile che la commessa sarà ottenuta. Quando i costi sostenuti per assicurarsi una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non sono inclusi nei costi di commessa se la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

Rilevazione dei proventi e dei costi di commessa

30. **Quando il risultato di un lavoro su ordinazione può essere attendibilmente stimato, i proventi e i costi di commessa riferibili al lavoro su ordinazione devono essere rilevati rispettivamente come provento e costo in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di riferimento del bilancio. Una perdita attesa su un lavoro su ordinazione cui si applica il paragrafo 44 deve essere immediatamente rilevata come costo secondo quanto previsto dal paragrafo stesso.**
31. **Nel caso di commesse a prezzo predeterminato, il risultato di un lavoro su ordinazione può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
 - a) **i proventi totali della commessa, ove presenti, possono essere determinati con attendibilità;**
 - b) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici o il potenziale di servizio associati alla commessa;**
 - c) **sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa, sia lo stato di avanzamento alla data di chiusura dell'esercizio, possono essere misurati con attendibilità;**
 - d) **i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.**
32. **Nel caso di una commessa a margine garantito o basata sul costo, il risultato di un lavoro su ordinazione può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:**
 - a) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'attività, e**
 - b) **i costi di commessa attribuibili alla commessa, siano essi specificamente rimborsabili o meno, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.**
33. La rilevazione dei proventi e dei costi con riferimento allo stato di avanzamento di una commessa è spesso denominata metodo della percentuale di completamento. Secondo questo metodo, i proventi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al risultato economico i proventi, i costi e i margini che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato. Questo metodo fornisce informazioni utili sull'avanzamento dell'attività di commessa e sui risultati ottenuti in un esercizio.

34. Secondo il metodo della percentuale di completamento, il provento di commessa è imputato come provento nel prospetto del risultato economico degli esercizi nei quali il lavoro è svolto. I costi di commessa sono solitamente imputati come costi nel prospetto del risultato economico degli esercizi nei quali il lavoro al quale essi si riferiscono è svolto. Tuttavia, laddove all'inizio della commessa sia specificato che i costi di commessa devono essere coperti completamente dalle parti che hanno pattuito la commessa, eventuali eccedenze attese del totale dei costi di commessa sul totale dei proventi di commessa sono rilevate immediatamente come un costo in conformità al paragrafo 44.
35. Un appaltatore può avere sostenuto costi di commessa relativi ad attività future previste nella commessa. Tali costi di commessa sono rilevati come attività purché sia probabile che essi saranno recuperati. Tali costi rappresentano un importo dovuto dal committente e sono spesso classificati come lavori in corso di commessa.
36. Il risultato di un lavoro su ordinazione può essere stimato con attendibilità solo quando è probabile che i benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dalla commessa affluiranno all'entità. Tuttavia, quando si manifesta un'incertezza sull'esigibilità di un ammontare già incluso nei proventi di commessa e già imputato nel prospetto del risultato economico, l'ammontare inesigibile, o l'ammontare riguardo al quale il recupero non è più probabile, è rilevato come costo invece che come rettifica dell'ammontare dei proventi di commessa.
37. L'entità è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo avere stipulato un contratto di commessa che stabilisca:
- a) i diritti che ciascuna parte può far valere sul bene che deve essere costruito;
 - b) il corrispettivo, eventuale, da versare;
 - c) i modi e i termini dell'adempimento.
- Per l'entità è anche, di solito, necessario avere un efficace sistema aziendale di previsione e di reporting interno. L'entità rivede e, se necessario, modifica le stime dei proventi e dei costi di commessa ai diversi stadi di avanzamento della commessa stessa. L'esigenza di effettuare tali revisioni non significa necessariamente che il risultato della commessa non possa essere stimato con attendibilità.
38. Lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato in vari modi. L'entità adotta il metodo che misura attendibilmente il lavoro svolto. A seconda della natura del lavoro su ordinazione, i metodi possono includere:
- a) la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per lavori svolti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati di commessa;

- b) valutazioni del lavoro svolto; ovvero
- c) il completamento di una quantità fisica del lavoro di commessa.

