

# Le perdite su «Lavori in corso su ordinazione» nel bilancio di esercizio

di Tiziano Sesana (\*)

**L**e perdite su «lavori in corso su ordinazione» devono essere imputate al conto economico nell'esercizio in cui sono conoscibili, in parte a diretta riduzione del valore delle rimanenze finali ed in parte ad un fondo per oneri specifico qualora le commesse vengano valutate secondo il criterio della percentuale di completamento; nel caso in cui, invece, venissero valutate secondo il criterio della commessa completata solo a diretta riduzione del valore delle rimanenze finali.

## Premesse. La valutazione dei lavori in corso su ordinazione

I lavori in corso su ordinazione si riferiscono a contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni e servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione, secondo le specifiche tecniche da questi richieste (1). I «lavori in corso su ordinazione» non devono essere confusi con i «prodotti in corso di lavorazione» (2), per i quali manca l'elemento caratterizzante dei primi, cioè un contratto che regola specificamente le caratteristiche tecniche dell'opera, del bene o del servizio richiesto dal committente (cliente). Il fattore tempo, pur significativo, non è l'elemento caratterizzante dei lavori in corso su ordinazione; conseguentemente, quanto si dirà in termini di valutazione delle rimanenze di «lavori in corso su ordinazione» e di imputazione delle perdite stimate sugli stessi è riferibile a tutti i lavori in corso su ordinazione a prescindere dal fattore tempo e cioè dalla durata (calcolata dal momento in cui si stipula il contratto - se significativo tenuto conto anche del tempo relativo alla fase pre-contrattuale - al momento in cui il contratto stesso si può ritenere adempiuto) di ciascuno di questi.

I lavori in corso su ordinazione, alla luce del dettato normativo di cui all'art. 2426, comma 1, punto 9 del c.c., devono essere valutati al minore tra il «costo di produzione», che comprende tutti i costi diretti ed indiretti sostenuti per la realizzazione della commessa (3), ed il «valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato» (4). In un punto successivo (il n. 11) del medesimo articolo del

codice civile, purtuttavia, è consentito (in quanto «possono») che i lavori in questione vengano «iscritti (e, quindi, valutati) sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza» e, quindi, in deroga a quanto prescritto al precedente punto 9, al «valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato», ovviamente rapportato allo stato avanzamento dei lavori trattandosi di opere di durata ultrannuale.

Pertanto, in concreto, i lavori in corso su ordinazione possono essere valutati secondo il criterio della commessa completata ovvero secondo il criterio della percentuale di completamento (5) ove, con il primo, il ri-

### Note:

(\*) *Culture di Metodologie e determinazioni quantitative d'azienda, Università Cattolica - Dottore Commercialista in Milano.*

(1) V. CNDC e CNR-OIC, *Principi contabili*, Doc. 23 - «Lavori in corso su ordinazione», settembre 2005, par. A.I.a.

(2) Disciplinati dal Principio contabile n. 13 - Le «rimanenze di magazzino» del luglio 2005 del CNDC e CNR-OIC, pubblicati in *Principi contabili*, Ipsoa, CD-Rom e opera a schede mobili.

(3) Per un'individuazione più precisa/analitica dei costi diretti ed indiretti che contribuiscono alla individuazione/determinazione del «costo di produzione» di una commessa si rinvia al citato Principio contabile n. 23 - «Lavori in corso su ordinazione», par. B.III.

(4) Ma, come si dirà più oltre, in ossequio al dettato di cui all'art. 2423 del c.c., che richiede una veritiera e corretta rappresentazione in bilancio della situazione patrimoniale ed economica della società.

