



# *IAS 38*

## *ATTIVITA'*

### *IMMATERIALI*

**A cura di:**

**Dott.ssa Antonella Quindici**



## **1. I CRITERI PER LA RILEVAZIONE DELLE ATTIVITA' IMMATERIALI**

Lo IAS 38, denominato “Attività immateriali”, si applica alle attività immateriali che sono considerate non monetarie e prive di consistenza fisica. Esso non viene utilizzato per le attività finanziarie, i diritti minerari e in generale per tutte quelle immobilizzazioni immateriali che sono trattate da altri principi contabili internazionali quali ad esempio le imposte anticipate che sono disciplinate dallo IAS 12, “Imposte sul reddito”.

Lo IAS 38 afferma che affinché un'attività immateriale possa essere rilevata devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

1. l'impresa si aspetta da essa benefici economici futuri;
2. è possibile determinare attendibilmente il costo dell'attività.

I principi contabili internazionali precisano che le immobilizzazioni immateriali possono essere talvolta contenute in supporti fisici come nel caso del software che si può trovare su di un compact disc. In effetti in alcuni casi può risultare difficile stabilire se un bene che presenta sia elementi materiali che immateriali debba essere considerato l'uno o l'altro e se lo si debba contabilizzare seguendo lo IAS 16, “Immobili, impianti e macchinari”, o lo IAS 38. A tale proposito coloro che sono preposti alla redazione del bilancio devono stabilire la parte rilevante dell'attività e in base a ciò adeguare la contabilizzazione. Ad esempio nel caso del software, qualora sia installato su di una



macchina o su di un computer, che senza di esso non possono funzionare, occorre considerarlo parte integrante del bene cui si riferisce e rilevarlo utilizzando lo IAS 16.

Il costo di acquisto di un'attività immateriale deve comprendere oltre al prezzo di acquisto anche i dazi all'importazione che l'impresa ha eventualmente pagato, le imposte su acquisti non recuperabili, come l'IVA indetraibile, e in generale tutti i costi sostenuti per predisporre il bene all'utilizzo previsto. Lo IAS 38, inoltre, elenca i costi che assolutamente non possono essere inclusi nel valore di bilancio di un'attività immateriale e che dovranno essere spesi nell'esercizio di sostenimento. Tra questi ultimi si possono annoverare le spese generali e indirette, i costi sostenuti per il lancio di un nuovo prodotto e i costi affrontati per poter inserirsi in un nuovo segmento di mercato.

I principi contabili internazionali specificano inoltre che qualora il fornitore abbia riconosciuto degli sconti per pagamenti anticipati, in un momento successivo alla consegna, essi dovranno essere contabilizzati come proventi finanziari e non dovrà essere rettificato il valore iniziale di iscrizione del bene. Analogamente in caso di interessi addebitati separatamente dal fornitore per dilazioni di pagamento, occorrerà rilevarli come oneri finanziari e non si procederà a rettifiche del valore dell'attività. Invece qualora il fornitore conceda delle dilazioni di pagamento oltre i normali termini contrattuali e senza indicazione espressa degli interessi, occorrerà depurare il valore del bene di tali interessi impliciti.

Per quel che riguarda le spese sostenute successivamente all'acquisto o al completamento di un'attività immateriale, esse devono essere contabilizzate come costi d'esercizio a meno che non siano soddisfatte le seguenti due condizioni:



1. è possibile determinare in modo attendibile la spesa e attribuirla ad una specifica attività;
2. è probabile che la spesa sostenuta possa far generare benefici economici futuri in maniera superiore rispetto a ciò che inizialmente era atteso dall'attività cui la spesa stessa si riferisce.

Se tali condizioni sono soddisfatte le spese sostenute devono essere capitalizzate ad incremento dell'attività immateriale.

Per quanto riguarda le attività immateriali acquisite attraverso operazioni di permuta, gli IAS hanno stabilito che il costo del bene ricevuto deve essere valutato al fair value, a meno che non sia impossibile valutare in modo attendibile il fair value né dell'attività ricevuta né di quella scambiata e l'operazione di scambio manchi di sostanza commerciale: in tale caso al bene ricevuto a seguito della permuta viene dato il valore contabile del bene scambiato e non vi saranno rettifiche nei valori di iscrizione.

