

OIC 24 *Immobilizzazioni immateriali* – Sintesi dei principali interventi

Svalutazioni per perdite durevoli di valore:

- attualmente la disciplina relativa alle svalutazioni per perdite durevoli di valore è contenuta, *mutatis mutandis*, sia all'interno del principio contabile OIC 16 (immobilizzazioni materiali) sia all'interno del principio contabile OIC 24 (immobilizzazioni immateriali).

Tuttavia, a seguito delle discussioni e delle consultazioni che l'OIC ha effettuato nel corso del progetto di revisione dell'intero *corpus* di principi contabili, si ritiene più opportuno stralciare dal presente principio contabile la parte relativa alle svalutazioni per perdite durevoli di valore (c.d. *impairment*), in quanto il tema è in corso di approfondimento e di studio.

Nello specifico, si stanno valutando diverse ipotesi, fra cui quella della previsione di un modello di *impairment* che, ove possibile - ossia nei limiti delle Direttive Europee -, sia in linea con gli standard internazionali, senza tuttavia tralasciare eventuali ipotesi di un modello di *impairment* "semplificato", adottabile al ricorrere di determinate condizioni.

L'OIC sta anche considerando l'ipotesi di predisporre un documento a sé stante che disciplini in via unitaria l'intera fattispecie. Ciò al fine, da un lato di rendere quanto più omogeneo possibile il trattamento contabile di tale fattispecie, come ad esempio per le immobilizzazioni materiali e immateriali, dall'altro di sistematizzare e snellire i principi contabili che attualmente sono interessati dal tema.

Su questo aspetto l'OIC richiama l'attenzione ed invita gli operatori a fornire commenti.

Avviamento:

- è stata riformulata e integrata la definizione di avviamento;
- è stato previsto che il periodo di ammortamento dell'avviamento si effettui in cinque anni e che, in rari casi adeguatamente supportati da analisi economico-tecniche, si possa superare questo limite, purché non si superino i dieci anni, in quanto le

previsioni oltre tale termine sono generalmente inattendibili. L'OIC richiama l'attenzione su questo aspetto ed invita gli operatori a fornire commenti.

Costi straordinari di riduzione del personale:

- sono state meglio precisate le ragioni per le quali i costi di addestramento e di qualificazione del personale sono capitalizzati (operazioni che si sostanziano in un investimento sugli attuali fattori produttivi e comportano un profondo cambiamento nella struttura produttiva, commerciale e amministrativa), mentre i costi di riduzione straordinaria del personale sono spesi perché non rispettano tali requisiti. L'OIC richiama l'attenzione su questo aspetto ed invita gli operatori a fornire commenti.

Format:

- al fine di consentire l'immediata individuazione del trattamento contabile delle voci contenute nell'OIC 24 attualmente in vigore, è stato modificato il format del principio. Nello specifico, sono state accorpate le voci riguardanti le fasi della rilevazione iniziale e valutazione successiva. Sul tema, l'OIC richiama l'attenzione ed invita gli operatori a fornire commenti e/o eventuali proposte alternative di formattazione del documento, come ad esempio una formattazione del principio focalizzata sulle macro voci di bilancio (oneri pluriennali, beni immateriali e avviamento) ricompresa nelle immobilizzazioni immateriali. A titolo esemplificativo, secondo tale approccio il principio si svilupperebbe, per ognuna delle macro voci, in relazione alle tematiche ad esse collegate, ovvero ammortamento, rivalutazione, etc.

Altre:

- si è precisato che il periodo di ammortamento dei marchi è di dieci anni in linea con la durata della tutela legale prevista in sede di prima registrazione del marchio;
- sono stati eliminati i riferimenti ai costi per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali trattandosi di beni materiali piuttosto che di immobilizzazioni immateriali;
- relativamente ai brevetti ed ai diritti di sfruttamento di opere, ai marchi ed alle licenze e concessioni, è stato precisato che 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. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi

successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi;

- è stato eliminato il riferimento che nel caso in cui si paghi un importo superiore ai valori contabili dell'azienda, acquisiti in ragione a motivi diversi dalla redditività della singola impresa (ad es. per sinergie o eliminazione di un concorrente), si debba imputare direttamente a conto economico tale maggiore valore in quanto muove dall'assunto opinabile (e in contrasto con l'approccio seguito nella prassi e indicato dagli IAS) che si tratterebbe di un cattivo affare nonostante le sinergie prodotte;
- sono state fornite alcune precisazioni in merito ai requisiti per l'iscrizione di onere pluriennale e di bene immateriale;
- si è introdotta la disciplina sulla rilevazione contabile dei contributi pubblici, opportunamente coordinata con l'OIC 16, e per la quale si richiama l'attenzione e si invitano gli operatori a fornire commenti;
- si sono forniti alcuni chiarimenti sulla nozione di valore residuo;
- è stata riorganizzata la nota integrativa focalizzando l'informativa complementare su ipotesi o situazioni specifiche che giustificano che sia fornita.

