

OIC 24 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI - MODIFICHE PROPOSTE

- 1) In merito ai beni immateriali, l'OIC 24 al paragrafo A.II Caratteristiche riporta quanto segue:
"I beni immateriali veri e propri hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa.". Tuttavia, non sempre il potere esclusivo di sfruttamento deriva da tutela giuridica, si pensi ad esempio ad una lista di clienti.
La proposta è di prevedere, tra i beni immateriali, anche le situazioni di fatto, come ad esempio il portafoglio clienti. Tale rappresentazione è quella già utilizzata nello IAS 38 (si veda il paragrafo 16 "Relazioni con la clientela di natura non contrattuale").
- 2) In merito alla rilevazione dei beni immateriali acquisiti a titolo gratuito, l'OIC 24, al paragrafo A.III Rilevazione, riporta quanto segue: "Non è invece consentita la capitalizzazione di beni immateriali acquisiti a titolo gratuito come meglio spiegato nel seguito." ed inoltre specifica: "Per la mancanza di un costo oltre che di altri attendibili elementi valutativi, le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito non sono iscrivibili nell'attivo patrimoniale".
La proposta è quella di valutare l'opportunità di rendere capitalizzabili i beni immateriali acquisiti a titolo gratuito e di prevedere la loro iscrizione nello stato patrimoniale al valore di mercato / di vendita (VIU) poiché tale importo risulta sempre determinabile; ad esempio attualizzando i flussi di cassa generati dallo stesso.
- 3) In merito alla rilevazione dei costi pluriennali, l'OIC 24, al paragrafo A.III Rilevazione, riporta quanto segue: "Diversa è la situazione relativa ai costi pluriennali, quali ad esempio i costi di impianto e di ampliamento, e i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità. Per tali categorie di costi, caratterizzate da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso

soggettive, il principio della prudenza dovrebbe prevalere, pertanto si ritiene che l'iscrizione di dette poste nell'attivo di bilancio costituisca una facoltà e non un obbligo.".

Tuttavia spesso l'Amministrazione Finanziaria, in sede di accertamento, recupera a tassazione tali costi ritenendone obbligatoria sotto il profilo fiscale l'imputazione per quote costanti, anche qualora l'impresa li abbia spesi integralmente.

La proposta è quella di fare riferimento anche ai profili fiscali ed in particolare al principio di derivazione dal bilancio civilistico, al fine di porre un freno al comportamento dell'Amministrazione Finanziaria.

- 4) In merito al momento in cui è consentita la capitalizzazione dei costi pluriennali l'OIC 24 al paragrafo A.III Rilevazione riporta quanto segue: "Non è consentito che costi precedentemente addebitati al conto economico vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo, e che pertanto non ne avevano consentito la capitalizzazione. In una fattispecie del genere, se la società dovesse continuare anche nell'esercizio successivo a sostenere costi del medesimo tipo per le stesse ragioni (per esempio, perché il progetto avviato non è stato ancora completato), la capitalizzazione dei costi potrà aver inizio solamente a far tempo dal momento in cui tutte le condizioni necessarie per la capitalizzazione sono soddisfatte, e i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti."

La proposta è quella di modificare la frase "... da quel momento in avanti" con "... da quell'esercizio in avanti" al fine di chiarire che rilevano anche tutte le spese sostenute nell'esercizio anche se prima del momento in cui sono state soddisfatte le condizioni.

- 5) In merito alla valutazione della vita utile dell'Avviamento, l'OIC 24, al paragrafo E. Valutazione della vita utile ed ammortamento, riporta quanto segue: "In occasione della chiusura di ciascuno dei bilanci, chiuso dopo aver iscritto l'avviamento tra le attività, dovrà

essere effettuata una rigorosa analisi del valore dell'avviamento (*impairment test*), svolgendo un'attenta ricognizione per rilevare eventuali mutamenti nei fattori e nelle variabili presi in considerazione al tempo della originaria rilevazione.”.