Gli acconti e gli anticipi ricevuti dai committenti spesso non riflettono il lavoro svolto.

39. Quando lo stato di avanzamento è determinato con riferimento ai costi di commessa sostenuti a quella data, solo costi di commessa riferibili al lavoro svolto sono inclusi nei costi sostenuti a quella data. Esempi di costi di commessa esclusi sono:

- a) i costi di commessa che riguardano attività future della commessa, quali i costi di materiali consegnati in un luogo di svolgimento della commessa o immagazzinati per essere impiegati in una commessa ma non ancora installati, utilizzati o applicati nelle prestazioni di commessa, tranne se i materiali siano stati preparati specificatamente per la commessa;
- b) i pagamenti effettuati in anticipo a sub-appaltatori per il lavoro da svolgere in sub-appalto.

40. **Quando il risultato di un lavoro su ordinazione non può essere attendibilmente stimato:**

- a) **i proventi devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati;**
- b) **i costi di commessa devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.**

Una perdita attesa su un lavoro su ordinazione cui si applica il paragrafo 44 deve essere immediatamente rilevata come costo secondo quanto previsto dal paragrafo stesso.

41. Durante le prime fasi di una commessa, succede spesso che il risultato della stessa non possa essere attendibilmente stimato. Ciononostante, può essere probabile che l'entità recuperi i costi di commessa sostenuti. Perciò i proventi di commessa sono rilevati solo nei limiti dei costi sostenuti che ci si attende saranno recuperati. Dato che il risultato della commessa non può essere stimato attendibilmente, non viene rilevato alcun margine. Anche se il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità, tuttavia, può essere probabile che i costi totali di commessa eccedano i proventi totali di commessa. In tali casi, ogni eccedenza attesa dei costi totali di commessa sui proventi totali di commessa è rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 44.
42. Laddove non sia probabile che i costi di commessa che devono essere rimborsati dalle parti contraenti siano recuperati, questi sono rilevati immediatamente come un costo. Esempi di casi in cui il recupero dei costi di

commessa sostenuti può non essere probabile, e in cui i costi di commessa possono dover essere rilevati immediatamente come costi, includono le commesse:

- a) che non sono previste integralmente negli accordi contrattuali, ossia la cui validità è fortemente in discussione;
- b) il completamento delle quali è soggetto all'esito di controversie pendenti o a provvedimenti legislativi in corso di approvazione;
- c) relative a immobili che probabilmente saranno requisiti o espropriati;
- d) nelle quali il committente non è in grado di adempiere alle sue obbligazioni; ovvero
- e) nelle quali l'appaltatore non è in grado di completare il lavoro o di adempiere alle obbligazioni contrattuali.

43. **Quando le incertezze che impedivano una stima attendibile del risultato della commessa non esistono più, i proventi e i costi riferibili al lavoro su ordinazione devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 40.**

Rilevazione delle perdite attese

44. **Per quanto riguarda le commesse nelle quali sia specificato all'inizio del contratto che i costi di commessa debbano essere completamente coperti dalle parti contraenti, quando è probabile che i costi totali di commessa supereranno il totale dei proventi di commessa, la perdita attesa deve essere rilevata immediatamente come un costo.**
45. Le entità del settore pubblico possono stipulare commesse che specifichino che il provento a copertura dei costi di commessa sarà a carico delle altre parti contraenti. Ciò può verificarsi quando:
- a) agenzie e dipartimenti pubblici che, per finanziare le loro attività, dipendono in larga parte da stanziamenti o distribuzioni similari di proventi pubblici, hanno anche la facoltà di pattuire commesse con ICP o entità del settore privato per la costruzione di beni su base commerciale o con copertura totale dei costi; ovvero
 - b) agenzie e dipartimenti pubblici concludono tra loro operazioni a normali condizioni di mercato o su base commerciale come può avvenire in modelli di accordo tra enti pubblici quali lo schema di accordo "compratore-fornitore" o altro simile.

In questi casi, la perdita attesa da una commessa è rilevata immediatamente in conformità al paragrafo 44.

