



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
FORMAZIONE

iFEL
Fondazione ANCI

GLI STANDARD CONTABILI ITAS: LA CONTABILITÀ ACCRUAL DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

ITAS 5 Immobilizzazioni immateriali

Anna Rita de Mauro

Componente Standard Setter Board RGS

**CORSO
ON LINE**



AGENDA:

DEFINIZIONI

AMBITO DI APPLICAZIONE

RILEVAZIONE INIZIALE

VALUTAZIONE SUCCESSIVA

DISMISSIONI E CESSIONI

INFORMAZIONE INTEGRATIVA

Finalità ed ambito di applicazione

Definire il trattamento contabile delle attività immateriali

- rilevazione iniziale
- misurazione iniziale
- valutazione successiva



- ITAS 5 si applica anche alle fasi di ricerca e di sviluppo di immobilizzazioni immateriali generate internamente.
- I diritti derivanti da accordi di licenza per beni quali pellicole cinematografiche, registrazioni video, opere teatrali, opere letterarie, opere dell'ingegno, brevetti e diritti d'autore rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard.



Finalità ed ambito di applicazione

Sono esclusi dall'applicazione del presente standard:

- a) le immobilizzazioni immateriali che rientrino nell'ambito di applicazione di un altro standard (cfr. paragrafo 4);
- b) la rilevazione e la valutazione delle attività di esplorazione e valorizzazione di risorse minerarie;
- c) i costi di sviluppo ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse simili non rinnovabili;
- d) le attività fiscali differite;
- e) i costi di acquisizione differiti e le immobilizzazioni immateriali derivanti dai diritti contrattuali dell'assicuratore;
- f) le attività immateriali destinate alla vendita nel normale svolgimento della gestione.



Finalità ed ambito di applicazione

Se un altro standard prescrive la contabilizzazione di una specifica tipologia di immobilizzazione immateriale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica quello standard invece che questo. In particolare, il presente standard non si applica a:

- a) i contratti di leasing (cfr. ITAS 7 - Locazioni);
- b) le attività derivanti da benefici per i dipendenti (cfr. ITAS 15 - Benefici per i dipendenti);
- c) le attività finanziarie rispondenti alla definizione fornita nell'ITAS 11 – Strumenti finanziari. La rilevazione e la valutazione di alcune attività finanziarie sono trattate dall'ITAS 12 – Bilancio consolidato e dall'ITAS 14 - Partecipazioni in collegate e accordi a controllo congiunto;
- d) la rilevazione e la valutazione iniziale delle immobilizzazioni relative a servizi in concessione che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 - Accordi per servizi in concessione: concedente.



**Altro
ITAS**



Casi particolari: Attività immateriali contenute su supporti fisici

CLASSIFICAZIONE DI UN SOFTWARE

Se rappresenta il sistema operativo di un computer è parte integrante del computer stesso in quanto il computer non può funzionare senza

ITAS 4

Se rappresenta un software per la gestione della contabilità non è parte integrante dell'hardware, ma è un'attività immateriale da rilevarsi in modo distinto

ITAS 5



Definizione

Un'attività immateriale è un'attività non monetaria, identificabile e priva di consistenza fisica.

Per esempio:

- Software per computer
- Una licenza di pesca
- Un brevetto registrato su un prodotto
- Il copyright su una pubblicazione o un articolo
- Il diritto di produrre o filmare un film
- Un elenco di clienti acquisiti
- Franchising
- Relazioni con clienti o fornitori
- Nomi di dominio Internet
- Testate di giornali



Rilevazione iniziale



Ai fini della rilevazione iniziale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio verifica che l'immobilizzazione immateriale:

- a) sia identificabile, e
- b) rispetti i seguenti criteri di rilevazione

Controllo

- è una risorsa attualmente controllata dall'amministrazione che redige il bilancio come risultato di un'operazione o altro evento passato

Benefici economici futuri o potenziale di servizio

- è probabile che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio attesi, che sono associati all'immobilizzazione, affluiranno all'amministrazione che redige il bilancio;

Costo

- è possibile determinare attendibilmente il costo o il valore di mercato dell'immobilizzazione.

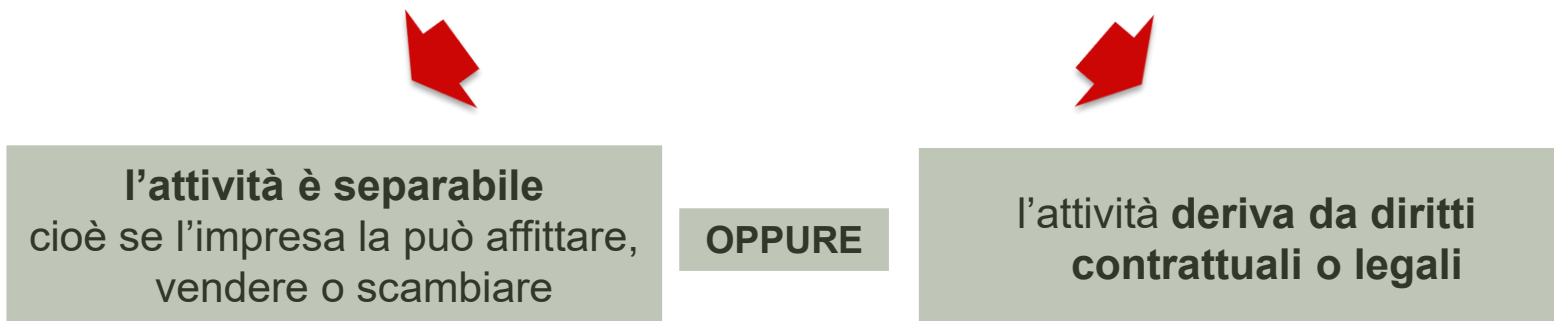
**In assenza di una delle suddette caratteristiche
la spesa per acquisire o generare internamente l'intagibile
è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta.**



Requisiti

Un'attività immateriale è **identificabile** se può essere **chiaramente distinta dall'avviamento**.

L'identificabilità si realizza se:



Controllo



L'amministrazione ha il controllo se:



Ha il potere di usufruire dei benefici economici futuro del potenziale di servizio generati dall'attività

Può limitare l'accesso ai benefici da parte dei terzi

L'esistenza di un controllo è generalmente testimoniata dalla presenza di una **tutela legale sull'attività**

Controllo



Costi di formazione del personale dipendente



L'amministrazione non è in grado di «controllare» il proprio personale che può decidere di abbandonare la società anche in modo improvviso

Portafoglio clienti



In assenza di un diritto legale che tuteli la fedeltà commerciale è estremamente difficoltoso il controllo sui benefici economici futuri



Controllo



In sintesi il controllo è trasmesso se:

- a) l'acquirente ha la capacità o il diritto di gestire l'attività
- b) l'acquirente ha la capacità o il diritto di controllare l'accesso fisico all'attività
- c) i fatti indicano che è un'eventualità remota che una o più parti diverse dall'acquirente acquisiscano più di un ammontare insignificante della produzione o altro beneficio che sarà prodotto o generato dall'attività

Controllo



Diritti legali

- La conoscenza del mercato e quella tecnica possono dar luogo a futuri benefici economici.
- Un'amministrazione controlla tali benefici se, ad esempio, la conoscenza è protetta da diritti legali come i diritti d'autore, un accordo di restrizione commerciale (ove consentito) o da un obbligo legale per i dipendenti di mantenere la riservatezza.

