

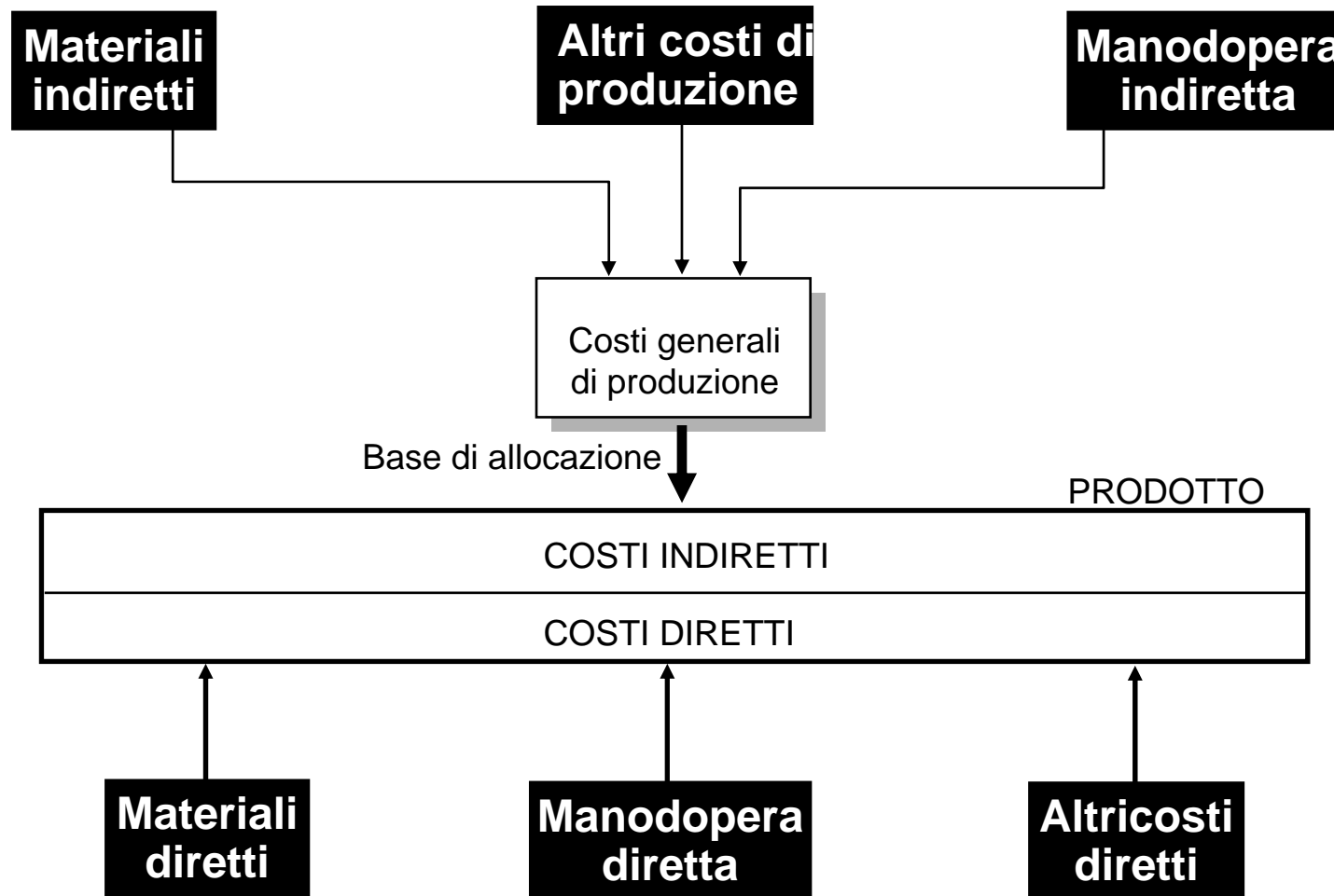
# I PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE

Secondo il documento 13:

- i semilavorati hanno identità fisica definita; ai fini della valutazione sono del tutto equiparabili alle materie prime;
- i prodotti in corso di lavorazione sono materiali e componenti in fase di avanzamento non identificabili fisicamente in modo univoco; ai fini della valutazione si devono individuare gli elementi che sono allo stesso stadio di produzione e attribuire loro la parte di costi di produzione sostenuta.

# LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE DEI PRODOTTI (1)

## LO SCHEMA DEL COSTO DI PRODOTTO



## LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE DEI PRODOTTI (2)

art. 2426, n.1), "Il costo di produzione comprende tutti i

costi direttamente imputabili al prodotto ...

**Un esempio**

Prodotto A:

materie	5Kg * 3 €/KG	= 15,00 +
manodopera diretta	2h * 28 €/H	= 56,00 +
servizi esterni	8 €/pezzo	= <u>8,00 +</u>
totale costi diretti unitari		= 79,00

... Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione.

## LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE DEI PRODOTTI (3)

### DOCUMENTO N. 13 - PRINCIPI CONTABILI CNDC-CNR

raccomanda che si attribuiscono solo i costi indiretti che hanno contribuito a portare le giacenze di magazzino nel luogo e nelle condizioni in cui si trovano. Ovvero:

- sono inclusi i costi indiretti industriali (ammortamenti, manodopera indiretta, manutenzioni, etc.);
- sono esclusi i costi indiretti amministrativi, commerciali, di ricerca e sviluppo, straordinari, oneri finanziari (con eccezioni).

Per imputare i costi indiretti industriali si deve scegliere una base di ripartizione.

## LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE DEI PRODOTTI (4)

Un esempio....

Ammortamenti	=	10.000,00
Manutenzioni	=	2.000,00
Manodopera indiretta	=	<u>4.000,00</u>
	=	16.000,00 €

Base di riparto prescelta: ore di lavoro diretto (MOD) = 5.000

di cui: 2.000 ore dedicate a A (Q=1.000 u)

3.000 ore dedicate a B (Q = 3.000 u)

$$\frac{\text{totale costi indiretti}}{\text{totale base}} = \frac{16.000,00}{5.000} = 32,00 \text{ €/h}$$

da moltiplicare per:

- $2.000 / 1.000 = 2$  ore lavoro dedicate ad 1 unità di A

## LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE DEI PRODOTTI (5)

### Un esempio (segue)

#### Prodotto A:

#### Costi diretti

materie	5Kg * 3 €/KG	= 15,00 +
manodopera diretta	2h * 28 €/H	= 56,00 +
servizi esterni	8 €/pezzo	= <u>8,00 +</u>
Totale costi diretti unitari		= 79,00

#### Costi indiretti

Quota costi indiretti (2 * 32,00)	= <u>64,00</u>
Totale costo unitario	= 143,00

# I lavori in corso su ordinazione: elementi caratterizzanti

I lavori in corso su ordinazione assumono le seguenti caratteristiche:

- ◆ carattere formale: deve esistere un contratto con il cliente;
- ◆ oggetto: realizzazione di opere (beni o servizi) risultanti da un unico progetto, secondo le specifiche tecniche fornite dal cliente;
- ◆ durata delle attività: normalmente ultrannuale.

## Le rimanenze di lavori in corso su ordinazione: il criterio base di valutazione

I lavori in corso su ordinazione possono essere valutati:

- ◆ al costo di produzione, entro i limiti in cui esso è recuperabile attraverso i futuri ricavi di vendita (valore di realizzo diretto);
- ◆ sulla base della “percentuale di completamento”.



## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: I CRITERI ALTERNATIVI DI VALUTAZIONE

Secondo l'art. 2426, n.11) i lavori in corso su ordinazione “possono essere valutati sulla base dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza” (percentuale di completamento).

### **I due criteri alternativi di valutazione:**

1. Metodo del “contratto completato” (al costo) valutazione in base a costi specifici (scheda di commessa); usato in condizioni di incertezza tali da rendere inattendibili le stime.
2. Metodo della “percentuale di completamento o di avanzamento” valutazione in base alla quota di ricavo maturata nell'esercizio; usato quando i dati sono sicuri (contratto irrevocabile, etc.).

## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: I CRITERI ALTERNATIVI DI VALUTAZIONE

Il metodo della percentuale di completamento prevede:

1. la stima dei ricavi complessivamente derivanti dalla commessa;
2. la predisposizione di un preventivo di costo distinto nelle diverse fasi di articolazione dei lavori;
3. la stima del grado di avanzamento dei lavori (ad es. facendo un rapporto tra costi sostenuti e costi preventivati);

## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (1)

A) Il “*metodo della percentuale di avanzamento*” si fonda sui

seguenti parametri:

- corrispettivi pattuiti;
- stato di avanzamento dei lavori.

B) Il “*metodo della commessa completata*” prevede che:

- le rimanenze vengano valutate al costo sostenuto;
- l'imputazione dell'utile sulla commessa avvenga nell'esercizio in cui sono consegnate le opere o ultimati i servizi.

## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (1)

### *Esempio*

L'impresa ha accettato di produrre una commessa biennale del valore complessivo di Euro/mil. 250.

L'impresa ritiene di sostenere costi complessivi pari a Euro/mil. 200, di cui 80 (40%) nel primo anno e 120 (60%) nel secondo anno.

Si costruisca il conto economico dell'impresa produttrice nei due esercizi utilizzando il metodo della percentuale di completamento e quello della commessa completata

## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (2)

Metodo della percentuale di avanzamento

Anno 1

Anno 2

Conto economico

Conto economico

Costi.....80	Opere in corso (40% x 250)..100	Opere in corso.....100	Ricavi....250
Utile.....20		Costi.....120	
		Utile.....30	

Stato patrimoniale

Stato patrimoniale

Opere in corso .....100		Clienti....250	
----------------------------	--	----------------	--

## I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (3)

Metodo della commessa completata

Anno 1

Anno 2

Conto economico

Conto economico

Costi.....80	Opere in corso....80
Utile.....0	

Opere in corso.....80	Ricavi...250
Costi.....120	
Utile.....50	

Stato patrimoniale

Stato patrimoniale

Opere in corso .....80	
------------------------	--

Clienti....250	
----------------	--

I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE:  
ESEMPIO DI APPLICAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE

*Esempio*

Si è concluso un contratto per la costruzione di una nave.

Il prezzo pattuito è pari a 120.000 euro e si prevede di sostenere costi complessivi per 80.000.

Nell'arco del periodo di produzione, pari a 3 anni, si prevede di sostenere i seguenti costi:

- al 1° anno costi sostenuti 20.000:
- al 2° anno costi sostenuti 30.000:
- al 3° anno costi sostenuti 30.000.

Si determini il valore dei beni in corso su ordinazione nei tre esercizi utilizzando il metodo della percentuale di completamento e quello della commessa completata.

I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE:  
ESEMPIO DI APPLICAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE

A) al 1° anno costi sostenuti 20.000:

- valutazione 1° metodo = 20.000

- valutazione 2° metodo =  $(20.000/80.000) * 120.000 = 30.000$

B) al 2° anno costi sostenuti 50.000 (= 20.000 + 30.000):

- valutazione 1° metodo = 50.000

- valutazione 2° metodo =  $(50.000/80.000) * 120.000 = 75.000$

C) al 3° anno costi sostenuti 80.000 (= 20.000 + 30.000 + 30.000) e cessione del bene con un ricavo di 120.000:

- valutazione 1° metodo = 0

- valutazione 2° metodo = 0.



## IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

Le disposizioni civilistiche prevedono che la NI fornisca le seguenti informazioni relative alle rimanenze:

- criteri di valutazione utilizzati e metodo di costo adottato;
- criteri impiegati per la svalutazione e l'eventuale rivalutazione;
- eventuale cambiamento di metodo di valutazione e effetto sul CE;
- gravami esistenti sui beni in magazzino (ad esempio pegni);
- eventuali interessi passivi inclusi nel costo di produzione;
- differenza tra il valore delle rimanenze a prezzi

## IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

Le disposizioni civilistiche prevedono che la NI fornisca le seguenti informazioni relative ai lavori in corso su ordinazione:

- criteri di valutazione adottati, specificando e motivando la scelta del metodo di misurazione dello stato di avanzamento;
- gli ammontari significativi degli impegni, specie per i lavori da eseguire;
- le incertezze e le attività / passività potenziali relative al contratto;
- l'impegno dei corrispettivi aggiuntivi compresi nelle rimanenze;
- i rapporti con i consorzi ai quali l'azienda partecipa.

