

Le Immobilizzazioni Immateriali – Parte II

Lezione 10

Costi di Impianto e Ampliamento

Definizione

Con l'espressione “costi di impianto e di ampliamento” si indicano alcuni oneri che vengono sostenuti in **modo non ricorrente** dall'azienda in **precisi e caratteristici momenti della vita dell'impresa**, quali la *fase pre-operativa* o quella di *accrescimento* della capacità operativa esistente.

Le Singole Tipologie

- Costi inerenti l'atto costitutivo;
- Costi di start - up;
- Costi relativi all'ampliamento;
- Costi di addestramento e di formazione del personale;
- Costi Straordinari di riduzione del personale.

Iscrizione in Bilancio & Ammortamento

- ➔ Il presupposto fondamentale della loro iscrizione all'attivo patrimoniale è la possibilità di dimostrare la congruenza e il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi l'impresa si attende, oltre al rispetto dei requisiti previsti per tutti gli oneri pluriennali
- ➔ L'ammortamento si basa su un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni
- ➔ Il metodo d'ammortamento è solitamente a quote costanti, anche se è permesso l'utilizzo anche a quote decrescenti o parametrato ad altre variabili quantitative.



**LA FACOLTA' DI CAPITALIZZAZIONE TALI
COSTI NON E' UNO STRUMENTO PER
POLITICHE DI BILANCIO**

Alcune tipologie rilevanti di costi di impianto e ampliamento

Costi di avviamento di una nuova impresa o di una nuova attività

- **DEFINIZIONE:** quelli sostenuti da una impresa di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura operativa o da una impresa preesistente prima dell'inizio di una nuova attività (nuovo ramo d'azienda, nuovo centro commerciale per una impresa che opera nella grande distribuzione, nuovo processo produttivo).
- **INCLUDONO:** costi del personale operativo , costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, costi di allacciamento di servizi generali, costi di pubblicità etc....
- **RILEVAZIONE:** imputati al C/E dell'esercizio in cui sono sostenuti se non sono rispettate 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 ed amministrativi sono esclusi dalla capitalizzazione);
 - il principio della recuperabilità dei costi è rispettato.

Alcune tipologie rilevanti di costi di impianto e ampliamento

Costi di addestramento e qualificazione del personale e/o degli agenti

- **DEFINIZIONE:** costi sostenuti dall'impresa per portare ad un grado di professionalità media il personale e/o gli agenti
- **INCLUDONO:** costi del personale, costo dei materiali impiegati per la qualificazione, costi di addestramento (docenti, materiale)
- **RILEVAZIONE:** sono iscritti nel C/E dell'esercizio in cui vengono sostenuti. Capitalizzabili se:
 - sostenuti in relazione ad una attività di start-up
 - il principio della recuperabilità dei costi è rispettato.

Alcune tipologie rilevanti di costi di impianto e ampliamento

Costi straordinari di riduzione del personale

- **DEFINIZIONE:** costi sostenuti dall'impresa (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale.
- **RILEVAZIONE:** devono essere imputati al C/E dell'esercizio del loro sostenimento in quanto:
 - difficilmente si riesce a dimostrare la futura capacità di produrre maggiori ricavi
 - assenza o difficoltà di misurazione della utilità futura

**NESSUNA POSSIBILITA'
DI CAPITALIZZAZIONE**

Confronto con i principi contabili internazionali



non sono capitalizzabili perché mancando il requisito dei flussi di benefici economici futuri non sono una attività



