

IL CONTROLLO LEGALE DEI CONTI

Giuffrè Editore

Rubrica IASC – Principi contabili internazionali IAS

a cura di Ambrogio Picolli, *dottore commercialista in Milano e docente di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano*

con la collaborazione di

Riccardo Bauer, *dottore commercialista in Milano e docente di Revisione aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano*, Vittoria Bernardi, Paolo G. Colombo, *dottore commercialista*, Francesco Gerla, *dottore commercialista*, Barbara Montibeller, Attilio Picolli, *dottore commercialista*, Claudio Sottoriva, *dottore commercialista, Borsista di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano* e Olivia M. Zonca, *dottore commercialista*

Premessa

IAS 11, Commesse a lungo termine (rivisto nel 1993)¹

La finalità di questo principio contabile è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi e dei costi relative alle commesse a lungo termine. Data la natura delle commesse a lungo termine che sono completate in un esercizio contabile successivo a quello nel quale esse sono iniziate.

Il problema principale nella contabilizzazione delle commesse a lungo termine è, pertanto, quello dell'attribuzione dei ricavi e dei costi all'esercizio contabile nel quale i lavori della commessa sono resi.

L'appendice di IAS 11 propone esempi di illustrazione e di applicazione del principio contabile in oggetto.

La materia è già stata oggetto di esame da parte della Commissione per la statuizione dei principi contabili istituita dai Consigli Nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri ed è trattata nel Documento n. 10 *Commesse a lungo termine*. Dal raffronto con lo IAS 11 la Commissione rileva che non vi sono scostamenti fra i contenuti rispettivi.

Non vi sono interpretazioni ufficiali dello Standing Interpretations Committee (SIC) al riguardo.

Ambrogio Picolli

¹ Vedi la traduzione ufficiale in A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), *Principi contabili internazionali IAS 2000*, 3° edizione, Milano Il Sole 24 Ore, novembre 2000.

Sintesi

IAS 11 (rivisto nel 1993)

Questo principio contabile sostituisce il Principio contabile internazionale n. 11, Contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato nel 1978.

Ambito di applicazione

Questo principio contabile deve essere applicato per la contabilizzazione di commesse a lungo termine nei bilanci degli appaltatori.

Definizioni

I termini seguenti vengono usati in questo Principio contabile con i significati indicati:

Una **commessa a lungo termine** è un contratto stipulato specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.

Un **contratto a prezzo fisso** è una commessa a lungo termine nella quale l'appaltatore pattuisce un prezzo fissato, o un quota fissa per unità di prodotto soggetto, in alcuni casi, a clausole di revisione dei prezzi.

Un **contratto a costi maggiorati** è una commessa a lungo termine nella quale all'appaltatore vengono rimborsati costi concordati o altrimenti definiti, con l'aggiunta di una percentuale su questi costi o di un compenso fisso.

Una commessa a lungo termine può essere stipulata per la costruzione di un singolo bene quale un ponte, un edificio, una diga. Una commessa a lungo termine può anche riguardare la costruzione di un insieme di beni che sono strettamente connessi o interdipendenti in termini di progettazione, tecnologia e funzione o della loro destinazione o utilizzazione finale.

Per l'oggetto di questo principio contabile, le commesse a lungo termine comprendono anche:

- a) Commesse per la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione del bene, quali quelle per i servizi di capoprogetto e di architetti; e
- b) Commesse per la distruzione o il rifacimento di beni e le bonifiche ambientali

Le commesse a lungo termine possono essere formulate in vari modi che, per l'oggetto di questo Principio contabile, si classificano come commesse a prezzo fisso e contratti a costi maggiorati.

Le disposizioni di questo principio contabile sono normalmente applicate distintamente per ciascuna commessa a lungo termine. In certi casi, comunque, è necessario applicare il Principio contabile agli elementi di una singola commessa separatamente identificabili, o a un gruppo di commesse, allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa o di un gruppo di commesse.

Combinazioni e suddivisioni di commesse a lungo termine

Quando una commessa si riferisce a vari beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:

- a) sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;
- b) ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene; e
- c) si possono identificare i costi e i ricavi di ciascun bene.

Un gruppo di commesse, sia con un singolo che con più di un committente, deve essere trattato come una singola commessa a lungo termine quando:

- a) il gruppo di commesse è negoziato come un unico pacchetto;
- b) le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine di profitto globale; e
- c) le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.

Una commessa può prevedere la costruzione di un bene ulteriore a discrezione del committente o può essere modificata per includere la costruzione di un bene ulteriore. La costruzione del bene ulteriore deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:

- a) il bene differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione dal bene o dai beni, previsti dalla commessa originaria; o
- b) il prezzo del bene è stabilito senza considerare il prezzo della commessa originaria.

