

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Immobilizzazioni immateriali



Gennaio 2015

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

L'OIC emana i principi contabili nazionali per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile, anche in base alla legge 11 agosto 2014, n. 116. Inoltre, l'OIC, quale standard setter nazionale in materia contabile, partecipa all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Sorveglianza, Consiglio di Gestione e Collegio dei Revisori.

I principi contabili, le guide operative e le applicazioni dell'OIC sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

OIC 24 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI – INTRODUZIONE

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 24, allo scopo di renderne più agevole 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.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 24 (nella versione rivista del 30 maggio 2005) si è provveduto a:
 - chiarire i requisiti generali per l'iscrizione degli oneri pluriennali;
 - riformulare e integrare la definizione di avviamento;
 - precisare 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), confermando che i costi di riduzione straordinaria del personale sono spesati perché non rispettano tali requisiti;
 - eliminare 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;
 - precisare, in relazione ai brevetti, diritti di sfruttamento di opere, marchi e licenze e concessioni, 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;
 - eliminare 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 esempio, per sinergie o eliminazione di un concorrente), si debba imputare direttamente a conto economico tale maggiore valore in quanto tale approccio muove dall'assunto opinabile (e in contrasto con l'approccio seguito nella prassi e indicato dagli IAS/IFRS) che si tratterebbe di un cattivo affare nonostante le sinergie prodotte;
 - chiarire la disciplina degli ammortamenti con particolare riguardo al momento iniziale dell'ammortamento e alla nozione di valore residuo, coordinandola con l'OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*";
 - specificare la disciplina sulla rilevazione contabile dei contributi pubblici, coordinandola con l'OIC 16.
3. Il nuovo standard fornisce inoltre precisazioni su:
 - il momento fino a cui i costi per la realizzazione interna di un progetto sono classificati nei costi di ricerca e sviluppo;
 - la disciplina dei *software* non tutelati specificando che sono capitalizzabili i relativi costi

- diretti e indiretti;
- il trattamento in bilancio delle svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate;
 - la cancellazione dei costi per migliorie sui beni di terzi in caso di cessazione anticipata del contratto di locazione (o *leasing*).
4. Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2013 è stato riproposto il trattamento originario in tema di periodo di ammortamento dell'avviamento e dei marchi, in attesa che si definiscano i criteri con i quali verrà recepita nel nostro ordinamento la nuova direttiva contabile europea.

INDICE

| | |
|--|---------|
| FINALITÀ DEL PRINCIPIO | 1 |
| AMBITO DI APPLICAZIONE | 2-3 |
| DEFINIZIONI | 4-16 |
| CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI | 17-28 |
| RILEVAZIONE E VALUTAZIONE | 29-102 |
| Considerazioni generali..... | 29-34 |
| Oneri pluriennali..... | 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> | 53-61 |
| <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 |
| <i>Diritto di usufrutto su azioni</i> | 74 |
| <i>Costi di software</i> | 75 |
| <i>Costi accessori su finanziamenti</i> | 76 |
| <i>Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi</i> | 77 |
| <i>Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti</i> | 78 |
| Ammortamento..... | 79-97 |
| Rivalutazione..... | 98-102 |
| CASI PARTICOLARI | 103-105 |
| Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali..... | 103-105 |
| NOTA INTEGRATIVA | 106-107 |
| RELAZIONE SULLA GESTIONE | 108-109 |
| DATA DI ENTRATA IN VIGORE | 110 |
| APPENDICE A – LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA | |

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 24 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, 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. Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini una specifica tipologia di immobilizzazioni materiali, la società fa riferimento a quel principio per la disciplina della fattispecie particolare. Il principio non affronta la trattazione degli aspetti connessi:
 - alla svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali (OIC 9 “*Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*”);
 - alla conversione in valuta di conto delle immobilizzazioni immateriali acquisite non in valuta di conto (OIC 26 “*Operazioni, attività e passività in valuta estera*”);
 - all’iscrizione iniziale delle immobilizzazioni immateriali acquisite a seguito di operazioni straordinarie, quali fusioni e scissioni (OIC 4 “*Fusione e scissione*”).