IMPUTAZIONE IMMEDIATA A CE

Costi di Ricerca e Sviluppo

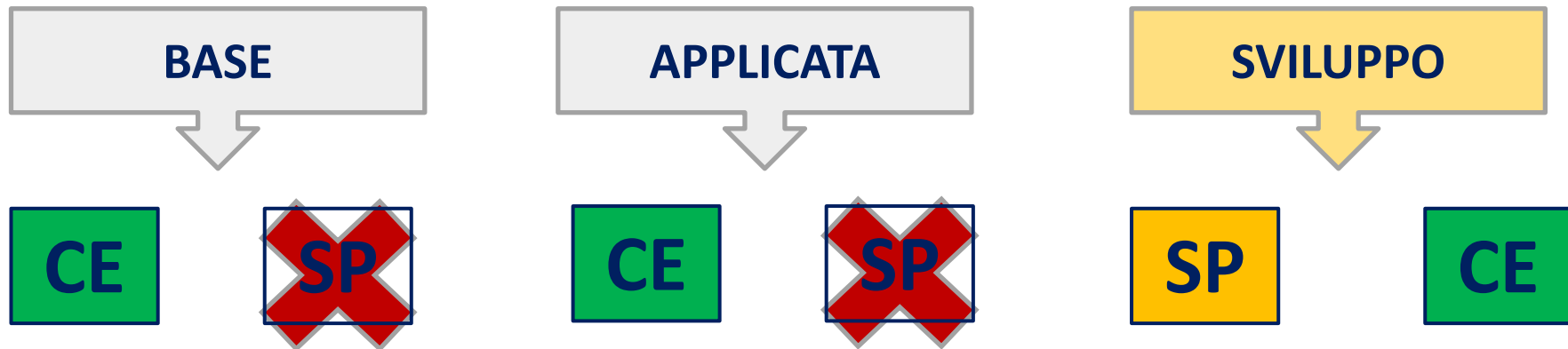
Definizione



*L'OIC 24 fa **una distinzione** tra i costi di ricerca di base ed i costi di sviluppo.*

Tipologia	Oggetto
BASE	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
SVILUPPO	applicazione dei risultati di ricerca, industrializzazione dell'innovazione, definizione del processo produttivo

Iscrizione in Bilancio & Ammortamento



- Le spese di ricerca applicata e di base **non** possono essere capitalizzate.
- I costi di sviluppo **possono** essere capitalizzati a determinate condizioni.
- L'ammortamento dei costi di sviluppo è parametrato sulla vita utile del bene e nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, non può eccedere i cinque anni.
- Il metodo d'ammortamento può essere a quote costanti, decrescenti o in relazione ai ricavi attesi riferiti ai prodotti sviluppati.

... precisazione

Identificabilità

- Prodotto o processo chiaramente **definito**
- Deve essere dimostrabile la **diretta attinenza** dei costi al processo o prodotto
- In caso di **dubbio**, il costo non dovrà essere capitalizzato, ma speso al conto economico



Realizzabilità

- Spesso è **difficile** da definire nelle fasi iniziali del progetto
- Ruolo **fattori esterni** (attività svolte dalla concorrenza in progetti simili, effetto delle tendenze del mercato nel privilegiare certi prodotti a discapito di altri, decisioni di carattere politico)
- Capitalizzare solo dal momento in cui il progetto si dimostri realizzabile [**Prudenza**]
- L'impresa deve **essere in grado** (tecnologia, risorse finanziarie, umane) di realizzare il progetto



Recuperabilità

- Oltre alla probabilità di successo del progetto è necessario che **i ricavi attesi siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso**
- Prudenza: se sussistono **dubbi** sulla possibilità di recuperare i costi, essi vanno capitalizzati solo nella misura in cui si ritengono recuperabili

Confronto con i principi contabili internazionali

RICERCA



SVILUPPO

- ATTIVITA' FINALIZZATA ALL'OTTENIMENTO DI NUOVE CONOSCENZE;
- L'INDAGINE, LA VALUTAZIONE E LA SELEZIONE FINALE DELLE APPLICAZIONI DEI RISULTATI DELLA RICERCA E DELLE ALTRE CONOSCENZE;
- LA RICERCA DI ALTERNATIVE PER MATERIALI, PROGETTI, PROCESSI, SISTEMI O SERVIZI;
- L'IDEAZIONE, LA PROGETTAZIONE, LA VALUTAZIONE, E LA SELEZIONE FINALE DI ALTERNATIVE POSSIBILI PER MATERIALI, PROGETTI, PROCESSI....

