

LINEE GUIDA

ITAS 5

Immobilizzazioni immateriali

6 marzo 2024

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

LINEE GUIDA ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali

Sommario

Premessa	3
Definizioni.....	4
Ambito di applicazione	5
ESEMPIO 1 – AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ITAS 5	7
ESEMPIO 2 – AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ITAS 5	8
Rilevazione e valutazione iniziale	9
ESEMPIO 3: RILEVAZIONE INIZIALE PER L'ACQUISIZIONE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE	10
ESEMPIO 4: RILEVAZIONE SUCCESSIVA RELATIVA A COSTI SOSTENUTI PER AMPLIARE, SVILUPPARE, MODIFICARE O MANUTENERE L'IMMOBILIZZAZIONE	11
Immobilizzazioni Immateriali acquisite separatamente.....	12
ESEMPIO 5: RILEVAZIONE DEL COSTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE ACQUISITA SEPARATAMENTE.....	13
Immobilizzazioni Immateriali pervenute come parte di un'acquisizione.....	14
ESEMPIO 6: RILEVAZIONE DEL COSTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE PERVENUTA COME PARTE DI UN'ACQUISIZIONE	14
Spese successive relative a un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito	15
ESEMPIO 7: RILEVAZIONE DEI COSTI SUCCESSIVI RELATIVI AD UN PROGETTO DI RICERCA E SVILUPPO IN CORSO	16
Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo	18
ESEMPIO 8: RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI MEDIANTE UN'OPERAZIONE SENZA CORRISPETTIVO	18
Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale.....	19
ESEMPIO 9: RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI MEDIANTE PERMUTA TOTALE O PARZIALE	20
Immobilizzazioni Immateriali generate internamente.....	21
ESEMPIO 10 - RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI GENERATE INTERNAMENTE.....	24
Focus sugli Oneri finanziari.....	25
ESEMPIO 11 - CAPITALIZZAZIONE DI ONERI FINANZIARI PER L'ACQUISTO O COSTRUZIONE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE	26
Valutazione successiva	27
ESEMPIO 12 – VALUTAZIONE SUCCESSIVA DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE.....	27
Immobilizzazioni immateriali con vita utile definita	30
ESEMPIO 13 – AMMORTAMENTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE	31
ESEMPIO 14 – AMMORTAMENTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE.....	33
Valore residuo	33
ESEMPIO 15 – IL VALORE RESIDUO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE	34

Riesame del periodo e del metodo di ammortamento	35
Immobilizzazioni immateriali con una vita utile indefinita	35
ESEMPIO 16 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI CON UNA VITA UTILE INDEFINITA	35
Riesame della determinazione della vita utile	36
Recuperabilità del valore contabile – Perdite per riduzione di valore	36
Dismissioni e cessioni	36
ESEMPIO 17 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA	37
ESEMPIO 18 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA	37
ESEMPIO 19 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA	38
Informazione integrativa	39

Premessa

Il presente documento contiene le linee guida per l'implementazione dello Standard contabile ITAS 5 – *Immobilizzazioni Immateriali*.¹ In particolare, il documento illustra il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Prima di entrare nel contenuto dello standard ITAS 5 merita porre all'attenzione la crescente importanza che nel prossimo futuro le immobilizzazioni immateriali acquisiranno anche per effetto dell'implementazione delle nuove tecnologie con effetti evidenti sulla digitalizzazione e sulla trasformazione che sta coinvolgendo tutto il settore pubblico. Digitalizzazione che determinerà sempre di più lo sviluppo di beni e di risorse intangibili.

Lo standard contabile ITAS 5 si articola in una premessa cui seguono le definizioni dei termini usati all'interno dello stesso con i relativi significati (parr. 1-2). Da qui la descrizione dell'ambito di applicazione dello standard (parr. 3-7), la definizione delle immobilizzazioni immateriali (parr. 8-10), la rilevazione e la valutazione iniziale delle stesse (par.11-34), la valutazione successiva (par. 35-54) e da ultimo l'informazione integrativa (par. 55-59).

Al fine di favorire una più agevole indicazione sulle procedure di contabilizzazione delle attività oggetto dell'ITAS 5, nelle presenti linee guida verranno illustrati alcuni esempi per la rilevazione e la valutazione di un'immobilizzazione immateriale, per il suo ammortamento, per la capitalizzazione di una spesa e per la cessione del cespite con relativa contabilizzazione di eventuale plus/minusvalenza.

È opportuno altresì porre all'attenzione già in premessa che il valore iniziale delle attività definito dall'ITAS 5 rappresenta un valore di carico (*entry value*) in regime di vigenza del principio contabile.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato il 30 novembre 2023 dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance*. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

¹ Per l'elaborazione dell'ITAS 5 sono stati presi in considerazione l'IPSAS 31 (*Intangible Assets*) e l'IPSAS 5 (*Borrowing Costs*), nelle versioni pubblicate nel *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020*.

Definizioni

All'interno del par. 2 lo standard fornisce i significati dei termini specifici che contraddistinguono il contenuto del documento e che di seguito si ritiene importante riproporre.

Nel dettaglio:

L'ammortamento è definito come la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale durante la propria vita utile stimata.

Una classe di immobilizzazioni immateriali è definita come un gruppo di attività di natura e utilizzo simile per l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio.

Il costo è definito come il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'immobilizzazione immateriale. Il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al valore delle altre risorse scambiate al momento dell'acquisto. Il sacrificio economico sostenuto per la produzione interna è pari al valore delle risorse consumate al momento della produzione dell'immobilizzazione immateriale.

Le immobilizzazioni immateriali sono definite come attività non monetarie identificabili, prive di consistenza fisica, i cui benefici economici o il cui potenziale di servizio si manifestano in più esercizi.

Gli oneri finanziari sono definiti come gli interessi passivi e gli altri costi finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti destinati a una specifica immobilizzazione immateriale.

Il prezzo equivalente per contanti, in caso di acquisizione di un'immobilizzazione immateriale con pagamento differito del corrispettivo, è rappresentato dal valore nominale attualizzato per tener conto del trascorrere del tempo.

La ricerca è definita come un'indagine originale e pianificata, intrapresa con la prospettiva di acquisire nuove conoscenze e realizzare scoperte scientifiche o tecniche.

La svalutazione è definita come la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione immateriale per adeguarlo al valore recuperabile a seguito di una perdita durevole di valore.

Lo sviluppo è definito come un'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione o del loro utilizzo.

Il valore ammortizzabile è definito come la differenza fra il costo dell'immobilizzazione immateriale, o altro valore sostitutivo del costo, e il suo valore residuo.

Il valore contabile è definito come l'ammontare al quale un'immobilizzazione immateriale è rilevata al netto dell'ammortamento cumulato e delle perdite per riduzione di valore cumulate.

Il valore di mercato è definito come il valore al quale un'immobilizzazione immateriale potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.

Il valore d'uso è definito come il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'immobilizzazione immateriale o della sua residua capacità di generare benefici economici, nell'ipotesi che essa continui ad essere utilizzata, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'immobilizzazione immateriale al termine della vita utile.

Il valore recuperabile di un'immobilizzazione immateriale è definito come il valore pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore di mercato.

Il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale è definito come il presumibile valore realizzabile dalla dismissione del bene al termine della sua vita utile. Tale valore deve essere stimato e utilizzato nella determinazione del valore ammortizzabile solo se rilevante rispetto al costo d'acquisto o di produzione interna.

La vita utile di un'immobilizzazione immateriale è definita come il periodo di tempo nel quale l'amministrazione prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione immateriale oppure come la quantità di prodotti o unità simili che l'amministrazione si aspetta di ottenere dal suo utilizzo.

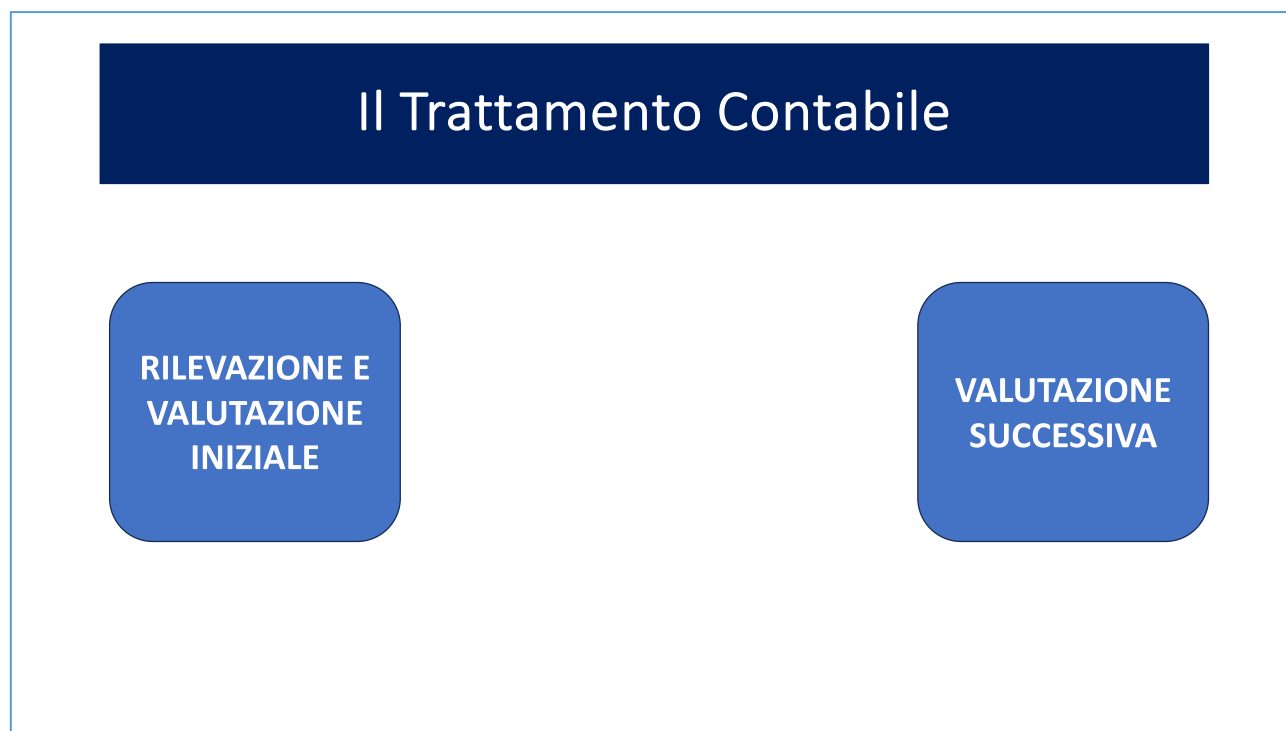
Ambito di applicazione

Il contenuto dello standard ITAS 5 si applica al trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali con esclusione di una serie di fattispecie tipizzate e ben individuate all'interno del documento.

Per trattamento contabile si intende l'intero processo di contabilizzazione dell'immobilizzazione immateriale, dalla sua "presa in carico" sino alla sua "dismissione". La contabilizzazione accompagna l'intera vita utile del bene all'interno dell'amministrazione pubblica di riferimento.

Il trattamento contabile si articola in due momenti come di seguito rappresentato:

- la rilevazione e la valutazione iniziale; e
- la valutazione successiva.



Il par. 3 esplicita che sono escluse dall'ambito di applicazione dello standard ITA 5 le immobilizzazioni immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di altro standard (cfr. par. 4); la rilevazione e la valutazione delle attività di esplorazione e valorizzazione di risorse minerarie; i costi di sviluppo ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse simili non rinnovabili; le attività fiscali differite; i

costi di acquisizione differiti e le immobilizzazioni immateriali derivanti dai diritti contrattuali dell'assicuratore; le attività immateriali destinate alla vendita nel normale svolgimento della gestione.

