



**FONDAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTA  
SICILIA**

**8° CORSO ANNUALE 2009/2010**

**Aspetti civilistici, contabili e fiscali connessi alla  
valutazione delle rimanenze di magazzino**

**Responsabile del corso:  
Dott. Enrico Licciardello**

**GRUPPO DI STUDIO  
Dott. Andrea Aloini  
Dott. Dario Barbagallo  
Dott.ssa Elisabetta Caruso  
Dott.ssa Ilenia Ferrara  
Dott. Luigi Magaraci  
Dott.ssa Francesca Mercia  
Dott. Giuseppe Sarra Minichello  
Dott.ssa Giovanna Spagnolo  
Dott.ssa Serafina Zito**

**Maggio 2010**

## INTRODUZIONE

Le rimanenze di fine esercizio rappresentano costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di determinati beni i cui ricavi saranno però realizzati solo nell'esercizio successivo; essi, pertanto, in base al principio della competenza, devono essere rinviati. Sono destinate al servizio del ciclo operativo aziendale e quindi alla vendita o all'utilizzo diretto nella produzione. L'art.2424 Codice Civile prevede nello schema di Stato Patrimoniale civilistico, che le rimanenze di magazzino siano esposte secondo la classificazione prevista nella voce C.I) "Rimanenze" dell'attivo circolante così articolata:

- 1) **materie prime:** materiali acquisiti da terze economie e destinati ad essere direttamente inglobati nei prodotti finiti; **materie sussidiarie:** materiali destinati ad essere utilizzati per il completamento dei prodotti; **materiali di consumo:** materiali usati indirettamente nella produzione; **merci:** beni destinati alla rivendita, senza ulteriori lavorazioni;
  
- 2) **prodotti in corso di lavorazione:** beni che non hanno ancora terminato il ciclo di produzione e che non hanno ancora raggiunto un'identità fisica ben definita; **semilavorati:** beni che, pur non avendo ancora terminato il ciclo di produzione, hanno raggiunto una loro identità fisica e contabile;
  
- 3) **lavori in corso su ordinazione:** si tratta di opere, complessi di opere, forniture di beni e servizi, eseguite su ordinazione del committente in base a contratti di durata generalmente ultrannuale, non ancora concluse alla fine dell'esercizio;

– 4) **prodotti finiti**: beni che sono pronti per la commercializzazione; **merci**: beni destinati alla rivendita, senza ulteriori lavorazioni;

– 5) **acconti**. L'art. 2425 del Codice Civile prevede, nello schema di conto economico civilistico, due voci: – A.2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, come componente dell'aggregato A) valore della produzione; – B.11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci come componente dell'aggregato B) costi della produzione. L'art. 2426 del Codice Civile definisce i criteri di valutazione da adottare nella redazione del bilancio di esercizio con riferimento alle singole voci che lo compongono. Tali criteri sono improntati alla prudenza, alla chiarezza e alla correttezza e sono finalizzati a tutelare gli azionisti, i creditori, il personale dipendente ed ogni altro soggetto interessato a conoscere l'assetto reddituale, finanziario e patrimoniale dell'impresa. Essi mirano ad impedire sopravvalutazioni delle attività e sottovalutazioni delle passività per evitare la determinazione di utili fittizi.

## ASPETTI CONTABILI

### **Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.**

L'art. 2426 c.c., ai punti 1 e 9 stabilisce che 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.

Il legislatore chiarisce la nozione di:

- **costo di acquisto**, che rappresenta il primo termine di confronto per la valutazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, dei semilavorati e delle merci, al netto di resi, abbuoni, sconti incondizionati, eventuali contributi in conto esercizio se vi è correlazione temporale certa con l'acquisto di tali beni + oneri accessori di diretta imputazione, quali spese di trasporto, imballo, spese di installazione e di collaudo, assicurazioni, noli, dazi doganali, ecc., esclusi gli oneri finanziari;

- **costo di produzione** che appare costituito dai costi direttamente imputabili al prodotto e gli altri costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto; l'Oic 13, specifica al paragrafo D.III.c, che “per costo di fabbricazione o industriale si intende il costo di acquisto, più le pure spese industriali di produzione o di trasformazione”. Ma sempre lo stesso Oic 13 ai parr. D.III.e e D.III.f esemplifica i componenti di costo rientranti nella configurazione di costo industriale.

