

Art. 2426, Codice civile
Oic 16 e 24

Marco Rescigno

Regole per la capitalizzazione dei costi per «software»

Premessa

La *software* è un programma, o un insieme di programmi, che viene acquisito per far funzionare l'*hardware*. Questi programmi possono essere classificati in **due tipologie: programmi di base**, che riguardano il funzionamento di base dei computer, e **programmi applicativi** che consentono di conseguire specifici risultati operativi (rientrano in tale categoria i *software* gestionali e applicativi in grado di svolgere funzioni di elaborazione, calcolo ed archiviazione dei dati).

Il trattamento in bilancio delle spese sostenute per l'acquisizione o produzione di un *software* è disciplinato dai criteri generali di valutazione previsti nell'**art. 2426, Codice civile** e dal Principio contabile Oic 24 emesso a gennaio 2015. Indipendentemente dai casi particolari riferiti al *software* indicati nel seguito, devono essere rispettate le regole generali le quali, in estrema sintesi, prevedono che:

- › le immobilizzazioni sono iscritte al **costo di acquisto o produzione**. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto (art. 2426, n. 1);
- › il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente **ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione (art. 2426, n. 2);
- › i beni immateriali sono iscritti nell'**attivo patrimoniale** solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni: sono individualmente identificabili e il costo è stimabile con sufficiente attendibilità (Oic 24, par. 48).

Se una società sostiene costi per l'acquisto o produ-

La capitalizzazione del *software* secondo le regole dei **principi contabili Oic** richiede l'individuazione di specificità che condizionano il **trattamento contabile** dei beni, la loro **classificazione** e il periodo di **ammortamento** da considerare. Inoltre, complesse implementazioni di *software* gestionali o di sistemi informativi integrati Erp (*Enterprise Resource Planning*) possono generare, oltre ai costi della **licenza d'uso**, ulteriori costi accessori legati all'**implementazione e messa in funzione del bene immateriale** che, per essere capitalizzati, devono rispettare regole specifiche.

zione di *software*, al fine di individuare la corretta rappresentazione in bilancio sono necessarie alcune **preliminari analisi** relative alla natura dell'immobilizzazione immateriale. Riguardo l'implementazione di *software* gestionali-contabili complessi o sistemi informativi integrati Erp è frequente, inoltre, che le società sostengano oltre ai costi delle licenze ulteriori costi accessori che, per essere capitalizzati, devono rispettare specifici requisiti individuati nei principi contabili. Nel presente articolo si è proceduto ad identificare le prescrizioni contenute nei principi contabili Oic da considerare per la contabilizzazione tra le immobilizzazioni immateriali del *software* e dei relativi costi accessori.

Diverse tipologie di «software» e trattamento contabile da adottare

Al fine di inquadrare il corretto trattamento contabile del *software* è necessario, in via preventiva, considerare la tipologia del bene distinguendo tra «*software* di base» e «*software* applicativo».

«Software» di base

È costituito dall'insieme delle **istruzioni indispensabili** per il funzionamento dell'*hardware* (i sistemi operativi che spesso sono già installati al momento dell'acquisto dei personal computer).

Da un punto di vista contabile, il *software* di base,

strettamente correlato all'*hardware* è trattato alla stregua di una componente di un'**immobilizzazione materiale** e, pertanto, rientra nell'ambito di applicazione del Principio contabile **Oic 16** relativo alle immobilizzazioni materiali. Ciò implica che il trattamento contabile da adottare sia quello della capitalizzazione del costo del software congiuntamente con quello dell'*hardware*, con conseguente classificazione nella voce B.I.4 «Altri beni» (macchine d'ufficio) e le regole per l'ammortamento del costo sostenuto saranno allineate a quelle dell'immobilizzazione materiale di riferimento. Tuttavia, a tal riguardo è opportuno considerare quanto previsto al par. 65 dell'Oic 16 (Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale) il quale prescrive che *«se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vita utile di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo»*. Nella pratica, in considerazione del fatto che i *software* di base sono difficilmente utilizzabili separatamente dall'*hardware* su cui sono installati, l'ammortamento potrà al limite essere effettuato nel **periodo minore** tra quello di **utilità futura** del *software* stesso e la **vita utile del bene materiale** pertinente.

«Software» applicativo

È costituito dall'insieme delle **istruzioni** che consentono l'utilizzo di funzioni di *software* di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente (rientrano in questa categoria ad esempio i *software* per la contabilità generale o i più evoluti sistemi informativi integrati Erp).

