

"RAGIONERIA GENERALE"

L'ACQUISIZIONE/UTILIZZO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Indice

- IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- I BREVETTI
- I MARCHI
- LE SPESE DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO
- LE ALTRE SPESE DA AMMORTIZZARE
- 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, costi di manutenzione e riparazione.

La valutazione delle immobilizzazioni immateriali

Valutazione
iniziale



Costo

Produzione interna: tutti i costi diretti e la quota ragionevole di costi indiretti

Acquisizione esterna: costo di acquisto comprensivo di tutti gli oneri accessori

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 20%:

VE-

VE+

Royalties	7.500,00		
IVA a credito	1.500,00	Debiti v/fornitori	9.000,00

VF+

VF-

I brevetti: Esempio C

Si rilevano costi dell'esercizio imputati ad attività di sviluppo per un importo pari a € 28.000,00. Si ritiene che tali costi, per € 13.000,00, non trovino contropartita nei ricavi dell'esercizio e costituiscano, quindi, una riserva di utilità che produrrà i suoi effetti negli esercizi futuri:

VE-

VE+

Spese Sviluppo da ammortizzare 13.000,00	Spese Sviluppo da capitalizzare 13.000,00

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).

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 altre spese da ammortizzare (1)

Le **spese diverse da ammortizzare** sono costi pluriennali che vengono sostenuti dall'azienda ogni qualvolta investe delle risorse in un progetto di sviluppo, tecnico-produttivo o commerciale, nella prospettiva di una crescita reddituale non limitata al breve periodo.

I **costi** più frequenti nella realtà operativa sono i seguenti:

- ***Spese di sviluppo da ammortizzare;***
- ***Spese di pubblicità da ammortizzare (non sono capitalizzabili ma alcuni costi sostenuti potrebbero essere ricondotti tra i costi di impianto ed ampliamento al sussistere dei relativi requisiti);***
- ***Spese di manutenzione da ammortizzare.***

La rilevazione in contabilità delle spese diverse da ammortizzare, di solito, viene effettuata nella fase di assestamento di fine esercizio.

Le altre spese da ammortizzare (2)

I **presupposti necessari** per procedere alla capitalizzazione possono essere così sintetizzati:

- *Chiara identificazione del prodotto o del processo*
- *Fattibilità tecnica*
- *Intenzione di produrre e commercializzare il prodotto o il processo*
- *Esistenza di un futuro mercato o di una futura utilità strumentale all'interno dell'azienda*
- *Adeguate risorse per completare il progetto e procedere alla commercializzazione.*

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Capitalizzazioni

Le ***capitalizzazioni di costo*** considerano congiuntamente il problema dello storno di costi di esercizio sospesi e quello della riferibilità degli stessi a più periodi annuali (costi pluriennali).

Più precisamente, alcuni componenti negativi di reddito, considerati originariamente come costi d'esercizio, devono essere rettificati, a fine esercizio, per essere inseriti nell'area dei costi ad utilità pluriennale, in quanto correlati economicamente con i ricavi di più esercizi futuri.

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Capitalizzazioni: esempio

In data 10/11 vengono rilevati contabilmente costi di sviluppo già pagati per € 60.000,00. Queste sono considerate per 2/3 non di competenza e capitalizzate a fine esercizio.

L'operazione verrà rilevata nella seguente maniera:

VE-	VE+
Costi di sviluppo da ammortizzare 40.000,00	Costi di sviluppo 40.000,00
VF+	VF-

Le altre spese da ammortizzare (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,*

Le altre spese da ammortizzare (4)

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:

- 1. 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;
- 2. 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.

c) I criteri e i metodi di ripartizione.

Le altre spese da ammortizzare (5)

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..

Le altre spese da ammortizzare (6)

I **criteri fondamentali** che forniscono parametri utili cui correlare le quote di ammortamento sono i seguenti:

- ***Criterio dell'utilizzo del fattore pluriennale;***
- ***Criterio della possibile utilizzazione futura;***
- ***Criterio dei risultati ottenuti;***
- ***Criterio dell'impiego dei fattori complementari.***

Il legislatore predilige il criterio della possibile utilizzazione futura, prevedendo la correlazione del costo sospeso con la residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Le altre spese da ammortizzare (7)

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.