(5) Questo criterio, ovviamente (visto che, in deroga al principio della prudenza per espressa disposizione normativa, è data facoltà di imputare all'esercizio utili non realizzati), può essere adottato esclusivamente se vengono rispettate determinate condizioni per l'individuazione delle quali si rinvia al par. C.I. del Principio contabile n. 23 - «Lavori in corso su ordinazione».

conoscimento del margine economico sulla commessa viene rinviato al momento in cui il contratto è completato (quando cioè le opere sono ultimate e consegnate (6)) e, con il secondo, il riconoscimento del margine economico avviene in funzione dell'avanzamento (7) del processo produttivo (e, quindi, in base alla percentuale di completamento o dello stato di avanzamento). L'avanzamento del processo produttivo e, quindi, la determinazione della percentuale di completamento necessaria per il riconoscimento del ricavo nell'esercizio in cui tale processo si è esplicato può avvenire sulla base di diversi metodi o parametri, quali ad esempio quello del costo sostenuto (*cost-to-cost*; che è quello ritenuto preferibile secondo i Principi contabili), delle ore lavorate, delle unità consegnate e delle misurazioni fisiche. La scelta del metodo deve essere effettuata in funzione delle caratteristiche delle opere del contratto stipulato e, come espressamente stabilito nel Principio contabile n. 23 (par. D.II.) cui si rinvia per un approfondimento sul tema, il metodo prescelto per ogni singola commessa (o, meglio, per tipologia simile di commessa) deve essere applicato con costanza nel tempo.

Con riferimento ai due predetti criteri della commessa completata e della percentuale di completamento, il relativo Principio contabile n. 23 precisa dapprima che quello della percentuale di completamento «consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'impresa in ciascun esercizio» e, quindi, è quello che «va adottato in tutti i casi in cui la sua applicazione sia tecnicamente possibile» e poi che una volta scelto il criterio della percentuale di completamento o della commessa completata «esso deve essere applicato per tutte le commesse». Conseguentemente, la coesistenza dei due criteri può realizzarsi esclusivamente nel momento in cui vi siano commesse alle quali non è applicabile il criterio della percentuale di completamento a ragione dell'assenza o del venir meno delle condizioni a questo sottese.

Per completezza si ritiene utile precisare che nello stesso senso di cui sopra in tema di valutazione dei lavori in corso su ordinazione si esprime lo IAS 11 «Commesse a lungo termine», specificamente ai paragrafi 22 e 32.

Ancora, sempre nel contesto della valutazione dei lavori in corso su ordinazione, non si può non porre in evidenza che il Comitato Esecutivo dell'OIC, nell'articolo «Ipotesi di attuazione direttive UE 2001/65 e 2003/51 con modifiche al c.c.» approvato in via definitiva il 25 ottobre 2006 e reso pubblico il 6 dicembre 2006, ha previsto, alla riformulazione dell'art. 2426, comma 1, p.to 11, del c.c. che «i lavori in corso su or-

dinazione devono essere iscritti sulla base dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza» e, quindi, non più che gli stessi «possono» essere iscritti sulla base dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza.

### L'imputazione delle perdite

Tutto ciò premesso con riferimento alla valutazione dei lavori in corso su ordinazione, potrebbe accadere che la stima dei costi complessivamente da sostenere (compresi, quindi, quelli già sostenuti) per la realizzazione di una commessa risulti superiore ai ricavi complessivi realizzabili (cioè quelli contrattualmente stabiliti incrementati da quelli ragionevolmente stimabili (8)) e, quindi, che si evidenzino una perdita. In particolare, ciò avviene quando i lavori in corso su ordinazione si valutano secondo il criterio dello stato avanzamento, che per la sua applicazione necessita della stima dei costi complessivi da sostenere per realizzare l'opera e da porre in rapporto a quelli sostenuti ai fini della determinazione della percentuale di completamento; infatti, per l'applicazione del criterio della commessa completata, nell'ipotesi in cui venga applicato non in alternativa (9) a quello della percentuale di completamento, ma per «necessità» in quanto non sono ragionevolmente stimabili i costi ancora da sostenere per realizzare la commessa (10), si determinano so-

#### Note:

(segue nota 5)

(6) Per un approfondimento in merito al tempo ed alle condizioni per le quali il bene si considera ultimato e consegnato si rinvia al par. E. del Principio contabile n. 23 «Lavori in corso su ordinazione», del CNDCe CNR-OIC del settembre 2005.

