

**LA REVISIONE
DELLE
IMMOBILIZZAZIONI
IMMATERIALI
E
DELL'AVVIAMENTO**

**PRESENTATA DA CAMILLA
RUBEGA
Revisore Legale
(partner Virevi Srl)**

**WEBINAR
2 MARZO 2021**



Immobilitazioni immateriali

Beni immateriali di uso durevole impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi tipici dell'attività dell'impresa

diritti di brevetto

marchi

licenze

diritti simili

Costi o oneri pluriennali che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, collegati direttamente o indirettamente alla produzione ed alla commercializzazione di beni e servizi tipici dell'attività

costi di impianto e di ampliamento

costi di sviluppo

altri oneri simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale

Avviamento

acquisito a titolo oneroso:

- acquisizione di una azienda

- acquisizione ramo d'azienda

Conferimento

Fusione

Scissione

indipendentemente dal
valore

elemento significativo per la
molteplicità delle stime
che sottostanno:

rilevazione
iniziale in bilancio

valutazione
successiva

per il revisore è area che potenzialmente può generare significativi rischi di errori significativi sul bilancio

approccio di revisione dipende dalle dimensioni dell'impresa

il revisore tenderà ad ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi a supporto delle proprie conclusioni direttamente tramite lo svolgimento di procedure di validità

a meno che la numerosità delle transazioni registrate giustifichino un approccio basato sull'affidamento del SCI per limitare le procedure di validità sui saldi di bilancio

Requisiti per iscrizione in bilancio beni immateriali

individualmente identificabili

il bene può essere venduto, trasferito, dato in licenza d'uso o in affitto

marchi e le licenze

derivano da diritti contrattuali o da altri diritti legali indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili

diritti di concessione

Requisiti per iscrizione in bilancio oneri pluriennali

si può dimostrare la loro utilità futura

esiste una loro correlazione oggettiva con i benefici futuri per l'impresa

è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità

Avviamento

parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso in una operazione di acquisto di un'azienda o di un ramo d'azienda

non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti

si determina **per differenza** fra il prezzo sostenuto per l'acquisizione ed **il valore corrente** attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti

rappresenta il valore intrinseco di un'azienda che un acquirente è disposto a riconoscere

per il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato

per l'extra reddito che l'acquisizione può generare

per sinergie produttive commerciali, etc...

Requisiti per iscrizione in bilancio avviamento

acquisito a titolo
oneroso

valore quantificabile
utilità differita nel tempo

il costo è recuperabile

Ammortamento

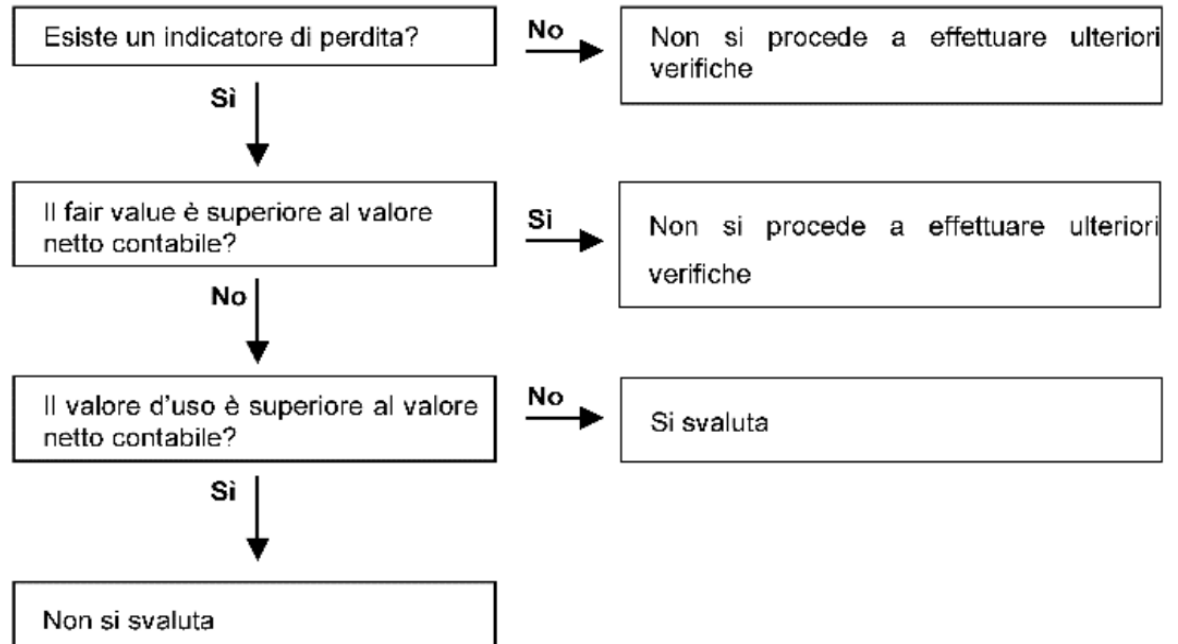
- **Ammortamento sistematico** in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione
- **non si presuppongono necessariamente** quote costanti, anche se più diffuse, in quanto di più facile applicazione
- Possono essere utilizzati altri metodi di ammortamento:
 - i. a quote decrescenti, quando l'immobilizzazione è maggiormente utilizzata nella prima parte della sua vita utile
 - ii. per unità di prodotto, quando esso fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità del costo lungo la sua vita utile.
- **Non ammesso ammortamento a quote crescenti**
- **Non ammesso ammortamento con quote commisurate ai ricavi o ai risultati dell'esercizio**
- Il costo ammortizzabile è il costo di acquisto o di produzione
- può essere ridotto del presunto valore residuo al termine della sua vita utile **unicamente** nel caso vi sia un impegno di terzi ad acquistare il bene o sia dimostrabile l'esistenza di un mercato dal quale recuperare un valore

Il valore residuo di un onere pluriennale e dell'avviamento è sempre per definizione pari a zero.