- **valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato** per le merci, ma anche per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione, questo sarà dato dal **valore netto di realizzo**, pari al prezzo di vendita al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita quali trasporti, imballaggi, provvigioni, ecc.; per le materie prime, sussidiarie e di consumo sarà pari al loro **costo di sostituzione**, cioè al prezzo di acquisto di tali beni contrattato in quel momento sul mercato in circostanze di ordinaria gestione di impresa. Per calcolare il costo delle rimanenze vengono previsti differenti metodi. Il metodo più attendibile è quello della valutazione a **costi specifici**, ma tale metodo è applicabile solo a beni infungibili, ad imprese cioè che hanno in

rimanenza un numero limitato di prodotti ben individuabili, aventi un elevato valore unitario (ad es. imprese edili). Nella pratica però l'entità delle rimanenze, e la loro velocità di rotazione, rendono necessario il ricorso a criteri convenzionali, riconosciuti anche sul piano fiscale. In particolare il codice civile prevede al punto 10 dell' art. 2426, che il costo delle rimanenze, in quanto per lo più beni fungibili, possa essere calcolato coi seguenti metodi:

- **costo medio ponderato:** rappresenta il valore di scarico di un bene dal magazzino e si calcola attraverso la media aritmetica ponderata dei valori di scarico, senza distinguere tra i diversi lotti ricevuti. Il costo medio ponderato può essere calcolato:

- a) per movimento: si determina ogni volta che si verificano movimenti in entrata nei magazzini.;
- b) per periodo: si determina dopo un periodo prestabilito (mensile o annuale), utilizzando la media aritmetica ponderata dei lotti acquistati nel periodo stesso.

- **prima entrato, prima uscito (FIFO):** si basa sull'ipotesi che le quantità acquistate o prodotte per prime siano le prime a essere vendute o utilizzate nella produzione. Il metodo FIFO valorizza a costi storici gli scarichi per i consumi perchè considera che i primi beni a uscire dal magazzino sono quelli che vi erano entrati per primi e a conti correnti la scorta di magazzino, perchè considera in rimanenza i pezzi entrati più recentemente.

- **ultimo entrato, ultimo uscito (LIFO):** si fonda sull'ipotesi che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime a essere vendute o utilizzate nella produzione. Questo metodo valorizza a costi correnti gli scarichi per i consumi (escono per primi gli ultimi pezzi entrati scaricati ai prezzi più aggiornati) e a costi storici la scorta di magazzino (considera in rimanenza i pezzi entrati nei periodi più lontani). Il metodo LIFO si calcola:

- a) in modo continuo: aggiornando il valore delle scorte e degli scarichi a ogni variazione del magazzino;
- b) a scatti: utilizzando una metodologia che calcola il valore di scarico con riferimento ai movimenti del magazzino avvenuti in un certo periodo di tempo.

In condizioni di prezzi crescenti il metodo LIFO porta a una valutazione delle rimanenze inferiore rispetto al FIFO: gli ultimi beni acquistati (più costosi) sono venduti per primi questo criterio comporta una valutazione delle scorte prudenziale in conformità con quanto stabilito dal codice civile e dal fisco. In condizioni di prezzi decrescenti le rimanenze di magazzino è bene valutarle con il metodo FIFO presentano un valore inferiore rispetto al LIFO: i primi beni acquistati sono i primi ad essere venduti.

Una volta scelto un metodo, lo stesso metodo dovrebbe essere utilizzato per tutte le classi di giacenza e deve essere mantenuto anno dopo anno; eventuali modifiche negli anni successivi vanno indicate e giustificate in nota integrativa, insieme agli effetti di tale modifica sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. L'art. 2426 punto 12) stabilisce di non modificare da un anno all'altro il valore al quale sono iscritti nell'attivo i beni fungibili appartenenti alle sole classi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, qualora tali beni siano costantemente rinnovati e complessivamente di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio, e sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Un aspetto importante, che attiene al fatto di considerare o meno un bene come rimanenza ad una certa data, è quello relativo al **passaggio del titolo di proprietà** del bene in oggetto. Mentre per i beni immobili il passaggio della proprietà si considera avvenuto alla data di stipula dell'atto di compravendita, per i beni mobili, ed il caso è molto più frequente, si fa riferimento alla data di spedizione o di consegna, e più in particolare al momento in cui si verifica il **trasferimento del rischio**, momento che va individuato in base alle modalità contrattuali dell'acquisto.