46. Come evidenziato nel paragrafo 9, in alcuni casi un'entità del settore pubblico può pattuire una commessa per un importo inferiore a quello necessario a

recuperare completamente i costi dalle altre parti contraenti. In questi casi, la parte mancante rispetto a quella specificata nella commessa sarà reperita mediante uno stanziamento o altra attribuzione di finanziamenti pubblici all'appaltatore, ovvero mediante contributi generici di enti terzi, siano questi agenzie di finanziamento o altre amministrazioni pubbliche. A tali commesse non si applicano le disposizioni di cui al paragrafo 44.

47. Nello stabilire l'importo di eventuali perdite di cui al paragrafo 44, il totale dei proventi e dei costi di commessa può includere pagamenti effettuati direttamente ai subappaltatori da agenzie di finanziamento terze in conformità ai paragrafi 22 e 25.
48. L'ammontare di tale perdita è determinato a prescindere:
 - a) dal fatto che il lavoro della commessa sia iniziato o meno;
 - b) dallo stato di avanzamento dell'attività di commessa; ovvero
 - c) dall'ammontare dei margini attesi da altre commesse su base commerciale che non vengono trattati come un singolo lavoro su ordinazione secondo quanto previsto dal paragrafo 14.

Cambiamenti nelle stime

49. Il metodo della percentuale di completamento è applicato su base complessiva in ciascun esercizio contabile alle stime correnti dei proventi e dei costi di commessa. Perciò, l'effetto di un cambiamento nella stima dei proventi e dei costi di commessa, o l'effetto di un cambiamento nella stima del risultato di una commessa, è contabilizzato come un cambiamento di stima contabile (vedere IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*). Le stime modificate sono usate nella determinazione dell'ammontare dei proventi e dei costi imputati nel prospetto del risultato economico dell'esercizio nel quale il cambiamento è avvenuto e negli esercizi successivi.

Informazioni integrative

50. Un'entità deve indicare:
 - a) **l'ammontare dei proventi di commessa rilevati come provento nell'esercizio;**
 - b) **i criteri utilizzati per determinare i proventi di commessa rilevati nell'esercizio;**
 - c) **i criteri utilizzati per determinare lo stato di avanzamento delle commesse in corso.**

51. **L'entità deve indicare ciascuna delle seguenti informazioni per le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio:**
- a) **l'ammontare complessivo dei costi sostenuti e dell'utile rilevato (al netto della perdita rilevata) a quella data;**
 - b) **l'ammontare degli anticipi ricevuti;**
 - c) **l'ammontare delle ritenute a garanzia.**
52. Le ritenute a garanzia sono quella parte della fatturazione ad avanzamento lavori che non viene corrisposta fino a che le condizioni specificate nel contratto per il pagamento di tali importi non siano rispettate o fino a che i difetti non siano stati corretti. Le fatturazioni ad avanzamento lavori sono importi di proventi di commessa fatturati per lavori svolti su commessa, siano essi stati liquidati o meno dal committente. Gli anticipi sono importi di proventi di commessa percepiti dall'appaltatore prima dello svolgimento del relativo lavoro.
53. **Un'entità deve presentare:**
- a) **come valore dell'attivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa;**
 - b) **come valore del passivo, l'ammontare lordo dovuto ai committenti per lavori di commessa.**
54. L'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori su commessa è l'importo netto:
- a) dei costi sostenuti sommati ai margini rilevati; meno
 - b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori per tutte le commesse in corso per le quali i costi sostenuti più i margini rilevati da recuperare mediante i proventi di commessa (meno le perdite rilevate) eccedono la fatturazione ad avanzamento dei lavori.
55. L'ammontare lordo dovuto ai committenti per lavori su commessa è l'importo netto:
- a) dei costi sostenuti sommati ai margini rilevati; meno
 - b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento lavori per tutte le commesse in corso per le quali la fatturazione ad avanzamento dei lavori eccede i costi sostenuti più i margini rilevati da recuperare mediante i proventi di commessa (meno le perdite rilevate).
56. Indicazioni sulle informazioni integrative relative alle passività e alle attività potenziali possono essere rinvenute nell'IPSAS 19 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*. Passività e attività potenziali possono derivare

da elementi quali oneri per garanzia, richieste di risarcimento, penali o perdite possibili.