Il par. 4 esplicita come principio generale che laddove altro standard dovesse prescrivere la contabilizzazione di una specifica tipologia di immobilizzazione immateriale, l'amministrazione, nel redigere il proprio bilancio di esercizio, deve applicare quello standard e non quanto stabilito dall'ITAS 5.

Da questa enunciazione di principio discende che l'ITAS 5 non si applica a) ai contratti di locazione (leasing) per i quali si rimanda all'ITAS 7 - *Locazioni*; b) alle attività derivanti da benefici per i dipendenti (cfr. ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*); c) alle attività finanziarie rispondenti alla definizione fornita nell'ITAS 11 - *Strumenti finanziari*; d) alla rilevazione e valutazione iniziale delle immobilizzazioni relative a servizi in concessione che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 - *Accordi per servizi in concessione: concedente*; e) all'avviamento (cfr. ITAS 12 - *Bilancio consolidato*).

Con riferimento alle immobilizzazioni relative a servizi in concessione che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 - *Accordi per servizi in concessione: concedente* (lettera d del par. 4) l'ITAS 5 ne disciplina comunque la valutazione successiva e l'informazione integrativa connessa a tali immobilizzazioni.

Restano escluse dall'ambito di applicazione dell'ITAS 5 le attività finanziarie la cui rilevazione e valutazione risultano trattate dall'ITAS 12 - *Bilancio consolidato* e dall'ITAS 14 - *Partecipazioni in collegate e accordi a controllo congiunto*.

Il par. 5 affronta le fattispecie nelle quali l'immobilizzazione immateriale risulta incorporata in oggetti dotati di consistenza fisica. Dette fattispecie, infatti, possono essere trattate dalle disposizioni contenute nell'ITAS 5 o dalle disposizioni trattate dall'ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali*. In tutti i casi in cui la prevalenza tra elemento immateriale ed elemento materiale non sia di immediata evidenza, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve, per determinare quale trattamento sia corretto seguire, esprimere un ragionevole giudizio su quale sia – tra l'elemento immateriale e l'elemento materiale - l'elemento più significativo e riportare detto giudizio in nota integrativa. Con l'espressione di detto giudizio l'amministrazione può seguire il trattamento dell'ITAS 5 o dell'ITAS 4. A titolo esemplificativo ma non esaustivo lo standard ITAS 5, sempre nel par. 5, fornisce alcuni esempi di fattispecie nelle quali l'immobilizzazione immateriale può risultare incorporata in oggetti dotati di consistenza fisica: supporti ottici o magnetici (nel caso dei software per computer), documentazioni legali (nel caso di licenze d'uso, di brevetti e opere d'ingegno) o pellicole.

Il contenuto dello standard ITAS 5 si applica seguendo quanto riportato nel par. 6 anche alle fasi di ricerca e di sviluppo di immobilizzazioni immateriali generate all'interno dell'amministrazione che deve redigere il bilancio di esercizio. Le attività di ricerca e sviluppo sono infatti finalizzate allo sviluppo di conoscenze e possono talvolta concretizzarsi in un bene durevole dotato di consistenza fisica come, ad esempio, la realizzazione di un prototipo. In questi casi lo standard ITAS 5 stabilisce che la componente fisica dell'immobilizzazione deve essere considerata secondaria rispetto alla componente immateriale della stessa essendo quest'ultima rappresentata proprio dalla conoscenza incorporata nella componente fisica a rivestire il ruolo primario.

Da ultimo il par. 7 dello standard ITAS 5 stabilisce che diritti derivanti da accordi di licenza per beni quali pellicole cinematografiche, registrazioni video, opere teatrali, opere letterarie, opere dell'ingegno, brevetti e diritti d'autore rientrano nel proprio ambito di applicazione.

ESEMPIO 1 – AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ITAS 5

Il Direttore Generale dell'amministrazione ALFA si trova per la prima volta a dover implementare all'interno della propria contabilità le disposizioni ITAS e, in particolare, quanto disciplinato dall'ITAS 5. A questo riguardo convoca una riunione con il proprio Ragioniere Capo e analizzano insieme una serie di fattispecie che il Ragioniere Capo porta all'interno di un elenco dettagliato. L'elenco contiene le seguenti fattispecie:

- a) Nel corso dell'esercizio sono state svolte attività di analisi geofisica e di ricerca (esplorazione) di bacini di minerali nel sottosuolo. Attività che hanno condotto al rinvenimento di un importante bacino di idrocarburi. I costi sostenuti nell'esercizio ammontano a euro 240 mila. Le attività di ricerca rientrano nella voce "Costi di esplorazione di cave, miniere, giacimenti e simili" del Piano dei Conti.
- b) Risultano in bilancio attività fiscali differite dovute al non utilizzo di un credito d'imposta per euro 90 mila.
- c) Nel corso dell'esercizio è stato deciso di spostare la produzione di un determinato servizio per renderlo più accessibile al pubblico. Per questa ragione l'amministrazione ha fatto fare uno studio di fattibilità per identificare il luogo migliore dove avviare la produzione del servizio a beneficio della comunità di riferimento. Lo studio di fattibilità ha avuto un costo di euro 65 mila.
- d) Nel corso dell'esercizio è stato firmato l'accordo per lo sfruttamento dell'immagine del Maestro compositore X. Tale accordo è necessario per la gestione di un museo intitolato al Maestro compositore che ne racchiude le principali opere. A questo scopo l'amministrazione ALFA ha pagato il corrispettivo di euro 80 mila agli eredi del Maestro impegnandosi a versare loro annualmente il 15% dei biglietti di ingresso al museo.
- e) Da ultimo sono stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo come riportati nelle schede di lavoro (o fogli di lavoro detti anche *time-sheet*) regolarmente compilati e firmati per lo studio e la realizzazione di un prototipo per la razionalizzazione e l'efficientamento nell'utilizzo delle risorse idriche. I costi sostenuti nell'esercizio ammontano a euro 110 mila.

L'attività di analisi condotta dal Direttore Generale con il Ragioniere Capo, unitamente al supporto di un esperto esterno, porta a identificare come immobilizzazioni immateriali le seguenti fattispecie:

Descrizione e Importo			Immobilizzazione Immateriale ITAS 5	
a	attività di analisi geofisica e di ricerca (esplorazione) di bacini di minerali nel sottosuolo	240.000 €	No par. 3 lettera c)	
b	attività fiscali differite dovute al non utilizzo di un credito d'imposta	90.000 €	No par. 3 lettera f)	
c	studio di fattibilità per apertura nuovo ufficio	65.000 €		SI
d	sfruttamento dell'immagine del Maestro X	80.000 €		SI
		15% futuri biglietti	NO	
e	ricerca e sviluppo	110.000 €		SI

La Tavola sopra riportata consente di evidenziare quali fattispecie NON siano considerabili come immobilizzazioni immateriali ex ITAS 5 e quali diversamente lo siano. Con riferimento alla fattispecie d) relativa allo sfruttamento del diritto di immagine è capitalizzabile soltanto il costo sostenuto dall'amministrazione ALFA al momento della sottoscrizione dell'accordo con gli eredi.

ESEMPIO 2 – AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ITAS 5

Il Ministero ALFA al fine di aumentare la sicurezza dei luoghi di lavoro ha acquistato in data primo marzo 202N un software per la gestione degli accessi all'interno delle proprie sedi territoriali al costo di euro 90 mila. La società di software ha implementato il proprio programma con il gestionale in uso nell'amministrazione per un costo di euro 9 mila e ha montato all'interno delle singole sedi territoriali centrali e periferiche n. 19 sensori fotosensibili per rilevare gli accessi. Il costo dei sensori fotosensibili ammonta a complessivi euro 19 mila.

Come si contabilizza il costo degli acquisti sopra riportati?

L'amministrazione ALFA tenuto conto del fatto che i sensori fotosensibili sono strumentali e funzionali al funzionamento e all'utilizzo del software può rilevare l'intero investimento pari a complessivi euro 118 mila come immobilizzazione immateriale. Ciò anche in considerazione del fatto che l'utilizzo dei sensori fotosensibili segue l'impiego del software acquistato. Pertanto:

$$\text{euro } 90.000 + 9.000 + 19.000 = \text{euro } 118.000$$

Il totale pari ad euro 118 mila è un costo capitalizzabile che, come tale, dovrà essere iscritto nello Stato Patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali. Il software viene contabilizzato nello Stato Patrimoniale alla voce "Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i." del piano dei conti.

Immobilizzazioni immateriali

Nei parr. 8-10 si fornisce la puntuale definizione di immobilizzazione immateriale dando espressa evidenza dei requisiti che devono essere rispettati. Nel dettaglio lo standard ITAS 5 individua come requisiti che devono essere soddisfatti perché si abbia un'immobilizzazione immateriale:

1. l'identificabilità e
2. il controllo e l'esistenza di benefici economici futuri o di un potenziale di servizio che si manifesta in più esercizi.

In tutti i casi nei quali detti requisiti congiuntamente non sono rispettati il costo sostenuto per acquisire dall'esterno o per generare internamente all'amministrazione un elemento immateriale deve essere imputato interamente alla competenza economica dell'esercizio in cui lo stesso costo è stato sostenuto e rilevato in contabilità.

Il requisito dell'identificabilità è funzionale alla distinzione dell'immobilizzazione immateriale dall'avviamento. L'avviamento disciplinato nell'ITAS 12 rappresenta infatti i benefici economici futuri derivanti da attività che non sono identificate individualmente e rilevate separatamente. I benefici economici futuri possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate nel bilancio di esercizio.

Il par. 10 pertanto fornisce con maggiore precisione il requisito dell'identificabilità anche riprendendo quanto affermato nell'IPSAS 31. Un'immobilizzazione immateriale infatti è identificabile se:

- a) è separabile ossia può essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, concessa in licenza, affittata o scambiata, individualmente o insieme ad un contratto correlato, ad un'attività o ad una passività identificabile;
- b) deriva da accordi vincolanti (compresi diritti derivanti da contratti o altri diritti legali), indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'entità o da altri diritti e obblighi.

Identificabilità	
Consta nella capacità dell'attività immateriale di essere chiaramente distinta dall'avviamento, ossia di essere:	
separabile, scorporabile dall'entità e vendibile, data in licenza, locata etc.	derivante da diritti contrattuali o da altri diritti legali.
Controllo	
La capacità dell'amministrazione pubblica di:	
usufruire dei benefici economici futuri derivanti dall'attività immateriale.	limitare l'accesso da parte dei terzi a tali benefici.
Benefici economici futuri	
Possono includere:	
Proventi derivanti dalla vendita di prodotti/servizi	Risparmi di costo

Rilevazione e valutazione iniziale

I parr. 11-14 stabiliscono che la rilevazione iniziale dell'immobilizzazione immateriale richiede da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio la preventiva verifica dei requisiti richiesti dallo standard ITAS 5. Nel dettaglio si tratta del requisito della identificabilità come già descritto nei parr. 8-10 e dei requisiti di seguito riportati: a) essere una risorsa nel momento della redazione del bilancio controllata dall'amministrazione che redige il bilancio di esercizio stesso come risultato di un'operazione o di altro evento passato; b) i benefici economici futuri o il potenziale di servizio attesi, associati all'immobilizzazione, affluiranno con probabilità all'amministrazione; c) poter determinare il costo dell'immobilizzazione nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio richiamati dal Quadro Concettuale.

Ai fini del requisito individuato dalla lettera a) un'amministrazione controlla un'immobilizzazione immateriale se ha il potere di ottenerne i benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti dalla risorsa e di limitarne l'accesso di altri soggetti alla fruizione dei benefici o del potenziale di servizio. La capacità di un'amministrazione di controllare i benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti da un'immobilizzazione immateriale è riconducibile di norma, ma non in maniera esclusiva, alla titolarità di specifici diritti. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare il controllo. Si possono

avere, infatti, fattispecie nelle quali detto controllo può essere esercitato anche in assenza della titolarità di specifici diritti.

I benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti da un'immobilizzazione immateriale di cui alla lettera b) possono includere ricavi derivanti dalla vendita di prodotti o servizi, economie sui costi o altri benefici derivanti dall'utilizzo del bene da parte dell'amministrazione. A titolo esemplificativo si pensi all'utilizzo della proprietà intellettuale in un processo di produzione o di servizio per effetto del quale si possono ridurre i futuri costi di produzione o di servizio o migliorare l'erogazione dei servizi piuttosto che aumentare i benefici futuri.

Quanto richiesto si applica al costo dell'immobilizzazione immateriale determinato al momento della rilevazione iniziale e ai costi sostenuti successivamente per ampliare, sviluppare, modificare o mantenere l'immobilizzazione.

Con riguardo al requisito di cui alla lettera b), l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve valutare la probabilità del manifestarsi dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi sulla base di assunzioni ragionevoli e sostenibili che rappresentino la migliore stima dell'insieme di condizioni economiche che si presenteranno nel corso della vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Da ultimo lo standard richiede che l'immobilizzazione immateriale sia valutata inizialmente al costo, secondo quanto stabilito dal par. 18 e seguenti.

ESEMPIO 3: RILEVAZIONE INIZIALE PER L'ACQUISIZIONE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

Il 1° marzo 20XX l'Università degli Studi ALFA acquista tramite MEPA un software per la rilevazione delle presenze dei propri dipendenti TA in sostituzione del preesistente ormai tecnologicamente superato:

- Prezzo di acquisto della licenza per la durata di n. 5 anni: € 8.100²
- Sconto commerciale applicato dal fornitore: € 100
- Costo di implementazione: € 3.000

Qual è l'importo che dovrebbe essere attribuito come costo delle immobilizzazioni immateriali e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Tutti i costi sostenuti per acquisire l'immobilizzazione immateriale e per renderla funzionante secondo le modalità decise dall'amministrazione al netto di sconti commerciali o abbuoni concorrono alla determinazione del costo del bene. Pertanto, l'importo da attribuire all'immobilizzazione è dato da:

$$8.100 - 100 + 3.000 = 11.000$$

² In tutti gli esempi che seguono l'IVA non viene considerata in quanto si ipotizza che le operazioni vengano svolte nell'esercizio di attività non commerciale. Il costo effettivamente sostenuto include anche l'onere per l'imposta sul valore aggiunto se l'amministrazione opera in regime di IVA indetraibile.

La registrazione contabile della rilevazione e valutazione iniziale dell'immobile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/03/20XX	Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i.	11.000	
	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		11.000

ESEMPIO 4: RILEVAZIONE SUCCESSIVA RELATIVA A COSTI SOSTENUTI PER AMPLIARE, SVILUPPARE, MODIFICARE O MANUTENERE L'IMMOBILIZZAZIONE

Il 15 maggio 20X1 l'amministrazione vuole implementare il modulo aggiuntivo per lo Smart working dei propri dipendenti TA. La DG contatta il fornitore chiedendo un preventivo.

- Prezzo di acquisto della licenza per la durata di n. 5 anni: € 3.000
- Costo di implementazione: € 600

Qual è l'importo che dovrebbe essere attribuito come costo successivo dell'immobilizzazione immateriale e quali sono le registrazioni contabili corrispondenti?

Tutti i costi sostenuti successivamente per ampliare, sviluppare, modificare o mantenere l'immobilizzazione devono essere capitalizzati ossia si aggiungono al costo di acquisizione dell'immobilizzazione rilevato inizialmente. Anche in questo caso la capitalizzazione riguarda i costi sostenuti al netto di sconti commerciali o abbuoni. Nel caso specifico l'importo da attribuire all'immobilizzazione è dato da:

$$3.000 + 600 = 3.600$$

La registrazione contabile della rilevazione successiva dei costi di ampliamento, sviluppo, modifica o manutenzione dell'immobilizzazione è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/05/20X1	Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i.	3.600	
	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		3.600

Nello Stato Patrimoniale l'immobilizzazione immateriale "Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i." aumenta/incrementa il valore contabilizzato inizialmente per euro 3.600 assumendo un valore complessivo pari ad euro 14.600.

Le immobilizzazioni immateriali possono essere acquisite con diverse modalità. Nel dettaglio:

- Immobilizzazioni Immateriali acquisite separatamente
- Immobilizzazioni Immateriali pervenute come parte di un'acquisizione
- Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo
- Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale
- Immobilizzazioni Immateriali generate internamente

Immobilizzazioni Immateriali acquisite separatamente

I parr. 18-20 forniscono indicazioni sulla rilevazione iniziale delle immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente.

In linea generale si può affermare che il prezzo che un'amministrazione sostiene per acquisire separatamente un'immobilizzazione immateriale può riflettere le aspettative dell'amministrazione di fruire dei benefici economici futuri attesi o del potenziale di servizio incorporati nell'immobilizzazione. L'amministrazione si attende benefici economici o potenziale di servizio, anche se vi è incertezza sulla tempistica o sull'importo dell'atteso beneficio. È per queste ragioni che il criterio di rilevazione di cui al par. 12b basato sulla probabilità dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi si ritiene sempre soddisfatto, in quanto si presume che la decisione di acquisire l'immobilizzazione sia fondata sulla ragionevole aspettativa, da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, di poter godere dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio associati all'immobilizzazione. Inoltre, il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente è di solito determinabile in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. In tal caso il criterio di cui al par. 12c si ritiene sempre soddisfatto. Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente include:

- il prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e oneri fiscali di acquisto non recuperabili, al netto di sconti commerciali e abbuoni;
- qualsiasi costo direttamente attribuibile all'immobilizzazione e sostenuto per predisporre la stessa per l'utilizzo cui è destinata.

La Tavola di seguito riporta alcuni esempi di costi che fanno parte del costo dell'immobilizzazione immateriale e di costi che non ne fanno parte.

Costi che fanno parte del costo di un'immobilizzazione immateriale	Costi che NON fanno parte del costo di un'immobilizzazione immateriale
i costi dei benefici per i dipendenti direttamente sostenuti per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo	i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi i costi di pubblicità e delle attività promozionali)
gli onorari professionali sostenuti direttamente per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo	i costi di gestione dell'attività operativa in una nuova sede o con una nuova classe di utenza, inclusi i costi di trasloco e di formazione del personale
i costi di collaudo	i costi amministrativi e le altre spese generali

La capitalizzazione dei costi nel valore contabile dell'immobilizzazione immateriale cessa quando questa è pronta per essere utilizzata secondo i programmi dell'amministrazione.

Se il pagamento di un'immobilizzazione immateriale viene differito nel tempo, oltre le scadenze normalmente applicate sul mercato, il costo dell'immobilizzazione immateriale è il prezzo equivalente per contanti. La differenza tra quest'ultimo e la somma complessivamente pagata per acquisire l'immobilizzazione è contabilizzata come onere finanziario nell'arco della durata del debito e imputata al Conto Economico, salvo che sia capitalizzata nel valore contabile dell'immobilizzazione secondo quanto previsto nei parr. 15-17. Questa disposizione è coerente con quanto previsto dagli IPSAS e con quanto indicato nell'IPSAS 5 - *Borrowing Costs*.

ESEMPIO 5: RILEVAZIONE DEL COSTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE ACQUISITA SEPARATAMENTE

Si ipotizzi che il Ministero ALFA abbia acquistato per la durata di n. 2 anni il diritto per riprodurre un audiovideo sul tema della violenza di genere per la realizzazione di una campagna pilota di comunicazione rivolta a cinque scuole medie inferiori e superiori della provincia di Napoli. La campagna di comunicazione prevede l'allestimento di n. 5 pannelli sui cui mandare in onda l'audiovideo, l'organizzazione di seminari ad hoc, la realizzazione di incontri con esperti, la messa in scena di uno spettacolo teatrale e percorsi didattici aperti alle scuole coinvolte nel progetto pilota.

Il costo sostenuto per l'acquisto per la durata di n. 2 anni del diritto alla riproduzione dell'audiovideo è di euro 30 mila annuo. L'installazione dei 5 pannelli ha richiesto un costo di euro 5 mila. Sono stati inoltre sostenuti costi di lancio dell'iniziativa per euro 6 mila e costi generale per euro 3 mila.

Quale comportamento contabile deve adottare l'amministrazione acquirente?

Il comportamento contabile che l'amministrazione acquirente deve adottare richiede la preventiva distinzione dei costi che possono essere capitalizzati e dei costi che non possono essere capitalizzati. Nella fattispecie:

Descrizione e Importo			Immobilizzazione Immateriale ITAS 5	
a)	costo sostenuto per l'acquisto per la durata di n. 2 anni del diritto alla riproduzione dell'audiovideo	30.000 €		SI
b)	costo per l'installazione dei 5 pannelli	5.000 €		SI
c)	costo di lancio dell'iniziativa	6.000 €	NO	
d)	costi generali	3.000 €	NO	

Nel dettaglio la tavola sopra riportata evidenzia che l'amministrazione ALFA può contabilizzare come immobilizzazione immateriale il costo complessivo di euro 35 mila comprensivo del costo di acquisto del diritto alla riproduzione dell'audiovideo e dei pannelli necessari per la diffusione dello stesso. Non sono diversamente capitalizzabili i costi di lancio dell'iniziativa e i costi generali che saranno contabilizzati nel Conto Economico come costi di competenza dell'esercizio. La contabilizzazione avviene utilizzando la voce del piano dei conti "Opere dell'ingegno e diritti d'autore".

Immobilizzazioni Immateriali pervenute come parte di un'acquisizione

Il par. 21 disciplina il caso di un'immobilizzazione immateriale che perviene ad un'amministrazione come parte di un'acquisizione. In queste fattispecie il costo dell'immobilizzazione deve essere determinato nella misura del valore di mercato della stessa alla data di acquisizione.

ESEMPIO 6: RILEVAZIONE DEL COSTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE PERVENUTA COME PARTE DI UN'ACQUISIZIONE

Si ipotizzi che l'amministrazione nel corso di una acquisizione avente ad oggetto una determinata entità rinvenga l'esistenza di un progetto di ricerca in corso di sviluppo. Si supponga che detto progetto non sia stato contabilizzato tra le immobilizzazioni immateriali dell'entità acquisita.

Quale comportamento può adottare l'amministrazione acquirente?

La risposta a detta domanda presuppone di dividere il tema in due aspetti tra loro collegati. Il primo aspetto concerne la possibilità (*if*) per l'amministrazione acquirente di iscrivere nel proprio Stato Patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali il progetto di ricerca in corso di sviluppo rilevato. Il secondo aspetto riguarda, in caso di iscrizione/contabilizzazione, la determinazione del valore (*Value*) a cui effettuare la registrazione dell'immobilizzazione immateriale.

Con riferimento al primo aspetto (*if*), l'amministrazione acquirente può iscrivere tra le proprie immobilizzazioni immateriali il progetto di ricerca in corso di sviluppo se:

1. il progetto rispetta il requisito di identificabilità
2. il progetto rispetta il requisito del controllo da parte dell'amministrazione acquirente

Il rispetto di detti requisiti, infatti, consente all'amministrazione acquirente di poter fruire economicamente dei benefici futuri o del potenziale di servizio atteso dall'*asset* identificato e contabilizzato.

Con riferimento al secondo aspetto (*Value*) l'iscrizione nello Stato Patrimoniale deve essere effettuata al valore di mercato relativo al progetto di ricerca in corso di sviluppo al momento dell'acquisizione. Detto valore, infatti, esprime le aspettative del mercato alla data di acquisizione circa la probabilità che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio possano essere fruiti dall'amministrazione acquirente.