### **Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.**

Per essi valgono in linea di massima le stesse considerazioni già effettuate per il precedente gruppo di rimanenze, con alcune differenze. La più importante è che il codice civile prescrive per essi l'iscrizione in bilancio, anziché ovviamente al costo storico, al costo di produzione (salvo per i semilavorati che rappresentano parti finite d'acquisto, che continuano ad essere considerati come le

materie prime). Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto, attraverso la tecnica, ad es. del costo base (direct costing) e può anche comprendere altri costi di indiretta imputazione (costi generali di produzione), relativi al periodo di fabbricazione, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto in base a parametri (cost drivers), quali ad es. le ore di mano d'opera, le ore macchina, ecc., attraverso tecniche di determinazione del costo pieno (full costing), quali ad es. l'analisi ABC. Tra questi costi si menzionano gli stipendi e i salari riguardanti la mano d'opera indiretta, gli ammortamenti e le manutenzioni dei cespiti destinati alla produzione, i materiali di consumo utilizzati, i consumi di energia, i servizi di vigilanza, ecc.

Non si tratta comunque di una mera facoltà; tale scelta riguarda infatti la corretta applicazione del principio della rappresentazione veritiera e corretta. Ovviamente la capitalizzazione di tali costi non deve far superare alle rimanenze il valore di (realizzazione desumibile dall'andamento del) mercato.

Il codice civile, al punto 1 art. 2426, prevede che il costo di produzione possa comprendere anche gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. La norma, quindi, estende agli oneri relativi ai finanziamenti in genere i criteri dettati per i costi di indiretta imputazione. Va comunque ricordata la posizione del Principio Contabile n. 13, per cui nella determinazione del costo delle rimanenze gli oneri finanziari, come regola generale, vanno esclusi.

Ciò subisce un'eccezione nel caso in cui il finanziamento riguardi specifici beni che richiedono un processo produttivo di durata ultrannuale per essere commercializzati: in questo caso è possibile includere nel costo gli interessi passivi, limitatamente al periodo di produzione, a patto che l'onere degli interessi sia stato realmente sostenuto, che il costo più gli interessi capitalizzati non ecceda il valore netto di realizzo e che la capitalizzazione degli interessi venga chiaramente esposta nella nota integrativa. Tale posizione può estendersi ai casi in cui il finanziamento sia stato assunto per la costruzione di immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa, purché i tempi di tale costruzione eccedano i 12 mesi. In merito ai criteri di valutazione, invece, occorre distinguere che per i prodotti in corso di lavorazione il costo dei beni infungibili può essere calcolato con il metodo del costo specifico, mentre per i semilavorati il valore dei beni fungibili viene calcolato con i

metodi del LIFO, del FIFO e della media ponderata. Ovviamente anche a tali classi di rimanenze si applica il principio secondo cui il valore da attribuire alle rimanenze deve essere il **minore** tra il costo di produzione ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

### **Prodotti finiti.**

Valgono le stesse considerazioni fatte per le materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, a patto di tener conto che anche per essi il c.c. prescrive, anziché ovviamente il costo storico, il costo di produzione, come prima determinato, al netto dei costi di distribuzione (trasporti, provvigioni, ecc.), in quanto tali costi, per loro natura, non possono essere stati sostenuti che a fronte di beni che non risultano più tra le rimanenze finali, in quanto venduti.

### **Lavori in corso su ordinazione.**

I lavori in corso di un'impresa, possono essere originati da:

- **lavorazioni per conto proprio** riguardanti 1) beni destinati ad essere immessi successivamente sul mercato ( possono considerarsi semilavorati di produzione o prodotti in corso di lavorazione, da trattare come tali); oppure 2) beni che, una volta ultimati, costituiranno immobilizzazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività dell'impresa.
  
- **lavorazioni per conto di terzi** , sono le opere su commessa; riguardano dunque la costruzione di beni e la fornitura di servizi pattuiti come oggetto unitario su specifica ordinazione del cliente e sulla base di un contratto generalmente di appalto o di somministrazione.

I lavori in corso su ordinazione, pertanto, riguardano le imprese che producono su commessa, e non quelle che producono per il magazzino. Il c.c. non fa alcuna distinzione in merito alla loro durata, al

contrario della norma fiscale, che invece suddivide i lavori in corso in 2 categorie, a seconda che i tempi di esecuzione siano inferiori o superiori ai 12 mesi.

In base all'articolo 2426, punto 11 c.c. "i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza".

Le commesse a lungo termine si riferiscono alle opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale in cui l'azienda produttrice è impegnata per periodi superiori ai dodici mesi in esecuzione di commesse affidate, generalmente, mediante contratti di appalto ovvero vendita di cosa futura, relativi alla realizzazione di edifici e grandi opere quali ponti, strade, trafori, dighe, ecc..