Data di entrata in vigore

57. **Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2002 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° luglio 2002, tale fatto deve essere indicato.**
58. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

Guida applicativa

La presente Guida applicativa è allegata all'IPSAS 11 ma non ne costituisce parte integrante.

Illustrazione dei principi contabili utilizzati

IG1. Di seguito si riportano esempi di illustrazioni dei principi contabili utilizzati per un dipartimento che pattuisce commesse su base non commerciale con altre agenzie pubbliche con un recupero dei costi totale, parziale o nullo dalle altre parti contraenti. Il dipartimento ha anche titolo a pattuire commesse su base commerciale con entità del settore privato e ICP, nonché commesse a copertura totale dei costi con alcuni ospedali e università pubblici.

Commesse su base non commerciale

IG2. I costi di commessa sono rilevati come costo con il metodo della percentuale di completamento, calcolati considerando l'incidenza delle ore di lavoro effettuate sino alla data della rilevazione sul totale stimato delle ore di lavoro per ciascuna commessa. In alcuni casi, alcune attività di costruzione e la supervisione tecnica sono state subappaltate ad appaltatori del settore privato ad una "tariffa prefissata per l'avanzamento" della commessa. Ove ciò sia avvenuto, i costi del subappalto sono rilevati come costo con il metodo della percentuale di completamento per ciascun sub-appalto.

IG3. I proventi di commessa derivanti dai contratti di copertura totale o parziale dei costi stipulati dal dipartimento sono rilevati con riferimento ai costi recuperabili sostenuti durante l'esercizio, determinati utilizzando la proporzione tra i costi recuperabili sostenuti fino alla data di riferimento e i costi totali recuperabili stimati del lavoro.

Commesse su base commerciale

IG4. I proventi dei lavori su ordinazione a prezzo predeterminato sono rilevati con il metodo della percentuale di completamento, calcolati considerando l'incidenza delle ore di lavoro effettuate sino alla data della rilevazione sul totale stimato delle ore di lavoro per ciascuna commessa.

IG5. I proventi delle commesse a margine garantito o basate sul costo sono rilevati con riferimento ai costi recuperabili sostenuti durante l'esercizio più il compenso maturato, determinato utilizzando la proporzione tra i costi sostenuti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati della commessa.

La determinazione dei proventi e dei costi di commessa

IG6. Gli esempi seguenti trattano le commesse su base commerciale e non commerciale. Gli esempi illustrano un metodo di determinazione dello stato di avanzamento di una commessa e della relativa tempistica di rilevazione

dei proventi e dei costi di commessa (vedere i paragrafi 30-43 del presente Principio).

Commesse su base non commerciale

- IG7. Il Dipartimento Lavori e Servizi (l'appaltatore) ottiene una commessa per costruire un ponte per il Dipartimento Strade e Autostrade. Il Dipartimento Lavori e Servizi è finanziato con degli stanziamenti. La commessa identifica i requisiti di costruzione, inclusi i costi anticipati, le specifiche tecniche e la tempistica per il completamento del lavoro, ma non prevede alcun recupero dei costi di costruzione direttamente dal Dipartimento Strade e Autostrade. Il contratto di commessa è un documento della pianificazione e per l'*accountability* del personale in posizioni chiave che attesta le caratteristiche di progettazione e costruzione del ponte. È utilizzato come input nella valutazione della performance delle parti contrattuali nell'erogare servizi con specifiche tecniche concordate rispetto ai parametri di costo previsti. È altresì utilizzato come input per le proiezioni di costi futuri.

- IG8. La stima iniziale dei costi di commessa è pari a 8.000. La costruzione del ponte richiederà 3 anni. Un'entità di assistenza ha acconsentito ad erogare un finanziamento di 4.000, corrispondente alla metà dei costi di costruzione: tutto ciò viene specificato nel contratto.

- IG9. Al termine dell'anno 1, la stima dei costi di commessa è salita a 8.050. L'entità di assistenza acconsente a finanziare la metà di questo aumento nei costi stimati.