La proposta è quella di meglio rappresentare le modalità di impairment dell'avviamento facendo riferimento, alla cash generating unit (CGU) cui l'avviamento si riferisce nonché all'approccio nell'assunzione del tasso di attualizzazione. Con riferimento a quest'ultimo, è bene che i principi interni impongano di tenere conto del premio per il rischio derivante non solo dal settore ma dal modello di business, dalla capacità dell'impresa di reagire alla congiuntura negativa, al tracking record degli scostamenti nella stima dei risultati prospettici, e così in sintesi dal grado di incertezza nel conseguimento dei flussi (redditali o economici) previsti dal piano.

- 6) In merito alla presenza di una perdita durevole di valore di un'immobilizzazione, l'OIC 24 al paragrafo D.IV Perdita durevole di valore, riporta quanto segue: “Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.”.

La proposta è di inserire, come nello IAS 36 – Riduzione di valore delle attività, un elenco di indicatori (anche non esaustivo) che possano essere presi come “sintomi” di riferimento, per individuare se un' immobilizzazione possa aver subito una perdita di valore. Di seguito si riportano gli indicatori presenti nello IAS 36:

“Fonti esterne di informazione

- a) Il valore di mercato di un'attività è (durevolmente) diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto.*
- b) Variazioni significative con effetto negativo per l'entità si sono verificate durante l'esercizio o si verificheranno nel futuro prossimo nell'ambiente tecnologico, di mercato,*

economico o normativo nel quale l'entità opera o nel mercato al quale un'attività è rivolta.

- c) I tassi di interesse di mercato o altri tassi di remunerazione del capitale sugli investimenti sono aumentati nel corso dell'esercizio, ed è probabile che tali incrementi (che non siano destinati a rientrare nel breve termine) condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano in maniera significativa il valore recuperabile dell'attività.*
- d) Il valore contabile dell'attivo netto dell'entità è (durevolmente) superiore alla sua capitalizzazione di mercato.*

Fonti interne di informazione

- e) L'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente.*
 - f) Si sono verificati nel corso dell'esercizio significativi cambiamenti con effetto negativo sull'entità, oppure si suppone che questi si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura in cui o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono l'attività che diventa inutilizzata, piani di dismissione o di ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene, piani di dismissione dell'attività prima della data precedentemente prevista, e lo ristabilire la vita utile di un'attività come definita piuttosto che indefinita.*
 - g) Risulta evidente dall'informativa interna che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, (durevolmente) peggiore di quanto previsto.*
- 7) In merito alla rivalutazione del costo dei beni immateriali, l'OIC 24, al paragrafo D.VI Rivalutazione, riporta quanto segue: "Il valore di bilancio di talune immobilizzazioni immateriali (quali i beni immateriali) può comprendere rivalutazioni del costo, come innanzi definito, solamente se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali.[...]. Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali. (Nota 6: Si è esaminata la possibilità che una rivalutazione dei diritti immateriali venga

effettuata in presenza dei cosiddetti “casi eccezionali”, che costituiscono obbligo di deroga dalle disposizioni del Codice Civile (cfr. Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 127 di commento all'art. 2426) e si è ritenuto di non poter enunciare né esemplificare tali casi, per la ragione stessa della loro assoluta eccezionalità.”.

La proposta è quella di esemplificare quali siano i “casi speciali” indicati alla nota 6, nei quali sia possibile effettuare la rivalutazione dei beni immateriali al di fuori dall'applicazione di leggi speciali, oppure di eliminare totalmente la possibilità.

- 8) In merito alla stima dell'utilità futura attesa dei costi iscritti tra le immobilizzazioni immateriali, l'OIC 24, al paragrafo Rilevazione, relativo ai Costi di impianto e ampliamento, riporta quanto segue: “Per i costi di impianto e di ampliamento, essendo costi di natura immateriale, il loro mantenimento all'attivo patrimoniale soggiace alle medesime condizioni che regolano in generale le poste dell'attivo, e cioè: il permanere della utilità futura, che originariamente permise la capitalizzazione di tali costi, deve essere periodicamente accertato per verificare il requisito della realizzabilità delle poste attive; l'ammontare capitalizzato non può eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa.”.

La proposta è quella di introdurre un esplicito riferimento all'uso degli strumenti aziendali di pianificazione, quali i budget periodici (mensili, annuali) e il business plan pluriennale di medio lungo periodo. Tali strumenti, permettono infatti di valutare il permanere dell'utilità futura e quindi la verifica periodica del requisito della “realizzabilità delle poste attive”.