## IL TRATTAMENTO FISCALE

La disciplina fiscale prevede che:

a) le rimanenze:

- si possano valutare scegliendo tra il metodo del costo medio ponderato, il FIFO e il LIFO;
- si possa adottare il valore di mercato (se inferiore al costo) come metodo di valutazione, salvo che si valutino le rimanenze ai costi specifici;

b) i lavori in corso su ordinazione:

- siano valutati con il metodo della percentuale di completamento;
- sia possibile ridurre la valutazione delle opere in corso del 2% a titolo di rischio contrattuale.

# RIMANENZE DI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE (LCO)

## ❖ Caratteri economico-aziendali

## ❖ Criteri di valutazione

→ Metodo della “commessa completata”



Art. 2426, n. 9:

iscrizione al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato se minore

→ Metodo della “percentuale di completamento”



Art. 2426, n. 11:

“I LCO possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”

## **Il caso Costruzioni Edili S.p.A.: i lavori in corso su ordinazione**

La Costruzioni Edili S.p.A., nel corso del 2003, acquisisce le seguenti tre commesse per la costruzione di altrettanti edifici.

### *Commessa “Alfa”*

Per la commessa “Alfa”, la Costruzioni Edili S.p.A. prevede di sostenere i seguenti costi: 1° anno: 80; 2° anno: 60; 3° anno: 60.

Il corrispettivo pattuito per la commessa ammonta a 240; durante l'esecuzione della commessa si percepiscono i seguenti acconti: 60 nel 1° anno e 40 nel 2° anno.

### *Commessa “Beta”*

Per la commessa “Beta”, la Costruzioni Edili S.p.A. prevede invece di sostenere i seguenti costi: 1° anno: 40; 2° anno: 30; 3° anno: 90.

Il corrispettivo pattuito per la commessa ammonta a 150; durante l'esecuzione della commessa si percepiscono i seguenti acconti: 30 nel 1° anno e 20 nel 2° anno.

### *Commessa “Gamma”*

Per la commessa “Gamma”, infine, la Costruzioni Edili S.p.A. prevede di sostenere i seguenti costi: 1° anno: 160; 2° anno: 120; 3° anno: 120.

Il corrispettivo pattuito per la commessa ammonta a 440; durante l'esecuzione della commessa si percepiscono i seguenti acconti: 100 nel 1° anno e 120 nel 2° anno.

Si provveda ad allocare nei Bilanci di esercizio 2003, 2004 e 2005 di Costruzioni Edili S.p.A. i valori inerenti le operazioni qui descritte, facendo ricorso al criterio di cui all'art. 2426 n. 11 del codice civile e tenendo conto che:

- per le commesse “Alfa” e “Beta” non si registrano scostamenti rispetto a quanto previsto in sede di prima di determinazione della stima dei costi da sostenere;
- per la commessa “Gamma”, invece, nel corso del 2004 si rende necessario rivedere la stima dei costi complessivamente da sostenere; in particolare, secondo la nuova stima, i costi che l'impresa dovrà sostenere nel corso del 3° anno ammontano a 180, a fronte dei previsti 120.

## Commessa “Alfa” (commessa in utile)

	C	R	%	MG	ACCONTI
2003	80		$80/200 = 40\%$		60
2004	60		$(80+60)/200 = 70\%$		40
2005	60	240	$(80+60+60)/200 = 100\%$		
	<hr/> 200	<hr/> 240		<hr/> +40	

