

Università degli Studi di Trieste
Bilancio e Principi Contabili Internazionali

IAS 38 – Attività Immateriali

Attività immateriali – definizione (1)

- ❑ Le attività immateriali sono attività non monetarie identificabili prive di consistenza fisica.
- ❑ per la loro individuazione devono essere presenti, contestualmente, i seguenti requisiti:
 - a) il controllo;
 - b) i benefici economici futuri;
 - c) l'identificazione.

Attività immateriali – definizione (2)

INTANGIBILE	ATTIVITA'	RISORSA: - CONTROLLATA DALL'ENTITA' - DALLA QUALE SONO ATTESI FUTURI BENEFICI ECONOMICI
	PRIVA DI SOSTANZA FISICA	IMMATERIALE
	NON MONETARIA	NON E': - DENARO - ALTRA ATTIVITA' CHE DEVE ESSERE ESTINTA IN AMMONTARE DI DENARO PREFISSATO O DETERMINABILE
	IDENTIFICABILE	E' UNA RISORSA: - SEPARABILE, E/O - DERIVANTE DA DIRITTI LEGALI O CONTRATTUALI

Attività immateriali – identificabilità

- ❑ un'attività può essere considerata identificabile se:
 - a) può essere separata o divisa dalle altre e quindi venduta, trasferita, data in licenza o scambiata;e/o
 - b) deriva da diritti contrattuali o legali (criterio contrattuale-legale).
- ❑ l'identificabilità è il criterio che consente di distinguere le attività immateriali propriamente dette dall'avviamento.

Attività immateriali – controllo

- ❑ Avere il controllo di un'attività significa:
 - a) poter usufruire dei benefici economici derivanti dalla stessa;
 - b) limitare l'accesso a tali benefici da parte di terzi;
 - c) spesso la capacità di controllare una risorsa trae origine da diritti tutelati giuridicamente (IAS 38, para 13).

Attività immateriali – controllo (segue)

ESEMPIO

- a) L'impresa A dispone di un software personalizzato che è stato sviluppato internamente dal proprio personale è successivamente registrato. La società controlla pertanto il proprio software perché è tutelato legalmente.
- b) Non controlla, invece il know how del proprio personale, perché quest'ultimo può decidere in ogni momento di abbandonare l'impresa. Il know-how dell'impresa non rappresenta un'attività immateriale.

Attività immateriali – benefici economici

❑ benefici economici:

- a) sono i proventi derivanti dalla vendita dei prodotti o servizi, oppure,
- b) i risparmi di costo o altri benefici economici derivanti dall'utilizzo dell'attività da parte dell'impresa.

Attività intangibili generate internamente: la «ricerca»

Con riferimento alle attività intangibili generate internamente, lo IAS 38 distingue tra:

- a) Fase di ricerca
- b) Fase di sviluppo

La fase di ricerca non può condurre al riconoscimento di attività intangibili. Si tratta di quelle attività volte all'ottenimento di nuove conoscenze, alla ricerca di applicazioni per i ritrovati della ricerca o di altra conoscenza, alla ricerca di alternative per prodotti, materiali, strumenti, servizi, o alla formulazione, disegno, valutazione e selezione finale di possibili alternative per materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati (IAS 38, par. 54- 56).

Attività intangibili generate internamente: lo «sviluppo»

La fase di sviluppo deve condurre al riconoscimento di attività intangibili se l'azienda può dimostrare (IAS 38, par. 57):

- 1) La fattibilità tecnica del completamento dell'attività intangibile, in modo da poterla rendere disponibile per l'uso o la vendita;
- 2) La sua intenzione di completare l'attività intangibile e di usarla o venderla;
- 3) La sua capacità di usare o vendere l'attività intangibile;
- 4) Come l'attività intangibile genererà i probabili benefici economici futuri;
- 5) La disponibilità di adeguate risorse tecniche, finanziarie e altre necessarie per utilizzare o vendere l'attività intangibile;
- 6) La sua abilità di misurare in maniera affidabile i costi attribuibili all'attività intangibile durante il suo sviluppo.

Esempi di attività di sviluppo riconoscibili: la progettazione, costruzione e test di prototipi e modelli pre-produzione; la progettazione di stampi e strumenti che richiedono nuove tecnologie; la progettazione e costruzione di impianti pilota; la progettazione, costruzione e test delle alternative prescelte per nuovi materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi.