Competenze dei dipendenti

- Un'amministrazione può avere un team di dipendenti qualificati e identificare competenze incrementali che portano a futuri benefici economici derivanti dalla formazione.
- Tuttavia, un'amministrazione non ha un controllo sufficiente sui benefici economici futuri attesi derivanti da un team di dipendenti qualificati e dalla formazione affinché tali elementi soddisfino la definizione di attività immateriale.
- Allo stesso modo, è improbabile che specifici talenti gestionali o tecnici soddisfino la definizione a meno che non siano protetti dai diritti legali di utilizzarli e di trarne benefici economici futuri.

Esistenza di benefici economici futuri o potenziale di servizio



I benefici economici futuri o il potenziale di servizio che derivano da un'attività immateriale possono includere:

- Entrate derivanti dalla vendita di prodotti o servizi;
- Risparmio sui costi; O
- Altri benefici derivanti dall'uso del bene da parte dell'entità.

Ad esempio, l'uso della proprietà intellettuale in un processo produttivo può ridurre i costi di produzione futuri anziché aumentare i ricavi futuri.

Spese successive



Le amministrazioni spesso utilizzano risorse, o incorrono in passività, per l'acquisizione, lo sviluppo, il mantenimento o il miglioramento di risorse immateriali quali:

- Conoscenza scientifica o tecnica
- Progettazione e implementazione di nuovi processi o sistemi
- Licenze
- Proprietà intellettuale
- Conoscenza del mercato
- Marchi (compresi nomi di marchi e titoli editoriali)

La spesa per tali risorse immateriali è rilevata come attività se soddisfa i criteri di definizione e rilevazione di un'attività immateriale.

Oneri finanziari



- Gli oneri finanziari sono generalmente imputati al conto economico.
- In alternativa, è consentita la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di un'immobilizzazione immateriale che richiede un rilevante periodo di tempo per essere pronta per l'uso previsto o per la vendita.
- Quando l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio opta per la capitalizzazione, essa deve applicare questa politica contabile in modo uniforme a tutti gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di tutte le immobilizzazioni immateriali.
- Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile.

Oneri finanziari



- Per capitalizzare gli oneri finanziari è necessario che:
- si stiano sostenendo i costi per l'acquisizione o la generazione interna dell'immobilizzazione
- si stiano sostenendo gli oneri finanziari;
- e siano in corso le attività necessarie a predisporre l'immobilizzazione immateriale all'uso cui è
- destinata.

La capitalizzazione è sospesa, e gli oneri finanziari sono imputati al conto economico, nei periodi nei quali la realizzazione dell'immobilizzazione immateriale è sospesa. La capitalizzazione ha termine quando tutte le attività necessarie per predisporre l'immobilizzazione all'uso cui è destinata sono completate.

Valutazione iniziale



Il costo di una attività immateriale è rilevato in maniera diversa a seconda che si tratti di:





Acquisizione separata

Il costo di acquisto di una attività immateriale

è il prezzo pagato per l'acquisto, inclusi i costi direttamente attribuibili, al netto di sconti commerciali e abbuoni nonché i costi direttamente attribuibili al utilizzo dell'attività.

deve riflettere i probabili benefici futuri

deve essere misurabile in modo attendibile

Per le immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente, il criterio di rilevazione è basato sulla probabilità dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi si ritiene sempre soddisfatto, in quanto si presume che la decisione di acquisire l'immobilizzazione sia fondata sulla ragionevole aspettativa, da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, di poter godere dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio associati all'immobilizzazione.

Rilevazione iniziale



Acquisizione separata

- Un'attività immateriale può essere acquistata da terzi in un'acquisizione separata. Il costo di tale attività immateriale può solitamente essere valutato attendibilmente, in particolare quando il corrispettivo dell'acquisto è sotto forma di contanti o altre attività monetarie.
- Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente include:
 - a. il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e oneri fiscali di acquisto non recuperabili, al netto di sconti commerciali e abbuoni;
 - b. qualsiasi costo direttamente attribuibile all'immobilizzazione e sostenuto per predisporre la stessa per l'utilizzo cui è destinata.



Acquisizione separata

Esempi di costi direttamente imputabili sono:

- costi dei benefici per i dipendenti direttamente sostenuti per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo;
- gli onorari professionali sostenuti direttamente per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo;
- i costi di collaudo.

Esempi di costi che non fanno parte del costo di un'immobilizzazione immateriale sono:

- i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi i costi di pubblicità e delle attività promozionali);
- i costi di gestione dell'attività operativa in una nuova sede o con una nuova classe di utenza, inclusi i costi di trasloco e di formazione del personale;
- i costi amministrativi e le altre spese generali.



Acquisizione separata

La rilevazione dei costi nel valore contabile di un'attività immateriale deve terminare quando l'attività è nella condizione necessaria perché sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale

Non devono essere capitalizzati:



i costi sostenuti nel periodo tra la data in cui l'attività è in grado di funzionare e la data di effettiva entrata in funzione



le perdite operative iniziali quali quelle sostenute mentre si consolida la richiesta dei prodotti dell'attività

Acquisizione separata



- Se il pagamento di un'immobilizzazione immateriale viene differito nel tempo, oltre le scadenze normalmente applicate sul mercato, il costo dell'immobilizzazione immateriale è il prezzo equivalente per contanti.
- La differenza tra quest'ultimo e la somma complessivamente pagata per acquisire l'immobilizzazione è contabilizzata come onere finanziario nell'arco della durata del debito e imputata al conto economico

I debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale

senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, ed i relativi ricavi

si rilevano inizialmente al valore determinato attualizzando il debito al tasso di interesse di mercato.

