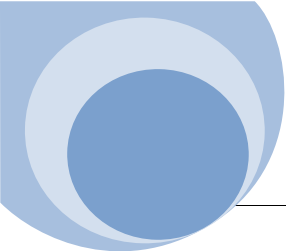


## NUOVO OIC 23 “LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE”: SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ

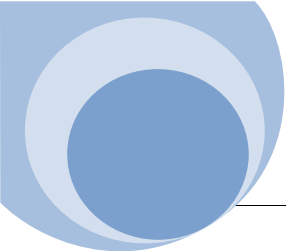
Tra i vari principi contabili oggetto di “restyling” da parte dell’OIC pubblicati il 5 agosto 2014, di sicuro interesse è il nuovo principio contabile n. 23 che disciplina i lavori in corso su ordinazione e che ha subito variazioni rispetto alla precedente versione rilasciata il 13 luglio 2005.

Tra le principali novità contenute nella nuova versione del principio contabile – applicabile già a partire dai bilanci chiusi il 31 dicembre 2014 – sono di particolare interesse:

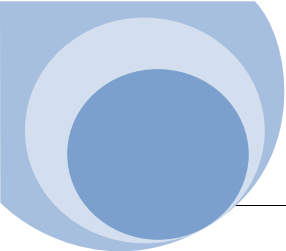
<b>Criteri di valutazione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Commessa completata e Percentuale di Completamento:</b> la <b>modifica</b> più rilevante è l'<b>obbligatorietà</b> (e non la preferibilità come previsto nel vecchio principio) dell'<b>applicazione della metodo della percentuale di completamento</b> per la <b>valutazione delle commesse ultrannuali</b>. In particolare, per i lavori ultrannuali, l'applicazione di tale criterio diventa obbligatoria quando:<ol style="list-style-type: none"><li>1) esiste un <b>contratto vincolante per le parti</b> che ne definisca in modo chiaro le obbligazioni (tra cui il diritto al corrispettivo per l'esecutore);</li><li>2) il <b>diritto ad ottenere il corrispettivo</b> matura con <b>ragionevole certezza</b> (come quando il contratto garantisce, all'esecutore dell'opera, il risarcimento dei costi sostenuti più un congruo margine qualora il committente recedesse) progressivamente durante l'esecuzione dei lavori;</li><li>3) <b>non vi sono condizioni di incertezza</b> con riferimento a condizioni contrattuali o fattori esterni tali da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle obbligazioni;</li><li>4) il <b>risultato</b> può essere <b>attendibilmente misurato</b>.</li></ol>Solo nella circostanza in cui non siano rispettate tali condizioni allora deve essere applicato il criterio della commessa completata. E' stato <b>chiarito</b> che in presenza di <b>commesse a breve termine</b> è <b>ancora possibile l'applicazione</b>, in <b>alternativa</b> al criterio della percentuale di completamento, del <b>criterio della commessa completata</b> purché non si producano effetti discorsivi.</li><li>• <b>Preferenza per l'utilizzo del metodo del cost-to-cost:</b> nella precedente versione del principio, infatti, il metodo del cost-to-cost era preferito e si raccomandava di confrontare i risultati che emergevano dall'applicazione di tale metodo con i risultati che derivavano dall'applicazione di altri metodi in caso di utilizzo di questi ultimi. Tale opzione è stata eliminata rendendo maggiormente libera la scelta del metodo.</li><li>• <b>Segmentazione/unione di più commesse:</b> nella precedente versione del principio vi erano indicazioni specifiche circa la segmentazione di una commessa in più fasi, ma non c'erano indicazioni in materia di raggruppamento di commesse. Nel nuovo OIC 23, al paragrafo 85, è stato invece trattato specificamente anche il tema del raggruppamento di più commesse: <i>“Un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa quando:</i><ul style="list-style-type: none"><li>○ <i>il gruppo di commesse è stato negoziato in modo congiunto come un unico pacchetto ed esiste apposita documentazione di ciò;</i></li><li>○ <i>le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un unico progetto con un margine di profitto globale;</i></li><li>○ <i>le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua;</i></li></ul></li></ul>
-------------------------------	--



