

# “CONTABILITA’ E BILANCIO”

LE IMMOBILIZZAZIONI  
IMMATERIALI IN BILANCIO;  
DEFINIZIONI, CRITERI DI  
ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

# Indice

- CONTENUTO E DEFINIZIONI DELLA SOTTOCLASSE «IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI» E LE CONDIZIONI PER L'ISCRIZIONE IN STATO PATRIMONIALE
- ASPETTI GENERALI DI VALUTAZIONE: IL VALORE ORIGINARIO
- GLI AMMORTAMENTI
- LE RIVALUTAZIONI
- LE SVALUTAZIONI PER PERDITA DUREVOLE E LE RIVALIUTAZIONI DI RIPRISTINO
- LE SINGOLE TIPOLOGIE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

# Le immobilizzazioni immateriali

## B. IMMOBILIZZAZIONI

### I. Immobilizzazioni immateriali

1. costi di impianto e di ampliamento
2. costi di sviluppo
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

# Le immobilizzazioni immateriali

Tratti comuni delle immobilizzazioni immateriali secondo l'OIC 24:

- Assenza di tangibilità
- Utilità pluriennale, intesa come beneficio economico in termini di maggiori ricavi o minori costi rispetto a quelli che si verificherebbero nel caso di assenza di tali beni.

Sono iscrivibili nell'attivo patrimoniale elementi che soddisfino le condizioni descritte, e in particolare, la condizione della attendibile misurazione del costo (è escluso l'acquisto a titolo gratuito).

# Le immobilizzazioni immateriali

L'OIC 24 distingue:

```
graph TD; A[L'OIC 24 distingue:] --> B[BENI IMMATERIALI]; A --> C[ONERI PLURIENNALI];
```

- **BENI IMMATERIALI**
  - Diritti di brevetto industriale
  - Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
  - Concessioni
  - Licenze
  - Marchi

- **ONERI PLURIENNALI**
  - Costi di impianto e di ampliamento
  - Costi di sviluppo
  - Altri oneri pluriennali

# Le immobilizzazioni immateriali

I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se il costo sostenuto per la loro acquisizione è stimabile con sufficiente attendibilità e se sono individualmente identificabili. I beni immateriali rappresentano diritti giuridicamente tutelati.

Gli oneri pluriennali invece consistono in costi riferiti ad elementi aventi utilità pluriennale come i costi di impianto e ampliamento, i costi di sviluppo e gli altri oneri pluriennali

Rappresenta invece categoria autonoma l'avviamento e i costi per lo sviluppo non ancora ultimato

# Le immobilizzazioni immateriali

Gli oneri pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente delimitabili con riferimento alla loro utilità futura, rispetto ai beni immateriali.

Per tale motivo il codice civile, all' art.2426, e l'OIC 24 prevedono specifiche cautele in relazione alla loro capitalizzazione:

- iscrizione subordinata al consenso del collegio sindacale;
- ammortamento max in cinque anni;
- distribuibilità utili in presenza di valori non ancora ammortizzati solo se esistono riserve disponibili a copertura del costo residuo
- facoltà e non obbligo di iscrizione

# Aspetti generali di valutazione- Il valore originario

Le immobilizzazioni che rispondono ai requisiti descritti devono essere inizialmente registrate al **costo sostenuto per la loro acquisizione**.

A seconda delle modalità di acquisizione la nozione di costo varierà nel senso che:

- qualora le immobilizzazioni immateriali derivino da operazioni di acquisizione esterna, si tratta di calcolare il costo di acquisto comprensivo di tutti gli oneri accessori (consulenze, intermediazioni, ecc.);
- nel caso di produzione interna, si tratta di includere tutti i costi diretti e la quota ragionevolmente imputabile di costi indiretti.