Tasso contrattuale \neq tasso di mercato

Valore di iscrizione = VA flussi al tasso di mercato -/+ costi di transazione

ITAS 5 Immobilizzazioni immateriali

Il 1° marzo 20XX l'Università degli Studi ALFA acquista tramite MEPA un software per la rilevazione delle presenze dei propri dipendenti TA in sostituzione del preesistente ormai tecnologicamente superato:

- Prezzo di acquisto della licenza per la durata di n. 5 anni: € 8.1002
- Sconto commerciale applicato dal fornitore: € 100
- Costo di implementazione: € 3.000

Qual è l'importo che dovrebbe essere attribuito come costo delle immobilizzazioni immateriali e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Tutti i costi sostenuti per acquisire l'immobilizzazione immateriale e per renderla funzionante secondo le modalità decise dall'amministrazione al netto di sconti commerciali o abbuoni concorrono alla determinazione del costo del bene. Pertanto, l'importo da attribuire all'immobilizzazione è dato da:

$$8.100 - 100 + 3.000 = 11.000$$

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/03/20XX	Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i.	11.000	
	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		11.000

Esempio : rilevazione successiva relativa a costi sostenuti per ampliare, sviluppare, modificare o mantenere l'immobilizzazione

- Il 15 maggio 20X1 l'amministrazione vuole implementare il modulo aggiuntivo per lo Smart working dei propri dipendenti TA. La DG contatta il fornitore chiedendo un preventivo.
- Prezzo di acquisto della licenza per la durata di n. 5 anni: € 3.000
- Costo di implementazione: € 600

Qual è l'importo che dovrebbe essere attribuito come costo successivo dell'immobilizzazione immateriale

e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Tutti i costi sostenuti successivamente per ampliare, sviluppare, modificare o mantenere l'immobilizzazione devono essere capitalizzati ossia si aggiungono al costo di acquisizione dell'immobilizzazione rilevato inizialmente. Anche in questo caso la capitalizzazione riguarda i costi sostenuti al netto di sconti commerciali o abbuoni. Nel caso specifico l'importo da attribuire all'immobilizzazione è dato da:

$$3.000 + 600 = 3.600$$

Esempio di dilazione di pagamento



Supponiamo che un'amministrazione acquisti un brevetto il 1 gennaio 2025 per euro 55.000 da liquidarsi il 31 dicembre 2028.

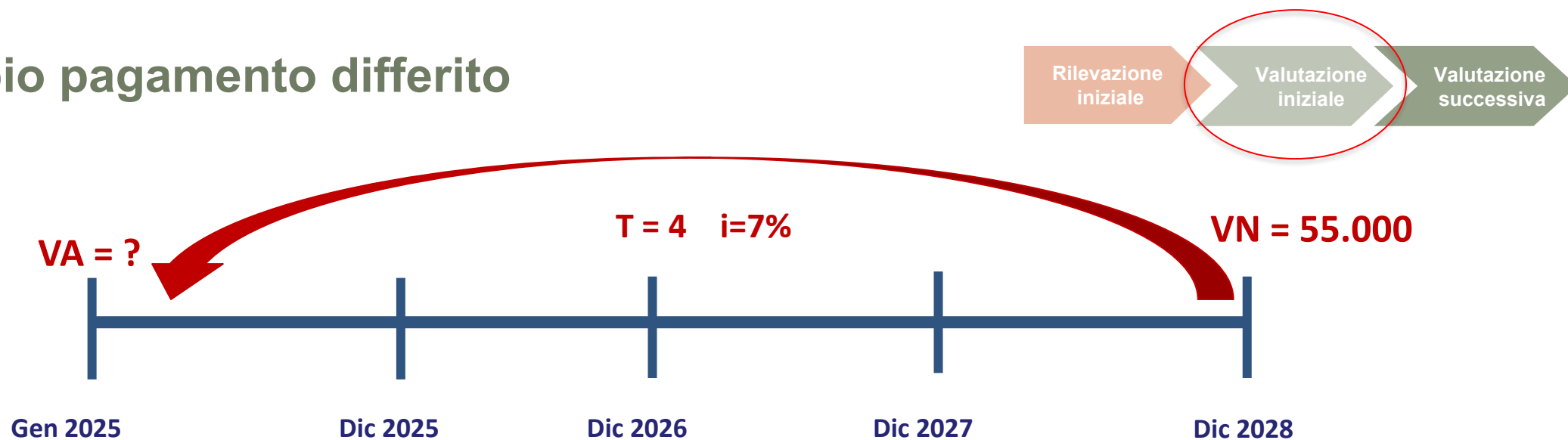
- Il contratto non esplicita nessun onere finanziario correlato alla dilazione di pagamento
- Supponiamo che il tasso che sarebbe stato praticato per un finanziamento simile della stessa durata è del 7%



Di conseguenza:

- Il corrispettivo pattuito, euro 55.000, incorpora una componente finanziaria in relazione alla dilazione concessa
- è necessario attualizzare ad un tasso di mercato il prezzo pattuito per poter rilevare il costo del macchinario

Esempio pagamento differito



Acquisto

$$VA = VN / (1+i)^{nt}$$

Pagamento



Cosa acquistiamo?

Il brevetto

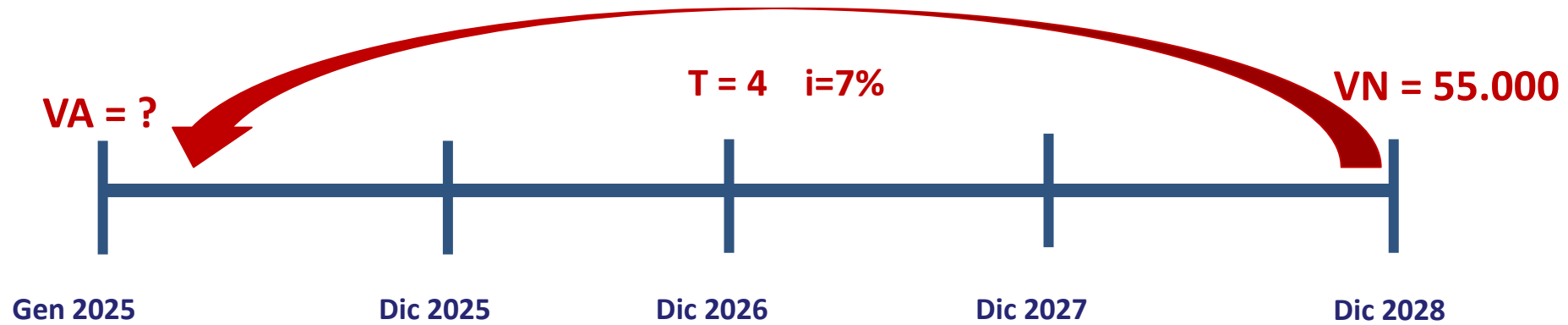


Il servizio di dilazione

valore attuale del debito ad un tasso di interesse in linea con quello che sarebbe stato applicato per finanziamenti con dilazione e caratteristiche simili.

Interessi passivi calcolati al medesimo tasso

ITAS 5 Immobilizzazioni immateriali



$$VN = VA \cdot (1+i)^t$$

$$VA = \frac{55.000}{(1+7\%)^4} = 41.959,24$$

Acquisizione come parte di un'aggregazione di imprese



- Il costo dell'attività immateriale **è rappresentato dal suo *valore di mercato*** alla data di acquisizione
- Tale valore riflette le aspettative del mercato alla data di acquisizione circa la probabilità che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio affluiranno all'entità, sebbene vi possa essere incertezza sui tempi e sul loro ammontare.
- Pertanto, per le immobilizzazioni immateriali acquisite con dette modalità, si ritiene sempre soddisfatto il requisito circa la probabilità che i benefici economici futuri
- Se un'immobilizzazione immateriale acquisita in un'aggregazione è separabile o deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, esistono sufficienti informazioni per determinare il valore di mercato della stessa in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.
- Ne consegue che il criterio di cui al paragrafo 12.c) si ritiene sempre soddisfatto per le immobilizzazioni immateriali acquisite come parte di un'aggregazione.
- Un'amministrazione rileva quindi alla data di acquisizione, separatamente dall'avviamento, un'immobilizzazione immateriale acquisita, indipendentemente dal fatto che l'immobilizzazione immateriale sia stata rilevata nella contabilità dell'entità acquisita.

