

## **La valutazione delle commesse a lungo termine: osservazioni sul documento n. 10 dei principi contabili**

La commissione per la statuizione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e del Consiglio nazionale dei ragionieri ha redatto nella stesura definitiva il documento n° 10 intitolato «Commesse a lungo termine», in corso di pubblicazione.

Esso ha come scopo la definizione dei «principi contabili relativi alla rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio delle 'commesse a lungo termine' relative a contratti di appalto o ad altri atti aventi contenuti economici simili (quali taluni tipi di concessioni amministrative per la realizzazione di un'opera) concernenti la costruzione di opere (ponti, dighe, navi, impianti complessi, ecc.), la fornitura di servizi direttamente correlati alla costruzione di un'opera (progettazione) ovvero la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario, eseguiti su ordinazione con tempi di realizzazione superiori a 12 mesi».

Come è noto, legata ai principi di base scelti per la valutazione è l'esigenza di riconoscere risultati parziali di commessa: se ne procede pertanto all'individuazione dei costi e dei ricavi.

Questi ultimi comprendono:

- Il prezzo stabilito contrattualmente.
- Le eventuali rettifiche di prezzo pattuite con atti aggiuntivi.
- Le maggiorazioni per revisione prezzi.
- I corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive (es.: varianti).
- I corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente.
- Gli altri proventi accessori (quali quelli derivanti dalla vendita dei materiali non impiegati ecc.); i proventi di natura finanziaria vengono trattati a parte.

Per quanto riguarda i costi, viene fatta una distinzione preliminare fra quelli che vengono considerati costi di commessa e quelli invece che si riferiscono all'attività aziendale nel suo complesso.

I primi sono sia quelli direttamente riferibili alle commesse (costi diretti), sia quelli riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti).

Non viene indicato un criterio mediante il quale si possano individuare gli elementi appartenenti alle diverse categorie, ma ne viene fornita un'elencazione e-semplificativa.

Per quelli diretti:

- I costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera.
- I costi della manodopera (nel caso di opere realizzate in uno specifico cantiere, tali costi includono tutta la manodopera di cantiere, incluso il personale direttivo ed i servizi generali).
- I costi dei subappaltatori.
- Le spese di trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere.
- Gli ammortamenti ed i noli dei macchinari impiegati.
- Le royalties per brevetti utilizzati per l'opera.
- I costi per fidejussioni e assicurazioni specifiche.
- I costi di progettazione (se riferibili direttamente alla commessa).

Parte di tali costi è sostenuta durante la fase di avviamento della commessa e costituisce i costi pre-operativi.

Per gli indiretti:

- I costi di progettazione (se i costi di progettazione non si riferiscono direttamente alla singola commessa).
- I costi generali di produzione o industriali, cui si applicano i principi riportati nel paragrafo D.III.g) del Documento Principi Contabili n. 3 relativo alle giacenze di magazzino.

Seguendo a questo punto l'impostazione dello IASC, vengono illustrati i «criteri di contabilizzazione della commessa a lungo termine», ovvero quello della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento e quello della commessa completata o del contratto completato<sup>1</sup>.

Perché possa essere adottato il primo criterio il documento esige le seguenti condizioni:

---

<sup>1</sup> Per il significato di tali termini la commissione si è rifatta ai principi contabili internazionali dello IASC, secondo i quali con il primo il ricavo viene contabilizzato solo quando «il contratto è completato», cioè quando l'oggetto della prestazione ha ultimato il ciclo di produzione ed è stato consegnato al committente. Conseguentemente, le opere in corso di esecuzione a fine esercizio sono valutate «al costo». Il secondo metodo è necessariamente legato ad un processo di programmazione, che sviluppa l'espletamento del contratto in «stati d'avanzamento» o fasi: tutte le determinazioni inerenti la commessa, a quindi tanto i costi, quanto i ricavi, vengono contabilizzati progressivamente, man mano che procede lo svolgimento del processo produttivo. In altre parole, a fine periodo vengono calcolate ed imputate all'esercizio quote dei costi e dei ricavi totali previsti per la commessa, in proporzione all'avanzamento dell'opera contrattualmente stabilita.

