



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in economia e commercio

**Lavori in corso su ordinazione: principi contabili nazionali e la prassi delle
imprese a confronto**

**Contract work in progress: national accounting standards and the business
practices in comparison**

Relatore:
Prof. Lucia Montanini

Rapporto Finale di:
Gianmarco Felicione

Anno Accademico 2020/2021

*A mio nonno che purtroppo non capirà
ma che più di tutti lo merita.*

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO I:	8
I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI: FINALITA' E FUNZIONI	
1.1 Processo di armonizzazione e standardizzazione	8
1.2 Principi contabili nazionali e l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)	12
1.3 Confronto tra normativa civilistica e principi OIC	16
CAPITOLO II:	20
I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE SECONDO I PRINCIPI OIC E LA NORMATIVA CIVILISTICA	
2.1 Aziende che lavorano su commessa	20
2.2 OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione	23
2.2.1 Ricavi e costi di commessa	27
2.2.2 Criteri di valutazione dei lavori in corso su ordinazione	30
CAPITOLO III:	37
L'INFORMATIVA DI BILANCIO SUI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: IMPRESE A CONFRONTO	
3.1 Imprese analizzate e settori in cui operano	37
3.2 Informazioni contenute nella nota integrativa	41
3.3 Criteri di valutazione a confronto	44

CONCLUSIONE	47
BIBLIOGRAFIA	49
SITOGRAFIA	50

INTRODUZIONE

Dalla nascita del trattato di Roma e della CEE ha avuto inizio, ed è tuttora in corso, un processo di armonizzazione che prevedeva una rivisitazione delle normative contabili dei singoli paesi con l'obiettivo di renderle il più omogenee possibili. In Europa, questo processo di una convergenza contabile unica a livello globale ha subito un'accelerazione dal momento in cui sono state adottate le regole contabili dell'International Accounting Standards Board (IASB). Nella nostra nazione, però, il bilancio di esercizio va redatto secondo la normativa civilistica che recepisce le direttive comunitarie; sono altresì richiamati i principi contabili nazionali. Tuttavia, dal 2006 per alcune categorie di imprese è previsto l'obbligo all'utilizzo dei principi contabili IAS nella redazione del bilancio di esercizio e consolidato (società quotate; banche e intermediari finanziari soggetti a vigilanza; le società emittenti strumenti finanziari diffusi; le società assicurative non quotate con riferimento al solo bilancio consolidato; le società assicurative quotate). La facoltà e non l'obbligo di applicare i principi IAS è, invece, prevista per le società incluse nel consolidato di società obbligate a redigere il bilancio consolidato in conformità agli IAS; le società sottoposte all'obbligo di redazione o incluse in un bilancio consolidato.

Alla luce della normativa civilistica e dei principi contabili nazionali, il presente lavoro di tesi vuole approfondire le problematiche di valutazione e di iscrizione in bilancio dei "Lavori su commessa" da parte di alcune imprese analizzate. Da un

punto di vista metodologico il lavoro si è avvalso di un approfondimento teorico della normativa civilistica e dei principi contabili nazionali OIC, cui ha fatto seguito un'analisi di bilancio concreti di imprese che operano su commessa.

La tesi si articola in tre capitoli. Nel primo capitolo, a tal fine, si richiamano i concetti generali dell'armonizzazione contabile e del ruolo dei principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC). Quest'ultimo, appunto, è l'ente che emana i principi contabili nazionali; nacque nel 2001 per via dell'esigenza di costituire uno standard setter nazionale di regole contabili per coloro che devono redigere il bilancio seguendo le norme dettate dal codice civile. Il ruolo svolto dai principi contabili nazionali, infatti, è quello di interpretare in chiave tecnica la normativa civilistica e integrarla laddove alcune norme presentino delle lacune e quindi non riescano a garantire una rappresentazione corretta.

Nel secondo capitolo si entra nel merito dei lavori su commessa ed in particolare si richiama il principio contabile OIC 23 sui lavori in corso su ordinazione. Questo principio contabile analizza nel dettaglio il termine "lavori in corso su ordinazione" andandone poi ad approfondire tutti i vari criteri di contabilizzazione in bilancio. Questi lavori, chiamati anche commesse, vengono definiti in questo modo perché hanno una caratteristica che li differenzia dalle lavorazioni per il magazzino (su serie): vengono effettuate su richiesta del committente (cliente) tramite le caratteristiche da lui definite.

Dopo aver approfondito gli aspetti teorici sui Lavori in corso su ordinazione nel terzo capitolo per concludere il presente lavoro di tesi si analizzano alcuni bilanci di esercizio di imprese che operano su commessa per verificare l'efficacia dell'informativa economico finanziaria di bilancio.

CAPITOLO I

“I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI: FINALITA’ E FUNZIONI”

1.1 PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE E STANDARDIZZAZIONE

Il processo di armonizzazione contabile ha rappresentato un momento fondamentale per la realizzazione di un mercato unico tra i paesi che hanno deciso di aderire al Trattato di Roma, per il quale risultò necessario rendere uguali le discipline contabili dei paesi aderenti.

In Europa il processo di armonizzazione è stato avviato qualche anno dopo la nascita della Comunità Economica Europea (CEE). Con la CEE, istituita successivamente alla nascita del Trattato di Roma, entrato in vigore nel 1958, si è realizzato un mercato comune volto allo scambio di beni, servizi e capitali che potessero circolare liberamente. Per fare in modo che tale mercato potesse nascere era necessario abbattere le barriere burocratiche e giuridiche tra gli stati che avrebbero scelto di aderire a tale progetto. Questi ultimi, infatti, hanno definitivamente abbandonato la prospettiva basata esclusivamente al proprio contesto nazionale per orientarsi verso un mercato interconnesso a livello globale. Questo processo di “globalizzazione” ha portato ad uno sviluppo del mercato che ha visto crescere tutte le imprese. I progressi tecnologici, il miglioramento dei sistemi di comunicazione e di trasporto con il tempo hanno ampliato: il mercato in cui operano le imprese e la velocità di circolazione delle informazioni. La diffusione

del mercato globale ha ampliato anche il mercato dei capitali permettendo alle imprese di investire anche al di fuori dei propri confini nazionali.

Questa situazione ha fatto sì che le imprese sentissero la necessità di poter comunicare utilizzando un linguaggio comune e di diffondere informazioni facilmente comprensibili e accessibili in tutto il contesto internazionale. In questo senso si è resa necessaria l'armonizzazione della disciplina contabile emanando provvedimenti legislativi con l'obiettivo di rendere omogenee le normative contabili vigenti in ciascun paese. Furono emanate varie direttive ma le più importanti furono:

- La Direttiva 78/660/CEE (IV Direttiva);
- La Direttiva 83/349/CEE (VII Direttiva);
- La Direttiva 84/253/CEE (VIII Direttiva);

Prima di addentrarsi nelle singole direttive bisogna soffermarsi sul significato del concetto di "direttiva". Il legislatore europeo ha il potere di emanare direttive e regolamenti. Le direttive sono leggi emanate dal legislatore europeo che vincolano ciascun stato membro a raggiungere il risultato (della direttiva) lasciando a ogni organo nazionale totale libertà sui mezzi da utilizzare per conseguirlo. I regolamenti, invece, sono di portata generale e quindi sono direttamente applicabili in tutti gli stati membri. A differenza della direttiva, il regolamento una volta emanato viene automaticamente applicato senza che ci sia un intervento del destinatario su come adottarlo.