Acquisizione come parte di un'aggregazione di imprese

Un acquirente rileva alla data di acquisizione, separatamente dall'avviamento, un'attività immateriale dell'acquisita indipendentemente dal fatto che l'attività fosse stata rilevata dall'acquisita prima dell'aggregazione aziendale.

Ciò significa che l'acquirente rileva come attività separatamente dall'avviamento un progetto di ricerca e sviluppo in corso dell'acquisita se il progetto soddisfa la definizione di attività immateriale.

Il progetto di ricerca e sviluppo in corso di un'acquisita soddisfa la definizione di attività immateriale quando:

1. Soddisfa la definizione di risorsa e
2. È identificabile, cioè è separabile o deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali.

Acquisizione come parte di un'aggregazione di imprese

Valore di mercato riflette il punto di vista del mercato sulla probabilità dei benefici futuri



Prezzi quotati in un mercato attivo



Se non disponibile

Prezzo della più recente operazione simile



Attività immateriali generate internamente



La sola attinenza a specifici progetti di sviluppo **non è condizione sufficiente**. Affinché i relativi costi possano essere capitalizzati, l'amministrazione pubblica deve poter verificare:

- che sia tecnicamente fattibile il completamento dell'immobilizzazione immateriale sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi;
- l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
- la sua capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
- in quale modo l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un potenziale di servizio.
- la disponibilità di adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- la capacità dell'amministrazione di determinare attendibilmente i costi attribuibili durante la fase di sviluppo.

Attività immateriali generate internamente



Occorre distinguere tra:

Attività di ricerca



Attività di sviluppo



I costi devono essere addebitati a conto economico quando sostenuti.



I costi devono essere rilevati come attività immateriali SE e SOLTANTO SE l'impresa può dimostrare l'esistenza di tutti i requisiti specifici per le attività immateriali generate internamente

Se l'amministrazione non è in grado di distinguere le due fasi, i costi devono essere addebitati a conto economico

Attività immateriali generate internamente

Attività di ricerca



- a) le attività finalizzate all'ottenimento di nuove conoscenze;
- b) l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
- c) la ricerca di alternative per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi;
- d) l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

Attività di sviluppo



- a) la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- b) la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
- c) la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione

Rilevazione iniziale

Misurazione iniziale

Valutazione successiva

Attività immateriali generate internamente



ITAS 5 esclude specificamente alcuni beni immateriali generati internamente dall'essere riconosciuti come attività.

Questi sono:

- ✓ Marchi
- ✓ Testate
- ✓ Titoli editoriali
- ✓ Elenchi clienti e
- ✓ Articoli simili nella sostanza.



Qualsiasi spesa sostenuta viene contabilizzata immediatamente a conto economico

Attività immateriali generate internamente

Attività di ricerca



Attività di sviluppo



Rilevazione iniziale

Misurazione iniziale

Valutazione successiva

Imputazione a conto economico

NO

Progetto attivo

SI

NO

Benefici economici futuri

SI

Capitalizzazione

Attività immateriali generate internamente



Un'attività immateriale generata internamente può essere rilevata solo se sono soddisfatti determinati requisiti.

Quale delle seguenti affermazioni è corretta riguardo alla rilevazione di un'attività immateriale generata internamente?

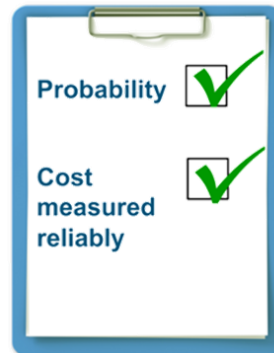
- Le spese sostenute nella fase di ricerca sono capitalizzate come parte del costo di un'attività immateriale.
- Deve essere dimostrata la fattibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo che sia disponibile per l'uso o la vendita.
- Esiste la capacità di utilizzare o vendere l'attività immateriale.
- Soltanto i costi nella fase di sviluppo sono capitalizzati come parte del costo dell'attività immateriale.
- Deve esserci l'intenzione di utilizzare o vendere l'attività immateriale.
- Un'attività immateriale generata internamente non è rilevata come attività e tutti i costi sostenuti sono spesi.

Attività immateriali generate internamente



Il costo di un'attività immateriale generata internamente è la somma delle spese sostenute a partire dalla data in cui l'attività immateriale soddisfa per la prima volta i criteri di rilevazione:

- Probabilità
- Il costo può essere misurato in modo affidabile e
- Sono soddisfatti tutti i requisiti nella fase di sviluppo di un'attività immateriale generata internamente.



La spesa su un elemento immateriale inizialmente rilevata come spesa non può essere rilevata come parte del costo di un'attività immateriale in una data successiva.

Attività immateriali generate internamente



Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutti i costi direttamente attribuibili necessari per creare, produrre e preparare l'attività affinché sia in grado di funzionare nel modo previsto dalla direzione.

Inclusi

- Costi di materiali e servizi utilizzati o consumati nella generazione dell'attività immateriale.
- Costi dei benefit per i dipendenti derivanti dalla generazione dell'attività immateriale.
- Commissioni per registrare un diritto legale.
- Ammortamento di brevetti e licenze utilizzati per generare l'attività immateriale
- Oneri finanziari

Esclusi

- Spese generali di vendita, amministrative
- Inefficienze identificate e perdite operative iniziali sostenute prima che l'asset raggiunga le prestazioni pianificate.
- Spese per la formazione del personale per gestire l'asset

Attività immateriali generate internamente



Fasi di ricerca e sviluppo

Un'amministrazione sta sviluppando una lozione miracolosa utilizzando estratti di un cactus scoperto nel deserto del Sahara.

L'amministrazione sostiene che, una volta perfezionato, l'estratto sarà altamente efficace contro la caduta dei capelli e sarà utilizzato in un nuovo prodotto rivoluzionario.

Un team di scienziati dedicati ha lavorato su questo prodotto negli ultimi tre mesi.

Attività di ricerca

- Fanno parte della fase di ricerca le seguenti attività:
- L'acquisizione della conoscenza sui valori medicinali dell'estratto di cactus
- La ricerca di una fornitura sufficiente di cactus nei vari deserti del mondo
- La formulazione e la progettazione di possibili alternative per il prodotto per capelli
- Sei mesi dopo l'amministrazione ha individuato l'alternativa a cui intende procedere e ha inizio lo sviluppo e il test del prodotto. Pertanto, in questo momento ha raggiunto la fase di sviluppo. Tutte le spese sostenute nella fase di ricerca del prodotto dovrebbero essere immediatamente spesate.