È auspicabile che i commenti ricevuti:

- se riferiti ad aspetti trattati dal documento, includano un preciso riferimento al numero del relativo paragrafo;
- risultino chiaramente motivati;
- esprimano delle alternative rispetto ai trattamenti previsti nel documento.

Si invita a far pervenire eventuali osservazioni preferibilmente entro il **30 luglio 2013** all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

PRINCIPI CONTABILI



Immobilizzazioni Immateriali

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il **30 luglio 2013** all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali

Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili l'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 24, allo scopo di renderne più agevole e coordinata la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.

Finalità del principio	1
Ambito di applicazione	2-3
Definizioni	4-15
Classificazione e contenuto delle voci	16-28
Rilevazione e valutazione	29 – 101
<i>Considerazioni generali</i>	29 - 34
<i>Oneri pluriennali</i>	35 – 47
– <i>Costi di impianto e di ampliamento</i>	36 – 42
– <i>Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità</i>	43 – 47
Beni immateriali	48 – 72
– <i>Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</i>	52 – 61
– <i>Concessioni licenze marchi e altri diritti simili</i>	62 – 68
– <i>Avviamento</i>	69 – 71
– <i>Immobilizzazioni in corso e acconti</i>	72
Altre immobilizzazioni immateriali	73 – 78
Ammortamento	79 – 97
Rivalutazione	98– 101
Aspetti particolari: contributi pubblici	102
Nota integrativa	103 – 104
Relazione sulla gestione	105 - 106
Appendice A: Le immobilizzazioni immateriali nella legislazione civilistica	

Finalità del principio

1. Il principio contabile nazionale OIC 24 ha lo scopo di disciplinare il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per le immobilizzazioni immateriali. In particolare, il principio fornisce i criteri per l'identificazione, la rilevazione, la classificazione, la valutazione nel bilancio d'esercizio, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Ambito di applicazione

2. Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
3. Alcuni specifici aspetti della contabilizzazione delle immobilizzazioni immateriali sono trattati in altri principi contabili.
I principali aspetti disciplinati in specifici principi sono i seguenti:
(a) la conversione delle immobilizzazioni immateriali in valuta di conto (OIC 26);
(b) l'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni immateriali acquisite a seguito di operazioni straordinarie, quali i conferimenti (OIC XX), le fusioni e le scissioni (OIC 4).

Definizioni

4. Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite "immateriali". Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Esse sono costituite da:
 - *oneri pluriennali*, cioè costi che pur non concretizzandosi nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti possono essere iscritti nell'attivo patrimoniale in virtù del principio di correlazione costi/ricavi;
 - *beni immateriali*, cioè attività identificabili prive di consistenza fisica che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo amministrativo;
 - avviamento, così come definito al par.7;
 - immobilizzazioni immateriali in corso e acconti, così come definiti al par. 9.I benefici economici futuri derivanti da un'immobilizzazione immateriale includono i proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo od altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società.
5. *I beni immateriali* sono individualmente identificabili e sono rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, la società 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. Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili. Le definizioni di questi particolari beni sono contenute nei paragrafi della *rilevazione e valutazione* che trattano gli specifici diritti.
6. *Gli oneri pluriennali* sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti, e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento. Gli oneri pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri. Essi comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi della ricerca applicata e i costi di sviluppo, i costi di pubblicità e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale. Le definizioni di questi particolari oneri sono contenute nei paragrafi della *rilevazione e valutazione* che trattano gli specifici oneri.
7. Si definisce *avviamento* l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente. L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso (in seguito all'acquisto di azienda o ramo d'azienda v. par. 69).
Ai fini della sua iscrizione e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, eccetera.
8. Il valore netto contabile di un'immobilizzazione è il valore al quale il bene immateriale o l'onere pluriennale è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
9. Le *immobilizzazioni in corso* sono rappresentate da costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione di un bene immateriale per il quale non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, etc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). I costi interni

