

# IAS/IFRS ANALISI E CONFRONTO CON LA DISCIPLINA NAZIONALE

## IAS 38 - OIC 24: Le Attività immateriali

*Prof. Dott. Riccardo Acernese*



SAPIENZA  
UNIVERSITÀ DI ROMA

Roma, marzo/maggio 2015

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Finalità del principio

Per quale motivo è stato emanato il principio?

PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Definire le immobilizzazioni immateriali ed i principi contabili relativi alla loro:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>➤ <b>rilevazione;</b></li><li>➤ <b>valutazione;</b></li><li>➤ <b>rappresentazione in bilancio.</b></li></ul> <p>Il Principio è formulato nel contesto di un <b>sistema contabile tradizionale a «valori storici»</b> (detto anche a «costi storici»).</p>	<p>Definire il trattamento contabile delle <b>attività immateriali</b> non specificatamente trattate in altri Principi.</p> <p>Il Principio richiede un'attività immateriale sia rilevata se, e solo se, vengono soddisfatte specifiche condizioni.</p> <p>Il Principio precisa come determinare il valore contabile delle attività immateriali.</p>	<p>Disciplinare il trattamento contabile e l'informativa da dare in nota integrativa, fornendo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ la nozione di immobilizzazione immateriale;</li><li>▪ i criteri per la:<ul style="list-style-type: none"><li>- rilevazione;</li><li>- classificazione;</li><li>- valutazione in bilancio;</li></ul></li><li>▪ le informazioni da presentare nella nota integrativa.</li></ul>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Ambito di applicazione

A cosa ed a chi si applica il principio?

PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Il Principio si applica per la contabilizzazione di tutte le immobilizzazioni immateriali.</p> <p><u>Esulano da questo Principio:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>➤ le problematiche relative ai diritti connessi ad attività di esplorazione ed estrazione di minerali, oli, gas naturali ed altre risorse naturali non rigenerabili.</li></ul>	<p>Il Principio si applica per la contabilizzazione delle attività immateriali, <u>eccetto che per:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>➤ le attività immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Principio (Es: attività immateriali destinate ad essere cedute nel normale svolgimento dell'attività, IAS 2 "Rimanenze");</li><li>➤ le attività finanziarie (IAS 32);</li><li>➤ i diritti e le spese di esplorazione ed estrazione di risorse naturali non rigenerabili (IFRS 6).</li></ul>	<p>Il Principio è destinato alle società che redigono i bilanci secondo le disposizioni del codice civile.</p> <p><u>Esulano da questo Principio:</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>➤ la conversione delle immobilizzazioni immateriali in valuta di conto (OIC 26);</li><li>➤ l'iscrizione iniziale in caso di operazioni straordinarie (OIC 4).</li></ul>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Definizione

Cosa si intende per “attività immateriali”?

### PC OIC 24

Le **immobilizzazioni immateriali** sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità.

Sono costituite da costi che:

non esauriscono la loro utilità in un solo periodo (quello di sostenimento), ma manifestano la capacità di produrre benefici economici in un arco temporale di più esercizi.

### IAS 38

Si definiscono **attività immateriali** le attività non monetarie e prive di consistenza fisica che soddisfano i seguenti requisiti:

- **identificabilità;**
- **controllo;**
- **benefici economici futuri.**

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Definizione (segue)

### IAS 38

#### IDENTIFICABILITÀ:

La capacità dell'attività immateriale di essere chiaramente distinta dall'avviamento, ossia di essere:

- separabile, scorporabile dall'entità e vendibile, data in licenza, locata etc.;
- derivante da diritti contrattuali o da altri diritti legali.

#### CONTROLLO:

La capacità dell'entità di:

- usufruire dei benefici economici futuri derivanti dall'attività immateriale;
- limitare l'accesso da parte dei terzi a tali benefici.

(È generalmente testimoniata dalla presenza di una **tutela legale sull'attività**).