La determinazione del valore di mercato presuppone da parte dell'amministrazione acquirente la capacità di dimostrare:

1. l'esistenza di un mercato relativo
 - ✓ ai prodotti che dall'immobilizzazione immateriale possono scaturire o
 - ✓ all'immobilizzazione immateriale stessa;
2. se l'immobilizzazione immateriale è diversamente destinata ad un uso interno, l'utilità che dall'impiego interno deriva a favore dell'amministrazione acquirente.

La contabilizzazione nello Stato Patrimoniale può essere effettuata utilizzando la voce "Altre immobilizzazioni immateriali" del piano dei conti.

Come riportato nell'esempio, il valore di iscrizione dell'immobilizzazione immateriale pervenuta per effetto di un'acquisizione è determinato sulla base del valore di mercato alla data di acquisizione. Detto valore, infatti, riflette le aspettative del mercato alla data di acquisizione circa la probabilità che l'amministrazione acquirente possa fruire dei futuri benefici economici o del potenziale di servizio. È per queste ragioni che il requisito richiamato dal par. 12b (è probabile che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio attesi, associati all'immobilizzazione, affluiranno all'amministrazione che redige il bilancio di esercizio) si ritiene sempre verificato.

Parimenti sempre verificato si ritiene il requisito di cui al par. 12c (è possibile determinare il costo dell'immobilizzazione in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio) essendo l'immobilizzazione immateriale oggetto di contabilizzazione separabile come richiesto dall'ITAS 5 o scaturente da diritti contrattuali o da altri diritti legali.

Da ultimo si deve evidenziare che la rilevazione deve avvenire in maniera separata dall'avviamento e a prescindere dal fatto che l'amministrazione acquisita abbia in precedenza rilevato nel proprio bilancio l'immobilizzazione immateriale acquisita.

Spese successive relative a un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito

I parr. 22-23 disciplinano la contabilizzazione dei costi successivi sostenuti da un'amministrazione in relazione ad un progetto di ricerca e sviluppo in corso e già acquisito. Detti costi devono essere:

- a) connessi al progetto di ricerca o di sviluppo in corso acquisito separatamente o in un'acquisizione e rilevate come un'immobilizzazione immateriale, e
- b) devono essere sostenuti dopo l'acquisizione del progetto medesimo.

Il rispetto dei suddetti requisiti consente la contabilizzazione dei costi sostenuti successivamente da parte dell'amministrazione in coerenza con quanto lo standard ITAS 5 prevede ai parr. 27-31.

Lo standard ITAS 5 infatti stabilisce che detti costi siano:

- a) rilevati come costi e imputati al Conto Economico nell'esercizio in cui sono stati sostenuti in base al principio di competenza economica se si tratta di
 - I. costi di ricerca
 - II. costi di sviluppo che non soddisfano le condizioni previste dallo standard ITAS 5 al par. 29
- b) rilevati come costi e contabilizzati ad incremento del valore contabile del progetto di ricerca o sviluppo in corso, se si tratta di costi di sviluppo che soddisfano le condizioni per la rilevazione previste dal par. 29.

Lo standard ITAS 5 al par. 29 stabilisce che ai fini della contabilizzazione nell'attivo patrimoniale come immobilizzazione immateriale di un costo devono essere rispettate tutte le seguenti condizioni:

- è tecnicamente fattibile il completamento dell'immobilizzazione immateriale sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi;
- esiste l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
- vi è la capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
- è definito il modo in cui l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. Tra l'altro, dovrà essere dimostrabile l'esistenza di un mercato per i prodotti o servizi da ottenersi con l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa (se destinata alla cessione) ovvero la sua utilità per l'amministrazione (se destinata ad essere utilizzata internamente);
- sono disponibili adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- l'amministrazione è in grado di determinare i costi attribuibili all'immobilizzazione immateriale durante la fase di sviluppo, in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

ESEMPIO 7: RILEVAZIONE DEI COSTI SUCCESSIVI RELATIVI AD UN PROGETTO DI RICERCA E SVILUPPO IN CORSO

Si ipotizzi che l'amministrazione ALFA nell'esercizio 202X abbia contabilizzato nel proprio Stato Patrimoniale nell'attivo tra le immobilizzazioni immateriali un progetto di ricerca in corso di sviluppo "Progetto BETA" per euro 320 mila. Detta contabilizzazione risulta essere effettuata utilizzando la voce "Altre immobilizzazioni immateriali" in coerenza con il piano dei conti.

Nel corso dell'esercizio 202X+1 sono stati rilevati con riguardo al progetto di ricerca i seguenti costi:

- a) euro 5 mila come costo del personale dedicato al progetto per lo svolgimento di attività di ricerca e documentato attraverso la redazione di specifici fogli di lavoro (o *timesheet*)

- b) euro 15 mila come costo del personale dedicato al progetto per lo svolgimento di attività di sviluppo volte al completamento del progetto e alla messa dello stesso in uso all'interno dell'amministrazione. Trattasi di costi documentati attraverso la redazione di specifici fogli di lavoro (o *timesheet*)
- c) euro 8 mila come costo di intervento da parte di un fornitore esterno per l'archiviazione di taluni dati relativi al progetto.

Quale è il corretto trattamento contabile dei costi successivi sostenuti nell'esercizio 202X+1 dall'amministrazione?

L'amministrazione nel corso dell'esercizio ha contabilizzato normalmente le voci di costo. Per i salari e stipendi ha effettuato la registrazione in partita doppia del costo pagando gli stessi ai propri dipendenti. Per il servizio di fornitura ha registrato la fattura e pagato il debito verso il fornitore.

Alla fine dell'esercizio 202X+1 l'amministrazione deve valutare se i costi sostenuti e contabilizzati possono essere capitalizzati ossia portati ad incremento dell'immobilizzazione immateriale oppure lasciati nella competenza dell'esercizio e quindi nel Conto Economico.

La valutazione deve avvenire distinguendo le diverse voci di costo. Nel dettaglio:

- La voce a) non è capitalizzabile in quanto trattasi di costi sostenuti per attività di ricerca.
- La voce b) è capitalizzabile trattandosi di costi sostenuti per lo svolgimento di attività di sviluppo volte al completamento del progetto.
- La voce c) non è capitalizzabile in quanto costi che non rispettano i requisiti richiesti dallo standard ITAS 5 par. 29.

Nelle fattispecie a) e b) è sempre importante documentare le attività svolte con appositi fogli di lavoro – *timesheet* – al fine di giustificare il lavoro svolto dai dipendenti sul Progetto.

Dal punto di vista contabile alla fine dell'esercizio con le scritture di assestamento l'amministrazione capitalizza euro 15 mila portando detto importo ad incremento del costo/valore dell'immobilizzazione immateriale Progetto BETA.

La registrazione alla fine dell'esercizio 202X+1 risulta pertanto la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X+1	Altre immobilizzazioni immateriali (Progetto Beta)	15.000	
	Stipendi e altri assegni fissi		15.000

In questo modo il costo dell'immobilizzazione immateriale "Progetto BETA" alla fine dell'esercizio 202X+1 è pari ad euro 320 mila + 15 mila ossia a euro 335 mila.

Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo

Il par. 24 dello standard ITAS 5 disciplina l'acquisto di un'immobilizzazione immateriale senza il pagamento di un corrispettivo. Può accadere che un'immobilizzazione immateriale possa essere acquisita tramite un'operazione senza un equivalente corrispettivo, ad esempio, se un'amministrazione pubblica trasferisce ad altra amministrazione beni immateriali come a titolo esemplificativo i diritti di atterraggio in aeroporto, le licenze per la gestione di stazioni radiofoniche o televisive, le licenze o le quote di importazione o i diritti di accesso ad altre risorse limitate.

Può anche accadere che un privato cittadino possa lasciare in eredità i propri documenti personali, compresi i diritti d'autore sulle proprie pubblicazioni o sulle proprie opere artistiche e/o dell'ingegno.

In queste fattispecie il costo dell'immobilizzazione immateriale deve esprimerne il valore equo alla data di acquisizione. Detto valore è determinato sulla base del valore di mercato.

ESEMPIO 8: RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI MEDIANTE UN'OPERAZIONE SENZA CORRISPETTIVO

Si ipotizzi che il Ministero ALFA riceva in donazione dal Maestro Compositore CAIO i diritti d'autore relativi alle opere dallo stesso scritte nella propria giovinezza durante il proprio soggiorno di studio in Italia.

Come deve il Ministero ALFA contabilizzare i diritti d'autore?

La risposta alla domanda richiede la distinzione di due aspetti tra loro collegati:

- Il primo aspetto è di natura formale e concerne l'iscrizione in bilancio dei diritti d'autore. I diritti d'autore sono un bene intangibile identificabile che produce a favore dell'amministrazione centrale un beneficio economico futuro. Per questo lo stesso rappresenta un'immobilizzazione immateriale.

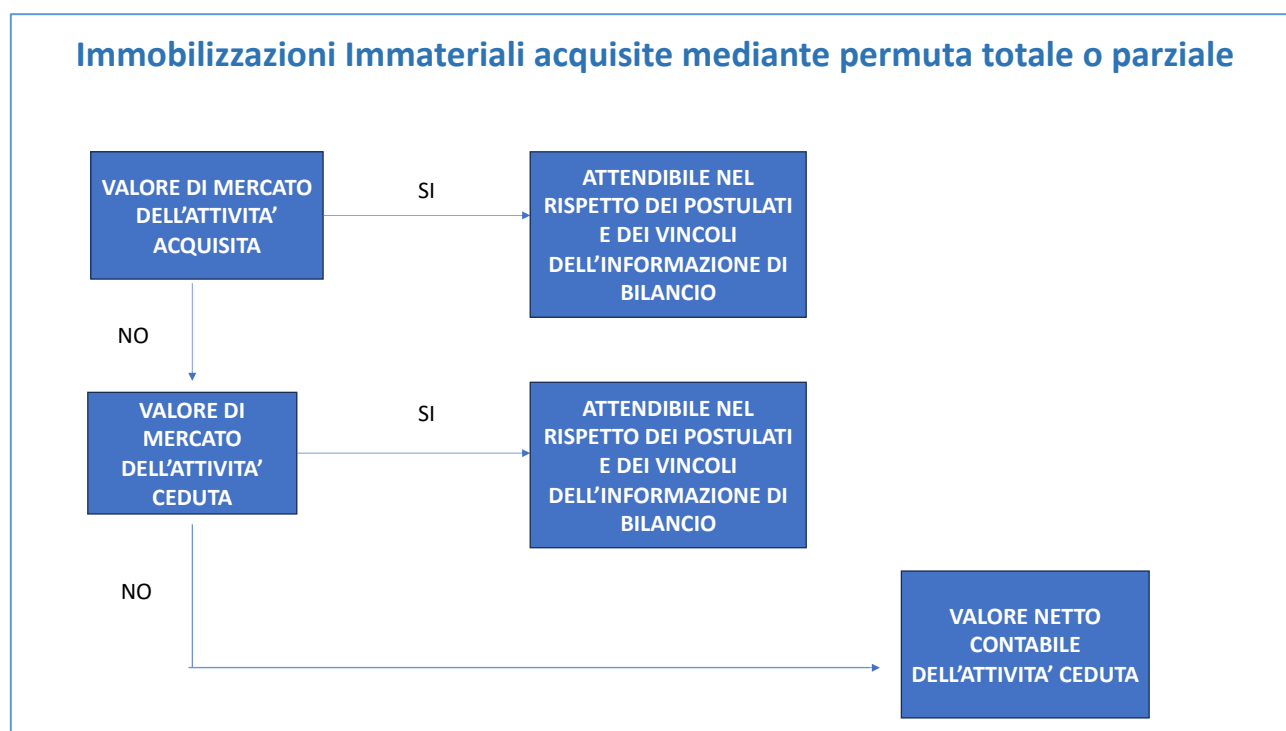
- Il secondo aspetto riguarda l'aspetto sostanziale, ossia la determinazione del valore al quale l'immobilizzazione immateriale rappresentata dai diritti d'autore deve essere iscritta nello Stato Patrimoniale dell'amministrazione centrale.

