

IL CONTROLLO LEGALE DEI CONTI

Giuffrè Editore

Rubrica IASC – Principi contabili internazionali IAS

a cura di Ambrogio Picolli, *dottore commercialista in Milano e docente di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano*

con la collaborazione di

Riccardo Bauer, *dottore commercialista in Milano e docente di Revisione aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano*, Vittoria Bernardi, Paolo G. Colombo, *dottore commercialista*, Francesco Gerla, *dottore commercialista*, Barbara Montibeller, Attilio Picolli, *dottore commercialista*, Claudio Sottoriva, *dottore commercialista*, Borsista di Economia aziendale nell'Università Cattolica del S.C. di Milano e Olivia M. Zonca, *dottore commercialista*

Premessa

IAS 38, *Immobilizzazioni immateriali*¹

La problematica della riduzione durevole di valore è particolarmente delicata per le immobilizzazioni immateriali per le cui specifiche caratteristiche la disciplina del codice civile dedica particolare attenzione e richiede particolari cautele. È previsto, infatti, il vincolo di indistribuibilità delle riserve sino a concorrenza del valore residuo dei costi di impianto e di ampliamento, dei costi di ricerca e sviluppo e di pubblicità e propaganda e il consenso del collegio sindacale alla loro iscrizione ed ammortamento (art. 2426, comma 1, n. 5, c.c.)².

La delicatezza della problematica relativa ai costi pluriennali, per l'elevato grado di soggettività connessa con la loro iscrizione e valutazione, è stata oggetto di attenzione anche da parte della CONSOB che ha richiesto che durante il periodo di ammortamento sia determinato il valore residuo che possa effettivamente essere realizzato attraverso il loro utilizzo.

Nello IAS 38, *Immobilizzazioni immateriali* possiamo riscontrare un caso tipico di applicazione del principio che tratta della riduzione durevole del valore anche se tale problematica non si pone per i costi d'impianto e di ampliamento (*start up costs*), di rilocalizzazione di attività produttive, di pubblicità e propaganda, di formazione del personale e di ricerca poichè per questi costi il principio generale della prudenza viene applicato restrittivamente dallo IAS 38 stesso che richiede, a differenza della nostra disciplina giuridica e senza consentire trattamenti contabili alternativi, l'imputazione integrale del costo al conto economico dell'esercizio di competenza.

I presupposti per l'iscrizione di una immobilizzazione immateriale sono l'identificabilità del bene e la possibilità di determinarne il valore con attendibilità. Ampio ricorso viene

¹ Vedi la traduzione ufficiale in A. PICOLLI e A. GIUSSANI (a cura di), *Principi contabili internazionali IAS 2000*, 3° edizione, Milano Il Sole 24 Ore, novembre 2000.

² Il consenso del collegio sindacale è richiesto pure per l'iscrizione dell'avviamento che non è trattato in IAS 38, bensì in IAS 22, *Aggregazioni di imprese*, in A.PICOLLI, *op. cit.*, pp. 493 ss.

fatto alla definizione di attività contenuta nel *Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio*³ nel determinare i contenuti del principio contabile.

Anche la Commissione per la statuizione dei principi contabili istituita dai consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri ha trattato l'argomento nel Doc. 24, *Le immobilizzazioni immateriali* che riporta il raffronto con IAS 38 e una tavola sinottica riassuntiva delle discordanze.

Per facilitare l'applicazione dei principi contabili in oggetto, IAS 38 contiene al suo interno una serie di esempi illustrativi.

Ambrogio Picolli

Sintesi

IAS 38 – Immobilizzazioni immateriali (Intangible assets)

Questo IAS è stato approvato dal Board dello IASC nel settembre 1998 e ha effetto a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1 luglio 1999 o da data successiva. E' raccomandata l'applicazione anticipata.

1. Premessa

IAS 38 si occupa della rilevazione e dell'informativa contabile per le immobilizzazioni immateriali che non siano specificatamente già trattate da altri principi contabili internazionali. IAS 38 non si applica alle attività finanziarie, ai diritti minerari e alle spese per la ricerca o sviluppo ed estrazione di risorse minerarie, petrolifere, di gas naturale o altre risorse naturali simili e ai beni immateriali d'impresе assicurative derivanti da contratti specifici. Si applica invece a spese di pubblicità, di formazione, di costituzione e di ricerca e sviluppo.

2. Definizione

Il Principio contabile definisce "l'immobilizzazione immateriale" come un'attività non monetaria autonomamente identificabile, mancante di fisicità, che partecipa al processo produttivo di beni e servizi dell'impresa e la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio. Un'attività è una risorsa controllata dall'impresa come risultato d'eventi passati e da cui ci si attendono benefici futuri.

3. Classificazione in bilancio

Precisi sono i requisiti per poter iscrivere nello Stato Patrimoniale un'immobilizzazione immateriale. È necessario, infatti:

- a) che sia probabile che benefici economici futuri da essa derivanti confluiscano nell'impresa, e
- b) che i suoi costi siano chiaramente determinabili.