	<p>ed esterni sostenuti sono rappresentati - ad esempio - dai costi di lavoro, materiali e consulenza specificamente utilizzati a tal fine.</p> <p>Gli <i>acconti</i> sono rappresentati dagli importi corrisposti ai fornitori per l'acquisto di una o più immobilizzazioni immateriali prima che si siano verificate le condizioni per la loro iscrizione in bilancio.</p>
10.	L' <i>ammortamento</i> è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione immateriale nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale.
11.	Il valore iniziale da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione immateriale, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.
12.	Il <i>valore residuo</i> di un bene immateriale è il valore del bene al termine del periodo di vita utile. Su tale nozione e relative modalità applicative si rinvia al paragrafo 84.
13.	<p>La <i>vita utile</i> è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il periodo di tempo durante il quale la società prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero • la ripartizione nel tempo delle quantità di unità di prodotto (o misura simile) che la società si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.
14.	La svalutazione è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile.
15.	Il valore recuperabile di una <i>immobilizzazione immateriale</i> è pari al maggiore tra il valore d'uso e, ove oggettivamente determinabile, il suo presumibile valore realizzabile tramite alienazione.
Classificazione e contenuto delle voci	
16.	<p>L'art. 2424 c.c. prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce B I) con la seguente classificazione:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) costi di impianto e di ampliamento; 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità; 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 5) avviamento; 6) immobilizzazioni in corso e acconti. 7) altre.
17.	<p>La voce "costi di impianto e di ampliamento" (voce B.I.1) può comprendere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili; • i costi di "start-up" (solo qualora siano soddisfatte le specifiche condizioni di cui al paragrafo 38). Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo, eccetera. Tra questi costi sono pertanto compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente, eccetera; • i costi relativi all'ampliamento della società, inteso non già come il naturale processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario e che pertanto attiene ad un nuovo allargamento dell'attività sociale. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale; le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione; eccetera; • i costi di avviamento di impianti di produzione qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 41; • i costi di addestramento e di qualificazione del personale qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 39;
18.	<p>La voce "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" (voce B.I.2) può comprendere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i costi per la ricerca applicata e i costi di sviluppo, riferiti allo specifico prodotto o processo chiaramente definito e solo quando sono soddisfatte le condizione previste al paragrafo 45, • i costi di pubblicità solo quando sono soddisfatte le condizione previste al paragrafo 46, • i costi relativi alla fase di realizzazione interna di uno specifico brevetto, se è ragionevolmente certo l'ottenimento della piena titolarità del diritto.
19.	La voce "diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" (voce B.I.3) può comprendere:

	<ul style="list-style-type: none"> • i costi sia di produzione interna sia di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, • i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti industriali, • i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali, • i costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti, • i costi relativi all'acquisto a titolo di proprietà del software applicativo, • i costi relativi all'acquisto a titolo di licenza d'uso del software applicativo sia a tempo determinato che a tempo indeterminato, • i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un software applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, • i costi di know-how, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna che nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente. <p>I diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno possono essere trasmessi con licenza d'uso. Sebbene i diritti siano assimilabili dal punto di vista utilizzativo, è evidente che il brevetto implica un concetto di trasferibilità e di proprietà (anche se limitata nel tempo) che la licenza d'uso normalmente non ha. Tuttavia, privilegiando gli aspetti sostanziali e considerando l'utilizzo economico del bene immateriale, è preferibile classificare nella stessa voce B.I.3 anche le licenze d'uso per brevetti e beni simili.</p>
20.	<p>La voce "concessioni, licenze, marchi e diritti simili" (voce B.I.4) può comprendere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i costi per l'ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale), • i costi per l'ottenimento di concessioni per esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.), • i costi per le licenze di commercio al dettaglio, • i costi di know-how per la tecnologia non brevettata, • i costi per l'acquisto di marchi, • i costi per la produzione interna di un marchio (vedi paragrafo 66), • i costi per i diritti di licenza d'uso dei marchi.
21.	<p>La voce "avviamento" (voce B.I.5) comprende l'avviamento che soddisfa le condizioni per l'iscrizione enunciate al paragrafo 69.</p>
22.	<p>Nella voce "immobilizzazioni in corso e acconti" (B.I.6) si possono comprendere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • beni immateriali in corso di realizzazione, • acconti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.
23.	<p>Nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" (voce B.I.7) si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci della classe B.I.</p> <p>A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto su azioni (paragrafo 74), • il costo per la realizzazione interna di un software applicativo "non tutelato" (nei limiti previsti dal paragrafo 75), • gli oneri accessori su finanziamenti (nei limiti previsti dal paragrafo 76), • i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dalla società (anche in leasing) o su beni di terzi non separabili dai beni stessi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafo 77), • i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dal paragrafo 78.
24.	<p>Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10.a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.</p>
25.	<p>L'ammontare cumulativo degli ammortamenti e delle svalutazioni effettuate è portato in detrazione da ciascuna voce ed è esplicitato in nota integrativa.</p>
26.	<p>Le svalutazioni per perdite durevoli di valore sono iscritte nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10.c) "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" se ritenute di natura ordinaria mentre nella voce E21) "Oneri straordinari" se ritenute di natura straordinaria.</p>
27.	<p>Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata l'art. 2435-bis c.c., comma 2, prevede che: <i>"lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettera maiuscola e con numeri romani"</i>. Pertanto, le immobilizzazioni immateriali sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso, come unica voce. Inoltre, prevede che dalle voci delle immobilizzazioni immateriali devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.</p>
28.	<p>Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di immobilizzazioni immateriali sono iscritte nel conto economico nella voce A5) "Altri ricavi e proventi", o nella voce B14) "Oneri diversi della gestione" se trattasi di</p>

alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei beni immateriali.
Se le plusvalenze o le minusvalenze hanno natura straordinaria sono iscritte nella voce E20) "Proventi straordinari" o nella voce E21) "Oneri straordinari".