Svalutazioni per perdite durevoli di valore

- **ad ogni data di bilancio**
- deve essere valutata la presenza di **indicatori** che possano far presumere l'esistenza di **perdite durevoli di valore** delle immobilizzazioni immateriali
- la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile → **impairment test**
- se il valore recuperabile di una immobilizzazione è inferiore al VNC, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore e la differenza è imputata a CE come perdita durevole di valore

**Appendice OIC 9
riporta un albero
delle decisioni per
rilevare le perdite
durevoli di valore**



OIC 9: Approccio semplificato per le imprese di minori dimensioni

- Per la determinazione delle perdite permanenti di valore
- Basato sulla capacità di ammortamento dei futuri esercizi
- Per le società che non abbiano superato i limiti per la redazione del bilancio abbreviato (art. 2435-bis c.c.)
- La capacità di ammortamento di un esercizio è rappresentata dal margine economico a disposizione per la copertura degli ammortamenti:
 - EBDA (*Earning Before Depreciation and Amortization*)
 - = risultato dell'esercizio senza considerare gli ammortamenti e le poste non ricorrenti
- assunzione che nelle imprese di minori dimensioni CGU tende a coincidere con l'intera società e i flussi di reddito approssimano i flussi di cassa in ipotesi di dinamica del circolante stabile
 - non necessaria la segmentazione dei flussi di cassa per singola immobilizzazione/CGU
 - verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera azienda

Approccio semplificato per le imprese di minori dimensioni

- valore recuperabile determinato sulla base della **capacità di ammortamento** dei futuri esercizi (sulla base del FV se maggiore) confrontato con VNC
- orizzonte temporale per la determinazione della capacità di ammortamento **non supera i 5 anni**
- valore residuo significativo al termine del periodo di previsione concorre alla determinazione della capacità di ammortamento
 - determinato sulla base dei flussi di benefici netti
 - che si ritiene l'immobilizzazione possa produrre negli anni **successivi all'ultimo anno di previsione esplicita**
- se capacità di ammortamento complessiva non è sufficiente a garantire la copertura degli ammortamenti → svalutazione
- perdita di valore attribuita prioritariamente all'avviamento (se esistente) e poi alle altre immobilizzazioni in proporzione al loro VNC

Ripristino del valore

- eventuale svalutazione per perdite durevoli di valore è ripristinata se vengono meno i motivi che l'avevano giustificata
- nei limiti del valore che l'attività avrebbe avuto nel caso in cui la rettifica di valore non fosse stata apportata
- Non è possibile ripristinare le svalutazioni apportate a:
 - avviamento
 - costi di impianto e di ampliamento
 - costi di sviluppo

Rivalutazioni

- per le immobilizzazioni immateriali non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie
- ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi apposite

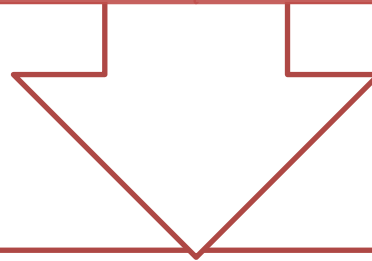
Costi di addestramento e di qualificazione del personale

- capitalizzabili se assimilabili ai costi di Start up
- attività di avviamento di nuova società o di nuova attività
- processo di riconversione o ristrutturazione industriale o commerciale
- investimento sui fattori produttivi
- profondo cambiamento della struttura produttiva, commerciale ed amministrativa dell'impresa
- sulla base di un piano **approvato dagli amministratori**
- da cui risulti la sua capacità prospettica di generare flussi di redditi sufficienti a recuperare tutti i costi, inclusi quelli capitalizzati

Costi straordinari di riduzione del personale

incentivi all'esodo

costi per la messa in mobilità
della forza lavoro



non sono capitalizzabili

si riferiscono ad
una eliminazione
di fattori produttivi

sostenuti in
contesti di crisi
aziendali

aleatorietà della
loro recuperabilità
è molto elevata

Criticità connesse alla revisione delle immobilizzazioni immateriali

Stime nella rilevazione iniziale delle immobilizzazioni immateriali

- l'iscrizione fra le immobilizzazioni immateriali di beni immateriali o di costi pluriennali implica l'utilizzo di stime da parte della direzione dell'impresa nella fase della loro rilevazione iniziale
- speciale considerazione nella revisione

Difficoltà nella determinazione del valore di acquisto del bene immateriale

- Il prezzo stabilito dal contratto di acquisto o di licenza d'uso di un bene immateriale può essere composto da componenti fisse e componenti variabili non chiaramente identificabili
- potrebbe comportare difficoltà nella determinazione del costo capitalizzabile

Adeguatezza del sistema di consuntivazione dei costi diretti ed indiretti sulle attività immateriali prodotte internamente

- Il revisore potrebbe riscontrare la mancanza di adeguati sistemi di attribuzione e di consuntivazione dei costi di produzione diretti ed indiretti alle commesse di produzione di attività immateriali
- difficoltà nella distinzione fra i costi della ricerca (Conto economico) e quelli di sviluppo (possono essere capitalizzati)
- difficoltà nella consuntivazione dei costi dei progetti di sviluppo interno del software (capitalizzati solo a determinate condizioni)

Criticità connesse alla revisione delle immobilizzazioni immateriali

Scarsa chiarezza nelle politiche contabili di capitalizzazione dei costi

- La capitalizzazione di costi può comportare rischi di frode in mancanza di chiare politiche contabili
- Spesso la decisione degli amministratori di capitalizzare o meno avviene unicamente a fine esercizio
- La mancanza di precise direttive o la mancanza di un riscontro con programmi di investimento potrebbe comportare il rischio di errori significativi dovuti a frode per falsa informativa finanziaria

Predisposizione della documentazione di supporto alle capitalizzazioni unicamente a fine esercizio

- Dubbio sulla affidabilità della documentazione stessa
- Può rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frode per falsa informativa finanziaria

Difficoltà nella verifica delle stime degli amministratori utilizzate per la valutazione delle attività immateriali

- L'utilizzo di tecniche di valutazione complesse nella determinazione del valore recuperabile di una immobilizzazione immateriale richiede spesso l'utilizzo di specialisti o di esperti a supporto del team di revisione

Criticità connesse alla revisione delle immobilizzazioni immateriali

Difficoltà nell'allocazione del prezzo di acquisto di una azienda fra attività e passività identificabili ed avviamento

