

“CONTABILITA’ E BILANCIO”

L’ACQUISIZIONE/UTILIZZO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Indice

- IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- I BREVETTI
- I MARCHI
- LE SPESE DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO
- COSTI DI SVILUPPO
- IL PROCESSO DI AMMORTAMENTO
- RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Le immobilizzazioni

Le *immobilizzazioni* si identificano con i fattori produttivi a utilizzazione pluriennale, impiegati come «strumenti» del processo produttivo e non destinati alla vendita né alla trasformazione.

Essendo fattori acquisiti in anticipo rispetto allo svolgimento del processo produttivo, esse danno luogo a costi anticipati comuni a più esercizi.

Vengono definiti fattori pluriennali in quanto il loro valore si trasferisce gradualmente, per quote, sulla produzione svolta e sul reddito d'esercizio con il procedimento dell'ammortamento.

L'acquisizione delle immobilizzazioni immateriali

La categoria delle **immobilizzazioni immateriali** può essere scomposta in due raggruppamenti:

- ***Immobilizzazioni immateriali in senso stretto (beni immateriali)*** che comprendono brevetti, marchi, diritti di concessione, *know-how*, diritti d'autore (di utilizzo di opere dell'ingegno), avviamento
- ***Altri costi ad utilizzazione pluriennale***, la cui iscrizione nell'attivo dello Stato Patrimoniale è collegata all'esigenza di ripartirne il costo in più esercizi. Essi comprendono: spese d'impianto e ampliamento, costi di sviluppo.

I brevetti (1)

Il **brevetto** è un tipo di tutela giuridica destina ad agire sulle «invenzioni», intendendo con questo termine *ogni creazione intellettuale consistente nella soluzione di un problema tecnico*.

Il diritto di brevetto può riguardare invenzioni industriali, in particolare:

- **Un prodotto;**
- **Una macchina;**
- **Uno strumento o un utensile;**
- **Un metodo o un processo di lavorazione industriale;**
- **Un'applicazione tecnica di un principio scientifico suscettibile di immediati risultati industriali.**

I brevetti (2)

Il **diritto di brevetto** può essere acquisito nei seguenti modi:

- a) *Acquisizione dall'esterno per cessione***, il brevetto passa dal patrimonio dell'alienante a quello dell'acquirente, che ne acquisisce i relativi diritti;
- b) *Acquisizione dall'esterno per licenza***, il titolare del diritto di brevetto concede al licenziatario il diritto di godimento sull'invenzione verso corrispettivo di un compenso rapportato alla quantità di beni prodotti o commercializzati;
- c) *Realizzazione interna***, il brevetto costituisce il risultato di studi e ricerche condotte internamente all'azienda. In questo caso è necessario procedere alla capitalizzazione dei costi da iscrivere nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

I brevetti- Esempio A

Acquistato un diritto di brevetto per la produzione di una particolare materia plastica al prezzo di € 90.000,00:

VE-

VE+

Brevetti	90.000,00	
IVA a credito	18.000,00	Debiti v/fornitori 108.000,00

VF+

VF-

I brevetti- Esempio B

Ottenuta licenza per la produzione di un particolare tessuto. Le royalties vengono determinate nella misura del 5% della produzione realizzata, quest'ultima pari a € 150.000,00. L'ammontare del compenso dovuto al titolare del diritto di brevetto, quindi, sarà pari a € 7.500,00 + IVA 22%:

VE-

VE+

Royalties	7.500,00		
IVA a credito	1.650,00	Debiti v/fornitori	9.150,00

VF+

VF-

I marchi (1)

Il **marchio** consiste in un emblema o in una denominazione con cui l'impresa intende distinguere i propri prodotti e/o servizi. Di conseguenza, il diritto sul marchio è considerato quale diritto di proprietà.

Sotto il profilo giuridico, sia il Codice Civile che le leggi speciali assicurano, in presenza di determinate condizioni, l'uso esclusivo del marchio da parte dell'impresa che ne è titolare.

In particolare, l'art. 2569 c.c. dispone che: *«chi ha registrato nelle forme stabilite dalla legge un nuovo marchio, costituito da un emblema o da una denominazione e destinato a distinguere merci o altri prodotti della propria impresa, ha diritto di valersene in modo esclusivo per le cose per le quali è stato registrato».*

I marchi (2)

Per poter essere registrato, il marchio deve possedere i seguenti **requisiti**:

- **Liceità**, cioè il marchio non dev'essere contrario alla legge, all'ordine pubblico o al buon costume;
- **Originalità**, che consiste nella capacità distintiva del marchio, ovvero nell'attitudine del segno ad identificare un certo prodotto o servizio;
- **Novità**, intesa come assenza di notorietà del segno, derivante da un uso anteriore da parte di terzi per contraddistinguere prodotti o servizi dello stesso tipo;
- **Estraneità al prodotto**, in quanto non possono costituire oggetto di brevetto, per l'uso esclusivo, le figure o i segni in cui il carattere distintivo è inscindibilmente connesso con quello di utilità e forma.

