



## Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista

Perugia, 29 settembre 2016

# Le rimanenze finali

**Prof. Luca Bartocci**  
**Dipartimento di Economia**  
[luca.bartocci@unipg.it](mailto:luca.bartocci@unipg.it)

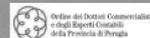
0

## LE RIMANENZE FINALI - Definizione

- **Le rimanenze di magazzino includono i beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività dell'impresa**
- **Generalmente comprendono le seguenti classi:**
  - **merci (prodotti acquistati per la rivendita)**
  - **materie prime (fattori acquistati per la trasformazione)**
  - **materiali di consumo e materiali accessori**
  - **semilavorati**
  - **prodotti in corso di lavorazione**
  - **prodotti finiti (manufatti dall'impresa)**



1



## OIC 13 (p.ti 16-17) – Rilevazione iniziale

16. Normalmente i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si *verifica* il passaggio del titolo di proprietà. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni (ad esempio, vendita con riserva di proprietà).
17. Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale, e non solo formale, ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili.



## Normativa civilistica (art. 2424 c.c.) Rappresentazione in bilancio

### Stato Patrimoniale - Attivo

- **C) Attivo circolante:**
  - **I - Rimanenze:**
    - **1) Materie prime, sussidiarie e di consumo**
    - **2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati**
    - **3) Lavori in corso su ordinazione** RINVIO
    - **4) Prodotti finiti e merci**
    - **5) Acconti**



## Normativa civilistica (art. 2425 c.c.) Rappresentazione in bilancio

### Conto economico

- **A) Valore della produzione**
  - 2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
- **B) Costi della produzione**
  - 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci



## Normativa civilistica (art. 2426 c.c.) - Valutazione

- **“Le rimanenze, ... sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi”**

*NB: Nel costo d'acquisto si computano anche i costi accessori*

- **Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.**



## Normativa civilistica (art. 2426 c.c.) - Valutazione

- “Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli “primo entrato, primo uscito” o “ultimo entrato, primo uscito”; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell’esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa”.
- “Le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell’attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all’attivo di bilancio, sempre che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione”



## OIC 13 – Valutazione

- **Le rimanenze di magazzino sono costi imputabili a beni ancora in giacenza, che si rinviano al futuro esercizio in quanto si possono recuperare tramite i ricavi di futuri periodi**
- **Minore tra costo storico e valore di mercato**
- **Costo storico** = complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione
- **Due possibilità:**
  - **costo d’acquisto:** per i prodotti acquisiti per la rivendita e per i materiali diretti e indiretti - essi pure acquistati – da destinare successivamente alla trasformazione
  - **costo di fabbricazione:** per i prodotti già trasformati e per i materiali in corso di trasformazione industriale



## OIC 13 - Valutazione

- **Costo di acquisto (p.ti 20-21):**
  - prezzo effettivo di acquisto più oneri accessori meno resi, abbuoni, premi e sconti commerciali (gli sconti per pronta cassa sono rilevati come proventi finanziari)
  - Sono considerati oneri accessori i costi di trasporto, dogana, altri tributi e tutti quelli direttamente imputabili
  - Sono da escludere gli oneri finanziari
- **Costo di produzione/fabbricazione:**
  - costi direttamente imputabili al prodotto ed 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
  - i costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione



## OIC 13 - Valutazione

### **Costi direttamente imputabili al prodotto (p.to 23):**

- costo dei materiali utilizzati (materiale diretto)
- costo del lavoro (mano d'opera diretta):
  - stipendi e salari
  - contributi sociali
  - premi di produzione
  - altro
- imballaggi
- costi diretti per servizi
- costi relativi a licenze di produzione



## OIC 13 - Valutazione

### **Costi indiretti o generali (p.ti 23 e 27):**

- stipendi, salari e relativi oneri accessori della mano d'opera indiretta e del personale tecnico di stabilimento
- ammortamento cespiti di produzione
- costi per manutenzione e riparazioni
- forza motrice
- materiale di consumo
- affitti e noleggi
- altri (acqua, manutenzione esterna, servizi vigilanza, ecc.)
- costi per porre e mantenere le rimanenze nel magazzino (es.: trasporto)



## OIC 13 - Valutazione

- **Le spese generali di produzione (industriali) NON includono:**
  - spese generali amministrative
  - spese di distribuzione (vendita)
  - oneri finanziari (ammessi solo quando il periodo di produzione è significativo e, comunque, nei limiti del valore di realizzazione del bene)
  - spese di ricerca
- **NON vanno inoltre imputate al prodotto le spese di natura eccezionale o anomale, come:**
  - spese di trasferimento di un impianto da un reparto all'altro
  - spese di riparazione impianti di natura eccezionale



## OIC 13 - Valutazione

### Altri casi di esclusione

35. Nel caso in cui, per varie ragioni, non si raggiunga lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione dei costi generali fissi di produzione sul numero di ore effettivamente lavorate o su un volume di produzione sensibilmente inferiore ai livelli normali per quell'impianto si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva normale.
36. Il costo relativo al mancato utilizzo della capacità normale rispecchia le condizioni di svolgimento dell'esercizio in cui si è verificato e quindi è un componente negativo di reddito che è riconosciuto nell'esercizio medesimo e non differito. In altri termini, la valutazione del magazzino, per quanto concerne l'imputazione dei costi generali fissi di produzione, si effettua tenendo presente che la porzione di costo da imputare è funzione dello sfruttamento della capacità produttiva normale e di un normale carico di costi di produzione.
37. Sono quindi esclusi dalla valutazione delle rimanenze tutti quei costi anomali come quelli relativi a impianti e macchinari inattivi, scioperi, ecc. i quali rappresentano elementi negativi di reddito dell'esercizio in cui sono stati sostenuti e non sono pertanto differibili all'esercizio successivo. In ogni caso, il costo non può eccedere il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.



## OIC 13 - Valutazione

- **Regola generale di imputazione dei costi indiretti (p.ti 30-37)**
- **L'imputazione al prodotto delle spese generali produzione avviene normalmente in proporzione alle ore di mano d'opera diretta o alle ore macchina considerando un livello normale di produzione oppure sulla base di dati consuntivi**
- **Pertanto, la quota di spese generali da imputare è determinata dal rapporto:**

$$\frac{\text{Spese generali di produzione}}{\text{Ore di MO dirette / Ore macchina}}$$



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Capacità produttiva normale

- Qualora la ripartizione delle spese generali avvenga sulla base delle ore macchina è necessario tenere conto della capacità produttiva normale degli impianti per evitare di sospendere eventuali costi di inefficienza
- La capacità produttiva normale rappresenta la potenzialità (generalmente espressa in ore di lavoro dirette) dell'impianto a produrre con ragionevoli livelli di efficienza indipendentemente dalla disponibilità degli ordini
- È inferiore alla capacità massima teorica
- Può essere più alta o più bassa della capacità consuntiva



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

Altre indicazioni relative alle tecniche di riparto dei costi indiretti (v. Appendice):

- **Sistema a commessa**
- **Sistema per processo industriale**
- **Sistema a costi standard**



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

#### Sistema a commessa

- Utilizzato quando i costi possono essere identificati per singoli prodotti o per lotti. Esso registra:
  - i costi consuntivi (o standard in rari casi) del materiale e del lavoro diretto
  - i costi standard (o consuntivi in rari casi) delle spese generali di produzione



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

#### Sistema per processo industriale

- Utilizzato quando i processi produttivi sono continuativi ed i prodotti omogenei
- L'attività industriale viene suddivisa in reparti diretti di produzione e in reparti indiretti: ogni reparto registra i costi del materiale e del lavoro
- Il costo dei reparti indiretti viene successivamente assorbito dai reparti diretti in base a parametri (driver) quali: le ore, i consumi, ecc.
- Il costo dei singoli prodotti viene determinato dividendo per le quantità prodotte (giornaliere, settimanali, ecc.) i costi accumulati dai vari reparti



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

#### **Sistema a costi standard**

- Con tale sistema il costo standard del prodotto viene predeterminato e comparato con il costo consuntivo per rilevare inefficienze e per intraprendere le necessarie azioni correttive (controllo di gestione)
- La differenza fra costo standard e costo effettivo è detta varianza



## Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

### Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

#### **Sistema a costi standard**

- I costi standard possono essere utilizzati per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino ai fini del bilancio d'esercizio solo nella misura in cui approssimino una valutazione a costi effettivi
- Questo richiede che a fine esercizio vengano calcolate le varianze tra costi standard e costi effettivi e che queste siano applicate a correzione della valorizzazione a standard del magazzino per rappresentare il suo valore a costi effettivi
- I costi per inefficienze non vanno differiti nel magazzino: è quindi necessario che le varianze siano analizzate e depurate degli effetti derivanti da eventuali inefficienze



## OIC 13 - Valutazione

### Metodi di determinazione del costo d'acquisto

- Per le rimanenze acquistate e qualificabili come beni fungibili il valore di bilancio può essere determinato applicando i seguenti criteri:
  - **identificazione specifica**
  - **FIFO (first in first out)**
  - **media ponderata**
    - per movimento
    - per periodo
  - **LIFO (last in first out)**
    - continuo
    - a scatti
  - **prezzi al dettaglio**
  - **costo standard**

**NB:** possibilità di adottare contemporaneamente più metodi per tipologie diverse di rimanenze (p.to 52)



## OIC 13 - Valutazione

### Metodo dei prezzi al dettaglio

62. Ai fini della determinazione del costo delle rimanenze si possono utilizzare anche il metodo dei prezzi al dettaglio e la tecnica dei costi standard se può essere dimostrato che producono valori assimilabili, con scostamenti trascurabili, a quelli prodotti dalle configurazioni di costo previste dall'articolo 2426, numero 10 del codice civile.
63. Il metodo dei prezzi al dettaglio si basa sulla contrapposizione tra i valori di costo ed i valori di vendita dei beni ai fini della determinazione delle rimanenze. Per la sua applicazione occorre:
- raggruppare le merci per categorie omogenee in base alla percentuale di ricarico (differenza tra costo e prezzo di vendita);
  - rilevare le entrate e le uscite di magazzino a valori (le uscite sono rilevate "a ricavo", ossia a prezzi di vendita, le entrate sono rilevate sia "a costo" sia "a ricavo", in modo da permettere l'individuazione del ricarico;
  - modificare la valorizzazione "a ricavo" ogniqualvolta cambia il prezzo di vendita;
  - determinare, a fine esercizio, il valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita attraverso la sottrazione dal valore complessivo del magazzino "a ricavo" dei ricavi effettivamente realizzati;
  - calcolare il costo delle rimanenze finali sottraendo dal valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita la percentuale di ricarico.



## OIC 13 - Valutazione

### Esempio di metodo dei prezzi al dettaglio

Rimanenze iniziali 50 pezzi ad euro 32,00  
1° acquisto 60 pezzi al prezzo unitario di euro 30,00  
2° acquisto 45 pezzi al prezzo unitario di euro 34,00  
1° vendita 1.520,00 euro (38 pezzi ad euro 40,00)  
2° vendita 2.200,00 euro (55 pezzi ad euro 40,00)  
3° vendita 840,00 euro (21 pezzi ad euro 40,00)

La rilevazione degli scarichi di magazzino nella scheda di magazzino è effettuata in base ai prezzi di vendita, indipendentemente dalle quantità effettivamente vendute.  
Scheda di magazzino (valori espressi in euro):

Carichi di magazzino						Scarichi di magazzino	
Data di carico	Quantità	Costo unitario	Valore acquisto	Prezzo unitario	Valore vendita	Data di scarico	Ricavo
1/1	50	32,00	1.600,00	40,00	2.000,00	10/2	1.520,00
15/6	60	30,00	1.800,00	40,00	2.400,00	30/6	2.200,00
10/11	45	34,00	1.530,00	40,00	1.800,00	20/11	840,00
<b>Totale</b>			<b>4.930,00</b>		<b>6.200,00</b>		<b>4.560,00</b>



## OIC 13 - Valutazione

### Esempio di metodo dei prezzi al dettaglio

Per determinare il valore delle rimanenze delle rimanenze fiscali si procede come segue:  
Determinazione della percentuale di costo delle merci rispetto al ricavo:

$$\frac{4.930,00}{6.200,00} \times 100 = 79,52\%$$

Valutazione delle rimanenze al prezzo di vendita:

Totale carichi al prezzo di vendita	euro 6.200,00
- Totale ricavi	euro 4.560,00
= Rimanenze al prezzo di vendita	euro 1.640,00

Valutazione delle rimanenze al costo:

Rimanenze al prezzo di vendita (punto sub b) X Percentuale di costo (punto sub a)  
1.640,00 X 79,52% = 1.304,13 euro.



## OIC 13 - Valutazione

### Il valore di mercato

- Costo di sostituzione (costo al quale in normali condizioni una merce può essere riacquistata) applicabile a:
  - **materie prime in genere**
- Valore netto di realizzo (prezzo di vendita, al netto costi di completamento e delle spese dirette di vendita) applicabile a:
  - **semilavorati**
  - **prodotti in lavorazione**
  - **prodotti finiti**



## OIC 13 - Valutazione

### Valore netto di realizzo

- Prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita (provvigioni, trasporti, imballaggio)
- Non si considerano le altre spese di vendita (pubblicità, spese generali e amministrative)
- Le materie prime possono non essere svalutate al costo di sostituzione se il costo è recuperabile tramite il valore netto di realizzo del prodotto finito
- Per le merci obsolete (non vendibili in normali condizioni o non utilizzabili nel processo produttivo) e per le merci a lento rigiro (in eccesso al fabbisogno del normale ciclo operativo) il valore netto di realizzo tiene conto anche dei costi finanziari e dei costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita o utilizzo



## OIC 13 - Valutazione

### Rettifiche e casi particolari

#### Rettifiche di valore

82. Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.

#### Valutazione degli ordini di acquisto

90. Al pari delle rimanenze anche gli ordini di acquisto sono valutati in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato.

#### Trattamento contabile dei contributi in conto esercizio ai fini della valutazione delle rimanenze finali

95. Vi possono essere dei casi in cui la società riceva dei contributi in conto esercizio per l'acquisto di materiali.

96. Ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali. In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti.



## Normativa civilistica (art. 2427 c.c.) – Nota integrativa

### Contenuto minimale

- **Le rimanenze sono considerate attività a breve**
- **Informativa da fornire:**
  - principio generale di valutazione
  - metodo di determinazione del costo adottato
  - eventuali gravami
  - qualora venga adottato il LIFO:
    - *effetto sul risultato d'esercizio di significative riduzioni di quantità rispetto all'esercizio precedente*
  - la differenza, se significativa, tra il valore delle rimanenze di magazzino a prezzi correnti e la valutazione di bilancio
  - criteri adottati per la svalutazione (o per l'eventuale ripristino di precedenti svalutazioni effettuate)
  - eventuale cambiamento dei metodi di valutazione adottati spiegandone motivazione ed effetto sul conto economico



## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE – OIC 23

### Definizione

A.I.a. 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 o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

A.I.b. In base alla determinazione del prezzo complessivo dell'opera, è possibile individuare due tipi fondamentali di contratti:

- contratti a prezzi predeterminati;
- contratti con prezzo basato sul costo consuntivo più il margine.



## Normativa civilistica (art. 2426 c.c.) – Artt. 2424-2425 c.c.

### Rappresentazione in bilancio

#### Stato Patrimoniale Attivo:

- C.I.3 (separazione dai semilavorati)
- C.I.6: Acconti (ricevuti dal committente)
- C.II.1: Crediti verso clienti (per fatture emesse e non riscosse)

#### Stato Patrimoniale Passivo:

- B: Fondi per rischi e oneri (rettifiche per rischi sui lavori)
- C/Ordine: impegni assunti per i lavori ancora da eseguire

#### Conto Economico:

- A.1: Ricavi delle vendite e delle prestazioni (corrispettivi della commessa)
- A.3: Variazione dei lavori in corso su ordinazione
- B: costi di varia natura sostenuti per la produzione

#### Nota Integrativa:

- Informazioni sui cambi di criteri di valutazione
- Descrizione degli impegni assunti per lavori od opere da eseguire



## Normativa civilistica (art. 2426 c.c.) - Valutazione

I lavori in corso su ordinazione possono essere apprezzati:

- tenendo conto dei **corrispettivi maturati con ragionevole certezza** (criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento dei lavori). La ragionevole certezza implica di “tenere conto degli eventuali dubbi sulla percentuale di maturazione del corrispettivo e delle prevedibili contestazioni del committente” (Relazione Ministeriale)
- oppure tenendo conto dei costi effettivamente e fino a quel momento sostenuti (**commessa completata**)

**NB:** l'applicazione del criterio dei corrispettivi maturati costituisce una parziale deroga al principio generale della prudenza; deve, comunque, essere rispettato il principio della continuità dei criteri.



## OIC 23 - Valutazione

### *C.IV. Costanza di applicazione del criterio adottato*

Scelto il criterio della percentuale di completamento o della commessa completata, esso deve essere applicato per tutte le commesse. Il solo caso di coesistenza dei due criteri si può avere quando, scelto il criterio della percentuale di completamento, si riscontrano commesse per le quali non vi siano o siano venute meno le condizioni richieste per l'adozione di tale criterio (vedasi paragrafo *C.I.*). Inoltre, il criterio della percentuale di completamento può coesistere con quello della commessa completata se applicati, il primo, alle commesse ultrannuali ed, il secondo, a quelle infrannuali.

### *C.V. Cambiamento dei criteri*

Come previsto dal secondo comma dell'art. 2423-*bis* c.c., la modifica del criterio di valutazione dei lavori su ordinazione è permessa solo in casi eccezionali (vedasi il Principio contabile 11). In conformità al citato secondo comma dell'art. 2423-*bis* e sulla base delle regole che sovrintendono il cambiamento dei principi contabili (che includono i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione), ove, ricorrendo tali casi eccezionali, si modificasse da un esercizio all'altro il criterio di valutazione o, anche, ove si cambiasse il parametro o metodo applicativo del criterio della percentuale di completamento per la stessa tipologia di commesse, nella nota integrativa vanno indicate le ragioni del cambiamento ed evidenziati gli effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto che ne derivano.



## OIC 23 - Valutazione

### Criterio della commessa completata

Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti solo quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate (vedasi il paragrafo E.I.b).

L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione ed il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa.



## OIC 23 - Valutazione

### Criterio delle percentuali di completamento

Con il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento, i costi, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e quindi attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica.

Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato a condizione che:

- esista un contratto vincolante per le parti e che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dell'opera;
- le opere siano, per contratto, specifiche per il cliente e con l'avanzamento del lavoro esse sempre più riflettano le caratteristiche tecniche richieste dallo stesso;
- sia possibile effettuare stime ragionevoli ed attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere;
- sia possibile identificare e misurare attendibilmente i ricavi ed i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati;
- 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.



## OIC 23 - Valutazione

### Ricavi di commessa

#### *B.II. Ricavi di commessa*

I ricavi di commessa sono costituiti dai corrispettivi complessivi riconosciuti dal committente per l'esecuzione o la fornitura delle opere.

Essi pertanto comprendono:

- il prezzo base 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.).



## OIC 23 - Valutazione

### Costi diretti di commessa

#### *B.III. Costi di commessa*

Sono considerati costi di commessa sia quelli direttamente riferibili alle commesse (costi diretti), sia quelli riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti).

Per costi diretti si intendono indicativamente:

- 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 e quello addetto ai servizi generali);
- 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 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 costituiscono i costi pre-operativi.



## OIC 23 - Valutazione

### Costi pre-operativi

I costi pre-operativi sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo.

Tra i costi pre-operativi rientrano:

- i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;
- i costi di organizzazione e di avvio della produzione (per lavorazioni in stabilimento);
- i costi per l'impianto e l'organizzazione del cantiere, cioè quelli per l'approntamento delle installazioni di cantiere, per il trasporto in cantiere del macchinario, per gli allacciamenti, ecc.

Se l'impresa adotta il criterio della commessa completata, i costi pre-operativi vanno rilevati con gli stessi criteri con cui si rilevano i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere. In tal caso la loro contabilizzazione non comporta problematiche particolari.

Se invece l'impresa adotta il criterio della percentuale di completamento, tali costi devono essere differiti (normalmente tra le "Immobilizzazioni Immateriali — Altre") quando sostenuti ed ammortizzati negli esercizi successivi in funzione dell'avanzamento dei lavori determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.



## OIC 23 - Valutazione

### Costi indiretti di commessa

Per costi indiretti si intendono indicativamente:

- i costi di progettazione (se tali costi si riferiscono all'intera attività produttiva o sono attribuibili a più commesse).
- i costi generali di produzione o industriali, cui si applicano i principi riportati nel paragrafo D.III.g del Principio contabile 13 relativo alle giacenze di magazzino.

Non sono invece da considerare costi di commessa le spese che si riferiscono all'attività aziendale nel suo complesso, quali:

- le spese generali, amministrative e di vendita;
- le spese generali di ricerca e sviluppo.



## OIC 23 - Valutazione

### Imputazione dei costi indiretti

D.II.b. Considerando la tipologia dei lavori ed i sistemi procedurali interni delle imprese, sono stati individuati diversi metodi alternativi di applicazione del criterio della percentuale di completamento. Tra essi i più comuni sono:

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

Il metodo del "cost-to-cost" è ritenuto preferibile, gli altri metodi sono ritenuti accettabili nei limiti in cui consentano, nelle specifiche circostanze, una corretta e ragionevole ripartizione del margine operativo della commessa in funzione dell'attività svolta dall'impresa nei singoli esercizi.

È comunque richiesta la costante applicazione del metodo prescelto sia nel tempo sia, in presenza di tipologie simili di commesse, nell'ambito dell'impresa.



## OIC 23 - Valutazione

### Proventi e oneri finanziari

*L.I.* 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 sono sostenuti, sia che venga adottato il criterio della percentuale di completamento sia che venga applicato il criterio della commessa completata.

*L.II.* Se viene seguito il criterio della commessa completata, è accettabile imputare ai costi di commessa, includendoli nel valore (al costo) delle rimanenze, gli interessi passivi sui capitali presi a prestito specificatamente per la commessa e per essa effettivamente utilizzati in aggiunta agli anticipi ed acconti ricevuti dal committente, purché sussistano le seguenti condizioni:

1. trattasi di commesse con tempi di realizzazione eccedenti i dodici mesi;
2. l'impresa non riceva anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e quindi la quota non finanziata dal committente è rilevante;
3. l'impresa disponga di un sistema amministrativo che consenta di seguire i flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;
4. l'impresa sia in grado di effettuare un'attendibile previsione dei capitali che verranno effettivamente presi a prestito specificatamente per l'esecuzione della commessa, tenuto conto degli anticipi e degli acconti ricevuti dal committente;
5. gli interessi su tali capitali siano recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.

*L.III.* Nel caso in cui venga applicato il criterio della percentuale di completamento, gli interessi passivi ed i proventi finanziari, come indicato in precedenza, costituiscono rispettivamente componenti positivi e negativi di reddito dell'impresa nel suo complesso e vanno imputati a conto economico nel periodo in cui maturano.



## OIC 23 - Valutazione

### Accantonamenti per perdite prevedibili

Sulla base di tale principio, indipendentemente dal criterio di valutazione adottato (criteri della percentuale di completamento o della commessa completata), nel caso si preveda che, per il completamento di una commessa, si debba sostenere una perdita (a livello di margine industriale), tale perdita dovrà nella sua interezza essere riconosciuta, iscrivendo in bilancio un apposito fondo o riducendo il valore delle rimanenze finali.

Tale perdita dovrà quindi essere rilevata nell'esercizio in cui essa sia prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti. La perdita verrà rilevata effettuando un pari stanziamento tra i Fondi per rischi ed oneri o, a seconda dei casi, riducendo per pari importo la valutazione delle rimanenze.