	<ul style="list-style-type: none"><li>○ <i>i piani economici delle commesse evidenziano dei costi comuni.</i></li><li>• E' stato <b>introdotto in ambito di condizioni necessarie per decretare il completamento della commessa</b> l'effettuazione del <b>collaudo</b>. Il paragrafo 88, del principio infatti stabilisce che: <i>"I ricavi ed il margine della commessa sono riconosciuti soltanto quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi. A seconda della tipologia di lavoro, la consegna può coincidere con la spedizione del bene o con l'accettazione del bene da parte del committente. In ogni caso occorre che siano rispettate le seguenti condizioni:</i><ol style="list-style-type: none"><li>1) <i>la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente;</i></li><li>2) <i>i collaudi siano stati effettuati con esito positivo; se il collaudo viene procrastinato per cause non dipendenti dall'appaltatore, il contratto si può considerare completato, purché vengano rispettate le altre condizioni ai punti 3 e 4 e la richiesta di collaudo sia documentata;</i></li><li>3) <i>eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;</i></li><li>4) <i>gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti"</i>.</li></ol></li></ul>
Incentivi	<ul style="list-style-type: none"><li>• Altra modifica, è l'introduzione della fattispecie degli <b>incentivi</b> e delle <b>richieste di corrispettivi aggiuntivi</b>. Gli incentivi rappresentano ammontari addizionali dei ricavi di commessa previsti contrattualmente al raggiungimento (o superamento) di determinati obiettivi (paragrafo 18). Si pensi per esempio a performance di prodotto o a semplice completamento dei lavori anticipatamente. Il nuovo OIC 23, paragrafo 97, prevede che <b>tali valori siano inclusi nei ricavi di commessa</b> quando:<ul style="list-style-type: none"><li>○ vi è l'<b>accettazione formale</b> degli incentivi o delle richieste di corrispettivi aggiuntivi da parte del committente (entro al data del bilancio) oppure,</li><li>○ pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è <b>altamente probabile</b> che l'<b>incentivo</b> o la <b>richiesta di corrispettivi aggiuntivi</b> sia <b>accettata</b> sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.</li></ul></li></ul>
Perdite di commessa	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Rilevazione delle perdite probabili su lavori in corso:</b> nella precedente versione del principio era consentito (opzione) rilevare le perdite probabili su lavori in corso nella voce B3 del Passivo di Stato Patrimoniale in presenza di un saldo positivo dei lavori in corso. Nella nuova versione tale opzione è stata eliminata. Come precisato dal paragrafo 107 dell'OIC 23, infatti: <i>"... 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"</i>.</li></ul>
Costi pre-operativi	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il nuovo principio <b>modifica il trattamento contabile dei costi pre-operativi nel caso di applicazione del metodo della percentuale di completamento</b>. Nel caso in cui la società adotti il metodo della:</li></ul>



	<ul style="list-style-type: none"><li>○ <b>Commessa completata:</b> non cambia nulla. L'azienda esecutrice del lavoro deve considerare tali oneri come costi di commessa</li><li>○ <b>Percentuale di completamento:</b><ul style="list-style-type: none"><li>▪ Nella precedente versione con riferimento al criterio della percentuale di completamento, tali oneri dovevano essere rilevati tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati negli esercizi futuri in funzione dell'avanzamento dei lavori.</li><li>▪ Con il nuovo principio tali costi non sono più capitalizzabili, ma sono considerati costi di commessa e partecipano al margine della commessa in funzione dell'avanzamento dei lavori.</li></ul></li></ul>
<b>Costi post chiusura commessa</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nella <b>precedente versione</b> del principio <b>tali costi erano inclusi tra i fondi per rischi ed oneri</b>. Nella <b>nuova versione</b> è chiarito che tali costi <b>sono inclusi tra i costi di commessa e riclassificati tra i fondi per rischi ed oneri alla chiusura della commessa per gli ammontari non sostenuti</b>. Nel paragrafo 105, infatti si specifica che: <i>“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. Qualora invece si applichi il metodo delle misurazioni fisiche o altri simili, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa”</i>.</li></ul>
<b>Commessa in valuta estera</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nel nuovo principio sono stati eliminati i paragrafi relativi alla commessa in valuta estera. Il <b>tema ora è disciplinato dall'OIC 26</b>, paragrafi 28-35 che disciplinano il trattamento dei lavori in corso su ordinazione:<ul style="list-style-type: none"><li>○ <b>Commessa completata:</b> i ricavi ed il margine sono riconosciuti quando la commessa è completata. Le rimanenze per opere eseguite sono considerate poste non monetarie e quindi i costi in valuta sono convertiti al cambio storico.</li><li>○ <b>Percentuale di completamento:</b> la logica di rappresentazione è sostanzialmente in linea con quella delle poste monetarie (crediti) e quindi i lavori in corso su ordinazione in valuta sono convertiti al cambio corrente alla data di chiusura dell'esercizio. Un esempio è fornito all'appendice C del principio.</li></ul></li></ul>
<b>Anticipi e acconti</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• E' stato <b>chiarito</b> che:<ul style="list-style-type: none"><li>○ gli <b>acconti e gli anticipi</b> sono <b>iscritti nel passivo patrimoniale</b>;</li><li>○ al <b>momento della fatturazione definitiva</b> dei lavori, essi <b>sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo</b> alla voce A1 “ricavi delle vendite e delle prestazioni”;</li><li>○ la <b>rilevazione a ricavo</b> è effettuata <b>solo quando vi è la certezza</b> che il <b>ricavo maturato</b> sia <b>definitivamente riconosciuto</b> all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti.</li></ul></li></ul>
<b>Capitalizzazione oneri finanziari</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nel nuovo principio sono state <b>inserite</b> alcune <b>indicazioni con riguardo alla capitalizzazione degli oneri finanziari</b> nel caso di applicazione del <b>metodo della percentuale di completamento</b>. Nel nuovo OIC 23, paragrafi 114-116, si precisa infatti che:</li></ul>



- 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.
- **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**:
  - 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 (*paragrafo 114, OIC 23*).
- **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**:
  - a) in virtù delle clausole contrattuali o altro, gli **aspetti finanziari** costituiscono un **elemento determinante per valutare la redditività della commessa**;
  - c) 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**;
  - d) la **percentuale di completamento è stimata** attraverso il **metodo del costo sostenuto (cost-to-cost)** o altri metodi in cui 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;
  - e) gli **interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa** e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari deve sempre essere applicata in modo in modo coerente e costante per gruppi omogenei di commessa.