Nell'ipotesi di *software* applicativi la contabilizzazione ed il trattamento in bilancio, come già ricordato, si differenziano in base alle **diverse modalità** con cui lo stesso *software* è stato acquisito. È pertanto necessario individuare il **titolo giuridico** in forza del quale il bene immateriale è posseduto, seguendo lo schema nel seguito riportato.

«Software» applicativo acquisito a titolo di proprietà o di licenza d'uso a tempo indeterminato

Deve essere iscritto nella voce B.I.3 di stato patrimoniale «Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno» della classe «Immobilizzazioni immateriali» ed il relativo costo va ammortizzato a quote costanti in relazione con la resi-

dua possibilità di utilizzazione.

«Software» applicativo acquisito a titolo di licenza d'uso a tempo determinato

Il *software* applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato dà luogo al pagamento del corrispettivo per il contratto di licenza che può avvenire in un'unica soluzione o con canoni periodici. Se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un **corrispettivo periodico**, i relativi costi devono incidere sul **risultato di periodo** in cui sono sostenuti, eventualmente allocati per competenza nel caso di pagamenti a cavallo d'esercizio (quindi con nessuna possibilità di capitalizzazione). Se, invece, il contratto per l'acquisto del *software* su licenza d'uso prevede il pagamento iniziale di un **corrispettivo una tantum** a valere per il periodo di licenza, i relativi costi sono iscritti nell'attivo di stato patrimoniale tra le «**Immobilizzazioni immateriali**» nelle voce B.I.4 «Concessioni, licenze, marchi e diritti simili». L'ammortamento dell'esercizio sarà calcolato a **quote costanti** nel periodo di durata della licenza.

«Software» applicativo prodotto per uso interno tutelato

Il *software* prodotto internamente tutelato ai sensi di legge sui **diritti d'autore** va iscritto nella voce B.I.3 «Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno» della classe «Immobilizzazioni immateriali». La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa indicata in precedenza per il *software* acquisito a titolo di proprietà/licenza d'uso a tempo indeterminato.

«Software» applicativo prodotto per uso interno non tutelato

Per questa specifica tipologia di capitalizzazione il principio contabile **Oic 24** ha previsto al paragrafo 75 specifiche indicazioni. A tal riguardo è previsto che i costi sostenuti per la produzione interna possono essere o imputati a **conto economico** nel periodo di **sostenimento** oppure essere rilevati inizialmente nella voce B.I.7 «**Altre immobilizzazioni immateriali**» se hanno dato luogo a programmi utilizzabili in un certo numero di anni all'interno della società che presentano determinate caratteristiche. Innanzitutto deve trattarsi di costi diretti e indiretti che possano essere riferiti alla realizzazione del *software*; sono **esclusi** i costi indiretti attribuibili al progetto quali

gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci simili. Inoltre, la capitalizzazione in questo caso inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell' idoneità all'uso atteso del *software* che potrà variare a seconda della natura del progetto. L'ammortamento del costo del *software* non tutelato è effettuato nel prevedibile periodo di utilizzo.

Trattamento contabile dei costi accessori sostenuti per l'implementazione del «software»

Come già ricordato in premessa è frequente, specialmente nel caso di implementazione di *software* gestionali-contabili complessi o di sistemi informativi integrati Erp che, insieme alle spese relative all'acquisto delle licenze d'uso, si sostengano anche **costi accessori** necessari per consentire l'implementazione ed il funzionamento dei programmi. Per quanto riguarda tale aspetto si evidenzia come ciò trovi specifica disciplina nel principio contabile Oic 24 che al paragrafo 51 prescrive che per i beni immateriali il costo di acquisto comprende anche i costi accessori **collegati** all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Il principio contabile specifica inoltre che, nel caso in cui il bene sia **generato internamente**, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale. A tal riguardo il costo può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di produzione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Con particolare riferimento al *software*, nella prassi, possono essere considerate come spese accessorie quei costi di **natura incrementativa** sostenuti in fase di implementazione dei sistemi, necessari per migliorare in modo significativo e misurabile il programma di base customizzandolo e adattandolo alla realtà aziendale aumentando, nella maggior parte dei casi, la vita utile del bene immateriale. È infatti frequente, in fase di implementazione di nuovi sistemi gestionali Erp molto complessi ed articolati, che le aziende si trovino a dover sostenere costi legati non solo alle licenze d'uso, ma anche tutta una serie di ulteriori costi per consulenze esterne necessarie per l'entrata in funzione del nuovo sistema operativo e spesso, parallelamente, si sostengono anche altri costi diretti interni (solitamente personale) sempre

legati alla fase di avvio del bene immateriale. Tali costi devono quindi essere **aggiunti al costo del programma base (capitalizzati)** ed **ammortizzati** in relazione alla vita utile residua di quest'ultimo.