Il documento OIC 23, intitolato ai lavori in corso su ordinazione, si pone l'obiettivo di dare la necessaria interpretazione in chiave tecnica della previsione civilistica e di attuare il processo di armonizzazione con i principi internazionali e più in particolare con lo IAS 11, che prevede la rilevazione in funzione dello stato di avanzamento dei lavori alla data cui il bilancio si riferisce. L'art. 2424 c.c. prescrive l'iscrizione del valore delle opere o servizi nella specifica voce "Lavori in corso su ordinazione", nella sottoclasse I "Rimanenze" della classe C "Attivo circolante". Tale circostanza è motivata dalla condizione secondo cui appare opportuna la separazione dei "Lavori in corso su ordinazione" (voce C I 3) dai "prodotti in corso di lavorazione e semilavorati" (C I 2), quanto non solo i lavori in corso su ordinazione vengono valutati applicando un criterio di valutazione diverso da quello previsto relativamente alle merci prodotte per il magazzino, ma anche perché non è consono apostrofare con la dicitura "semilavorati" le grandi opere in corso in forza di contratti di appalto. Gli anticipi ricevuti dai committenti, anche in corso di attuazione per lavori non ancora eseguiti, per la realizzazione di un'opera devono essere accolti alla voce "6" della classe "D" del passivo. Si evidenzia che l'art. 2424 c.c. non prescrive una classificazione separata di anticipi e acconti ricevuti in corso d'opera, sarà conseguentemente necessario riportare tale informativa in nota integrativa. Le fatture emesse, e non riscosse, relativamente ad anticipi, acconti e corrispettivi a titolo definitivo descrivono crediti da imputare all'attivo circolante alle voci 1, 2, 3 e 4 della

sottoclasse II della classe C se si riferiscono rispettivamente a clienti, controllate, collegate o controllanti. Gli accantonamenti per rischi e oneri connessi alle commesse in corso, devono essere determinati in ossequio ai principi di prudenza e competenza ex art. 2423-bis c.c. e imputati, ove non siano stati apprezzati in sede di determinazione del valore dei lavori in corso su ordinazione, nella voce “Fondi per rischi e oneri” alimentata nel passivo patrimoniale.

Le voci del conto economico alimentate relativamente ai lavori in corso, sono la voce “1” della classe “A” “Ricavi delle vendite e delle prestazioni” e la voce 3 “Variazione dei lavori in corso su ordinazione”, rispettivamente per i corrispettivi di commessa e il valore della produzione netta di competenza dell’esercizio. I costi sostenuti per l’esecuzione devono essere iscritti per competenza e classificati per natura ex art. 2425 c.c.. L’iscrizione degli impegni assunti contrattualmente afferenti opere e servizi non ancora eseguiti e non appostati tra i conti sotto la riga devono essere specificatamente indicati in nota integrativa.

### **Informativa di bilancio**

L’OIC 23 ritiene che, non essendovi specifiche disposizioni civilistiche in ordine alla informativa da riportare in nota integrativa, si debbano indicare gli impegni assunti su base contrattuale e non ancora eseguiti .

### **LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE SECONDO L’OIC 23**

La realizzazione di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie riferite ad un unico progetto ed eseguite su ordinazione del committente ed in base alle specifiche tecniche da questi richieste, descrivono, se riferiti a contratti di durata superiore ai dodici mesi, i lavori in corso su ordinazione. Si individuano due tipi fondamentali di contratti in funzione del prezzo complessivo dell’opera:

1. Commesse a prezzo determinato;
2. Commesse a margine garantito.

Le prime, seppure relative a contratti in cui è previsto un prezzo fisso predeterminato per ciascuna voce di lavoro, tuttavia possono subire adeguamenti in base a specifiche clausole.

Le seconde sono caratterizzate dalla peculiarità secondo cui il prezzo è determinato sulla base del costo consuntivo maggiorato di un margine, percentuale o fisso contrattualmente stabilito, atto a garantire il recupero delle spese e il perseguimento del profitto.

### **Rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa**

La rilevazione contabile delle commesse a lungo termine deve garantire il rispetto del principio della competenza, attribuendo i costi e i ricavi di commessa ai periodi cui essi effettivamente si riferiscono, ne consegue che il sistema amministrativo e contabile deve essere opportunamente attagliato al metodo di contabilizzazione dei contratti e ai sistemi applicativi. Si considerano costi di commessa sia quelli direttamente riferibili alla stessa che quelli generali indiretti ripartiti e imputati alla singola commessa. I costi diretti sono in parte sostenuti in fase di *start up* della commessa definendo i costi. Non devono comprendersi nei costi di commessa le spese aziendali generali. I costi per l'acquisizione della commessa sono afferenti a studi e ricerche e alla partecipazione a gare di appalto e sono addebitati in conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti, tenuto conto della natura ricorrente e della strumentalità alla ordinaria attività commerciale e di procacciamento di affari. Tuttavia è possibile differire tali costi, facendoli ricadere tra quelli pre-operativi, se essi sono specificamente riferibili ad una commessa e l'assegnazione della stessa avvenga nel medesimo esercizio e il costo sia recuperabile dal margine di commessa<sup>3</sup>. I costi pre-operativi descrivono i costi sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, ma prima che venga iniziata l'esecuzione dei lavori (es. progettazione, studi, organizzazione, ecc.).