Per quel che riguarda le spese di ricerca esse non possono essere capitalizzate, ma si procederà a rilevarle come un costo nell'esercizio in cui sono state sostenute. E' questa una grande differenza tra gli IAS e i principi contabili italiani. Difatti questi ultimi hanno stabilito una differenza tra i costi sostenuti per la ricerca di base e quelli per la ricerca applicata. I primi non possono mai essere capitalizzati, ma devono essere spesi nell'esercizio poichè rientrano in quella che è la normale attività d'impresa e non sono legati ad uno specifico progetto in grado di generare futuri benefici economici. Invece, per i principi contabili italiani i costi relativi alla ricerca applicata possono essere capitalizzati con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni, purchè siano rispettati i seguenti requisiti:

1. il prodotto o processo che sono oggetto della ricerca sono ben definiti;



2. gli amministratori hanno esplicitato la volontà di commercializzare il prodotto o processo ed è realistica l'esistenza di un futuro mercato;
3. vi sarà la disponibilità di risorse per poter portare a compimento la ricerca ed effettuare la commercializzazione;
4. è dimostrata la fattibilità tecnica del prodotto processo.

Per quanto concerne le spese di sviluppo, gli IAS in maniera sostanzialmente analoga ai principi italiani sostengono che si procede con la capitalizzazione se un'impresa è in grado di dimostrare che è possibile completare il progetto, che è intenzionata a usare o vendere i prodotti da essa derivanti, che vi saranno benefici economici futuri e l'esistenza di un futuro mercato.

Per quanto riguarda i costi di impianto e di ampliamento, lo IAS 38 non consente di capitalizzare le spese di costituzione né i costi di ristrutturazione e riorganizzazione dell'impresa e neanche i costi di "start-up" sostenuti. E' questa una delle differenze con i principi contabili italiani che consentono la capitalizzazione di tali costi qualora sia possibile dimostrare che da essi derivino dei benefici economici futuri per l'impresa, previo il consenso del collegio sindacale.

I principi contabili internazionali hanno disciplinato anche i costi che un'impresa sostiene in occasione di aumenti di capitale quali gli oneri di registrazione, le imposte di bollo, le spese sostenute per i consulenti legali, contabili e altri professionisti. Tali costi non vanno rilevati a conto economico, ma nel caso in cui l'operazione andasse a buon fine dovranno andare a rettificare il valore dell'aumento di patrimonio netto. L'addebito a conto economico avverrà solo nel caso in cui l'operazione non dovesse andare a buon fine.



I principi contabili internazionali vietano inoltre anche l'iscrizione tra le attività immateriali dei costi di pubblicità ed è questa un'altra differenza con i principi italiani per i quali essi vanno generalmente spesi nell'esercizio ma è possibile procedere con la loro capitalizzazione qualora sia possibile dimostrarne l'utilità pluriennale e previo il consenso del collegio sindacale. In particolare il principio contabile CNDC-CNR 24 esclude la possibilità di capitalizzare i costi sostenuti per campagne promozionali ricorrenti e per prodotti o servizi già commercializzati, ma la consente nel caso del lancio di un nuovo prodotto.

## **2. LA VALUTAZIONE DELLE ATTIVITA' IMMATERIALI SUCCESSIVAMENTE ALL'ISCRIZIONE INIZIALE.**

Dopo la rilevazione iniziale, l'impresa deve valutare le attività immateriali utilizzando il metodo del costo o quello della rideterminazione del valore detto anche della rivalutazione. Gli IAS prescrivono che la modalità di valutazione adottata deve essere uguale per tutti i beni che appartengono alla stessa classe, intendendo per essa l'insieme di beni aventi natura e uso simile nell'attività dell'impresa.

Il modello del costo stabilisce che un'attività immateriale dopo la sua iscrizione iniziale, deve essere rilevata al costo al netto degli ammortamenti e delle perdite di valore. Invece il trattamento contabile alternativo ammesso, ossia il modello della rivalutazione, prevede che successivamente alla rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta al suo fair value al netto di ammortamenti e perdite di valore. Per fair value si intende il valore di mercato dell'attività ossia l'importo per il quale essa può essere scambiata con terzi laddove entrambe le parti siano consapevoli e disponibili.



Le rideterminazioni del valore devono avvenire con regolarità in modo tale che nel bilancio il valore delle attività non sia dissimile da loro fair value. Ovviamente per i beni che hanno fair value molto variabili, la rideterminazione va effettuata ogni anno, mentre per gli altri si può procedere a intervalli di tempo più lunghi.