(7) Il termine «possono» di cui al n. 11 dell'art. 2426 del c.c., soddisfatte le necessarie condizioni per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, per il rispetto della clausola generale di cui all'art. 2423 del c.c., deve essere, quindi, inteso quale «dovere» e non più quale facoltà rimessa al valutatore ed espressione di una discrezionalità tecnica accettata giuridicamente.

(8) V. CNDC e CNR-OIC, *Principi contabili*, Doc. n. 23 - «Lavori in corso su ordinazione», settembre 2005, par. B.II., B.III. e H.I.b.

(9) In questo caso, ammesso dal Principio contabile nazionale, infatti, i costi complessivi per realizzare la commessa sarebbero ragionevolmente stimabili e, quindi, in ossequio al criterio di valutazione di cui all'art. 2426, comma 1, n. 9, del c.c., gli stessi devono essere stimati (in termini di valore) e posti in comparazione con i ricavi complessivi così da poter individuare l'insorgenza o meno di perdite sulla commessa da imputare all'esercizio.

(10) V. CNDC e CNR-OIC, *Principi contabili*, Doc. n. 19 - «I fondi per rischi ed oneri. Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. I debiti», maggio 2005, par. C.V. in combinazione con il par. C.VI., da cui, in sintesi, emerge che «se l'evento è probabile, ma l'ammontare dell'onere non è suscettibile di alcuna stima attendibile, ovvero se l'evento è possibile, non viene effettuato uno

(segue)

Io i costi diretti ed indiretti complessivamente già sostenuti, che per pari valore vengono rinviati, quali rimanenze finali, all'esercizio successivo. In questo caso, chiaramente, nella nota integrativa devono essere fornite adeguate informazioni sulle ragioni che hanno condotto all'utilizzo del criterio della commessa completata in luogo di quello della percentuale di completamento, nonché in merito al fatto che la realizzazione della commessa oggetto di valutazione possa condurre al sostenimento di una perdita che, purtuttavia, alla data di redazione del bilancio, non è ragionevolmente-stimabile.

In ossequio al principio della prudenza di cui all'art. 2423 *bis* del c.c. la predetta perdita deve essere integralmente imputata al conto economico nell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza (11).

Nonostante il procedimento da seguire per rilevare la perdita stimata su lavori in corso su ordinazione possa sembrare intuitivo ciò non è affatto tale in quanto lo stesso presenta la peculiarità che se la perdita non viene adeguatamente «considerata» nelle sue componenti nel contesto del criterio di valutazione adottato non solo si è in presenza della redazione di un bilancio di esercizio non chiaro, ma anche non corretto.

Per meglio comprendere il comportamento da tenere in ipotesi di perdite stimate su lavori in corso su ordinazione ai fini della redazione di un bilancio di esercizio chiaro, veritiero e corretto torna utile un'esemplificazione pratica.

Si ipotizzi che un'impresa abbia stipulato un contratto per la costruzione di un impianto secondo specifiche caratteristiche tecniche indicate dal committente, che per la costruzione del predetto impianto siano necessari due anni di tempo e che il prezzo base stabilito contrattualmente sia pari a 2000.

Si ipotizzi, poi, che nel primo anno di esecuzione dei lavori di costruzione dell'impianto in questione siano stati sostenuti costi diretti ed indiretti per 600 e che, ragionevolmente, per completare il lavoro si debbano ancora sostenere costi per 1500 e, quindi, che i costi totali stimati (pari a 2100, cioè 600 + 1500) eccedano il prezzo base contrattualmente stabilito di 2000 (assente, ogni altra tipologia, anche solo stimabile, di ricavo) evidenziando una perdita di 100.