La valorizzazione dell'immobilizzazione immateriale avviene al valore di mercato al momento della donazione. Detto valore deve essere stimato sulla base di una valutazione effettuata da un esperto. La contabilizzazione avviene utilizzando la voce "Opere dell'ingegno e Diritti d'autore" del piano dei conti.

Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale

Le immobilizzazioni immateriali possono essere acquisite anche per effetto dello scambio con una o più attività non monetarie o con una combinazione di attività monetarie e non monetarie.

Di seguito si rappresenta in maniera schematica la determinazione del valore attribuito all'immobilizzazione immateriale sulla base del par. 25 dello standard ITAS 5.



Il costo dell'immobilizzazione immateriale è misurato in base al valore equo purché lo stesso sia misurabile in modo attendibile. Per valore equo si intende il valore di mercato determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

Nei casi in cui il valore di mercato dell'attività acquisita non possa essere determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio il costo è misurato sulla base del valore di mercato dell'attività ceduta. Qualora anche quest'ultimo non possa essere determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio il costo è misurato al valore netto contabile dell'attività ceduta.

ESEMPIO 9: RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI MEDIANTE PERMUTA TOTALE O PARZIALE

Si supponga che l'amministrazione ALFA abbia acquisito dalla società BETA un'immobilizzazione immateriale rappresentata dal diritto all'uso per un periodo di anni 2 di una rappresentazione audiovisiva al valore complessivo di euro 60 mila. Detto valore è stato parzialmente coperto dalla cessione alla società BETA di una banca dati di proprietà dell'amministrazione ALFA. La banca dati è iscritta nel bilancio dell'amministrazione ALFA ad un costo storico pari ad euro 15 mila ammortizzato per il 60%. Si supponga che il valore di mercato della banca dati al momento della permuta sia stimato pari ad euro 10 mila.

Come deve l'amministrazione ALFA contabilizzare l'acquisto dell'immobilizzazione immateriale nella fattispecie rappresentata dal diritto all'uso per due anni di una rappresentazione audiovisiva?

La risposta alla domanda presuppone: 1) la verifica del valore di mercato dell'immobilizzazione immateriale acquisita e del rispetto che detto valore deve garantire nei confronti dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio; 2) la verifica del valore di mercato dell'immobilizzazione immateriale ceduta e del rispetto che detto valore deve garantire nei confronti dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. Nel dettaglio:

- A. Se è possibile determinare il valore di mercato (valore equo) nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, per l'immobilizzazione immateriale acquisita la contabilizzazione avviene sulla base di detto valore.
- B. Se, diversamente, detto valore non è determinabile, la valutazione avviene al valore equo o valore di mercato dell'immobilizzazione immateriale ceduta sempre che la stessa garantisca il rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.
- C. Se, diversamente, anche detto valore non è determinabile, la valutazione avviene al valore netto contabile dell'immobilizzazione immateriale ceduta.

Nella fattispecie, l'amministrazione ALFA può contabilizzare come segue l'immobilizzazione immateriale acquistata:

- A. Se il valore equo dell'immobilizzazione immateriale acquisita rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione generale di bilancio e l'amministrazione ALFA determina nel rispetto degli stessi postulati e vincoli il valore equo dell'immobilizzazione immateriale ceduta, la contabilizzazione avviene al valore determinato come differenza tra: valore equo immobilizzazione acquisita – valore equo immobilizzazione ceduta.

- B. Se il valore equo dell'immobilizzazione immateriale acquisita NON rispetta i postulati e i vincoli dell'informativa generale di bilancio, la contabilizzazione avviene al valore equo immobilizzazione immateriale ceduta sempre che lo stesso rispetti i postulati e i vincoli dell'informativa di bilancio.
- C. Se anche il valore equo dell'immobilizzazione immateriale ceduta NON rispetta i postulati e i vincoli dell'informativa generale di bilancio, la contabilizzazione avviene al valore netto contabile dell'immobilizzazione immateriale ceduta.

La Tavola di seguito riporta i valori che l'amministrazione ALFA deve considerare per la contabilizzazione nelle tre diverse situazioni:

Ipotesi	Valore
Ipotesi A	50.000 €
Ipotesi B	10.000 €
Ipotesi C	6.000 €

Nell'ipotesi A il valore della contabilizzazione è espresso dalla differenza tra i due valori di mercato ossia:
euro 60 mila – 10 mila = euro 50 mila

Nell'ipotesi B il valore della contabilizzazione è rappresentato dal valore equo o valore di mercato dell'immobilizzazione immateriale ceduta (la banca dati): euro 10 mila.

Nell'ipotesi C il valore della contabilizzazione è rappresentato dal valore netto contabile dell'immobilizzazione immateriale ceduta (la banca dati) ossia:

$$\begin{aligned} &\text{Costo Storico} - \text{Quote di Ammortamento} \\ &\text{ovvero} \\ &\text{euro 15 mila} - 9 \text{ mila} = \text{euro 6 mila} \end{aligned}$$

La contabilizzazione del diritto d'uso avviene utilizzando la voce "Opere dell'ingegno e Diritti d'autore" del piano dei conti.

Immobilizzazioni Immateriali generate internamente

I parr. 26-33 contengono le disposizioni per la valutazione delle immobilizzazioni immateriali generate internamente all'amministrazione pubblica.

Analogamente a quanto stabilito con riguardo ai progetti di ricerca e sviluppo, anche in questa fattispecie l'amministrazione pubblica deve dapprima distinguere all'interno del processo che conduce alla realizzazione dell'attività immateriale tra a) fase di ricerca e b) fase di sviluppo.

Nei casi in cui detta distinzione non fosse possibile, i costi del progetto sono trattati come se fossero sostenuti esclusivamente nella fase di ricerca e come tali imputati sulla base del principio di competenza economica al Conto Economico.

Detto comportamento trova fondamento nel fatto che nella fase di ricerca non è possibile determinare un'immobilizzazione immateriale ossia determinare un'attività in grado di produrre a favore dell'amministrazione futuri benefici economici o un probabile potenziale di servizio: per definizione, l'attività di ricerca deve essere considerata come volta a creare le condizioni per la successiva ed eventuale fase di sviluppo.

I costi sostenuti nelle fasi di ricerca di un progetto interno devono essere rilevati e contabilizzati come costo nel momento in cui sono sostenuti. Nella fase di ricerca di un progetto interno, un'amministrazione non può dimostrare che esiste un'attività immateriale in grado di generare probabili benefici economici futuri o potenziale di servizio. In mancanza di detta correlazione il costo deve essere correttamente rilevato nell'esercizio in cui è stato sostenuto.

Nella fase di sviluppo di un progetto interno l'amministrazione può, in alcuni casi, identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività stessa è in grado di generare probabili benefici economici futuri o un potenziale di servizio. Ciò in quanto nella fase di sviluppo il progetto è ad uno stadio più avanzato a beneficio della maggiore probabilità di determinare gli effetti futuri derivanti dall'attività immateriale a vantaggio dell'amministrazione.

Di seguito a titolo esemplificativo si riporta una distinzione tra attività che rientrano nelle fasi di ricerca e attività che rientrano nelle fasi di sviluppo.

Fasi di Ricerca	Fasi di Sviluppo
Attività finalizzate all'acquisizione di nuove conoscenze	La progettazione, costruzione e test di prototipi e modelli di pre-produzione o pre-utilizzo
La ricerca, valutazione e selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze	La progettazione di strumenti, maschere, stampi e matrici che coinvolgono nuove tecnologie
La ricerca di alternative per materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi	La progettazione, la costruzione e il funzionamento di un impianto pilota o di un'operazione che non è di una scala economicamente fattibile per la produzione commerciale o l'utilizzo nella fornitura di servizi
La formulazione, progettazione, valutazione e selezione finale di possibili alternative per materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati	Costi del sito web e costi di sviluppo del software

In questa direzione, come già riportato, il par. 29 dispone che i costi sostenuti per lo svolgimento di attività di sviluppo – fase di sviluppo – avente ad oggetto un progetto interno possono essere capitalizzati ossia generare la contabilizzazione nello Stato Patrimoniale di un'immobilizzazione immateriale purché siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) il completamento dell'immobilizzazione immateriale, sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi, deve essere tecnicamente raggiungibile;
- b) deve esistere l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
- c) deve esistere la capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
- d) deve essere definito il modo in cui l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. Tra l'altro, dovrà essere dimostrabile l'esistenza di un mercato per i prodotti o servizi da ottenersi con l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa (se destinata alla cessione) ovvero la sua utilità per l'amministrazione (se destinata ad essere utilizzata internamente);
- e) l'amministrazione pubblica deve avere a disposizione adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- f) l'amministrazione deve essere in grado di determinare i costi attribuibili all'immobilizzazione immateriale durante la fase di sviluppo, in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

L'amministrazione pubblica per dimostrare come un'immobilizzazione immateriale sia capace di generare probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio, deve valutare e misurare i benefici economici futuri o il potenziale di servizio sulla base delle indicazioni contenute nell'ITAS 8 – *Riduzione di valore delle attività*. Tali indicazioni si applicano anche nel caso in cui un'immobilizzazione immateriale generi benefici economici o un potenziale di servizio solo in combinazione con altre attività.

Detta dimostrazione può essere realizzata da parte dell'amministrazione pubblica con l'utilizzo di un piano operativo che dia evidenza delle risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo necessarie e la capacità dell'amministrazione stessa di garantire la disponibilità di dette risorse. A nulla rileva se le risorse finanziarie sono acquisite da terzi.

Non sono diversamente contabilizzati nello Stato Patrimoniale i costi relativi allo sviluppo di progetti interni che non possono essere distinti dai costi generali di gestione dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio come accade per marchi, testate editoriali, titoli editoriali, elenchi di utenti di un servizio e oggetti sostanzialmente simili generati internamente: non potendo i costi sostenuti essere distinti dal costo di sviluppo delle attività dell'amministrazione, nel suo insieme tali elementi non possono essere rilevati come immobilizzazioni immateriali.

La capitalizzazione dei costi nello Stato Patrimoniale relativi all'immobilizzazione immateriale comprende tutti i costi sostenuti dal momento in cui per la prima volta l'immobilizzazione immateriale soddisfa i criteri previsti per la rilevazione iniziale fino alla sua messa in uso. Si tratta di costi direttamente imputabili volti a garantire la creazione, produzione e predisposizione dell'immobilizzazione immateriale affinché questa sia in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione. La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per generare internamente l'immobilizzazione è disciplinata nei parr. 15-17 come di seguito riportato nel focus specifico. Ovviamente i costi sostenuti per un elemento immateriale inizialmente rilevati come costi di esercizio non possono essere rilevati, a una data successiva, come parte del costo di un'immobilizzazione immateriale.

ESEMPIO 10 - RILEVAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI GENERATE INTERNAMENTE

Si supponga che nel mese di febbraio 202N l'amministrazione ALFA abbia avviato la realizzazione di una nuova banca dati. Durante l'esercizio dal primo di febbraio al primo di novembre l'amministrazione ha sostenuto i seguenti costi:

- personale interno euro 55 mila
- consulenze esterne euro 25 mila

Dal primo di novembre al 31 dicembre 202N l'amministrazione ALFA ha sostenuto i seguenti costi:

- personale interno euro 18 mila
- servizi da fornitori esterni euro 4 mila

Si supponga altresì che al termine dell'esercizio 202N l'attività di realizzazione non sia terminata e che l'amministrazione ALFA ritenga di completare il progetto entro il mese di giugno dell'esercizio 202N+1. Si supponga, infine, che solo in data primo novembre 202N il progetto di realizzazione della banca dati rispetti tutti i requisiti richiamati dai parr. 29-31 dell'ITAS 5.