DEFINIZIONI

4. Le immobilizzazioni immateriali sono normalmente 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, beni immateriali, avviamento, immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.
I benefici economici futuri derivanti da un’immobilizzazione immateriale includono i proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo o altri benefici derivanti dall’utilizzo dell’attività immateriale da parte della società.
5. 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.
6. I *beni immateriali* sono individualmente identificabili e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, la società ha il potere esclusivo di sfruttarne, per un

periodo determinato, i benefici futuri attesi. Questi beni sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonoma. 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.

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 un'azienda o ramo d'azienda v. paragrafo 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, ecc.
8. 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, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). I costi interni ed esterni sostenuti sono rappresentati - ad esempio - dai costi di lavoro, materiali e consulenza specificamente utilizzati a tal fine.
9. Gli *acconti* 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.
10. Il valore netto contabile di un'immobilizzazione immateriale è il valore al quale l'onere pluriennale, il bene immateriale o l'avviamento è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
11. L'*ammortamento* è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione immateriale nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale.
12. Il valore iniziale da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione immateriale, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il suo presumibile valore *residuo* al termine del periodo di vita utile.
13. Il *valore residuo* di un bene immateriale è il valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.
14. La *vita utile* è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.
15. La svalutazione è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile.

16. Il valore recuperabile di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (*fair value*). Sul punto si veda OIC 9 “*Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*”.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

17. L'articolo 2424 codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:

- “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.*”

18. La voce BI1 “*costi di impianto e di ampliamento*” può comprendere:

- 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, ecc. 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, ecc.;
- 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.

19. La voce BI2 “*costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità*” può comprendere:

- 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 condizioni previste al paragrafo 46;
 - i costi relativi alla fase di realizzazione interna di uno specifico progetto, fintantoché non sia ragionevolmente certo l’ottenimento della piena titolarità del diritto.
20. La voce BI3 “*diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno*” può comprendere:
- 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.
- 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 BI3 anche le licenze d’uso per brevetti e beni simili.
21. La voce BI4 “*concessioni, licenze, marchi e diritti simili*” può comprendere:
- 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.
22. La voce BI5 “*avviamento*” comprende l’avviamento che soddisfa le condizioni per l’iscrizione enunciate al paragrafo 69.
23. Nella voce BI6 “*immobilizzazioni in corso e acconti*” si possono comprendere:

- beni immateriali in corso di realizzazione (ad esempio, i costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale quando diventa ragionevolmente certo l’ottenimento della piena titolarità del diritto);
 - acconti a fornitori per anticipi riguardanti l’acquisizione di immobilizzazioni immateriali.
24. Nella voce BI7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.
A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:
- 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);
 - i costi accessori su finanziamenti (nei limiti previsti dal paragrafo 76);
 - i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafo 77);
 - i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dal paragrafo 78.
25. Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10a) “*ammortamento delle immobilizzazioni immateriali*”.
26. Per ciascuna voce delle immobilizzazioni immateriali è indicato nell’attivo dello stato patrimoniale il valore al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni.
27. Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata l’articolo 2435-*bis* comma 2, codice civile prevede che: “*lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’articolo 2424 con lettera maiuscola e con numeri romani*”. 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.
28. 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 alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei beni immateriali.
Se le plusvalenze o le minusvalenze hanno natura straordinaria sono iscritte nella gestione straordinaria nella voce E20 “*proventi*” o nella voce E21 “*oneri*”. (cfr. OIC 12 “*Composizione e schemi del bilancio d’esercizio*”).

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Considerazioni generali

29. L’articolo 2426, numero 1, codice civile prevede che “*le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione*”.

30. L'articolo 2426, numero 2, codice civile 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”*.
31. L'articolo 2426, numero 5, codice civile 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'articolo 2426, numero 6, codice civile prevede che *“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”*.
33. I costi iscritti in precedenti esercizi nel 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. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riferimento al periodo di fabbricazione, inteso come il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il bene è pronto per l'uso. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore recuperabile del bene (sulla misura e sui requisiti per la capitalizzazione degli oneri finanziari si veda l'OIC 16 *“Immobilizzazioni materiali”*).
La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29 *“Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”*).