- IG10. Nell'anno 2, l'amministrazione pubblica, su parere del Dipartimento Strade e Autostrade, approva una variazione che prevede ulteriori costi di commessa stimati pari a 150. L'entità di assistenza acconsente a finanziare il 50% di questa variazione. Al termine dell'anno 2, i costi sostenuti includono un valore pari a 100 per materiali ordinari, immagazzinati nel cantiere, che saranno utilizzati nell'anno 3 per completare il progetto.

- IG11. Il Dipartimento Lavori e Servizi accerta lo stato di avanzamento della commessa calcolando la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per il lavoro svolto sino alla data di riferimento e l'ultima stima dei costi totali di commessa.

- IG12. Segue un riepilogo dei dati contabili relativi al periodo di costruzione:

| | Anno 1 | Anno 2 | Anno 3 |
|--|--------|--------|--------|
| Valore iniziale dei proventi stabiliti nel contratto | 4.000 | 4.000 | 4.000 |
| Variazione | — | 100 | 100 |
| Proventi totali di commessa | 4.000 | 4.100 | 4.100 |

| | | | |
|--|-------|-------|-------|
| Costi relativi di commessa sostenuti alla data di riferimento del bilancio | 2.093 | 6.168 | 8.200 |
| Costi di commessa da sostenere per il suo completamento | 5.957 | 2.032 | – |
| Costi di commessa totali stimati | 8.050 | 8.200 | 8.200 |
| Stato di avanzamento dei lavori | 26% | 74% | 100% |

IG13. Lo stato di avanzamento dei lavori all'anno 2 (74%) è calcolato escludendo dai costi di commessa sostenuti per i lavori svolti sino a quel momento il valore pari a 100 relativo ai materiali ordinari giacenti in cantiere che saranno utilizzati nell'anno 3.

IG14. Gli importi dei proventi e dei costi di commessa rilevati nel prospetto del risultato economico nei tre anni sono i seguenti:

| | Totale alla data | Rilevati in anni precedenti | Rilevati nell'anno in corso |
|----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Anno 1 | | | |
| Proventi (4.000×26) | 1.040 | | 1.040 |
| Costi (8.050×26) | 2.093 | | 2.093 |
| Anno 2 | | | |
| Proventi (4.100×74) | 3.034 | 1.040 | 1.994 |
| Costi (8.200×74) | 6.068 | 2.093 | 3.975 |
| Anno 3 | | | |
| Proventi (4.100×1.00) | 4.100 | 3.034 | 1.066 |
| Costi (8.200×1.00) | 8.200 | 6.068 | 2.132 |

Commesse su base commerciale

IG15. Il Dipartimento Lavori e Servizi (appaltatore), anche se finanziato principalmente con stanziamenti, ha la facoltà di stipulare commesse limitate su base commerciale per entità del settore pubblico. Con l'autorizzazione del Ministro, il Dipartimento ha pattuito una commessa su base commerciale al prezzo predeterminato di 9.000 per la costruzione di un ponte.

IG16. L'ammontare iniziale dei proventi concordati nel contratto è pari a 9.000. La stima iniziale dei costi di commessa dell'appaltatore è pari a 8.000. La costruzione del ponte richiederà 3 anni.

IG17. Al termine dell'anno 1, la stima dei costi di commessa effettuata dal Dipartimento è salita a 8.050.

- IG18. Nel corso dell'anno 2, il committente approva una variazione che prevede un incremento nei proventi di commessa per 200 e ulteriori costi di commessa stimati pari a 150. Al termine dell'anno 2, i costi sostenuti includono un valore pari a 100 per materiali ordinari, immagazzinati nel cantiere, che saranno utilizzati nell'anno 3 per completare il progetto.
- IG19. Il Dipartimento accerta lo stato di avanzamento della commessa calcolando la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per il lavoro svolto sino alla data di riferimento e l'ultima stima dei costi totali di commessa. Segue un riepilogo dei dati contabili relativi al periodo di costruzione:

| | Anno 1 | Anno 2 | Anno 3 |
|--|--------|--------|--------|
| Valore iniziale dei proventi stabiliti nel contratto | 9.000 | 9.000 | 9.000 |
| Variante | – | 200 | 200 |
| Proventi totali di commessa | 9.000 | 9.200 | 9.200 |
| Costi relativi di commessa sostenuti alla data di riferimento del bilancio | 2.093 | 6.168 | 8.200 |
| Costi di commessa da sostenere per il suo completamento | 5.957 | 2.032 | – |
| Costi di commessa totali stimati | 8.050 | 8.200 | 8.200 |
| Utile stimato | 950 | 1.000 | 1.000 |
| Stato di avanzamento dei lavori | 26% | 74% | 100% |

- IG20. Lo stato di avanzamento dei lavori all'anno 2 (74%) è calcolato escludendo dai costi di commessa sostenuti per i lavori svolti sino a quel momento il valore pari a 100 relativo ai materiali ordinari giacenti in cantiere che saranno utilizzati nell'anno 3.

- IG21. Gli importi dei proventi, dei costi e degli utili rilevati nel prospetto del risultato economico nei tre anni sono i seguenti:

| | Totale alla data | Rilevati in anni precedenti | Rilevati nell'anno in corso |
|----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Anno 1 | | | |
| Proventi (9.000×26) | 2.340 | | 2.340 |
| Costi (8.050×26) | 2.093 | | 2.093 |
| Utile | 247 | | 247 |
| Anno 2 | | | |
| Proventi (9.200×74) | 6.808 | 2.340 | 4.468 |
| Costi (8.200×74) | 6.068 | 2.093 | 3.975 |
| Utile | 740 | 247 | 493 |
| Anno 3 | | | |
| Proventi (9.200×1.00) | 9.200 | 6.808 | 2.392 |
| Costi (8.200×1.00) | 8.200 | 6.068 | 2.132 |
| Utile | 1.000 | 740 | 260 |

Informativa relativa alla commessa

Contratti finanziati con stanziamenti/sovvenzioni e commesse a copertura totale dei costi

- IG22. Il Dipartimento Lavori e Servizi è stato costituito recentemente come entità per la gestione della costruzione dei principali edifici e lavori stradali per altre entità dell'amministrazione pubblica. Esso viene finanziato principalmente tramite stanziamenti e, previa approvazione del Ministro, gli è conferita la facoltà di intraprendere progetti di costruzione finanziati da entità di assistenza nazionali o internazionali. Esso possiede le capacità per costruire autonomamente ma può anche subappaltare i lavori. Con l'approvazione del Ministro, il dipartimento può anche intraprendere lavori su ordinazione su base commerciale per imprese del settore privato e ICP, nonché commesse con copertura totale dei costi per ospedali pubblici e università statali.
- IG23. Il Dipartimento Lavori e Servizi ha terminato il suo primo anno di attività. Tutti i costi di commessa da esso sostenuti sono stati pagati in contanti, e tutte le sue fatturazioni a stato di avanzamento lavori (alle entità di assistenza che hanno commissionato i lavori di costruzione) gli sono state pagate in contanti. Al Dipartimento non è stato erogato alcun anticipo per la commessa durante l'esercizio. I costi di commessa sostenuti per le commesse B e C includono il costo dei materiali che sono stati acquistati per la realizzazione della commessa ma che alla data di riferimento non sono ancora stati utilizzati per

la stessa. Nell'anno corrente non sono state pattuite commesse su base commerciale (vedere sotto per esempi di commesse su base commerciale).

- Il Contratto A è finanziato con i proventi da stanziamenti non vincolati (il contratto non include "proventi di commessa" come da definizione).
- Il Contratto B è stato stipulato con il Dipartimento per l'istruzione e l'Entità di assistenza XX, che finanzia il 50% dei costi di commessa (il 50% dei costi di commessa deve essere rimborsato dalle parti del contratto e quindi rappresenta un "provento di commessa" come da definizione).
- Il Contratto C è totalmente finanziato dall'Università statale (i termini del contratto prevedono che tutti i costi di commessa devono essere rimborsati dall'Università statale mediante il fondo dell'università per le costruzioni. Pertanto, i "proventi di commessa" come definiti sono pari ai costi di commessa).