Inizialmente il legislatore scelse di applicare la direttiva per via delle profonde differenze esistenti tra le normative contabili dei singoli stati membri. Non essendo uno strumento rigido, la direttiva non ha consentito a ciascun paese aderente di modificare radicalmente gli ordinamenti ma di recepire questi provvedimenti adattandoli alle norme contabili già vigenti. In questo modo, l'ampia discrezionalità nella scelta dei mezzi per il raggiungimento dell'obiettivo ha comportato elevate difficoltà nel rendere omogenei gli ordinamenti degli stati membri, rallentando il processo di convergenza delle regole contabili europee.

Date le difficoltà riscontrate con le direttive per il processo di armonizzazione contabile, la Commissione Europea, negli anni novanta, intervenne adottando una nuova strategia per il raggiungimento dell'uniformità contabile: la standardizzazione. Contrariamente all'armonizzazione, la standardizzazione venne garantita tramite l'emanazione di regolamenti e non di direttive. L'obiettivo della standardizzazione è quello di rendere obbligatoria l'applicazione del provvedimento legislativo, senza lasciare libertà agli stati membri sui mezzi da utilizzare per raggiungerlo.

La Comunità Europea decise di adottare dei principi contabili già riconosciuti a livello internazionale e che allo stesso tempo fossero compatibili con le normative vigenti in Europa. La scelta ricadde sui principi IAS (International Accounting Standards) emanati dallo IASC (successivamente diventato IASB). Secondo questo

regolamento le società obbligate alla redazione del bilancio secondo i principi IAS sono:

- Società quotate che emettono strumenti finanziari per la negoziazione nei mercati regolamentati degli stati;
- Società emittenti strumenti finanziari in mercati non regolamentati;
- Banche, società finanziarie e di partecipazione che controllano le banche, società di intermediazione mobiliare e società di gestione del risparmio;
- Imprese di assicurazione;
- Società consolidate da quelle per le quali vige l'obbligo di adozione dei principi contabili internazionali.

Il legislatore italiano ha deciso di estendere l'adozione dei principi IAS/IFRS anche ai bilanci d'esercizio e non solo a quelli consolidati, mentre l'adozione facoltativa è prevista per tutte le imprese diverse da quelle prima citate. L'unica eccezione riguarda le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata che devono attenersi esclusivamente alle norme contenute nel codice civile e ai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).¹

¹ *Il sistema delle regole contabili*, G. Giappichelli editore, giappichelli.it, PDF
Ricciardi A., *Il processo di armonizzazione contabile in Europa*, antonioricciardi.it, PDF

1.2 PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E L'ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITA' (OIC)

L'Organismo Italiano di Contabilità è l'ente che succede alla Commissione per la statuizione dei principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNR). L'OIC nacque il 27 novembre 2001 per via dell'esigenza di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività e con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

Le sue funzioni sono:

- Emanare i principi contabili nazionali per la redazione del bilancio secondo le disposizioni del codice civile;
- Fornire supporto all'attività del parlamento e degli organi governativi in materia di normativa contabile ed esprimere pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- Partecipare al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali, intrattenendo rapporti con lo IASB, l'EFRAG e con gli altri organismi contabili di altri paesi.

L'obiettivo dell'OIC è quello di perseguire finalità di interesse pubblico agendo in maniera indipendente e per svolgere le sue funzioni si coordina con le autorità nazionali competenti in maniera contabile.

Inizialmente, dei principi contabili vennero emanati da parte delle due associazioni professionali CNDC-CNR e andavano a fornire regole non trattate dal codice civile.² Nel corso del tempo, tali principi contabili sono stati rivisitati dall'OIC che per di più ne ha anche emanato qualcuno, aggiungendoli ai principi già esistenti e rivisitati.

Intorno all'agosto del 2015, per recepire la Direttiva contabile 34/2013/UE emanata dall'Unione Europea, venne emesso il D.lgs. 139/2015 che ha costretto l'OIC a rivisitare ulteriormente i principi contabili nazionali. Con questo d.lgs. la maggior parte dei principi contabili furono modificati e inoltre venne emesso il nuovo principio OIC 32 sugli strumenti finanziari derivati. Altri interventi da parte dell'OIC risalgono al 29 dicembre 2017 e al 28 gennaio 2019. In queste due date l'OIC è intervenuto pubblicando degli emendamenti che hanno portato all'aggiornamento di alcuni principi e con quello del 2019 l'eliminazione del principio OIC 7 sui certificati verdi. Oggi tutti i testi dei principi contabili nazionali, comprensivi degli ultimi emendamenti del 2019, sono questi di seguito riportati:

- OIC 2 Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare;
- OIC 4 Fusione e scissione;
- OIC 5 Bilanci di liquidazione;
- OIC 8 Le quote di emissione di gas ad effetto serra;

² https://www.fondazioneoic.eu/?page_id=92

- OIC 9 Svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- OIC 10 Rendiconto finanziario;
- OIC 11 Finalità e postulati di bilancio;
- OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio;
- OIC 13 Rimanenze;
- OIC 14 Disponibilità liquide;
- OIC 15 Crediti;
- OIC 16 Immobilizzazioni materiali;
- OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto;
- OIC 18 Ratei e risconti;
- OIC 19 Debiti;
- OIC 20 Titoli di debito;
- OIC 21 Partecipazioni;
- OIC 23 Lavori in corso su ordinazione;
- OIC 24 Immobilizzazioni immateriali;
- OIC 25 Imposte sul reddito;
- OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera;
- OIC 28 Patrimonio netto;

- OIC 29 Cambiamenti di principi contabili e di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- OIC 30 Bilanci intermedi;
- OIC 31 Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto;
- OIC 32 Strumenti finanziari derivati;
- OIC 33 Passaggio ai principi contabili nazionali.³

I principi contabili nazionali precedentemente elencati sono un insieme di regole tecnico-ragionieristiche che rappresentano la migliore prassi operativa per la redazione del bilancio d'esercizio. Le imprese tenute a seguirli sono tutte quelle che sul territorio italiano non devono applicare i principi internazionali IAS/IFRS.