Oneri pluriennali

35. Gli oneri pluriennali possono essere iscritti 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 la società;
 - 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 della società. I costi di impianto e di ampliamento, i costi di

ricerca, sviluppo e pubblicità sono iscrिवibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente (articolo 2426, n. 5). Il legislatore inoltre impone il vincolo di non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati.

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29).

Costi di impianto e 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 paragrafo 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 dovrà 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. La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è uno 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 l'automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.
38. I *costi di start-up* sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:
 - 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. I *costi di addestramento e di qualificazione* 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 un'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 della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.

40. I *costi straordinari di riduzione del personale* (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 paragrafo precedente), vengono sostenuti in contesti della vita della società nei quali l'aleatorietà della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per l'iscrizione enunciati al paragrafo 35.
41. I *costi di avviamento di impianti di produzione* 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, ecc., 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 "Immobilizzazioni materiali".
42. I *costi di impianto e di ampliamento* sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 85.

Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità

43. La *ricerca di base* 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 *ricerca di base* 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 all'attività imprenditoriale della stessa.
44. La *ricerca applicata* 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.
- Lo *sviluppo* 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.
- I *costi di ricerca applicata e sviluppo* 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 ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

45. 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:
- *essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili.* 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;
 - *essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possiede o possa disporre delle necessarie risorse.* 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 della società 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;
 - *essere recuperabili,* cioè la società 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.
46. I *costi di pubblicità* sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni 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*) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.
47. I *costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità* sono ammortizzati sulla base delle disposizioni del paragrafo 86.

Beni immateriali

48. I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:
- sono individualmente identificabili;
 - il costo è stimabile con sufficiente attendibilità.

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.

I beni immateriali rappresentano, di norma, diritti giuridicamente tutelati.

49. I beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.
50. La nota integrativa fornisce una descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito (cfr. paragrafo 107).
51. Per i *beni immateriali* il costo di acquisto comprende anche i costi accessori. I costi 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.
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.
52. Possono essere capitalizzati solo i costi sostenuti per l'acquisto o la produzione 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.

Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

53. I *brevetti industriali* rappresentano il diritto esclusivo, tutelato dalle norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione.
I brevetti per i modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali (ai sensi degli articoli 2592 e seguenti del codice civile 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 impiego.
54. I *brevetti* 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 i costi 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.
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.
55. 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.
56. Per l'ammortamento dei brevetti si rimanda al paragrafo 87.

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* (in genere 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. I *diritti di autore* (articolo 2575 codice civile) comprendono:
- 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.
- 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).
59. I *diritti di autore* si iscrivono nell'attivo dello stato patrimoniale quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:
- 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.
- Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:
- 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. Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale possono essere rappresentati:
- dai costi di produzione interna;
 - dai costi di acquisizione esterna.

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 (paragrafo 54). Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dai costi 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 ai costi 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.

61. I diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 88.

Concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili

62. Le *concessioni* 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 *licenze*, 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 *marchio* (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* (in genere 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. È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi.
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.
67. Per l'ammortamento delle concessioni e licenze si rimanda al paragrafo 89.
68. Per l'ammortamento del marchio si rimanda al paragrafo 90.

Avviamento

69. L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso. L'*avviamento* è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall’acquisizione di un’azienda o ramo d’azienda oppure da un’operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
- 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 (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

L’avviamento generato internamente non è capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali poiché non sono rispettate le condizioni di cui all’articolo 2426, numero 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 precedente.

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 “*Fusione e scissione*” espone analiticamente i criteri di determinazione di tale eccedenza nel caso di fusioni e scissioni.

71. L’avviamento è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 92.

Immobilizzazioni in corso e acconti

72. Le immobilizzazioni immateriali rappresentate da acconti versati ai fornitori sono rilevate inizialmente nella voce BI6 “*immobilizzazioni in corso e acconti*”, alla data in cui tali importi sono corrisposti.

Le immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene.

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.

Altre immobilizzazioni immateriali

73. Come indicato nel paragrafo 24 nella voce BI7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali possono essere ricompresi, a titolo esemplificativo, i costi di seguito riportati.