IG24. La situazione dei tre lavori in corso, al termine dell'anno 1, è la seguente:

| | Lavoro su ordinazione | | | |
|--|------------------------------|----------|----------|---------------|
| | A | B | C | Totale |
| Proventi di commessa rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 | – | 225 | 350 | 575 |
| Costi di commessa rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 | 110 | 450 | 350 | 910 |
| Costi di commessa finanziati tramite stanziamenti | 110 | 225 | – | 335 |
| Costi di commessa sostenuti nel periodo | 110 | 510 | 450 | 1.070 |
| – rilevati come costi (par. 30) | 110 | 450 | 350 | 910 |
| – rilevati come un'attività (par. 35) | – | 60 | 100 | 160 |
| Proventi di commessa (vedere sopra) | – | 225 | 350 | 575 |
| Fatturazione a stato di avanzamento lavori (par. 52) | – | 225 | 330 | 555 |
| Proventi di commessa non fatturati | – | – | 20 | 20 |
| Anticipi (par. 52) | – | – | – | – |

I valori per i quali va fornita informativa secondo quanto previsto dal presente Principio sono:

| | |
|--|-------|
| Proventi di commessa rilevati come provento nel periodo (par. 50 a) | 575 |
| Costi di commessa sostenuti alla data di riferimento (par. 51 a) (non sono presenti utili o perdite rilevati) | 1.070 |
| Ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa (determinato in conformità al paragrafo 54 e riportato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 53 a) | 150 |

I valori per i quali va fornita informativa secondo quanto previsto dal presente Principio sono:

| | |
|--|-------|
| Proventi di commessa rilevati come provento nel periodo (par. 50 a) | 575 |
| Costi di commessa sostenuti alla data di riferimento (par. 51 a) (non sono presenti utili o perdite rilevati). | 1.070 |
| Ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa (determinato in conformità al paragrafo 54 e riportato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 53 a) | 150 |

I valori che devono essere indicati secondo quanto previsto dai paragrafi 51 a) e 53 a) sono calcolati come segue (*Nota: i proventi di commessa per B sono il 50% dei costi di commessa*):

| | A | B | C | Totale |
|--|----------|----------|----------|---------------|
| Costi di commessa sostenuti | 110 | 510 | 450 | 1.070 |
| Fatturazione a stato di avanzamento lavori | 0 | 225 | 330 | 555 |
| Dovuto da entità di assistenza e committenti | — | 30 | 120 | 150 |

IG25. Il valore indicato secondo quanto previsto dal paragrafo 51 a) coincide con l'ammontare per il periodo corrente, poiché l'informativa si riferisce al primo anno di attività.

Commesse su base commerciale

IG26. La Divisione per le Opere di Costruzione Pubbliche è stata creata nell'ambito del Dipartimento Lavori e Servizi per intraprendere lavori su ordinazione su

base commerciale per le ICP e le entità del settore privato sotto la direzione, e con l'approvazione, del Ministro. La Divisione ha terminato il suo primo anno di attività. Tutti i costi di commessa da questa sostenuti sono stati pagati in contanti, e tutte le sue fatturazioni a stato di avanzamento lavori e gli anticipi le sono stati pagati in contanti. I costi di commessa sostenuti per i lavori B, C ed E includono il costo dei materiali che sono stati acquistati per la realizzazione della commessa ma che alla data di riferimento non sono ancora stati utilizzati per la stessa. Per i lavori B, C ed E i committenti hanno corrisposto anticipi all'appaltatore per lavori non ancora eseguiti.