- Amministratori non sempre hanno sufficienti elementi per identificare e valutare le attività identificabili cui attribuire parte del prezzo di acquisto, **per definire in via residuale il valore dell'avviamento**

Difficoltà nella determinazione della CGU

- La determinazione della CGU a cui allocare una immobilizzazione immateriale, **ai fini dell' impairment test**, può risultare difficoltosa quando la CGU non è identificabile in una azienda, in un ramo di azienda o in una specifica area strategica di affari

Difficoltà nel reperire i dati della CGU necessari per lo svolgimento dell'impairment test

- In imprese di minori dimensioni potrebbe mancare un sistematico controllo di gestione che possa fornire i dati economici, patrimoniali e finanziari da allocare alla CGU
- Mancanza di un dettagliato budget annuale o di previsioni economiche e finanziarie di tipo pluriennale per poter effettuare l'impairment test

Presenza di operazioni con parti correlate

- Operazioni con parti correlate di acquisizione di attività immateriali non regolate a normali condizioni di mercato
- Aspetto critico che il revisore deve affrontare nell'analisi della documentazione a supporto dell'acquisizione
- Potrebbe essere opportuno l'utilizzo di esperti

Obiettivi di revisione:

- Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- Per poter formulare il proprio giudizio

Asserzioni:

- Nell'attestare che il bilancio è conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile gli amministratori dell'impresa formulano implicitamente o esplicitamente delle **asserzioni** sui diversi elementi di bilancio con riguardo a:
 - rilevazione
 - quantificazione
 - presentazione
 - informativa di bilancio

Esempio:

Iscrizione in bilancio di un marchio

Implicitamente gli amministratori asseriscono che:

- tale importo è relativo al costo sostenuto per l'acquisizione del bene
- al netto di eventuali svalutazioni apportate per perdite durevoli di valore
- che tale valore non è superiore al suo FV o al suo valore d'uso
- che tale valore è recuperabile con i flussi di cassa che il marchio genererà in futuro

Pianificazione di revisione

l'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di singole asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio

consente al revisore di determinare natura, tempistica ed estensione di procedure di revisione

per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi su cui basare le proprie conclusioni

Asserzioni degli amministratori

diventano gli obiettivi del revisore

per accertare il grado di soddisfacimento delle stesse

Asserzioni di bilancio:

- Completezza (C)
- Esistenza (E)
- Accuratezza (A)
- Valutazione (V)
- Diritti ed Obblighi (O)
- Presentazione (P)

Beni immateriali

Completezza (C): tutti i beni immateriali, acquisiti o prodotti internamente che hanno le caratteristiche di una immobilizzazione immateriale sono stati rilevati fra le attività

Esistenza (E): i beni immateriali inclusi tra le attività immateriali sono identificabili come un'attività separabile, ossia un'attività che può essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, data in licenza o scambiata, sia individualmente che insieme al relativo contratto, oppure come un'attività che deriva da diritti contrattuali o legali acquisiti

Accuratezza (A): i beni immateriali, nella loro rilevazione iniziale sono stati accuratamente registrati in contabilità e nel corretto periodo di competenza

Valutazione (V): i beni immateriali sono stati valutati secondo i principi contabili di riferimento

Diritti e Obblighi (O): l'impresa possiede o controlla i diritti sui beni immateriali iscritti in bilancio

Classificazione e presentazione (P): i beni immateriali sono correttamente classificati nelle sottovoci delle immobilizzazioni immateriali e l'informativa di bilancio è completa

Asserzioni di bilancio:

- Completezza (C)
- Esistenza (E)
- Accuratezza (A)
- Valutazione (V)
- Diritti ed Obblighi (O)
- Presentazione (P)

Costi pluriennali

Completezza (C): tutti i costi pluriennali prodotti internamente che hanno le caratteristiche di una immobilizzazione immateriale sono stati rilevati fra le attività. Tale asserzione ha generalmente scarsa rilevanza per i bilanci redatti secondo le norme del Codice civile in quanto tali norme non obbligano la capitalizzazione degli oneri pluriennali, contrariamente ai bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali che obbligano la capitalizzazione dei costi di sviluppo in presenza di determinate condizioni

Esistenza (E): i costi pluriennali sono stati effettivamente sostenuti e dagli stessi ci si aspetta un beneficio futuro

Accuratezza (A): i costi pluriennali, nella loro rilevazione iniziale sono stati accuratamente registrati in contabilità e nel corretto periodo di competenza

Valutazione (V): i costi pluriennali sono stati valutati secondo i principi contabili di riferimento

Classificazione e presentazione (P): i costi pluriennali sono correttamente classificati nelle sottovoci delle immobilizzazioni immateriali e l'informativa di bilancio è completa

Asserzioni di bilancio:

- Completezza (C)
- Esistenza (E)
- Accuratezza (A)
- Valutazione (V)
- Diritti ed Obblighi (O)
- Presentazione (P)

Avviamento

Esistenza (E): l'avviamento è iscritto in bilancio in quanto acquisito a titolo oneroso, non rappresenta quindi l'avviamento generato all'interno dell'impresa e dallo stesso ci si aspetta un beneficio futuro

Accuratezza (A): l'avviamento è stato accuratamente registrato in contabilità e nel corretto periodo di competenza

Valutazione (V): l'avviamento è stato valutato secondo i principi contabili di riferimento

Classificazione e presentazione (P): l'avviamento è correttamente classificato nella specifica sottovoce delle immobilizzazioni immateriali e l'informativa di bilancio è completa

La stima contabile della **vita utile** di un'attività immobilizzata o del suo valore recuperabile rappresenta un **livello di rischio elevato di revisione**

Valutazione deriva da:

- rischio intrinseco elevato connesso alla componente di giudizio richiesta dalle stime
- rischio di controllo medio, derivante dalla decisione di non fare affidamento sul sistema di controllo interno per ragioni di efficienza dell'incarico.

Tipicamente stime formalizzate in occasione della chiusura di bilancio ed un approccio basato sui controlli non risulterebbe efficace.

ATTENZIONE!! In presenza di un rischio significativo è sempre obbligatorio rilevare e valutare la configurazione e la messa in atto dei controlli collegati alla asserzione associata.