La capitalizzazione dei costi accessori deve rispettare **vincoli qualitativi** (costi direttamente imputabili all'immobilizzazione che producano un incremento significativo e misurabile del bene e ne prolunghino la vita utile) e **temporali** (fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato). Risulta particolarmente utile in caso di complesse implementazioni di sistemi informativi integrati Erp, gestire i costi direttamente attribuibili all'attività di implementazione del *software* (personale, consulenze esterne, altre attività dirette) attraverso **commesse gestionali interne** che permettano la chiara ed evidente identificazione dei costi riferiti al progetto di implementazione del *software* secondo tempistiche programmate fin dalla fase iniziale del progetto.

In tale contesto è necessario prestare particolare attenzione a quei costi che, seppur effettivamente sostenuti, possono rappresentare **«inefficienze»** rispetto ad un normale processo di implementazione di un *software* (o rispetto al programma iniziale previsto). Ci si riferisce, ad esempio, a costi che in progetti particolarmente complessi possono sopravvenire per ritardi o non adeguata gestione delle diverse fasi tecniche di implementazione del *software*. Tali costi per loro natura non producono un reale incremento di capacità del bene immateriale implementato e non ne prolungano la vita utile: per tale motivo vanno considerati come costi da imputare direttamente a **conto economico**.

Conclusioni

A conclusione, può essere utile stabilire delle «linee guida» da seguire nella capitalizzazione dei costi sostenuti per l'implementazione di *software* secondo le regole dettate dai principi contabili italiani:

- › stabilire la **tipologia di software** (di base o applicativo) orientando, conseguentemente la classificazione (immobilizzazione materiale o immateriale) e la valutazione del bene in bilancio;
- › individuare, nel caso di **software applicativo**, il **titolo giuridico** in forza del quale lo stesso è posseduto e, conseguentemente, valutare se lo stesso è acquisito a titolo di proprietà, licenza d'uso a tempo indeterminato o determinato o prodotto per uso interno (tutelato o non tutelato);

- › identificare i costi **capitalizzabili** per il *software*, intesi come prezzo d'acquisto della licenza (elemento di costo che nella maggior parte dei casi è di semplice individuazione) e costi accessori (interni ed esterni) necessari per l'implementazione del sistema gestionale-amministrativo o integrato Erp;
- › nel caso di sviluppo di *software* applicativo per uso interno non tutelato attenersi alle specifiche prescrizioni indicate al paragrafo 75 dell'Oic 24;
- › non considerare, nel caso di implementazione di *software* gestionali complessi e di sistemi informativi Erp i cui costi sono rappresentati sia dalle licenze acquistate sia da costi accessori per l'implementazione e customizzazione, i costi sostenuti successivamente al momento in cui l'attività è nelle condizioni necessarie affinché sia in grado di operare e che per loro natura rappresentano delle «inefficienze» rispetto al programma iniziale di implementazione del *software*. ●

Guida alla Contabilità & Bilancio

Direttore Responsabile Ennio Bulgarelli

Redazione Elisa Chizzola, Elisabetta Pisani, Paolo Sardi

Sede Galleria dei Legionari Trentini n. 5, 38122 Trento - tel. 0461 20731 - fax 023022.2290.

Periodico mensile registrato presso il Tribunale di Milano n. 324 del 10.5.2004

Sede legale e Direzione Via Monte Rosa 91, 20149 Milano

Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa

Presidente Benito Benedini

Amministratore Delegato Donatella Treu

Questo numero di *Guida alla Contabilità & Bilancio* è stato chiuso in redazione il 3 dicembre 2015

www.gcbdigital.com

GRUPPO 24 ORE

Abbonamenti 2015 Annuo digitale € 119,00, carta+digitale € 189,00 copia € 15,00 www.shopping24.it Sezione periodici.

Servizio Clienti Periodici via Tiburtina Valeria, km 68,700 67061 Carsoli (AQ)
Tel. 0230.300.600
Fax 023022.5400 oppure 063022.5400
e-mail: servizioclienti.periodici@ilssole24ore.com

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

Pubblicità Il Sole 24 ORE S.p.A. System Direzione e amministrazione: Via Monte Rosa, 91 20149 Milano. Tel. 02.3022.1 - Fax 02.3022.3214 e-mail: segreteria@ilssole24ore.com

Stampa Il Sole 24 ORE S.p.a. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) Km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.