- IG27. La situazione dei suoi cinque lavori su ordinazione in corso, al termine dell'anno 1, è la seguente:

| | Commessa | | | | | Totale |
|---|----------|-----|-----|------|------|--------|
| | A | B | C | D | E | |
| Proventi di commessa rilevati come previsto dal par.30 | 145 | 520 | 380 | 200 | 55 | 1.300 |
| Costi di commessa rilevati come previsto dal par. 30 | 110 | 450 | 350 | 250 | 55 | 1.215 |
| Perdite attese rilevate come previsto dal par.44 | – | – | – | 40 | 30 | 70 |
| Utili rilevati al netto delle perdite rilevate | 35 | 70 | 30 | (90) | (30) | 15 |
| Costi di commessa sostenuti nel periodo | 110 | 510 | 450 | 250 | 100 | 1.420 |
| Costi di commessa sostenuti, rilevati come costi nel periodo come previsto dal par.30 | 110 | 450 | 350 | 250 | 55 | 1.215 |
| Costi di commessa relativi a operazioni future, rilevati come attività come previsto dal par.35 | – | 60 | 100 | – | 45 | 205 |
| Proventi di commessa (vedere sopra) | 145 | 520 | 380 | 200 | 55 | 1.300 |
| Fatturazione a stato di avanzamento lavori (par.52) | 100 | 520 | 380 | 180 | 55 | 1.235 |
| Proventi di commessa non fatturati | 45 | – | – | 20 | – | 65 |
| Anticipi (par. 52) | – | 80 | 20 | – | 25 | 125 |

I valori per i quali va fornita informativa come previsto dal presente Principio sono:

| | |
|---|-------|
| Proventi di commessa rilevati come provento nel periodo (par. 50 a) | 1.300 |
| Costi di commessa sostenuti e utili (perdite) netti rilevati alla data del bilancio (par.51 a) | 1.435 |
| Anticipi ricevuti (par.51 b) | 125 |
| Ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa - riportato come attività secondo quanto previsto dal par.53 a) | 220 |
| Ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa - riportato come attività secondo quanto previsto dal par.53 b) | (20) |

LAVORI SU ORDINAZIONE

I valori che devono essere indicati secondo quanto previsto dai paragrafi 51 a), 53 a) e 53 b) sono calcolati come segue:

| | A | B | C | D | E | Totale |
|--|----------|----------|----------|----------|----------|---------------|
| Costi di commessa sostenuti | 110 | 510 | 450 | 250 | 100 | 1.420 |
| Utili rilevati al netto delle perdite rilevate | 35 | 70 | 30 | (90) | (30) | 15 |
| | 145 | 580 | 480 | 160 | 70 | 1.435 |
| Fatturazione a stato di avanzamento lavori | 100 | 520 | 380 | 180 | 55 | 1.235 |
| Dovuto dai committenti | 45 | 60 | 100 | – | 15 | 220 |
| Dovuto ai committenti | – | – | – | (20) | – | (20) |

IG28. L'importo indicato secondo quanto previsto dal paragrafo 51 a) coincide con l'ammontare per il periodo corrente, poiché le informazioni integrative si riferiscono al primo anno di attività.

Confronto con lo IAS 11

L'IPSAS 11, *Lavori su ordinazione* è tratto principalmente dallo IAS 11, *Lavori su ordinazione*. Le principali differenze tra l'IPSAS 11 e lo IAS 11 sono indicate di seguito.

- Nell'IPSAS 11 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 11 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico.
- L'IPSAS 11 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 11. Gli esempi più significativi riguardano l'uso dei termini “provento” (*revenue*) e “prospetto del risultato economico” (*statement of financial performance*) nell'IPSAS 11. Nello IAS 11, i termini equivalenti sono “ricavo” (*income*) e “conto economico” (*income statement*).
- L'IPSAS 11 include, nell'ambito di applicazione del Principio, accordi vincolanti che non prendono la forma di un contratto.
- L'IPSAS 11 include, nell'ambito di applicazione del Principio, commesse basate sul costo e su base non commerciale.
- L'IPSAS 11 chiarisce che la disposizione di rilevare una perdita attesa su una commessa non appena diviene probabile che i costi di commessa supereranno il totale dei proventi di commessa, si applica solo ai lavori su ordinazione in cui sia specificato all'inizio del contratto che i costi di commessa debbano essere completamente coperti dalle parti contraenti.
- L'IPSAS 11 include esempi aggiuntivi che illustrano l'applicazione del Principio ai lavori su ordinazione su base non commerciale.