- L'esistenza di un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni, incluso il diritto al corrispettivo.
- Le opere devono essere per contratto specifiche per il cliente e con l'avanzamento del lavoro esse devono diventare sempre più aderenti alle caratteristiche tecniche richieste dello stesso.
- La possibilità di effettuare stime ragionevoli ed attendibili dello stato di avanzamento e dei relativi ricavi e costi; ossia, sia possibile effettuare stime ragionevoli, attendibili e correlabili dello stato d'avanzamento, dei ricavi e dei costi della commessa.
- Non siano presenti situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili, ossia da non consentire di fare attendibili previsioni sul risultato finale della commessa, incluse quelle riguardanti le capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni.

Fra i due viene data una netta preferenza al criterio della percentuale di completamento perché, secondo la commissione, è l'unico che permette di raggiungere, ove vi siano le condizioni descritte precedentemente in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza dei contratti a lungo termine, obiettivo che è quello di riconoscere l'utile stimato del contratto man mano che esso matura con l'avanzamento dell'opera.

Infatti, detto criterio si basa sulla teoria che nella fattispecie i ricavi ed i costi maturano e vanno iscritti in bilancio man mano che il lavoro procede, assicurando così la corretta contrapposizione tra costi e ricavi.

Viene quindi raccomandata la sua adozione in tutti i casi in cui sia tecnicamente possibile, allo scopo di meglio rispondere al principio di competenza economica.

Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere i risultati delle commesse determinati sulla base di dati consuntivi anziché in base alle previsioni dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha, secondo il documento, lo svantaggio di non tener conto della natura e dell'aspetto sostanziale del contratto e pertanto del riconoscimento del margine di commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già svolti su un contratto specifico del committente.

Ciò genera come conseguenza andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, dipendendo essi dal completamento delle prestazioni e non riflettendo quindi l'attività svolta dall'azienda.

In via principale, quindi, viene suggerito questo secondo metodo solo nei casi in cui non vi siano le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento.

Viene tuttavia ritenuta accettabile la sua adozione, anche in previsione di condizioni che consentirebbero di seguire l'altro criterio, purché nelle note esplicative del

bilancio vengano fornite dettagliate informazioni circa i ricavi, i costi e gli effetti sul reddito e sul capitale netto che si sarebbero verificati se si fosse adottato il metodo della percentuale di completamento. Viene precisato che l'omissione di tali dati costituisce deviazione rilevante dai corretti principi contabili<sup>2</sup>.

Nell'applicazione del criterio della percentuale di completamento viene suggerito di procedere per fasi, delle quali viene offerto uno sviluppo esemplificativo:

- Determinare l'ammontare dei ricavi previsti dal contratto.
- Predisporre un preventivo di costo, secondo l'iter con cui deve essere svolto il lavoro e diviso in fasi.
- Accumulare i costi consuntivi della commessa.
- Comparare i costi consuntivi con i preventivi.
- Accertare che l'accumulo dei costi nella commessa venga effettuato in modo tempestivo e coerente con l'avanzamento fisico del lavoro.
- Aggiornare periodicamente tale preventivo. L'aggiornamento del preventivo e l'accertamento della completezza dei costi relativi ad uno stato d'avanzamento comporta di correlare i costi accumulati allo stato d'avanzamento, aggiungendo i costi necessari per il completamento.
- Aggiornare i ricavi della commessa.
- Determinare lo stato d'avanzamento sulla base del metodo più appropriato per le caratteristiche delle opere e dei contratti. I metodi prescelti a seconda della tipologia del contratto (costi accumulati, ore dirette, ecc.) debbono essere applicati con costanza nel tempo.
- Accertare periodicamente se la commessa è in perdita e pertanto consentirne la rilevazione al momento in cui essa diventa evidente effettuando le necessarie stime dei costi a completamento.
- Effettuare alla chiusura della commessa tutti gli stanziamenti a fronte di oneri della commessa che si manifesteranno successivamente alla chiusura, inclusi quelli per i quali la documentazione viene ricevuta con ritardo.