Come deve l'amministrazione ALFA contabilizzare la realizzazione della banca dati al 31.12.202N?

La contabilizzazione dell'attività di realizzazione della banca dati deve tenere conto del rispetto dei requisiti richiesti dai parr. 29-31 dell'ITAS 5. Detta contabilizzazione, pertanto, segue quanto di seguito riportato:

Periodo	Costi Sostenuti	Capitalizzazione	Conto Economico
dal 01-02-202N al 31.10.202N	80.000 €	NO	80.000 €
dal 01.11.202N al 31.12.202N	22.000 €	22.000 €	--

Nel dettaglio, i costi sostenuti nel periodo dal primo febbraio al 31 ottobre dell'esercizio 202N non sono capitalizzabili non potendo il progetto rappresentare un'immobilizzazione immateriale in quanto non rispetta i requisiti richiesti dai parr. 29-31 dell'ITAS 5. Detti costi sono pertanto di competenza dell'esercizio e come tali imputabili al Conto Economico. Diversamente, sono capitalizzabili i costi sostenuti nel periodo 1° novembre - 31 dicembre dell'esercizio 202N, avendo il progetto assunto le caratteristiche richieste per rappresentare un'immobilizzazione immateriale. Capitalizzabili sono anche i costi che saranno sostenuti nell'esercizio 202N+1 a completamento del progetto medesimo. La contabilizzazione dei costi capitalizzabili può avvenire utilizzando la voce "Software autoprodotta" oppure la voce "Database (basi dati e archivi digitali)" del piano dei conti.

Focus sugli Oneri finanziari

Gli oneri finanziari sono generalmente imputati al Conto Economico in base al principio di competenza economica e al periodo in cui sono maturati. La maturazione degli oneri finanziari è di norma agevole essendo la stessa scandita su base temporale in giorni o mesi.

È consentita come alternativa la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di un'immobilizzazione immateriale che richiede un rilevante periodo di tempo per essere pronta per l'uso previsto o per la vendita.

La scelta di detta alternativa da parte dell'amministrazione deve garantire un trattamento contabile uniforme di tutti gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di tutte le immobilizzazioni immateriali che richiedono o hanno richiesto un rilevante periodo di tempo per essere pronte per l'uso previsto o per la vendita.

Nella Nota integrativa l'amministrazione pubblica deve dare evidenza delle immobilizzazioni per le quali si è optato alla capitalizzazione degli oneri finanziari. Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a Conto Economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile che, come tale, deve essere bene argomentato e motivato nella Nota integrativa stessa. Ciò al fine di garantire la comparabilità dell'informativa di bilancio.

Con riferimento all'accensione di un finanziamento l'amministrazione pubblica può incorrere in due distinte fattispecie:

- a) il finanziamento è stipulato unicamente per l'acquisto o la generazione interna di una data immobilizzazione immateriale;
- b) il finanziamento è stipulato per un'esigenza generica dell'amministrazione.

Nel primo caso, i costi capitalizzabili sono costituiti dagli oneri finanziari al netto degli eventuali proventi finanziari conseguiti dall'impiego temporaneo delle somme prese a prestito. Nel secondo caso, se l'amministrazione utilizza parte del finanziamento anche per l'acquisizione o la generazione interna dell'immobilizzazione immateriale, gli oneri finanziari capitalizzabili sono calcolati applicando ai costi sostenuti un tasso di capitalizzazione pari alla media ponderata dei tassi relativi agli oneri finanziari in essere nel periodo di riferimento del bilancio, escludendo dal computo gli oneri finanziari relativi ai finanziamenti stipulati per l'acquisizione o la generazione interna di specifiche immobilizzazioni.

La capitalizzazione degli oneri finanziari richiede in tutti i casi che:

- a) si stiano sostenendo i costi per l'acquisizione o la generazione interna dell'immobilizzazione immateriale;
- b) si stiano sostenendo gli oneri finanziari; e
- c) siano in corso le attività necessarie a predisporre l'immobilizzazione immateriale all'uso cui è destinata.

La capitalizzazione degli oneri finanziari segue le attività che sono volte a predisporre l'immobilizzazione immateriale all'uso cui è destinata. Se dette attività si sospendono, anche la capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa. Se dette attività si completano, anche la capitalizzazione degli oneri finanziari si esaurisce.

ESEMPIO 11 - CAPITALIZZAZIONE DI ONERI FINANZIARI PER L'ACQUISTO O COSTRUZIONE DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

Si supponga, con riferimento all'esempio 10, che nel mese di febbraio 202N l'amministrazione ALFA abbia avviato la realizzazione di una nuova banca dati. Durante l'esercizio dal primo di febbraio al primo di novembre l'amministrazione ha sostenuto i seguenti costi:

- personale interno euro 55 mila
- consulenze esterne euro 25 mila
- oneri finanziari euro 6 mila

Dal primo di novembre al 31 dicembre 202N l'amministrazione ALFA ha sostenuto i seguenti costi:

- personale interno euro 18 mila
- servizi da fornitori esterni euro 4 mila
- oneri finanziari euro 2 mila

Gli oneri finanziari sostenuti nel corso del periodo 1° febbraio - 31 ottobre dell'esercizio 202N fanno riferimento ad un indebitamento generico dell'amministrazione ALFA. Gli oneri finanziari sostenuti nell'ultimo periodo dell'esercizio, diversamente, fanno riferimento al progetto di realizzazione della banca dati.

Si supponga altresì che al termine dell'esercizio 202N l'attività di realizzazione non sia terminata e che l'amministrazione ALFA ritenga di completare il progetto entro il mese di giugno dell'esercizio 202N+1. Si supponga infine che solo in data 1° novembre 202N il progetto di realizzazione della banca dati rispetti tutti i requisiti richiamati dai parr. 29-31 dell'ITAS 5.

Come deve l'amministrazione ALFA contabilizzare la realizzazione della banca dati al 31.12.202N?

Analogamente a quanto già riportato nell'esempio 10 la contabilizzazione dell'attività di realizzazione della banca dati deve tenere conto del rispetto dei requisiti richiesti dai parr. 29-31 dell'ITAS 5. Con riguardo agli oneri finanziari la capitalizzazione degli stessi deve seguire il progetto a cui gli oneri finanziari in maniera specifica fanno riferimento. La contabilizzazione pertanto segue quanto di seguito riportato:

Periodo	Costi Sostenuti	Oneri Finanziari	Capitalizzazione	Conto Economico
dal 01-02-202N al 31.10.202N	80.000 €	6.000 €	NO	86.000 €
dal 01.11.202N al 31.12.202N	22.000 €	2.000 €	24.000 €	--

Valutazione successiva

I parr. 35-54 disciplinano la valutazione successiva dell'immobilizzazione immateriale. La valutazione successiva dell'immobilizzazione immateriale iscritta nello Stato Patrimoniale, seguendo le regole della rilevazione iniziale, deve avvenire al valore del costo al netto degli ammortamenti cumulati e al netto delle perdite cumulate per riduzioni di valore. In sintesi:

Costo (valore iniziale rilevato nello Stato Patrimoniale)

-

Ammortamenti cumulati

-

Perdite cumulate

Il costo al netto degli ammortamenti e delle perdite cumulate esprime il valore netto contabile dell'immobilizzazione immateriale. Il valore netto contabile dell'immobilizzazione immateriale nell'esercizio della prima rilevazione coincide con il costo. Negli esercizi successivi diminuisce fino ad azzerarsi per effetto degli ammortamenti cumulati e delle perdite cumulate.

ESEMPIO 12 – VALUTAZIONE SUCCESSIVA DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

L'amministrazione ALFA nel corso dell'esercizio 202N-3 ha realizzato una banca dati iscrivendola nel proprio Stato Patrimoniale come immobilizzazione immateriale sulla base dei costi sostenuti. I costi sostenuti nel corso dell'esercizio 202N-3 sono:

- personale interno euro 55 mila
- consulenze esterne euro 15 mila
- oneri finanziari euro 8 mila
- altri costi direttamente imputabili euro 2 mila

Nel corso degli esercizi la banca dati è stata ammortizzata con una quota di ammortamento costante pari al 15%.

Nel corso degli anni quale è il valore assegnato alla banca dati nel bilancio dell'amministrazione ALFA?

La contabilizzazione della banca dati all'interno dello Stato Patrimoniale dell'amministrazione ALFA nell'esercizio 202N-3 deve tenere conto dei costi sostenuti come di seguito riportato:

Voci di Vosto	Valore
Personale interno	55.000 €
Consulenze esterne	15.000 €
Oneri finanziari	8.000 €
Altri costi specifici	2.000 €
Costo Banca Dati	80.000 €

La contabilizzazione del costo della banca dati nello Stato Patrimoniale dell'amministrazione ALFA nel corso degli esercizi è rappresentata come di seguito:

Esercizio	Costo Storico	Ammortamento	Fondo Ammortamento	Valore Netto Contabile
202N-3	80.000 €	12.000 €	12.000 €	68.000 €
202N-2	80.000 €	12.000 €	24.000 €	56.000 €
202N-1	80.000 €	12.000 €	36.000 €	44.000 €
202N	80.000 €	12.000 €	48.000 €	32.000 €
202N+1	80.000 €	12.000 €	60.000 €	20.000 €
202N+2	80.000 €	12.000 €	72.000 €	8.000 €
202N+3	80.000 €	8.000 €	80.000 €	- €

Quanto rappresentato consente di evidenziare come nel corso degli esercizi il costo storico a cui l'immobilizzazione è stata contabilizzata resti costante. Costante è anche la quota di ammortamento pari al 15% del costo storico ossia pari ad euro 12 mila su base annua. Il fondo di ammortamento, ossia la somma delle quote di ammortamento, aumenta in ogni esercizio fino al raggiungimento dell'importo massimo nell'esercizio 202N+3 pari ad euro 80 mila ossia pari al costo storico dell'immobilizzazione. Il valore netto contabile dato dalla differenza tra costo storico e fondo ammortamento diminuisce in ciascun esercizio sino ad azzerarsi al termine della vita utile del bene.

La valutazione successiva dell'immobilizzazione immateriale deve considerare la vita utile dell'immobilizzazione stessa. La vita utile di un'immobilizzazione immateriale è definita come il periodo di tempo nel quale l'amministrazione prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione immateriale oppure come la quantità di prodotti o unità similari che l'amministrazione si aspetta di ottenere dal suo utilizzo. La vita utile può essere:

- a) definita
- b) o indefinita.

Nel caso in cui la vita utile sia definita, l'amministrazione deve determinarne la durata. Numerosi sono i fattori che possono incidere sulla determinazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale:

- I. l'utilizzo previsto del bene da parte dell'amministrazione;
- II. i cicli di vita tipici del prodotto per l'immobilizzazione immateriale e le informazioni pubbliche sulle stime della vita utile di immobilizzazioni simili utilizzate in modo simile;
- III. l'obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo;
- IV. la stabilità del settore cui appartiene l'immobilizzazione immateriale e i cambiamenti nella domanda di mercato per i prodotti o servizi ottenuti dall'immobilizzazione;
- V. le azioni previste da parte dei concorrenti o potenziali concorrenti;
- VI. il livello delle spese di manutenzione necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi o il potenziale di servizio dall'immobilizzazione immateriale e la capacità e l'intenzione dell'amministrazione di raggiungere tale livello;
- VII. il periodo di controllo sul bene e i limiti legali o simili all'utilizzo del bene, come le date di scadenza dei relativi contratti di locazione;
- VIII. se la vita utile dell'immobilizzazione immateriale dipende dalla vita utile di altre attività dell'entità.