Attività immateriali generate internamente

Attività di sviluppo



I seguenti fattori indicano che il progetto è in fase di sviluppo:

- l'amministrazione ha eseguito uno studio di fattibilità tecnica che ha dimostrato che il prodotto sarà disponibile per la vendita.
- L'amministrazione ha dimostrato la propria intenzione di vendere il prodotto
- È stata effettuata una ricerca di mercato per verificare se esiste un mercato esterno per il prodotto per capelli e ha dimostrato che pochissimi prodotti per capelli esistenti funzionano. Data questa mancanza di concorrenza, esiste un mercato per la vendita del prodotto.
- L'amministrazione ne ha messi a disposizione 1.000.000 per continuare a testare, commercializzare e marchiare il prodotto. Anche le competenze tecniche necessarie per lo sviluppo di queste aree sono facilmente disponibili.
- Tutti i costi sostenuti nelle diverse fasi del prodotto sono stati registrati separatamente.

Tutte le spese sostenute nella fase di sviluppo del prodotto sono capitalizzate come attività immateriale perché tutti i criteri di rilevazione sono stati soddisfatti.

Esempio: rilevazione iniziale di immobilizzazioni immateriali generate internamente

- Si supponga che nel mese di febbraio 202N l'amministrazione ALFA abbia avviato la realizzazione di una nuova banca dati. Durante l'esercizio dal primo di febbraio al primo di novembre l'amministrazione ha sostenuto i seguenti costi:
 - personale interno euro 55 mila
 - consulenze esterne euro 25 mila
- Dal primo di novembre al 31 dicembre 202N l'amministrazione ALFA ha sostenuto i seguenti costi:
 - personale interno euro 18 mila
 - servizi da fornitori esterni euro 4 mila
- Si supponga altresì che al termine dell'esercizio 202N l'attività di realizzazione non sia terminata e che l'amministrazione ALFA ritenga di completare il progetto entro il mese di giugno dell'esercizio 202N+1.
- Si supponga, infine, che solo in data primo novembre 202N il progetto di realizzazione della banca dati rispetti tutti i requisiti dell'ITAS 5.

Esempio: rilevazione iniziale di immobilizzazioni immateriali generate internamente

Come deve l'amministrazione ALFA contabilizzare la realizzazione della banca dati al 31.12.202N?

La contabilizzazione dell'attività di realizzazione della banca dati deve tenere conto del rispetto dei requisiti richiesti dall'ITAS 5.

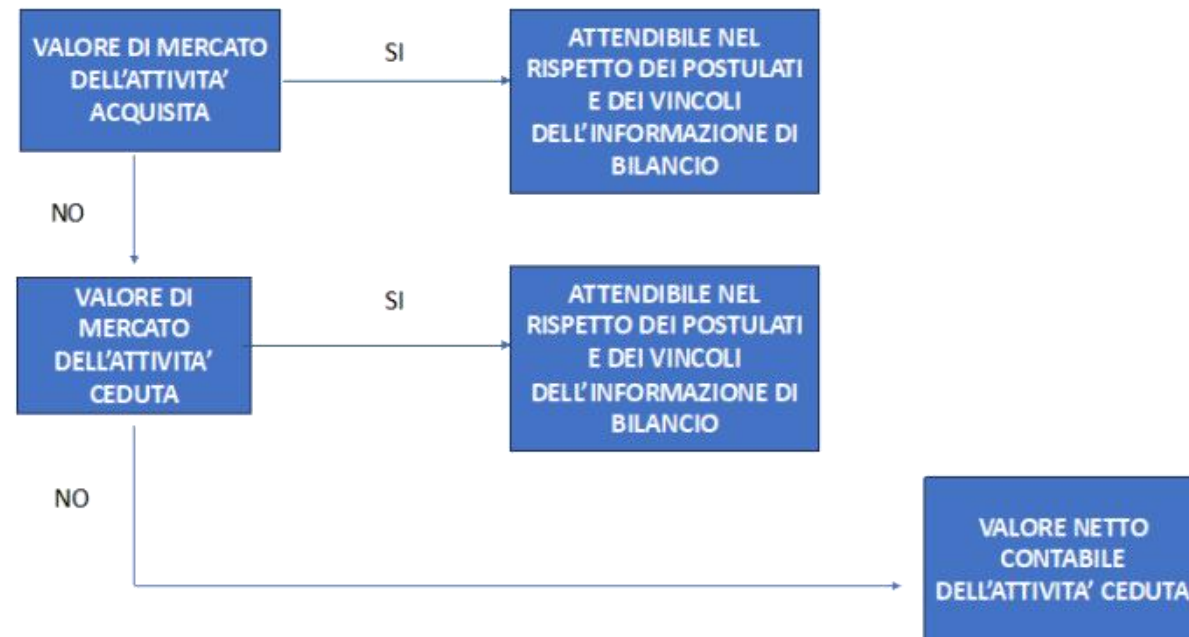
Periodo	Costi Sostenuti	Capitalizzazione	Conto Economico
dal 01-02-202N al 31.10.202N	80.000 €	NO	80.000 €
dal 01.11.202N al 31.12.202N	22.000 €	22.000 €	--

Acquisizione senza corrispettivo



Permuta di attività

Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita mediante un'operazione senza corrispettivo è posto pari al suo valore di mercato alla data di acquisizione.



Esempio: rilevazione iniziale di immobilizzazioni immateriali mediante operazione senza corrispettivo

Si ipotizzi che il Ministero ALFA riceva in donazione dal Maestro Compositore CAIO i diritti d'autore relativi alle opere dallo stesso scritte nella propria giovinezza durante il proprio soggiorno di studio in Italia.

Come deve il Ministero ALFA contabilizzare i diritti d'autore?

La risposta alla domanda richiede la distinzione di due aspetti tra loro collegati:

- Il primo aspetto è di natura formale e concerne l'iscrizione in bilancio dei diritti d'autore. I diritti d'autore sono un bene intangibile identificabile che produce a favore dell'amministrazione centrale un beneficio economico futuro. Per questo lo stesso rappresenta un'immobilizzazione immateriale.
- Il secondo aspetto riguarda l'aspetto sostanziale, ossia la determinazione del valore al quale l'immobilizzazione immateriale rappresentata dai diritti d'autore deve essere iscritta nello Stato Patrimoniale dell'amministrazione centrale.

La valorizzazione dell'immobilizzazione immateriale avviene al valore di mercato al momento dell'accettazione della donazione. Detto valore deve essere stimato sulla base di una valutazione effettuata da un esperto



L'amministrazione deve scegliere:

Metodo del costo

Le immobilizzazioni immateriali devono essere iscritte al costo al netto delle quote di ammortamento e delle perdite cumulate di valore. Il valore ammortizzabile è il valore complessivo del bene al netto del valore residuo.