Condizione fondamentale affinché si possa utilizzare il modello della rivalutazione è che il fair value sia determinato facendo riferimento ad un mercato attivo e lo IAS 38 specifica che esso esiste solo se si verificano le seguenti condizioni:

1. i prezzi sono disponibili al pubblico;
2. i beni negoziati nel mercato sono omogenei;
3. acquirenti e venditori che siano disponibili alla compravendita possono essere trovati in qualsiasi momento.

Si deduce che l'esistenza di un mercato attivo per le attività immateriali è abbastanza infrequente ed esempi possibili sono costituiti dal mercato per il trasferimento di licenze di taxi o di quote di produzione. Inoltre, è sancita la presunzione assoluta di mancanza di mercati attivi per marchi, brevetti, giornali, diritti editoriali di musica e film, in quanto è ritenuto che tali attività sono uniche nel loro genere e le transazioni infrequenti e per tale motivo il prezzo pagato per un'attività potrebbe non essere indicativo del relativo fair value.

Inoltre, qualora il fair value ad un certo punto non può più essere rilevato con riferimento ad un mercato attivo, il valore contabile dell'attività è costituito dal valore rideterminato alla data dell'ultima rideterminazione effettuata al netto degli ammortamenti e delle perdite di valore.

Invece, nel caso in cui inizialmente non vi era un mercato attivo e solo successivamente esso viene ad esistere, il modello della rivalutazione viene applicato da tale momento.



Vi sono due metodi che possono essere utilizzati per la rideterminazione del valore:

1. annullando gli ammortamenti precedentemente contabilizzati e iscrivendo il bene al fair value;
2. rideterminando la somma degli ammortamenti contabilizzati in proporzione alla variazione del valore del bene.

Lo IAS 38 esplicita, inoltre, il concetto di attività immateriale a vita utile indefinita, ossia di quell'attività per la quale non esiste un limite prevedibile al lasso di tempo in cui è possibile aspettarsi che essa generi benefici economici per l'impresa. Tali attività non devono essere ammortizzate, ma vanno sottoposte al test di impairment almeno una volta all'anno. La valutazione della vita utile di un'attività immateriale deve essere effettuata in modo prudente, prendendo in considerazione tutti gli elementi a disposizione degli amministratori, anche se non bisogna eccedere nella prudenza, definendo vite utili troppo brevi e non realistiche.

Tutte le attività a vita utile definita sono sottoposte ad ammortamento e quest'ultimo deve essere contabilizzato come costo d'esercizio a meno che l'attività immateriale non venga utilizzata per la produzione di un'altra attività, in quanto in tale caso l'ammortamento potrà essere rilevato come una delle componenti di costo della nuova attività: è il caso di rimanenze di magazzino o di elementi di immobili, impianti e macchinari prodotti internamente.

L'inizio dell'ammortamento deve coincidere con il momento in cui l'attività è disponibile per l'utilizzo e deve terminare quando essa è stata eliminata contabilmente o quando viene classificata come posseduta per la vendita. Il valore ammortizzabile di un'attività immateriale è costituito dalla differenza tra il valore di iscrizione e il valore residuo e quest'ultimo è dato dall'ammontare stimato che l'impresa presumibilmente





potrebbe ottenere dalla sua dismissione nel momento in cui si trovasse nella condizione prevista al termine della sua vita utile, dopo aver sottratto i costi stimati della dismissione stessa. Lo IAS 38 prevede che il valore residuo delle attività immateriali è sempre pari a zero a meno che non si verifichi una di queste due condizioni:

1. vi sia un impegno formale da parte di terzi a comprare l'attività alla fine della sua vita utile;
2. vi sia un mercato attivo che probabilmente esisterà anche alla fine della vita utile dell'attività e che consente di determinare il valore residuo.

Il metodo di ammortamento deve rispecchiare le modalità con cui l'attività darà benefici economici all'impresa e qualora non sia possibile determinare in maniera attendibile tali modalità, bisogna procedere con l'ammortamento a quote costanti.

Lo IAS 38 stabilisce che almeno una volta all'anno bisogna rivedere il valore residuo e i tempi e la metodologia dell'ammortamento. Nel caso in cui si riscontrino dei mutamenti di una certa significatività occorre contabilizzarli come cambiamenti di stima contabile, secondo quanto previsto dallo IAS 8.