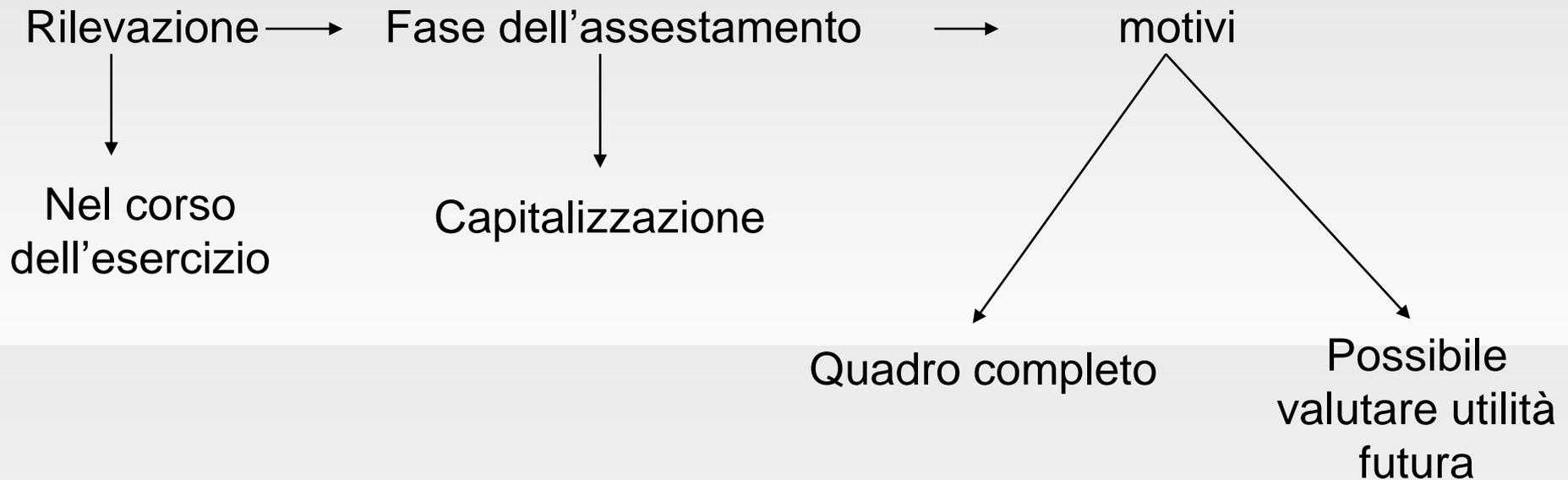
Le altre spese da ammortizzare (8)

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**». Con questo procedimento si ottiene una maggior efficacia informativa, in quanto consente di conoscere il costo originario e, al contempo, il livello raggiunto dal processo di 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.

Le altre spese da ammortizzare (9)



Le altre spese da ammortizzare (10)

La rilevazione in contabilità delle spese da ammortizzare, con particolare riferimento alla rettifica dei costi non di competenza, con ammortamento fuori conto, sarà, in generale, la seguente:

VE-

VE+

Ammortamento spese xxx,xx	Fondo ammortamento spese xxx,xx

VF+

VF-

Le altre spese da ammortizzare (11)

L'azienda ha sostenuto nell'esercizio costi di sviluppo per il lancio di un nuovo prodotto. Si stima un valore complessivo di € 10.000,00 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 sviluppo da ammortiz. 10.000,00	Costi sviluppo capitalizzati 10.000,00

VF+

VF-

Rappresentazione in bilancio

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione

...

4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (Spese di sviluppo capitalizzate, Spese di manutenzione capitalizzate, ecc.)

5) Altri ricavi e proventi (Plusvalenze realizzo imm. immateriali, Sopravvenienze attive)

B) Costi della produzione

...

7) Costi per servizi (Manutenzioni e riparazioni, ecc.)

...

10) Ammortamenti e svalutazioni

a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali (Amm. Spese di sviluppo, ecc.)

c) Svalutazione delle immobilizzazioni (Svalutazione Imm. immateriali)

14) Oneri diversi di gestione (Minusvalenze realizzo imm. immateriali, sopravvenienze passive)

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., ecc.);*
 - 2) Costi di sviluppo (Spese di sviluppo da ammortizzare, ecc.)*
 - 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (Brevetti, Software, F/do amm., ecc.)*
 - 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (Marchi, F/do amm. ecc.)*
 - 5) Avviamento*
 - 6) Immobilizzazioni in corso e acconti*
- Altre immobilizzazioni immateriali (Spese di manutenzione da ammortizzare, F/do amm., ecc.)*

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

...

B) Fondi per rischi e oneri

4) Altri fondi (Fondo manutenzioni e riparazioni)

D) Debiti

...

7) Debiti verso fornitori (Debiti verso fornitori immobilizzazioni)

...

Riferimenti bibliografici

Marchi: 10.1, 10.5 e 10.8