Oltre ai principi OIC, nella redazione del bilancio nel territorio nazionale, le aziende sono tenute a seguire anche le regole dettate dal codice civile. A differenza della normativa civilistica, i principi contabili OIC non rappresentano fonti del diritto ma svolgono due funzioni: la funzione integrativa e la funzione interpretativa. Mentre il codice civile stabilisce le regole e i principi generali sulla formazione del bilancio d'esercizio, i principi contabili nazionali forniscono regole tecniche da integrare alla normativa, laddove le disposizioni di legge non siano in grado di garantire una rappresentazione veritiera e corretta. Essi, infatti, consentono di integrare la

³ <https://www.fondazioneoic.eu/?cat=14>

normativa civilistica in materia di bilancio in chiave tecnica colmando alcune lacune e interpretarla chiarendo le disposizioni legislative sulla contabilità.⁴

1.3 CONFRONTO TRA NORMATIVA CIVILISTICA E PRINCIPI OIC

Il bilancio d'esercizio è un modello che rappresenta la dinamica gestionale e i valori economico finanziari verificatesi nell'esercizio. Bisogna precisare che il bilancio può essere inteso tramite due accezioni. La prima intende descriverlo come un sistema elaborato di dati, raccolti in un unico "package" informativo volto a illustrare la vita aziendale. La seconda, invece, illustra il bilancio come la sintesi di un periodo (esercizio), fondata sull'impiego di conti che rilevano la dinamica finanziaria ed economica dell'azienda. Per cui, dato che contiene dati quantitativi, la funzione principale sarà quella di riportare all'interno di esso il risultato economico d'esercizio che consiste in un utile o in una perdita. Il bilancio, però, non serve solo a mettere in evidenza il reddito ma è anche il principale strumento informativo, sia interno che esterno, sui dati economici, patrimoniali e finanziari di un'impresa.

I soggetti interessati alle sorti dell'impresa ormai non si trovano soltanto all'interno ma anche nell'ambiente esterno. Questi soggetti, noti come stakeholder (azionisti,

⁴ <https://www.informazionefiscale.it/organismo-italiano-contabilita-oic-ruolo-principi-contabili>

creditori, investitori, ecc.), necessitano di informazioni sull'impresa perché hanno interesse ad investire in essa. Per permettere tutto ciò gli stakeholder si servono del bilancio perché fornisce una visione sullo stato di salute dell'impresa.

Per quanto riguarda l'ambiente interno, invece, il bilancio svolge due funzioni: rendiconto e strumento interno di controllo. Secondo la prima il bilancio viene utilizzato come rendiconto per permettere ai proprietari di valutare l'operato degli amministratori. Questi ultimi, detti anche dirigenti, svolgono l'attività dirigenziale e quindi, in relazione al raggiungimento degli obiettivi inizialmente prefissati, i proprietari valutano come positivo o negativo il loro lavoro svolto. La seconda funzione, invece, vede il bilancio come uno strumento interno di controllo, perché tramite i dati della gestione ormai passata permette alla proprietà di programmare obiettivi futuri.⁵

Dopo aver esaminato il bilancio nelle sue funzioni e nella sua utilità bisogna esaminarlo nella redazione secondo la normativa contabile nazionale. Nel sistema contabile italiano, il bilancio si riferisce a quella realtà economica costituita per la gran parte da piccole e medie imprese con una ristretta base azionaria. Per questo motivo la finalità principale del bilancio è di evidenziare il reddito prodotto nell'esercizio affinché sia nota la parte di esso che può essere distribuita ai soci, al contrario dei principi internazionali IAS/IFRS che evidenziano le prospettive future

⁵ Quagli A. (2017), *Bilancio di esercizio e principi contabili*, G. Giappichelli Editore, Torino

di realizzazione del reddito. Nella redazione vengono utilizzate due sole fonti: il codice civile (art. 2423 – 2435 bis) e i principi dettati dall'OIC. Come spiegato nel paragrafo precedente, il codice civile rappresenta una fonte del diritto perché contiene norme (leggi) che disciplinano la redazione del bilancio; mentre i principi contabili nazionali non sono fonti sostitutive alla normativa civilistica, ma sono ancorati ad essa svolgendo una funzione integrativa e interpretativa.

Il bilancio d'esercizio, ai sensi del primo comma dell'art. 2423 del c.c., è un documento costituito dallo stato patrimoniale, rendiconto finanziario, conto economico e dalla nota integrativa. Il secondo comma, invece, è composto dai **principi fondamentali** che stabiliscono che il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Per veridicità si intende la coerenza nella formulazione delle stime, mentre la correttezza indica l'utilizzo di criteri corretti nella determinazione dei valori e delle informazioni. Per redigere il bilancio con chiarezza e fornire una rappresentazione veritiera e corretta devono essere rispettati i **principi generali di redazione** contenuti nell'art. 2423-bis. I principi generali di redazione definiscono le linee guida da seguire nella redazione del bilancio e sono i seguenti: prudenza, prospettiva della continuità aziendale, rappresentazione sostanziale, competenza, costanza nei criteri di valutazione, rilevanza e comparabilità.

Una interpretazione più estesa di quanto elencato fino ad ora è fornita dal principio contabile nazionale OIC 11. I principi fondamentali e i principi generali di redazione sono interpretati e approfonditi all'interno di esso e vengono definiti "postulati di bilancio".⁶ Il postulato che ricopre un ruolo di assoluta rilevanza nel processo di redazione del bilancio nel sistema contabile italiano è il principio di prudenza. L'OIC 11 in linea con quanto disposto dal codice civile, sostiene che il principio della prudenza deve prevalere su quello della competenza. Nello specifico in bilancio i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio. In questo modo si evidenzia solo il reddito prodotto nell'esercizio tralasciando le prospettive future di realizzare reddito.⁷

Nel prossimo capitolo andremo ad analizzare la contabilizzazione e la valutazione delle lavorazioni su commessa, trattate nel principio contabile nazionale OIC 23 – "Lavori in corso su ordinazione".

⁶ <https://farenumeri.it/oic-principi-contabili/>

⁷ https://farenumeri.it/principi-di-redazione-del-bilancio/#Principio_di_prudenza

CAPITOLO II

“I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE SECONDO I PRINCIPI OIC E LA NORMATIVA CIVILISTICA”

2.1 AZIENDE CHE LAVORANO SU COMMESSA

Le aziende sono divise in due categorie: le aziende che producono in serie (per il magazzino) e quelle che producono su commessa. Le prime producono in base ad una stima degli ordini futuri, infatti, dopo aver definito le caratteristiche del bene iniziano a produrre senza attendere gli ordini dei clienti. Le seconde, invece, producono in base agli ordini che a mano a mano ricevono dal cliente. Le imprese che producono per il magazzino hanno una produzione standardizzata e le caratteristiche vengono definite dall'impresa, che le ritiene idonee a soddisfare i bisogni del cliente. Le imprese che producono su commessa, invece, possono variare di molto le specifiche tecniche perché dovranno avvicinarsi il più possibile alle esigenze dei clienti. Quindi, con il termine “lavorazione su commessa” si indica la produzione di un bene o servizio esclusivamente su richiesta del committente (cliente), tramite le caratteristiche da lui indicate. Questo tipo di produzione comporta un livello di complessità gestionale maggiore, dal momento che i beni sono più diversificati. Le imprese che producono per il magazzino adattano il bene sulla base delle proprie caratteristiche tecniche, infatti, questo permette alle aziende di adottare il metodo di produzione più efficiente (su serie) che agevola di gran

lunga la gestione. Nella produzione su commessa, invece, il bene sarà adattato alle caratteristiche del cliente, quindi, bisognerà fissare per ogni bene: le risorse umane necessarie, le materie prime da utilizzare e la tempistica per il completamento della commessa. Questo metodo di produzione essendo più complesso comporta una difficoltà maggiore nella gestione dell'impresa.