# Aspetti generali di valutazione- Il valore originario

Valore originario

```
graph TD; A[Valore originario] --> B[IMM. IMMATERIALI DA ACQUISIZIONE ESTERNA]; A --> C[IMM. IMMATERIALI DA PRODUZIONE INTERNA]; B --- D[Costo di acquisto + oneri accessori]; C --- E[Costi diretti + quota ragionevolmente imputabile di costi indiretti];
```

- IMM. IMMATERIALI DA ACQUISIZIONE ESTERNA

Costo di acquisto +  
oneri accessori

- IMM. IMMATERIALI DA PRODUZIONE INTERNA

Costi diretti + quota  
ragionevolmente  
imputabile di costi  
indiretti

# Gli ammortamenti

Il codice civile stabilisce (art. 2426, n.2) che le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere **sistematicamente** ammortizzate in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

L'ammortamento consiste nella ripartizione del costo nei vari esercizi ai quali l'immobilizzazione offre un contributo ai processi produttivi.

Il codice dice che l'ammortamento deve essere sistematico, cioè compiuto in ogni esercizio sulla base di un piano e questo programma deve essere rivisto periodicamente, per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

# Gli ammortamenti

Il processo, che prende inizio dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'uso, presuppone la definizione di 3 elementi:

1. Il valore da ammortizzare: differenza tra costo originario e valore residuo al termine della vita utile del bene (valore residuo generalmente considerato nullo);
2. La vita utile, basata sulle prospettive temporali di utilizzo dell'elemento considerato;
3. Il criterio di ripartizione del valore (quote costanti).

# Gli ammortamenti

## La vita utile delle Immobilizzazioni immateriali

**BENI IMMATERIALI** (diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi)

Periodo che la legge o il contratto stabiliscono come intervallo di sfruttamento in esclusiva

**ONERI PLURIENNALI**  
(costi di impianto e di ampliamento) e  
**AVVIAMENTO**

Ammortizzabili in base alla vita utile; per i costi di impianto e ampliamento durata convenzionale massima pari a 5 esercizi

# Le rivalutazioni

L'OIC 24 consente la possibilità di compiere rivalutazioni del cespite solo se ciò è permesso da leggi speciali o nei limiti da queste stabiliti.

Si distinguono:

- a) rivalutazioni monetarie (fondate su leggi speciali motivate dal processo inflazionistico);
- b) rivalutazioni economiche (dovute ad un maggiore valore dipendente da circostanze di mercato).

In ogni caso, quand'anche leggi speciali lo consentissero, le rivalutazioni non possono determinare ricavi da inviare a CE, ma possono comportare solo aumenti di speciali riserve del netto che confluiscono nella voce A del passivo.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

Il codice civile prescrive all'art. 2426 che le immobilizzazioni devono essere svalutate ***in caso di perdita durevole*** emergente alla data di chiusura dell'esercizio.

La svalutazione per perdita durevole consegue alla presa d'atto che parte del valore contabile del bene non sarà recuperabile tramite futuri ricavi, quantomeno per un periodo durevole.

Il processo di svalutazione si fonda quindi sul concetto di ***valore recuperabile***, inteso come limite massimo al quale un'attività può essere iscritta in bilancio.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

L'OIC 24 specifica che fin dalla rilevazione iniziale il valore contabile dell'immobilizzazione immateriale non possa superare il suo ***valore recuperabile***.

Il valore recuperabile è il ***maggiore*** tra il ***fair value*** al netto dei costi di vendita derivante da un eventuale alienazione ed il suo ***valore d'uso***, determinato come il valore attuale dei flussi di cassa generati dall'impiego del bene entro la combinazione produttiva.

In caso contrario si dovrà svalutare fino a portare il valore contabile = al valore recuperabile.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

Il principio OIC 9 che tratta specificamente le svalutazioni delle immobilizzazioni per perdite durevoli.

Secondo l'OIC 9 il valore al quale l'immobilizzazione è iscritta in contabilità non può superare il **valore recuperabile**.

Il valore recuperabile consiste nel maggiore tra il **valore d'uso** e il suoi **fair value al netto dei costi di vendita**.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

Il ***fair value al netto dei costi di vendita*** è il prezzo di vendita di un'attività in una transizione ordinaria tra operatori di mercato alla data di valutazione dal quale sono sottratti i costi stimati necessari per la vendita.

