

LAVORI SU ORDINAZIONE

ASPETTI GENERALI

Beni e servizi da produrre su specifica indicazione del committente sulla base di uno specifico contratto.

I lavori in corso su ordinazione (o commesse) sono trattate nell'IFRS 15 "Ricavi provenienti da contratti con i clienti", che ha sostituito lo IAS 11 che trattava in modo specifico l'argomento.

Secondo l'IFRS 15 l'impresa deve rilevare i ricavi quando (o man mano che) adempie l'obbligazione di fare trasferendo al cliente il bene o servizio (ossia l'attività) promesso.

L'attività è trasferita quando (o man mano che) il cliente ne acquisisce il controllo.

I ricavi possono essere riconosciuti progressivamente nel tempo (over time) al sussistere di una delle tre seguenti situazioni:.

- 1) il cliente riceve o trae beneficio da un bene o da un servizio nel momento in cui viene erogato (ad es. servizi ripetitivi → consulenze, elaborazione dati, servizi di pulizia, ecc.);**

- 2) il cliente ottiene il controllo del bene o servizio man mano che lo stesso è realizzato (ad es. costruzione di un edificio su un terreno del cliente, manutenzioni incrementative e ampliamenti di edifici del cliente, ecc.);**

3) i beni e i servizi hanno un uso non alternativo per l'impresa e l'azienda che vende ha maturato il diritto al pagamento del lavoro svolto fino al momento della misurazione (ad es. realizzazione di un bene con caratteristiche specifiche indicate dal cliente, per il quale l'impresa ha diritto al compenso per il lavoro svolto anche se il contratto sia interrotto anticipatamente dal cliente).

In pratica, si tratta del metodo della % di completamento, in cui i ricavi sono attribuiti in base all'avanzamento nell'adempimento delle obbligazioni.

In assenza di una delle 3 precedenti condizioni il ricavo deve essere riconosciuto nell'esercizio in cui si verifica il trasferimento del controllo (riconoscimento del ricavo in un determinato momento → at a point in time).

Per ridurre il rischio (mancato incasso dal committente) e per fronteggiare il fabbisogno finanziario, sono richiesti al committente (cliente) anticipi (prima dell'inizio della produzione) e acconti (durante la lavorazione a stati di avanzamento lavori → SAL).

Ritenute a garanzia → trattenute eseguite dal committente al pagamento dei SAL. Tali importi rappresentano crediti che verranno incassati a fine lavori.

RICAVI DI COMMESSA

- **corrispettivi pattuiti;**
- **revisione prezzi;**
- **rettifiche per prestazioni aggiuntive (varianti);**
- **incentivi per il raggiungimento di determinati obiettivi**

COSTI DI COMMESSA

***Diretti* → es. materiali; MOD; costi dei subappaltatori; costi trasferimento impianti al cantiere; costi impianto e smobilizzo cantiere; amm.ti macchinari ad uso specifico; costi di progettazione specifica.**

***Indiretti* → es. costi di progettazione comuni; costi generali di produzione; costi di assicurazione.**

METODO DELLA % DI COMPLETAMENTO

I ricavi e il margine di commessa si riconoscono in base all'avanzamento dei lavori.

METODI PER LA VALUTAZIONE DEI PROGRESSO NELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE (% DI COMPLETAMENTO)

Metodi basati sugli output

Si basano sulle valutazioni dirette del valore che hanno per il cliente i beni o servizi trasferiti fino alla data considerata (ad es. numero di unità prodotte o consegnate sul totale da produrre o consegnare, misurazioni fisiche).

Metodi basati sugli input

Si basano sugli sforzi o sugli input impiegati dall'impresa per adempiere l'obbligazione di fare (per esempio, le ore di lavoro dedicate, i costi sostenuti, il tempo trascorso o le ore-macchina utilizzate), rispetto al totale degli input previsti per l'adempimento dell'obbligazione.

Particolarmente utilizzato è il metodo del costo sostenuto (cost to cost).

METODO COST TO COST

costi sostenuti

**% avanz.:-----
preventivo aggiornato costi totali**

I costi sostenuti sono quelli di utilizzazione → va escluso il costo dei materiali a piè d'opera (consumo materie = rim. iniz. + acquisti – rim. fin.).

Il preventivo dei costi deve essere aggiornato per tener conto di eventuali modifiche.

La % di avanzamento va applicata al totale ricavi pattuiti (tenendo conto di eventuali modifiche) per ottenere il valore dei ricavi maturati.

ESEMPIO METODO % DI COMPLETAMENTO

**Ricavi pattuiti: 11.000; durata: 3 anni;
preventivo costi: 10.000.**

1° esercizio

**Costi sostenuti: 3.700; fatturazioni
acconti su SAL: 2.200**

% avanzamento: $3.700/10.000 = 37\%$

Ricavi di commessa maturati: $11.000 \times 37\% = 4.070$

Attività derivanti dalla commessa: $4.070 - 2.200 = 1.870$

**N.B. Attività derivanti dalla commessa →
corrispettivi maturati – importi fatturati
(ottenuti).**

RILEVAZIONI P.D. ANNO 1

Fatturazione e incasso acconto su SAL:

Clienti			
a Committenti c/acconti			2.200
Banca c/c	a	Clienti	2.200

Rilevazioni al 31/12:

Diversi a Ricavi commessa		4.070
Committenti c/acconti	2.200	
Attività lavori su ord.	1.870	

Conto Economico

Costi commessa	Ricavi commessa
3.700	4.070

Margine lordo 1° esercizio: $4.070 - 3.700 = 370$ (37% di 1.000)

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord. 1.870	
--	--

2° esercizio

**Costi sostenuti: 4.200; fatturazione
acconti su SAL: 4.400.**

% avanz.: $(3.700 + 4.200)/10.000 = 79\%$

**Ricavi di commessa maturati (cumulati):
 $11.000 \times 79\% = 8.690$**

**Ricavi di commessa maturati 2° anno:
 $8.690 - 4.070 = 4.620$**

Attività derivanti dalla commessa: $4.620 - 4.400 = 220$

RILEVAZIONI P.D. ANNO 2

Fatturazione e incasso acconto su SAL:

Clienti		
a Committenti c/acconti		4.400
Banca c/c	a	Clienti
		4.400

Rilevazioni al 31/12:

Diversi a Ricavi commessa		4.620
Committenti c/acconti	4.400	
Attività lavori su ord.	220	

Conto Economico

Costi commessa	Ricavi commessa
4.200	4.620

Margine lordo 2° esercizio: $4.620 - 4.200 = 420$ (42% di 1.000)

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord.	
--------------------------------	--

2.090

(1.870 + 220)

3° esercizio

Costi sostenuti: 2.100; ultimazione e consegna commessa

Ricavo lavori completati: 11.000

**Importo fatturato nel 3° anno: 4.400
(11.000 - 2.200 - 4.400)**

**Ricavi di commessa maturati 3° anno:
 $11.000 - 4.070 - 4.620 = 2.310$**

RILEVAZIONI P.D. ANNO 3

Fattura finale:

Clienti	a	Diversi		4.400
	a	Ricavi commessa	2.310	
	a	Attività lavori su ord.	2.090	
<hr/>				
Banca c/c	a	Clienti		4.400

Conto Economico

Costi commessa	Ricavi commessa
2.100	2.310

Margine lordo 3° esercizio: $2.310 - 2.100 = 210$ (21% di 1.000)

N.B. Se gli importi fatturati dovessero risultare maggiori dei ricavi maturati, la differenza esprime una passività derivante dal contratto.

Esempio

**Ricavi pattuiti: 11.000; durata: 3 anni;
preventivo costi: 10.000.**

1° esercizio

**Costi sostenuti: 3.700; fatturazioni
acconti: 5.000**

% avanzamento: $3.700/10.000 = 37\%$

Ricavi di commessa maturati: $11.000 \times 37\% = 4.070$

Passività derivanti dalla commessa: $5.000 - 4.070 = 930$

RILEVAZIONI P.D.

Fatturazione e incasso acconto

Clienti			
a Committenti c/acconti			5.000
Banca c/c	a	Clienti	5.000

Rilevazioni al 31/12:

Committenti c/acconti			
a Diversi			5.000
a Ricavi commessa	4.070		
a Passività lavori su ord.	930		

Conto Economico

Costi commessa 3.700	Ricavi commessa 4.070
---------------------------------------	--

Margine lordo 1° esercizio: $4.070 - 3.700 = 370$ (37% di 1.000)

Stato Patrimoniale

	Passività lavori su ord. 930
--	---

AGGIORNAMENTO DELLE STIME

Può comportare variazioni dei costi e dei ricavi e quindi del margine di commessa.

Gli effetti della variazione (positivi o negativi) sono attribuiti per intero all'esercizio in cui l'aggiornamento si verifica.

Operativamente:

$$\% = \frac{\text{Costi sostenuti}}{\text{costi totali da preventivo aggiornati}}.$$

da applicare al valore totale dei ricavi previsti aggiornati.

ESEMPIO AGGIORNAMENTO DELLE STIME

**Ricavi pattuiti: 12.000; durata: 3 anni;
costi totali previsti: 10.000; margine lordo
previsto: 2.000**

1° anno → costi sostenuti 4.000

% avanzamento: $4.000/10.000 = 40\%$

Ricavi commessa: $12.000 \times 40\% = 4.800$

Margine lordo 1° esercizio: $4.800 - 4.000 = 800$ (pari al 40% di 2.000)

**2° anno → costi sostenuti 6.000;
variazioni preventivi: costi +1.000; ricavi +
500**

**Nuovo margine lordo previsto: 1.500 →
riduzione**

% avanz.: $(4.000 + 6.000)/11.000 = 90,91\%$

Ricavi commessa (cumulati): $12.500 \times 90,91\% = 11.364$

Ricavi commessa 2° anno: $11.364 - 4.800 = 6.564$

Margine lordo 2° esercizio: $6.564 - 6.000 = 564$

Al 1° esercizio si è attribuito un margine lordo (pari a 800) superiore a quello che sarebbe stato attribuito in base ai preventivi aggiornati.

Infatti, se i dati aggiornati fossero stati utilizzati sin dal 1° esercizio i risultati sarebbe stati:

% avanzamento: $4.000/11.000 = 36,36\%$

Ricavi commessa: $12.500 \times 36,36\% = 4.545$

Margine lordo: $4.545 - 4.000 = 545$

Il recupero del maggior margine attribuito al 1° esercizio avviene interamente al 2° anno.

Infatti:

Margini attribuiti (1° e 2° anno): $800+564 = 1.364$ (pari al 90,91% del nuovo margine)

$1.500 \times 90,91\% = 1.364$

3° anno → costi sostenuti 1.000; ultimazione e consegna commessa

Ricavi commessa 3° anno: $12.500 - 4.800 - 6.564 = 1.136$

Margine lordo 3° esercizio: $1.136 - 1.000 = 136$

COMMESSE IN PERDITA

Se durante l'esecuzione dei lavori ci si rende conto che la commessa produrrà una perdita, occorrerà imputare la stessa immediatamente → principio della prudenza.

L'argomento non è trattato dall'IFRS 15, e dunque dovrebbe applicarsi la disciplina prevista dallo IAS 37 (accantonamenti) per i contratti onerosi (contratti in cui i costi superano i ricavi).

Si continua ad applicare il metodo della % di completamento e la perdita di commessa viene rilevata come accantonamento ad un fondo del passivo.

ESEMPIO COMMESSE IN PERDITA

Ricavi pattuiti: 1.200; tempo di esecuzione: 3 anni; costi previsti: 1.000.