#### BENEFICI ECONOMICI FUTURI:

Possono includere:

- Proventi derivanti dalla vendita di prodotti/servizi;
- Risparmi di costo (es. uso della proprietà intellettuale in un processo produttivo).

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Trattamento contabile

Il trattamento contabile ha tre diverse fasi:



# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione

Quali sono le condizioni che si devono rispettare per poter rilevare un costo tra le immobilizzazioni immateriali?



### PC OIC 24 New

I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- sono individualmente identificabili
- il costo è stimabile con sufficiente attendibilità

Esse entrano a far parte del patrimonio dell'impresa:

- o perché acquisite dall'esterno a titolo di proprietà;
- o perché acquisite dall'esterno a titolo di godimento;
- o perché prodotte internamente.

### IAS 38

Un costo deve essere rilevato tra le immobilizzazioni immateriali se:

- rispetta la definizione di immobilizzazione immateriale;
- la sua entità può essere attendibilmente determinata;
- è probabile che generi benefici economici futuri attesi attribuibili all'entità.

La probabilità va valutata utilizzando presupposti ragionevoli e sostenibili che rappresentano la migliore stima della direzione aziendale.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione

### Classificazione



PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Sono classificate nell'Attivo di Stato Patrimoniale (classe B I) nelle voci:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) Costi di impianto e ampliamento</li><li>2) Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità</li><li>3) Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno</li><li>4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili</li><li>5) Avviamento</li><li>6) Immobilizzazioni in corso e acc.ti</li><li>7) Altre</li></ol>	<p>Non è prevista una classificazione delle attività immateriali.</p> <p>Gli IFRS non prevedono uno schema "rigido" di bilancio.</p> <p>L'unica indicazione è quella fornita dallo IAS 1 che prevede che nel contenuto minimo della situazione patrimoniale-finanziaria della società vengano indicate separatamente le attività immateriali.</p>	<p>Lo schema di classificazione è identico a quello indicato nell'OIC 24 ma i principi di rilevazione vengono declinati in relazione a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Oneri pluriennali (voci 1 e 2);</li><li>• Beni immateriali (voci 3 e 4);</li><li>• Avviamento;</li><li>• Immobilizzazioni in corso e acconti;</li><li>• Altre.</li></ul>



# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione



### ONERI PLURIENNALI - Costi di impianto e ampliamento

PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Sono costi non ricorrenti sostenuti in fase pre-operativa o di accrescimento dell'impresa (Es.: costi di start-up, costi di addestramento del personale,ec.).</p> <p>Sono capitalizzabili se:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• vi è il consenso del Collegio Sindacale, ove esistente;</li><li>• è dimostrabile la permanenza della loro utilità futura;</li><li>• l'ammontare capitalizzato non eccede il valore stimato di futura utilità.</li></ul>	<p>Non presentano i requisiti per essere considerati come attività immateriali e quindi sono spesati nel Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.</p>	<p>Integra l'OIC 24 stabilendo che: l'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali produttive e di mercato che <u>al momento della rilevazione iniziale devono risultare da un piano economico-finanziario approvato dagli amministratori.</u></p>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione



### ONERI PLURIENNALI - Costi di ricerca e sviluppo

#### PC OIC 24

Sono costi di studio e di indagini per sviluppare specifici progetti, si riferiscono alla ricerca applicata (non ricerca di base, generica) ed allo sviluppo (attività finalizzata a mettere in pratica) dei risultati di questa.

Sono capitalizzabili se:

- si riferiscono a un progetto per la realizzazione di un prodotto o di un processo chiaramente definito;
- se sono identificabili e misurabili;
- se il progetto ha una utilità pluriennale.

#### IAS 38

I costi di ricerca applicata devono essere spesi nel Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

I costi di sviluppo sono capitalizzabili se l'entità può dimostrare :

- la fattibilità tecnica, la sua intenzione e la sua capacità economico-finanziaria di completare l'attività immateriale così da renderla disponibile per l'uso o per la vendita;
- la sua capacità di usare o vendere l'attività immateriale;
- in quale modo l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri.