I rischi di errori significativi **frequentemente** collegati alle asserzioni di bilancio relative alle immobilizzazioni immateriali riconducibili a:

- **esistenza**
 - **valutazione**
-

Fattori di rischio relativi all'esistenza delle immobilizzazioni immateriali

Soggettività insite nella scelta da parte della direzione di capitalizzare dei costi di carattere pluriennale

Soggettività insite nella dimostrazione dell'utilità futura dei costi capitalizzati, con particolare riferimento agli oneri pluriennali

Presenza di operazioni con parti correlate che possono generare immobilizzazioni immateriali (acquisti o conferimenti di rami d'azienda, operazioni di fusione o scissione)

Soggettività nella determinazione del valore dell'avviamento, quale valore residuale del prezzo di acquisto di attività e passività singolarmente identificabili di un'azienda o di un ramo d'azienda

Fattori di rischio relativi alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali

Soggettività nella stima della loro vita utile ai fini del calcolo degli ammortamenti

Difficoltà nella stima del loro valore recuperabile (fair value o valore d'uso) in presenza di indicatori di possibili perdite durevoli di valore

Difficoltà nella definizione delle Cash Generateci Unit (o CGU) alle quali attribuire l'attività immateriale



I revisori rivolgono prioritariamente la propria attenzione alla verifica dell'**effettiva integrità** del patrimonio netto e della **effettiva realizzazione** del risultato di esercizio che costituisce la base per la distribuzione dei dividendi ai soci.

I revisori focalizzano la propria attenzione sulle **asserzioni relative all'esistenza ed alla valutazione delle attività immateriali**.

Ciò in quanto intendono ottenere una **ragionevole sicurezza** che la consistenza del patrimonio netto nonché la solidità patrimoniale dell'impresa e l'equilibrio finanziario siano supportati da dati ragionevolmente attendibili.

Ciò non vuol dire che altre asserzioni, come la completezza, non debbano essere considerate aree critiche, specialmente nelle circostanze in cui le procedure di valutazione del rischio hanno portato all'identificazione di uno specifico rischio di errore significativo anche in queste aree



Revisione delle immobilizzazioni immateriali

- può essere pianificata una **verifica di analisi comparativa** per accertare la **completezza** degli ammortamenti tramite un ricalcolo "overall" degli stessi
- Risultati attesi dei costi per ammortamento dipendono da:
 - numero
 - natura
 - complessità dell'immobilizzazione immateriale
- Ammortamento di una singola attività immateriale ammortizzata su un periodo di 10 anni è facilmente prevedibile → probabilmente ammortamento non sarà voce significativa di bilancio

In caso di più tipologie di immobilizzazioni, significativi incrementi o dismissioni → ricalcolo dell'ammortamento meno prevedibile

Procedura di analisi comparativa **potrebbe non essere sufficiente** per accertare la completezza e l'accuratezza degli ammortamenti dell'esercizio

Verifiche di dettaglio

- sulle classi di operazioni, saldi ed informativa di bilancio
- svolte ad un livello più analitico
- prevedono la raccolta di elementi probativi sul singolo saldo o transazione che compone una voce di bilancio
- elevata efficacia probativa → permettono di identificare gli errori con più precisione → svolte su singoli elementi che determinano un saldo di bilancio

Le verifiche di dettaglio saranno **più efficaci** se svolte per accertare **l'esistenza, la valutazione o l'accuratezza** di un'operazione o di un saldo di bilancio in quanto selezionano voci incluse in una classe di operazioni o in un saldo.

Di contro limiti se rivolte ad accertare la **completezza** di una asserzione

Nel caso delle immobilizzazioni immateriali per accertare la **completezza degli ammortamenti** non efficace una verifica di dettaglio che prevede la selezione delle voci da analizzare dagli ammortamenti registrati in contabilità

Verifiche di dettaglio

- **Ispezioni**

- Esame di registrazioni o documenti oppure verifica fisica di una attività.
- Nella verifica della esistenza di una attività immateriale, il revisore farà più affidamento sugli elementi probativi ottenuti da un contratto stipulato con terze parti piuttosto che da una relazione prodotta all'interno dell'impresa che qualifica come attività immateriale i costi sostenuti nell'ambito di un progetto di sviluppo

- **Ricalcolo**

- verifica dell'accuratezza matematica dei documenti cartacei anche attraverso l'uso di tecnologie informatiche

- **Conferme esterne**

- Richiesta e risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo in formato cartaceo o elettronico
- **Esempio** La procedura di conferma esterna può essere utilizzata per la verifica dell'esistenza del diritto d'uso di un marchio concesso all'impresa da parte di terzi. In questo caso il terzo potrebbe confermare al revisore le clausole contrattuali rilevanti, o altre informazioni per le quali il revisore ritiene utile ottenere una conferma scritta

Estensione delle procedure di validità

Selezione di tutte le voci (esame al 100% della popolazione)

→ quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, oppure quando esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati

→ l'esame del 100% della popolazione potrebbe essere una metodologia da utilizzare nella verifica dell'esistenza degli incrementi o dei decrementi dell'esercizio rilevati nella voce delle immobilizzazioni immateriali, in considerazione della scarsa numerosità dei movimenti e della significatività delle singole operazioni.

Selezione di voci specifiche

Modo efficiente per acquisire elementi probativi, spesso applicata anche se non rappresenta un campionamento di revisione.

Le specifiche voci da selezionare possono essere voci di valore elevato, al fine di verificare in tal modo una parte significativa della popolazione, o voci inusuali.

Esempio

La selezione di voci specifiche può essere una metodologia applicabile nella selezione dei progetti di sviluppo per la verifica della loro corretta valutazione, nel caso in cui con tale selezione il revisore ottenga una percentuale di copertura soddisfacente.

Campionamento di revisione

Utilizzato quando la popolazione da esaminare è composta da un elevato numero di voci ed una selezione di voci specifiche non porterebbe ad esaminare una parte significativa della popolazione stessa.