In primo luogo, una commessa, per essere definita tale non dovrà generare rimanenze di magazzino. Una volta prodotto, il bene come da contratto verrà venduto e non genererà una rimanenza per l'impresa.

In secondo luogo, il prezzo di vendita deve essere contrattato prima dell'inizio della produzione, dopo che l'impresa abbia stimato il costo complessivo della commessa (preventivo).

In terzo luogo, deve avere delle tempistiche di esecuzione abbastanza lunghe che nella maggior parte dei casi possono andare anche oltre l'esercizio. La lavorazione su commessa non si differenzia da quella su serie esclusivamente per il metodo di produzione, ma è il vero e proprio bene ad essere differente. Le peculiarità sono elencate di seguito:

- Tipicità, poiché non sono riproducibili;
- Originalità, poiché ogni commessa è unica e differente dalle altre;
- Complessità, poiché nella maggior parte dei casi si tratta di beni che comportano tempi lunghi (commesse pluriennali) e impegnano notevoli fattori produttivi.

Le commesse pluriennali, accennate nell'ultimo punto, sono quelle che comportano maggiori difficoltà a livello di programmazione, infatti, sono soggette a costanti revisioni del preventivo iniziale per via delle possibili variazioni che potrebbero subire. In questo senso le imprese si trovano costrette a fronteggiare il rischio d'esercizio, che riguarda la possibilità che i costi sostenuti alla fine dell'esercizio superino quelli inizialmente programmati.

La decisione riguardo al preventivo è la prima fase che si trova a svolgere l'impresa dopo l'ordine effettuato dal committente. Il preventivo viene redatto prima della stipula del contratto con il cliente perché rappresenta la base per la determinazione del prezzo di vendita. Ovviamente la precisione del preventivo inizialmente è limitata, perché come detto in precedenza, in futuro potranno esserci variazioni nei costi e questo porta ad una rivisitazione del prezzo iniziale. Detto questo, la funzione principale del preventivo è di orientare entrambe le parti sul probabile corrispettivo finale, essendo a conoscenza di eventuali scostamenti. Durante lo svolgimento della commessa, però, l'impresa ha il ruolo di seguire attentamente l'andamento dei costi, così da aggiornare periodicamente (ogni mese, ogni trimestre, ecc.) il preventivo nel caso in cui dovesse variare. Il preventivo aggiornato riesce a garantire un grado di accuratezza della stima dei costi molto più preciso rispetto a quello inizialmente pattuito con il cliente, infatti, è utilizzato principalmente per analizzare gli scostamenti.

L'analisi degli scostamenti è la seconda fase svolta dall'impresa ed è effettuata confrontando il preventivo inizialmente stimato con un consuntivo aggiornato durante lo stato di avanzamento della commessa. Lo scostamento non evidenzia soltanto la variazione dei costi, ma può evidenziare anche il livello di realizzazione del risultato economico in quel determinato momento. L'accertamento del ricavo normalmente avviene al termine della commessa, ossia una volta che la commessa è stata ultimata e consegnata (metodo della commessa completata), ma in alcuni casi l'impresa potrà decidere di calcolare lo stato di avanzamento dei lavori della commessa in termini di ricavo e non di costo. In questo senso, l'impresa contabilizza la commessa tramite la quota di ricavo di competenza maturata fino ad un determinato periodo (metodo della percentuale di completamento).⁸

2.2 OIC 23 – LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I lavori in corso su ordinazione sono lavori realizzati mediante sottoscrizione di contratti tra cliente e appaltatore (esecutore del lavoro) aventi come oggetto la realizzazione di un bene o un servizio.

In questo capitolo analizzeremo la disciplina prevista dal codice civile e dal principio contabile nazionale OIC 23 sulle lavorazioni su commessa. Il presente

⁸ Marchi L. Marasca S. Chiacchi M. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore

principio, quindi, si riferisce a tutte le società che redigono il bilancio seguendo la normativa civilistica nazionale.

Il codice civile non fornisce una definizione sui lavori in corso su ordinazione, ma prevede la loro classificazione fra le rimanenze dello stato patrimoniale (art. 2424 c.c.): voce C-I-3 “Lavori in corso su ordinazione”.

Nella macroclasse C dell’attivo alla voce “Verso clienti”, vanno inseriti tutti i crediti per fatture emesse ma non ancora rimosse per anticipi e acconti.

Nella macroclasse D del passivo, nella voce “Debiti” vanno inseriti tutti gli anticipi ricevuti dai clienti per lavori da eseguire e gli acconti per i lavori già eseguiti ma non ancora liquidati.

Nella classe B del passivo “Fondi per rischi ed oneri” sono rilevati gli accantonamenti per rischi ed oneri per le commesse in corso di esecuzione.

Nel conto economico gli acquisti a titolo definitivo vanno inseriti nella voce A-1 “Ricavi delle vendite e delle prestazioni”, mentre le variazioni delle commesse rientrano nella voce A-3 “Variazioni dei lavori in corso su ordinazione”.

I costi, invece, vanno inseriti nella classe B del conto economico, classificati per natura e non per destinazione.

Il principio contabile nazionale OIC 23, invece, al contrario del codice civile, definisce i lavori in corso su ordinazione indicando anche i criteri di rilevazione, classificazione e valutazione delle poste in bilancio. Secondo quanto disposto dal presente principio, “le commesse a lungo termine si riferiscono a contratti di durata

ultrannuale per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale. Esse vengono eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste”.⁹ La definizione “lavori in corso su ordinazione” deriva dalla presenza di alcune caratteristiche:

- Formalità: deve esistere un contratto stipulato con il cliente (committente);
- Durata: normalmente è ultrannuale;
- Oggetto: realizzazione di opere su richiesta da parte del cliente.

Secondo il primo punto, il contratto rappresenta una caratteristica importante per qualificare un lavoro in corso su ordinazione ed è un elemento di fondamentale importanza nel rapporto tra il cliente e l'appaltatore. L'OIC 23, a riguardo, individua due tipologie di commesse:

- Commessa a prezzo predeterminato;
- Commessa a margine garantito.

La prima è un contratto che impegna l'impresa ad eseguire il lavoro ad un prezzo fisso predeterminato. Al fine di limitare i rischi dell'impresa, nel contratto vengono inserite delle clausole di revisione dei prezzi che la tutelano nel caso in cui i costi

⁹ Iori M. (2017), *Principi contabili nazionali e internazionali*, Il Sole 24 Ore, pp 404

dovessero aumentare. Il motivo tipico che porta alla variazione dei costi (e del prezzo) è, ad esempio, la richiesta di modificare il progetto originale.

La seconda è un contratto con prezzo dato dal costo consuntivo più il margine. Il corrispettivo che spetta all'appaltatore è determinato dai costi sostenuti, maggiorati di una percentuale a titolo di recupero spese non rimborsabili, più il profitto. Il profitto (margine) verrà prestabilito contrattualmente se calcolato come percentuale fissa dei costi inizialmente stimati, oppure verrà calcolato in base ai costi (consuntivo) sostenuti dall'appaltatore.¹⁰

Nel secondo punto, viene indicata la durata della commessa che nella maggior parte dei casi sarà ultrannuale (superiore ai dodici mesi). La durata della commessa, però, influisce solo nella contabilizzazione e non nella qualifica di commessa. Al contrario del primo punto, quindi, la durata non è un requisito fondamentale, nel senso che le commesse potranno essere anche infrannuali (inferiore ai dodici mesi). Il terzo punto, invece, è quello principale perché una commessa per essere definita come tale dovrà essere richiesta dal committente e sarà prodotta tramite le caratteristiche tecniche da lui definite.

