



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PERUGIA



FACOLTÀ DI ECONOMIA

*Convegno Novità sul Bilancio:
Immobilizzazioni immateriali
(Nuovo OIC 24)*

Commissione
Giovani
Commercialisti
O.D.C.E.C.
di PERUGIA

Venerdì 25/11/2016

Relatore Dott. Pietro Brogli

Nuovo OIC 24

Finalità

Scopo del principio è disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.



Definizioni

Le immobilizzazioni immateriali sono attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Comprendono:

- **oneri pluriennali** (costi di impianto e di ampliamento, costi di sviluppo);
 - **beni immateriali** (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e simili);
 - **avviamento**;
 - **acconti**.

Oneri pluriennali

Non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Hanno caratteristiche più difficilmente determinabili rispetto ai beni immateriali veri e propri.

Comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale.

I **costi di impianto e ampliamento** si sostengono nella fase pre-operativa (start-up) e in quella di accrescimento della capacità operativa.

Lo **sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca di base 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 **ricerca di base** è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.

I beni immateriali

sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale:

- è *separabile*, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività; oppure

...segue

- *deriva da diritti contrattuali* o da altri *diritti legali*, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili



Immobilizzazioni in corso ed acconti



Le **immobilizzazioni in corso** sono rappresentate da costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione di un bene immateriale per il quale non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di sviluppo). I costi interni ed esterni sostenuti sono rappresentati – ad esempio – dai costi di lavoro, materiali e consulenza specificamente utilizzati a tal fine.



...segue

Gli **acconti** sono rappresentati dagli importi corrisposti ai fornitori per l'acquisto di una o più immobilizzazioni immateriali prima che si siano verificate le condizioni per la loro iscrizione in bilancio.

Classificazione art. 2424 cod. civ.

Prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello Stato Patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:

- 1) *costi di impianto e di ampliamento;*
- 2) *costi (di ricerca), di sviluppo (e di pubblicità);*
- 3) *diritto di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
- 4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
- 5) *avviamento;*
- 6) *immobilizzazioni in corso ed acconti;*
- 7) *altre.*

Rilevazione iniziale

Gli *oneri pluriennali* possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:

- è dimostrata la loro utilità futura;
- esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al **principio della prudenza**.

Novità DL 139/2015

Costi di sviluppo



Rilevazione nello
S.P.

Costi di ricerca e
pubblicità



Rilevazione nel
C.E.

I costi di sviluppo

Spese per il personale; costi dei materiali e servizi; ammortamento di immobili, impianti e macchinari; costi indiretti diversi dalle spese generali ed amministrative; altri costi come, ad esempio, ammortamento di brevetti e licenze



Impiegati nell'attività di sviluppo

...segue

- 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 possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- essere recuperabili (previsione che i ricavi siano sufficienti a coprire almeno tutti i costi sostenuti).

I *beni immateriali* sono rilevati in bilancio quando:

- ne è soddisfatta la definizione;
- la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici;
- il costo è stimato con sufficiente attendibilità.

Gli *acconti* ai fornitori per l'acquisto di _____
immobilizzazioni immateriali sono rilevati
inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al
pagamento di tali importi.

Le immobilizzazioni immateriali *in corso* di
costruzione o produzione sono rilevate
inizialmente alla data in cui sono sostenuti i
primi costi per la costruzione del bene e
comprendono i costi interni ed esterni
sostenuti per la realizzazione del bene.



Valutazione e rilevazioni successive

Ammortamento sistematico in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione (collegamento tra l'Oic 24, par.60, e l'art. 2426 CC).



Prevede che l'ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di **vita utile**.

Oneri pluriennali

Costi di impianto e ampliamento →
ammortamento non superiore a cinque anni

Costi di sviluppo → ammortizzati secondo la **vita utile** (*precedente formulazione Oic 24 max 5 anni*). Nei casi in cui non sia possibile stimarla, entro un periodo non superiore a cinque anni.