Tale perdita, indipendentemente dal criterio di valutazione adottato, dovrà essere integralmente imputata al conto economico nell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza e cioè:

1) in sede di valutazione delle rimanenze dei lavori in corso in conformità al dettato normativo della

valutazione delle rimanenze di cui all'art. 2426, comma 1, n. 9, del c.c., che prevede l'iscrizione in bilancio delle stesse al minore (12) tra il costo di produzione ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; con riferimento ai lavori in corso su ordinazione il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è pari al ricavo base contrattualmente stabilito (nel caso di specie pari a 2000) al netto dei costi stimati ancora da sostenere (nel caso di specie pari a 1500) qualora si provveda alla valutazione dei lavori in corso su ordinazione secondo il criterio della commessa completata ed alla quota di ricavo base contrattualmente stabilito determinata in funzione della percentuale di completamento qualora si provveda alla valutazione secondo il criterio dello stato di avanzamento;

2) nonché, per quanto allo stesso non imputata in quella sede (cioè in sede di valutazione delle rimanenze dei lavori in corso ed in particolare qualora si applicasse il criterio della percentuale di completamento), in ossequio al principio della prudenza, attraverso l'appostazione di uno specifico fondo per oneri.

### L'appostazione di uno specifico fondo per oneri

Con l'apposizione di uno specifico fondo per oneri, si realizza l'integrazione della perdita imputata per competenza in applicazione del criterio della percentuale di completamento. Questo criterio, se da un lato ha il pregio di imputare all'esercizio i margini economici positivi in proporzione ai lavori eseguiti, dall'altro ha il «difetto» di non imputare integralmente (e, quindi, solo parzialmente) all'esercizio di competenza le perdite stimate ed è per tale ragione che per la differenza di perdite non imputate all'esercizio in sede di valutazione dei lavori in corso su ordinazione secondo il criterio della per-

#### Note:

(segue nota 10)

stanziamento in bilancio, ma si evidenzierà nella nota integrativa ogni informazione utile affinché il lettore possa avere i chiarimenti essenziali per la comprensione della situazione e valutare gli eventuali riflessi sul bilancio e sull'andamento dell'impresa».

(11) Nello stesso senso lo IAS 11 «Commesse a lungo termine», par. 36, ove testualmente: «Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo».

(12) In presenza di perdite stimate la deroga a questo criterio prevista al punto 11) dello stesso art. 2426 c.c., che consente di iscrivere in bilancio i lavori in corso al valore di realizzazione desumibile dal mercato anche se superiore (non minore) al costo di produzione, a nulla rileva.

centuale di completamento si rende necessaria (rispettando così anche il principio della prudenza e non solo quello della competenza) l'appostazione di un fondo per oneri.

Il Principio contabile n. 23 «Lavori in corso su ordinazione» specifica chiaramente (al par. E.I.a.) che quando si applica il criterio della commessa completata e, quindi, si procede alla valutazione dei lavori in corso «al minore tra costo e mercato» (quest'ultimo, come detto, pari al ricavo base contrattualmente stabilito al netto dei costi stimati ancora

**Qualora i lavori in corso su ordinazione vengano valutati applicando il criterio della percentuale di completamento le perdite presunte non possono che essere imputate al conto economico in parte in sede di valutazione ed in parte (quale integrazione) attraverso l'appostazione di un fondo per oneri.**

da sostenere; nella nostra esemplificazione pari a 500, cioè 2000 - 1500) nel caso di previsione di perdite «il valore delle opere eseguite va (in realtà «è» visto che si valuta al «mercato» in quanto minore del «costo») ridotto dell'intero ammontare dell'eventuale perdita prevista sulla «commessa». Con riferimento al criterio della percentuale di completamento lo stesso Principio contabile n. 23 precisa (al par.

D.I.b., p.to 8), nel contesto delle implicazioni ai fini della rappresentazione in bilancio dell'applicazione del predetto criterio, che «gli accantonamenti per oneri da sostenere (13) a fronte di perdite prevedibili vengono rilevati al passivo tra i Fondi per rischi ed oneri». Da ciò l'indicazione dell'alternativa espressa con la congiunzione disgiuntiva-esclusiva «o» e la locuzione «a seconda dei casi» nel Principio contabile n. 23 ove viene specificamente (al par. H.) trattato delle perdite prevedibili per il completamento di una commessa.

Pertanto, l'imputazione delle perdite presunte a diretta riduzione del valore dei lavori in corso ovvero ad un fondo per oneri dipende dal criterio di valutazione seguito, è in funzione di questo, e non è espressione di una mera alternativa la cui scelta è indipendente dal criterio di valutazione seguito.