Il campionamento viene effettuato in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

Tempistica

- **Quando** le procedure di validità vengono svolte o data cui si riferiscono gli elementi probativi ottenuti.
- Ad una data intermedia o a fine esercizio.
- Nella prassi professionale, lo svolgimento di procedure di validità sui saldi e sui movimenti dell'esercizio delle immobilizzazioni immateriali è di solito anticipato rispetto alla data di chiusura del bilancio, per la scarsa numerosità delle operazioni che generalmente compongono i saldi di bilancio.
- Una anticipazione delle procedure di revisione permette di anticipare discussioni con la direzione in merito ad aspetti quali la necessità di predisporre maggiore documentazione sulla natura dei costi capitalizzati o dei beni immateriali acquisiti, maggiore documentazione sulla valutazione della vita loro vita utile o sulla necessità di dover svolgere un impairment test alla data di bilancio in presenza di circostanze che possano far presumere l'esistenza di perdite di valore.

Alcune procedure di validità non possono che essere svolte alla data di fine esercizio o ad una data successiva.

Se il livello di rischio di errori significativi è stato valutato "**alto**" sarà più efficace svolgere procedure di validità in prossimità o a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia.

Nelle **imprese di dimensioni minori** spesso la decisione degli amministratori di capitalizzare dei costi avviene unicamente a fine esercizio

- possibile mancanza di una chiara politica contabile di capitalizzazione di costi pluriennali e di un programma di investimenti

- predisposizione della documentazione a supporto delle capitalizzazioni unicamente a fine esercizio

sono indici di presenza di rischi di errori significativi dovuti a frodi che dovrebbero indurre il revisore a non anticipare le procedure di validità



Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	p	C	E	A	p
<p>Ottenere una scheda dei movimenti delle immobilizzazioni immateriali riportante i saldi iniziali riconciliati con il bilancio del precedente esercizio, per le maggiori classi di immobilizzazioni.</p> <p>La scheda deve includere le acquisizioni, le capitalizzazioni di lavori interni, le dismissioni, le riclassificazioni gli ammortamenti e le svalutazioni del periodo.</p> <p>Riscontrare i saldi di apertura della scheda con le carte di lavoro dell'anno precedente e verificare la correttezza matematica.</p> <p><i>(Questa procedura è disegnata unicamente per predisporre una scheda riepilogativa della voce di bilancio. Perciò non è associata direttamente ad alcuna asserzione di bilancio)</i></p>										
<p>Ottenere una lista dettagliata delle immobilizzazioni immateriali e valutare se la lista è accurata e completa, considerando in particolare le acquisizioni dell'anno, sulla base delle conoscenze dell'impresa ottenute in fase di pianificazione.</p>	X		X							

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Predisporre procedure di analisi comparativa sugli ammortamenti.							X	X	X	
Ottenere una scheda dettagliata delle singole attività immateriali contenente il costo, la stimata vita utile, l'ammortamento del periodo, l'ammortamento accumulato e: - verificare l'accuratezza matematica della scheda; - riconciliare la scheda con quella dei movimenti.				X			X	X	X	
Selezionare alcune voci e ricalcolare l'ammortamento			X				X	X	X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Discutere con la direzione eventuali cambiamenti nella stimata vita utile dell'immobilizzazione rispetto al precedente esercizio, ottenere spiegazioni al riguardo e concludere sulla ragionevolezza dei cambiamenti. Valutare se vi sono elementi che possano far ritenere che la residua vita utile delle immobilizzazioni immateriali non sia allineata a quella contabile.				X		X	X	X	X	
Verificare la corretta classificazione delle voci di Stato patrimoniale e di Conto economico con riferimento alle previsioni dell'art. 2424 C.C.						X				X

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Riconciliare i dati e le informazioni numeriche della Nota integrative con le sottostanti informazioni della contabilità.						X				X
Verificare che le informazioni non finanziarie incluse nella Nota integrativa siano presentate con un adeguato livello di dettaglio e che siano coerenti con le conoscenze acquisite nel corso della revisione dell'impresa, del settore di appartenenza e di altri fattori rilevanti.						X				X

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Beni immateriali										
Per le principali acquisizioni dell'anno, effettuare le seguenti procedure:										
- riscontrare il costo di acquisizione e la data della transazione con il contratto o la fattura di acquisto;		X	X	X	X		X		X	
- verificare l'esistenza di eventuali accordi di conguaglio prezzo che dovrebbero essere considerati nella rilevazione iniziale;		X	X	X	X		X		X	
- verificare l'avvenuto pagamento con la relativa documentazione di supporto o, se non ancora avvenuto o avvenuto solo parzialmente, con la relativa contropartita nel conto dei fornitori		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Beni immateriali										
- tramite discussione con la direzione dell'impresa e con l'analisi del contratto, accertare che le principali clausole e condizioni contrattuali siano state correttamente riflesse nella rilevazione iniziale dell'attività;		X	X	X	X		X		X	
- valutare la necessità di inviare una richiesta di conferma scritta su particolari clausole contrattuali, ai cessionari del bene;		X	X	X	X		X		X	
- verificare che il bene acquisito abbia i requisiti per la sua capitalizzabilità in accordo con i principi contabili di riferimento		X	X	X	X		X		X	
- verificare la corretta classificazione del bene acquisito;		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Beni immateriali										
- verificare che l'ammortamento sia stato fatto decorrere dal momento in cui il bene era pronto all'uso; nel caso in cui tale data differisca significativamente dalla data di acquisto, accertare le motivazioni tramite discussione con la direzione;		X	X	X	X		X		X	
- verificare per i più significativi beni immateriali, la ragionevolezza della stima degli amministratori circa la loro residua possibilità di utilizzazione		X	X	X	X		X		X	
- verificare per le più significative dismissioni dell'anno la corretta contabilizzazione di plusvalenze/minusvalenze.		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Costi di impianto e ampliamento e costi di sviluppo										
Per tali capitalizzazioni svolgere le seguenti procedure:										
- ottenere un elenco dei costi capitalizzati, suddivisi fra costi interni (lavoro e costi indiretti) e costi esterni (beni e servizi);		X	X	X	X		X		X	
- verificare la correttezza matematica dell'elenco;		X	X	X	X		X		X	
- selezionare delle voci di costo e verificare le schede di calcolo dei costi indiretti, timesheet, fatture, contratti ed altra documentazione rilevante;		X	X	X	X		X		X	
- discutere con la direzione le ragioni della capitalizzazione, se non evidenti dalla documentazione analizzata;		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Costi di impianto e ampliamento e costi di sviluppo										
- verificare che i costi capitalizzati si riferiscano unicamente al periodo in corso e che, con riferimento ai costi di sviluppo, siano stati sostenuti dopo che il progetto di sviluppo abbia avuto i requisiti richiesti dai principi contabili di riferimento per la capitalizzazione;		X	X	X	X		X		X	
- verificare che l'ammortamento sia iniziato a decorrere dalla data in cui il progetto è stato ultimato;		X	X	X	X		X		X	
- sulla base delle conoscenze dell'impresa, del settore di appartenenza e del mercato di riferimento verificare tramite discussione con la direzione, l'esistenza di una correlazione dei costi capitalizzati con i relativi benefici futuri, desumibili da piani economici dell'impresa;		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Costi di impianto e ampliamento e costi di sviluppo										
- verificare, sulle medesime basi, la ragionevolezza della stimata vita utile su cui è basato l'ammortamento		X	X	X	X		X		X	
- per i più significativi progetti di sviluppo e costi di impianto e di ampliamento capitalizzati, verificare la ragionevolezza della stima degli amministratori circa la loro residua possibilità di utilizzazione		X	X	X	X		X		X	
- verificare l'esistenza del parere del collegio sindacale in merito alla capitalizzazione dei costi						X				X
- verificare il rispetto di quanto stabilito dall'art. 2426 Cl, c. 1, n. 5), C.C., in merito alla distribuzione di dividendi in presenza di residui costi di impianto e di ampliamento e di costi di sviluppo da						X				X
ammortizzare.										

