
Università degli Studi di Bari Aldo Moro
Dipartimento di Economia e Finanza

Corso di Laurea in Economia e Commercio
Insegnamento di Ragioneria Applicata
A.A. 2023-2024

LE RIMANENZE

(parte seconda)

Artt. 2424 - 2427 c.c.
Principi contabili OIC 13 o OIC 23

Prof.ssa A.L. Muserra

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

OIC 23

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I **lavori in corso su ordinazione** sono *“quei contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un bene o di una combinazione di beni o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formano unico progetto ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale; tali lavori devono essere eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste”*.

Le **caratteristiche dei lavori in corso su ordinazione** possono essere così sintetizzate:

- ❑ **esistenza di un contratto *ad hoc*** in base al quale viene affidata all'impresa appaltatrice l'esecuzione dei lavori;
- ❑ **l'opera deve risultare da un unico progetto** in base alle caratteristiche fornite dal committente;
- ❑ la commessa ha generalmente **durata ultrannuale**.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

OIC 23

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

OIC 23

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Ricavi di commessa

I ricavi di commessa comprendono:

- ❑ il prezzo stabilito contrattualmente;
- ❑ le maggiorazioni per revisione prezzi;
- ❑ i corrispettivi per beni o prestazioni aggiuntive (ad esempio, le varianti);
- ❑ corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
- ❑ gli incentivi dovuti all'appaltatore per il raggiungimento di determinati obiettivi;
- ❑ le rettifiche di prezzo stabilite con patti aggiuntivi;
- ❑ gli altri proventi accessori (ad esempio, i proventi derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali non utilizzati o dalla dismissione di impianti e attrezzature al termine della commessa).

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

OIC 23

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Costi di commessa

I costi di commessa includono:

- a) i costi direttamente riferibili alla commessa (costi diretti);
- b) i costi riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti);
- c) ogni altro costo addebitabile al committente sulla base delle clausole contrattuali.

I costi diretti, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, comprendono:

- costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- costi della manodopera;
- costi dei subappaltatori;
- costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- ammortamenti dei macchinari impiegati;
- costi di locazione di impianti e macchinari.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

Iscrizione in bilancio artt. 2424 e 2425

Stato Patrimoniale:

attivo circolante «C», punto 3, «*Lavori in corso su ordinazione*»

Conto Economico:

punto 3 del valore della produzione «*Variatione dei lavori in corso su ordinazione*» sotto forma di differenza fra il valore dei lavori in corso alla fine ed all'inizio del periodo per ottenere l'incidenza degli stessi sulla determinazione del reddito

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

Nota integrativa: art. 2427

Le disposizioni civilistiche prevedono che la NI fornisca le seguenti informazioni relative ai lavori in corso su ordinazione:

- criteri di valutazione adottati, specificando e motivando la scelta del metodo di misurazione dello stato di avanzamento;
- gli ammontari significativi degli impegni, specie per i lavori da eseguire;
- le incertezze e le attività / passività potenziali relative al contratto;
- l'impegno dei corrispettivi aggiuntivi compresi nelle rimanenze;
- i rapporti con i consorzi ai quali l'azienda partecipa.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 e OIC 23

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I lavori in corso su ordinazione possono essere valutati con due metodi alternativi:

- «commessa completata»
- «percentuale di completamento»

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 e OIC 23

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE METODO DELLA COMMESSA COMPLETATA

L'articolo 2426, comma 1, numero 9, del codice civile prevede che:

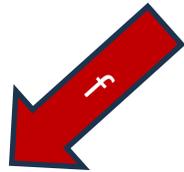
“le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”.

Tale criterio, laddove applicato nella valutazione delle commesse, viene denominato nella prassi “criterio della commessa completata”.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 e OIC 23

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE Criterio della commessa completata



Si tratta in sostanza di

- una valutazione basata sul costo sostenuto, ovvero, al minore valore fra costo sostenuto e presumibile realizzo;
- l'imputazione del ricavo avviene nell'esercizio in cui il ricavo è conseguito, ovvero, al momento dell'ultimazione della lavorazione



Vantaggio:

certezza del valore inserito in bilancio



Svantaggio:

mancato rispetto sostanziale del principio di competenza economica in quanto non vengono collegati i costi sostenuti in tutti gli esercizi con i ricavi imputati solo a quello finale

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 e OIC 23

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

In alternativa, l'articolo 2426, comma 1, numero 11, del codice civile 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.

Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 e OIC 23

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

La contabilizzazione del ricavo a percentuale di completamento permette di ripartire il ricavo in base al Sal avendo però la incertezza legata alla stima della quota del ricavo da assegnare a ogni esercizio in base a calcoli di proporzionalità basati su:

- costo sostenuto
- ore lavorate
- misurazioni fisiche
- unità consegnate

Con questa tecnica, consigliata dall'OIC 23. si ha il rispetto del principio di competenza economica, con rilievo del ricavo sin dal primo esercizio, anche se verrà realizzato solo al completamento dell'opera

L'applicazione di tale metodo richiede che si disponga «in forma attendibile» di due parametri: corrispettivi pattuiti e stato di avanzamento:

Lavori in corso su ordinazione: metodo della commessa completata

ANNO 1

CONTO ECONOMICO

	Opere in corso	80
Costi		80
Utile		0

STATO PATRIMONIALE

Opere in corso	80
----------------	----

ANNO 2

CONTO ECONOMICO

Opere in corso	80	Ricavi	250
Costi	120		
Utile	50		

STATO PATRIMONIALE

Clients	250
---------	-----

Lavori in corso su ordinazione: metodo percentuale di completamento

ANNO 1

CONTO ECONOMICO

	Opere in corso (40% 250)= 100
Costi 80	
Utile 20	

STATO PATRIMONIALE

Opere in corso	100
----------------	-----

ANNO 2

CONTO ECONOMICO

Opere in corso	100	Ricavi	250
Costi	120		
Utile	30		

STATO PATRIMONIALE

Clients	250
---------	-----

Lavori in corso su ordinazione: ESEMPIO

Si è concluso un contratto per la costruzione di una nave. Il prezzo pattuito è pari a 120.000 e si prevede di sostenere costi complessivi per 80.000 così distribuiti nei tre anni:

- Al 1° anno costi sostenuti 20.000;
- Al 2° anno costi sostenuti 30.000;
- Al 3° anno costi sostenuti 30.000;

Si determini il valore dei beni in corso su ordinazione nei tre esercizi utilizzando il metodo della percentuale di completamento e quello della commessa completata

Lavori in corso su ordinazione: ESEMPIO

- Al 1° anno costi sostenuti 20.000:

Valutazione con il primo metodo= 20.000

Valutazione con il secondo metodo= $(20.000/80.000)*120.000= 30.000$

- Al 2° anno costi sostenuti 50.000 (20.000+ 30.000);

Valutazione con il primo metodo= 50.000

Valutazione con il secondo metodo= $(50.000/80.000)*120.000= 75.000$

- Al 3° anno costi sostenuti 80.000 (20.000+ 30.000 + 30.000) e cessione del bene con un ricavo di 120.000.

Valutazione con il primo metodo= 0

Valutazione con il secondo metodo= 0

Un esempio

- All'inizio dell'esercizio 200n l'impresa Omega ha ricevuto da un committente l'ordine per la costruzione di un impianto, secondo le specifiche tecniche definite alla stipula del contratto. Il corrispettivo concordato è di € 20.000 + IVA da saldare alla consegna dell'impianto , prevista per la fine del 200n +1. Durante l'esercizio 200n l'impresa sostiene costi per l'esecuzione della commessa per un ammontare complessivo di € 7.200 (3.000 materiali, 4.200 lavoro). Si sistema che i costi ancora da sostenere per il completamento della commessa saranno pari a € 10.800 (4.000 materiali, 6.800 lavoro) .
- Qual è il valore da attribuire a fine esercizio alle rimanenze di lavori in corso su ordinazione, secondo l'art. il punto 11 dell'art. 2426?

Un esempio (segue)

CONTO ECONOMICO ESERCIZIO N

• Costi	7.200	RF	8.000
Utile	800		

**Percentuale di
completamento**
 $7.200/18.000 = 0,4$

CONTO ECONOMICO ESERCIZIO N

RI	8.000	RICAVI	20.000
Costi	10.800		
Utile	1.200		

Un esempio (segue)

STATO PATRIMONIALE	200n	200n+1
ATTIVO		
C) ATTIVO CIRCOLANTE		
1. RIMANANZE		
3. lavori in corso su ordinazione	8.000	
CONTO ECONOMICO		
A) VALORE DELLA PRODUZIONE		
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		20.000
3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione	8.000	(8.000)
Totale	8.000	12.000
6) Per materie prime	3.000	4.000
8) Per il personale	4.200	6.800
Totale costi	7.200	10.800
Differenza tra valore e costo della produzione	800	1.200

Un esempio (segue)

- Quale sarebbe stato il valore da attribuire alle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione se la stima dei costi da sostenere per il completamento dell'opera fosse pari a 13.000 ?

Un esempio (segue)

CONTO ECONOMICO ESERCIZIO

		N	
• Costi		RF	7.000
7.200		Perdita	200

**Valore desumibile
dall'andamento del
mercato : 20.000 - 13.000**

CONTO ECONOMICO ESERCIZIO N

RI	7.000	RICAVI	20.000
Costi	13.000		
Utile	-		

Lavori in corso su ordinazione: Principi contabili internazionali

Secondo lo IAS 11 (*Construction contracts*) le commesse a lungo termine devono essere valutate con il metodo della percentuale di completamento.

Il metodo della commessa completata è applicabile solo quando il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità