

Le immobilizzazioni immateriali (OIC 24 - IAS 38)

Dott. Ivan Lucci
ilucci@kpmg.it

Anno accademico 2015/2016

1

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

Le immobilizzazioni immateriali sono costi effettivamente sostenuti che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento e manifestano una capacità di produrre benefici futuri:



Realizzate internamente



Acquistate a titolo di proprietà



Acquistate a titolo di godimento

Non rientrano tra le immobilizzazioni i beni acquistati a titolo gratuito.

2

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

Classificazione e contenuto delle voci di bilancio

Art. 2424 C.C.

Attivo

B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

I) Immobilizzazioni immateriali:

- 1) Costi di impianto e di ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
- 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) Avviamento
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) Altre

3

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

La rilevazione iniziale



Costo d'acquisto
(+ oneri accessori)

oppure

Costo di produzione

(costi direttamente imputabili + costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile; possono altresì essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi)

4

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

L'ammortamento

- L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.
- Le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzate sistematicamente e la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.
- La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che è funzionale alla correlazione dei benefici attesi. Oltre all'utilizzo di piani di ammortamento a quote costanti, è ammesso anche l'utilizzo di piani a quote decrescenti, oppure parametrati ad altre variabili quantitative.
- La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti.

5

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

L'ammortamento (continuazione)

- Si applica il metodo a quote decrescenti quando realizza una migliore correlazione tra ammortamento del costo del bene e relativi benefici attesi.
Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti.
- Il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che:
 - a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o
 - b) sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:
 - i. il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e
 - ii. è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

6

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

La perdita durevole di valore

- L'art. 2426, comma 1, n. 3 del Codice Civile stabilisce che *"3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata."*
(Nota: numeri 1) e 2) = costi di acquisto o di produzione)
- L'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" definisce perdita di valore la "diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione inferiore rispetto al suo valore netto contabile" (Rinvio).
- La Società valuta ad ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se tale indicatore dovesse sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione.

7

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

La diverse tipologie di attività immateriali - Costi di impianto e ampliamento

- I **costi di impianto e di ampliamento** sono gli oneri che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa.
- La rilevazione iniziale dei **costi di impianto e di ampliamento** nell'attivo dello stato patrimoniale è consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende.
- I **costi di impianto e di ampliamento** capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzati sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità. L'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni.

8

La diverse tipologie di attività immateriali - Costi di impianto e ampliamento

Alcuni casi particolari

- I **costi di start-up** sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:
 - i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono essere capitalizzati);
 - il principio delle recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.
- I **costi di addestramento e di qualificazione** del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di start-up e sostenuti in relazione ad un'attività di una nuova società o di una nuova attività.

9

La diverse tipologie di attività immateriali - Costi di ricerca e sviluppo

- La **ricerca di base** è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione. Tali costi sono costi di periodo e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.
- Lo **sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

La diverse tipologie di attività immateriali - Costi di ricerca e sviluppo

- I **costi di sviluppo** possono essere capitalizzati se rispondono positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche:
 - essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili;
 - essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possiede o possa disporre delle necessarie risorse;
 - essere recuperabili.

La diverse tipologie di attività immateriali - Costi di pubblicità

- I **costi di pubblicità** sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.
- I **costi capitalizzati di sviluppo e pubblicità** sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica per la particolare tipologia di costi la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

La diverse tipologie di attività immateriali - Diritti di brevetto

- I **brevetti industriali** rappresentano il diritto esclusivo, tutelato dalle norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione.
- I **brevetti** acquistati a titolo oneroso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Si capitalizzano il costo di acquisto e i costi accessori, compresi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto e per la sua effettiva implementazione nel contesto operativo produttivo.
- I **brevetti** sono ammortizzati sulla base e nei limiti della durata legale del brevetto nei casi in cui ci si aspetta ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo.

13

La diverse tipologie di attività immateriali - Concessioni, licenze e marchi

- Le **concessioni** sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.
- Le **licenze**, iscritte in questa voce, sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (ad esempio: licenze di commercio al dettaglio).
- Il **marchio** (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente, tra cui emblemi, parole suoni e forme del prodotto o della sua confezione.

14

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

La diverse tipologie di attività immateriali - Concessioni, licenze e marchi

- Le **concessioni** e le **licenze** sono ammortizzate in relazione allo loro eventuale durata prevista o comunque con riferimento alla loro residua possibilità di utilizzazione.
- Il **marchio** è ammortizzato sulla base del periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce e se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 anni.

15

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24

La diverse tipologie di attività immateriali - Avviamento

- L'**avviamento** è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte le seguenti condizioni:
 - è acquistato a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
 - ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
 - è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri (ad esempio: conseguimento di utili futuri);
 - è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

L'**avviamento** generato internamente non è capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali poiché non sono rispettate le condizioni di cui all'articolo 2426, numero 6, del Codice Civile (acquisizione a titolo oneroso).

16

La diverse tipologie di attività immateriali - Avviamento

- L'**avviamento** è ammortizzato con un criterio sistematico per un periodo massimo di cinque anni. Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senza' altro superiore ai cinque anni.

L'art. 2427 C.C. prevede che nella nota integrativa del bilancio d'esercizio vengano riportate le seguenti informazioni:

- principio contabile con cui è stato determinato il costo;
- eventuali rivalutazioni;
- motivazione di iscrizione di alcune voci (costi impianto e ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità);
- il metodo ed il piano di ammortamento;
- movimenti delle immobilizzazioni intercorsi nell'esercizio.

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Finalità del principio

La finalità dello IAS 38



E' definire il trattamento contabile delle attività immateriali

Problematiche principali:

- determinazione del momento per la rilevazione dell'attività;
- determinazione dei valori contabili, iniziali e successivi;
- determinazione della metodologia di ammortamento.

19

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Ambito di applicazione

Il principio si applica per la contabilizzazione di attività immateriali eccetto che per:

- Le attività immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di un altro principio. Esempio:
 - attività immateriali possedute da un'entità e destinate ad essere cedute nel normale svolgimento dell'attività (IAS 2 "Rimanenze");
 - attività immateriali non correnti classificate come possedute per la vendita (IFRS 5 "Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate").
- Le attività finanziarie, come definite dallo IAS 39 "Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione".
- I diritti e le spese di esplorazione o sviluppo ed estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili.

20

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Definizione

Attività immateriali

Attività non monetarie, identificabili, prive di consistenza fisica.

Le caratteristiche necessarie per soddisfare la definizione di attività immateriali sono:

- identificabilità;
- controllo della risorsa;
- esistenza di benefici economici futuri.

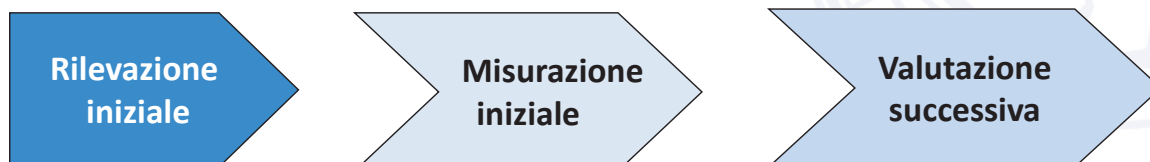
In assenza di una delle suddette caratteristiche, la spesa per acquisire o generare la stessa internamente è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta.

21

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Trattamento contabile

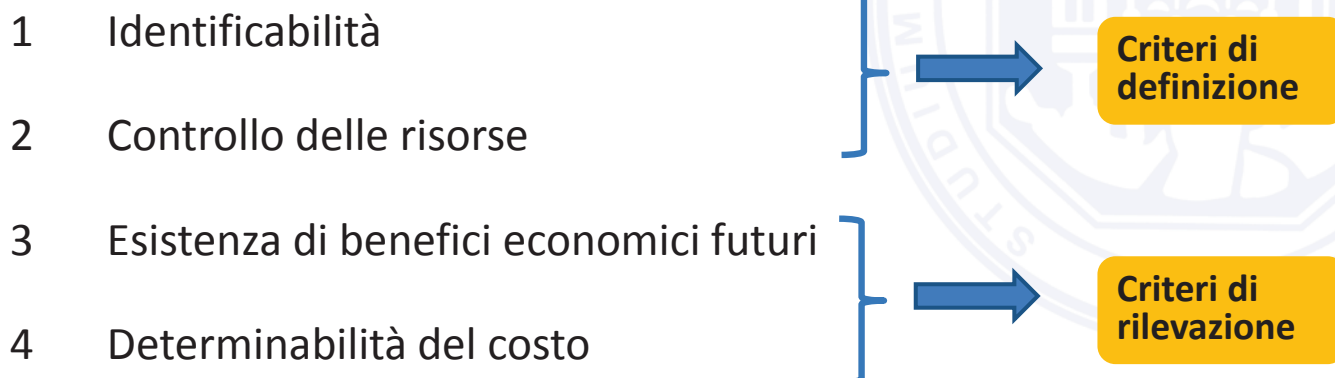
Il trattamento contabile ha tre diverse fasi:



22

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Condizioni necessarie per la rilevazione di un'attività immateriale



Per la rilevazione di attività immateriali generate internamente sono previsti criteri aggiuntivi.

23

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

1 Identificabilità

Un'attività immateriale è **identificabile** se può essere **chiaramente distinta dall'avviamento**

L'identificazione si realizza se:

L'attività è separabile, ovvero se l'impresa può affittare, vendere, scambiare

oppure

L'attività deriva da diritti contrattuali o legali

24

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

2 Controllo delle risorse

L'impresa ha il controllo delle risorse se:



Ha il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla risorsa



Può limitare l'accesso ai benefici da parte dei terzi

L'esistenza di un controllo è **generalmente** testimoniata dalla presenza di una **tutela legale sull'attività**.

25

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

3 Esistenza di benefici economici futuri

I benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale possono includere:



I proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi



I risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività

Esempio: l'uso dell'attività intellettuale in un processo produttivo può nel futuro ridurre i costi di produzione piuttosto che incrementare i proventi.

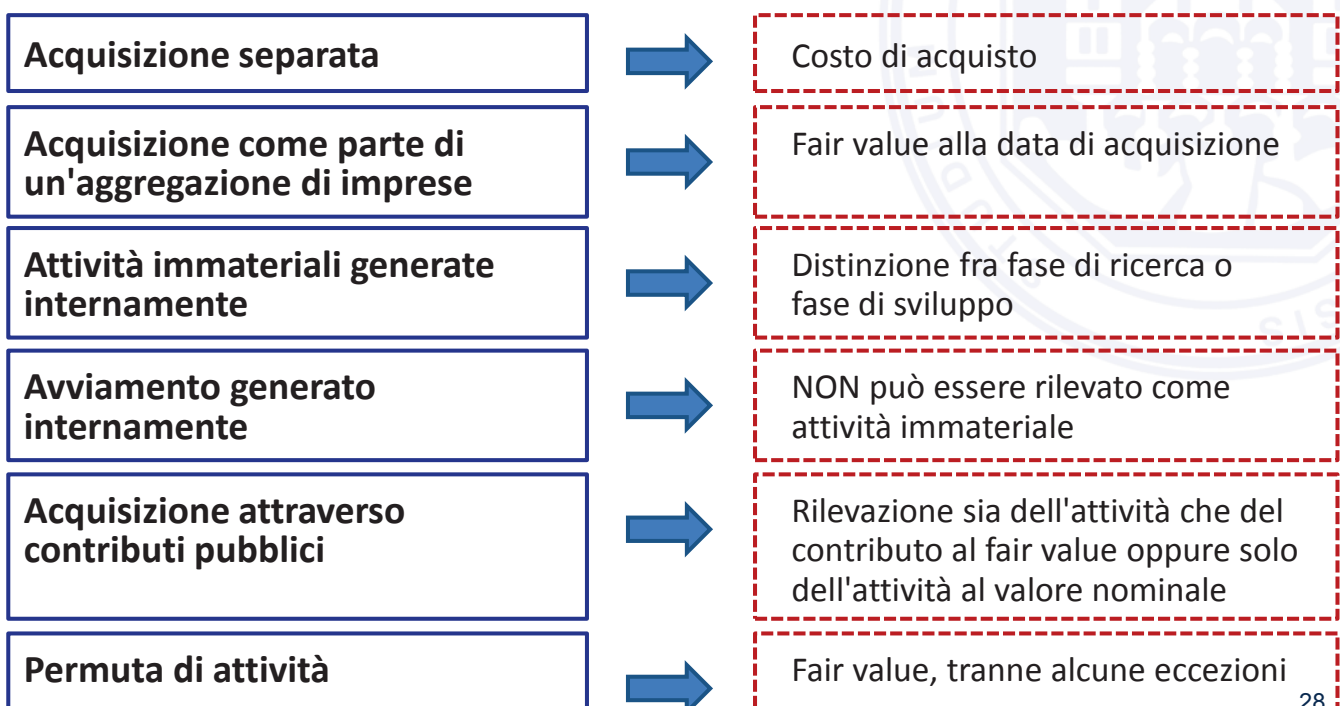
26

4 Determinabilità del costo

Un'attività immateriale deve essere rilevata come tale se, e solo se, il costo dell'attività può essere misurato attendibilmente.

27

Il costo di un'attività immateriale è rilevato in maniera diversa a seconda che si tratti di:



28

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Il costo di acquisto di un'attività immateriale



E' il prezzo pagato per l'acquisto, inclusi i costi direttamente attribuibili, al netto di sconti commerciali e abbuoni



Deve riflettere i probabili benefici futuri



Deve essere misurabile in modo attendibile

29

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Il costo dell'attività immateriale



E' rappresentato dal suo fair value alla data di acquisizione

E' necessario porre molta attenzione per capire se il fair value di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese può essere valutato con sufficiente attendibilità (ad esempio: esistenza di un mercato attivo)

30

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Nel processo di creazione di un'attività occorre distinguere tra:

Fase di ricerca



I costi devono essere addebitati a conto economico quando sostenuti

Fase di sviluppo



I costi devono essere rilevati come attività immateriali **se e soltanto** se l'impresa può dimostrare l'esistenza di tutti i requisiti specifici per le attività immateriali generate internamente

Se l'impresa non è in grado di distinguere le due fasi, i costi devono essere addebitati a conto economico.

31

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Un'attività immateriale generata internamente richiede che siano dimostrabili, in aggiunta ai requisiti generici, altri sei requisiti specifici:



Fattibilità tecnica

Modalità di generazione dei probabili benefici economici futuri

Intenzionalità nel realizzare l'attività immateriale per usarla o per venderla

Disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo dell'attività immateriale

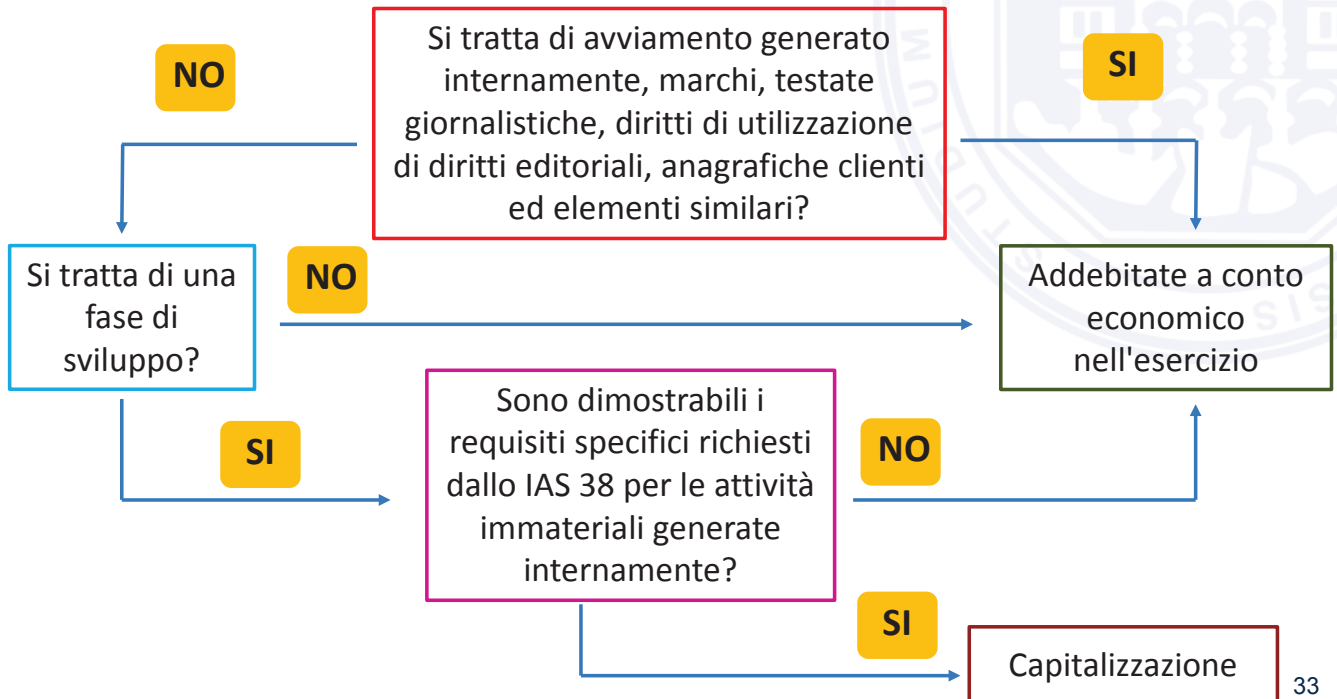
Capacità ad usare o vendere l'attività immateriale

Capacità di valutare, attendibilmente, il costo attribuibile alle attività immateriali

32

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Il processo da seguire per valutare se un'attività immateriale generata internamente può essere capitalizzata può essere schematizzato come di seguito:



ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Un'attività immateriale può essere acquisita senza dover sostenere oneri o tramite un contributo pubblico.

In questo caso l'impresa sceglie di:

Rilevare inizialmente l'attività immateriale e il contributo al fair value (IAS 20)

Rilevare l'attività al valore nominale (IAS 20) maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per rendere l'attività pronta per il suo fine prestabilito

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Un'attività immateriale può essere acquisita mediante permuta di attività monetaria o non monetaria.

Il valore dell'attività ricevuta è pari al suo fair value a meno che:



La permuta non abbia i requisiti di una transazione commerciale



Non sia attendibilmente stimabile il fair value delle attività ricevute o delle attività cedute.

Se l'attività non può essere valutata al fair value, il suo costo è rappresentato dal valore netto contabile dell'attività ceduta.

35

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Lo IAS 38 stabilisce due metodi di valutazione successiva di un'attività immateriale:

Metodo del costo

Un'attività immateriale deve essere contabilizzata al costo meno l'ammortamento cumulato e qualsiasi **perdita di valore cumulata**

Metodo della rideterminazione del valore

Un'attività immateriale deve essere contabilizzata al fair value meno l'ammortamento cumulato e qualsiasi **perdita di valore cumulata**

Uno ed un solo modello deve essere uniformemente applicato a **ciascuna classe** di attività immateriali.

36

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Per applicare il metodo della rideterminazione del valore occorre che:



Esista un mercato attivo cui riferirsi per determinare il fair value



Le rivalutazioni vengano effettuate con sufficiente regolarità per tutta la categoria di beni

L'esistenza di un **mercato attivo** non è usuale per le attività immateriali

37

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Gli incrementi di valore di un'attività immateriale a seguito di rivalutazione vengono contabilizzati:

Nel conto economico complessivo (ex. patrimonio netto)

In un'apposita riserva di rivalutazione

oppure

A conto economico

Solamente se ripristinano una diminuzione di valore, dovuta a svalutazione della stessa attività, in precedenza rilevata come costo

38

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Le diminuzioni di valore di un'attività immateriale a seguito di rivalutazione vengono contabilizzate:

A conto economico

Come costo

oppure

Nel conto economico complessivo (ex. patrimonio netto)

Nella misura in cui esiste una "riserva di rivalutazione" relativa a quella attività. La parte eccedente deve essere contabilizzata a conto economico.

39

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Vita utile e ammortamento

L'impresa deve valutare se la vita utile di un'attività immateriale è:

Definita

Occorre determinare la sua durata.
In questo caso l'attività immateriale viene ammortizzata sulla base della stimata vita utile, scegliendo tra diversi metodi di ammortamento.

Indefinita

Se dall'analisi dei diversi fattori non emerge un limite prevedibile al periodo entro cui l'attività è attesa generare flussi di cassa per l'impresa.
L'attività immateriale **non viene ammortizzata**, ma assoggettata almeno annualmente a impairment test, in base allo IAS 36.

40

ATTIVITA' IMMATERIALI: IAS 38

Informativa di bilancio

Il bilancio deve evidenziare 5 tipologie di informazioni per ciascuna classe di attività immateriali (più altre informazioni specifiche):

- a) Se la vita utile è definita o indefinita, e se definita, la vita utile e le aliquote di ammortamento utilizzate
- b) Il metodo e il piano di ammortamento utilizzato per le attività immateriali con vita utile definita
- c) Il costo storico e l'ammortamento accumulato aumentato delle perdite di valore all'inizio e alla fine dell'esercizio
- d) Le voci di conto economico in cui è incluso l'ammortamento delle attività immateriali
- e) La riconciliazione dei valori contabili all'inizio e alla fine dell'esercizio

41

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24)

Definizione	
IAS 38	OIC 24
<p>Il principio fa riferimento unicamente ad attività non monetarie, identificabili e prive di sostanza fisica.</p> <p>Lo IAS 38 fornisce una definizione di attività immateriali identificando per le stesse tre caratteristiche principali:</p> <ol style="list-style-type: none">a) Identificabilitàb) Controllo della risorsa in oggettoc) Esistenza di benefici economici futuri	<p>Il principio contabile n. 24, sulla base della normativa del Codice Civile, ricomprende nelle immobilizzazioni immateriali anche gli oneri pluriennali e cioè i costi che non esauriscono la loro utilità in un esercizio, pur essendo collegati all'acquisizione di un bene o di un servizio (per i quali sussiste la facoltà, ma non l'obbligo, della capitalizzazione: articolo 2426 del Codice Civile).</p>

42

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24)

Classificazione	
IAS 38	OIC 24
<p>Al fini IAS/IFRS si deve in primo luogo ricordare che non tutte le categorie di immobilizzazioni immateriali previste dal Codice Civile sono autonomamente iscrivibili.</p> <p>Nella classificazione dello stato patrimoniale, occorre fare riferimento alla destinazione delle immobilizzazioni immateriali.</p> <p>Di norma le immobilizzazioni immateriali fanno parte delle attività non correnti.</p>	<p>Il Codice Civile definisce sette categorie di immobilizzazioni immateriali:</p> <ul style="list-style-type: none">• costi di impianto e ampliamento;• costi di ricerca, sviluppo e pubblicità;• diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno;• concessioni licenze marchi e diritti simili;• avviamento;• immobilizzazioni in corso e acconti;• altre.

43

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24) - *continuazione*

Classificazione	
IAS 38	OIC 24
<p>Lo IAS 38 non prevede rigide categorie di presentazione, ma si limita a fornire alcuni esempi: marchi, testate giornalistiche, software, diritti di autore, ecc.</p> <p>Lo IAS 38, paragrafo 68, non richiede, obbligatoriamente la separata indicazione nello stato patrimoniale delle diverse categorie che può essere effettuata nelle note al bilancio.</p>	<p>Tali categorie devono essere espresse separatamente nello stato patrimoniale.</p> <p>La classificazione prevista dal Codice Civile è ripresa dal principio contabile n. 24.</p>

44

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24)

Iscrizione iniziale

IAS 38

Lo IAS 38 prevede che un'immobilizzazione immateriale può pervenire all'impresa con tre diverse modalità:

- acquisto dall'esterno;
- produzione generata internamente;
- acquisizione nell'ambito di un'aggregazione aziendale.

Nella determinazione del costo di acquisto devono essere considerati anche gli oneri di diretta attribuzione.

OIC 24

Il valore originario di iscrizione di un'immobilizzazione immateriale è costituito dal costo di acquisto o di produzione.

Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; inoltre può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione.

45

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24) - *continuazione*

Iscrizione iniziale

IAS 38

Lo IAS 38, paragrafo 69, prevede che, in linea generale, non siano capitalizzabili:

- spese di avviamento di un'attività o di un'azienda;
- spese di formazione del personale;
- spese di pubblicità e/o di promozione;
- spese di ricollocamento di una parte o di tutta l'impresa.

OIC 24

Tra gli esempi di attività capitalizzabili rientrano:

- spese per operazioni di trasformazione;
- spese per l'avviamento di nuove produzioni;
- costi di pre-apertura di nuovi centri commerciali;
- addestramento iniziale del personale necessario per avviare l'attività dell'azienda.

46

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24)

Rilevazione successiva

IAS 38

Prevede due differenti trattamenti contabili successivi alla prima rilevazione:

- modello del costo;
- modello della rilevazione.

Lo IAS 38 prevede che normalmente il criterio di ammortamento più indicato sia quello a quote costanti o comunque un altro che rifletta un più rapido ammortamento dei beni.

OIC 24

I principi base di valutazione delle immobilizzazioni immateriali sono inquadrati in un sistema a costi storici.

Non è consentito il modello della rivalutazione.

I principi contabili nazionali privilegiando il metodo di ammortamento a quote costanti.

47

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24) - *continuazione*

Rilevazione successiva

IAS 38

I beni con vita utile indefinita non devono essere assoggettati ad ammortamento, ma, almeno annualmente, a test di impairment applicando lo IAS 36.

Tra i beni a vita utile indefinita figura anche l'avviamento (disciplinato dall'IFRS 3).

OIC 24

E' consentito solo un periodo di ammortamento definito, benché sia stato introdotto il concetto di durata indeterminata.

48

Principali differenze rispetto agli ITA GAAP (PC-OIC-24)

Riassumendo

IAS 38

Risulta molto più limitata la possibilità di capitalizzazione di alcuni costi (esempio: costi di impianto e ampliamento).

Metodo del costo o valore rivalutato.

La vita utile può essere definita o indefinita. In quest'ultimo caso non andrà operato l'ammortamento ma effettuato un impairment test almeno con cadenza annuale.

OIC 24

La definizione di attività immateriale risulta più ampia e consente una più ampia capitalizzabilità.

Solo metodo del costo.

Prevedono un periodo di ammortamento definito.

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Nel mese di gennaio 20XX la società Alfa ha deciso di avviare una profonda ristrutturazione delle sue attività manifatturiere.

La società ha due stabilimenti (Z e X) in due diverse città che producono gli stessi prodotti.

Il management ha deciso che:

- a) la produzione sarà trasferita in uno solo degli stabilimenti (Z);
- b) si provvederà ad implementare un nuovo processo produttivo acquisendo nuovi macchinari più moderni, al fine di aumentare la produzione in maniera significativa;
- c) lo stabilimento restante (X) verrà chiuso.

51

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Costi pre-operativi

Al fine di realizzare quanto sopra la società sarà chiamata a sostenere i seguenti costi:

Costi correlati alla chiusura dello stabilimento X, comprensivi di costi relativi alla chiusura di alcuni contratti in essere e indennità di licenziamento del personale

(Costo per la chiusura dello stabilimento)

1.000.000

Costo di uno studio di fattibilità affidato ad una società di consulenza e volto a determinare il miglior sistema di produzione del manufatto nell'unico stabilimento Z

(Studio di fattibilità)

90.000

Costo per il trasferimento del personale chiave nella città dello stabilimento Z. Il personale non è obbligato a rimanere con la società, ma è interessato a mantenere il proprio posto di lavoro a nuove condizioni

(Ricollocamento del personale chiave)

50.000

52

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

Costi operativi

Costo relativo all'implementazione del nuovo sistema di produzione nello stabilimento Z:

- Formazione del personale neo assunto	40.000
- Consulenza per l'implementazione	550.000
- Ore di lavoro del personale dipendente impiegato	150.000
 Perdite di efficienza nei primi mesi di produzione	 30.000
 Campagna pubblicitaria volta a promuovere la nuova tecnologia utilizzata per la produzione del manufatto.	 20.000

Come dovrebbero essere contabilizzati ciascuno dei costi di cui sopra: capitalizzati o spesi?

53

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

	<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Costo per la chiusura dello stabilimento		1.000.000		1.000.000

Il costo viene sostenuto per la cessazione dell'attività. Conseguentemente non si rinviene l'esistenza di futuri benefici economici affluenti all'impresa.

	<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Studio di fattibilità		90.000		90.000

Il costo è assimilabile ad un spesa per ricerca. Le spese di ricerca sono rilevate come un onere quando sostenute (IAS 38, paragrafo 42, lettera a).

54

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

			PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Ricollocamento del personale chiave		50.000		50.000

La società, nonostante si aspetti che il personale trasferito continui a mettere a disposizione il proprio know-how, non ha un controllo sufficiente tale da soddisfare la definizione di attività immateriale.

Il personale potrebbe, infatti, lasciare l'attività in qualsiasi momento.

55

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

			PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Consulenza per l'implementazione del nuovo processo produttivo	550.000		550.000	

La società potrà capitalizzare tali costi perché inerenti la fase di sviluppo. Tuttavia dovrà dimostrare la fattibilità tecnica di completare la ristrutturazione e l'intenzione a completare la stessa per ottenere i relativi benefici economici. Nel caso di specie è semplice e determinato il costo attribuibile all'attività immateriale sviluppata.

56

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

			PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Ore di lavoro del personale dipendente impiegato	150.000		150.000	

Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutti i costi direttamente attribuibili necessari per creare, produrre e preparare l'attività affinché questa sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Esempi di costi direttamente imputabili sono, appunto, i costi per i benefici ai dipendente (come definiti nello IAS 19) derivanti dalla realizzazione delle attività immateriali.

57

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

			PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Formazione del personale neo assunto		40.000	40.000	

La società non ha un controllo sufficiente sugli attesi benefici economici futuri derivanti dal gruppo di dipendenti a cui è stata somministrata la formazione necessaria alla realizzazione del nuovo processo produttivo.

58

ATTIVITA' IMMATERIALI: OIC 24 – IAS 38

	IAS 38		PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Perdite di efficienza nei primi due mesi di produzione		30.000		30.000

Il costo è sostenuto per procurare futuri benefici economici all'impresa, ma non può essere rilevato come un'attività immateriale.

	IAS 38		PC-OIC-24	
	S/P	C/E	S/P	C/E
Campagna pubblicitaria		20.000	20.000	

La spesa, ancorché sostenuta con il proposito di generare benefici economici futuri, non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale che soddisfa i criteri di rilevazione previsti. Tale spesa è spesso descritta come un contributo all'avviamento generato internamente. L'avviamento generato internamente non è rilevato come attività perché non è una risorsa identificabile.