I criteri per la contabilizzazione sono:

1. il criterio dello stato di avanzamento;
2. il criterio della commessa completata.

## **Criterio dello stato di avanzamento lavori (SAL)**

“Con il criterio della percentuale di completamento, 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”. Le condizioni necessarie affinché possa essere adottato il SAL prevedono che: - sussista un contratto vincolante per le parti che preveda chiaramente sia le obbligazioni che il diritto al corrispettivo in capo all’esecutore;

- le opere siano contrattualmente specifiche e che le stesse si attaglino alle peculiarità tecniche richieste dal committente in funzione proporzionalmente crescente con lo stato di avanzamento del lavoro;

- sia possibile stimare ragionevolmente ed in modo attendibile i ricavi e i costi di commessa in riferimento allo stato di avanzamento;

- sia possibile individuare e misurare in modo attendibile i costi e i ricavi di commessa al fine di poterli contestualmente confrontare con le precedenti stime;

- non sussistano condizioni di aleatorietà connesse alle condizioni contrattuali ovvero a fattori esterni che possano intaccare l’attendibilità delle stime o rendere difficoltose le previsioni sul risultato finale, considerando anche la capacità dei contraenti di onorare le proprie obbligazioni.

## **Metodi per la determinazione della percentuale di completamento**

Di seguito si descrivono i metodi che l’OIC 23 indica per la determinazione dello stato di avanzamento lavori al fine di accertare il valore dei lavori eseguiti per determinare sia il valore della produzione che i relativi costi da imputare a conto economico.

### **Metodo “cost to cost”**

L’applicazione di tale metodo si sostanzia nel rapportare i costi effettivi sostenuti ad una certa data ai costi totali stimati. La percentuale ottenuta viene applicata al totale dei ricavi di commessa stimati in guisa da individuare il valore da attribuire ai ricavi a tale data. È evidente che l’applicazione di tale metodo risulta attuabile nel caso in cui è possibile stimare in modo attendibile il totale dei costi

e dei ricavi. Tutti i costi la cui inclusione rischierebbe di compromettere l'attendibilità del risultato, devono essere esclusi dal computo della percentuale di completamento, al contrario delle parti non ancora installate ma prodotte specificatamente sia dall'impresa che da terzi. Tale metodo è applicabile correttamente nella circostanza in cui l'azienda abbia impiantato e collaudato un efficace sistema di programmazione e controllo interno, come ritenuto unanimemente dai principi sia domestici che internazionali (Cfr. "OIC 23", par. D.II.c.).

### **Metodo delle ore lavorate**

Mediante tale metodo, la cui applicazione si addice particolarmente nelle condizioni in cui la componente lavoro è preponderante rispetto ai materiali impiegati, il SAL viene individuato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste (Cfr. "OIC 23", par.D.II.d.).

### **Metodo delle unità consegnate**

In accordo a tale metodo, si applicano i prezzi contrattuali unicamente alle unità di prodotto consegnate ovvero 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" (Cfr. "OIC 23", par. D.II.e.1.). Tale metodo è particolarmente indicato per le imprese che effettuano le lavorazioni presso i propri stabilimenti relative a commesse pluriennali attinenti la fornitura di prodotti uguali ovvero omogenei.

### **Metodo delle misurazioni fisiche**

Il SAL viene determinato applicando i prezzi contrattualmente previsti, comprensivi dei compensi per revisioni dei prezzi ed eventuali altri compensi aggiuntivi, alle quantità prodotte ed effettivamente rilevate (Cfr."OIC 23", par. D.II.f.). È chiara la circostanza secondo cui l'applicazione di tale metodo è subordinata alla previsione espressa in ambito contrattuale dei prezzi di ciascuna lavorazione, nella unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte, o che gli stessi siano oggettivamente determinabili. Nel caso in cui i prezzi unitari di commessa non

riflettano ragionevolmente la medesima percentuale di margine rispetto ai relativi costi di produzione, è necessario apportare le giuste rettifiche ai singoli prezzi, seppure espressamente indicati nel contratto. Usualmente le società di costruzioni adottano tale metodo, infatti sovente le stesse rilevano periodicamente lo stato di avanzamento al fine di determinare una base di fatturazione delle percentuali di completamento.