(se l'entità non è in grado di distinguere tra fase di ricerca e fase di sviluppo tutti i costi sono spesi nel Conto Economico dell'esercizio di sostenimento)

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione

### ONERI PLURIENNALI - Costi di pubblicità



PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Sono costi promozionali funzionali e, quindi ,quasi essenziali, al buon esito del progetto per il quale sono stati sostenuti.</p> <p>Sono capitalizzabili se:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• sono sostenuti in relazione a nuove iniziative e non per ampliare l'attività o il mercato di prodotti o servizi già in essere;</li><li>• straordinari e, quindi, non ricorrenti;</li><li>• non si riferiscono a materiale promozionale avente vita breve.</li></ul>	<p>Non presentano i requisiti per essere considerati come attività immateriali e quindi sono spesi nel Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.</p>	<p>Integra l'OIC 24 chiarendo che: <u>I costi per la progettazione, per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali sono considerati beni materiali.</u></p>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione



### BENI IMMATERIALI - Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno

PC OIC 24	IAS 38	PC OIC 24 New
<p>Sono i costi sostenuti per acquisire il diritto di sfruttamento dell'opera dell'ingegno (diritti di brevetto) o dei supporti o forme di espressione dell'opera dell'ingegno (diritti di utilizzazione).</p> <p>Sono capitalizzabili se:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• si ha la titolarità esclusiva;</li><li>• è dimostrabile la recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici futuri.</li></ul>	<p>Sono iscrivibili tra le attività immateriali se presentano i requisiti generali di:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ identificabilità;</li><li>▪ controllo;</li><li>▪ benefici economici futuri;</li><li>▪ determinabilità del costo.</li></ul> <p>Qualora un'attività incorpori elementi sia immateriali che materiali (filmato contenuto su CD) l'entità usa un giudizio soggettivo per valutare quale sia l'elemento più significativo.</p>	<p>Integra l'OIC 24 chiarendo che:</p> <p><u>Se il contratto di acquisto prevede, oltre al pagamento di un corrispettivo iniziale, anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente.</u></p>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione

### BENI IMMATERIALI - Concessioni



## PC OIC 24

Sono i costi sostenuti per acquisire dalla pubblica amministrazione le autorizzazioni ad esercitare diritti o ad esplicare funzioni riservate a quest'ultima.

Sono capitalizzabili se:

- hanno ad oggetto l'autorizzazione ad esercitare diritti su beni di proprietà dell'ente concedente (sfruttamento di beni pubblici);
- l'autorizzazione ad esercitare attività degli enti concedenti (gestione di servizi pubblici).

## IAS 38

La materia è trattata nel principio interpretativo:

### IFRIC 12

Il concessionario deve iscrivere tra le attività immateriali i costi sostenuti :

- per realizzare o far realizzare l'infrastruttura;
- per ottenere l'accesso all'infrastruttura già esistente qualora l'accordo gli riconosca il diritto di ristorarsi dell'investimento facendo pagare gli utenti del servizio pubblico.

Qualora i costi sostenuti gli siano remunerati dal concedente, dovrà iscriverli tra le attività finanziarie.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione



### BENI IMMATERIALI - Licenze, marchi e diritti simili

#### PC OIC 24

Le **Licenze** sono autorizzazioni con cui si consente l'esercizio di attività tutelate:

- da diritti di natura pubblicistica: assimilate alle concessioni;
- da diritti di natura privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, ecc.): vanno indicate nella classe che accoglie il diritto principale.

I **Marchi** sono segni distintivi dell'azienda (o dei suoi prodotti) e possono essere registrati o non registrati.

Sono capitalizzabili se:

- sono acquisiti a titolo oneroso;
- sono realizzati internamente ed i costi sono stimabili con sufficiente attendibilità.