Nei paragrafi successivi analizzeremo i vari criteri da applicare per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione nel bilancio e quindi anche i vari costi e i ricavi di commessa.

¹⁰ Iori M. (2017), *Principi contabili nazionali e internazionali*, Il Sole 24 Ore
OIC (2005), *Principi contabili-Lavori in corso su ordinazione OIC 23*, Giuffrè Editore, PDF

2.2.1 Ricavi e costi di commessa

Nel caso delle imprese che producono commesse, l'oggetto al quale si fa riferimento per l'attribuzione dei ricavi e dei costi è proprio la commessa. Come detto nei paragrafi precedenti, i costi e ricavi devono essere stilati prima dell'inizio della commessa (preventivo) per indirizzare entrambe le parti sul possibile corrispettivo finale. Di seguito verranno elencati sia i ricavi che i costi.

I ricavi di commessa sono costituiti dai corrispettivi pattuiti tra l'appaltatore e il committente per l'esecuzione di un'opera. Essi pertanto comprendono:

- Il prezzo prestabilito contrattualmente tra i due soggetti;
- Le eventuali rettifiche di prezzo pattuite con clausole contrattuali aggiuntive;
- Le maggiorazioni per la revisione dei prezzi;
- I corrispettivi per i beni o le prestazioni aggiuntive;
- I 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;
- Gli altri proventi accessori (ad esempio, quelli derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali non impiegati).

I costi di commessa comprendono i costi attribuibili ad una commessa che si prevede di sostenere per la produzione o la fornitura di beni o servizi previsti nel contratto. I costi di commessa includono: i costi direttamente imputabili alla

commessa (costi diretti), i costi riferibili all'intera attività produttiva ma ripartiti sulle singole commesse (costi indiretti) e ogni altro costo addebitabile al committente per via delle clausole contrattuali.

I costi diretti sono:

- I costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- I costi per la manodopera;
- I costi dei subappaltatori;
- Le spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- I costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- Gli ammortamenti dei macchinari impiegati nell'esecuzione della commessa;
- Le royalties per i brevetti utilizzati per l'opera;
- I costi per le fidejussioni e le assicurazioni specifiche;
- I costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa.

Alcuni dei costi diretti sopra elencati sono sostenuti durante l'avvio della commessa e quindi sono definiti costi pre-operativi. Questi ultimi fanno parte dei costi diretti ma non in tutte le circostanze. Saranno ricompresi nei costi diretti quando:

- I costi sono sostenuti esclusivamente per la commessa;
- L'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio;

- I costi sono attendibilmente misurabili e siano recuperabili tramite il margine di commessa.

In caso contrario, questi costi vengono inseriti nel conto economico dell'esercizio in cui vengono sostenuti perché rappresentano dei costi ricorrenti su contratti non ancora sottoscritti.

I costi indiretti sono:

- I costi di progettazione;
- I costi generali di produzione;
- I costi di assicurazione;
- Altri costi generali di produzione.

I costi indiretti sono imputati alle singole commesse con dei criteri sistematici e razionali sulla base del livello ordinario dell'attività di costruzione. L'attribuzione dei costi indiretti normalmente avviene tramite un'organizzazione basata sui centri di costo.

Gli altri costi generali di produzione sopra citati che possono essere amministrativi e di ricerca e sviluppo, vengono imputati alla commessa laddove siano sostenuti specificatamente per la commessa e tramite le clausole contrattuali l'appaltatore potrà poi modificare il prezzo.¹¹

¹¹ OIC (2005), *Principi contabili-Lavori in corso su ordinazione OIC 23*, Giuffrè Editore, PDF
OIC (2016), *Principi contabili-Lavori in corso su ordinazione OIC 23*, fondazioneoic.eu, PDF

2.2.2 Criteri di valutazione dei lavori in corso su ordinazione

La metodologia di valutazione dei lavori in corso su ordinazione è un tema di assoluta rilevanza nella redazione del bilancio. I criteri che l'impresa può adottare sono molteplici e hanno un impatto diretto sul risultato economico perché le commesse sono delle componenti che contribuiscono alla formazione del reddito d'esercizio. Il principio OIC 23 fornisce le indicazioni su tutti i criteri che l'impresa potrà scegliere di adottare per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione.

I criteri per la contabilizzazione delle commesse sono:

- Criterio della percentuale di completamento (o dello stato di avanzamento);
- Criterio della commessa completata.

Criterio della percentuale di completamento

La percentuale di completamento (o stato di avanzamento dei lavori) consente di rilevare il ricavo maturato alla fine di ogni esercizio e quindi il valore delle rimanenze delle commesse (voce C-I-3) e il valore della produzione da inserire nel conto economico (voce A-3). Le commesse normalmente hanno una durata ultrannuale e il metodo della percentuale di completamento è l'unico che permette di raggiungere in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza della commessa a lungo termine.

Con questo criterio i costi, i ricavi ed il margine vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento della produzione e quindi attribuiti agli esercizi a cui questa attività si riferisce.

Il metodo della percentuale di completamento può essere adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- Esiste un contratto vincolante tra le parti che ne definisce: gli obblighi e il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- Il diritto al corrispettivo matura via via che i lavori sono eseguiti;
- Non sono presenti situazioni di incertezza tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti di far fronte ai propri obblighi;
- Il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.

Il primo passo per la valutazione delle rimanenze secondo questo metodo è la stima dei ricavi derivanti dalla commessa. Il prezzo potrà essere fisso, oppure verrà stabilito tramite il metodo del costo consuntivo più il margine.

La seconda fase è quella della stima di un preventivo di costo. All'inizio le parti stimano un preventivo di massima, per poi dettagliarlo definitivamente quando stipulano il contratto vero e proprio. Quindi, come detto già nei precedenti capitoli, il preventivo dovrà poi essere revisionato periodicamente durante l'avanzamento dei lavori.

Il passo successivo, infine, è quello più importante perché consiste con la scelta del metodo da adottare per la contabilizzazione in bilancio dei lavori in corso su

ordinazione. I metodi per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento si basano sui valori o dati di carico della commessa e sulla misurazione della produzione effettuata. Secondo i valori o dati di carico della commessa i metodi sono: metodo del costo sostenuto (cost-to-cost) e metodo delle ore lavorate. Mentre secondo la misurazione della produzione effettuata i metodi sono: metodo delle unità consegnate e metodo delle misurazioni fisiche.

Metodo del costo sostenuto (cost-to-cost)

Il metodo cost-to-cost è quello maggiormente utilizzato per la determinazione dell'avanzamento lavori perché rappresenta al meglio la correlazione fra i costi e i ricavi.

I costi effettivamente sostenuti fino ad un determinato momento vengono rapportati a quelli totali stimati per ottenere una percentuale. Questa percentuale poi viene applicata ai ricavi totali di commessa, ottenendo il valore dei ricavi maturati fino a quel determinato punto da attribuire poi ai lavori eseguiti.