- 9) In merito al principio di recuperabilità dei costi tramite i benefici economici attesi, (fondamentale per determinare la capitalizzazione dei costi / beni immateriali), l'OIC 24, al paragrafo Recuperabilità dei costi tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso (relativo in questo caso ai costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, ma applicabile a tutti gli altri costi e beni immateriali), riporta quanto segue: “La capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti per uno specifico progetto non

dipende solamente dalla valutazione della probabilità che tale progetto abbia successo o meno. È altresì necessario che i ricavi, che l'azienda prevede di realizzare dal progetto in questione, siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto gli ulteriori costi di sviluppo, i relativi costi di produzione, e i costi di vendita direttamente sostenuti per commercializzare il prodotto.”.

La proposta è quella di evidenziare l'importanza dei flussi finanziari generati in luogo del costo sostenuto.

- 10) In merito ai costi di riduzione del personale, l'OIC 24 al relativo paragrafo, riporta quanto segue: “Si tratta, nella quasi totalità dei casi, di costi sostenuti per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative dell'impresa, di cui assai difficilmente si riesce a dimostrare la futura capacità di produrre maggiori ricavi. L'assenza o la difficoltà di misurazione della utilità futura di tali costi fa sì che i costi straordinari di riduzione del personale debbano essere imputati al conto economico dell'esercizio del loro sostenimento, [...]”.

La proposta è quella eliminare la frase “ di cui difficilmente si riesce...” al fine di togliere qualsiasi dubbio sul fatto che tali costi non possano essere capitalizzati, in nessun caso.

- 11) In merito all'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti, l'OIC al relativo paragrafo, riporta quanto segue: “L'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti è determinato sulla durata dei relativi finanziamenti in base a quote calcolate preferibilmente secondo modalità finanziarie, oppure a quote costanti, se gli effetti risultanti non divergono in modo significativo rispetto al metodo finanziario.”.

La proposta è quella di definire le suddette modalità finanziarie: esplicitare quindi se il metodo dell'interesse effettivo (utilizzato dagli IAS) derivante a sua volta dall'applicazione del metodo del costo ammortizzato è quello al quale ci si riferisce e nel qual caso fornire un esempio per il calcolo e la contabilizzazione di tali oneri accessori.

12) In merito alla quantificazione dei costi sostenuti internamente, l'OIC 24 nel paragrafo Costi di software, riporta quanto segue: "Le linee guida per la capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente sono le seguenti. Solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo possono essere capitalizzati, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci di questo tipo non possono essere differiti non figurando queste tipologie di costi tra quelli direttamente connessi alla creazione del software. Sono pertanto capitalizzabili solamente gli stipendi ed i costi ad essi connessi del personale che ha lavorato direttamente sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di accumulo dei tempi)". Tuttavia non esistono indicazioni specifiche per la quantificazione di tali costi interni di produzione.

La proposta è quella di esplicitare le modalità di quantificazione di tali costi, in particolare nel caso in cui gli stessi siano stati sostenuti internamente e quindi non abbiano delle fatture che ne attestino l'esistenza. Strumenti utilizzabili in tal senso sono per esempio le schede di lavorazione, il calcolo del costo orario, la quantificazione delle inefficienze produttive, ecc.

13) In merito alla tipologia di costi capitalizzabili relativamente ad un progetto *software* sviluppato internamente, l'OIC 24 al relativo paragrafo conclude che "[...] solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo possono essere capitalizzati, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci di questo tipo non possono essere differiti, non figurando queste tipologie di costi tra quelli direttamente connessi alla creazione del software."

La proposta è quella di prevedere anche per questa tipologia di costi i medesimi criteri di capitalizzazione previsti per i progetti di ricerca applicata e di sviluppo. Infatti, lo stesso principio OIC 24, stabilendo che siano inclusi tra i costi di ricerca e sviluppo anche i costi indiretti, diversi da spese generali ed amministrative, relativi all'attività immateriale,

annovera ad esempio tra gli oneri capitalizzabili gli ammortamenti di immobili, di impianti e di macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nella realizzazione del progetto. Per completezza si precisa che il principio, anche ai fini della valorizzazione dei brevetti realizzati internamente, prevede di considerare i costi indiretti per la quota imputabile.