La sua migliore evidenza è il prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo.

Se non esiste un accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un'attività, tale valore è determinato in base alle migliori informazioni disponibili tra le quali, in primis, i prezzi scambiati in recenti transazioni per attività simili effettuate all'interno dello stesso settore industriale.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

Il **valore d'uso** è definito come il **valore attuale dei flussi di cassa attesi** durante la vita utile dall'impiego della risorsa nei processi produttivi interni.

Se il valore contabile è  $>$  al valore recuperabile l'azienda dovrà svalutare l'immobilizzazione con relativo addebito a CE (voce B.10.c, altre svalutazioni delle immobilizzazioni), mentre il fondo svalutazione sarà collocato in SP a diretta detrazione della voce a cui si riferisce.

La svalutazione implica negli esercizi successivi la riduzione del valore sul quale calcolare gli ammortamenti.

# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

**valore contabile < valore recuperabile**

Valore recuperabile

```
graph TD; A[Valore recuperabile] --> B[BENI DESTINATI AD ESSERE IMPIEGATI NEI PROCESSI PRODUTTIVI INTERNI]; A --> C[BENI DESTINATI ALLA VENDITA];
```

BENI DESTINATI AD ESSERE  
IMPIEGATI NEI PROCESSI  
PRODUTTIVI INTERNI:

Valore di realizzo indiretto  
(= valore attuale dei flussi di  
cassa attesi durante la vita  
utile)

BENI DESTINATI ALLA  
VENDITA:

Presumibile valore di alienazione  
(prezzo ricavabile da una  
vendita in condizioni normali  
di mercato al netto degli oneri  
diretti di cessione)

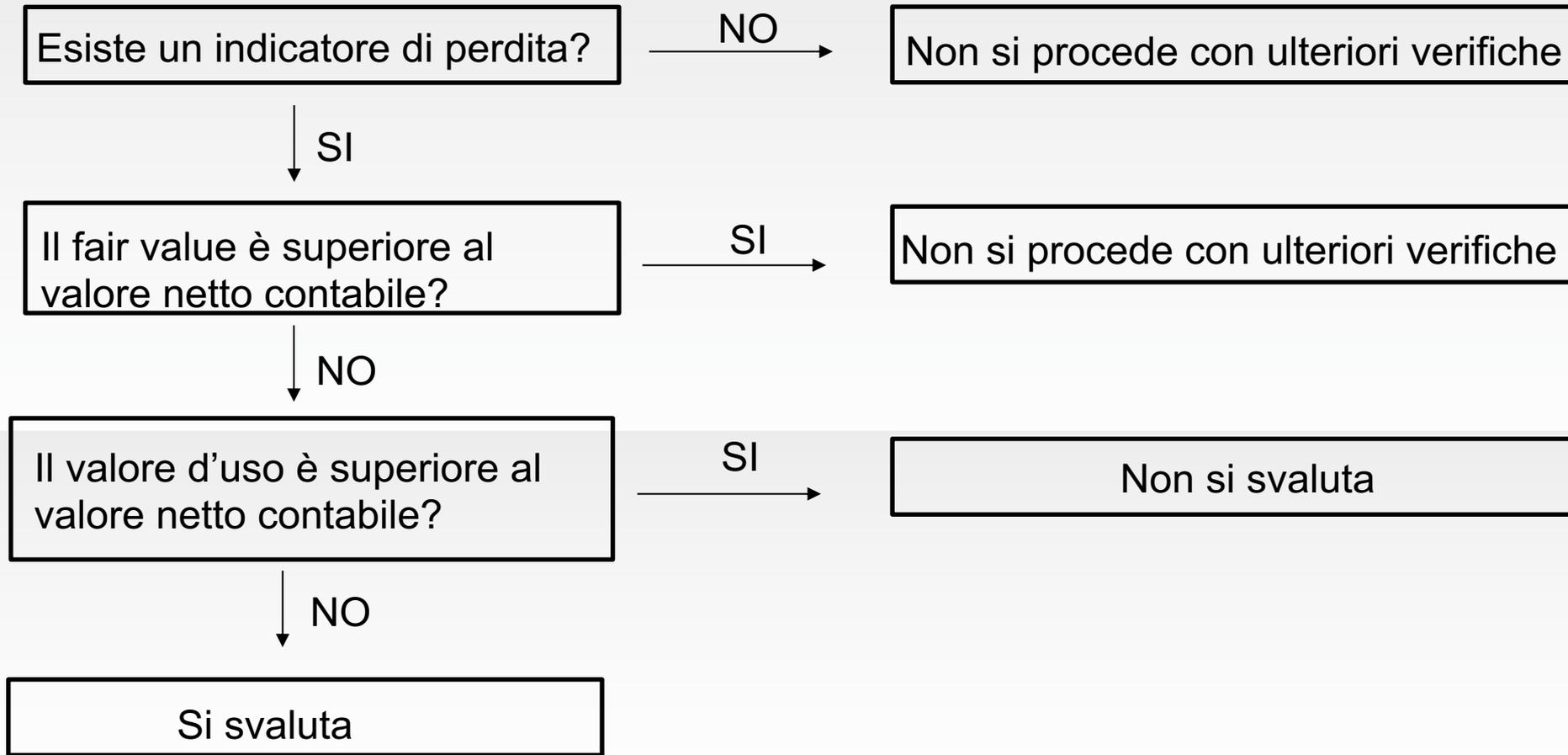
# Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino

L'OIC 9 prevede che la società valuta a ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore.

Gli indizi di perdita durevole di valore, secondo l'OIC 9, consistono nelle seguenti circostanze:

- a) Eventi relativi alla singola immobilizzazione (riduzione significativa del valore di mercato di un'attività, il valore contabile dell'attività è superiore al fair value, evidenza di obsolescenza o deterioramento fisico dell'attività, ecc.);
- b) Eventi relativi alla azienda nel suo complesso o al mercato (variazioni significative con effetto nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato in cui è rivolta; aumento dei tassi di interesse sul mercato, ecc.)

# Albero decisionale del test di recuperabilità del valore- (OIC 9)



# Il calcolo del valore d'uso

Il valore d'uso è determinato come valore attuale dei flussi finanziari futuri che si prevede abbiano origine da un'attività.

Ciò presuppone che siano individuati i flussi di cassa e il tasso di attualizzazione.

Ai fini del calcolo del valore d'uso è necessario:

- stimare i flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione finale; e
- applicare a tali flussi finanziari il tasso di attualizzazione appropriato; tale saggio è determinato sommando il tasso che riflette il valore temporale del denaro (tasso risk-free) e il tasso che riflette i rischi specifici dell'attività aziendale (risk premium).

# Il calcolo del valore d'uso

La formula è:

$$\text{Valore d'uso} = \frac{\sum_{i=1}^n CF_i}{(1+r)^i} + \text{Valore finale (residuale, terminale)}$$

dove:

$$\text{Valore finale} = \frac{[CF_n \times (1 + g)] / (r - g)}{(1 + r)^n}$$

E con:

$CF_i$  = flusso di cassa previsto nell'anno  $i$ ;

$n$  = anno finale di previsione analitica dei flussi di cassa;

$r$  = tasso di attualizzazione;

$g$  = tasso di crescita dei flussi nel lungo termine.

# Il calcolo del valore d'uso- Esempio

Si supponga che un'azienda possieda un impianto acquistato nel 2019 ad un prezzo di 2.000 e avente al termine dello stesso anno un valore residuo di 1.600, per i quali sussistano seri dubbi in ordine al mantenimento del suo valore iniziale.

Si deve quindi intraprendere un esame per capire se si deve svalutare il bene (impairment) determinando il valore di realizzo indiretto.

La vita utile stimata era di 5 anni (2019-2024).

Si dovranno quindi stimare i flussi di cassa scaturenti dall'impianto fino al termine della vita utile.