Ciò vale sia per l'immobilizzazione acquisita esternamente all'impresa che per quella

³ A. PICOLLI, *op. cit.*, par. 53-59, pp. 27 ss.

prodotta internamente. In quest'ultimo caso vi sono ulteriori aspetti da considerare. In generale marchi, avviamento, testate giornalistiche, elenchi di clienti e altre voci simili prodotte internamente all'impresa non sono considerati immobilizzazioni immateriali.

Se non sono osservati i criteri richiesti da IAS 38 per la capitalizzazione di questi valori, essi devono essere spesi nell'esercizio di competenza. Tuttavia, se essi sono stati acquisiti con operazioni d'aggregazione d'impresе, l'onere (incluso nel costo dell'operazione d'acquisizione) deve far parte del valore attribuito all'avviamento alla data dell'acquisizione.

Molto rigide sono le regole per la classificazione delle spese di ricerca che devono essere imputate interamente al conto economico dell'esercizio nel quale esse sono sostenute. Lo stesso è richiesto per le spese d'avviamento dell'impresa o di specifiche linee d'attività, per le spese di formazione, di pubblicità e propaganda, di riorganizzazione e riallocazione di parti o di tutta l'impresa.

In genere costi per immobilizzazioni immateriali sostenuti dopo il loro acquisto o completamento devono essere imputati a conto economico a meno che:

- a) non sia probabile che essi generino benefici economici futuri oltre a quelli originariamente determinati come risultati standard, e
- b) i costi possano essere determinati e attribuiti specificatamente all'immobilizzazione immateriale stessa.

In questi casi essi si possono capitalizzare ed aggiungere al costo originario capitalizzato.

Per le spese di sviluppo IAS 38 richiede che siano capitalizzate se e solo se, l'impresa può dimostrare:

- a) la fattibilità tecnica del completamento dell'immobilizzazione immateriale.
- b) l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale e il suo uso o possibilità di cessione;
- c) la capacità di usare o cedere l'immobilizzazione immateriale;
- d) le modalità con le quali l'immobilizzazione immateriale sarà in grado di generare futuri benefici economici;
- e) la disponibilità di risorse tecniche e finanziarie per completare lo sviluppo e l'uso o la possibilità di cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- f) la possibilità di determinare correttamente le spese relative all'immobilizzazione immateriale durante il suo sviluppo.
- g) l'esistenza di un mercato per il prodotto ricavato dall'uso dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa o, se usato internamente, l'utilità dell'immobilizzazione.

Non è consentito capitalizzare costi d'immobilizzazioni immateriali imputati a conto economico in esercizi precedenti.

4. Valutazione

Per la valutazione di queste voci IAS 38 indica un trattamento contabile di riferimento ed uno alternativo consentito.

Il trattamento contabile di riferimento prevede la valutazione al costo ridotto degli ammortamenti accumulati e delle riduzioni durevoli di valore. Il trattamento contabile alternativo consentito prevede la valutazione a valori rivalutati ridotti degli

ammortamenti accumulati e delle successive riduzioni di valore. La rivalutazione deve rappresentare il valore corrente del bene. In ogni caso questo trattamento contabile è consentito solo se il valore corrente è determinato con riferimento ad un mercato effettivamente operante per il bene stesso. Se un'impresa sceglie questo metodo, la rivalutazione deve essere applicata in modo regolare nel tempo affinché il valore in bilancio non differisca significativamente dal valore corrente alla data del bilancio. In tal senso IAS 38 specifica come devono essere rivalutate le immobilizzazioni immateriali e se una rivalutazione debba essere imputata direttamente nel conto economico o nel patrimonio netto.

5. Ammortamento

L'ammortamento deve essere applicato in modo sistematico in base alla più accurata stima della vita utile del bene. Non è possibile assegnare una vita utile infinita. L'ammortamento deve iniziare da quando il bene è messo in uso.

C'è una diffusa presunzione che un bene immateriale non possa eccedere venti anni di utilizzo dalla data della sua messa in uso. Nei rarissimi casi in cui un bene possa eccedere i vent'anni di vita utile, IAS 38 richiede che sia ammortizzato in base alla presunta vita utile, che sia rivista annualmente la stima del presunto valore di realizzo con attenzione a possibili perdite durevoli di valore, che siano evidenziate le ragioni per le quali si ritiene che la vita utile ecceda i vent'anni e il(i) fattore(i) che hanno influito in questo senso.

L'ammortamento deve essere determinato in modo coerente con l'andamento dei benefici economici derivanti dal bene; se ciò non è possibile, si usino quote costanti di ammortamento. L'ammortamento deve essere imputato al conto economico a meno che altri Principi contabili internazionali non ne prevedano la capitalizzazione. In genere il valore realizzato è nullo, a meno che non vi sia un impegno specifico di terzi ad acquisire il bene al termine della sua vita utile o ci sia un attivo mercato per questo tipo di bene e si prevede che esso esisterà anche alla fine della vita utile del bene.

Per le perdite durevoli di valore si rimanda a IAS 36, - Riduzioni durevoli del valore.

Riccardo Bauer

99PortIas38