Lo IAS 38 prevede che un'attività immateriale sia eliminata dal bilancio o al momento della dismissione o qualora non sia più atteso alcun beneficio economico futuro. La differenza tra l'eventuale ricavo netto derivante dalla dismissione e il valore contabile dell'attività determina l'utile o la perdita associati all'eliminazione contabile: questi ultimi importi devono essere rilevati in conto economico, ameno che un altro principio contabile non disponga diversamente. Si pensi al caso di un'attività immateriale oggetto di un contratto di sale and leaseback a carattere finanziario in cui la plusvalenza dovrà essere differita così come stabilito dallo IAS 17, "Leasing".



### 3. L'INFORMATIVA NELLE NOTE DI BILANCIO

Secondo lo IAS 38 occorre dare una serie di informazioni nelle note al bilancio. In primo luogo bisogna distinguere tra attività generate internamente e le altre attività e poi per ciascuna classe si deve indicare:

1. i metodi di ammortamento adottati;
2. le voci di conto economico in cui è stato contabilizzato l'ammortamento;
3. il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato;
4. le vite utili, distinguendo tra quelle definite e quelle indefinite.

Bisogna inoltre riportare nelle note al bilancio una riconciliazione del valore contabile delle attività immateriali all'inizio e alla fine dell'esercizio, indicando:

1. le attività classificate come possedute per la vendita;
2. le perdite per riduzione di valore contabilizzate nel conto economico;
3. gli ammortamenti rilevati nell'esercizio;
4. le differenze nette di cambio dovute alla conversione dei bilanci in valuta estera;
5. gli incrementi o i decrementi che si originano dall'utilizzo del modello della rideterminazione del valore e dalle perdite derivanti dalle riduzioni di valore rilevate o stornate direttamente nel patrimonio netto;
6. gli incrementi, con separata indicazione di quelli originati da sviluppo interno o da operazioni di aggregazioni di imprese o da attività acquisite separatamente;
7. i ripristini di valore di precedenti svalutazioni;
8. le altre variazioni di valore contabile intervenute nel corso dell'esercizio.



Qualora l'impresa abbia iscritto in bilancio delle attività a vita utile indefinita occorre indicare il valore contabile e le motivazioni a supporto del fatto che tale attività abbia effettivamente una vita utile indefinita. Nel caso in cui siano avvenuti dei mutamenti nella valutazione della vita utile, nel metodo di ammortamento o nei valori residui, bisogna darne informativa, indicando la natura e l'ammontare della variazione.

Inoltre se è stato utilizzato il modello della rivalutazione occorre fornire delle informazioni per ogni singola classe di attività immateriali, ossia:

1. la data in cui è stata effettuata la rideterminazione;
2. il valore contabile delle attività per le quali si è proceduto alla rideterminazione;
3. il valore contabile che sarebbe stato rilevato in bilancio se le attività rideterminate fossero state valutate con il modello del costo;
4. l'importo iniziale e finale della riserva di rivalutazione con l'indicazione delle variazioni dell'esercizio e dell'esistenza di qualsiasi restrizione alla distribuzione agli azionisti;
5. i metodi utilizzati per la stima dei fair value delle attività.

Inoltre similmente a quanto l'art. 2428 del codice civile prevede per la relazione sulla gestione, l'impresa deve fornire l'indicazione delle spese di ricerca e sviluppo rilevate nel conto economico.

Invece per le attività acquisite grazie a contributi pubblici e inizialmente contabilizzate al fair value bisogna indicare:

1. il valore contabile;
2. il fair value che è stato inizialmente rilevato per queste attività;
3. il modello di valutazione utilizzato dopo la rilevazione iniziale.



Bisogna dare informativa circa l'esistenza e i valori contabili di attività il cui diritto di utilizzo risulta essere vincolato e di quelle che sono state date in garanzia a fronte di passività.

Occorre fornire la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ciascuna significativa attività immateriale, nonché l'ammontare degli impegni contrattuali esistenti per l'acquisto di attività immateriali.

Infine, per i principi contabili internazionali le imprese sono incoraggiate, ma non obbligate, a dare anche le seguenti informazioni:

1. una descrizione delle attività immateriali che risultano completamente ammortizzate, ma che sono ancora in uso;
2. una descrizione delle attività immateriali controllate dall'azienda, ma che non sono state contabilizzate come tali in quanto non soddisfano i requisiti previsti dallo IAS 38.