Il tasso di sconto utilizzato è pari al 10%.

# Il calcolo del valore d'uso- Esempio

Flussi di cassa:

<i>Anno</i>	<i>Flusso di cassa</i>	<i>Coefficienti di attualizzazione (con tasso = 10%)</i>	<i>Flusso di cassa scontato</i>
2021	230	0,90909	209,1
2022	253	0,82644	209,1
2023	273	0,75131	205,2
Value in use			623,4

Pertanto il value in use o valore di realizzo indiretto è pari a 623,4 ed il valore recuperabile coincide con esso, visto che il valore residuo è superiore.

Pertanto la svalutazione sarà pari a  $1.600 - 623,4 = 976,6$

# Il calcolo del valore d'uso e le CGU

Se non è possibile stimare il valore recuperabile della singola immobilizzazione, la società determina il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi di cassa (CGU, cash generating unit) alla quale l'immobilizzazione appartiene.

Se si usano le CGU e dal calcolo emerge che il valore recuperabile sia inferiore al valore contabile si deve svalutare.

In tal caso, la perdita durevole di valore rilevata su una CGU deve essere imputata a riduzione del valore contabile delle attività che fanno parte dell'unità attribuendola, in primo luogo, al valore dell'eventuale avviamento allocato sulla CGU.

Se dopo l'imputazione all'avviamento resta una quota della svalutazione non allocata, si deve attribuire proporzionalmente alle altre attività, sulla base del loro valore contabile.

# Il calcolo del valore d'uso e le CGU- Esempio

Un'azienda ha imputato un avviamento presente in bilancio per 100 ad una CGU contenente in aggiunta beni di tipo A per un valore contabile di 400 e beni di tipo B per 200.

Il valore netto contabile della CGU è pari a 700.

Il valore recuperabile è pari a 570.

L'azienda dovrà svalutare la CGU di 130 ( $700 - 570$ ).

La svalutazione di 130 comporta prima l'intera eliminazione dell'avviamento (100); la parte residua ( $130 - 100 = 30$ ) sarà attribuita al bene di tipo A e a quello di tipo B in relazione al loro valore contabile.

Per cui ad A sarà attribuita una svalutazione pari a  $((400/600) \times 30) = 20$ ;

A B sarà attribuita una svalutazione pari a  $((200/600) \times 30) = 10$ .

# Rivalutazione di ripristino

Una volta compiuta la svalutazione, se le cause che l'avevano determinata non sussistono più, il Codice Civile, art. 2426, stabilisce che si deve stanziare una rivalutazione a CE.

Questo caso è conosciuto con il termine di «rivalutazione di ripristino», in quanto serve per riportare il valore dell'immobilizzazione fino al massimo del costo residuo prima della svalutazione.

La rivalutazione di ripristino sarà collocata nella voce A.5.

# Esempio di svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Un brevetto dal costo storico di 200.000 ammortizzabile al 10% annuo, al termine del terzo anno di vita presenta un valore recuperabile di 60.000 rispetto ad un valore contabile di 140.000 (200.000 – 3 quote di ammortamento di 20.000 ciascuna) e deve quindi essere svalutato per 80.000.

La svalutazione farà ridurre il valore ammortizzabile e sarà rilevata in contabilità:

Svalutazione imm. Imm.	<b>80.000</b>	
Fondo svalutazione imm. Imm.		<b>80.000</b>

# Esempio di svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Il valore netto contabile del bene diventa 60.000 (200.000 – svalutazione 80.000 – 60.000 ottenuti come 3 anni di ammortamenti al 10%).

Se poi venissero meno i motivi della svalutazione si dovrà operare una rilevazione opposta dando origine ad una rivalutazione di ripristino

# Esempio di svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Al termine del 4 anno di vita, l'azienda rileva la sopravvenuta insussistenza dei motivi che avevano determinato la svalutazione.