Attività immateriali – costi da non capitalizzare

- ❑ **non soddisfano** la definizione di attività immateriale i seguenti costi:
 - ✓ i costi di impianto e di ampliamento;
 - ✓ i costi di ricerca;
 - ✓ i costi di pubblicità;
 - ✓ i costi di addestramento e formazione del personale;
 - ✓ i costi di start-up;
 - ✓ in generale qualsiasi “risorsa invisibile” generata internamente e non vendibile separatamente.

Attività immateriali – tipologie

Attività immateriali legate al marketing

1. Marchi di impresa, marchi di prodotto/servizi, marchi collettivi e marchi di qualità
2. Nomi di dominio Internet
3. Presentazione commerciale (colore, forma, design della confezione esclusivi)
4. Testate giornalistiche
5. Patti di non concorrenza

Attività immateriali legate al cliente

1. Anagrafiche clienti
2. Portafoglio di ordini o produzione
3. Contratti con i clienti e rapporti con la clientela stabiliti da tali contratti
4. Relazioni con la clientela di natura non contrattuale

Attività immateriali legate ad attività artistiche

1. Spettacoli teatrali, opere e balletti
2. Libri, periodici, quotidiani e altre opere di tipo letterario
3. Opere musicali quali composizioni, testi di canzoni e sigle pubblicitarie
4. Immagini e fotografie
5. Materiali video e audiovisivi, inclusi film, video musicali e programmi televisivi

Attività immateriali – tipologie

Attività immateriali basate su contratto

1. Accordi di licenza, di royalty e di obbligo di non fare (standstill agreement)
2. Contratti pubblicitari, commesse a lungo termine, contratti di gestione, di servizio e di fornitura
3. Contratti di leasing
4. Licenze di costruzione
5. Contratti di franchising
6. Diritti operativi e di trasmissione
7. Utilizzo di diritti quali le autorizzazioni di trivellazione, taglio di legname, di utilizzo di acqua, aria, minerali, e reti stradali
8. Contratti di servizio quali i contratti ipotecari
9. I contratti di lavoro che costituiscono contratti favorevoli dal punto di vista del datore di lavoro in quanto il prezzo di tali contratti è inferiore al relativo valore corrente di mercato

Attività immateriali basate sulla tecnologia

1. Tecnologia brevettata
 2. Software per computer e programmi su firmware
 3. Tecnologia non brevettata
 4. Database
 5. Segreti industriali quali formule, ricette o processi segreti
-

Attività immateriali – rilevazione iniziale (1)

- ❑ Un'attività immateriale è rilevata nello stato patrimoniale se:
 1. è **probabile** che l'attività generi futuri benefici economici;
 2. il costo sostenuto per acquisire l'attività può essere determinato in modo **attendibile**.
- ❑ Un'attività immateriale acquistata separatamente in maniera analitica soddisfa i due requisiti per l'iscrizione.

Attività immateriali – rilevazione iniziale (2)

□ Una volta che una AI sia stata validamente riconosciuta in base alla presenza di tutte le caratteristiche viste in precedenza, lo IAS 38 ne discrimina il trattamento contabile in funzione:

1. all'origine interna o esterna (ciò rileva ai fini della prima iscrizione);
2. alla vita utile (ciò rileva ai fini dell'ammortamento).

Attività immateriali – rilevazione iniziale (3)

Modalità di acquisizione di un'AI:

