

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 parametrate 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**

Costi di Ricerca e Sviluppo

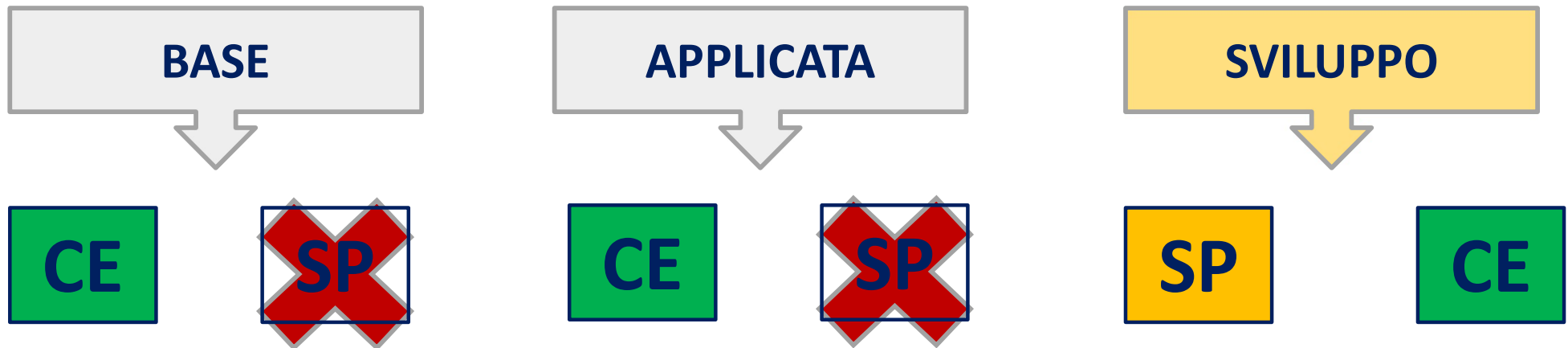
Definizione



*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



Realizzabilità



Recuperabilità

- ☐ 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

- ☐ 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

- ☐ 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

- ☐ 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....



SVILUPPO

- ☐ 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.



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)

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.I.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.

Criteri di rilevazione

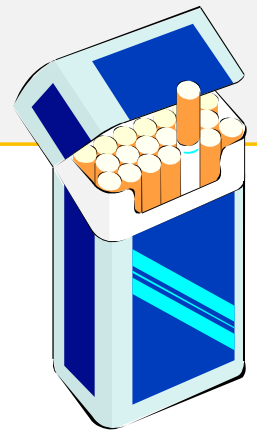
- Costi iscrivibili alla voce B.I.3 possono essere rappresentati dai costi interni e diretti, sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono normalmente sostenersi per la gestione della concessione stessa.

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



- ☐ 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

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.



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



**Plusvalore da
avviamento**



**Sovrapprezzo da
avviamento**



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).

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.

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

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.**

**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



❑ **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.