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Altri oneri capitalizzati										
Con riferimento agli altri oneri capitalizzati svolgere le seguenti procedure:		X	X	X	X		X		X	
- verificare per gli incrementi più significativi dell'anno, la relativa documentazione di supporto esterna o interna all'impresa;		X	X	X	X		X		X	
- verificare che tali oneri abbiano i requisiti per la capitalizzabilità in accordo con i principi contabili di riferimento;		X	X	X	X		X		X	
- tramite discussione con la direzione verificare la ragionevolezza della stimata vita utile		X	X	X	X		X		X	
- per i più significativi Altri Oneri capitalizzati verificare la ragionevolezza della stima degli amministratori circa la loro residua possibilità di utilizzazione.		X	X	X	X		X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Immobilizzazioni in corso Per i principali progetti di sviluppo, non ancora conclusi alla data di bilancio, i cui costi sono inclusi fra le immobilizzazioni immateriali in corso, oltre alle procedure di revisione indicate per i progetti conclusi, ove applicabili, svolgere le seguenti ulteriori procedure:										
- discutere con la direzione sullo stato di avanzamento del progetto di sviluppo, ed accertare l'esistenza di un budget dei tempi e dei costi a finire, approvato dalla direzione;		X	X	X	X					
- accertare che il progetto sia relativo ad un prodotto o ad un progetto chiaramente definito ed i relativi costi siano specificamente identificabili e misurabili;		X	X	X	X					

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Valutare sulla base della conoscenza dell'impresa, del settore di appartenenza e del mercato di riferimento i seguenti aspetti:										
- esistenza di una effettiva volontà della direzione di concludere il progetto;		X	X	X	X					
- esistenza della capacità tecnica e finanziaria dell'impresa per portare a termine il progetto;		X	X	X	X					
- esistenza di condizioni del mercato in generale e del settore di appartenenza dell'impresa, che giustificano ancora l'investimento.		X	X	X	X					

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Avviamento										
Con riferimento all'avviamento svolgere le seguenti procedure:										
- verificare che l'avviamento sia stato iscritto unicamente se acquisito a titolo oneroso, secondo quanto stabilito dai principi contabili di riferimento, mediante analisi della documentazione di supporto;		X	X	X			X		X	
- verificare che l'avviamento derivi dall'allocazione residuale del prezzo di acquisto dell'azienda/ramo d'azienda, come indicato dai principi contabili di riferimento		X	X	X			X		X	
- verificare l'esistenza del parere del collegio sindacale in merito alla capitalizzazione dei costi						X				X

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni				
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P	
Avviamento											
- sulla base delle conoscenze dell'impresa, del settore di appartenenza e del mercato di riferimento acquisite nel corso della revisione verificare tramite discussione con la direzione la ragionevolezza della stimata vita utile su cui è basato l'ammortamento			X	X							
- verificare la ragionevolezza della stima degli amministratori circa la residua possibilità di utilizzazione dell'avviamento			X	X							

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Determinazione delle perdite durevoli di valore										
Con riferimento al processo di stima delle perdite durevoli di valore, svolgere le seguenti procedure di revisione:										
- verificare la ragionevolezza delle stime degli amministratori in merito all'esistenza di indicatori di potenziali perdite di valore delle attività immateriali, ovvero valutare l'adeguatezza di tale analisi a identificare tali indicatori di rischio				X			X		X	
- verificare se l'attività oggetto di valutazione è stata considerata singolarmente o nell'ambito di una CGU, come richiesto dai principi contabili di riferimento, ad eccezione della voce avviamento che deve essere valutata unicamente nell'ambito di una CGU				X					X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Determinazione delle perdite durevoli di valore										
- verificare che le CGU identificate corrispondano ad una unità aziendale che il controllo di gestione dell'impresa è in grado di monitorare nel suo funzionamento				X					X	
- verificare che la perdita di valore della CGU sia stata correttamente attribuita alle singole attività immobilizzate che la compongono.				X			X		X	

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Stima del valore recuperabile										
Con riferimento alla stima del valore recuperabile svolgere le seguenti procedure di revisione:										
- con riferimento al fair value dell'attività immateriale, accertare la ragionevolezza della stima tramite analisi della documentazione a supporto prodotta dall'impresa; valutare la necessità di coinvolgere un esperto				X						
- con riferimento al valore d'uso dell'attività immateriale verificare la ragionevolezza delle stime dei flussi finanziari futuri generati dall'attività immateriale o dalla CGU a cui è stata allocata, tramite discussione con la direzione e riscontro della documentazione sottostante le stime; valutare la necessità del coinvolgimento di un esperto				X						