I marchi (3)

L'acquisizione di un marchio può essere di due tipologie:

- **Interna**, si realizza quando l'impresa, a seguito di studi e ricerche, sia tecniche che di mercato, realizza il marchio con cui intende contraddistinguere i propri prodotti (o una linea di prodotti) o i propri servizi e ne richiede la registrazione;
- **Esterna**, che può avvenire per cessione o in base ad un contratto di licenza in uso. In quest'ultima ipotesi la titolarità del marchio rimane al licenziante.

I marchi (4)

Le modalità di determinazione delle **royalties** variano in dipendenza delle diverse previsioni contrattuali.

Si può prevedere:

- una *royalty* calcolata in percentuale sul fatturato netto dei prodotti contraddistinti dal marchio;
- il pagamento da parte della licenziataria di una somma per ogni prodotto contrassegnato dal marchio;
- *royalties* minime da corrispondersi indipendentemente dal volume di vendita.

Esse rappresentano un **costo** d'esercizio e il loro pagamento viene effettuato secondo scadenze periodiche (3, 6 o 12 mesi).

I costi ad utilizzazione pluriennale

- a) Le spese di impianto e di ampliamento
- b) I costi di sviluppo

Le spese di impianto e di ampliamento

Le *spese di impianto (o di costituzione) e di ampliamento* rappresentano un investimento a lungo ciclo di utilizzo la cui durata dovrebbe coincidere con l'intera vita dell'azienda.

Il carattere di **immobilizzazione** di queste spese deriva dal fatto che esse non possono essere disinvestite per dismissione prima del loro esaurimento.

Il carattere di **immaterialità** deriva dalla loro utilizzazione che non si acquisisce attraverso la proprietà di un oggetto tangibile.

I costi classificabili come spese d'impianto sono distinguibili in due gruppi: uno giuridico-fiscale (es. compenso del notaio che ha curato l'atto costitutivo) e uno tecnico-organizzativo (es. costi per le campagne pubblicitarie). Alcuni costi sono imponibili IVA, altri no.

Le spese di impianto e di ampliamento-

Esempio

Ricevuta la parcella del notaio relativa alla costituzione della società; spese per imposte di registro anticipate per nostro conto € 6.800, onorari € 1.200 + IVA 22%:

Liquidazione della fattura al notaio

VE-

VE+

Spese di costituzione e di ampliamento	8.000		
IVA a credito	264	Debiti v/fornitori	8.264

VF+

VF-

I costi di sviluppo (1)

Secondo i principi contabili, lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca di base 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 utilizzazione.

Tali costi hanno la comune caratteristica di rappresentare investimenti atti a creare i presupposti della crescita reddituale futura: pertanto sono capitalizzabili, in quanto costi a utilità pluriennale.

Per contro, i costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e vengono addebitati al CE dell'esercizio in cui sono sostenuti.

I costi di sviluppo (2)

I costi di sviluppo capitalizzabili nell'attivo patrimoniale sono:

- Stipendi, salari e altri costi relativi al personale impiegato nell'attività di sviluppo;
- Costi di materiali e servizi impiegati;
- Ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo;
- Costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi all'attività di sviluppo;
- Altri costi (ammortamento di brevetti e licenze, ecc.) nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo.

I costi di sviluppo (3)

La rilevazione in contabilità dei costi di sviluppo da capitalizzare quale costo pluriennale nell'attivo patrimoniale, viene effettuata nella fase dell'**assestamento** di fine esercizio per due ragioni:

1. Solo in questa sede è possibile avere un quadro completo dei costi da capitalizzare;
2. Solo alla fine dell'esercizio è possibile valutare se i costi sostenuti siano in parte di utilità futura e quale sia la quota-parte da rimandare ai successivi esercizi.

I costi di sviluppo- Esempio

Sostenute nell'esercizio spese di sviluppo per la realizzazione di una particolare fibra sintetica. Queste sono composte da costi per retribuzioni ai ricercatori e costi dei materiali e macchinari utilizzati. Si stima un valore complessivo di € 7.500 che non trova contropartita nei ricavi dell'esercizio e costituisce quindi una riserva di utilità che produrrà i suoi effetti negli esercizi successivi

VE-

VE+

Costi di sviluppo da ammortizzare 7.500	Incrementi di imm. per lavori interni 7.500

VF+

VF-

L'incidenza economica delle immobilizzazioni

Dopo la loro acquisizione e durante la loro permanenza nel sistema aziendale, le immobilizzazioni tecniche incidono sul risultato economico in varie forme:

- ***Quote di ammortamento;***
- **Costi di manutenzione e riparazione**
- ***Costi diretti di funzionamento (personale, materiali, energia);***
- ***Quote di spese generali***
- ***Interessi passivi su capitali investiti.***

Accanto a queste forme di incidenza «ordinaria» vi è anche un'incidenza «straordinaria», relativa a svalutazioni, rivalutazioni e fatti accidentali.