1° esercizio → costi sostenuti: 250;

% avanzamento: $250/1.000 = 25\%$

Ricavi maturati: $1.200 \times 25\% = 300$

Rilevazioni al 31/12:

Attività lavori su ord. a Ricavi commessa	300
--	-----

Conto Economico

Costi commessa 250	Ricavi commessa 300
-----------------------	------------------------

Margine lordo 1° esercizio: $300 - 250 = 50$
(25% di 200)

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord. 300	
--------------------------------	--

2° esercizio → costi sostenuti: 650;
maggiori costi previsti: 500; costi totali
aggiornati: 1.500; perdita prevista: 300.

% avanzamento: $(250 + 650)/1.500 = 60\%$

Ricavi maturati (cumulati): $1.200 \times 60\% = 720$

Ricavi 2° anno: $720 - 300 = 420$

Margine lordo 2°anno: $420 - 650 = - 230$

Accantonamento per perdita: 300 (perdita di commessa) + 50 (recupero margine positivo inesistente 1° anno) - 230 (margine lordo negativo compreso nel Conto Economico del 2° anno) = 120

Rilevazioni al 31/12:

Attività lavori su ord. a Ricavi commessa	420
Acc.to perdita su comm. a F.do perdite su comm.	120

Conto Economico

Costi commessa 650	Ricavi commessa 420
Acc.to perd. comm. 120	

Perdita 2° esercizio: $420 - 650 - 120 = - 350$

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord. 720 (300 + 420)	F.do perdite su commesse 120
--	---

**3° anno → costi sostenuti 600;
ultimazione e consegna commessa**

**Ricavi commessa 3° anno: 1.200 – 300 –
420 = 480**

**Margine lordo 3° esercizio: 480 – 600 =
- 120**

**Tale margine lordo è neutralizzato
dall'utilizzo del F.do perdite su
commesse.**

Rilevazioni fatturazione lavori:

Clients	a	Diversi		1.200
	a	Attività lav. su ord.	720	
	a	Ricavi commessa	480	
<hr/>				
Banca c/c	a	Clients		1.200
<hr/>				
F.do perdite su comm.	a	Altri proventi		120

Conto Economico

Costi commessa 600	Ricavi commessa 480 Altri proventi 120
-------------------------------------	---

Margine 3° esercizio: $480 + 120 - 600 = 0$

IMPOSSIBILITÀ DI DETERMINARE IN MODO ATTENDIBILE IL PPROGRESSO NELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE

Quando non risulta possibile misurare ragionevolmente il progresso nell'adempimento dell'obbligazione (performance obligation) e il suo risultato, i ricavi vengono imputati per un importo pari ai costi sostenuti (se si può stimare in modo attendibile la loro copertura), in modo da rinviare l'evidenziazione del margine positivo fino a quando permangono le condizioni di incertezza.

Si tratta, in pratica, di quello che i principi contabili nazionali chiamano “metodo della commessa completata”.

ESEMPIO METODO COMMESSA COMPLETATA

**Ricavi pattuiti: 11.000; durata: 3 anni;
preventivo costi: 10.000; inattendibilità
misurazione progressi adempimento.**

1° esercizio

**Costi sostenuti: 3.700; fatturazione
acconti: 2.200**

Ricavi di commessa 1° anno: 3.700

Conto Economico

Costi commessa	Ricavi commessa
3.700	3.700

Margine lordo 1°anno: $3.700 - 3.700 = 0$

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord.	
1.500	

2° esercizio

**Costi sostenuti: 4.200; fatturazioni
acconti: 4.400**

Ricavi di commessa 2° anno: 4.200

Conto Economico

Costi commessa 4.200	Ricavi commessa 4.200
---------------------------------------	--

Margine lordo 2° anno: $4.200 - 4.200 = 0$

Stato Patrimoniale

Attività lavori su ord. 1.300 (1.500 – 200)	
--	--

3° esercizio

Costi sostenuti: 2.100; ultimazione e consegna commessa

Ricavi di commessa 3° anno: 11.000 – 3.700 – 4.200 = 3.100

Conto Economico

Costi commessa 2.100	Ricavi commessa 3.100
---------------------------------------	--

Margine lordo 3° anno: 3.100- 2.100 = 1.000