L'attendibilità dei risultati dipende in gran parte dall'accuratezza con la quale viene effettuata la stima dei «costi a completamento» a tale scopo viene raccomandata l'adozione di procedure che assicurino: 1) la periodica comparazione tra

---

<sup>2</sup> Viene precisato in nota che «L'adozione del criterio della commessa completata nei casi in cui sia possibile adottare il criterio della percentuale di completamento è ritenuto strumento di politica fiscale per differire la tassazione. Tuttavia, in considerazione dell'attuale ammissibilità del criterio della commessa completata da parte della dottrina ragioneristica, non si è voluto tuttavia dare ad esso un connotato esclusivamente fiscale. Si osserva, peraltro, che la dottrina ragioneristica si sta portando verso l'eliminazione della commessa completata. A tale riguardo, si fa riferimento all'Exposure Draft 32 dello IASC, che ne propone l'eliminazione»

costi consuntivi e costi preventivi; 2) che tale comparazione venga effettuata sulla base di elementi analitici per quantità e valore; 3) che vi sia omogeneità tra gli elementi di costo inclusi nei preventivi e nei costi consuntivi; 4) che i preventivi tengano conto delle clausole revisionali contenute nel contratto con il committente, dei prevedibili effetti di aumento del costo della vita, delle clausole revisionali contenute nei contratti con i subappaltatori e fornitori.

Quest'ultima necessità (la previsione di costi e di ricavi in presenza di clausole di revisione prezzi) è sicuramente fonte di notevoli problemi: il documento li prende in esame quando afferma che le previsioni dei ricavi devono tener conto delle clausole revisionali contenute nel contratto con il committente. Le previsioni dei costi devono tener conto anche dei prevedibili effetti dell'inflazione basata su ragionevoli ipotesi di aumento del costo della vita (previsti aumenti del costo del lavoro e degli altri costi) e delle clausole revisionali contenute nei contratti con i subappaltatori e fornitori. Esistono normalmente notevoli difficoltà nel formulare tali previsioni, tranne che nel caso particolarmente favorevole nel quale le clausole di revisione prezzo convenute con il committente consentono di compensare le previsioni di aumento nei costi, inclusi gli effetti delle clausole di revisione prezzi, relative ai contratti con subappaltatori. In tale ipotesi ovviamente, si possono del tutto trascurare gli effetti dell'aumento dei prezzi.

Vi è anche la possibilità che le maggiorazioni dei corrispettivi per revisione prezzi siano previste nelle clausole contrattuali con chiaro riferimento ai termini di calcolo: in tal caso sono quantificabili con sufficiente precisione e normalmente non costituiscono oggetto di controversie.

Negli altri casi il documento non ritiene corretta l'evidenziazione di tali maggiorazioni se non limitatamente agli ammontari la cui manifestazione e quantificazione siano divenute ragionevolmente certe.

Lo stesso trattamento è previsto per le richieste di corrispettivi aggiuntivi (i cosiddetti «claims») fatte a seguito di maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente: data la possibilità del sorgere di contestazioni circa l'esistenza e l'entità di tali cause e di tali oneri, il loro inserimento tra le previsioni di componenti positivi di reddito sarebbe contrario al principio di prudenza.

Con riferimento alla rappresentazione contabile dei dati relativi alla commessa, il documento prevede l'iscrizione dei ricavi, calcolati secondo il criterio della percentuale di completamento, in un conto acceso ai componenti positivi di reddito e intitolato «ricavi di commesse a lungo termine».

I correlativi costi verranno girati a fine esercizio a conto economico: i costi relativi alla commessa per i quali il ricavo non si considera ancora maturato si considerano «sospesi» e vanno a formare il valore delle rimanenze.

A questo punto la commissione ha preso in esame una diversa impostazione del criterio della percentuale di completamento, che consiste nella valutazione delle opere eseguite, non ancor contabilizzate come ricavo, nel valore delle rimanenze, in base ai corrispettivi previsti contrattualmente ed in funzione del loro avanzamento<sup>3</sup> ed ha ritenuto che «la stretta applicazione del predetto criterio rende la rappresentazione dei valori afferenti la commessa a lungo termine distorsiva e di difficile intelligibilità. La valutazione delle opere eseguite a ricavo non consente infatti di individuare la quota dei ricavi maturati e di iscriverli direttamente tra i 'ricavi' a conto economico, secondo il principio della competenza, rilevando in contrapposizione i relativi costi con rilevanti conseguenze negative sulla rappresentazione dei valori nel conto economico».