- LA PROGETTAZIONE, LA COSTRUZIONE E LA VERIFICA DI PROTOTIPI O MODELLI CHE PRECEDONO LA PRODUZIONE O L'UTILIZZO DEGLI STESSI;
- LA PROGETTAZIONE DI MEZZI, PROVE, STAMPE E MATRICI CONCERNENTI LA NUOVA TECNOLOGIA;
- LA PROGETTAZIONE, LA COSTRUZIONE E L'ATTIVAZIONE DI UN IMPIANTO PILOTA CHE NON E' DI DIMENSIONI ECONOMICAMENTE IDONEE PER LA PRODUZIONE COMMERCIALE;
- LA PROGETTAZIONE, LA COSTRUZIONE E LA PROVA DI SCELTE ALTERNATIVE PER MATERIALE, PROCESSI, SISTEMI O SERVIZI NUOVI O MIGLIORATI:

Confronto con i principi contabili internazionali

RICERCA



SVILUPPO

*PRESUPPOSTO
NON E' POSSIBILE DIMOSTRARE
L'ESISTENZA DI UNA ATTIVITA'
IMMATERIALE E
I PROBABILI BENEFICI
ECONOMICI*



*REQUISITI
FATTIBILITA' TECNICA
VOLONTA' COMPLETARE IL PROGETTO
ABILITA' DI UTILIZZARE O VENDERE
L'APPLICAZIONE
BENEFICI ECONOMICI
DISPONIBILITA' MEZZI TECNICI
CAPACITA' DI VALUTARE ATTENDIBILMENTE IL*



Diritti di Brevetto di utilizzazione delle opere dell'ingegno licenze, concessioni, marchi

Diritti di brevetto: Definizione



BREVETTI INDUSTRIALI



- I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette “creazioni intellettuali” → diritto esclusivo di attuare l'invenzione, entro i limiti e le condizioni stabilite dalla legge.
- il rilascio del brevetto non costituisce ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

Diritti di brevetto: Caratteristiche

- ❑ **Titolarità** di un diritto esclusivo di sfruttamento;
- ❑ Possibilità di determinare in maniera attendibile il suo **costo** per l'impresa
- ❑ **Recuperabilità** dei costi di iscrizione tramite benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso; dipende da:
 - ❑ Caratteristiche intrinseche dell'invenzione
 - ❑ Pianificazione dell'effettivo utilizzo dello stesso
 - ❑ Disponibilità di adeguate risorse per lo sfruttamento dello stesso
- ❑ I **benefici futuri** per l'impresa possono essere sia in termini di maggiori ricavi sia in termini di riduzione di costi connessi ad un determinato processo produttivo.

Diritti di brevetto: Acquisto e Ammortamento



Acquisto a titolo originario (brevetto realizzato internamente)

- Valgono le raccomandazioni dei costi di ricerca e sviluppo (anche con riferimento ai costi indiretti e agli oneri finanziari): **criterio del costo di produzione**
- **Costi accessori** = relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto.

Acquisto a titolo derivato (brevetto acquistato a titolo oneroso)

- Se pagamenti annui commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite → è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente “una tantum”
- Qualora si convenga anche il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri → tale parte del corrispettivo va rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.

Ammortamento

- La legge non ha posto alcun limite per i diritti di brevetto industriale
- **Regola generale** = La vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) con il limite massimo della durata legale del brevetto.

Diritti di sfruttamento delle opere dell'ingegno: Definizione



DIRITTO D'AUTORE



- formano oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione **qualunque ne sia il modo o la forma di espressione**
- La tutela giuridica si attua con **la creazione dell'opera**
- Il diritto d'autore può essere trasferito con:
 - il **contratto di edizione (stampa)** con il quale l'autore, contro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo pattuito.
 - il **contratto di rappresentazione o di esecuzione**, con il quale l'autore concede la possibilità di rappresentare e eseguire (per le opere teatrali, coreografiche, ecc.), ovvero eseguire (per la musica) pubblicamente l'opera contro pagamento di un compenso.