Rilevazione e valutazione

Considerazioni generali

29. L'art. 2426, n.1), prevede che le immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione.
30. L'art. 2426 n.2) c.c. prevede che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. L'art. 2426 n.3 c.c. dispone che l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore al relativo valore contabile netto, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.
31. L'art. 2426 n.5) c.c. prevede che i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.
32. L'art. 2426 n.6) prevede che l'avviamento possa essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.
È tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa.
33. I costi addebitati in precedenti esercizi al conto economico non possono essere ripresi e capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano all'epoca 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. Conseguentemente, i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.
34. Gli interessi passivi a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per la realizzazione di una immobilizzazione immateriale sono capitalizzati nella specifica voce a cui si riferiscono, nel rispetto dei medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali nell'OIC 16 ai paragrafi 36-38.

Oneri pluriennali

35. Gli oneri pluriennali possono essere iscritti (non è un obbligo) nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:
- è dimostrata la loro utilità futura,
 - esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà l'azienda,
 - è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.
- L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico dell'azienda. I costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente (art. 2426 n. 5). Il legislatore inoltre impone il vincolo di non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati.

Costi di impianto e di ampliamento

36. I costi di impianto e di ampliamento sono gli oneri che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa.
37. 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, oltre al rispetto dei requisiti specifici previsti al par. 35. Ad esempio, i costi per la costituzione di una rete commerciale dovranno trovare correlazione logica nelle aspettative di vendita dei prodotti che a tale rete verranno affidati; la capitalizzazione dei costi inerenti un aumento di capitale sociale

	<p>dovranno trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'impresa; i costi relativi alla costituzione della società troveranno ragione di capitalizzazione nella misura in cui le aspettative reddituali di tale nascente società siano positive.</p> <p>La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è e non deve essere intesa come strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento, del conto economico della società, di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è la automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.</p>
38.	<p>I <i>costi di start-up</i> sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> — i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono essere capitalizzati); — il principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.
39.	<p>I <i>costi di addestramento e di qualificazione</i> del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di start-up e sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività. Tali costi sono altresì differibili se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società. Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica dell'azienda di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.</p>
40.	<p>I <i>costi straordinari di riduzione del personale</i> (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili, per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative e simili, non sono capitalizzabili nell'attivo patrimoniale in quanto, oltre a sostanzarsi in una eliminazione di fattori produttivi (a differenza di quanto enunciato nel par. 39), vengono sostenuti in contesti della vita aziendale nei quali l'aleatorietà della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per l'iscrizione enunciati al par 35.</p>
41.	<p>I <i>costi di avviamento di impianti di produzione</i> sono costituiti dalla differenza tra i costi di produzione dei beni oggetto di scambio per la società generati da impianti a regime e quelli rilevati durante la fase di avviamento di un impianto. Tali costi, se rilevati mediante un idoneo sistema di contabilità industriale, possono essere capitalizzati tra i costi di impianto e di ampliamento se vi sono fondate aspettative che essi siano recuperabili tramite flussi di ricavi futuri sufficienti a coprire tutti i costi, incluso l'ammortamento. La capitalizzazione di tali costi è ammessa sino al momento della messa a regime dell'impianto (normalmente, l'inizio della produzione commerciale) e, comunque, non oltre il normale periodo di avviamento dello stesso previsto dal suo costruttore. I costi diretti sostenuti per il collaudo di macchinari, impianti, eccetera, prima che essi siano pronti per l'utilizzo in produzione, nonché i costi sostenuti per la progettazione di un nuovo impianto sono capitalizzati, assieme al costo dei relativi cespiti, nella specifica voce delle immobilizzazioni materiali ai sensi di quanto disposto dall'OIC 16.</p>
42.	<p>I <i>costi di impianto e di ampliamento</i> sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 85.</p>
	<p><i>Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità</i></p>
43.	<p>La <i>ricerca di base</i> è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società. Pertanto, i costi sostenuti per la <i>ricerca di base</i> sono costi di periodo e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario alla attività imprenditoriale della stessa.</p>
44.	<p>La <i>ricerca applicata</i> o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.</p> <p>Lo <i>sviluppo</i> è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.</p> <p>I <i>costi di ricerca applicata e sviluppo</i> capitalizzati nell'attivo patrimoniale sono composti: dagli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dall'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo; dagli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.</p>