In altri termini e per meglio chiarire questa complessa disciplina, qualora i lavori in corso su ordinazione vengano valutati applicando il criterio della percentuale di completamento le perdite presunte non possono che essere imputate al conto economico in parte in sede di valutazione ed in parte (quale

integrazione) attraverso l'appostazione di un fondo per oneri; applicando tale criterio, pertanto, le perdite presunte non vengono integralmente imputate a diretta riduzione del valore delle rimanenze finali dei lavori in corso, ma in parte accantonate in un fondo per oneri.

In relazione a quanto sopra non si può non sottolineare che in dottrina, talvolta, erroneamente si rileva l'imputazione delle perdite presunte integralmente a diretta riduzione del valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione anche quando viene applicato il criterio della percentuale di completamento. In ogni caso, l'imputazione delle perdite presunte, per quanto non imputate a diretta riduzione delle rimanenze finali in sede di valutazione delle stesse, ad un fondo per oneri costituisce comportamento che rappresenta meglio la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa: si tratta pur sempre di stime di costi che negli esercizi futuri non troveranno adeguata copertura nei correlati ricavi e che sono stati imputati all'esercizio in corso in ossequio al principio della prudenza. Peraltro, potrebbe anche accadere che si sia addirittura «obbligati» a seguire questo comportamento: si pensi al caso in cui il valore delle rimanenze finali sia inferiore al valore della perdita da imputare all'esercizio e, quindi, il primo non sia sufficientemente capiente per «assorbire», attraverso una sua riduzione diretta, il secondo; il valore delle rimanenze finali di beni, infatti, si sottolinea, non può mai assumere valori negativi.

Tornando all'esempio, le rimanenze dei lavori in corso valutate secondo il criterio della percentuale di completamento o dello stato avanzamento verrebbero, conseguentemente, iscritte in bilancio per 571 (cioè al prezzo base contrattualmente stabilito di 2000 moltiplicato per la percentuale di completamento determinata su un totale costi di 2100 pari a circa il 28,57% - frutto del rapporto tra i costi soste-

#### Nota:

(13) Si sottolinea «da sostenere», quindi riferibili a quelle perdite non già imputate al conto economico in sede di valutazione dei lavori in corso su ordinazione avuto riguardo agli «oneri» già sostenuti; infatti, i costi di competenza dell'esercizio, che sono già stati sostenuti, sono più elevati dei componenti positivi di reddito espressi dalle rimanenze finali di lavori in corso (la differenza tra questi due valori è espressione della quota di perdite stimate imputate all'esercizio); ciò che deve ancora essere oggetto di imputazione in ossequio al principio della prudenza, sono le perdite espressione della stima degli «oneri (ancora) da sostenere» e che negli esercizi futuri non troveranno copertura nei ricavi vuoi da valutazione e, quindi, espressi dalle rimanenze finali, vuoi da realizzare.

nuti di 600 e il totale costi stimati di 2100) a fronte di costi sostenuti per 600 e, quindi, imputando all'esercizio una perdita di 29 commisurata allo stato avanzamento dei lavori.

Poiché la perdita da imputare (complessivamente) all'esercizio è pari a 100 e, come detto, in sede di valutazione delle rimanenze verrebbe imputata solo per 29 (in proporzione all'avanzamento dei lavori), la differenza di 71 (100 - 29) deve necessariamente essere imputata ad uno specifico «Fondo per oneri» (14) da appostare al passivo dello stato patrimoniale (15). Nella nota integrativa si dovrà, poi, per maggior chiarezza, evidenziare la correlazione tra il valore delle rimanenze, iscritte all'attivo dello stato patrimoniale nella voce «3) lavori in corso su ordinazione» delle «Rimanenze», il fondo per oneri in questione, iscritto al passivo dello stato patrimoniale nella voce «3) Altri» dei «Fondi per rischi e oneri», e la perdita complessivamente stimata, imputata nel conto economico dell'esercizio in parte nella voce «3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione» del «Valore della produzione» ed in parte nella voce «13) Altri accantonamenti» del «Costo della produzione».