Il processo di ammortamento (1)

Il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Tutti i cespiti devono essere ammortizzati, ad esclusione dei terreni e dei fabbricati civili non impiegati direttamente nella produzione

Il processo di ammortamento (2)

Le quote di ammortamento si possono considerare secondo tre aspetti:

- **Aspetto economico:** realizzano un trasferimento graduale del valore dei fattori pluriennali sulle varie produzioni svolte e sul risultato esprimendo costi di competenza da considerare per la formazione del risultato o il calcolo dei costi;
- **Aspetto finanziario:** rappresentano la graduale ricostituzione, tramite i ricavi, delle risorse finanziarie impiegate nell'acquisizione dei fattori pluriennali;
- **Aspetto patrimoniale:** esprimono una graduale diminuzione di valore delle immobilizzazioni esplicando un processo di valutazione indiretto in funzione della dinamica delle quote con la quale si viene a determinare in effetti il valore residuo da ammortizzare

Il processo di ammortamento (3)

Da un punto di vista contabile, l'ammortamento è un processo di ripartizione del valore di una immobilizzazione tra gli esercizi in cui si esplica la sua vita utile.

L'ammortamento si realizza con un «piano» che implica la conoscenza dei seguenti **elementi**:

- a) Il valore del bene da ammortizzare,
- b) La durata utile e dunque la residua possibilità di utilizzazione del cespite;
- c) Il metodo di ammortamento

Il processo di ammortamento (4)

a) *Il valore del bene da ammortizzare*, è dato dal costo di acquisizione dell'immobilizzazione aumentato degli oneri accessori di diretta imputazione e diminuito del valore residuo di eliminazione. Poiché all'inizio del processo di ammortamento non è possibile prevedere in modo attendibile il valore residuo di eliminazione, si presuppone uguale a zero.

Il processo di ammortamento (5)

b) La durata utile del bene, intesa come il periodo in cui si esplica la sua utilità economica (è diverso dalla durata «fisica»). I principali fattori da considerare nella stima della vita utile del bene, sono due:

- **il deterioramento fisico (senescenza)** dovuto al trascorrere del tempo e connesso all'uso cui il bene è destinato, all'intensità dello sfruttamento del bene stesso e alla politica delle manutenzioni;
- **l'obsolescenza** conseguente alla continua evoluzione tecnologica, per cui si manifesta l'opportunità di dover sostituire impianti o sistemi produttivi ancora in efficienza fisica, ma tecnicamente superati (obsolescenza tecnica) o dai quali si ottengono prodotti non più commerciabili (obsolescenza tecnico-commerciale); l'obsolescenza fa sì che la vita economica di un bene sia in genere minore rispetto a quella fisica.

Il processo di ammortamento (6)

- c) Il metodo di ammortamento, indicano le modalità secondo le quali sono calcolate e imputate le quote di ammortamento. I criteri e i **metodi di ripartizione** sono le «ipotesi» secondo cui viene istituita la relazione tra valore da ammortizzare e partecipazione del fattore pluriennale alle produzioni d'impresa.

I metodi di ammortamento possono essere «**rigidi**» o «**flessibili**» a seconda che vincolino il calcolo a formule matematiche o economiche.

Le formule matematiche legano il calcolo direttamente alla durata e possono essere a quote costanti, crescenti o decrescenti.

Le formule economiche utilizzano parametri economici quali, ad esempio, i ricavi di vendita, i volumi di produzione, ecc..

Il processo di ammortamento (7)

La rappresentazione contabile del processo di ammortamento può essere impostata utilizzando due procedimenti alternativi:

- Il ***procedimento «in conto»***, in cui la quota di competenza dell'esercizio viene accreditata nello stesso conto acceso al fattore pluriennale;
- Il ***procedimento «fuori conto»***, in cui la quota di competenza viene accreditata in un conto acceso a un **«fondo ammortamento»**.

Nel fondo ammortamento si raccolgono le quote che annualmente partecipano al risultato d'esercizio evidenziando, col totale delle quote accumulate, la parte del costo originario già trasferita negli esercizi trascorsi.