45.	<p>La sola attinenza a specifici progetti di ricerca e sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili.</i> Ciò equivale a dire che la società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di ricerca e sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico; • <i>essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse.</i> La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano aziendale che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità della società di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, la società dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto; • <i>essere recuperabili, cioè l'azienda deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.</i>
46.	<p>I <i>costi di pubblicità</i> sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • si tratta di costi eccezionali e non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business); • sono relativi ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da attendibili piani di vendita.
47.	<p>I <i>costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità</i> sono ammortizzati sulla base delle disposizioni del paragrafo 86.</p>
Beni immateriali	
48.	<p>I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sono individualmente identificabili; - rappresentano diritti giuridicamente tutelati; - il costo è stimabile con sufficiente attendibilità. <p>Un bene immateriale è individualmente identificabile quando è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività.</p>
49.	<p>I beni immateriali acquisiti a titolo gratuito non sono capitalizzabili sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.</p>
50.	<p>Per i <i>beni immateriali</i> il costo di acquisto comprende anche i costi accessori. Gli oneri accessori di acquisto comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Rientrano, pertanto, fra i costi capitalizzabili: spese di registrazione, iva indetraibile, consulenze tecniche specifiche, ecc. .</p> <p>Nel caso in cui il bene immateriale sia generato internamente, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di produzione e fino al momento dal quale il bene immateriale può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della produzione, interna o presso terzi, con le medesime modalità previste dall'OIC 16.</p>
51.	<p>Possono essere capitalizzati solo i costi sostenuti per l'acquisto o la costruzione di nuovi beni immateriali (costi originari) e per migliorare, modificare, ristrutturare o rinnovare beni immateriali già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di produttività ovvero ne prolunghino la vita utile.</p>
<i>Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</i>	
52.	<p>I <i>brevetti industriali</i> rappresentano il diritto esclusivo, tutelato dalle norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione.</p> <p>I <i>brevetti per i modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali</i> (ai sensi degli artt. 2592 e seguenti del c.c. sono soggetti alla specifica disciplina giuridica) sono le invenzioni atte a conferire a macchine o parti di esse, a strumenti, a utensili e ad oggetti di uso in genere, una particolare efficacia o comodità di applicazione o di</p>

	impiego.
53.	<p>I <i>brevetti</i> acquistati a titolo oneroso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Si capitalizzano il costo di acquisto e gli oneri accessori, compresi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto e per la sua effettiva implementazione nel contesto operativo e produttivo.</p> <p>Se il contratto di acquisto del brevetto prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale (una tantum), 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. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.</p>
54.	I brevetti realizzati internamente comprendono il costo di produzione interna e i costi accessori relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto, nei limiti in cui anche tali costi potranno essere recuperati attraverso l'utilizzo dello stesso.
55.	Per l'ammortamento dei brevetti si rimanda al paragrafo 87.
56.	In ogni esercizio successivo a quello di rilevazione iniziale deve essere effettuata una attenta analisi del valore netto contabile al fine di verificare se sussistano perdite di valore. Si precisa che la successiva analisi mira a verificare che persistano per la società il carattere dell'industrialità del brevetto e la capacità aziendale di perseguire i piani e i programmi di sfruttamento dell'invenzione.
57.	Le somme una tantum erogate per l'acquisizione di brevetti in licenza d'uso sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato una tantum (generalmente inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici inferiori al periodo stimato di utilizzo del brevetto o comunque non correlati a tutta la durata della tutela legale del brevetto, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali ed ammortizzato lungo tutta la durata legale del brevetto. Tuttavia, qualora, oltre la somma una tantum, si convenga anche il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (royalties), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.
58.	<p>I <i>diritti di autore</i> (art. 2575 c.c.) comprendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le opere dell'ingegno di carattere creativo (che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia); • altri mezzi multimediali di espressione, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. <p>La tutela giuridica presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione).</p>
59.	<p>I diritti di autore si iscrivono nell'attivo dello stato patrimoniale quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi (contratto di edizione, di rappresentazione, di esecuzione, ecc.); • possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti; • recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi. <p>Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> – dalle caratteristiche intrinseche dell'opera e del favore che essa può incontrare presso il pubblico; – dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento; – dalle disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.
60.	<p>Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale possono essere rappresentati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dai costi di produzione interna; - dai costi di acquisizione esterna. <p>Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione devono osservarsi i criteri illustrati in tema di ricerca e sviluppo, e valgono le osservazioni fatte nel paragrafo inerente ai brevetti (par. 53). Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori anche nei casi in cui il pagamento di questo avvenga in maniera dilazionata. Tuttavia, se il contratto di acquisto del diritto d'autore prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale una tantum, anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite realizzati, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo l'ammontare relativo al costo diretto di acquisto ed agli oneri accessori. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.</p>