Per poter applicare tale metodo, l'appaltatore deve assicurarsi che i costi siano attendibilmente stimabili, altrimenti le percentuali non rispecchiano alla perfezione i costi sostenuti e i ricavi maturati ad una certa data. Quando bisogna calcolare la quota di costi effettivamente sostenuta, bisogna tenere conto che i costi possono variare e quindi a variare saranno anche i ricavi (margine di commessa).

Nella determinazione dei costi bisogna prendere in considerazione solo i costi sostenuti esclusivamente per quella commessa, mentre tutti gli altri non devono essere conteggiati perché c'è il rischio che esca un risultato distorto che arrecherà problemi alla contabilizzazione (tipici sono i costi sostenuti per i materiali della commessa che ancora non sono stati impiegati).

Metodo delle ore lavorate

Con il metodo delle ore lavorate, l'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste per la produzione dell'opera. In alcuni casi l'appaltatore potrà affidarsi anche a terzi per delle lavorazioni e in questo caso le ore di lavoro affidate a terzi e le ore di lavoro interne vengono assimilate per rilevare le ore di lavoro impiegate entro una certa data.

Tale metodo comporta la suddivisione dei ricavi tra i costi per materiali ed altri costi diretti (esclusa la manodopera) e il valore aggiunto complessivo. La valutazione delle commesse ad una certa data è data, quindi, dalla somma di tutti i costi per materiali impiegati e i relativi costi diretti, più il valore aggiunto maturato. Il valore aggiunto viene calcolato moltiplicando le ore effettivamente lavorate fino a quel punto per il valore aggiunto orario.

Il metodo in questione sarà utilizzato quando la componente del lavoro è preminente e soprattutto se l'impresa sarà in grado di stimare in maniera attendibile le ore necessarie per completare la commessa.

Metodo delle unità consegnate

Il metodo delle unità consegnate può essere applicato per commesse pluriennali, effettuate dall'appaltatore per i propri stabilimenti che prevedono la fornitura di prodotti omogenei o uguali, dove il flusso della produzione sia allineato a quello delle consegne e dove i costi e i ricavi delle singole unità siano gli stessi per tutte le unità.

L'oggetto di valutazione per i prezzi è proprio l'unità consegnata, mentre tutte le unità in corso di lavorazione o quelle già ultimate ma non ancora consegnate sono classificate come rimanenze e vengono valutate al costo di produzione.

Metodo delle misurazioni fisiche

Con il metodo delle misurazioni fisiche si procede alla rilevazione e alla valutazione delle quantità prodotte ai prezzi contrattuali.

La condizione principale per applicare questo metodo è che nel contratto siano previsti, o siano oggettivamente determinabili, i prezzi per ciascuna lavorazione nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

Criterio della commessa completata

Con il criterio della commessa completata la valutazione dei lavori in corso su ordinazione avviene al loro costo di produzione, ma nella contabilizzazione dovrà

risultare il valore minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Normalmente il metodo della commessa completata viene applicato nei casi di commesse a breve termine che non superano i dodici mesi, ma in alcuni casi può essere applicato anche per le commesse a lungo termine, laddove non vi sono condizioni per applicare il metodo della percentuale di completamento.

Tramite questo criterio, quindi, al contrario del criterio della percentuale di completamento, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando la commessa è completata, ossia quando avviene il trasferimento dei rischi e benefici (connessi al bene); questo comporta delle irregolarità nell'andamento del risultato d'esercizio, poiché rilevando i ricavi al termine della commessa non si prende in considerazione l'attività svolta dall'appaltatore.

Si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici quando sussistono le seguenti condizioni:

- La costruzione del bene è stata completata e lo stesso è stato accettato dal cliente;
- I collaudi sono effettuati e hanno esito positivo;
- Eventuali costi da sostenere dopo il completamento non sono significativi ma sono comunque stanziati;
- Eventuali effetti relativi a situazioni di incertezza connessi a tali commesse possono essere stimati e se sia possibile effettuare per essi degli stanziamenti.

Nel conto economico dell'esercizio in cui la commessa viene ultimata vengono rilevati i costi e i ricavi di commessa complessivi. I primi sono costituiti dalle rimanenze iniziali dei lavori in corso su ordinazione, dai costi sostenuti durante l'esercizio e dagli accantonamenti degli anni precedenti per i costi da sostenere nell'esercizio della chiusura della commessa. I secondi, invece, sono costituiti dagli anticipi e acconti addebitati negli esercizi precedenti, i ricavi fatturati nell'esercizio e quelli ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti.¹²

¹² Iori M. (2017), *Principi contabili nazionali e internazionali*, Il Sole 24 Ore

CAPITOLO III

“L’INFORMATIVA DI BILANCIO SUI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: IMPRESE A CONFRONTO”

In questo capitolo valuteremo con dei casi pratici la contabilizzazione in bilancio dei lavori in corso su ordinazione. Analizzeremo i bilanci di varie imprese, confrontandoli tra di loro, con l’obiettivo di valutare in che modo contabilizzano le commesse e quindi le eventuali differenze di rilevazione e valutazione.

3.1 IMPRESE ANALIZZATE E SETTORI IN CUI OPERANO

Prima di valutare in che modo vengono contabilizzate le commesse e tutte le altre operazioni da esse rilevanti, bisogna analizzare quali tipologie di attività svolgono le imprese, quindi, in quali settori queste operano e offrono i propri beni o servizi. Le imprese, di cui i bilanci verranno analizzati nei successivi due paragrafi, sono state trovate da internet con lo scopo di cercare imprese operanti in diversi mercati, infatti, operano tutte in settori diversi svolgendo attività differenti. Proprio per questo motivo l’obbiettivo del seguente lavoro di tesi è di valutare se, anche di fronte a tali diversità, le commesse vengono valutate in maniera differente.

IMPRESE	SETTORI IN CUI OPERANO
----------------	-------------------------------

Etra spa	Ambientale
Sogin spa	Bonifica ambientale
Rosetti Marino spa	Cantieristico
Metro Brescia srl	Trasporti

Le uniche due imprese che hanno in comune il settore in cui operano, quello ambientale, sono l'azienda Etra spa e la Sogin spa. L'unica piccola differenza tra le due è che mentre Etra spa opera in quello ambientale, Sogin spa si occupa più nello specifico di attività riguardanti la bonifica ambientale.