Il ricavo per plusvalenza di ripristino da contabilizzare però non sarà di nuovo pari a 80.000 perché nel frattempo l'ammortamento del 4 anno è stato compiuto non più sul costo storico di 200.000 ma sarà dato, a parità di vita utile, da 60.000 (valore residuo): 7 (vita residua) determinando una nuova quota di 8.571.

# Esempio di svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

La differenza tra la quota di ammortamento ordinaria e la quota di ammortamento così determinata ( $20.000 - 8.571 = 11.429$ ), andrà inserita a rettifica della rivalutazione da ripristino.

Quest'ultima sarà quindi pari a 68.571 ( $80.000 - 11.429$ ). I rimanenti 11.429 saranno stornati dal fondo svalutazione ed andranno ad alimentare il fondo ammortamento:

Fondo svalutazione imm. Imm	<b>80.000</b>	
Fondo amm. Imm.imm		<b>11.429</b>
Rivalutazione imm. Imm.		<b>68.571</b>

# I costi di impianto e di ampliamento

L'OIC 24 ritiene inseribili in tale classe costi che siano non ricorrenti ma che riguardino ben precisi momenti della gestione:

- Costi pre-operativi sia di tipo legale (costi per l'atto costitutivo, tasse, ecc.) sia operativi (costi iniziali per ricerche di mercato, addestramento iniziale personale, ecc.);
- Costi relativi ad ampliamenti successivi (costi per aumenti del capitale sociale);
- Costi dovuti alle perdite per la messa a regime degli impianti;
- Costi per addestramento e formazione del personale.

I costi di impianto ed ampliamento andranno ammortizzati entro 5 anni.

# Costi di sviluppo

A partire dai bilanci dell'esercizio 2016 a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. N. 139/2015, bisogna fare una distinzione tra sviluppo e ricerca.

Per sviluppo l'OIC 24 intende la fase che consiste *«nell'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 di nessun tipo non possono più essere capitalizzati. Tale regola trae ragione dal fatto che nella fase di ricerca non sono dimostrabili i benefici futuri (maggiori ricavi/minori costi) derivanti dallo sfruttamento delle conoscenze.

# Costi di sviluppo

I costi relativi alla fase di sviluppo, al contrario, possono essere capitalizzati al verificarsi delle seguenti condizioni:

- Devono essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, identificabile e misurabile;
- Devono essere riferibili ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle risorse necessarie;
- Devono 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

# Costi di sviluppo

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.

# Costi di sviluppo

L'ammortamento dei costi capitalizzati deve iniziare dal momento in cui la risorsa è utilizzabile nei processi produttivi, il che si traduce dal momento in cui avviene la incorporazione nei prodotti dei risultati dell'attività di sviluppo.

L'ammortamento avviene secondo la vita utile, ove stimabile, altrimenti è posto il limite convenzionale dei 5 anni.

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

L'iscrivibilità di tali beni è subordinata a:

- titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento
- recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici
- misurabilità del costo sostenuto

Benefici economici: dimostrati nei budget.

Costo iniziale:

- acquisto esterno (a titolo derivativo): costo diretto + oneri accessori
- licenza: iscrिवibilità in S.P. solo se pagata “una tantum”
- acquisto a titolo originario: come costi di sviluppo

Vita massima: durata riconosciuta dalla legge (soggetta a possibile riduzione).

# Concessioni

Le concessioni iscrivibili sono quelle derivanti dalla pubblica amministrazione per sfruttare in esclusiva beni di proprietà degli enti concedenti (come il diritto esclusivo di parti del suolo demaniale) o esercitare attività proprie degli enti concedenti (gestione parcheggi, ecc.).

Lo SP sarà interessato qualora tali diritti abbiano comportato il sostenimento di costi *una tantum*, dovuti alla pubblica amministrazione concedente o altro soggetto che intenda trasferire la propria concessione a titolo oneroso.

# Licenze

Le licenze possono derivare da provvedimenti della pubblica amministrazione o da accordi con soggetti privati (licenze su diritti di brevetto, su modelli, ecc.).