#### IAS 38

Le **Licenze** sono iscrivibili tra le attività immateriali se presentano i requisiti generali di:

- identificabilità;
- controllo;
- benefici economici futuri;
- Determinabilità del costo.

I **Marchi** sono iscrivibili tra le attività immateriali solo se acquisiti a titolo oneroso (non se realizzati internamente) e presentano i requisiti generali.

Le spese incrementative sui marchi sono sempre spese nel Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenute.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Rilevazione

### AVVIAMENTO



## PC OIC 24

È l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino:

- o da fattori specifici acquisiti a titolo oneroso che, pur concorrendo alla produzione del reddito, non hanno un valore autonomo;
- o dal plusvalore che il complesso aziendale acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù della loro organizzazione in un sistema efficiente.

È iscrivibile se:

- acquisito a titolo oneroso mediante un'operazione di acquisizione, conferimento, fusione o scissione.

## IAS 38

Non è mai iscrivibile l'avviamento generato internamente.

La materia dell'iscrizione dell'avviamento acquisito per effetto di operazioni di *business combination* è trattata dall'IFRS 3.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Misurazione iniziale

Come si determina il valore al quale iscrivere  
le immobilizzazioni immateriali?



### PC OIC 24

In ossequio a quanto stabilito dall'art. 2426 c.c.,  
bisogna distinguere tra:

- **Immobilizzazioni acquisite:**

Costo d'acquisto + oneri accessori

- **Immobilizzazioni autoprodotte:**

costi direttamente imputabili

+

costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile

(si possono includere gli oneri relativi al finanziamento  
della fabbricazione, interna o presso terzi)

### IAS 38

Bisogna distinguere tra:

- **Immobilizzazioni acquisite:**

Costo d'acquisto + costi direttamente imputabili  
(deve riflettere i probabili benefici futuri)

- **Immobilizzazioni autoprodotte:**

Tutti i costi direttamente imputabili  
alla sola fase di sviluppo.

Non sono, imputabili alla fase di sviluppo:

- le spese di vendita, amministrative e generali;
- le inefficienze e i costi operativi sostenuti prima che l'attività raggiunga l'efficienza programmata;
- le spese per addestrare il personale a gestire l'attività.



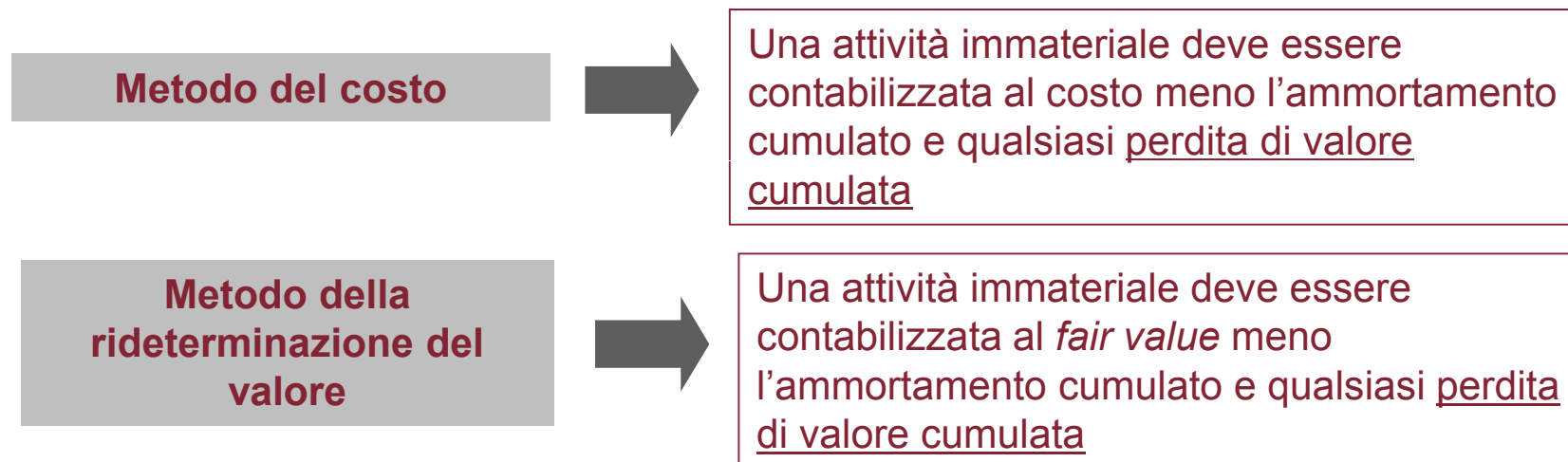
# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Valutazione successiva