Diritti di sfruttamento delle opere dell'ingegno: Caratteristiche

- ❑ **Titolarità** di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi;
- ❑ Possibilità di **determinazione attendibile** del costo di acquisizione dei diritti
- ❑ **Recuperabilità** negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi
- ❑ **Benefici futuri** per l'impresa possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti (quando il pubblico paga direttamente), sia in termini di ricavi indiretti (radio, televisione, pagamento indiretto dal pubblico)

Diritti di sfruttamento delle opere dell'ingegno : Rilevazioni e Ammortamento

Criteri di rilevazione

- Costi iscrivibili alla voce B.1.3 possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia dai costi di acquisizione esterna
- Produzione interna = criteri illustrati in tema di ricerca e sviluppo
- Acquisto esterno = costo diretto di acquisto e oneri accessori

Ammortamento

- La legge non ha posto alcun limite per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- Regola generale = La vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) con il limite massimo della durata legale del brevetto
- Vista l'aleatorietà si ritiene che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve.

Concessioni, Licenze e Marchi

Concessioni: Definizione



CONCESSIONI



- 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 concessioni iscrivibili nella voce B.1.4 riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici. Alcuni esempi di costi che possono essere inclusi in tale voce sono:**
 - diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
 - diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.);
 - costi per le licenze di commercio al dettaglio;
 - costi di know how;
 - per la tecnologia non brevettata;
 - costi per l'acquisto, la produzione interna e per i diritti di licenza d'uso dei marchi.

Concessioni: Rilevazioni e Ammortamento

Criteri di rilevazione

- Costi iscrivibili alla voce B.I.3 possono essere rappresentati dai costi interni e diretti, sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono normalmente sostenersi per la gestione della concessione stessa.

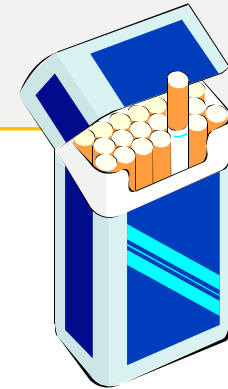
Ammortamento

- L'ammortamento deve essere effettuato in relazione con la residua possibilità di utilizzazione
- Non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale
- Se la concessione viene acquisita a titolo oneroso da terzi, il costo viene ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

Licenze: Definizione, Rilevazione ed Ammortamento



LICENZE



- Autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio)
- In merito ai costi iscrivibili ed al loro ammortamento, in relazione alla assimilabilità con le concessioni, valgono le stesse considerazioni esposte per → **Diritti di Brevetto Industriale e Diritti di Utilizzazione delle Opere dell'Ingegno**

Marchi: Definizione, Rilevazione ed Ammortamento



MARCHI



- Il marchio è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno.
- L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.
- Nel caso di un marchio ottenuto tramite l'acquisizione di azienda o di un suo ramo esso è separatamente valutato ed iscritto in bilancio in base al suo valore corrente.
- Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al 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.

