Memento Pratico

CONTABILE

Con il nuovo OIC 5 - Bilanci di liquidazione

2027



Estratto

Lefebvre Giuffrè

INCLUSA VERSIONE DIGITALE

Memento Pratico

CONTABILE

2027

Aggiornato al 19 agosto 2026

Lefebvre Giuffrè

Gli autori dell'opera sono tutti professionisti (partner e senior manager) di PricewaterhouseCoopers S.p.A. (PwC) esperti in materia contabile e di bilancio.

Davide Abramo Busnach Partner responsabile della funzione Technical & Methodology di PwC Italia, della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e membro del CRS del network PwC, Dottore Commercialista e Revisore legale.

Antonella Bonino Partner coordinatore della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e membro del CRS del network PwC, Dottore commercialista, Revisore legale, Componente del Gruppo dell'OIC Principi Contabili nazionali e Principi Contabili Internazionali.

Emanuela Montori Senior manager coordinatore del team specializzato in strumenti finanziari nell'ambito della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e membro del CRS del network PwC, Dottore Commercialista e Revisore legale.

Maurizio Barbin Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

Gloria Bertin Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

Marta D'Onofrio Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

Katia Gruer Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

Maria Carmen Melpignano Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC, Dottore Commercialista, Revisore legale, Docente di Revisione legale dei conti presso la facoltà di Economia Aziendale - Dipartimento di Economia, Management e Diritto dell'Impresa dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Stefano Paganini Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

Silvia Valsecchi Senior manager della funzione Corporate Reporting Services (CRS) di PwC Italia e del network PwC.

PwC è una primaria società di revisione contabile e certificazione di bilanci che opera in Italia dal 1926, è iscritta all'albo CONSOB e fa parte della prestigiosa organizzazione internazionale PwC presente in tutto il mondo.

Direttore responsabile
Antonella Sciara

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 636 del 12 novembre 2001
© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2026 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

L'opera è stata ideata dalla

Redazione Memento
Lefebvre Giuffrè
(Federica Guizzardi, Maria Cristina Vailati, Elena Pollastro)

e
realizzata da un gruppo di professionisti
di **PwC** Italia

Davide Abramo Busnach

Antonella Bonino

Emanuela Montori

Maurizio Barbin

Gloria Bertin

Marta D'Onofrio

Katia Gruer

Maria Carmen Melpignano

Stefano Paganini

Silvia Valsecchi

Hanno collaborato a questa edizione Matteo Strada e Bianca Caratozzolo

I contenuti fiscali e legali sono curati dalla **Redazione Memento** Lefebvre Giuffrè

Piano dell'opera

TITOLO I Regole di base della contabilità

Cap. I	Regole base di contabilità	5
Cap. II	Obblighi generali	1000
Cap. III	Cambiamento di framework contabile	3000

TITOLO II L'attività corrente dell'impresa

Cap. IV	Ricavi e crediti	6000
Cap. V	Costi di esercizio e debiti	10000
Cap. VI	Rimanenze di magazzino	14000
Cap. VII	Lavori in corso su ordinazione	18000
Cap. VIII	Immobilizzazioni materiali	22000
Cap. IX	Immobilizzazioni immateriali	26000
Cap. X	Titoli e partecipazioni	29000
Cap. XI	Liquidità, crediti finanziari e debiti finanziari	32000
Cap. XII	Strumenti finanziari derivati	35000
Cap. XIII	Ratei e risconti attivi e passivi	39000
Cap. XIV	Fondi	40000
Cap. XV	Patrimonio netto	42000
Cap. XVI	Conto economico, correzioni di errori e cambiamenti di principi contabili	45000
Cap. XVII	Documenti di sintesi	48000
Cap. XVIII	Imprese minori	51000
Cap. XIX	Enti del Terzo Settore	52000

TITOLO III Ampliamento e cooperazione

Cap. XX	Costituzione della società	59000
Cap. XXI	Trasformazione	61000
Cap. XXII	Liquidazione	61900
Cap. XXIII	Accordi contrattuali ed altre forme di aggregazione	64000
Cap. XXIV	Operazioni straordinarie	67000
Cap. XXV	Sedi secondarie e contabilità plurimonetaria	70000
Cap. XXVI	Bilancio consolidato	71000

TITOLO IV Pubblicità e informazione

Cap. XXVII	Obblighi di informativa	75000

Indice analitico pag. 1269

Introduzione

Le imprese e le persone che, a vario titolo, si occupano di redazione o controllo dei documenti contabili si confrontano con un gran numero di testi attraverso i quali non è sempre agevole stabilire con immediatezza la natura e l'estensione dei loro obblighi.
Questa opera, ormai collaudata attraverso numerose edizioni, ha l'obiettivo di rappresentare un'esposizione metodologica, dunque diversa da una semplice catalogazione di testi, raffrontata anche con la prassi corrente e supportata da esempi pratici. In particolare, per ogni fatto amministrativo non ci si limita ad esporre le varie soluzioni riscontrabili nella prassi né a semplici riferimenti alle norme di legge o ai principi elaborati dalla dottrina aziendalistica, ma si forniscono **soluzioni pratiche** agli operatori. Saremo riconoscenti ai nostri lettori se continueranno a segnalarci anche il loro punto di vista su argomenti controversi ed in continua evoluzione allo scopo di tenerne conto per le edizioni future. Quest'opera non si propone come un manuale tradizionale di ragioneria generale, ma come uno strumento operativo per l'applicazione dei principi e dei criteri contabili. Soltanto nel primo capitolo abbiamo riassunto le principali regole contabili così come si sono finora evolute. Nel seguito della trattazione, invece, abbiamo esaminato la normativa e le tecniche di dettaglio che presiedono alle regole di correttezza contabile e, fine ultimo, alla redazione di un bilancio veritiero e corretto. Le **interconnessioni** e, talora, le interferenze che esistono fra gli aspetti contabili e quelli **fiscali** ci hanno condotto a ricordare, per sommi capi, le **disposizioni fiscali** ogni volta che ciò ci è sembrato utile o importante.
L'opera è suddivisa in quattro parti. Nella parte prima, **regole base di contabilità**, sono raggruppati, oltre agli aspetti di tecnica ragionieristica, anche la normativa di carattere generale, distinguendo:
• la gerarchia, le caratteristiche e l'applicabilità delle varie fonti normative (alle quali spesso si fa riferimento nel corpo dell'opera);
• gli aspetti operativi che si devono tenere presenti per rispettare le prescrizioni formali di tenuta contabile.
La parte più corposa è costituita dalla trattazione analitica degli aspetti contabili dell'**attività corrente dell'impresa**. L'obiettivo di questa parte è l'analisi dei differenti cicli operativi per determinare le regole tecniche e normative che presiedono alla loro contabilizzazione. Ogni capitolo di questa parte seconda è, in genere, così strutturato: richiamo delle principali nozioni di base, esame delle regole di contabilizzazione e di valutazione, schemi ed esempi di registrazione delle operazioni ed analisi di particolari problemi, prescrizioni formali di presentazione in bilancio, aspetti generali dei controlli interni ed esterni. La trattazione fa numerosi riferimenti sia alle **norme del codice civile**, che ai **principi contabili** e documenti interpretativi emessi dall'Organismo Italiano di Contabilità.
Ciascuno dei capitoli esamina dettagliatamente uno degli aspetti dell'operatività dell'impresa. La sintesi della parte seconda è realizzata attraverso un apposito capitolo finale, dedicato appunto ai documenti di sintesi, che tratta delle regole generali di presentazione dei bilanci d'esercizio e di altri documenti contabili a rilevanza esterna. Vi è poi la parte terza dedicata al gruppo e alle operazioni di natura straordinaria nella quale l'impresa e la sua contabilità vengono poste nelle prospettive particolari della complessità della vita economica. Si tratta, tra gli altri, di problemi organizzativi nello spazio (ad esempio, filiali), di disposizioni relative ad accordi di integrazione o di cooperazione fra le imprese o a modifiche della struttura aziendale (ad esempio, fusioni) e degli enti del Terzo Settore con l'illustrazione della modulistica di bilancio specificamente prevista per tali entità.
L'ultima parte, la quarta, si occupa della rilevanza esterna del bilancio e degli strumenti giuridici a tutela dell'affidabilità dell'informazione. Infine, l'**indice analitico** facilita l'utilizzo dell'opera per quello che vuole essere: un manuale pratico, completo e chiaro dedicato in primo luogo agli operatori contabili ma anche a tutti gli studiosi di contabilità e bilancio.
Per facilitare ulteriormente la ricerca, il Memento è suddiviso in paragrafi numerati a margine, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando inutili ripetizioni), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è discontinua.
La **versione online** è continuamente aggiornata non appena si presentano nuovi provvedimenti normativi o di prassi oltre che con la giurisprudenza e la dottrina più autorevole.

Davide Abramo Busnach

CAPITOLO VII

Lavori in corso su ordinazione

SOMMARIO

SEZIONE I -Definizione ed elementi costitutivi **18000**
I. Nozione di «lavori in corso» **18000**
II. Lavori in corso su ordinazione **18050**
III. Profili giuridici **18180**
A. Contratto di appalto **18180**
B. Contratto di somministrazione .. **18260**
SEZIONE II - Criteri di valutazione. **18300**
I. Valutazione dei lavori in corso su ordinazione **18300**
II. Criterio della percentuale di completamento **18400**
A. Regole applicative **18420**
B. Parametri per la determinazione della percentuale di avanzamento lavori **18510**
III. Criterio della commessa completata **18640**
SEZIONE III - Aspetti contabili **18800**
I. Principi generali **18800**
A. Rilevazione dei costi **18820**
B. Rilevazione dei ricavi **18960**
C. Rilevazione delle rimanenze **18990**
II. Casi pratici **19051**
III. Casi particolari **19100**
SEZIONE IV - Controllo e corretta contabilizzazione **19320**
I. Scritture ausiliarie di magazzino **19320**
II. Controllo di gestione **19400**
SEZIONE V - Presentazione del bilancio ed altre informazioni **19500**
I. Presentazione del bilancio **19500**
A. Stato patrimoniale e conto economico **19520**
B. Nota integrativa **19620**

SEZIONE I

Definizione ed elementi costitutivi

I. Nozione di «lavori in corso»

PREMESSA Nella prassi contabile, il termine lavori in corso assume diversi significati: comprende tutti i beni e servizi non conclusi alla data di rilevazione delle risultanze contabili. Con il termine lavori in corso pertanto, si possono rappresentare: **18000**

– opere in corso di esecuzione, su ordinazione di un cliente e realizzate sulla base di specifiche richieste del cliente;
– opere in corso di esecuzione, su ordinazione di un cliente;
– prodotti in corso di lavorazione, da destinare al magazzino per la successiva vendita;
– beni costruiti internamente, per lo svolgimento dell'attività dell'impresa (per esempio, impianti, immobili, ecc., costruiti in economia).

L'elemento accomunante le diverse ipotesi sopra riportate va individuato nella problematica relativa al calcolo dei costi che formano il valore complessivo oggetto di valutazione.
Elemento di sostanziale discriminazione è invece **l'esistenza di un contratto per la produzione di specifici beni su ordine di un committente**, cioè l'impegno contrattuale che l'impresa ha sottoscritto per la produzione di opere individuate e specifiche.

Omissis

SEZIONE III

Aspetti contabili

I. Principi generali

18800 La rilevazione in contabilità generale dei costi connessi a lavori su ordinazione non presenta problematiche particolari. L'aspetto più rilevante da considerare è la necessità di correlare adeguatamente costi e ricavi. Una corretta impostazione della contabilità analitica per specifico LIC ha come presupposto un sistema che assicuri un afflusso coerente e simultaneo dei costi nella contabilità generale ed in quella per commesse. Disallineamenti e differenze devono essere individuati e sanati tempestivamente.
Particolare attenzione deve essere posta nel caso dei servizi in corso di esecuzione da parte di subfornitori, in quanto la contabilizzazione delle fatture da ricevere per servizi in corso di esecuzione influenza la valutazione dei lavori in corso non solo per il valore di tali servizi ma soprattutto per il margine che queste possono aggiungere al valore della commessa.

A. Rilevazione dei costi

18820 **COSTI DI COMMESSA** Gli acquisti di beni e servizi destinati a lavori in corso su ordinazione seguono le normali regole di rilevazione dei costi.
Una particolarità potrebbe riguardare le prestazioni di **servizi**; se l'impresa si avvale dell'opera di subappaltatori e risultano soddisfatte le condizioni per la rilevazione dei costi in base in base alla percentuale di completamento (OIC 19 par. 38), l'avanzamento dei lavori, in linea teorica, non dovrebbe essere influenzato dalle fatturazioni che potrebbero essere scadenziate contrattualmente in base a parametri non direttamente collegati all'effettivo avanzamento dei lavori in subappalto. Tuttavia, è possibile che l'impresa capocommessa non sia in grado di conoscere l'effettivo avanzamento dei lavori subappaltati, pertanto le fatture emesse dai fornitori potrebbero costituire l'unica **approssimazione ragionevole** dei costi accumulati sulla commessa.

18830 **COSTI PER L'ACQUISIZIONE DELLA COMMESSA** I costi per l'acquisizione di una commessa, inclusi quelli relativi alla partecipazione a gare, sono ricompresi nei costi di commessa (e rilevati come costi pre operativi), quando ricorrono le seguenti condizioni:
a) i costi sono sostenuti **specificamente** per una commessa;
b) l'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia **ragionevolmente certa** alla data della preparazione del bilancio;
c) i costi sono attendibilmente misurabili e siano **recuperabili** attraverso il margine di commessa.
In caso contrario, tali costi sono rilevati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, in quanto rappresentano costi di natura ricorrente su contratti non ancora sottoscritti necessari per la normale attività commerciale dell'appaltatore. Quando i costi sostenuti per ottenere una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non devono essere compresi nei costi di commessa quando la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

18840 **COSTI PRE OPERATIVI** I costi pre operativi sono quei costi sostenuti dopo l'acquisizione della commessa (e la firma del contratto), ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo.

> Nell'OIC 23 è stato precisato che i costi pre operativi (e i costi per l'acquisizione della commessa), inclusi tra i costi della commessa, partecipano al margine di commessa in funzione dell'avanzamento dei lavori.

Tra i costi pre operativi rientrano:

– i costi di progettazione e di studi specifici e riferibili alla specifica commessa (non sfruttabili per altre commesse);
– i costi per l'organizzazione e l'avvio della produzione;
– il costo per il rilascio delle fidejussioni a garanzia dell'esecuzione del lavoro.
Se:
a) tali costi sono sostenuti specificamente per una commessa;
b) l'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio;
c) i costi sono attendibilmente misurabili e siano recuperabili attraverso il margine di commessa; allora si riferiscono a costi specifici e sono imputabili direttamente alla commessa. Rispetto al passato ora l'OIC 23 stabilisce che i costi pre operativi non si capitalizzano più tra le immobilizzazioni immateriali ma si spesano nel conto economico e si imputano ai costi di commessa sostenuti. In questo modo partecipano alla valorizzazione dello stato avanzamento lavori.
I costi pre operativi inclusi nei lavori in corso su ordinazione sono rilevati a conto economico per competenza in funzione dell'avanzamento dei lavori determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento. Nel caso di applicazione del metodo del costo sostenuto, lo stato avanzamento dei lavori è determinato ponendo a confronto i costi di commessa sostenuti fino ad una certa data (esclusi i costi pre operativi) con i costi di commessa totali stimati (esclusi i costi pre operativi).

18850 **COSTI DI SMOBILIZZO CANTIERE** Si tratta dei costi che generalmente si sostengono dopo la chiusura della commessa per rimuovere le installazioni (o l'intero cantiere), per far rientrare i macchinari o gli impianti in sede oppure per i trasferimenti in un altro cantiere. Sono comprese anche le perdite sui materiali abbandonati ed i costi di trasporto di materiali non utilizzati. Tali costi sono da includere nel preventivo dei costi tra i costi diretti e quindi, se sostenuti nel corso della durata della commessa, determinano essi stessi l'avanzamento dei lavori. Non è pertanto necessario effettuare accantonamenti specifici nel conto economico, se non alla chiusura della commessa, se i costi non sono ancora stati sostenuti.

18860 **COSTI PER IMPREVISTI DI COMMESSA E CONTENZIOSO** Si tratta di costi la cui manifestazione non è certa, ma per i quali esiste un certo grado di probabilità che si verifichino **prima della chiusura della commessa**. Questi costi, data la loro natura incerta, non sono da contabilizzare autonomamente prima della loro manifestazione (non è cioè necessario effettuare appositi stanziamenti in fondi rischi), ma di essi si deve tenere conto, ai fini della valorizzazione dei lavori in corso, includendo una stima del relativo onere, sulla base della esperienza, nei costi totali stimati per il completamento della commessa.

18862 **ESEMPIO**
– Si considerino i seguenti dati, relativi ad una commessa della durata di 3 anni valutata con il metodo del cost to cost.

Descrizione	Importi in €	
– Corrispettivo pattuito		1.500.000
– Budget di costi (iniziale)		
• Lavoro	500.000	
• Materiale	300.000	
• Forniture di beni e servizi di terzi	350.000	
• Spese di installazione cantiere	30.000	
• Spese di smantellamento cantiere	20.000	
Totale costi		(1.200.000)
– Margine di commessa		300.000

Alla fine del 1° esercizio, **i costi sostenuti** ammontano a

Descrizione	Anno 1		Costi a finire	Costi tot. stimati
	Costi a budget	Costi consuntivi		
Lavoro	200.000	230.000	300.000	530.000
Materiale	110.000	110.000	190.000	300.000
Forniture di terzi	150.000	150.000	200.000	350.000
Spese installazione cantiere	30.000	30.000	0	30.000
Spese chiusura cantiere	0	0	20.000	20.000
Costi per imprevisti	0	0	35.000	35.000
Totale costi	490.000	520.000	745.000	1.265.000

Dall'analisi della tabella si può constatare che nella stima dei costi a finire sono stati considerati costi per imprevisti da sostenere nei prossimi esercizi (sulla base dell'esperienza) pari a 35 000 euro. Questo ha fatto aumentare i costi totali stimati. Di conseguenza la percentuale di avanzamento lavori e la valutazione delle rimanenze di «lavori in corso» risulta ridotta, e tiene conto, per prudenza, di tali oneri.

$$\text{SAL} = \frac{\text{costi consuntivi}}{\text{costi totali stimati}} = \frac{520.000}{1.265.000} = 41{,}11\%$$

Valutazione delle rimanenze di lavori in corso alla fine del primo esercizio:
€ 1.500.000 × 41.11% = € 616.650
Nel caso in cui il preventivo di costi non avesse incluso i costi per imprevisti, la percentuale di completamento sarebbe stata pari a:

$\frac{520.000}{1.230.000}$ = 42,28%, e le rimanenze pari a € 634.150

PENALI Le penali, a carico del committente o dell'impresa appaltatrice, modificano il corrispettivo contrattuale complessivo. **18870**
La natura dei contratti di costruzione fa sì che la parte più soggetta a rischio di penali sia l'impresa appaltatrice; ciò non significa che il committente non sia soggetto al rischio di addebito di penali, ma questo risulta meno frequente.
Generalmente, fino a quando la commessa non è completata non è possibile conoscere se e quante penali saranno dovute.

PENALI A CARICO DEL COMMITTENTE Gli obblighi del committente riguardano il pagamento del prezzo e l'accettazione dell'opera. **18880**
Ciò implica che al momento opportuno il costruttore deve essere messo in grado di accedere ai luoghi dove è prevista la messa in opera dell'oggetto del contratto.
Qualora il committente non rispetti tali obblighi (ed il contratto preveda delle specifiche penali), sorgono a suo carico dei debiti per penali.
Altre ipotesi di penali possono essere previste contrattualmente nel caso di ritardi su forniture di materiali acquistati direttamente dal committente o per ritardi dovuti alla mancata disponibilità di manodopera che dovesse essere messa a disposizione localmente.
L'impresa costruttrice matura in questi casi dei ricavi aggiuntivi, dei quali tuttavia non è prudente tenere conto, nella valutazione dei lavori in corso, finché il committente abbia accettato formalmente i motivi degli addebiti.

PENALI A CARICO DELL'IMPRESA APPALTATRICE Esistono due tipi di penali a carico dell'impresa costruttrice: quelle previste nel contratto con il committente, e quelle addebitate eventualmente dai propri fornitori. **18890**

• Penali nei confronti del committente

Si tratta di oneri, previsti contrattualmente, che l'impresa costruttrice deve sostenere se non rispetta le condizioni contrattuali relative ai tempi di consegna o alle caratteristiche oggettive pattuite.
Il contratto di norma indica se tali penali devono essere oggetto di liquidazione separata o se debba essere rettificato il ricavo contrattuale. In un caso o nell'altro, di esse si deve tenere conto ai fini della valutazione dei lavori in corso attraverso una riduzione dei corrispettivi totali stimati; ciò deve essere fatto in applicazione del principio della prudenza non appena sia nota la causa della pretesa a meno che essa sia evidentemente infondata.

• Penali nei confronti di fornitori
Si tratta di costi di commessa e si contabilizzano per competenza; sono generalmente documentati da una fattura da parte del fornitore che ne giustifica l'addebito.
Tali costi comportano un aggiornamento dei costi totali stimati e conseguentemente influenzano la valutazione dei lavori in corso.

18900 COSTI DA SOSTENERE DOPO LA CHIUSURA DELLA COMMESSA Si tratta di tutti quei costi che l'impresa appaltatrice sostiene per la chiusura della commessa, come ad esempio:
• costi per il collaudo delle opere eseguite;
• oneri per penalità contrattuali, come per esempio i costi per il rifacimento di opere secondo le prescrizioni del committente oppure quelli per la sistemazione di contestazioni e «riserve» avanzate da subappaltatori o subfornitori;
• oneri per la manutenzione delle opere nel periodo successivo alla consegna, se contrattualmente previsto;
• oneri per garanzie contrattuali.
Qualora si applichi un metodo secondo cui la valutazione dei lavori in corso su ordinazione sia funzione dei ricavi dei costi previsti, questi costi sono inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo. Successivamente alla chiusura della commessa, se sussistono costi non ancora sostenuti, sono effettuati opportuni accantonamenti al fondo per rischi e oneri.
Qualora invece si applichi il metodo delle misurazioni fisiche o altre similari, accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa.

18910 CONTENZIOSO Nell'ambito dei lavori su commessa esistono diversi tipi di contenzioso tra cui la richiesta di corrispettivi aggiuntivi a fronte di maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente, a maggiori lavori eseguiti o varianti di lavori non formalizzate in atti aggiuntivi (claim); possono essere oggetto di liquidazione separata o comportare rettifiche di prezzo, o modifiche contrattuali.
La natura di tali claim è molto diversa, e può derivare:
– da variazioni dell'opera richieste dal committente;
– da variazioni dell'opera causate da situazioni oggettive non considerate al momento della stipulazione del contratto;
– da contestazioni del committente che non accetta l'opera in quanto non conforme all'ordine: in assenza di lavori, prestazioni, interventi che il committente ritiene necessari per rendere l'opera conforme alle specifiche contrattuali, sorge un contenzioso.
Contabilmente, i claim determinano modifiche dei costi o rettifiche di ricavo.
I costi per contenzioso o le rettifiche del prezzo pattuito influenzano la valutazione delle rimanenze dei lavori in corso in quanto è necessario:
– aggiornare i costi totali stimati per i prevedibili oneri non appena si ha notizia dei claim passivi;
– i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi tra i ricavi di commessa limitatamente agli ammontari il cui riconoscimento e determinazione siano certi o ragionevolmente certi. Tali corrispettivi aggiuntivi sono certi quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data del bilancio; sono ragionevolmente certi quando, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che la richiesta sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

18920 PERDITE PROBABILI Quando è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la perdita globalmente prevista per il completamento della commessa dovrà, nella sua interezza, essere riconosciuta riducendo il valore dei lavori in coro su ordinazione. Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'eccedenza va rilevata un apposito fondo per rischi e oneri.
La perdita probabile deve dunque essere contabilizzata e riflessa nel bilancio dell'esercizio in cui essa è prevedibile, sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti; ciò potrebbe accadere anche prima dell'effettivo inizio dei lavori come, per esempio, nel caso di un contratto assunto a corrispettivi inferiori ai costi previsti per motivi commerciali.
Non è possibile compensare la perdita con risultati positivi di altre commesse; pertanto, le commesse devono essere considerate singolarmente. Le perdite probabili vanno riconosciute indipendentemente dal criterio di valutazione adottato (criterio della percentuale di completa-

mento o criterio della commessa completata) e indipendentemente dallo stato di avanzamento della commessa.
Pertanto, secondo l'OIC 23 deve essere considerato prevalente il principio della prudenza in base al quale si deve tenere conto delle perdite anche se non sono ancora definitivamente realizzate.

ESEMPIO **18922**

Si considerino i seguenti dati relativi ad una commessa della durata di 3 anni valutata al cost to cost:

Corrispettivi pattuiti	100
Costi totali stimati	90
Margine di commessa	10
Costi accumulati alla fine del primo esercizio	30

1° esercizio
Valutazione dei lavori in corso:

$\frac{30}{90}$ = 33,3% (percentuale di avanzamento)

€ 100 × 33,3% = € 33 (Valore dei lavori in corso)

COSTI DI ESERCIZIO	a	DEBITI VERSO FORNITORI		30
RIMANENZE DI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE	a	VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI LIC		33

2° esercizio
Nel corso del secondo esercizio il preventivo di costi evidenzia che i costi accumulati sono pari a € 80, ed i costi a finire ammontano a € 40.
Il totale costi, pari a € 120, supera i corrispettivi pattuiti:

Ricavi	€ 100
Costi totali	€ 120
Margine negativo	€ (20)

Valutazione dei lavori in corso:

$\frac{80}{120}$ = 66,6% (percentuale di avanzamento)

Differenza negativa da imputare alla commessa:

Margine già assorbito (80 – 66)	= € 14
Margine negativo complessivo	= € 20
Differenza negativa	= € (6)
Quota dei corrispettivi di competenza	= € 66
Differenza negativa	= € (6)
Valore della commessa alla fine del 2° esercizio	= € 60

Il margine negativo al completamento della commessa, nell'esempio pari a € 6, deve essere classificato a detrazione del valore in rimanenza dei lavori in corso su ordinazione. Qualora la perdita risulti superiore alla valutazione dei lavori in corso, non è possibile evidenziare delle rimanenze con importi inferiori allo zero, ma si deve creare un fondo nel passivo dello stato patrimoniale.

COSTI DI ESERCIZIO	a	FORNITORI		50
VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI LIC	a	LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE INIZIALI		33
LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE FINALI	a	VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI LIC		60

Conto economico dell'esercizio n. 2

	euro
Valore della produzione	
• Variazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione	27
Costi della produzione	
• Costi dell'esercizio	50
Perdita sulla commessa	23

Tabella riassuntiva dei risultati

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Totale
Valore della produzione				
• Ricavi	–	–	100	100
• Variazioni rimanenze	33	27	(60)	(-)
	33	27	40	100
Costi della produzione	30	50	40	120
Margine	3	(23)	-	(20)

18930 Oneri e proventi finanziari Si tratta di componenti del reddito che si imputano a conto economico al momento in cui maturano o sono sostenuti, qualunque sia il criterio di valutazione adottato. Nella normalità dei casi, i lavori in corso su ordinazione sono, infatti, finanziati dai committenti stessi attraverso l'erogazione di anticipi e acconti; pertanto, l'esecuzione della commessa, anche ultrannuale, non comporta rilevanti sbilanci o eccedenze finanziarie e dunque la costruzione dell'opera non dovrebbe comportare rilevanti utilizzi di finanziamenti da parte delle istituzioni creditizie. Tuttavia i principi contabili nazionali ammettono, se sono verificate talune specifiche condizioni, la possibilità di imputare i costi finanziari, al netto dei proventi finanziari, tra i costi di commessa.
L'OIC 23 prevede che gli oneri finanziari siano inclusi tra i costi di commessa quando ricorrono le seguenti condizioni.
Se si adotta il **criterio della percentuale di completamento** gli oneri finanziari possono essere compresi tra i costi di commessa e, dunque, partecipano i risultati dell'esercizio in base allo stato di avanzamento lavori quando sussistono queste condizioni:
1) considerando le condizioni pattuite con il committente si desume che gli aspetti finanziari sono un elemento determinante per valutare la redditività della commessa;
2) la percentuale di completamento stimato utilizzando il metodo del «cost to cost» (v. n. 18520 e s.) o altri metodi in cui la valutazione dei lavori è in funzione dei ricavi e dei costi previsti. Non è consentito capitalizzare gli oneri finanziari se si adotta il criterio delle misurazioni fisiche o similari;
3) l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti significativi che creino uno squilibrio nei flussi finanziari; l'OIC 23 stabilisce dunque che la quota finanziata dal committente non deve essere rilevante;
4) gli interessi sono recuperabili con i ricavi di commessa: l'OIC 23 precisa che è necessaria l'esistenza di un preventivo di commessa che tenga conto di questo aspetto.
Se si adotta il criterio della commessa completata, l'OIC 23 stabilisce che oneri finanziari possono essere compresi tra i costi di commessa solo quando sono rispettate le seguenti condizioni:
1) l'appaltatore non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e dunque la quota finanziata dal committente non è rilevante;
2) gli interessi sono recuperabili con i ricavi della commessa e ciò sia comprovabile con un preventivo di commessa che ne tenga conto.
Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile.

18935 Interessi per ritardato pagamento Si tratta di interessi attivi o passivi che maturano sulle quote di credito/debito verso il cliente o il fornitore. Tali componenti del reddito, da rilevare in contabilità generale per competenza, non influenzano la valutazione delle rimanenze di lavori in corso.

Fanno parte della gestione finanziaria e, al fine della predisposizione del bilancio di esercizio, sono da classificare al rigo C.17 «interessi e altri oneri finanziari».

FONDI VARI È possibile che i contratti prevedano prestazioni che devono essere eseguite successivamente al completamento della commessa, i cosiddetti costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa. **18940**
È il caso, per esempio, di assistenza e supervisione nei primi periodi di funzionamento dell'impianto, interventi di manutenzione programmata, ecc.
Se il contratto non prevede corrispettivi aggiuntivi specifici per tali prestazioni e se contabilmente la commessa può essere «chiusa» (in genere la commessa viene chiusa al completamento dell'opera ed alla accettazione da parte del cliente), è necessario accantonare i costi che si dovranno sostenere per fornire tali servizi, costituendo specifici fondi per rischi ed oneri, B) 4) «altri».
Tali oneri (che dovrebbero fin dall'inizio essere previsti nei costi totali stimati) devono essere oggetto di rilevazione in contabilità generale al momento della chiusura contabile della commessa e saranno quindi parte dei costi consuntivi ancora stimati.

RETTIFICHE DI RICAVO O COSTO DOPO LA CHIUSURA DELLA COMMESSA Per le società appaltatrici che eseguono lavori su ordinazione (specie se ultrannuali), possono emergere, successivamente alla chiusura delle commesse, sopravvenienze attive e passive rispettivamente per ricavi che non potevano essere rilevati a causa del loro incerto realizzo e per conguagli di costo rispetto alle stime effettuate in base agli elementi a quel tempo disponibili. Tali sopravvenienze sono rilevate nell'esercizio in cui si verificano come «valore della produzione» o «costi di produzione» di quell'esercizio. **18945**

B. Rilevazione dei ricavi

MOMENTO DELLA RILEVAZIONE Nella prassi operativa raramente le fatturazioni coincidono con la percentuale d'avanzamento. Frequentemente le fatturazioni sono predeterminate contrattualmente a scadenze stabilite; talvolta sono connesse a stati avanzamento lavori definiti in contraddittorio. Le fatturazioni determinate contrattualmente costituiscono anticipazioni finanziarie e devono essere contabilizzate come anticipi da clienti. **18960**
Gli **anticipi** incassati dai committenti a fronte delle fatture emesse sono esposti nel passivo dello stato patrimoniale (rigo D.6. Acconti). Ove rilevante, la nota integrativa fornisce le informazioni circa la distinzione tra anticipi e acconti, a meno che non sia stata già effettuata nello stato patrimoniale.
Il momento di contabilizzazione dei ricavi dipende dalle clausole contrattuali. Frequentemente dipende dal verificarsi di eventi contrattuali che permettono la chiusura della commessa, normalmente in seguito al collaudo ed all'accettazione da parte del cliente dell'intera fornitura o di parti separabili ed identificabili della stessa.
Le fatture emesse durante la lavorazione della commessa in relazione alle scadenze pattuite contrattualmente per i pagamenti intermedi (interim payments) sono contabilizzate fra gli anticipi da clienti; al momento in cui è possibile chiudere la commessa ed emettere la fattura finale questa sarà registrata nei ricavi così come gli anticipi ricevuti devono essere annullati con contropartita ai ricavi nella voce A1 «ricavi delle vendite e delle prestazioni».
Se al momento della chiusura della commessa si prevede che dovranno essere sostenuti ulteriori costi, questi devono essere accantonati in modo che i risultati economici degli esercizi successivi non vengano influenzati da eventi che riguardano la commessa chiusa.

Maggiorazioni del prezzo di contratto Le revisioni di prezzo si possono distinguere in: **18965**
• **Pure revisioni prezzo** Se le clausole contrattuali prevedono delle maggiorazioni di prezzo quantificabili con sufficiente precisione e tali revisioni non sono oggetto di controversia, esse costituiscono elemento integrativo del ricavo. Queste maggiorazioni vengono quindi rilevate mano mano che vengono eseguiti i lavori cui si riferiscono.
Sono quindi da tenere conto al fine del calcolo del corrispettivo maturato.

• **Corrispettivi aggiuntivi** Se si tratta di modifiche al lavoro originario formalmente definite dalle parti (c.d. «varianti formalizzate»), sono da considerarsi ricavi aggiuntivi. Se invece derivano da richieste aggiuntive a seguito di maggiori oneri sostenuti, o da definire in contraddittorio, o claims, è necessario applicare correttamente il principio della prudenza; quindi, in considerazione del fatto che tali richieste o claims sono soggette ad un elevato grado di incertezza sugli importi che verranno riconosciuti e sui tempi d'incasso e spesso dipendono dall'esito di negoziazioni tra le parti, i corrispettivi aggiuntivi sono inclusi tra i ricavi di commessa limitatamente agli importi il cui riconoscimento e determinazione siano certi o ragionevolmente certi. Il principio OIC 23 ricorda che tali corrispettivi aggiuntivi sono certi quando la richiesta di un corrispettivo aggiuntivo è accettata dal committente entro la data del bilancio, mentre sono ragionevolmente certi quando, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che la richiesta sarà accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

18967

ESEMPIO

Caratteristiche del contratto

Commessa per la costruzione di un impianto, valore € 36.000.000 (per semplicità si ipotizza una vendita all'estero senza l'applicazione di IVA).
Consegna a 32 mesi dalla firma del contratto.
Pagamenti:
a) 5% all'ordine
b) 4% ogni 2 mesi a partire dal secondo fino al ventiquattresimo
c) 10% all'arrivo delle parti principali in cantiere per il montaggio
d) 10% tre mesi dopo l'evento di cui al punto c)
e) 7% ad inizio collaudo
f) 10% all'accettazione
g) 10% un anno dopo l'accettazione (fine garanzia)

Evento a)

CLIENTI Fattura di anticipo all'ordine	a	ANTICIPI DA CLIENTI	1.800.000,00

Evento b)

CLIENTI Fattura di anticipo prima rata	a	ANTICIPI DA CLIENTI	1.440.000,00

Seguono 11 fatturazioni identiche fino alla fine del ventiquattresimo mese.

Evento c)

CLIENTI Fattura di anticipo all'arrivo in cantiere dei materiali	a	ANTICIPI DA CLIENTI	3.600.000,00

Evento d)

CLIENTI Fattura di anticipo a 3 mesi dall'arrivo in cantiere dei materiali	a	ANTICIPI DA CLIENTI	3.600.000,00

Evento e)

CLIENTI Fattura di anticipo a inizio collaudo	a	ANTICIPI DA CLIENTI	2.520.000,00

L'accettazione da parte del cliente è da considerarsi anche il momento per la chiusura contabile della commessa. Viene emessa la fattura finale comprensiva dell'ammontare pagabile alla scadenza della garanzia.

Evento f)

DIVERSI	a	RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI		36.000.000,00
Fattura finale comprensiva del saldo a fine garanzia				
CLIENTI				
ANTICIPI DA CLIENTI			7.200.000,00	
			28.800.000,00	

La fattura finale è pagabile per il 50% immediatamente e per il 50% dopo un anno.

INCERTEZZA NELLA RECUPERABILITÀ DI RICAVI Il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità solo quando è probabile che i benefici economici, derivanti dalla commessa, affluiranno all'impresa. Tuttavia quando si manifesta un'incertezza sulla recuperabilità di un ammontare già incluso nei ricavi di commessa e già imputato a conto economico a titolo definitivo, l'importo inesigibile o che non sarà recuperato deve essere rilevato come costo invece che come rettifica dell'ammontare dei ricavi di commessa. **18980**

INCENTIVI Gli incentivi sono inclusi nei ricavi di commessa solo nel caso in cui l'obiettivo è raggiunto e comprovato da accettazione del committente entro la data del bilancio, ovvero, pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che l'incentivo sarà raggiunto e accettato sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica. **18985**

C. Rilevazione delle rimanenze

Nelle produzioni su commessa la rilevazione delle rimanenze finali dei «lavori in corso su ordinazione» determina il risultato intermedio alla data di riferimento (nel caso si adotti il criterio della percentuale di completamento, v. n. 18400 e s.) oppure di sospendere i costi sostenuti fino al momento in cui si realizzeranno i ricavi (nel caso si adotti il criterio di valutazione della commessa completata, v. n. 18640 e s.). **18990**

Le scritture contabili di rilevazione delle rimanenze di lavori in corso di esecuzione sono le stesse delle ordinarie rilevazioni di fine esercizio delle giacenze di magazzino. Ciò che assume importanza ai fini della rappresentazione nel bilancio di esercizio delle commesse è il criterio di valutazione adottato.

Le scritture contabili di misurazione periodica dei lavori in corso sono le seguenti:

Rilevazione delle rimanenze iniziali

VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE	a	RIMANENZE INIZIALI DI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE		

Rilevazione delle rimanenze finali

RIMANENZE FINALI DI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE	a	VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE		

II. Casi pratici

19051 CONTABILIZZAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE CON IL METODO DEL COST TO COST L'azienda «XY» ha stipulato un contratto di posa in opera di un impianto avente le seguenti caratteristiche:

1. Durata dell'opera	N. 48 mesi
2. Importo dell'opera	€ 2.000.000
3. Costi dell'opera	€ 1.600.000
4. Utile dell'opera	€ 400.000
5. Rilevazione dei costi:	
1° esercizio	€ 500.000
2° esercizio	€ 468.000
3° esercizio	€ 450.000
4° esercizio	€ 182.000
Totale	€ 1.600.000
6. Rilevazione dei ricavi	a completamento dell'opera
7. Il collaudo dell'opera avverrà nel 4° anno	
8. Il contratto prevede acconti di fatturazione al cliente in ogni esercizio (con incasso per contanti) nel seguente modo:	
• alla data di inizio lavori	10%
• alla fine del 1° esercizio	€ 300.000
• alla fine del 2° esercizio	€ 400.000
• alla fine del 3° esercizio	€ 500.000
• dopo il collaudo	la rimanente parte

L'impresa opta per la contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione con il criterio della percentuale di completamento (cost to cost).

Per semplicità di esposizione non viene considerata l'IVA e gli importi sono espressi in migliaia.

19052 **1° Esercizio**

Durante il primo esercizio sono stati sostenuti costi per € 500.000. Sono stati fatturati al cliente i seguenti importi: un primo acconto (pari al 10% del corrispettivo totale) all'inizio dei lavori, e una successiva fattura per € 300.000.
Alla fine del primo esercizio la percentuale di completamento è pari a:

$$\frac{500}{1.600} = 31{,}25\%$$

di conseguenza i lavori in corso su ordinazione sono valutati € 625.000;
Le scritture contabili di tali operazioni sono le seguenti:

CLIENTI	a	ANTICIPI DA CLIENTI		200.000,00
Fatturazione al cliente del 10% del corrispettivo totale, quale acconto per inizio lavori				

BANCHE C/C Incasso dell'acconto	a	CLIENTI		200.000,00
ACQUISTI Fatture relative agli acquisti effettuati nell'esercizio	a	FORNITORI		500.000,00
CLIENTI Rilevazione della fattura al cliente per acconto	a	ANTICIPI DA CLIENTI		300.000,00
BANCA Incasso da clienti della seconda fattura	a	CLIENTI		300.000,00
RIM. FINALI DI L.I.C. Rilevazione delle rimanenze finali di lavori in corso alla fine del primo esercizio	a	VARIAZ. DELLE RIM. FINALI		625.000,00