Il processo di ammortamento- Esempio (1)

Fabbricati industriali acquistati per € 100.000 vengono ammortizzati del 5%.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE-

VE+

Ammortamento fabbricati industriali 5.000	Fondo ammortamento fabbricati industriali 5.000

VF+

VF-

Il processo di ammortamento- Esempio (1)

Fabbricati industriali acquistati per € 100.000 vengono ammortizzati del 5%.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento in conto

VE-

VE+

Ammortamento fabbricati industriali 5.000	Fabbricati industriali 5.000

VF+

VF-

Il processo di ammortamento- Esempio (2)

Costi di sviluppo capitalizzati nel precedente esercizio per € 9.000 vengono ammortizzati in tre anni.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE-

VE+

Ammortamento costi di sviluppo 3.000	Fondo ammortamento costi di sviluppo 3.000

VF+

VF-

Il processo di ammortamento- Esempio (2)

Costi di sviluppo capitalizzati nel precedente esercizio per € 9.000 vengono ammortizzati in tre anni.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento in conto

VE-

VE+

Ammortamento costi di sviluppo 3.000	Costi di sviluppo 3.000

VF+

VF-

Riassumendo....

Per gli oneri pluriennali:

- **I costi di impianto e di ampliamento** devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.
- **I costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

Le manutenzioni ordinarie e straordinarie

Le **manutenzioni ordinarie** si riferiscono a costi di natura ricorrente che vengono sostenuti per assicurare il buono stato di funzionamento dei cespiti ed assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originaria.

Si tratta di spese per servizi (pulizia, manutenzione periodica, ecc.) che rappresentano **costi di esercizio** da imputare a CE.

Le manutenzioni ordinarie e straordinarie

Le **manutenzioni straordinarie** si riferiscono a costi non ricorrenti che vengono sostenuti in particolari evenienze, per apportare un aumento della capacità e produttività dei cespiti o un prolungamento della loro vita utile originaria.

Si tratta di spese per servizi (ampliamenti, ammodernamenti strutturali, ecc.) che rappresentano **costi capitalizzabili** entro il limite del valore recuperabile del bene stimato in base ai ricavi futuri attesi.

Le manutenzioni ordinarie e straordinarie

Esse vengono contabilizzate ad incremento del costo originario del cespite, e pertanto influenzano il processo di ammortamento.

Se queste spese non prolungano la vita utile del cespite, le quote annuali di ammortamento imputate a CE aumenteranno in proporzione e troveranno copertura nei maggior ricavi.

Se queste spese prolungano la vita utile del cespite, occorre aumentare il periodo di ammortamento.

Le manutenzioni ordinarie e straordinarie- Esempio

Un impianto del costo storico di € 200.000 e vita utile stimata in 5 esercizi viene ammortizzato al 20% annuo. Nel corso del quarto esercizio si sostengono costi di manutenzione straordinaria di € 60.000 + IVA 22% che prolungano la vita utile originaria di due esercizi

Liquidazione fattura costi di manutenzione

VE-

VE+

Impianti	60.000	
IVA a credito	13.200	Fornitore di servizi 73.200

VF+

VF-

Le manutenzioni ordinarie e straordinarie- Esempio

Dal quarto esercizio in poi la quota annua costante di ammortamento ammonta a € 35.000 pari al valore residuo da ammortizzare, rideterminato per effetto della capitalizzazione della manutenzione straordinaria (140.000), diviso i 4 anni di futura vita utile

Rettifica di costi non di competenza- Ammortamento fuori conto

VE-				VE+
	Amm. impianti	35.000	F.do amm. Impianti	35.000
VF+				VF-

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

I – Immobilizzazioni immateriali:

1) Costi di impianto e di ampliamento

Spese di costituzione, spese di ampliamento, (-) F/do amm.

2) Costi di sviluppo

Spese di sviluppo, (-) F/do amm.

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

Brevetti, Software, (-) F/do amm.

4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Marchi, (-) F/do amm.

5) Avviamento

6) Immobilizzazioni in corso e acconti

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

D) Debiti

7) Debiti verso fornitori

Debiti verso fornitori immobilizzazioni

Rappresentazione in bilancio

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione

4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Costi di sviluppo capitalizzati

5) Altri ricavi e proventi

Plusvalenze realizzo imm. imateriali, Sopravvenienze attive, ripristini di valore

B) Costi della produzione

7) Costi per servizi

Manutenzioni e riparazioni

10) Ammortamenti e svalutazioni

a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

Amm. Spese di sviluppo, ecc.

b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Amm. Fabbricati industriale, impianti, ecc.

c) Svalutazione delle immobilizzazioni

Svalutazione Imm. imateriali

14 Oneri diversi di gestione

Minusvalenze realizzo imm. imateriali, sopravvenienze passive

Riferimenti bibliografici

Marchi: 10.1, 10.5, 10.6 e 10.8