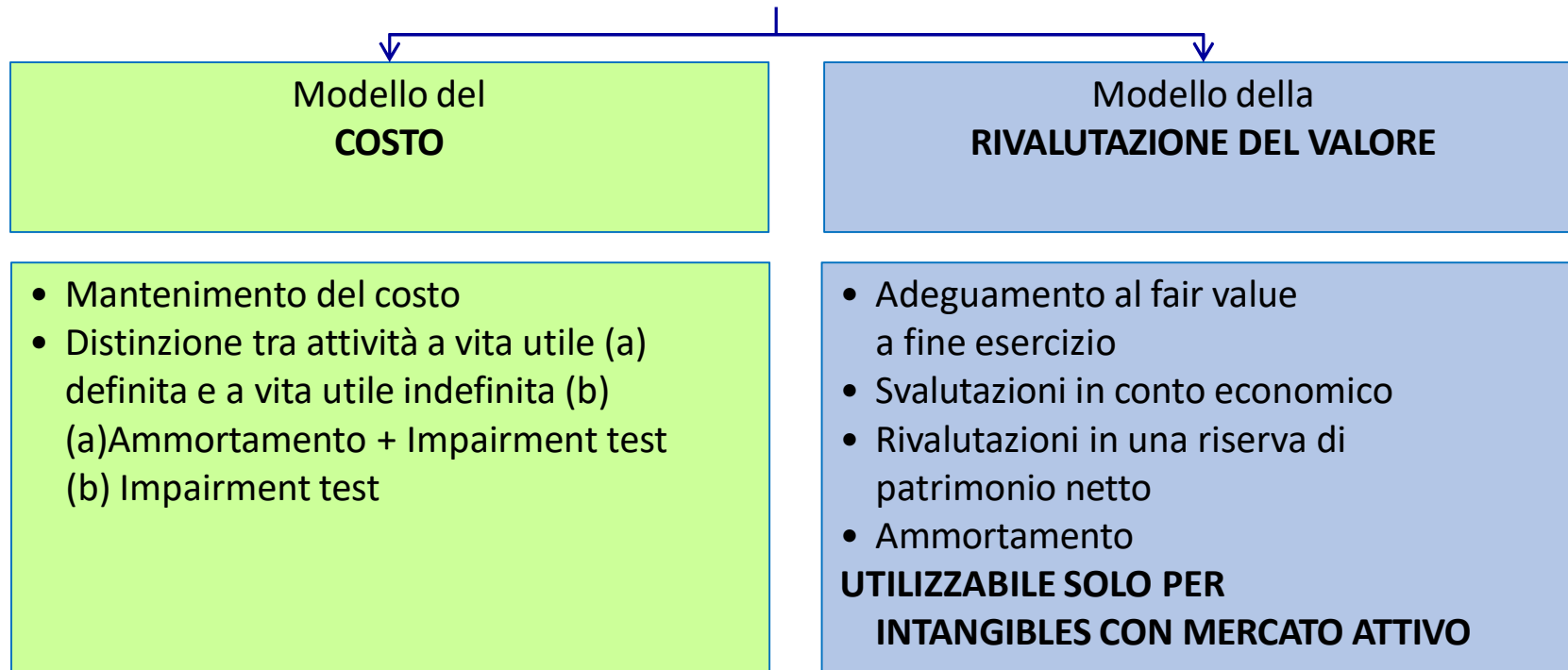
- ☐ Acquisto separato dall'esterno;
- ☐ Acquisto nell'ambito di una business combination (BC);
- ☐ Acquisto in seguito all'ottenimento di un contributo pubblico;
- ☐ Permuta;
- ☐ Produzione interna.

Attività immateriali – rilevazione iniziale (3)

		MODALITA' DI ACQUISIZIONE		
		Acquista separatamente	Acquisita in una business combination	Internamente generata
CRITERI PER ISCRIZIONE IN BILANCIO	Probabilità di ottenimento dei futuri benefici economici	SI SEMPRE	SI SEMPRE	SI nella fase di "SVILUPPO" MAI nella fase di "RICERCA"
	Costo misurabile in modo attendibile	Normalmente SI	Normalmente SI (Costo = Fair Value)	Normalmente SI

Attività immateriali – valutazione successiva

È possibile scegliere tra i seguenti modelli



Attività immateriali – l'ammortamento (1)

- ❑ per individuare il trattamento contabile di un'AI occorre definire preventivamente la vita utile della stessa:
 1. indefinita: • impairment test annuale
 2. definita: • ammortamento sistematico + impairment test, se presenti evidenze di perdite di valore

Attività immateriali – l'ammortamento (2)

□ la vita utile di un'AI:

1. si considera **indefinita** se non è ragionevolmente prevedibile il tempo in cui l'AI cesserà di generare benefici economici futuri;
2. si considera **definita** se è ragionevolmente prevedibile un ciclo finito di vita economico-gestionale dell'AI, al termine del quale essa cesserà di generare benefici economici.

Attività immateriali – l'ammortamento (3)

Il piano di ammortamento.