Come precedentemente accennato, il momento più delicato e difficile dell'applicazione del metodo della percentuale di completamento consiste nella determinazione dello stato d'avanzamento raggiunto e, quindi dei lavori ancora da eseguire e dei relativi costi.

Sono molteplici i metodi utilizzati per la suddetta determinazione; fra di essi il documento prende in esame i più diffusi:

- Metodo del costo sostenuto (cost-to-cost).
- Metodo delle ore lavorate.
- Metodo delle unità consegnate.
- Metodo delle misurazioni fisiche.

Questi metodi sono ritenuti tutti accettabili nei limiti in cui consentano, nelle specifiche circostanze, una corretta e ragionevole ripartizione del margine operativo della commessa in funzione dell'attività esplicata dall'impresa nei singoli esercizi<sup>4</sup>.

Passando ad esaminare il «criterio della commessa completata» la commissione ha fatto esplicito riferimento ai principi enunciati per la valutazione delle rimanenze di magazzino, in quanto, in tal modo, i ricavi vengono contabilizzati solo quando il contratto è completato, ovvero quando le opere sono ultimate e consegnate.

---

<sup>3</sup> È questa l'impostazione prevista come «ordinaria» dalla legislazione fiscale vigente: la sua applicazione può talora comportare pericolosi sfasamenti nella determinazione della competenza economica del reddito imponibile. In un articolo recentemente apparso su il Sole 24 Ore del 20 settembre 1991, pag. 19, a firma Giorgio Musone viene dimostrato che le imprese che hanno assunto lavori in appalto con contratti di subappalto, dovendo contabilizzare i costi al momento dell'ultimazione delle prestazioni di subappalto ai sensi dell'art. 75 del T.U. delle imposte sui redditi, se valutano le rimanenze «al corrispettivo» ampliano in modo abnorme il reddito imponibile, rilevando poi una perdita al momento dell'ultimazione della prestazione.

<sup>4</sup> La commissione indica le circostanze secondo le quali si rende preferibile un metodo rispetto ad un altro così come riportato in Appendice in fondo all'articolo.

È invece oggetto di analisi l'individuazione del momento nel quale il contratto può considerarsi completato: secondo il documento esso si determina al verificarsi delle seguenti condizioni:

- 1) La costruzione del bene è stata completata ed il bene accettato dal committente<sup>5</sup>
- 2) I collaudi sono stati effettuati con esito positivo.
- 3) Eventuali costi da sostenere dopo il completamento devono essere di entità non significativa e devono essere comunque stanziati.
- 4) Gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata possono essere stimati con ragionevolezza ed è possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti.

A questo punto il documento passa ad esaminare il problema della contabilizzazione degli oneri e dei proventi finanziari nelle aziende che producono commesse a lungo termine.

La soluzione adottata dalla Commissione può essere definita, con un termine alla moda, «interlocutoria», nel senso che media varie esigenze sia di teoria che di pratica applicazione, talora fra loro contrastanti.

Viene in primo luogo introdotto il principio generale secondo il quale «i proventi e gli oneri finanziari costituiscono rispettivamente componenti positivi e negativi di reddito e vanno imputati direttamente al conto economico al momento in cui maturano o vengono sostenuti, sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento sia che venga applicato il criterio della commessa completata».

Viene subito dopo, però, ammessa una deroga «Tuttavia, se viene seguito il criterio della commessa completata, è accettabile imputare come componente del risultato della commessa, gli interessi passivi sugli ammontari presi a prestito specificatamente per la commessa, al netto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente purché vengano rispettate le condizioni elencate successivamente nel paragrafo L.IV».

La deroga, inoltre, può essere accettata anche con riguardo all'applicazione del criterio della percentuale di completamento, limitatamente al metodo del costo sostenuto («cost to cost»), in considerazione della natura particolare dell'oggetto dei contratti (opere eseguite su ordinazione) e del lungo periodo richiesto per la loro realizzazione.