### La classificazione del «Fondo per oneri»

Con riferimento alla classificazione del «Fondo per oneri» in questione preme precisare che non è tecnicamente e giuridicamente condivisibile una sua imputazione/classificazione a riduzione del valore dei «Lavori in corso su ordinazione» iscritto all'attivo dello stato patrimoniale in luogo della sua iscrizione al passivo tra i «Fondi per rischi e oneri». I «Fondi per oneri» non sono (per loro natura tecnica e giuridica) fondi rettificativi degli elementi dell'attivo ed in quanto tali devono essere iscritti al passivo dello stato patrimoniale. Giova rammentare che la IV Direttiva CEE, all'art. 20, comma 3, chiaramente prescrive (senza eccezioni consentite, né opzioni di rinvio al legislatore nazionale) che «gli accantonamenti per rischi ed oneri non possono avere la funzione di correggere i valori degli elementi dell'attivo» e, quindi, che i correlati fondi per rischi e oneri non sono fondi rettificativi degli elementi dell'attivo patrimoniale.

La classificazione del «Fondo per oneri» espressione delle perdite stimate sui lavori in corso su ordinazione a riduzione del valore degli stessi iscritto all'attivo patrimoniale condurrebbe ad un'assenza di chiarezza ed intelligibilità del bilancio ed all'evidenza di una non corretta applicazione del Principio contabile di riferimento (il n. 23) che prevede due alternative tecniche di rilevazione delle perdite stimate su commessa nell'esercizio in cui divengono conoscibili: cioè l'indiretta imputazione delle perdi-

te stimate attraverso l'appostazione di un fondo per oneri e la diretta imputazione delle stesse a riduzione del valore delle rimanenze finali di lavori in corso e ciò a seconda, rispettivamente, che i lavori in corso su ordinazione si valutino secondo il criterio dello stato avanzamento lavori e

quello della commessa completata. È intuitivo che un mix delle due tecniche di rilevazione, che si realizzerebbe con l'imputazione indiretta delle perdite stimate ad un fondo per oneri che, poi, viene classificato/imputato a riduzione dei lavori in corso su ordinazione iscritti all'attivo dello stato patrimoniale (facendogli assumere, *contra-legem*, la connotazione di fondo rettificativo di una posta dell'attivo patrimoniale), contravviene a questo tassativo dettato del Principio contabile.

### L'utilizzo del «Fondo per oneri»

Al completamento della commessa, divenuta certa la perdita, il fondo accantonato nell'esercizio o esercizi precedenti verrà utilizzato per coprire la predetta perdita concretamente realizzata. Ovviamente le stime che hanno condotto all'appostazione del fondo potrebbero, pur nella loro correttezza metodologica

**Al completamento della commessa, divenuta certa la perdita, il fondo accantonato nell'esercizio o esercizi precedenti verrà utilizzato per coprire la predetta perdita concretamente realizzata.**

#### Note:

(14) Ovviamente, in ogni esercizio in cui la commessa è ancora in corso, l'entità del «Fondo per oneri» dovrà essere «monitorata» per adeguarla in funzione delle perdite sulla stessa di anno in anno stimabili.

(15) Le rilevazioni contabili da effettuare in presenza di perdite stimate sui lavori in corso su ordinazione e nel caso in cui questi vengono valutati applicando il criterio della percentuale di completamento saranno due: la prima per la valutazione delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione che presenterà in dare il conto «Lavori in corso su ordinazione» ed in avere il conto «Lavori in corso su ordinazione c/rimanenze finali» (nel caso di specie, per 571) e la seconda per l'imputazione all'esercizio delle ulteriori perdite stimate che presenterà in dare il conto «Accantonamento per perdita su commessa» ed in avere il conto «Fondo per copertura perdita su commessa» (nel caso di specie, per 71).

Nel caso di valutazione dei lavori in corso applicando il criterio della commessa completata (che, come detto, non prevede l'appostazione di un fondo per oneri in presenza di perdite stimate) la rilevazione contabile da effettuare sarebbe solo la prima delle due indicate e per un valore pari al costo di produzione al netto delle perdite presunte (nella nostra esemplificazione per 500, pari a 600 - 100).

e di calcolo alla luce dei fatti all'epoca conoscibili, rivelarsi non coerenti con la realtà fattuale e, quindi, risultare inferiori o superiori a questa.