Il settore ambientale “raggruppa sia le attività volte a produrre beni e servizi destinati a proteggere l'ambiente dall'inquinamento e da qualsiasi altro degrado sia quelle volte a gestire le risorse naturali in modo da evitare che si esauriscano”.¹³ Il settore della bonifica ambientale, invece, si occupa della messa in sicurezza e riqualificazione di aree contaminate, decommissioning e bonifiche su impianti di ogni tipo con l'obiettivo di salvaguardare l'ambiente e la salute pubblica, poiché permettono di recuperare e riqualificare aree compromesse.¹⁴

La prima, Etra spa, è un'impresa di proprietà pubblica che svolge una serie di servizi di rilevanza pubblica. Principalmente gestisce il servizio idrico integrato, i rifiuti e

¹³ <https://www.bfs.admin.ch/bfs/en/home/statistics/territory-environment.assetdetail.4083238.html>

¹⁴ <https://www.arpalombardia.it/Pages/Bonifica/Bonifiche-e-siti-contaminati.aspx>

fornisce servizi energetici, di decoro e gestione del patrimonio urbano. In materia ambientale l'azienda si occupa, quindi, di servizi relativi alla gestione dei rifiuti come: raccolta differenziata e riciclaggio dei materiali, produzione e commercializzazione di compost, pulizia e spazzamento stradale e infine la manutenzione urbana. Per quanto riguarda il servizio idrico integrato, invece, si occupa di: gestione di impianti per la distribuzione di acqua potabile, gestione di impianti di reti fognarie, produzione e commercializzazione di acqua confezionata e la gestione di tutto il resto dei servizi pubblici connessi con il servizio idrico. Per ultimo, in materia energetica si occupa di: distribuzione di energia elettrica, produzione di energia da fonti rinnovabili, gestione dell'illuminazione pubblica e gestione di impianti per luce, gas e calore.¹⁵

La seconda, Sogin spa, come Etra è una società pubblica interamente partecipata dal ministero dell'economia e delle finanze operando per via del governo italiano. Come riportato in precedenza, Sogin opera nel settore della bonifica ambientale occupandosi principalmente dello smantellamento degli impianti nucleari (decommissioning), gestione e messa in sicurezza dei rifiuti radioattivi prodotti dalle attività industriali di ricerca e di medicina nucleare e infine della progettazione e sviluppo di piani di bonifica. Durante l'esercizio ha svolto vari progetti di smantellamento di impianti in giro per l'Italia e riferendosi quindi tutti al

¹⁵ https://www.etraspa.it/sites/etraspa.it/files/Statuto%20ETRA_1.pdf

decommissioning vengono valutate in bilancio come se fossero un'unica commessa. Sogin ha inoltre il compito di gestire il Deposito Nazionale, un'infrastruttura dove sistemare in sicurezza tutti i rifiuti radioattivi derivanti dalle attività di decommissioning.¹⁶

Le altre imprese analizzate, Rosetti Marino spa e Metro Brescia srl, al contrario delle precedenti, operano in settori e mercati totalmente differenti.

Rosetti Marino spa è principalmente un'impresa di cantieristica navale, proprio per questo il settore in cui opera è quello cantieristico, all'interno del quale ci si occupa della costruzione, riparazione e demolizione di: navi, imbarcazioni, impianti e di tutta la strumentazione ad essi connessa. Rosetti Marino spa, però, oltre alla cantieristica navale, dagli anni ottanta in poi ha ampliato la propria attività cominciando ad affacciarsi nel mercato del gas e del petrolio. Da quel momento in poi, infatti, il core business dell'impresa divenne proprio la costruzione di piattaforme off-shore per il petrolio e la produzione di gas, così come la costruzione di navi a supporto di quelle stesse piattaforme grazie alle conoscenze e l'esperienza acquisite negli anni nel settore cantieristico in cui già operavano.¹⁷

Metro Brescia srl, invece, opera nel settore dei trasporti perché nel 2011 nacque esclusivamente per svolgere attività finalizzate alla manutenzione della metropolitana di Brescia, infatti, l'oggetto della società era (perché ci riferiamo ai

¹⁶ <https://www.sogin.it/SiteAssets/uploads/2016/Sogin-Company-Profile-2016.pdf>

¹⁷ https://it.wikipedia.org/wiki/Rosetti_Marino

bilanci del 2019) proprio la conduzione tecnica biennale e la manutenzione ordinaria e straordinaria settennale della linea metropolitana. Questo progetto venne valutato come una commessa ed essendo un lavoro in corso su ordinazione nei successivi paragrafi vedremo come è stato contabilizzato. Successivamente nel 2013 con l'acquisizione della maggioranza da parte di Brescia Mobilità ottenne anche la gestione della linea metropolitana e i compiti che ne derivano sono: assistenza al pubblico, vigilanza all'interno della metro, verifiche dei titoli di viaggio e l'informativa sul servizio metro.¹⁸

3.2 INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA NOTA INTEGRATIVA

Per quanto attiene le voci di bilancio delle aziende che eseguono le commesse, la nota integrativa deve includere all'interno di essa a quali principi contabili l'impresa si è ispirata per la redazione del bilancio e quale criterio di valutazione ha adottato per la rilevazione del lavoro in corso su ordinazione (di questo parleremo nel successivo paragrafo).

Tutti i bilanci delle imprese analizzate redigono il bilancio adottando le norme riportate all'interno del codice civile, in aggiunta i principi contabili OIC emanati

¹⁸ <https://www.bresciamobilita.it/il-gruppo/metro-brescia>

dall'Organismo Italiano di Contabilità. La valutazione delle voci in bilancio, per questo motivo, è stata fatta ispirandosi ai principi di prudenza e di competenza nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto anche della funzione economica delle singole voci dell'attivo o del passivo. Elemento fondamentale per la redazione del bilancio è appunto la continuità dell'attività perché solo in questo modo i bilanci delle imprese potranno compararsi nel tempo. Nel caso in cui l'attività imprenditoriale non sia orientata al futuro risultando temporanea, non verrà rispettato uno dei principi generali di redazione del bilancio.

L'applicazione del principio di prudenza comporta la valutazione individuale delle singole voci dell'attivo e del passivo includendo solo ed esclusivamente gli utili effettivamente realizzati nel corso dell'esercizio e comprendendo tutti i rischi e le perdite di competenza, anche se divenuti noti dopo la chiusura dell'esercizio.

In ottemperanza al principio di competenza, nei bilanci analizzati risulta che le operazioni sono state rilevate contabilmente nell'esercizio al quale si riferiscono e non a quello in cui si verificano i relativi movimenti numerari.

La valutazione tenendo conto della funzione economica, invece, esprime il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e consente quindi la rappresentazione delle operazioni secondo la realtà economica sottostante gli aspetti formali.

L'impresa esecutrice della commessa sino a quando l'opera non è stata completata e consegnata al committente deve iscrivere nel bilancio tutte le operazioni derivanti dalla commessa stessa.

L'operazione principale che dovrà eseguire è quella di iscrivere nell'attivo tra le rimanenze, nella voce "lavori in corso su ordinazione", il valore della commessa rilevato utilizzando uno tra i vari criteri per la valutazione della commessa. Nel passivo, invece, gli eventuali accantonamenti per commesse ancora in corso vanno all'interno dei fondi per rischi ed oneri, mentre gli eventuali acconti e anticipi versati dal committente vanno inseriti nei debiti tra gli "acconti".