Nel caso che la vita utile sia indefinita, ciò non significa che la stessa sia infinita ma piuttosto che non vi sia la possibilità di stabilire un limite prevedibile all'intervallo di tempo per il quale l'amministrazione si attende dall'immobilizzazione immateriale flussi finanziari netti positivi o un potenziale di servizio.

La vita utile di un'immobilizzazione immateriale riflette soltanto il livello di spese di manutenzione future necessario per mantenere l'immobilizzazione al suo rendimento stimato al tempo della valutazione della vita utile, nonché la capacità e l'intenzione dell'amministrazione di conseguire tale livello. La durata indefinita della vita utile di un'immobilizzazione immateriale non deve dipendere da spese future pianificate eccedenti quanto necessario per mantenerla a tale livello di rendimento.

La vita utile di un'immobilizzazione immateriale che deriva da accordi vincolanti (inclusi i diritti contrattuali o altri diritti legali) non deve superare la durata dell'accordo vincolante, ma può essere più breve tenuto conto del periodo durante il quale l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio prevede di utilizzare l'immobilizzazione immateriale.

Vi possono essere fattori sia economici sia legali che influenzano la vita utile di un'immobilizzazione immateriale. I fattori economici determinano il periodo in cui i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno ricevuti dall'amministrazione. I fattori legali possono limitare il periodo durante il quale l'amministrazione controlla l'accesso a tali benefici. La vita utile è il più breve tra i periodi determinati sulla base di tali fattori.

Se gli accordi vincolanti (inclusi i diritti contrattuali o altri diritti legali) prevedono la possibilità di un rinnovo, la vita utile dell'immobilizzazione immateriale deve includere i periodi di rinnovo soltanto

qualora vi siano evidenze a sostegno del rinnovo stesso da parte dell'amministrazione senza costi significativi. L'esistenza dei seguenti fattori, tra gli altri, indica che un'amministrazione sarebbe in grado di rinnovare diritti contrattuali o altri diritti legali senza il sostenimento di costi significativi:

- a) vi è evidenza, possibilmente basata su esperienze passate, che i diritti contrattuali o altri diritti legali saranno rinnovati. Se il rinnovo è subordinato al consenso di una terza parte, vi è evidenza che la terza parte darà il proprio consenso;
- b) vi è evidenza che qualsiasi condizione necessaria per ottenere un rinnovo sarà soddisfatta;
- c) il costo che l'amministrazione deve sostenere per il rinnovo non è significativo in rapporto ai benefici economici futuri attesi o al potenziale di servizio che affluiranno ad essa dal rinnovo.

Se il costo del rinnovo è significativo in rapporto ai benefici economici futuri o al potenziale di servizio attesi che affluiranno all'amministrazione dal rinnovo, tale costo rappresenta, in sostanza, il costo per acquisire una nuova immobilizzazione immateriale alla data del rinnovo e quindi non si tiene conto del rinnovo ai fini della determinazione della vita utile.

Immobilizzazioni immateriali con vita utile definita

L'ammortamento è definito come la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale durante la propria vita utile stimata.

L'ammortamento è un procedimento tecnico contabile con cui il costo di un bene immateriale che rappresenta un fattore produttivo pluriennale viene ripartito in più esercizi sulla base della vita utile del bene immateriale medesimo.

Quando la vita utile dell'immobilizzazione immateriale è definita, il valore ammortizzabile inteso come la differenza fra il costo dell'immobilizzazione immateriale, o altro valore sostitutivo del costo, e il suo valore residuo, deve essere ripartito in base a un criterio sistematico nell'arco della sua vita utile.

L'ammortamento segue la vita utile del bene e pertanto ha inizio quando l'immobilizzazione immateriale è o può essere posta in uso sulla base dei programmi dell'amministrazione e termina quando l'immobilizzazione immateriale non è più presente nel bilancio dell'amministrazione o quando è terminata la vita utile dell'immobilizzazione stessa.

Il completamento dell'ammortamento non comporta l'eliminazione dell'immobilizzazione immateriale dal bilancio dell'amministrazione e non comporta il non utilizzo da parte dell'amministrazione dell'immobilizzazione stessa.

Di norma l'ammortamento avviene a quote costanti. La quota di ammortamento è calcolata dividendo il valore iniziale (o costo) dell'immobilizzazione immateriale e la propria vita utile.

$$\begin{array}{c} \text{Quota di ammortamento costante} \\ \\ = \\ \\ \text{Valore Iniziale dell'immobilizzazione immateriale} \\ \\ \text{Diviso} \\ \\ \text{Vita utile finita dell'immobilizzazione immateriale} \end{array}$$

L'ammortamento può non essere a quote costanti ma seguire le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno consumati dall'amministrazione purché si rispettino i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

È possibile utilizzare diversi metodi di ammortamento per allocare in maniera sistemica il valore ammortizzabile di un bene lungo la propria vita utile. Questi metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo del saldo decrescente e l'unità del metodo di produzione. Il metodo utilizzato è selezionato sulla base del modello atteso di fruizione dei benefici economici futuri attesi o del potenziale di servizio incorporato nell'immobilizzazione immateriale ed è applicato in modo coerente da un periodo all'altro, a meno che non vi sia un cambiamento nel modello atteso di fruizione di quei futuri vantaggi economici o potenziale di servizio.

* * *

ESEMPIO 13 – AMMORTAMENTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

Per definire il piano di ammortamento di un'immobilizzazione immateriale è necessario conoscere i seguenti elementi:

- il valore iniziale dell'immobilizzazione o costo storico;
- il valore residuo dell'immobilizzazione al termine della sua vita utile;
- il valore da ammortizzare, dato dalla differenza tra valore iniziale e valore residuo;
- la durata della vita utile;
- il metodo di ammortamento.

Si supponga che l'amministrazione ALFA debba definire il piano di ammortamento per la banca dati realizzata internamente con un costo complessivo di euro 88 mila comprensivo del costo del personale interno impiegati, del costo di una società di consulenza esterna e degli oneri finanziari specifici. L'amministrazione ALFA stima la vita utile della banca dati in n. 5 anni ed un valore residuo al termine della stessa pari al 10% del valore iniziale. I dati con cui costruire il piano di ammortamento sono pertanto:

- Valore iniziale euro 88.000
- Valore residuo finale euro 8.800

- Valore da ammortizzare euro 79.200 (ossia euro 88.000 meno euro 8.800)
- Vita utile 5 anni

Si analizzano di seguito il metodo di ammortamento a quote costanti e il metodo di ammortamento a quote scalari decrescenti.

Metodo a quote costanti

Si determina la quota costante rapportando il valore ammortizzabile alla vita utile, pertanto:

QUOTA DI AMMORTAMENTO ANNUA

$$\frac{\text{Valore iniziale} - \text{Valore residuo}}{\text{n. anni di vita utile}}$$

$$\text{euro } 79.200 / 5 = \text{euro } 15.840$$

Pertanto, il piano di ammortamento a quote costanti è:

Descrizione	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Valore iniziale	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €
Valore da ammortizzare	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €
Quota ammortamento	15.840 €	15.840 €	15.840 €	15.840 €	15.840 €
Fondo ammortamento	15.840 €	31.680 €	47.520 €	63.360 €	79.200 €
Valore netto contabile	72.160 €	56.320 €	40.480 €	24.640 €	8.800 €

Metodo a quote scalari decrescenti

Il metodo a quote scalari decrescenti richiede la preventiva determinazione di un coefficiente K dato dal rapporto tra il valore da ammortizzare (valore iniziale meno valore residuo) e la sommatoria degli anni di vita utile. Nel dettaglio:

$$K = \frac{\text{Valore iniziale} - \text{Valore residuo}}{\sum_1^n \text{anni di vita utile}} =$$

$$(88.000 - 8.800) / 1 + 2 + 3 + 4 + 5 =$$

$$79.200 / 15 = 5.280$$

Successivamente si moltiplica il coefficiente K per il numero degli anni di ammortamento in modo decrescente:

Q1	5.280 €	5	26.400 €
Q2	5.280 €	4	21.120 €
Q3	5.280 €	3	15.840 €
Q4	5.280 €	2	10.560 €
Q5	5.280 €	1	5.280 €

Da cui si ottiene il seguente piano di ammortamento a quote scalari decrescenti:

Descrizione	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Valore iniziale	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €	88.000 €
Valore da ammortizzare	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €	79.200 €
Quota ammortamento	26.400 €	21.120 €	15.840 €	10.560 €	5.280 €
Fondo ammortamento	26.400 €	47.520 €	63.360 €	73.920 €	79.200 €
Valore netto contabile	61.600 €	40.480 €	24.640 €	14.080 €	8.800 €

ESEMPIO 14 – AMMORTAMENTO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

Si supponga che l'amministrazione ALFA debba effettuare l'ammortamento di un software acquistato nell'esercizio 202N per gestire lo smart working del proprio personale. Il costo del software comprensivo dell'implementazione e degli oneri finanziari è pari ad euro 110 mila.

Per la definizione del piano di ammortamento l'amministrazione ALFA sceglie il metodo per unità di prodotto. A tal fine l'amministrazione ALFA stima che il software possa garantire il monitoraggio su base annua dello Smart working per n. 2.000 addetti. Considerando che il personale in Smart working dell'amministrazione è pari a 200 addetti su base annua e che il valore residuo alla fine della vita utile sia pari a zero si ha:

$$\begin{aligned}
 &\text{Quota di ammortamento} \\
 &= \\
 &\text{Valore Iniziale} / 2.000 * 200 \\
 &= \\
 &110 \text{ mila} / 2.000 * 200 \\
 &= \\
 &11 \text{ mila}
 \end{aligned}$$

Da cui si ottiene che la vita utile del software è pari ad anni 10.

Valore residuo

Il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale è definito come il presumibile valore realizzabile dalla dismissione del bene al termine della propria vita utile. Tale valore deve essere stimato e utilizzato nella determinazione del valore ammortizzabile solo se rilevante rispetto al costo d'acquisto o di produzione interna.

Lo standard ITAS 5 disciplina il valore residuo ai parr. 41-43. Nel caso di una immobilizzazione immateriale avente vita utile definita il valore residuo deve essere assunto pari a zero salvo che:

- vi sia un impegno da parte di terzi ad acquisire l'immobilizzazione immateriale al termine della sua vita utile; oppure
- l'immobilizzazione immateriale abbia un mercato attivo

- i. e il valore residuo possa essere determinato con riferimento a tale mercato;
- ii. e sia probabile che tale mercato esisterà al termine della vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita è determinato al netto del valore residuo.

La stima del valore residuo di un'immobilizzazione immateriale si riferisce all'importo recuperabile dalla dismissione sulla base dei prezzi in vigore alla data della stima per la vendita di un'immobilizzazione simile che sia giunta alla fine della propria vita utile e abbia operato in condizioni simili a quelle in cui l'immobilizzazione immateriale verrà utilizzata. Il valore residuo è riesaminato almeno ad ogni data di chiusura del bilancio. Un cambiamento nel valore residuo dell'immobilizzazione immateriale è contabilizzato come un cambiamento nelle stime contabili secondo quanto previsto dall'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

Se il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale è superiore al valore contabile dell'immobilizzazione, la quota di ammortamento dell'immobilizzazione è pari a zero fino a quando il suo valore residuo non risulti essere inferiore al suo valore contabile.

ESEMPIO 15 – IL VALORE RESIDUO DI UN'IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

Si supponga riprendendo l'esempio 14 che l'amministrazione ALFA debba effettuare l'ammortamento di un software acquistato nell'esercizio 202N per gestire lo smart working del proprio personale. Il costo del software comprensivo dell'implementazione e degli oneri finanziari è pari ad euro 110 mila. L'amministrazione ALFA ha definito il piano di ammortamento con il metodo per unità di prodotto determinando una vita utile del bene in n. 5 anni e un valore residuo del bene al termine della vita utile pari a zero.