## IAS 38

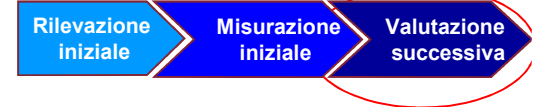
Lo IAS 38 stabilisce 2 metodi di valutazione successiva di una attività immateriale:



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

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Valutazione successiva



## 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**

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Valutazione successiva



## IAS 38

Gli **incrementi di valore** di un'attività immateriale a seguito di rideterminazione del valore 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 rivalutazione della stessa attività, in precedenza rilevata come costo.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Valutazione successiva



## IAS 38

Le **diminuzioni di valore** di un'attività immateriale a seguito di rideterminazione del valore 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 come  
costo.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## AMMORTAMENTO

### OIC 24

A decorrere dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque produce benefici economici per l'impresa

Art. 2426, co. 1,  
n. 2, c.c.

Il costo delle immobilizzazioni deve essere sistematicamente ammortizzato rispetto alla residua possibilità di utilizzazione.

Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

OIC 24

Tale processo sistematico non necessariamente implica l'uso di piani ad aliquota costante.

Talvolta può essere più coerente col principio di prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti piuttosto che parametrate ad altre variabili attinenti la fattispecie.

**L'AMMORTAMENTO DEVE ESSERE RILEVATO IN OGNI ESERCIZIO  
anche qualora non siano state sfruttate a pieno le potenzialità del bene**

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## AMMORTAMENTO

### IAS 38

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.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## 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>Le caratteristiche di identificabilità previste dallo IAS 38, paragrafo 12, riguardano la separabilità del bene e, quindi, la possibilità che lo stesso possa essere oggetto di cessione, affitto, permuta, concessione in uso o il fatto che lo stesso sia originato da un contratto o da altri diritti.</p> <p>Lo IAS 38 fornisce una definizione di attività immateriali identificando per le stesse tre caratteristiche principali:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) Identificabilità;</li><li>b) Controllo della risorsa in oggetto;</li><li>c) Esistenza di benefici economici futuri.</li></ul>	<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 alla acquisizione di un bene o di un servizio (per i quali sussiste la facoltà, ma non l'obbligo della capitalizzazione: articolo 2426 del cod. civ.).</p>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

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

Classificazione	
IAS 38	OIC 24
<p>Ai 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>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>Il codice civile definisce sette categorie di immobilizzazioni immateriali:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• costi di impianto ed ampliamento;</li><li>• costi di ricerca, sviluppo e pubblicità;</li><li>• diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno;</li><li>• concessioni licenze marchi e diritti simili;</li><li>• avviamento;</li><li>• immobilizzazioni in corso e acconti;</li><li>• altre.</li></ul> <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>



# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

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

<b>Iscrizione iniziale</b>	
<b>IAS 38</b>	<b>OIC 24</b>
<p>Lo IAS 38 prevede che una immobilizzazione immateriale può pervenire all'impresa con tre diverse modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• acquisto dall'esterno;</li><li>• produzione generata internamente;</li><li>• acquisizione nell'ambito di una aggregazione aziendale.</li></ul> <p>Nella determinazione del costo di acquisto devono essere considerati anche gli oneri di diretta attribuzione.</p> <p>Lo IAS 38 paragrafo 69 prevede che, in linea generale, non siano capitalizzabili:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• spese di avviamento di una attività o di un'azienda;</li><li>• spese di formazione del personale;</li><li>• spese di pubblicità e/o di promozione;</li><li>• spese di ricollocamento di una parte o di tutta l'impresa.</li></ul>	<p>Il valore originario di iscrizione di una immobilizzazione immateriale è costituito dal costo di acquisto o di produzione.</p> <p>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.</p> <p>Tra gli esempi di attività capitalizzabili rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• spese per operazioni di trasformazione;</li><li>• spese per l'avviamento di nuove produzioni;</li><li>• costi di pre-apertura di nuovi centri commerciali;</li><li>• addestramento iniziale del personale necessario per avviare l'attività dell'azienda.</li></ul>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

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

Rilevazione successiva	
IAS 38	OIC 24
<p>Prevede due differenti trattamenti contabili successivi alla prima rilevazione:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• modello del costo;</li><li>• modello della rideterminazione del valore.</li></ul> <p>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.</p> <p>I beni con vita utile indefinita non devono essere assoggettati ad ammortamento, ma, almeno annualmente, a test di impairment applicando lo IAS 36.</p> <p>Tra i beni a vita utile indefinita figura anche l'avviamento (disciplinato dall'IFRS 3).</p>	<p>I principi base di valutazione delle immobilizzazioni immateriali sono inquadrati in un sistema a costi storici.</p> <p>Non è consentito il modello della rideterminazione del valore.</p> <p>E' consentito solo un periodo di ammortamento definito, benché sia stato introdotto il concetto di durata indeterminata.</p>

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

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

### Riassumendo:

#### IAS 38

- Risulta molto più limitata la possibilità di capitalizzazione di alcuni costi (es. 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.

## Esercizio

## IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

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:

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

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

## Costi pre-operativi

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

Costi correlati alla chiusura dello stabilimento <b>X</b> , comprensivi di costi relativi alla chiusura di alcuni contratti in essere e indennità di licenziamento del personale. <b>(Costo per la chiusura dello stabilimento)</b>	<b>1.000.000</b>
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 <b>Z</b> . <b>(Studio di fattibilità)</b>	<b>90.000</b>
Costo per il trasferimento del personale chiave nella città dello stabilimento <b>Z</b> . Il personale non è obbligato a rimanere con la società, ma è interessato a mantenere il proprio posto di lavoro a nuove condizioni. <b>(Ricollocamento del personale chiave)</b>	<b>50.000</b>

## IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

### 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?***

## IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

	<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Costo per la chiusura dello stabilimento</b>		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>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Studio di fattibilità</b>		90.000	90.000	



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



## IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

		<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
		<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Ricollocamento</b>	<b>del</b>		<b>50.000</b>		<b>50.000</b>
<b>personale chiave</b>					



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.

		<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Consulenza per</b>					
<b>l'implementazione del</b>		<b>550.000</b>		<b>550.000</b>	
<b>nuovo processo</b>					
<b>produttivo</b>					



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

## IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

	<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Ore di lavoro del personale dipendente impiegato.</b>	150.000		150.000	



Il costo di una 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 dipendenti (come definiti nello IAS 19) derivanti dalla realizzazione delle attività immateriali.

---

	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b>Formazione del personale neo assunto</b>		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.

# IAS 38 - OIC 24: Attività immateriali

	<u>IAS 38</u>		<u>PC-OIC-24</u>	
	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b><i>Perdite di efficienza nei primi mesi di produzione</i></b>		30.000		30.000



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

	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>	<u>S/P</u>	<u>C/E</u>
<b><i>Campagna pubblicitaria</i></b>		20.000	20.000	



La spesa, ancorché sostenuta con il proposito di generare benefici economici futuri, non si concretizza nella creazione di una 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.