Avviamento

Definizione

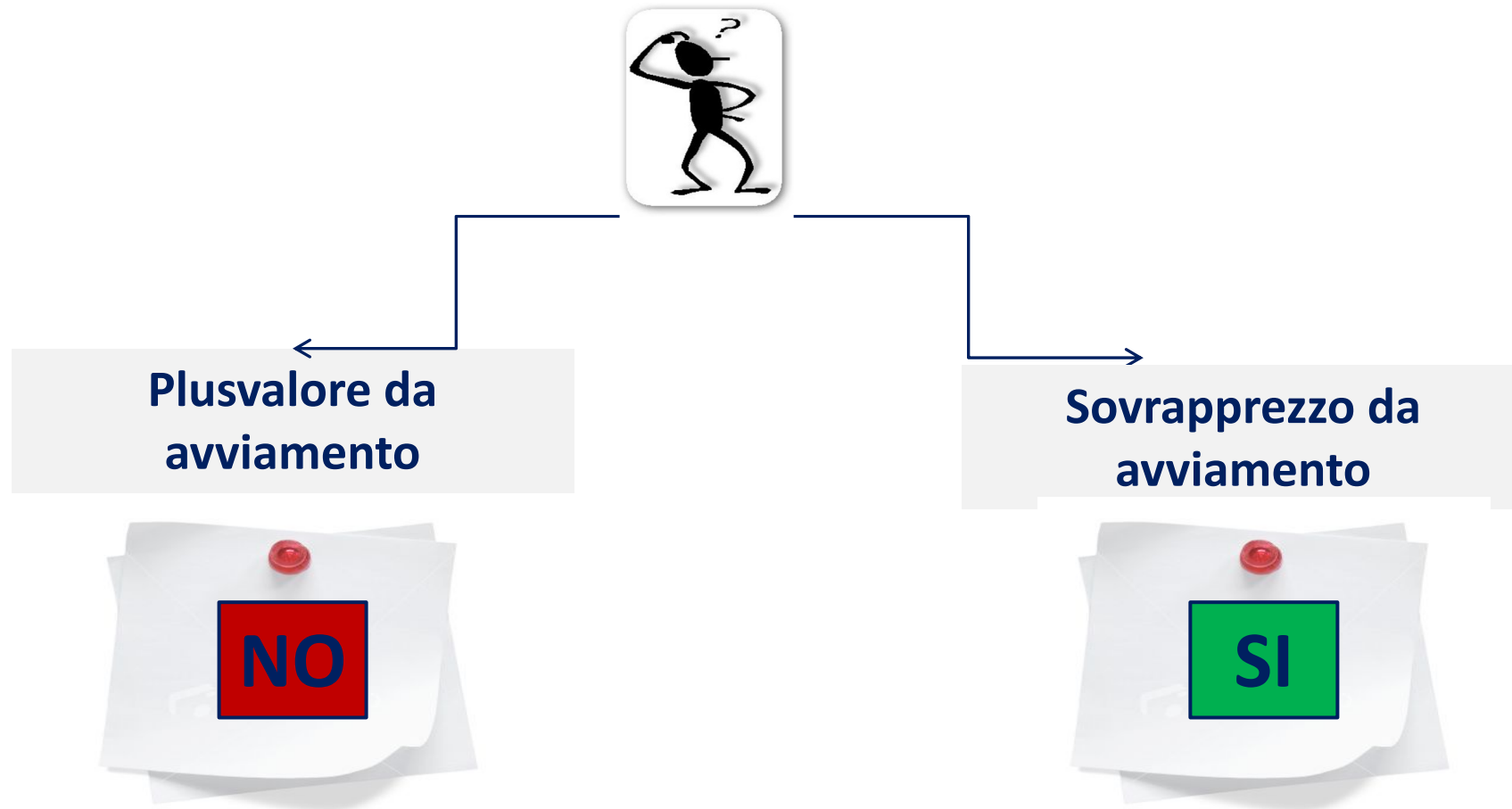
AVVIAMENTO

Attitudine a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, che derivi o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, **non hanno un valore autonomo**, o da **incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni**, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente e idoneo a produrre utili.



Iscrizione in Bilancio

**L'AVVIAMENTO PUO' ESSERE ISCRITTO TRA LE IMMOBILIZZAZIONI
IMMATERIALI IN BILANCIO**



Requisiti d'iscrizione tra le Immobilizzazioni Immateriali

AVVIAMENTO



- ❑ l'avviamento deve essere all'origine costituito da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi **benefici economici futuri**;
- ❑ l'avviamento ha un **valore quantificabile**, in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- ❑ l'avviamento **non** è suscettibile di **vita propria** indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante
- ❑ è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

Iscrizione in Bilancio

SOVRAPPREZZO DA AVVIAMENTO



Differenza tra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda ed il valore corrente attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

Trattamento contabile

OIC n. 24

□ All'**acquisizione** di un'azienda occorre valutare, con prudente apprezzamento, se l'eccedenza del costo sostenuto rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi acquisiti possa o meno essere considerata una immobilizzazione immateriale.