Nel primo caso, il fondo verrà utilizzato integralmente ed il differenziale di perdita realizzato e non coperto dal fondo risulterà imputato all'esercizio di completamento della commessa nel contesto della rilevazione dei diversi (per natura) costi sostenuti per portare a termine i lavori.

Nel secondo caso, l'eccedenza del fondo costituirà una sopravvenienza attiva, da classificare/imputare nel conto economico nella voce «Altri ricavi e proventi» del «Valore della produzione» e non tra i «Proventi straordinari» in quanto non è espressione di errori di valutazione, ma del normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi (16). Si precisa che l'utilizzo del fondo per oneri in questione, non trovando una correlazione diretta con uno specifico costo a fronte del quale è stato appostato (i costi per la realizzazione della commessa sono, infatti, di natura diversa e, quindi, rappresentati in poste diverse nel conto economico del bilancio di esercizio, nonché vengono sostenuti in più di un esercizio), non può che essere iscritto quale componente positivo nel «Valore della produzione»

del conto economico (tra gli «Altri ricavi e proventi») e, quindi, costituire solo indirettamente elemento rettificativo dei costi sostenuti per la realizzazione della commessa (17).

#### Note:

(16) Sul tema il rinvio è al Principio contabile n. 29 «Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinari, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio», del CNDCE CNR-OIC del luglio 2005, par. B.

(17) La rilevazione contabile pertinente l'utilizzo del «Fondo per oneri» a suo tempo appostato in bilancio per la copertura delle perdite complessivamente realizzate al termine dei lavori presenterà in dare il conto «Fondo per copertura perdita su commessa» ed in avere il conto «Utilizzo fondo per copertura perdita su commessa» (nel caso di specie, per 71).

Nel caso, poi, in cui le perdite stimate (100) dovessero risultare superiori a quelle concretamente realizzate (ipotizziamo pari a 79 e, quindi, le prime superiori alle seconde per 21, da cui consegue che, nel caso di specie, i costi complessivamente sostenuti sarebbero pari a 1479 rispetto a quelli in precedenza stimati di 1500) la rilevazione contabile da effettuare presenterà in dare il conto «Fondo per copertura perdita su commessa» (nel caso di specie per 71) ed in avere i conti «Utilizzo fondo per copertura perdita su commessa» (nel caso di specie per 50) e «Sopravvenienza attiva» (nel caso di specie per 21).

## LIBRI

### Principi contabili internazionali

#### Casi risolti

Marco Allegrini - Alberto Quagli - Stefano Zattarin

Il volume raccoglie **un centinaio di casi pratici** relativi all'applicazione dei **Principi contabili internazionali IAS/IFRS** e aventi ad oggetto le tematiche più particolari ed innovative per il contesto italiano.

I casi sono raggruppati per capitoli, ciascuno dei quali è dedicato ad un'area particolare del bilancio. Per ogni caso è descritto il **problema**, indicato sinteticamente lo **standard internazionale** al quale fare riferimento e quindi è presentata la **soluzione**, nei suoi riflessi di valutazione e rappresentazione contabile.

I casi affrontati riguardano sia **situazioni di transizione** (first time adoption), in cui per la prima volta si devono applicare gli IAS/IFRS, sia **applicazioni «a regime»** dei Principi contabili internazionali.

Per le sue caratteristiche il volume si presta alla lettura sia da parte degli opera-

tori aziendali sia dei professionisti già coinvolti nell'applicazione delle regole contabili internazionali o semplicemente interessati ad essi.

#### Collana Casi e Soluzioni

1 edizione

IPSOA 2006 - Prezzo € 36,00

#### Per informazioni

- **Servizio Informazioni Commerciali**  
[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)  
Tel. 02.82476794 – Fax 02.82476403
- **Agente Ipsoa di zona**  
[www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie)
- **[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)**