### **Criterio della commessa completata**

In base a tale metodo si valutano i lavori in corso parametrando al minore tra costo e mercato, rimandando pertanto ai principi enunciati nel documento OIC 13 relativo alle rimanenze di magazzino. Nel caso in cui si manifesti una perdita, la stessa deve essere imputata al conto economico dell'esercizio in cui la stessa si manifesta a prescindere dalla circostanza che esse potrà essere compensata con risultati positivi su altre commesse (Cfr. "OIC 23", par. E).

### **Validità dei due criteri, costanza di applicazione e cambiamento degli stessi**

Una volta stabilito quale dei due criteri adottare, lo stesso deve essere applicato a tutte le commesse. Secondo il documento OIV 23, par. C.IV, "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. 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". La modifica del criterio di valutazione dei lavori in corso su ordinazione è ammessa unicamente nei casi eccezionali ex art. 2423-bis, c.c. e in base alle regole che sovrintendono il cambiamento dei principi contabili, dandone motivata indicazione in nota integrativa e portando ad evidenza gli effetti sortiti dal cambiamento sull'utile d'esercizio e sul patrimonio netto.

### **Revisione prezzi e varianti formalizzate (OIC F.I. e F.II.)**

Qualora siano previste clausole specifiche e siano precisati chiaramente le modalità di calcolo, le maggiorazioni dei corrispettivi per revisione dei prezzi sono quantificabili con sufficiente precisione e normalmente non costituiscono oggetto di controversia. Tali quantificazioni sono determinate a titolo provvisorio in relazione a ciascun SAL, non comportando, di norma, sostanziali scostamenti alla chiusura dei lavori. In applicazione di metodi secondo i quali l'ammontare dei ricavi interinali sia funzionalmente collegato alle stime di costi e ricavi totali di commessa, è necessario stimare prudentemente le revisioni dei prezzi sui ricavi e sui costi. Le varianti formalizzate rappresentano modifiche apportate al lavoro originario su richiesta del committente ovvero derivanti da sopravvenute necessità imposte dall'esecuzione dell'opera e formalmente definite dalle parti, configurando ricavi a tutti gli effetti. È frequente la circostanza secondo cui, nell'ambito delle commesse a lungo termine, emergano contenziosi, claims, di vario genere tra committente e commissionario. Dai claims possono scaturire variazioni contrattuali, rettifiche nei prezzi e corrispettivi aggiuntivi riferibili a modificazioni richieste dal committente, a maggiori lavori e/o variazioni dell'opera causate da sopravvenute situazioni oggettivamente non prevedibili al momento dell'accordo contrattuale, ecc..

L'OIC 23, al par. F.II.b. recita "ove il contratto preveda la emissione in contraddittorio di stati di avanzamento, tali richieste assumono normalmente la forma di "riserve" avanzate dall'appaltatore e vengono iscritte nell'apposito libro cantiere". Nella pratica la definizione dei corrispettivi aggiuntivi può essere raggiunta in periodi tanto lunghi da chiudersi anche in esercizi successivi a quello di completamento dell'opera, sovente culminando nel ridimensionamento delle pretese avanzate, da cui emerge l'incertezza non solo nel *quantum* ma anche nel quando, tali ammontari verranno riconosciuti. L'OIC 23, prevede pertanto che "le predette richieste vanno contabilizzate con il rispetto del principio contabile della prudenza e quindi il rimborso dell'onere od il provento devono essere rilevati come differimento di costi o riconoscimento di ricavi, limitatamente agli ammontari la cui manifestazione e quantificazione siano ragionevolmente certi. Se la contabilizzazione avviene

in esercizi successivi alla chiusura della commessa, e se gli ammontari sono significativi, dovrà farsene menzione in nota integrativa”. Le penali relative alla commessa possono essere a carico sia dell’impresa appaltatrice che del committente e sortiscono la variazione del corrispettivo previsto in sede di accordo contrattuale.

### **Nota integrativa**

L’articolo 2427 c.c. non richiama esplicitamente l’informativa da rappresentare in nota integrativa relativamente ai lavori in corso su ordinazione, è necessario, dunque, seguire le indicazioni suggerite dall’OIC 23.