Ricavi di commessa

I ricavi di commessa devono comprendere:

- a) il valore iniziale dei ricavi concordati nel contratto; e
- b) le variazioni nel lavoro di commessa, le revisioni richieste e i pagamenti di incentivi:
 - i. nella misura in cui è probabile che essi rappresentino ricavi veri e propri; e
 - ii. il loro valore può essere determinato con attendibilità.

Una commessa a lungo termine deve essere valutata sulla base del valore corrente della remunerazione percepita o spettante. La determinazione dei ricavi di commessa è influenzata da varie situazioni di incertezza che dipendono dall'esito di eventi futuri. Le stime devono spesso essere riviste nel momento in cui gli eventi si verificano e le incertezze si chiariscono. L'ammontare dei ricavi di commessa, perciò, può aumentare o diminuire da un esercizio al successivo.

Una variazione è una direttiva del committente che modifica l'oggetto del lavoro che deve essere svolto sotto commessa. Una variazione può portare a un aumento o a una diminuzione nei ricavi di commessa. Esempi di variazioni sono i cambiamenti di specifiche o di progettazione del bene o cambiamenti nella durata della commessa.

Con una richiesta di revisione di prezzi l'appaltatore cerca di ottenere dal committente, o da terzi, un ammontare a titolo di rimborso per costi non compresi nel prezzo contrattuale.

Gli incentivi sono gli ammontari addizionali corrisposti all'appaltatore se sono stati raggiunti o superati livelli prefissati di prestazioni.

Costi di commessa

I costi di commessa devono comprendere:

- a) i costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;
- b) i costi che sono attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere allocati alla commessa stessa; e
- c) qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente come previsto nelle clausole contrattuali.

I costi che non possono essere attribuiti all'attività di o che non possono essere imputati a una commessa devono essere esclusi dai costi di una commessa a lungo termine. Tali costi comprendono:

- a) i costi generali amministrativi il cui rimborso non sia previsto nel contratto;
- b) i costi di vendita;
- c) i costi di ricerca e sviluppo il cui rimborso non sia previsto nel contratto; e
- d) l'ammortamento di impianti e macchinari non utilizzati nella commessa specifica.

Rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa

Quando il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità, i ricavi e i costi di commessa riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati rispettivamente come ricavo e costo in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di chiusura del bilancio d'esercizio. Una perdita attesa dalla commessa a lungo termine deve essere rilevata immediatamente come costo (cfr. *infra* Rilevazione di perdite attese)

Nel caso di commesse a prezzo fisso, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;
- b) è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;
- c) sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa che lo stato di avanzamento alla data di chiusura del bilancio d'esercizio possono essere misurati con attendibilità; e
- d) i costi di commessa attribuiti alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.

Nel caso di un contratto a costi maggiorati, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- a) è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa; e
- b) i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no specificamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.

La rilevazione dei ricavi e dei costi con riferimento allo stato di avanzamento di una commessa è spesso definito metodo della percentuale di completamento. Secondo

questo metodo, i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al conto economico i ricavi, i costi e i profitti che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato. Questo metodo fornisce utili informazioni sull'avanzamento dell'attività di commessa e sui risultati ottenuti in un esercizio.

Secondo il metodo della percentuale di completamento, il ricavo di commessa deve essere imputato come ricavo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro è svolto.

Quando il risultato di una commessa a lungo termine non può essere stimato con attendibilità:

- a) i ricavi devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati; e
- b) i costi di commessa devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

Una perdita attesa su una commessa a lungo termine deve essere immediatamente rilevata come costo (cfr. *infra* Rilevazione di perdite attese).

Rilevazione di perdite attese

Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo.

Cambiamenti nelle stime

Il metodo della percentuale di completamento deve essere applicato su base cumulativa in ciascun esercizio contabile alle stime correnti dei ricavi e dei costi di commessa.

Informazione integrativa

L'impresa deve indicare :

- a) l'ammontare dei ricavi di commessa rilevati come ricavo nell'esercizio;
- b) i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa rilevati nell'esercizio; e
- c) i criteri utilizzati per determinare lo stato di avanzamento delle commesse in corso.

L'impresa deve indicare ciascuna delle seguenti informazioni per le commesse in corso alla chiusura del bilancio d'esercizio:

- a) l'ammontare complessivo dei costi sostenuti e degli utili rilevati (meno le perdite rilevate) a quella data;
- b) l'ammontare degli anticipi ricevuti;
- c) l'ammontare degli importi trattenuti

L'impresa deve esporre:

- a) come valore dell'attivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa; e
- b) come valore del passivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa.

Nel caso in cui quanto già fatturato ai committenti fosse superiore a quanto riconosciuto per i lavori eseguiti, il saldo dovrà essere esposto nel passivo del bilancio. Nel caso contrario il saldo dovrà essere esposto nell'attivo.

Olivia Maria Zonca

00Portlas11