Nel conto economico, invece, quando si ha la certezza che il ricavo maturato è stato effettivamente riconosciuto come corrispettivo del valore dei lavori eseguiti, dovrà essere imputato nel valore della produzione, nella voce "variazione dei lavori in corso su ordinazione" come rimanenza del valore della commessa.¹⁹

¹⁹ <file:///Users/domenicofelicione/Desktop/Bilanci%20Tesi/Bilancio%202019%20ETRA.html>
<https://www.rosetti.it/wp-content/uploads/2020/06/FASCICOLO-DI-BILANCIO-DESERCIZIO-2019.pdf>
https://www.sogin.it/SiteAssets/uploads/2020/societa-trasparente/bilanci/Sogin_relazione-esercizio_2019.pdf
https://trasparenza.bresciamobilita.it/public/trasparenza/MBS_Bilancio_2019.pdf

3.3 CRITERI DI VALUTAZIONE A CONFRONTO

Le quattro imprese prima analizzate sono tutte imprese che producono su commessa in settori differenti l'uno dall'altro; infatti, l'analisi dei bilanci anche per questa motivazione mira a valutare le eventuali diversità di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione. Come già detto nei capitoli precedenti l'impresa per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione in bilancio potrà utilizzare due differenti criteri: il criterio della commessa completata e il criterio della percentuale di completamento (o stato di avanzamento). Quest'ultimo criterio, inoltre, presuppone che per essere adottato venga utilizzato uno tra vari metodi di rilevazione dello stato di avanzamento lavori: metodo cost-to-cost, metodo delle ore lavorate, metodo delle unità consegnate e il metodo delle misurazioni fisiche. Nella tabella seguente verranno riportate le imprese e i rispettivi criteri di valutazione adottati per le commesse.

IMPRESE	CRITERI DI VALUTAZIONE
Etra spa	Commessa completata
Sogin spa	Percentuale di completamento
Rosetti Marino spa	Percentuale di completamento
Metro Brescia srl	Percentuale di completamento

Le imprese avendo delle lavorazioni pluriennali presenti in più bilanci d'esercizio, dovranno calcolare solo la quota dei costi e ricavi di competenza maturata nell'anno

in corso rimandando agli esercizi futuri la restante quota. Per questo motivo tre delle imprese citate precedentemente (Rosetti Marino, Metro Brescia e Sogin), per le commesse pluriennali adottano il criterio della percentuale di completamento tramite il metodo dello stato di avanzamento lavori cost-to-cost. Questa normalmente è la metodologia di rilevazione più utilizzata perché il criterio della percentuale di completamento è l'unico criterio che permette di valutare le commesse ultrannuali tramite la quota di ricavo di competenza e il metodo cost-to-cost, come riportato nel capitolo precedente, è quello che rappresenta al meglio la correlazione fra i costi e i ricavi.

L'impresa Etra è l'unica, rispetto alle restanti tre, che ha contabilizzato le commesse ultrannuali con il criterio della commessa completata perché dall'informativa desunta dalla nota integrativa non sussistevano le condizioni per la rilevazione tramite la percentuale di completamento. La particolarità è che in bilancio alcune commesse si riferivano a lottizzazioni e in questo caso ha adottato il metodo della percentuale di completamento.

L'impresa Rosetti Marino, invece, è l'unica impresa che rispetto alle altre ha sviluppato non solo commesse di lungo termine ma anche di breve termine. Nella nota integrativa l'impresa specifica che il valore finale riportato nelle rimanenze comprende tutte e due le tipologie di commesse e riporta anche come queste sono state valutate. Le commesse di breve termine specifica di averle rilevate con il

metodo della commessa completata e poi aggiunte al valore delle restanti commesse di lungo termine valutate con il criterio della percentuale di completamento.

CONCLUSIONE

Attraverso questo elaborato si è cercato di esporre il concetto di lavorazione su commessa e la contabilizzazione di queste in bilancio secondo la normativa contabile nazionale che prevede: le norme riportate nel codice civile e il principio contabile nazionale OIC 23 sui Lavori in corso su ordinazione.

L'obiettivo della tesi è stato quello di illustrare tutte le singole operazioni derivanti dalla produzione di una commessa e la loro rilevazione in bilancio. Per raggiungere tale obiettivo abbiamo analizzato nel dettaglio il principio contabile OIC 23 che, appunto, definisce le regole di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione. All'interno di esso viene riportato come i vari costi e ricavi vengono assegnati alla commessa, ma cosa più importante, questo principio contabile illustra dettagliatamente i due criteri di rilevazione: il criterio della commessa completata e il criterio della percentuale di completamento.

Quanto appena detto è stato poi dimostrato nell'ultimo capitolo dedicato proprio all'analisi e al confronto di bilanci di imprese differenti per valutare eventuali diversità di valutazione delle commesse. Dal confronto, infatti, sono emerse delle differenze di rilevazione per le commesse pluriennali. Il metodo più diffuso in questo caso è quello della percentuale di completamento secondo lo stato di avanzamento lavori cost-to-cost, anche se in alcuni casi (come accade nell'impresa Etra spa) le commesse di durata superiore ai dodici mesi vengono rilevate tramite

il metodo della commessa completata perché non sussistono le condizioni per l'utilizzo della percentuale di completamento.

BIBLIOGRAFIA

- *Il sistema delle regole contabili*, G. Giappichelli editore, giappichelli.it, PDF;
- Ricciardi A., *Il processo di armonizzazione contabile in Europa*, antonioricciardi.it, PDF;
- Quagli A. (2017), *Bilancio di esercizio e principi contabili*, G. Giappichelli Editore, Torino;
- Marchi L. Marasca S. Chiucchi M. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore;
- Iori M. (2017), *Principi contabili nazionali e internazionali*, Il Sole 24 Ore;
- OIC (2005), *Principi contabili-Lavori in corso su ordinazione OIC 23*, Giuffrè Editore, PDF;
- OIC (2016), *Principi contabili-Lavori in corso su ordinazione OIC 23*, fondazioneoic.eu, PDF;

SITOGRAFIA

- https://www.fondazioneoic.eu/?page_id=92;
- <https://www.fondazioneoic.eu/?cat=14>;
- <https://www.informazionefiscale.it/organismo-italiano-contabilita-oic-ruolo-principi-contabili>;
- <https://farenumeri.it/oic-principi-contabili/>;
- https://farenumeri.it/principi-di-redazione-del-bilancio/#Principio_di_prudenza;
- <https://www.bfs.admin.ch/bfs/en/home/statistics/territory-environment.assetdetail.4083238.html>;
- <https://www.arpalombardia.it/Pages/Bonifica/Bonifiche-e-siti-contaminati.aspx>;
- https://www.etraspa.it/sites/etraspa.it/files/Statuto%20ETRA_1.pdf;
- <https://www.sogin.it/SiteAssets/uploads/2016/Sogin-Company-Profile-2016.pdf>;
- https://it.wikipedia.org/wiki/Rosetti_Marino;
- <https://www.bresciamobilita.it/il-gruppo/metro-brescia>;
- <https://www.rosetti.it/wp-content/uploads/2020/06/FASCICOLO-DI-BILANCIO-DESERCIZIO-2019.pdf>;
- https://www.sogin.it/SiteAssets/uploads/2020/societa-trasparente/bilanci/Sogin_relazione-esercizio_2019.pdf;
- https://trasparenza.bresciamobilita.it/public/trasparenza/MBS_Bilancio_2019.pdf;
- <file:///Users/domenicofelicione/Desktop/Bilanci%20Tesi/Bilancio%202019%20ETRA.html>;