## ASPETTI CONTABILI

### La rappresentazione delle rimanenze.

Le rimanenze compaiono sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, così suddivise:

<i>Voci</i>	<i>S.P.</i>	<i>C.E.</i>
Materie prime, sussidiarie e di consumo	C.I.1	B.11
Merci	C.I.4	B.11
Prodotti finiti	C.I.4	A.2
Prodotti in corso di lavoraz. e semilavorati	C.I.2	A.2
Lavori in corso su ordinazione	C.I.3	A.3

Si noti che le merci e i prodotti finiti, che nello stato patrimoniale si trovano sotto la stessa voce, nel conto economico vengono distinte, cosicché la variazione (positiva) delle rimanenze di prodotti porta ad un aumento del “Valore della produzione”, mentre la variazione (anch’essa positiva) delle rimanenze di merci porta ad una riduzione dei “Costi della produzione”. In entrambi casi si avrà ovviamente un aumento del reddito imponibile.

### Scritture contabili.

Al 01/01, dopo le scritture di apertura si gireranno i conti patrimoniali accesi alle rimanenze iniziali nei conti di reddito “Variazioni rimanenze di...”, i quali rappresenteranno le **esistenze iniziali** del periodo d’imposta appena cominciato:

pertanto al 01/01/2010 abbiamo:

Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.11)	<sup>a</sup> diversi		5.000
	Rim. iniz. di materie prime, sussidiarie e di consumo (C.I.1)	2.000	
	Rim. iniz. di merci (C.I.4)	3.000	

Variazione rimanenze di prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione (A.2)	a	diversi		8.000
		Rim. iniz. di prodotti finiti (C.I.4)	5.000	
		Rim. iniz. di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (C.I.2)	3.000	

Variazione rimanenze di lavori in corso su ordinazione (A.3)	a	Rim. iniz. di lavori in corso su ordinazione (C.I.3)		9.000
--	---	--	--	-------

Al 31/12, in sede di valutazione del magazzino, si avrà:

diversi	a	Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.11)		5.500
Rim. finali di materie prime sussidiarie e di consumo (C.I.1)			3.500	
Rim. finali di merci (C.I.4)			2.000	

diversi	a	Variazione rimanenze di prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione (A.2)		11.500
Rim. finali di prodotti finiti (C.I.4)			7.000	
Rim. finali di prodotti in corso lavorazione e semilavorati (C.I.2)			4.500	

Rim. finali di lavori in corso su ordinazione (C.I.3)	a	Variaz. rimanenze di lavori in corso su ordinaz. (A.3)		12.000
---	---	--	--	--------

## ASPETTI FISCALI

### **Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.**

Le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio (art. 92 co. 1 TUIR), in virtù del principio della competenza cui si è già fatto cenno. Il TUIR, che a differenza della norma civilistica non fa alcuna distinzione tra beni fungibili e infungibili, prevede la valutazione:

- per singoli beni → costo specifico, cioè imputando a ciascun bene il proprio costo di acquisto, come sopra determinato. Trattandosi del costo reale del bene, tale metodo non ha alcun limite minimo di valore;
- per categorie omogenee di beni, per natura e per valore → l'art. 92 co. 1 stabilisce un valore minimo, prevedendo che il valore delle rimanenze debba essere  $\geq$  a quello che risulta dall'applicazione del metodo LIFO a scatti annuale. Le imprese che in bilancio valutano le rimanenze con i metodi del costo medio ponderato, del FIFO e del LIFO continuo, prosegue l'art. 92 co. 4, potranno conservare tali valori ai fini fiscali, ciò che sta a significare la piena valenza fiscale dei criteri civilistici. In caso di utilizzo di metodi diversi da quelli previsti dal c.c., il valore delle rimanenze dovrà essere  $\geq$  a quello che si otterrebbe col LIFO a scatti, rendendosi necessaria, qualora non lo fosse, una rettifica in aumento in sede di dichiarazione.

Se in un esercizio, così ancora l'art. 92 co. 5, il valore unitario medio dei beni, determinato secondo i metodi sopra elencati, risulta superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, l'intera categoria di rimanenze, indipendentemente dal periodo di formazione (in tal caso si perde dunque l'eventuale stratificazione delle rimanenze per esercizio di formazione), si moltiplica per tale valore normale, così come determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR: prezzo o

corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione (es. commercio all'ingrosso, al dettaglio, ecc.), nel tempo e luogo in cui i beni sono stati acquistati. I minori valori così determinati valgono anche per gli esercizi successivi, a meno che le rimanenze non siano iscritte nello stato patrimoniale a un maggior valore.

La questione della deducibilità dai costi dei contributi in conto esercizio si ritiene valido anche ai fini fiscali. Stesso dicasi anche per quanto riguarda l'iscrizione di materie prime, sussidiarie e di consumo ad un valore costante alla presenza dei 2 già richiamati requisiti, con l'avvertenza però che tale valore sia  $\geq$  a quello derivante dal metodo LIFO a scatti, altrimenti si renderà necessaria opportuna variazione in aumento in sede dichiarativa.