Inclusione dell'immobilizzazione nella classe che accoglie il diritto principale (e quindi le licenze di brevetti andranno incluse nella classe relativa ai brevetti)

# Marchi

L'OIC 24 consente la capitalizzazione dei marchi:

- Sviluppati internamente
- Acquisiti da fornitore esterno.

Nel caso di produzione interna l'OIC 24 richiama l'attenzione sulla necessaria distinzione tra i costi sostenuti specificamente per lo sviluppo dei marchi e quelli relativi ai progetti di ricerca, all'avviamento della produzione o alle campagne promozionali che non possono essere capitalizzati.

L'ammortamento avviene in relazione al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti a cui il marchio si riferisce (limite max 20 anni).

# Know-how

Se l'azienda acquisisce da terzi soggetti segreti industriali relativi a tecnologie non brevettate, il costo sostenuto potrà essere capitalizzato ed iscritto nell'attivo patrimoniale.

L'iscrizione nell'attivo sarà subordinata al riscontro dei requisiti generali di capitalizzazione (utilità futura, misurabilità del costo).

Sono iscrिवibili anche i costi per know-how sviluppato internamente, se tutelato giuridicamente.

# Avviamento

L'OIC 24 definisce l'avviamento come la parte di corrispettivo per l'acquisizione di un'azienda (o ramo di azienda) 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.

# Avviamento

L'avviamento si caratterizza quindi per:

- essere costituito da costi a utilità differita nel tempo;
- essere incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisto dell'azienda (o parte di essa);
- non essere scindibile dal complesso aziendale acquisito.

Il primo accertamento per l'iscrizione nell'attivo patrimoniale dell'avviamento consiste nel valutare se la differenza tra costo sostenuto e valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti sia dovuta ad un beneficio economico futuro.

# Avviamento

Il valore dell'avviamento si determina per differenza tra prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o del ramo d'azienda ed il valore corrente attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

Una volta capitalizzato, l'avviamento dovrà essere ammortizzato lungo la vita utile. Nei casi in cui essa non sia determinabile, il Codice Civile stabilisce il limite temporale di 10 anni.

# Avviamento

Secondo l'OIC 24, la vita utile non deve superare 20 anni e nel processo di stima bisogna tener conto:

- Del periodo di tempo entro il quale la società si attende dei benefici economici addizionali rispetto a quelli, presi autonomamente, delle società oggetto di aggregazione;
- Il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare l'investimento effettuato;
- La media ponderata delle vite utili delle principali attività (core assets) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale.

# Altre immobilizzazioni immateriali

Nella voce residuale possono essere compresi:

- Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (beni in locazione, usufrutto, godimento);
- Costi di software che deriva da uno sviluppo interno non tutelato da specifica protezione giuridica

# Immobilizzazioni in corso e acconto

Le immobilizzazioni in corso di realizzazione si riferiscono agli elementi immateriali (beni o semplici oneri pluriennali) sviluppati internamente (costi di ricerca e sviluppo, know-how, software, ecc.) prima che sia completata la loro ultimazione.

Una volta ultimato lo sviluppo, non appena l'elemento è disponibile per l'uso, contabilmente avremo la chiusura del conto destinato all'immobilizzazione in corso e l'apertura del conto destinato all'elemento che da tale sviluppo è originato.

Gli acconti sono anticipi corrisposti a fornitori di immobilizzazioni immateriali. Tali conti rimangono accesi finché la fornitura non è stata completata con conseguente ricezione della fattura.

# Contenuto della Nota Integrativa

Il Codice Civile (art. 2427) prescrive di indicare in Nota Integrativa:

- I criteri applicati nella valutazione;
- I movimenti delle immobilizzazioni.

L'OIC 24 sancisce inoltre di specificare:

- Il metodo e i coefficienti di ammortamento utilizzati;
- Le modalità di determinazione della quota di costi indiretti;
- Il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione del bene immateriale;
- Gli eventuali vincoli riferibili ai contributi pubblici ricevuti a fronte di immobilizzazioni immateriali;
- La descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito.

# Riferimenti bibliografici

Quagli: cap. 3