---

<sup>5</sup> Qualora l'azienda abbia completato la costruzione del bene e richiesto il collaudo alla società committente ai fini dell'accettazione e tale collaudo venga procrastinato per cause non dipendenti dall'azienda costruttrice, la stessa potrà considerare il contratto come completato, purché vengano rispettate le altre condizioni ai punti 3 e 4 e la richiesta di collaudo sia appropriatamente documentata.

In tale caso, secondo il documento è possibile considerare tali interessi passivi, al netto dei proventi finanziari, come un «costo diretto» della commessa, purché si verifichino anche qui, le condizioni di cui al suddetto paragrafo L.IV e precisamente:

- 1) Trattasi di commesse con tempi di realizzazione eccedenti i dodici mesi. In altri termini, non è possibile considerare gli interessi passivi, al netto di quelli attivi sugli anticipi e sugli acconti, tra i costi della commessa, nel caso di commesse a breve termine, ossia con tempi di esecuzione inferiori ai dodici mesi.
- 2) Il costruttore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari.
- 3) L'azienda deve disporre di un sistema amministrativo che consenta di seguire i flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa.
- 4) L'azienda deve effettuare un'attendibile previsione dei capitali che verranno effettivamente presi a prestito specificatamente per l'esecuzione della commessa e il preventivo deve includere i relativi interessi che verranno effettivamente sostenuti per tali capitali. Detti ammontari devono essere determinati al netto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente per quella specifica commessa (oneri netti).
- 5) Gli interessi passivi che dovranno essere registrati tra i costi consuntivi devono essere rappresentati dagli interessi effettivamente sostenuti per i capitali effettivamente presi a prestito e capitalizzati per quella commessa determinati al netto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente per quella specifica commessa (oneri netti). Cioè, trattasi di interessi passivi relativi a capitali presi a prestito ed utilizzati per l'esecuzione della commessa. L'identificazione di tali interessi passivi deve essere effettuata su base specifica ovvero tramite la preparazione di appositi strumenti amministrativi, tra i quali i prospetti finanziari di flussi, che dimostrino che i predetti interessi passivi si riferiscono ad ammontari utilizzati per l'esecuzione della commessa e sono stati realmente sostenuti.
- 6) Sia ai fini della preparazione del preventivo che della rilevazione dei costi consuntivi non è accettabile l'utilizzo di interessi figurativi o di computo, né sono accettabili i soli interessi passivi senza tener conto dei proventi finanziari connessi agli anticipi ed agli acconti ricevuti dal committente.
- 7) Il preventivo deve essere aggiornato correntemente in modo che la revisione e gli oneri per interessi rifletta quelli che sono stati e che verranno effettivamente sostenuti per quella specifica commessa.

- 8) Nei casi in cui pur nell'intendimento di considerare i proventi e gli oneri finanziari nei risultati della commessa venga rilevata l'impossibilità pratica di allocarli su base obiettiva e con criteri di competenza alle singole commesse, si rende necessario seguire il principio generale, indicato nel precedente paragrafo L.I. (cioè proventi e oneri finanziari sono considerati «di periodo»).
- 9) Del trattamento contabile venga data menzione nelle note esplicative del bilancio.

Il documento riporta poi una considerazione che sembra quasi voler «scoraggiare» l'uso della possibilità offerta: «Va sottolineata la complessità del predetto sistema amministrativo necessario per attuare l'inclusione degli oneri finanziari tra i costi della commessa e delle difficoltà connesse alla previsione degli oneri netti che verranno realmente sostenuti. L'onerosità di tale sistema va misurata alla luce dei vantaggi, considerando che spesso il costruttore riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare rilevanti squilibri dei flussi finanziari».

L'impostazione data a questo particolare argomento dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili risulta in contrasto con il principio della indistinta allocazione delle risorse finanziarie nel sistema aziendale proprio della dottrina economico-aziendale<sup>6</sup> e ciò dipende dall'aver voluto assolutamente individuare come «costo diretto» di commessa gli oneri finanziari. Tale soluzione ha comportato una specie di «reazione a catena» che ha fatto via via allontanare la soluzione prospettata dalla visione «sistemica dell'azienda»<sup>7</sup>.