Ancora, ai sensi dell'art. 92 co. 7 TUIR le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo, tuttavia qualora l'Ufficio delle Imposte dovesse operare una rettifica, questa avrà effetto anche per gli esercizi successivi (art. 110 co. 8). In pratica la rettifica operata sulle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio comporterà il ricalcolo delle dichiarazioni presentate successivamente, per tutti gli esercizi sui quali la rettifica ha avuto effetto.

Ultima osservazione, in caso di modifica totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, ai sensi dell'art. 110 co. 6 TUIR occorre informare l'Agenzia delle Entrate attraverso la dichiarazione dei redditi o con apposito allegato.

### **Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.**

Valgono le stesse considerazioni effettuate per gli aspetti civilistici e fiscali già visti: costo di produzione, valutazione al (minore) valore normale, valutazione obbligatoria dei prodotti in corso di lavorazione ai costi specifici, non imputabilità degli oneri finanziari al costo di produzione, deducibilità dal costo dei contributi in conto esercizio, mutamento dei criteri di valutazione, ecc.

### **Prodotti finiti.**

Anche da un punto di vista fiscale valgono le stesse considerazioni fatte per le materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, sempre con l'avvertenza di tener conto, per essi, del costo di produzione.

### **Lavori in corso su ordinazione.**

La normativa fiscale opera la seguente distinzione:

- lavori con tempo di esecuzione inferiore a 12 mesi → non viene riconosciuto il criterio civilistico della percentuale di completamento, ma viene disposta inderogabilmente la valutazione in base alle spese sostenute nell'esercizio (metodo della commessa completata);
  
- lavori con tempo di esecuzione superiore a 12 mesi (art. 93 TUIR) → si tratta di opere, forniture e servizi che abbracciano almeno 2 periodi di imposta e che riguardano una serie di obbligazioni a carico del commissionario tutte distinte ed individuabili, ma talmente interconnesse tra di loro da costituire un'unica, nuova prestazione, che si pone ad un livello diverso e ulteriore rispetto alla somma delle singole prestazioni: la valutazione è fatta sulla base del criterio della percentuale di completamento, in base ai corrispettivi pattuiti (art. 93 co. 2), ovvero ai corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da s.a.l. Si precisa a tal fine che i corrispettivi liquidati a titolo definitivo sono relativi a s.a.l. accettati dal committente e vanno considerati ricavi (la valutazione tra le rimanenze è limitata alla parte non ancora liquidata in via definitiva, art. 93 co. 4), mentre i corrispettivi liquidati in via provvisoria sulla base di s.a.l. non ancora accettati vengono considerati acconti in senso lato, che influenzano il reddito dell'esercizio concorrendo alla valutazione delle rimanenze.

Il metodo delle percentuali di completamento è basato sul rapporto tra costi sostenuti e corrispettivi presunti corrispondenti: ne scaturisce una valorizzazione ai ricavi e non ai costi, di modo che una percentuale di utile, calcolata sulla base dei corrispettivi pattuiti, viene considerata a carico di ogni singolo esercizio interessato dall'esecuzione dei lavori.

Si tiene conto, continua l'art. 93, delle maggiorazioni di prezzo solo se esse sono richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, ed in misura:

- non inferiore al 50% finché non siano state definitivamente stabilite.
- pari al 100% qualora siano definitivamente accettate dal committente.

Le maggiorazioni di prezzo da considerare ai fini della valutazione delle rimanenze finali sono solo quelle previste dalla legge o dal contratto; sono escluse pertanto le pretese dell'appaltatore non previste normativamente o contrattualmente, considerate quindi mere proposte di modifica del contratto non ancora accettate dalla controparte, e perciò prive di fondamento giuridico.

Nelle commesse ultrannuali è consentito al contribuente di ridurre la valutazione della misura massima del 2% a titolo di rischio contrattuale; per la Cassazione il 2% va calcolato sull'intero corrispettivo del contratto.

Il contribuente deve comunicare all'Agenzia delle Entrate (art. 93 co. 6), mediante apposito prospetto da allegare in dichiarazione, gli estremi del contratto, le generalità del committente, la scadenza prevista, e tutti gli elementi utilizzati per la definizione dello stato di esecuzione dei lavori in corso su ordinazione e quindi per la valutazione degli stessi.

Infine è da notare che è possibile valutare le rimanenze di lavori in corso ultrannuali col metodo della commessa completata: a tal fine occorre però presentare all'Ufficio delle Imposte apposita richiesta di autorizzazione che, se non viene negata entro 3 mesi dalla presentazione dell'istanza, si considera accolta.