61.	I diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 88.
	<i>Concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili</i>
62.	Le <i>concessioni</i> sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.
63.	Le <i>licenze</i> , iscritte in questa voce, sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (ad esempio: licenze di commercio al dettaglio).
64.	Il <i>marchio</i> (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente, tra cui emblemi, parole, suoni e forme del prodotto o della sua confezione.
65.	Le somme una tantum erogate per l'ottenimento di una licenza, di una concessione o di un marchio o altro diritto simile sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato una tantum (generalmente inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici non correlati a tutta la durata della concessione, della licenza, o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali. Tuttavia, qualora, oltre la somma una tantum, si conviene anche per il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (royalties), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.
66.	E' capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi. Il marchio acquisito a titolo gratuito non è iscrivibile. I costi relativi al marchio prodotto internamente possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di ricerca e sviluppo. Sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti per l'avvio del processo produttivo del prodotto tutelato dal marchio e per l'eventuale campagna promozionale. Il marchio e gli altri beni immateriali identificabili (secondo quanto previsto al par. 48) ottenuti tramite l'acquisizione dell'azienda o di un suo ramo sono separatamente iscrivibili in bilancio in base al loro valore corrente nei limiti del costo sostenuto.
67.	Per l'ammortamento delle concessioni e licenze si rimanda al paragrafo 89.
68.	Per l'ammortamento del marchio si rimanda al paragrafo 90.
	<i>Avviamento</i>
69.	L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso. L' <i>avviamento</i> è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte le seguenti condizioni: <ul style="list-style-type: none"> • è acquisito a titolo oneroso (cioè derivi dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione, tenuto conto delle disposizioni contenute nell'OIC 4); • ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato; • è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri (ad esempio conseguimento di utili futuri); • è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo. L'avviamento generato internamente non è capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali poiché non sono rispettate le condizioni di cui all'art. 2426 n. 6 del codice civile (acquisizione a titolo oneroso).
70.	L'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi: esso rappresenta una qualità dell'azienda. L'avviamento si iscrive quando sono soddisfatti i requisiti previsti dal paragrafo 69. Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti. Il Principio contabile OIC 4 " <i>Fusioni e scissioni</i> " espone analiticamente i criteri di determinazione di tale eccedenza nel caso di fusioni e scissioni.
71.	L' <i>avviamento</i> è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 92.

<i>Immobilizzazioni in corso e acconti</i>	
72.	<p>Le immobilizzazioni immateriali rappresentate da acconti versati ai fornitori sono rilevate inizialmente nella voce B.1.6, alla data in cui tali importi sono corrisposti.</p> <p>Le immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione (B.1.6) comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene.</p> <p>I valori iscritti tra le immobilizzazioni in corso rimangono esposti al costo storico fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.</p>
Altre immobilizzazioni immateriali	
73.	<p>Come indicato nel par.23 nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" possono essere ricompresi, a titolo esemplificativo, i costi di seguito riportati.</p>
74.	<p><i>Diritto di usufrutto su azioni</i></p> <p>Il cessionario del diritto di usufrutto su azioni rileva inizialmente tra le "altre immobilizzazioni immateriali" il costo sostenuto per il diritto di godimento dei titoli comprensivo degli oneri accessori. Il diritto di usufrutto è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 93.</p>
75.	<p><i>Costi di software</i></p> <p>I costi sostenuti per la produzione interna del software applicativo "non tutelato" possono essere o imputati al conto economico nel periodo di sostenimento oppure possono essere rilevati inizialmente tra le "altre immobilizzazioni immateriali" se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno della società che presentano le caratteristiche precisate successivamente. I costi capitalizzabili comprendono solo i costi diretti (ad esempio 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 e gli altri costi esterni). Sono invece esclusi i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci simili.</p> <p>La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Tale momento potrà variare a seconda della natura del progetto. Se, ad esempio, il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza ed ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione è differita fintanto che la società ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata). Il costo del software non tutelato è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 96.</p> <p>Il software di base essendo strettamente correlato all'hardware è trattato alla stregua di una componente di un'immobilizzazione materiale e pertanto rientra nell'ambito di applicazione dell'OIC 16 (immobilizzazioni materiali), cui si rinvia.</p>
76.	<p><i>Oneri accessori su finanziamenti</i></p> <p>I costi accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali sono capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale (e classificati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali"). Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non sono concessi, i costi iniziali sostenuti sono interamente imputati al conto economico. Gli oneri accessori su finanziamenti sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 94.</p>
77.	<p><i>Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi</i></p> <p>I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza.</p> <p>I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 95.</p>
78.	<p><i>Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti</i></p> <p>I costi sostenuti per il trasferimento ed il riposizionamento di linee di produzione o di interi stabilimenti nell'ambito della definizione di un nuovo lay-out della produzione possono essere capitalizzati quando è ravvisabile un beneficio futuro misurabile in termini di ampliamento o miglioramento della capacità produttiva dell'impresa e conseguente riduzione dei costi di produzione dei beni.</p> <p>Non sono invece capitalizzabili i costi relativi a trasferimenti per cessata locazione o per necessità di sgombero dei locali prima occupati.</p> <p>I costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 97.</p> <p>I costi sostenuti per il trasferimento e riposizionamento di singoli cespiti seguono la logica dettata dall'OIC 16, pertanto sono capitalizzati solo nel caso in cui rispettano i requisiti in esso indicati.</p>