Mantenimento in bilancio di riserve disponibili sufficienti a coprire i costi non ammortizzati.



Beni immateriali

Limite massimo d'ammortamento: limite legale o contrattuale.

La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene.

Limite massimo vita utile marchi: venti anni.

Rivalutazioni

Consentite nei casi in cui la legge lo preveda



No rivalutazioni discrezionali

Limite massimo: **valore recuperabile**
dell'immobilizzazione

Nota integrativa

Nella nota integrativa devono essere indicati: le movimentazioni delle immobilizzazioni immateriali, i criteri d'ammortamento e le eventuali modifiche, la composizione delle voci costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo, eventuali riduzioni di valore, *l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.*

...segue

Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle voci delle immobilizzazioni immateriali, la nota integrativa descrive:

- metodi e coefficienti d'ammortamento per la quota d'esercizio;
- **le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di capitalizzazione;**

-
- il criterio adottato per l'eventuale rivalutazione, la legge che l'ha determinata e gli effetti sul patrimonio netto;
 - il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti.



Prima applicazione

Il nuovo OIC 24 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

Disposizioni di prima applicazione

I **costi di pubblicità** capitalizzati che soddisfano i requisiti di capitalizzazione dei costi di impianto e di ampliamento, possono essere capitalizzati come costi d'impianto e di ampliamento. Quelli che non soddisfano i requisiti vengono eliminati dalla voce BI2 (si imputa il relativo costo non ammortizzato a conto economico come se fosse d'esercizio 2016).

In entrambi i casi effetti retroattivi (Oic 29)



Disposizioni di prima applicazione

I **costi di ricerca** capitalizzati che soddisfano i requisiti di capitalizzazione dei costi di sviluppo, possono essere capitalizzati come costi di sviluppo. Quelli che non soddisfano i requisiti vengono eliminati dalla voce BI2 (si imputa il relativo costo non ammortizzato a conto economico come se fosse d'esercizio 2016).

In entrambi i casi effetti retroattivi (Oic 29)

Eventuali effetti derivanti dall'ammortamento dei costi di sviluppo secondo la vita utile, sono applicati retroattivamente.

Disposizioni di prima applicazione

Eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 24 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.



Disposizioni fiscali

Art. 103 T.U.I.R.

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze nel campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo.

Disposizioni fiscali

Deducibilità costo dei marchi: max 18 anni
(anche per soggetti IAS/IFRS Adopters).

Quote d'ammortamento dei diritti di concessione ed altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.



IAS/IFRS

IAS 38: Intangible Assets

Secondo questo principio gli oneri pluriennali non possono essere capitalizzati: sono costi di esercizio con l'eccezione dei **costi di sviluppo** i quali possono essere capitalizzati.



IAS/IFRS

Rilevazione

Un'attività immateriale deve essere inizialmente valutata al costo, ma successivamente, può essere rivalutata se è vendibile in un mercato attivo (*fair value*).

Per utilizzare il fair value deve esistere un mercato attivo. Deve essere utilizzato in modo continuativo.



IAS/IFRS

Rivalutazione attività immateriale



Riserva di rivalutazione

(se deriva da ripristino di una precedente diminuzione della stessa attività va a conto economico)



IAS/IFRS

Svalutazione attività immateriale



Rilevazione a conto economico
(riduzione riserva di rivalutazione se vi sono
saldi residui di tale attività)



IAS/IFRS

IAS 36: Impairment of Assets

Le attività in bilancio devono essere iscritte per un valore non superiore a quello recuperabile.

Secondo l'**impairment test** l'attività viene valutata al costo storico confrontato con il valore d'uso o di cessione.



IAS/IFRS

Se il costo storico è minore resta invariato, altrimenti si procede a svalutazione (si deroga al punto 2) dell'art. 2426 CC).

L'impairment test si riferisce alle immobilizzazioni immateriali, soprattutto *all'avviamento*.