Una volta ipotizzati rapporti diretti tra singole fonti di finanziamento (debiti) produttivi di interessi passivi e singoli investimenti (le commesse) si è dovuto necessariamente instaurare rapporti altrettanto diretti fra gli usi degli eventuali margini di tesoreria e le commesse, creando una figura contabile anomala: i proventi finanziari «diretti».

La suddetta soluzione, inoltre, potrebbe risultare in contrasto con quanto previsto dal decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, portante attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria.

Esso, infatti, nel modificare l'art. 2426 del codice civile, fornisce una prima indicazione del significato attribuito al termine «costo».

---

<sup>6</sup> Sull'argomento specifico si cfr. MARIA BERGAMIN BARBATO, *Reddito imponibile e risultato economico di gestione: sancita la diversità o avvicinate le posizioni ?*, in «Rivista dei Dottori Commercialisti», n. 5/1987

<sup>7</sup> Bisogna notare che quanto sopradescritto è diverso dal fenomeno dei «costi livellati», i quali sono calcolati mediante lo scorporo degli «interessi impliciti»: con tale procedimento si attualizzano i costi alla data della valutazione. Analogamente si «scontano» anche i ricavi in relazione alla data di presunto incasso.

La definizione è contenuta nel n. 1, che riguarda le immobilizzazioni, ma poi viene estesa ad altre poste di bilancio, come ad esempio le rimanenze: se ne deduce che essa va applicata anche ai «lavori in corso», se non sono valutati sulla base dei corrispettivi. Il testo letterale è il seguente: «Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi».

L'ultima parte della norma, a nostro avviso, porta chiarezza sulla questione dell'inserimento degli interessi passivi nel costo di prodotto: viene specificatamente affermato che «con gli stessi criteri», e, quindi «per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto», possono essere aggiunti «gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione» trattasi, pertanto, di quote di costi indiretti che possono essere ripartiti sui prodotti, sulla base di coefficienti, che rispecchino in modo «ragionevole» l'importanza della fase di fabbricazione rispetto al totale fabbisogno di finanziamento aziendale.

Seguendo questo principio si sarebbero potuti raggiungere risultati analoghi, semplicemente considerando gli oneri finanziari, sì un costo «di commessa», ma un costo «indiretto», da ripartire secondo opportune basi d'imputazione, senza il bisogno di ipotizzare improbabili rapporti d'inerenza diretta tra singole fonti e singoli impieghi di capitali.

## **APPENDICE**

D.III.c. *Metodo del costo sostenuto («cost-to-cost»)*

D.III.c.1 Per determinare la percentuale di avanzamento con il metodo del costo sostenuto (cost-to-cost), i costi effettivi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi totali stimati. La percentuale viene poi applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data. I costi effettivi da utilizzare sono quelli idonei, come indicato nel successivo paragrafo D.III.c.4.

D.III.c.2 I costi ed i ricavi totali devono risultare da stime attendibili e aggiornate. L'applicazione di tale metodo necessita quali presupposti: 1) dell'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta tali stime; 2) della possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.