- ☐ nel caso di AI a **vita utile definita**, al termine di ogni esercizio occorre rivedere la plausibilità del piano d'ammortamento.
- ☐ il valore complessivo da ammortizzare deve tenere conto anche del **valore residuo**, ma soltanto se v'è un mercato attivo (e si prevede che esso vi sarà ancora all'atto della dismissione) e se si ha la più che ragionevole certezza circa la possibilità di cedere l'asset a terzi.

Attività immateriali – l'ammortamento (4)

Il piano d'ammortamento deve essere redatto - e costantemente rivisto - stimando la distribuzione temporale nel ciclo di vita degli afflussi dei benefici economici consentiti dall'impiego dell'asset.

cio' comporta che - laddove cio' risulti possibile - si deve sempre ricorrere ad un **criterio di ammortamento funzionale** (ad es, impostato sulla distribuzione dei flussi finanziari netti).

Attività immateriali – l'ammortamento (5)

Se l'ammortamento funzionale non è ragionevolmente possibile, occorre ripiegare su un criterio di ripartizione temporale-aritmetico:

- per quote costanti (“straight-line method”, sovente riferito al “tempo legale”, come nel caso di brevetti e di diritti contrattuali), oppure
- per quote decrescenti (“diminishing balance method”, particolarmente nei casi ove manchi un mercato attivo ed il rischio di obsolescenza risulti elevato).

Attività immateriali a vita utile indefinita: L'avviamento

“L'avviamento acquisito in un'aggregazione aziendale rappresenta un pagamento effettuato dall'acquirente in previsione di benefici economici futuri derivanti da attività che non possono essere identificate individualmente e rilevate separatamente” (IFRS 3, §52).

L'avviamento non è disciplinato dallo IAS 38, ma dall'IFRS 3, dato che deriva da un'operazione di Business Combination.

Ammortamento dell'avviamento?

In passato l'avviamento doveva essere ammortizzato sulla base della sua vita utile, che si presumeva non essere superiore a 20 anni.

Lo IASB (IFRS 3) ha stabilito che l'avviamento non è soggetto ad ammortamento, ma ad impairment test periodico. Nella normativa italiana, l'avviamento si ammortizza lungo la sua vita utile, o, se questa non può essere determinata, in non più di 10 anni.

Attività immateriali – rivalutazione del valore (1)

Il modello del fair value si può usare solo se esiste un **mercato attivo dell'AI**

- ✓ *gli elementi scambiati risultano omogenei;*
- ✓ *compratori e venditori disponibili in qualsiasi momento;*
- ✓ *prezzi disponibili al pubblico.*

Rara presenza di mercati attivi nel comparto delle attività immateriali

Divieto di utilizzo del modello della rideterminazione del valore per le seguenti attività immateriali: marchi; testate giornalistiche; diritti editoriali di musica e film; brevetti.

I principi contabili italiani: costi di impianto e ampliamento

La possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità è stata eliminata dal legislatore italiano con il d.lgs. 139/2015. Rimane invece la possibilità di capitalizzare i costi di impianto e ampliamento. Si tratta degli oneri che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase preoperativa (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. Esempi: costi di start-up, costi inerenti l'atto costitutivo e l'ottenimento delle licenze, spese sostenute per gli studi preparatori, per le ricerche di mercato, costi di addestramento e qualificazione del personale, costi straordinari di riduzione del personale (OIC 24).

Ammortamento dei costi capitalizzati nei principi italiani

L'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni (art. 2426. n. 5). I costi di sviluppo devono essere ammortizzati secondo la loro vita utile. Se non può essere determinata: non più di 5 anni. Fino a quando l'ammortamento di questi elementi patrimoniali non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

Conclusioni e Prospettive Future

- ❑ Il riconoscimento delle attività immateriali generate internamente risponde a una logica di determinazione del reddito secondo il principio di competenza.
- ❑ Alcuni studi hanno dimostrato che i costi per attività di ricerca e sviluppo hanno un contenuto informativo capace di spiegare in parte i movimenti dei prezzi di mercato (value relevance).
- ❑ L'orientamento degli IFRS è quello di ridurre la discrezionalità tecnica del redattore del bilancio, per garantire la comparabilità (es.: valutazioni al fair value, beni in leasing, attività intangibili...).
- ❑ L'intento della UE è di avvicinare le norme contabili nazionali a quelle IFRS. Non è escluso pertanto che la materia possa subire ulteriori modifiche in futuro.