Diritto di usufrutto su azioni

74. 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 dei costi accessori. Il diritto di usufrutto è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 93.

Costi di software

75. 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 i costi diretti e indiretti nella misura in cui possano essere riferiti alla realizzazione del software. 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.

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.

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, cui si rinvia.

Costi accessori su finanziamenti

76. 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. I costi accessori su finanziamenti sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 94.

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

77. 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 voce di appartenenza.

I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 95.

I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o *leasing*) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico, salvo il caso in cui la cassazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società. In

questa ipotesi, l'importo iscritto tra le "Immobilizzazioni immateriali" viene riclassificato tra le "Immobilizzazioni materiali" ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene.

Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti

78. 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.

Non sono invece capitalizzabili i costi relativi a trasferimenti per cessata locazione o per necessità di sgombero dei locali prima occupati.

I costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti sono ammortizzati secondo le disposizioni del paragrafo 97.

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.

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 e pronta per l'uso.

81. L'articolo 2426, numero 5, codice civile 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 *costi di impianto e di ampliamento* 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 *costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità* 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 *concessioni e le licenze* 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 *marchio* è ammortizzato sulla base del periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce e se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 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'*avviamento* è ammortizzato con un criterio sistematico per un periodo massimo di cinque anni. Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un periodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento debbono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia dell'impresa cui l'avviamento

si riferisce (ad esempio, imprese la cui attività necessita di lunghi periodi di tempo per essere portata a regime, ovvero imprese i cui cicli operativi siano di lungo periodo, come anche imprese operanti in settori in cui non si prevedano rapidi o improvvisi mutamenti tecnologici o produttivi e che — quindi — si assuma possano conservare per lungo tempo le posizioni di vantaggio da esse acquisite sul mercato). 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.

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.

93. L'ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.
94. L'ammortamento dei costi 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.
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, costituite da beni immateriali, possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali 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 effettuata. 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.
100. 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 comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulti eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.

101. 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.
102. L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AIII "*Riserve di rivalutazione*".

CASI PARTICOLARI

Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali

103. 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". Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni immateriali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.
104. 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. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva.
105. I contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali 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 in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "*altri ricavi e proventi*", e quindi 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, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali, dall'altro, gli 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.

L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo (cfr. OIC 16).

NOTA INTEGRATIVA

106. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, gli articoli 2426 e 2427 codice civile 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 che *“sia data adeguata motivazione”* di tale maggiore durata (articolo 2426, numero 6);
- *“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”* (articolo 2427, numero 1);
- *“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”* (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 alle immobilizzazioni materiali e immateriali, 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”* (articolo 2427, numero 3-bis);
- *“l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”* (articolo 2427, numero 8);
- *“gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d’ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società”* (articolo 2427, numero 9).

107. Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali, la nota integrativa indica:

- il metodo e i coefficienti d’ammortamento usati nel determinare la quota dell’esercizio per le varie categorie o classi di immobilizzazioni immateriali;
- 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.

La descrizione della movimentazione delle immobilizzazioni immateriali include l’indicazione:

- ove rilevante, dell’ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all’ammontare dell’immobilizzazione;

- il punto 9 impone di dar conto nella nota integrativa delle restrizioni o dei vincoli riferibili ai contributi pubblici ricevuti a fronte di immobilizzazioni immateriali. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.

Va inoltre fornita una descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito.

RELAZIONE SULLA GESTIONE

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

109. 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 società, sia nel suo complesso sia nei vari settori nei quali la stessa si è svolta, anche attraverso imprese controllate. Le informazioni sull'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.

Nella relazione sulla gestione non occorre precisare che nessuna attività di ricerca e sviluppo è effettuata dalla società in assenza dello svolgimento di tale attività.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

110. L'OIC 24 si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.

APPENDICE A - LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per le immobilizzazioni immateriali:

- Il primo comma dell'articolo 2424-bis codice civile stabilisce che “*gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni*”.
- L'articolo 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'articolo 2427, comma 1, codice civile 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 e immateriali, 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”;

9) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società”.

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

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile OIC 12 “*Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*”.