Ammortamento	
79.	Il valore delle immobilizzazioni immateriali è rettificato dagli ammortamenti. Le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzate sistematicamente e la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.
80.	L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per la società.
81.	L'art. 2426, n.5 c.c. stabilisce un limite massimo di ammortamento per i costi di impianto e di ampliamento, per le spese di ricerca e sviluppo e per i costi di pubblicità di cinque anni. Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale.
82.	La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che è funzionale alla correlazione dei benefici attesi. Oltre all'utilizzo di piani di ammortamento a quote costanti, è ammesso anche l'utilizzo di piani a quote decrescenti, oppure parametrati ad altre variabili quantitative.
83.	La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità dell'immobilizzazione immateriale oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e facilita il processo d'interpretazione dei bilanci, agevolandone i confronti. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. Si applica il metodo a quote decrescenti quando realizza una migliore correlazione tra ammortamento del costo del bene e relativi benefici attesi. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.
84.	Il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che: a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o b) sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e: i. il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e ii. è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività. Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.
85.	I <i>costi di impianto e di ampliamento</i> capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzati sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità. L'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni.
86.	I <i>costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità</i> sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica per la particolare tipologia di costi la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.
87.	I brevetti sono ammortizzati sulla base e nei limiti della durata legale del brevetto nei casi in cui ci si aspetta ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo. Al contrario, quando le aspettative di utilità futura interessano un periodo più breve di quello legalmente tutelato, la vita utile del brevetto sarà proporzionalmente ridotta. Il periodo di ammortamento non va oltre la durata legale del brevetto anche se l'utilizzo dello stesso è direttamente collegato all'utilizzo di un impianto che abbia una vita utile superiore.
88.	L'ammortamento dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno è determinato con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione.
89.	Le <i>concessioni e le licenze</i> di cui ai paragrafi 62 e 63, sono ammortizzate in relazione alla loro eventuale durata prevista o comunque con riferimento alla loro residua possibilità di utilizzazione.
90.	Il <i>marchio</i> è ammortizzato sulla base del periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce. Il periodo di ammortamento non può eccedere, prudenzialmente, il periodo di tutela legale previsto in sede di prima registrazione del marchio (10 anni).
91.	Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.
92.	L' <i>avviamento</i> è ammortizzato con un criterio sistematico, per quote costanti per un periodo massimo di cinque anni, come prudenzialmente indicato dal legislatore, in quanto generalmente è difficile ottenere analisi

	<p>economico-finanziarie in grado di supportare una vita utile di tale posta oltre i cinque anni. Nei rari casi in cui ciò sia possibile, il periodo massimo di ammortamento è di 10 anni, in quanto le previsioni oltre tale termine sono generalmente inattendibili. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un periodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento, devono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia della società cui l'avviamento si riferisce. In questo caso le ragioni specifiche che hanno indotto all'adozione di un periodo di ammortamento eccedente il limite di cinque anni sono illustrate espressamente nella nota integrativa.</p> <p>Nel caso in cui si decida di adottare un criterio di ammortamento dell'avviamento con quote decrescenti, si illustrano in nota integrativa le ragioni che giustificano tale criterio. Tali ragioni devono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia della società.</p>
93.	L'ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.
94.	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.
95.	L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.
96.	L'ammortamento del costo del software non tutelato è effettuato nel prevedibile periodo di utilizzo. L'ammortamento del software di base essendo strettamente correlato all'hardware è trattato all'interno dell'OIC 16 (Immobilizzazioni materiali).
97.	L'ammortamento dei costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti in essere avviene prudenzialmente in un periodo di tempo relativamente breve (da tre a cinque anni).
	Rivalutazione
98.	Le immobilizzazioni immateriali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni immateriali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali. L'accresciuto valore di un bene immateriale derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è applicata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.
99.	Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato. Il valore recuperabile delle immobilizzazioni oggetto di rivalutazione deve essere oggettivamente determinato, con le medesime modalità applicabili alla determinazione del costo originario. Se la legge speciale stabilisce che la rivalutazione di un bene immateriale debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti e l'adozione di tali parametri comportasse l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risultasse eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato sarebbe soggetto alla sua svalutazione (con imputazione a conto economico), nel rispetto del criterio che i valori contabili siano recuperabili attraverso l'uso o, in taluni casi, la vendita.
100.	La rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale, ove prevista da una legge speciale, non modifica la stimata residua vita utile, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione immateriale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.
101.	L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce A.III "Riserve di rivalutazione" distinte per legge di rivalutazione.
	Aspetti particolari: contributi pubblici
102.	I contributi erogati alla società da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali sono definiti "contributi pubblici". Se in particolari fattispecie i contributi fossero soggetti a vincoli, occorre considerare tali vincoli e dare informazioni nella nota integrativa dei vincoli esistenti. I contributi pubblici sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Ciò può essere applicato con due metodi: (a) con il primo metodo (metodo

indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo e pertanto imputati al conto economico tra gli "Altri ricavi e proventi" (voce A 5), sono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "Risconti passivi"; (b) con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono. Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali, dall'altro, altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio. Con il secondo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione immateriale al netto dei contributi. I contributi pubblici sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