Modello della rideterminazione del valore

Un'immobilizzazione immateriale può essere iscritta in bilancio all'importo rideterminato che rappresenta il fair value alla data della rideterminazione, al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione di valore accumulati.

Come ITAS 4

Vita utile



La vita utile di un'immobilizzazione è:

- a) il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'immobilizzazione sia utilizzabile dall'amministrazione; ovvero
- b) la quantità di prodotti o unità simili che l'amministrazione si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'immobilizzazione

L'amministrazione che redige il bilancio deve accertare se la vita utile di un'immobilizzazione immateriale sia **definita o indefinita**.

- ✓ SE la vita utile è «definita» occorre accertare la sua durata
- ✓ Il termine “indefinito” non significa “infinito”.

Vita utile indefinita



Vita utile indefinita



Non vi è un limite prevedibile al periodo nel quale ci si aspetta che l'immobilizzazione generi flussi finanziari netti in entrata per l'amministrazione o fornisca un potenziale di servizio alla stessa.

Un'immobilizzazione immateriale con una vita utile indefinita non deve essere ammortizzata.



Impairment test

Vita utile definita



Vita utile definita



Il valore ammortizzabile deve essere ripartito in base a un criterio sistematico nell'arco della sua vita utile. L'ammortamento deve iniziare quando l'attività è disponibile per l'utilizzo e cessa quando l'immobilizzazione è eliminata contabilmente.

Vita utile definita

Fattori per determinare la vita utile:



l'utilizzo atteso dell'attività;

i cicli di vita produttiva tipici dell'attività;

l'obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo;

la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;

le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;

il livello delle spese di manutenzione necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione dell'entità di raggiungere tale livello;

il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o simili all'utilizzo dell'attività, quali le date di conclusione dei rapporti di locazione connessi; e

la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'entità.



Diritti contrattuali o legali

La vita utile di un'attività immateriale che deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali non deve superare la durata dei diritti contrattuali o altri diritti legali, ma può essere inferiore a seconda del periodo durante il quale l'entità prevede di utilizzare l'attività.

Se i diritti contrattuali o altri diritti legali vengono trasferiti per un periodo limitato che può essere rinnovato, la vita utile dell'attività immateriale deve includere il/i periodo/i di rinnovo solo se esiste evidenza a sostegno del rinnovo da parte dell'entità senza costi significativi.

La vita utile di un diritto riacquistato iscritto come attività immateriale in un'aggregazione aziendale corrisponde al restante periodo contrattuale del contratto in cui il diritto è stato concesso e non deve includere i periodi di rinnovo.



Esempio vita utile

Un'amministrazione pubblica rivista ed ha un diritto d'autore acquisito con una durata legale di 60 anni, di cui restano 50 anni.

Un'analisi delle abitudini dei consumatori e delle tendenze del mercato fornisce la prova che il materiale protetto da copyright genererà flussi di cassa per circa altri 30 anni.

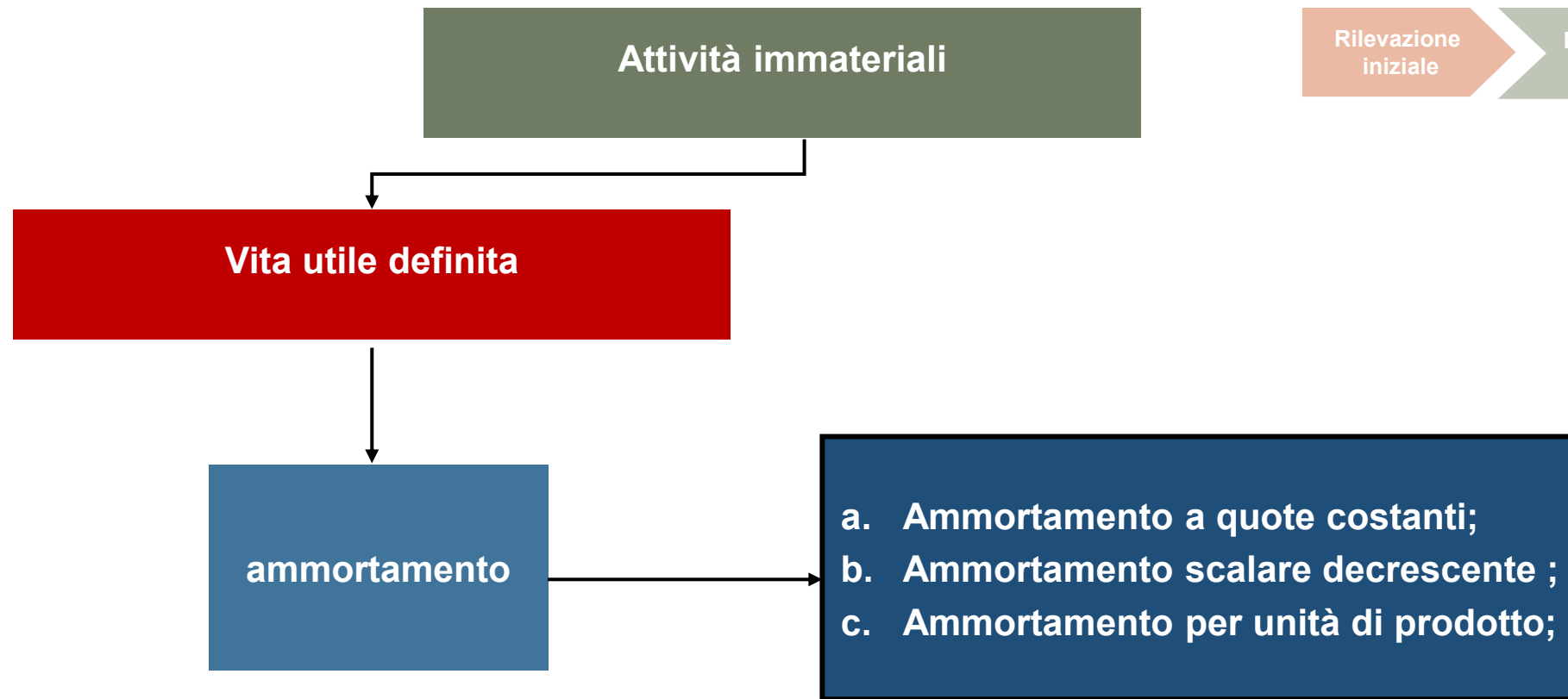
Qual è la vita utile del diritto d'autore: i restanti 50 anni della sua vita legale o i restanti 30 anni dei flussi di cassa previsti?

La vita utile di immobilizzazione immateriale che deriva da un diritto contrattuale o legale può essere inferiore alla vita legale a seconda del periodo si prevede di utilizzarla

L'amministrazione prevede di utilizzare il diritto d'autore per 30 anni che è inferiore alla restante vita contrattuale di 50 anni, quindi la vita utile del diritto d'autore è di 30 anni.