Il piano di ammortamento è il seguente:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Si supponga che il valore residuo del software al termine dell'Anno 3 determinato sulla base dei dati di mercato sia pari, per effetto della pandemia Covid19 ad euro 50 mila. Detto valore torna a calare al termine dell'esercizio Anno 4 scendendo nell'Anno 5 al di sotto del valore netto contabile del bene. Il piano di ammortamento cambia come segue:

Descrizione	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	- €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Riesame del periodo e del metodo di ammortamento

Il periodo e il metodo di ammortamento di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita devono essere riesaminati almeno a ogni data di chiusura del bilancio di esercizio.

Se la vita utile attesa dell'immobilizzazione immateriale si rivela differente rispetto a quanto precedentemente stimato, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato.

Se vi è stato un cambiamento significativo nelle modalità con le quali ci si attende che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'immobilizzazione immateriale affluiranno all'amministrazione, il metodo di ammortamento deve essere modificato in modo tale da riflettere il cambiamento avvenuto.

Queste modifiche devono essere contabilizzate come cambiamenti di stima contabile secondo quanto previsto dall'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

Immobilizzazioni immateriali con una vita utile indefinita

Un'immobilizzazione immateriale con una vita utile indefinita non deve e non può essere ammortizzata.

In questi casi, come nei casi in cui l'immobilizzazione immateriale non è ancora disponibile per l'impiego, l'amministrazione pubblica deve verificare se l'immobilizzazione immateriale ha subito una riduzione di valore confrontando il valore recuperabile dell'immobilizzazione immateriale con il valore contabile della stessa. Detta verifica in conformità all'ITAS 8 – *Riduzione di valore delle attività*, deve essere effettuata:

- annualmente; e
- ogni qual volta vi sia un'indicazione che l'immobilizzazione immateriale possa avere subito una riduzione di valore.

ESEMPIO 16 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI CON UNA VITA UTILE INDEFINITA

Si supponga che l'amministrazione ALFA abbia acquistato i diritti esclusivi a produrre energia idroelettrica per una durata non definita nel contratto di concessione. Detto diritto è stato acquistato dall'amministrazione pagando un costo pari ad euro 100 mila.

In questo caso, essendo la vita utile del bene immateriale – il diritto esclusivo alla produzione – indefinita, il bene immateriale non potrà essere oggetto di ammortamento.

L'amministrazione ALFA tuttavia ogni anno dovrà verificare se il bene immateriale ha registrato una perdita di valore significativa.

Un'attività ha subito una riduzione di valore quando il suo valore contabile supera il suo valore recuperabile. Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una riduzione di valore, l'amministrazione deve considerare sia fonti informative esterne e sia fonti informative interne. Se l'analisi evidenzia che vi sono cause che possono determinare una perdita significativa del valore, l'amministrazione deve effettuare una stima formale del valore recuperabile.

La contabilizzazione del bene immateriale – il diritto esclusivo alla produzione – deve avvenire utilizzando la voce "Concessioni" del piano dei conti.

Riesame della determinazione della vita utile

La vita utile di un'immobilizzazione immateriale che non è in corso di ammortamento deve essere riesaminata in ogni esercizio per determinare se i fatti e le circostanze continuano a supportare la stima di una vita utile indefinita. Se così non è, il cambiamento nella stima della vita utile da indefinita a definita deve essere contabilizzato come un cambiamento di stime contabili in conformità all'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

In conformità con l'ITAS 8 – *Riduzione di valore delle attività*, la rideterminazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale come definita, invece che indefinita, è un indicatore che l'immobilizzazione può avere subito una riduzione di valore. Conseguentemente, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve sottoporre l'immobilizzazione immateriale a verifica di una possibile riduzione di valore confrontando il suo valore recuperabile (determinato secondo quanto previsto dall'ITAS 8) con il suo valore contabile e rilevando eventuali eccedenze del valore contabile rispetto al potenziale di servizio recuperabile o al valore recuperabile come una perdita durevole per riduzione di valore.

Recuperabilità del valore contabile – Perdite per riduzione di valore

Per determinare se un'immobilizzazione immateriale ha subito una perdita durevole di valore, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica l'ITAS 8 - *Riduzione di valore delle attività*. Il medesimo standard stabilisce il trattamento contabile delle eventuali perdite di valore.

Dismissioni e cessioni

Le fattispecie di dismissioni e di cessioni sono regolate nei parr. 50-54. A questo riguardo un'immobilizzazione immateriale deve essere eliminata dal bilancio di esercizio:

- a) alla dismissione (incluse le dismissioni attraverso operazioni senza corrispettivo); o
- b) quando non si attendono benefici economici futuri o potenziale di servizio dal suo utilizzo o dalla sua dismissione.

La differenza tra il ricavo netto di vendita dell'immobilizzazione immateriale e il valore netto contabile della stessa genera un componente straordinario di reddito. Detto componente è rappresentato da:

- I. una plusvalenza se detta differenza è positiva
- II. una minusvalenza se detta differenza è negativa

Detti componenti straordinari di reddito sono di competenza dell'esercizio in cui è avvenuta la dismissione salvo diversa disposizione di uno specifico standard.

Nel determinare la data di dismissione di un'immobilizzazione immateriale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica i criteri contenuti nell'ITAS 9 – *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, o nell'ITAS 7 - *Locazioni* nei casi di cessione mediante vendita e retrolocazione.

Il corrispettivo da ricevere per la cessione di un'immobilizzazione immateriale è rilevato inizialmente al valore di mercato. Se il pagamento viene differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente prezzo per contanti. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente per contanti è rilevata come interesse attivo secondo quanto previsto dall'ITAS 9 - *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, in modo da riflettere l'effettivo rendimento originato dal credito.

ESEMPIO 17 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA

Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio N l'amministrazione ALFA decida di cedere alla ONLUS BETA un software per la gestione del proprio personale. La cessione è effettuata a titolo gratuito e il software è stato dall'amministrazione ALFA interamente ammortizzato. Il piano di ammortamento del software consente di evidenziare quanto segue:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Il software era stato acquistato dall'amministrazione ALFA ad un costo di euro 110 mila interamente ammortizzato nel corso degli esercizi. Nell'esercizio N la cessione avviene a titolo gratuito senza dare rilievo ad alcun componente di reddito straordinario.

ESEMPIO 18 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA

Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio N l'amministrazione ALFA decida di cedere alla ONLUS BETA un software per la gestione del proprio personale. La cessione è effettuata al prezzo di euro 8 mila e il software è stato dall'amministrazione ALFA interamente ammortizzato. Il piano di ammortamento del software consente di evidenziare quanto segue:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Il software era stato acquistato dall'amministrazione ALFA ad un costo di euro 110 mila interamente ammortizzato nel corso degli esercizi. Nell'esercizio N la cessione avviene al prezzo di euro 8 mila.

L'amministrazione ALFA nell'esercizio N deve rilevare un componente di reddito straordinario di competenza dell'esercizio N pari alla differenza tra prezzo di cessione e valore netto contabile:

$$\begin{aligned} &\text{Prezzo di Cessione} - \text{Valore Netto Contabile} \\ &\text{euro 8 mila} - 0 = \text{euro 8 mila} \end{aligned}$$

Essendo detta differenza positiva il componente economico straordinario origina un ricavo straordinario ossia una plusvalenza.

ESEMPIO 19 – PLUSVALENZA E MINUSVALENZA

Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio N-1 l'amministrazione ALFA decida di cedere alla ONLUS BETA un software per la gestione del proprio personale. La cessione è effettuata al prezzo di euro 8 mila. Il software nel corso dell'esercizio N-1 non è ancora stato completamente ammortizzato avendo un valore netto contabile all'inizio dell'esercizio N-1 pari ad euro 22 mila. Il piano di ammortamento del software consente di evidenziare quanto segue:

Descrizione	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Valore iniziale	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Valore da ammortizzare	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €	110.000 €
Quota ammortamento	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €	22.000 €
Fondo ammortamento	22.000 €	44.000 €	66.000 €	88.000 €	110.000 €
Valore netto contabile	88.000 €	66.000 €	44.000 €	22.000 €	- €

Il software era stato acquistato dall'amministrazione ALFA ad un costo di euro 110 mila. Nell'esercizio N-1 la cessione avviene al prezzo di euro 8 mila.

L'amministrazione ALFA nell'esercizio N-1 deve rilevare un componente di reddito straordinario di competenza dell'esercizio N-1 pari alla differenza tra prezzo di cessione e valore netto contabile:

$$\begin{aligned} &\text{Prezzo di Cessione} - \text{Valore Netto Contabile} \\ &\text{euro 8 mila} - 22 \text{ mila} = \text{euro - 14 mila} \end{aligned}$$

Essendo detta differenza negativa il componente economico straordinario origina un costo straordinario ossia una minusvalenza.

Informazione integrativa

Lo standard ITAS 5 termina con la disciplina dell'informazione integrativa (parr. 55-59). Nel dettaglio, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve fornire le seguenti informazioni per ciascuna classe di immobilizzazioni immateriali, distinguendo tra immobilizzazioni immateriali generate internamente e altre immobilizzazioni immateriali:

- a) se le vite utili sono indefinite o definite e, se definite, le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;
- b) i metodi di ammortamento utilizzati per le immobilizzazioni immateriali con vita utile definita;
- c) il valore contabile lordo e gli ammortamenti cumulati (unitamente alle perdite cumulate per riduzione di valore) all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- d) le voci del conto economico nelle quali sono inclusi gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- e) una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:
 - gli incrementi, indicando separatamente le nuove immobilizzazioni generate internamente, quelle acquisite separatamente e quelle pervenute come parte di un'acquisizione;
 - le dismissioni;
 - le perdite per riduzione di valore nel corso dell'esercizio imputate al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8 - *Riduzione di valore delle attività*;
 - i ripristini di precedenti riduzioni di valore nel corso dell'esercizio imputati al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8 - *Riduzione di valore delle attività*;
 - gli ammortamenti dell'esercizio;
 - le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio nella moneta di presentazione e dalla conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio;
 - le altre variazioni del valore contabile intervenute nel corso dell'esercizio.

L'amministrazione deve anche fornire un'informazione aggiuntiva sulle immobilizzazioni immateriali che hanno subito una riduzione di valore secondo quanto previsto dall'ITAS 8 - *Riduzione di valore delle attività*. L'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* prevede che l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio indichi la natura e l'importo di ciascun cambiamento di stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede abbia effetto sugli esercizi successivi. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti:

- a) nella determinazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale;
- b) nel metodo di ammortamento;
- c) nel valore residuo.

L'amministrazione deve inoltre indicare:

- a) per ogni immobilizzazione immateriale con vita utile indefinita, il valore contabile di tale immobilizzazione, nonché i fattori che hanno avuto un ruolo significativo nel determinare la scelta circa la sua vita utile;
- b) la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ogni singola immobilizzazione immateriale che sia rilevante per il bilancio dell'amministrazione;
- c) per le immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo e inizialmente rilevate al valore di mercato:
 - il valore di mercato inizialmente rilevato;
 - il valore contabile alla data di chiusura dell'esercizio;
- d) per le immobilizzazioni immateriali contenute in oggetti dotati di consistenza fisica, ma trattate secondo le disposizioni del presente standard, le motivazioni alla base del giudizio sulla prevalenza dell'elemento immateriale, laddove tale prevalenza non sia di immediata evidenza;
- e) l'esistenza e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali sottoposte a vincoli o restrizioni e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali date in garanzia a fronte di passività;
- f) l'importo degli impegni contrattuali per la futura acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

L'amministrazione deve indicare l'importo complessivo dei costi di ricerca e sviluppo imputati al conto economico dell'esercizio.