Nota integrativa

103. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, gli articoli 2426 e 2427 c.c. richiedono di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- la motivazione delle modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati (articolo 2426, numero 2);
- nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento dell'avviamento sia superiore rispetto al periodo di cinque anni, occorre motivare adeguatamente tale maggiore durata (articolo 2426 n.6);
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ogni voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, i trasferimenti a/da altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuate nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (articolo 2427, numero 2);
- la composizione delle voci "Costi d'impianto e di ampliamento" e "Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni dell'iscrizione di tali voci, (articolo 2427, numero 3), ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennalità;
- la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate facendo esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio (articolo 2427, numero 3-bis);
- l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce (articolo 2427, numero 8).

104. Ai sensi dell'art. 2423, comma 3, si considerano informazioni complementari da fornire, se rilevanti, nella nota integrativa:

- il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti, e l'effetto sul patrimonio netto;
- l'illustrazione delle immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito;
- l'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all'ammontare dell'asset;
- il metodo e i coefficienti d'ammortamento usati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di immobilizzazioni immateriali.

Relazione sulla gestione

105. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, l'articolo 2428 c.c. richiede di fornire, nella relazione sulla gestione, l'illustrazione delle attività di ricerca e di sviluppo effettuate (articolo 2428 numero 1 comma 3).

106. Il legislatore nazionale, come d'altronde quello europeo, attribuisce una notevole valenza informativa alle attività di ricerca e di sviluppo. Si ritiene, pertanto, che le informazioni richieste nella relazione sulla gestione riguardino l'attività d'investimento svolta nella ricerca e sviluppo della azienda, sia nel suo complesso sia nei vari settori nei quali la stessa si è svolta, anche attraverso imprese controllate. Le informazioni sulla attività di ricerca e sviluppo da fornire nella relazione sulla gestione sono le seguenti:

- a) il totale dei costi sostenuti per lo svolgimento di tali attività (e non solo di quelli capitalizzati), in modo tale che il lettore del bilancio sia in grado di conoscere l'impegno finanziario dell'azienda su tale fronte;
- b) il totale dei costi eventualmente capitalizzati con l'enunciazione esplicita delle ragioni che sottostanno alla capitalizzazione. Tali ragioni devono chiaramente far riferimento all'utilità futura che si ritiene di poter ricavare dalle attività di sviluppo (lancio di nuovi prodotti tecnicamente fattibili, esistenza di un mercato di sbocco per tali prodotti, ecc.);
- c) il totale dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti a tasso agevolato, previsti da specifiche leggi in materia, che si è incassato e si ritiene di poter incassare a fronte delle suddette attività di ricerca e sviluppo;
- d) una spiegazione sul ruolo svolto da tali attività nell'ambito degli obiettivi globali della società e sui risultati che ci si prefigge di raggiungere con tali attività, sia in termini di immagine che di riflessi sulla gestione corrente.

Appendice A:Le immobilizzazioni immateriali nella legislazione civilistica

Il primo comma dell'art. 2424 bis c.c. stabilisce che *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”*.

L'art. 2424 c.c. prevede che nell'attivo dello stato patrimoniale siano indicate alla voce B, le seguenti voci:

“Il Immobilizzazioni immateriali

- 1) *costi di impianto e di ampliamento;*
- 2) *costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;*
- 3) *diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
- 4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
- 5) *avviamento;*
- 6) *immobilizzazioni in corso e acconti;*
- 7) *altre”*

L'art. 2425 c.c. contempla nel conto economico, ai rispettivi numeri, le sotto elencate voci in cui possono essere iscritti gli effetti reddituali di operazioni riguardanti le immobilizzazioni immateriali:

— nella classe A, definita *“Valore della produzione”*:

- 4) *incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;*
- 5) *altri ricavi e proventi;*

— nella classe B, definita *“Costi della produzione”*:

- 10.a. *ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;*
- 10.c. *altre svalutazioni delle immobilizzazioni;*
- 14) *oneri diversi di gestione;*

— nella parte E, definita *“Proventi e oneri straordinari”*:

- 20) *proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5;*
- 21) *oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14”*.

L'art. 2426, comma 1, prevede che

“1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;

2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati ;

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.

È tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa;

”

L'art. 2427, comma 1, c.c., richiede di indicare nella nota integrativa le seguenti informazioni:

“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato

2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli

ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

3) la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali [...], facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;

8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce".

L'art. 2428, comma 3, numero 1, prevede che, dalla relazione sulla gestione devono in ogni caso risultare le attività di ricerca e sviluppo.

L'art. 2435-bis, comma 2, prevede che, nella redazione dello stato patrimoniale del bilancio in forma abbreviata, dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.