Cosa devo rilevare al momento dell'acquisto dell'azienda (o ramo)?

Se

Prezzo Pagato > Valore Contabile

"cattivo affare"

Conto Economico

**Favorevoli prospettive
redditali (benefici
futuri)**

Stato Patrimoniale

Trattamento contabile: schema logico

Cosa devo rilevare al momento dell'acquisto dell'azienda (o ramo)?



Se

Prezzo Pagato > Valore Contabile

“cattivo affare”



Conto Economico

**Favorevoli prospettive
redditali (benefici
futuri)**



Stato Patrimoniale

Ammortamento e Svalutazione per perdite durevoli di valore

- ❑ L'avviamento è ammortizzato sistematicamente in un periodo corrispondente alla sua vita utile
- ❑ Per la determinazione della vita utile dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici futuri. In ogni caso, da tale calcolo non può risultare un periodo di ammortamento dell'avviamento **superiore ai vent'anni**
- ❑ Nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni
- ❑ L'avviamento come le altre immobilizzazioni immateriali deve essere **svalutato quando esistono degli indicatori di potenziali perdite di valore.**

Confronto con i Principi Contabili Internazionali

L'avviamento non può essere ammortizzato, ma il suo valore deve essere verificato annualmente attraverso
«l'impairment test»

Altre immobilizzazioni immateriali & Immobilizzazioni in corso e acconti

Altre Immobilizzazioni Immateriali: Alcuni Esempi

Costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi

- Regola generale: costi sostenuti per **l'acquisizione di una commessa** (studi, ricerche, eccetera) debbono essere imputati al conto economico
- È tuttavia accettabile differire tali costi tra quelli pre-operativi e purché essi siano specificamente sostenuti per una **commessa definita. l'assegnazione** della commessa all'impresa che ha sostenuto tali costi avvenga **entro la data in cui questa redige il proprio bilancio e** il costo sostenuto **sia recuperabile** attraverso il margine generato dalla commessa

Diritto di usufrutto su azioni

- Il cessionario del diritto di usufrutto su azioni rileva inizialmente tra le «Altre» immobilizzazioni immateriali il costo sostenuto per il diritto di godimento dei titoli comprensivo dei costi accessori.
- L'ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.

Altre Immobilizzazioni Immateriali: Alcuni Esempi

Software

- Software applicativo **acquistato a titolo di proprietà** o **licenza d'uso a tempo indeterminato** o **prodotto per uso interno "tutelato"** → Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- Software applicativo acquistato a titolo di **licenza d'uso a tempo determinato**:
 - se il contratto prevede il pagamento di un corrispettivo periodico → CE
 - se il contratto prevede il pagamento di un corrispettivo "una tantum" → "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" → l'ammortamento deve avvenire a quote costanti sulla base della durata della licenza d'uso
- Software applicativo **prodotto per uso interno "non tutelato"** → "Altre immobilizzazioni immateriali" → in tal caso si comprendono nel costo i costi diretti sostenuti e l'ammortamento deve essere effettuato a quote costanti sulla base della vita utile se determinabile

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

- Le migliorie apportate su beni presi in locazione o in leasing dall'impresa → "Altre immobilizzazioni immateriali" o "Immobilizzazioni Materiali"
- L'ammortamento di tali costi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore

Immobilizzazioni in corso e acconti



OIC n. 24

❑ **IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO:** costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali 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 ricerca e sviluppo).

❑ **ACCONTI:** Tale voce include i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

I valori iscritti in questa voce **non possono essere ammortizzati** fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.