Il **conto economico** del primo esercizio sarà così configurato:

	Migliaia di euro
Valore della produzione	
• Variazione delle rimanenze di lavori in corso	625
Costi della produzione	
• Costi	500
Utile (della commessa)	125

Lo **stato patrimoniale** invece comprenderà tra le altre le seguenti voci:

	Migliaia di euro		Migliaia di euro
Banca	500	Anticipi da clienti	500
Rimanenze finali di LIC	625	Fornitori	500
		Utile dell'esercizio	125
Totale	1.125	**Totale**	1.125

2° Esercizio **19053**

Nel secondo esercizio proseguono i lavori, si sostengono costi per 468.000 euro, e si emettono fatture in acconto a clienti per 400.000 euro, interamente incassate. Il valore delle rimanenze pari a 1.210.000 euro dipende dalla percentuale di completamento che, alla fine del secondo esercizio, è:

$$\frac{(500 + 468)}{1.600} = 60{,}5\%$$

19053 (segue) Durante il 2° esercizio vengono inoltre pagati i debiti verso fornitori dell'esercizio precedente. Le scritture contabili sono:

ACQUISTI	a	FORNITORI		468.000,00
Fatture relative agli acquisti effettuate nell'esercizio				
FORNITORI	a	BANCHE		500.000,00
Pagamento dei fornitori del precedente esercizio tramite banca				
CLIENTI	a	ANTICIPI DA CLIENTI		400.000,00
Rilevazione della fatt. al cliente				
BANCHE	a	CLIENTI		400.000,00
Incasso della fattura				
VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI L.I.C.	a	RIMANENZE INIZIALI		625.000,00
Giroconto delle rimanenze iniziali				
RIMANENZE FINALI DI L.I.C.	a	VARIAZIONE RIMANENZE L.I.C.		1.210.000,00
Rilevazione delle rimanenze finali dei lavori in corso alla fine del 2° esercizio				

Il **conto economico** del secondo esercizio sarà così configurato:

	Migliaia di euro
Valore della produzione	
• Variazione delle rimanenze di lavori in corso (1210–625)	585
Costi della produzione	
• Costi	468
Utile (della commessa)	117

Lo **stato patrimoniale** invece, comprenderà le seguenti voci:

	Migliaia di euro		Migliaia di euro
Banca	400	Anticipi da clienti	900
Rimanenze finali di LIC	1.210	Fornitori	468
		Utili esercizi precedenti	125
		Utile dell'esercizio	117
Totale	1.610	**Totale**	1.610

19054

3° Esercizio

Nel terzo esercizio si sostengono costi per 450.000 euro e si emettono fatture di acconto al cliente per 500.000 euro. Il valore delle rimanenze (1.722.000 euro) dipende dalla percentuale di completamento:

$$\frac{(500 + 468 + 450)}{1.600} = 88{,}6\%$$

Le scritture sono:

ACQUISTI	a	FORNITORI		450.000,00
Fatture relative agli acquisti effettuati nell'esercizio				
FORNITORI	a	BANCHE		468.000,00
Pagamento dei fornitori del precedente esercizio				
CLIENTI	a	ANTICIPI DA CLIENTI		500.000,00
Rilevazione fattura al cliente				
BANCHE	a	CLIENTI		500.000,00
Incasso della fattura				
VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI L.I.C.	a	RIMANENZE INIZIALI		1.210.000,00
Giroconto delle rimanenze iniziali				
RIM. FINALI DI L.I.C.	a	VARIAZ. RIMANENZE L.I.C.		1.722.000,00
Rilevazione delle rimanenze finali dei lavori in corso alla fine del terzo esercizio				

Il **conto economico** del terzo esercizio sarà così configurato:

	Migliaia di euro
Valore della produzione	
• Variazione delle rimanenze di lavori in corso (1.722 - 1.210)	512
Costi della produzione	
• Costi	450
Utile (della commessa)	62

Lo **stato patrimoniale**, invece, comprenderà le seguenti voci:

	migliaia di euro		migliaia di euro
Banca	432	Anticipi da clienti	1.400
Rimanenze finali di LIC	1.722	Fornitori	450
		Utili di esercizi precedenti	242
		Utile dell'esercizio	62
Totale	2.154	**Totale**	2.154

19055 **4° Esercizio**

Il quarto esercizio è quello conclusivo; sono rilevati costi per ulteriori 182.000 euro, viene effettuato il collaudo dell'opera e si provvede alla fatturazione complessiva e alla rilevazione dei ricavi maturati.
Le scritture sono:

ACQUISTI	a	FORNITORI		182.000,00
Rilevazione degli acquisti effettuati nell'esercizio				
FORNITORI	a	BANCHE		450.000,00
Rilevazione del pagamento dei fornitori del precedente esercizio				
FORNITORI	a	BANCHE		182.000,00
Rilevazione del pagamento dei fornitori dell'esercizio				
DIVERSI	a	RICAVI DELLE VENDITE E PRESTAZIONI		2.000.000,00
Fattura finale e giroconto degli anticipi				
CLIENTI			600.000,00	
ANTICIPI DA CLIENTI			1.400.000,00	
BANCA	a	CLIENTI		600.000,00
Incasso del residuo credito nei confronti del cliente				
VARIAZ. DELLE RIMANENZE	a	RIMANENZE INIZIALI		1.722.000,00
Giroconto delle rimanenze iniziali				

Il **conto economico** del quarto esercizio è così configurato:

	Migliaia di euro
Valore della produzione	
• Ricavi dell'esercizio	2.000
• Variazione delle rimanenze di lavori in corso	(1.722)
	278
Costi della produzione	
• Costi	182
Utile della commessa	96

Lo **stato patrimoniale**, invece, comprenderà le seguenti voci:

	Migliaia di euro		Migliaia di euro
Banca	400	Utili esercizi precedenti	304
		Utile dell'esercizio	96
Totale	400	Totale	400