Il diritto d'autore dovrebbe essere ammortizzato lungo la sua vita utile stimata in 30 anni.





Il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con cui i benefici economici futuri o il potenziale di servizio verranno impiegati dall'amministrazione

Periodo e metodo di ammortamento



Per le attività immateriali con vita utile definita, ITAS 5 specifica il periodo di ammortamento e le modalità che possono essere utilizzate

Periodo di ammortamento



Il valore ammortizzabile di un'attività immateriale con vita utile definita deve essere ripartito sistematicamente lungo la sua vita utile.

L'ammortamento inizia quando l'attività è disponibile all'uso, ovvero quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie affinché sia in grado di operare nella maniera intesa dalla direzione aziendale.

L'ammortamento cessa alla prima data tra la data in cui l'attività è classificata come posseduta per la vendita e la data in cui l'attività viene eliminata contabilmente.

Valore residuo

Il valore residuo di un'attività immateriale con una vita utile definita si presume pari a zero a meno che non vi sia un impegno ad acquistare l'attività da parte di terzi alla fine della vita utile, o non esista un mercato attivo per l'attività.

Il valore ammortizzabile di un bene con vita utile definita è determinato dopo aver dedotto il suo valore residuo.

Un valore residuo diverso da zero implica che un'entità prevede di dismettere l'attività immateriale prima della fine della sua vita economica.

Un bene ha un valore residuo se:

How to identify if an asset has a residual value?

- A. Esiste un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene alla fine della sua vita utile o
- B. Esiste un mercato attivo per l'asset e

What is the residual value of an asset?

Il valore residuo può essere determinato con riferimento a tale mercato e
È probabile che tale mercato esista al termine della vita utile del bene.

La stima del valore residuo di un'attività è basata sull'importo recuperabile dalla dismissione. La stima si basa sui prezzi correnti di beni simili venduti che hanno raggiunto la fine della loro vita utile e hanno operato in condizioni simili a quelle in cui il bene sarà utilizzato.

When residual value is greater than carrying value

Il valore residuo viene riesaminato almeno ad ogni chiusura di esercizio.

Quando il valore residuo è superiore al valore contabile

Il valore residuo di un'attività immateriale può aumentare fino a un importo pari o superiore al valore contabile dell'attività.

In tal caso, la quota di ammortamento dell'attività è pari a zero a meno che e fino a quando il suo valore residuo non si riduca successivamente a un importo inferiore al valore contabile dell'attività.



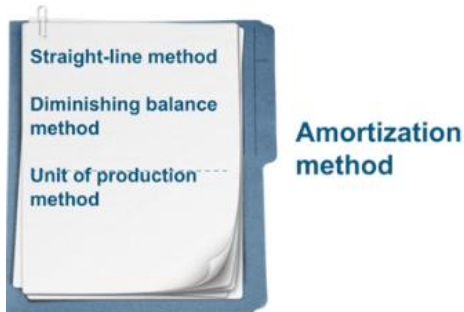
Metodo di ammortamento

Il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere il modo in cui si prevede che i benefici economici futuri dell'attività saranno consumati dall'entità ed è applicato in modo coerente da un esercizio all'altro, a meno che non vi sia un cambiamento nel modo atteso di consumo di tali benefici economici futuri.

È possibile utilizzare diversi metodi di ammortamento, tra cui:

- Metodo lineare
- Metodo del saldo decrescente e
- Metodo dell'unità di produzione.

L'ammortamento è normalmente rilevato a conto economico. Tuttavia, se i benefici economici futuri vengono assorbiti nella produzione di altre attività, l'onere costituisce parte del costo dell'altra attività ed è incluso nel suo valore contabile.



Valutazione successiva di un'immobilizzazione immateriale

L'amministrazione ALFA nel corso dell'esercizio 202N-3 ha realizzato una banca dati iscrivendola nel proprio Stato Patrimoniale come immobilizzazione immateriale sulla base dei costi sostenuti.

I costi sostenuti nel corso dell'esercizio 202N-3 sono:

Voci di Costo	Valore
Personale interno	55.000 €
Consulenze esterne	15.000 €
Oneri finanziari	8.000 €
Altri costi specifici	2.000 €
Costo Banca Dati	80.000 €

Esercizio	Costo Storico	Ammortamento	Fondo Ammortamento	Valore Netto Contabile
202N-3	80.000 €	12.000 €	12.000 €	68.000 €
202N-2	80.000 €	12.000 €	24.000 €	56.000 €
202N-1	80.000 €	12.000 €	36.000 €	44.000 €
202N	80.000 €	12.000 €	48.000 €	32.000 €
202N+1	80.000 €	12.000 €	60.000 €	20.000 €
202N+2	80.000 €	12.000 €	72.000 €	8.000 €
202N+3	80.000 €	8.000 €	80.000 €	- €

Nel corso degli esercizi la banca dati è stata ammortizzata con una quota di ammortamento costante pari al 15%.

Ammortamento di un'immobilizzazione immateriale

Per definire il piano di ammortamento di un'immobilizzazione immateriale è necessario conoscere i seguenti elementi:

- il valore iniziale dell'immobilizzazione o costo storico;
- il valore residuo dell'immobilizzazione al termine della sua vita utile;
- il valore da ammortizzare, dato dalla differenza tra valore iniziale e valore residuo;
- la durata della vita utile;
- il metodo di ammortamento.

Si supponga che l'amministrazione ALFA debba definire il piano di ammortamento per la banca dati realizzata internamente con un costo complessivo di euro 88 mila comprensivo del costo del personale interno impiegati, del costo di una società di consulenza esterna e degli oneri finanziari specifici. L'amministrazione ALFA stima la vita utile della banca dati in n. 5 anni ed un valore residuo al termine della stessa pari al 10% del valore iniziale.

I dati con cui costruire il piano di ammortamento sono pertanto:

- Valore iniziale euro 88.000
- Valore residuo finale euro 8.800
- Valore da ammortizzare euro 79.200 (ossia euro 88.000 meno euro 8.800)
- Vita utile 5 anni

Ammortamento di un'immobilizzazione immateriale

Metodo a quote costanti

Si determina la quota costante rapportando il valore ammortizzabile alla vita utile, pertanto:

QUOTA DI AMMORTAMENTO ANNUA

$$\frac{\text{Valore iniziale} - \text{Valore residuo}}{n. \text{anni di vita utile}}$$

$$\text{euro } 79.200 / 5 = \text{euro } 15.840$$

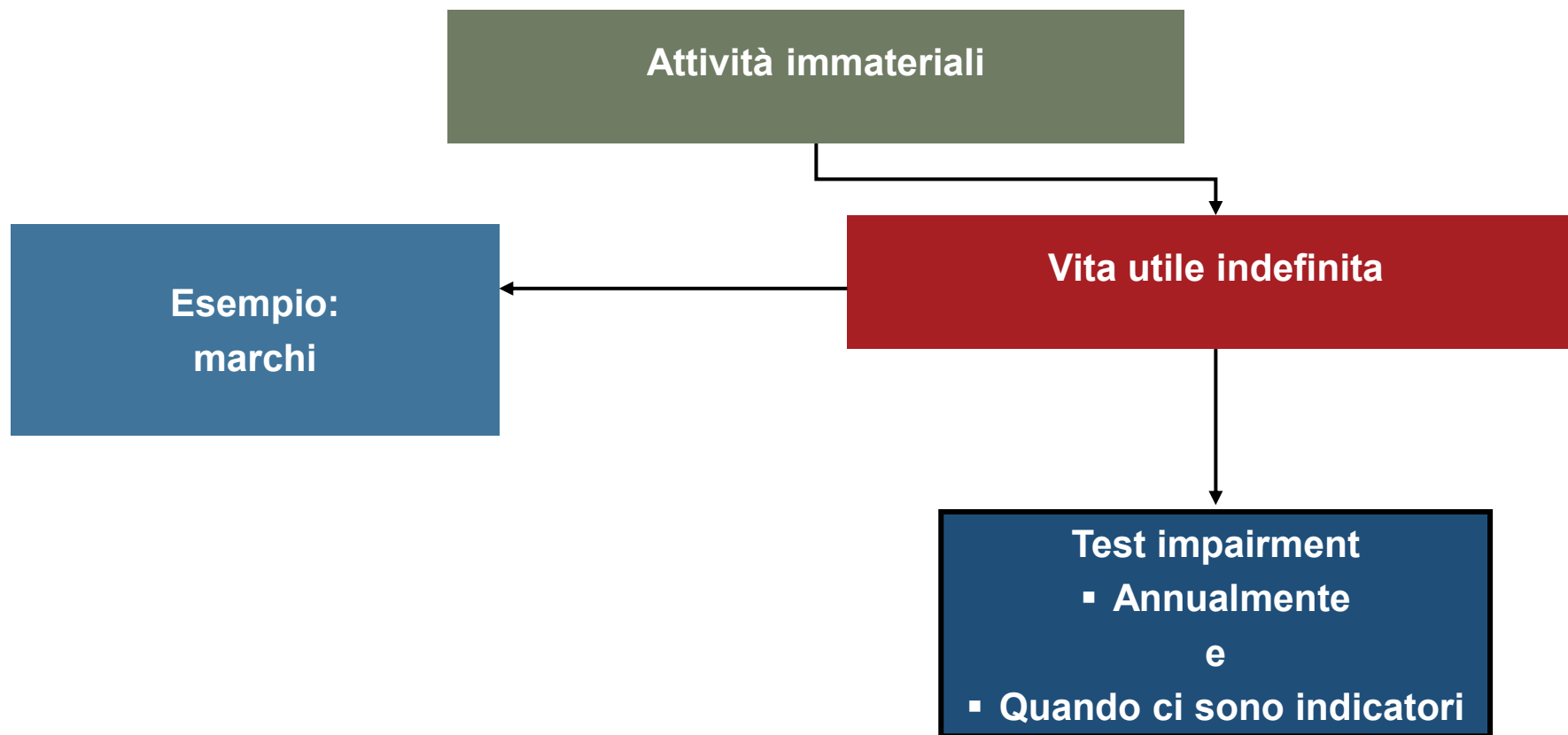
Pertanto, il piano di ammortamento a quote costanti è:

Descrizione	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Valore iniziale	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €
Valore da ammortizzare	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €
Quota ammortamento	15.840 €	15.840 €	15.840 €	15.840 €	15.840 €
Fondo ammortamento	15.840 €	31.680 €	47.520 €	63.360 €	79.200 €
Valore netto contabile	72.160 €	56.320 €	40.480 €	24.640 €	8.800 €

Esempio ammortamento in base a unità prodotta

Un'amministrazione acquisisce un know-how per la produzione di impianti pagando una somma di 120.000,00 euro; il contratto ha una durata di 8 anni. Ancorché l'impresa giudichi che la vita utile del know-how corrisponda a tale periodo, ritiene che l'utilità del diritto sia più adeguatamente rappresentata dal flusso di unità prodotte. Le unità che si stima verranno prodotte sono pari complessivamente a 3.500.

Ammortamento in base a unità prodotte				
Ann o	Unità prodotte stimate	Quota di amm.to	Amm.to cumulato	Valore netto in bilancio
1	500	17.000	17.000	103.000
2	700	24.000	41.000	79.000
3	500	17.000	58.000	62.000
4	450	15.000	74.000	46.000
5	400	14.000	87.000	33.000
6	400	14.000	101.000	19.000
7	300	10.000	111.000	9.000
8	250	9.000	120.000	-
	3.500			



Il valore di bilancio di un attività immateriale non può eccedere il suo valore recuperabile

Dismissioni e cessioni



- ✓ Un'immobilizzazione immateriale deve essere eliminata dallo stato patrimoniale in due ipotesi:
 - quando viene dismessa (anche in assenza di scambio);
 - quando non si attendono benefici economici futuri o potenziale di servizio dal suo utilizzo o dalla sua dismissione.
- ✓ L'utile, o la perdita, derivante dall'eliminazione di un'immobilizzazione immateriale dal bilancio deve essere determinato come differenza tra il ricavo netto di vendita e il valore contabile dell'immobilizzazione. L'utile, o la perdita, deve essere imputato al conto economico nell'esercizio nel quale l'immobilizzazione è eliminata, salvo diversa disposizione di uno specifico standard.

Plusvalenza o minusvalenza



Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio N l'amministrazione ALFA decida di cedere alla ONLUS BETA un software per la gestione del proprio personale. La cessione è effettuata a titolo gratuito e il software è stato dall'amministrazione ALFA interamente ammortizzato. Il piano di ammortamento del software consente di evidenziare quanto segue:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Il software era stato acquistato dall'amministrazione ALFA ad un costo di euro 110 mila interamente ammortizzato nel corso degli esercizi. Nell'esercizio N la cessione avviene a titolo gratuito senza dare rilievo ad alcun componente di reddito straordinario.

Plusvalenza o minusvalenza



Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio N l'amministrazione ALFA decida di cedere alla ONLUS BETA un software per la gestione del proprio personale. La cessione è effettuata al prezzo di euro 8 mila e il software è stato dall'amministrazione ALFA interamente ammortizzato. Il piano di ammortamento del software consente di evidenziare quanto segue:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Il software era stato acquistato dall'amministrazione ALFA ad un costo di euro 110 mila interamente ammortizzato nel corso degli esercizi. Nell'esercizio N la cessione avviene al prezzo di euro 8 mila. L'amministrazione ALFA nell'esercizio N deve rilevare un componente di reddito straordinario di competenza dell'esercizio N pari alla differenza tra prezzo di cessione e valore netto contabile:

$$\text{Prezzo di Cessione} - \text{Valore Netto Contabile} = 8\text{k} - 0 = 8\text{k}$$