- D.III.c.3 L'aggiornamento delle stime può comportare una variazione dei costi e dei ricavi e, quindi, del margine operativo di commessa. L'effetto derivante dal corrente aggiornamento delle previsioni dei ricavi e dei costi è di competenza dell'esercizio in cui l'aggiornamento si verifica, come indicato nella successiva sezione D.V. di questo documento.
- D.III.c.4 I costi che devono essere presi in considerazione sono tutti quelli diretti o indiretti, idonei per misurare l'avanzamento, ossia l'attività svolta dall'azienda, come indicati nella sezione B di questo documento, tenendo in considerazione quanto segue e quanto indicato nel paragrafo D.III.c.5. Per una corretta applicazione del metodo del costo sostenuto, occorre, nel determinare la percentuale di avanzamento, escludere, ove significativi, tutti i costi la cui inclusione porterebbe ad un risultato distorto. Tipici sono i costi relativi a materiali, acquistati per l'esecuzione della commessa, ma non ancora impiegati, nonché quanto fatturato dai subappaltatori in eccedenza ai lavori da essi eseguiti. Infatti, se tali costi fossero considerati nella determinazione della percentuale di completamento, l'avanzamento dell'opera determinato con il metodo in oggetto risulterebbe proporzionalmente maggiore dell'effettivo avanzamento fisico dell'opera. Tali costi ed oneri pertanto devono essere sospesi e non dovranno essere utilizzati per la valutazione dei lavori eseguiti. Vanno invece inclusi i componenti o le parti non ancora installati prodotti dall'azienda o da terzi «ad hoc», ossia esclusivamente secondo le caratteristiche previste dai disegni tecnici della commessa. In altri termini, si rende necessario che i costi accumulati da assumere come base per la determinazione della percentuale di completamento rappresentino l'avanzamento del lavoro svolto, inteso come lavoro di costruzione eseguito (valore aggiunto).
- D.III.c.5 Nell'applicazione del metodo del costo sostenuto, ai fini del criterio della percentuale di completamento, di norma, si deve tenere conto, tra i costi, anche di quelli dei subappaltatori per il lavoro da essi già svolto, escludendo quindi gli anticipi. I contratti con i subappaltatori variano da caso a caso. Ad esempio, ai subappaltatori può essere affidato parte del lavoro tipico dell'appaltatore, ovvero del lavoro che esula da quelli che costituiscono l'attività tipica dell'appaltatore, ovvero gran parte del lavoro previsto dal contratto limitandosi l'appaltatore ad effettuare la progettazione e la supervisione dei lavori, ecc. In ogni caso, si tratta di situazioni nelle quali la

responsabilità nei confronti del committente resta all'appaltatore, il quale deve attuare tutti gli accorgimenti e controlli necessari per tutelare le proprie responsabilità. È necessario che siano operanti nel sistema contabile dell'appaltatore procedure adeguate che assicurino che tutti i costi relativi al lavoro affidato ai subappaltatori vengano appropriatamente rilevati. Se di tali costi si deve tenere conto in base allo stato di avanzamento del lavoro svolto dai subappaltatori o al completamento da parte loro di singole fasi ovvero al completamento dell'intero lavoro ad essi assegnato, dipenderà dalle varie fattispecie, dalla struttura di cui dispone l'appaltatore per verificare lo stato di avanzamento, dalla possibilità pratica di poterlo fare, ecc.

D.III.c.6 Se il sistema contabile-amministrativo è affidabile per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, se cioè vengono rispettate le condizioni e le caratteristiche trattate nelle varie sezioni del presente documento ed in particolare nelle sezioni B e D e si escludono ai fini dell'applicazione della determinazione della percentuale di completamento i materiali acquistati ma non ancora impiegati, come indicato nel precedente paragrafo D.III.c.4 e gli altri costi la cui inclusione determinerebbe un risultato distorto per mancanza, di valore aggiunto, il metodo del costo sostenuto ha rilevante validità e rappresenta altresì il metodo che deve essere usato come elemento di controllo nel caso in cui vengano adottati altri metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata.

D.III.d *Metodo delle ore lavorate*

D.III.d.1 Con il metodo delle ore lavorate, l'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste.

L'applicazione di tale metodo comporta in sintesi:

- La suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in:
  - costi previsti dei materiali e altri costi diretti (es.: assicurazioni, royalties), esclusa la mano d'opera;
  - valore aggiunto complessivo, per il residuo.
- La previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere ed il calcolo del valore aggiunto orario (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste).
- La valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data, quale somma:

- dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera);
  - del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario.
- D.III.d.2 In caso di lavorazioni affidate a terzi le ore di lavoro degli stessi possono essere assimilate alle ore di lavoro interne dell'impresa (vedasi quanto indicato nel paragrafo D.III.c.5). In alternativa, il loro costo può essere assimilato ai costi dei materiali ed altri costi diretti. La seconda alternativa risulta spesso di più facile applicazione pratica, ma presuppone, per una sua corretta applicazione, la possibilità di prevedere attendibilmente sin dall'inizio della commessa quale parte di lavoro sarà affidata a terzi.
- D.III.d.3 Per quanto concerne l'effetto delle variazioni di stime effettuate durante la vita delle commesse si fa riferimento a quanto indicato a tale proposito nella sezione D.V di questo documento.
- D.III.d.4 Il metodo delle ore lavorate è particolarmente adatto ove la componente lavoro è preminente rispetto ai materiali impiegati, quindi, nei casi in cui le lavorazioni siano significative e complesse. In conformità alle condizioni necessarie per poter applicare il criterio della percentuale di completamento, presupposto indispensabile per l'applicazione del metodo delle ore lavorate è la possibilità di formulare attendibili e aggiornate previsioni dei costi diretti e delle ore di manodopera necessari per il completamento delle commesse.
- D.III.e *Metodo delle unità consegnate*
- D.III.e.1 Oggetto di valutazione ai prezzi contrattuali sono solo le unità di prodotto consegnate (o anche solo accettate). I prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati (o accettati) sono valutati al costo di produzione e sono quindi classificati come rimanenze di magazzino.
- D.III.e.2 Tale metodo può essere applicato nel caso di lavorazioni, spesso effettuate presso i propri stabilimenti, su commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, che presenti le condizioni previste da questo documento per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento (paragrafo C.I.a) ove il flusso della produzione sia allineato al flusso delle consegne (o accettazioni) e ove i ricavi ed i costi delle singole

unità siano gli stessi o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità. Pertanto, il costo medio delle unità prodotte o il costo medio stimato per tutte le unità previste dal contratto devono essere gli stessi o sostanzialmente gli stessi e l'utilizzo dell'uno o dell'altro costo non deve produrre effetti significativamente diversi sul risultato d'esercizio.

D.III.f *Metodo delle misurazioni fisiche*

D.III.f.1 Con il metodo delle misurazioni fisiche si procede alla rilevazione delle quantità prodotte (in numero di unità prodotte, in dimensioni delle opere eseguite, in durata delle lavorazioni eseguite, ecc.) ed alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi, secondo quanto previsto nella sezione F di questo documento.

D.III.f.2 Condizione per l'applicazione di questo metodo è che nel contratto siano espressamente previsti o siano determinabili, su base obiettiva, i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nella unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

È da precisare che una corretta imputazione a ciascun esercizio del margine di commessa, presuppone che i prezzi unitari previsti contrattualmente, o altrimenti determinati, lascino ragionevolmente la stessa percentuale di margine rispetto ai costi di produzione di ciascuna opera o fase di lavorazione. Ove chiaramente manchi tale corrispondenza tra costi e prezzi unitari si rende necessario procedere ad appropriate rettifiche dei singoli prezzi, anche se espressamente indicati nel contratto, in modo da considerare il contratto come un'operazione commerciale unitaria.

D.III.f.3 L'applicazione di questo metodo comporta che i costi afferenti attività per le quali non sia specificamente previsto in contratto un prezzo vengano, a seconda dei casi, sospesi e imputati a spesa in funzione della percentuale di completamento dei lavori. I costi dei materiali acquistati e non impiegati per le opere oggetto di misurazione e valutazione devono essere sospesi e considerati come magazzino.

D.III.f.4 Il metodo delle misurazioni fisiche trova vasta applicazione tra le società di costruzione, ove spesso l'avanzamento dei lavori viene rilevato periodicamente, in contraddittorio con il committente, come base per le fatturazioni in conto (stati di avanzamento lavori), oltre che, internamente all'impresa, per fini di controllo di gestione (si-

tuazioni interne lavori). Nei casi, invece, ove la fatturazione in acconto viene effettuata al raggiungimento di determinati stadi di lavorazione e, correlativamente, i prezzi contrattuali sono determinati a forfait per l'intera opera o per ampie frazioni di essa, il metodo in questione trova scarsa applicazione per la difficoltà di determinare obiettivamente il prezzo dei singoli lavori eseguiti.

D.III.f.5 L'utilizzo di tale metodo comporta, comunque, che i risultati vengano confrontati con quelli che si ottengono con i metodi basati su valori o dati di carico ed in particolare con il metodo del costo sostenuto, come indicato nel paragrafo D.III.a.