## Commessa "Alfa"

### Stato patrimoniale 2003

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO (240 \* 40%) 96

#### *Passivo*

D)6) Acconti 60

### Conto economico 2003

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (96 - 0) 96

B)... Costi di produzione 80

*Quota di risultato imputato all'es. 16 (40% di 40)*

### Stato patrimoniale 2004

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO (240 \* 70%) 168

#### *Passivo*

D)6) Acconti (60 + 40) 100

### Conto economico 2004

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (168 - 96) 72

B)... Costi di produzione 60

*Quota di risultato imputato all'es. 12 (30%, cioè 70%-40%, di 40)*

### Stato patrimoniale 2005

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO 0

C)IV.3) Cassa (240 - 100) 140

#### *Passivo*

D)6) Acconti 0

### Conto economico 2005

A)1) Ricavi delle vendite 240

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (0 - 168) -168

B)... Costi di produzione 60

*Quota di risultato imputato all'es. 12 (30%, cioè 100%-70%, di 40)*

## Commessa “Beta” (commessa in perdita)

	C	R	%	MG	ACCONTI
2003	40		$40/160 = 25\%$		30
2004	30		$(40+30)/160 = 43,75\%$		20
2005	90	150	$(40+30+90)/160 = 100\%$		
	<hr/> 160	<hr/> 150		<hr/> -10	



## Commessa "Beta"

(ipotesi di soluzione nel rispetto sia del principio di competenza che di quello di prudenza)

### Stato patrimoniale 2003

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO (150 \* 25%) 37,5

#### *Passivo*

B)3) Altri fondi 7,5

D)6) Acconti 30

### Conto economico 2003

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (37,5 – 0) 37,5

B)... Costi di produzione 40

*Risultato intermedio* -2,5 (25% di -10)

B)13) Altri accantonamenti 7,5

*Quota di risultato imputato all'es.* -10

### Stato patrimoniale 2004

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO (150 \* 43,75%) 65,625

#### *Passivo*

B)3) Altri fondi (7,5 – 1,875) 5,625

D)6) Acconti 50

### Conto economico 2004

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (65,625 – 37,5) 28,125

A)5) Altri ricavi e proventi (utilizzo f.do) 1,875

B)... Costi di produzione 30

*Quota di risultato imputato all'es.* 0

### Stato patrimoniale 2005

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO 0

C)IV.3) Cassa (150 – 50) 100

#### *Passivo*

B)3) Altri fondi (5,625 – 5,625) 0

D)6) Acconti 0

### Conto economico 2005

A)1) Ricavi delle vendite 150

A)3) Variazione LCO (rf-ri) (0 – 65,625) -65,625

A)5) Altri ricavi e proventi (utilizzo f.do) 5,625

B)... Costi di produzione 90

*Quota di risultato imputato all'es.* 0

## Commessa “Gamma” (commessa prima in utile, poi in perdita)

	C	R	%	MG	ACCONTI
2003	160		<del><math>160/400 = 40\%</math></del>		100
➔	2004		$(160+120)/460 = 60,87\%$		120
2005	<del>120</del> → 180	440	$(160+120+180)/460 = 100\%$		
	<del>400</del> → 460	440		<del>+40</del> → -20	

## Commessa "Gamma"

(ipotesi di soluzione nel rispetto sia del principio di competenza che di quello di prudenza)

### Stato patrimoniale 2003

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO ( $440 * 40\%$ ) 176

#### *Passivo*

D)6) Acconti 100

### Conto economico 2003

A)3) Variazione LCO (rf-ri) ( $176 - 0$ ) 176

B)... Costi di produzione 160

*Quota di risultato imputato all'es. 16 (40% di 40)*

### Stato patrimoniale 2004

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO ( $440 * 60,87\%$ ) 267,826

#### *Passivo*

B)3) Altri fondi 7,826

D)6) Acconti ( $100 + 120$ ) 220

### Conto economico 2004

A)3) Variazione LCO (rf-ri) ( $267,826 - 176$ ) 91,826

B)... Costi di produzione 120

B)13) Altri accantonamenti 7,826 ( $-20 * (100\% - 60,87\%)$ )

*Quota di risultato imputato all'es. -36*

### Stato patrimoniale 2005

#### *Attivo*

C)I.3) Rimanenze LCO 0

C)IV.3) Cassa ( $440 - 220$ ) 220

#### *Passivo*

B)3) Altri fondi 0

D)6) Acconti 0

### Conto economico 2005

A)1) Ricavi delle vendite 440

A)3) Variazione LCO (rf-ri) ( $0 - 267,826$ ) -267,826

A)5) Altri ricavi e proventi (utilizzo f.do) 7,826

B)... Costi di produzione 180

*Quota di risultato imputato all'es. 0*