Descrizione della procedura	Immobilizzazioni immateriali						Ammortamenti, svalutazioni e capitalizzazioni			
	C	E	A	V	O	P	C	E	A	P
Verificare la corretta esposizione negli schemi di Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario, nonché la corretta indicazione delle informazioni contenute nella Nota integrativa						X				X
Verificare la corretta esposizione in Nota integrativa delle ulteriori informazioni richieste dalla legge (movimentazione delle immobilizzazioni immateriali, l'importo di eventuali impegni e garanzie non risultanti dallo Stato patrimoniale, la misura e le motivazioni per la riduzione di valore delle immobilizzazioni materiali, i metodi e le aliquote di ammortamento, ecc.)						X				X



Procedure di validità sulle stime contabili

nella revisione delle immobilizzazioni immateriali il revisore deve esaminare **la stima della vita utile dell'attività**

stima del periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione

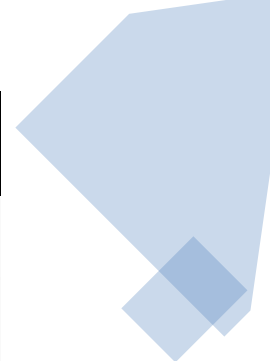
in base alla quale ripartire gli ammortamenti

OIC: la stima della vita utile dell'attività **deve essere rivista alla fine di ogni esercizio** affinché l'immobilizzazione venga ammortizzata in relazione alla residua possibilità di utilizzazione

Il revisore deve accertare che la stima degli amministratori tenga conto di tutti i possibili fattori che possono influenzare la vita utile residua di una immobilizzazione immateriale

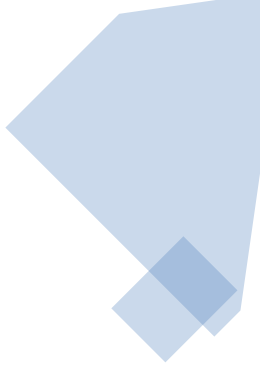
Fattori che possono influenzare la vita utile di una immobilizzazione immateriale

	Si	No	N/A
Esiste una scadenza contrattuale o legale del bene oggetto di valutazione?			
È stata considerata l'eventuale possibilità di rinnovare la scadenza contrattuale o legale?			
Se non vi è una scadenza contrattuale o legale è stato valutato l'utilizzo atteso dell'attività, coerentemente con i business plan approvati dalla direzione?			
È stato considerato se l'attività immateriale possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell'impresa?			
È stato considerato l'effetto di una potenziale obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo?			
È stata valutata la stabilità del settore economico in cui l'attività immateriale viene utilizzata e gli eventuali cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività?			



Fattori che possono influenzare la vita utile di una immobilizzazione immateriale

	Si	No	N/A
Sono state utilizzate informazioni pubbliche di settore sulla stima della vita utile di attività immateriali simili o che sono utilizzate in un modo simile?			
Sono state valutati gli effetti sulla vita utile dell'attività immateriale di potenziali azioni dei concorrenti sul mercato?			
È stata valutata la capacità e l'intenzione dell'impresa di sostenere in futuro un adeguato livello di spese di mantenimento necessarie per mantenere il valore e la vita utile dell'immobilizzazione immateriale?			
È stato considerato se la vita utile dell'attività dipende dalla vita utile di altre attività dell'impresa?			
Nel processo di stima della vita utile sono stati coinvolti esperti in materia e personale interno dell'impresa con adeguate conoscenze ed esperienza?			
I cambiamenti della vita utile rispetto al precedente esercizio sono adeguatamente giustificati?			



Identificazione di indicatori di potenziali perdite di valore

Ad ogni data di riferimento del bilancio gli amministratori **devono valutare l'esistenza di indicatori** che un'immobilizzazione possa aver subito una perdita durevole di valore.

In caso positivo gli amministratori devono procedere alla **stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione** determinando il suo FV o il suo valore d'uso.

Non è sempre necessario determinarli entrambi → Se uno dei due è superiore al VNC, l'attività non ha subito una riduzione durevole di valore → non è necessario stimare l'altro importo.

Il revisore deve verificare la ragionevolezza delle stime degli amministratori in merito all'esistenza di tali indicatori.

Nel caso in cui l'impresa si trovi in una situazione di dissesto patrimoniale e finanziario tale da far sorgere dubbi sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, la valutazione delle immobilizzazioni immateriali, in particolare costi pluriennali e avviamento, diviene **particolarmente critica**.

Indicatori di potenziali perdite di valore di attività immateriali

	Sì	No
Esistono indicazioni che il valore di mercato di una attività immobilizzata sia diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o col normale utilizzo dell'attività in oggetto?		
Durante l'esercizio vi sono state variazioni significative nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo che potrebbero avere un effetto significativo sulle attività immobilizzate dell'impresa? Sono prevedibili simili cambiamenti in futuro? <i>(Modifiche legislative che limitano o impongono una riduzione della produzione di determinati prodotti o restrizioni all'uso di determinate materie prime o di determinati processi di produzione)</i>		
Nel corso dell'esercizio i tassi di interesse di mercato o altri tassi di remunerazione del capitale sugli investimenti sono aumentati? <i>(Tali incrementi potrebbero condizionare il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e ridurre in maniera significativa il suo valore recuperabile)</i>		
Risulta evidente un'obsolescenza tecnologica ed operativa del bene immateriale o un'obsolescenza dei prodotti fabbricati col suo utilizzo?		
Si sono verificati o si verificheranno nel prossimo futuro cambiamenti significativi nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o si suppone che sarà utilizzata? <i>(Programmi di ristrutturazione del settore operativo o di cessazione del settore; programmi di dismissione dell'attività prima della data originariamente prevista)</i>		
Dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di una attività è, o sarà, peggiore di quanto inizialmente previsto? <i>(budget finanziari che prevedono flussi finanziari negativi o minori delle attese; previsioni aziendali di perdite operative nette nel settore o nella business unit in cui il bene è utilizzato; previsioni di un significativo peggioramento dei flussi finanziari netti o del reddito operativo; o di un significativo aumento della perdita derivante dall'utilizzo del bene)</i>		

**Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere
per la verifica della appropriata definizione di una CGU**

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare che la CGU definita dagli amministratori sia coerente con le informazioni fornite dal controllo della gestione	
Valutare l'adeguatezza del controllo della gestione operato dall'impresa in relazione alle dimensioni, alla struttura e complessità dell'attività dell'impresa	
Verificare che i flussi finanziari in entrata ed in uscita consuntivi siano stati correttamente attribuiti alla CGU	
Verificare che nelle attività nette contabili della CGU siano inserite tutte le attività considerate nelle previsioni dei flussi di cassa futuri	
Verificare che le previsioni dei flussi di cassa futuri della CGU siano comparabili con i daticonsuntivi, ovvero sono stati determinati coerentemente con la contabilizzazione dei dati consuntivi	

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della ragionevolezza della stima del fair value di una immobilizzazione immateriale

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare l'esistenza di accordi vincolanti di terzi, utilizzati per la stima del FV	
Valutare la necessità di richiedere conferma scritta dell'esistenza di tali accordi (e/o di specifiche parti del contratto)	
In presenza di una stima basata su un mercato attivo, verificare l'attendibilità delle fonti usate dagli amministratori per estrapolare le informazioni utilizzate per la stima	
Nel caso di una valutazione ottenuta con altri metodi: <ul style="list-style-type: none"> - ottenere la relazione in cui viene illustrata la metodologia utilizzata - verificare i calcoli matematici - verificare la ragionevolezza della metodologia utilizzata in base alle prassi di mercato - verificare l'attendibilità delle fonti di informazioni esterne utilizzate? - verificare la ragionevolezza dei dati prospettici utilizzati per le stime, in relazione ai risultati consuntivi degli ultimi esercizi ed alle conoscenze dell'impresa e del mercato in cui opera 	
Verificare la completezza della determinazione dei costi diretti ed indiretti di vendita	
Valutare la necessità di un coinvolgimento di un esperto	

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della ragionevolezza della stima del valore d'uso di una immobilizzazione immateriale

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare la validità teorica e l'integrità matematica del modello di valutazione utilizzato per elaborare la stima	
Verificare la coerenza e la completezza degli input del modello rispetto alle prassi di mercato	
Verificare che le assunzioni su cui è basata la stima dei flussi finanziari futuri, prese singolarmente e nel loro insieme appaiano ragionevoli e sostenibili, anche tenuto conto dei dati consuntivi degli ultimi esercizi	
Verificare che le assunzioni utilizzate siano fra loro coerenti	
Verificare che le assunzioni utilizzate siano coerenti con le informazioni rilevabili sul mercato. Verificare inoltre l'affidabilità di tali informazioni.	
Verificare che le assunzioni utilizzate siano coerenti con: <ul style="list-style-type: none"> - il contesto economico generale e le circostanze economiche specifiche dell'impresa - i piani dell'impresa - le assunzioni formulate in esercizi precedenti, se pertinenti - le informazioni storiche disponibili - le altre assunzioni utilizzate dalla direzione nella predisposizione del bilancio 	

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della ragionevolezza della stima del valore d'uso di una immobilizzazione immateriale

Descrizione della procedura	Eseguito da
Valutare la capacità dell'impresa di perseguire le linee di condotta rilevanti per la ragionevolezza delle assunzioni significative utilizzate	
Verificare che le stime della direzione aziendale delle condizioni economiche che esisteranno per la restante vita utile dell'attività immateriale oggetto di valutazione, siano state comparate con evidenze provenienti dall'esterno	
Verificare che le proiezioni per il periodo analitico derivino dai più recenti budget o piani pluriennali approvati dalla direzione	
Verificare che il periodo analitico non superi i 5 anni e l'utilizzo di un periodo maggiore sia giustificato (esempio: in presenza di contratti che prevedono ricavi per commesse a lungo termine di durata superiore)	
Verificare che per il successivo periodo di vita utile, le proiezioni dei flussi finanziari siano basate su un tasso di crescita stabile o in diminuzione rispetto al periodo analitico (o anche pari a zero o negativo)	
Nel caso in cui sia stato utilizzato un tasso maggiore, verificare che tale tasso non ecceda comunque il tasso medio di crescita a lungo termine dei settori industriali, il Paese o i Paesi in cui l'impresa opera, desunto dalla stima di autorevoli fonti esterne	

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della ragionevolezza della stima del valore d'uso di una immobilizzazione immateriale

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare che nei flussi di cassa futuri siano stati esclusi i flussi in entrata e uscita relativi a ristrutturazioni, miglioramenti o ottimizzazioni future, per i quali non esiste ancora un obbligo dell'impresa di attuarli	
Verificare che i flussi finanziari futuri includano in entrata solo quelli derivanti dall'uso continuativo del bene	
Verificare che i flussi finanziari futuri in uscita includano quelli che è necessario sostenere per ottenere i flussi in entrata	
Verificare che i flussi finanziari futuri netti includano quelli che saranno percepiti (o pagati) per la dismissione finale del bene, al termine della sua vita utile	
Verificare che i flussi finanziari sia in entrata che in uscita escludano quelli derivanti da crediti e debiti già iscritti in bilancio	
Verificare che i flussi finanziari sia in entrata che in uscita escludano quelli derivanti da attività di finanziamento (perché il tasso di attualizzazione, deve essere pari al "costo del capitale" e prescindere dall'utilizzo di finanziamenti onerosi ed in generale dalle fonti di finanziamento utilizzate dall'impresa)	

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della ragionevolezza della stima del valore d'uso di una immobilizzazione immateriale

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare che i flussi finanziari sia in entrata che in uscita escludano le imposte (perché il tasso di attualizzazione deve essere al lordo delle imposte)	
Verificare, tramite confronto con dati ed analisi provenienti da fonti esterne, che il tasso di attualizzazione utilizzato rifletta le attuali condizioni di mercato del valore temporale del denaro e dei rischi specifici dell'attività dell'impresa oggetto di valutazione, che non siano già stati considerati come rettifica dei flussi finanziari	
Verificare se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione del revisore confermano le assunzioni principali utilizzate dalla direzione nella stima	
Valutare la necessità di un coinvolgimento nel team di revisione un esperto in materia di valutazioni	

Il revisore dovrà:

- stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo alla stima contabile
- verificare le modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile e i dati sui quali essa è basata
- se il metodo di quantificazione utilizzato sia appropriato alle circostanze
- se le assunzioni utilizzate dalla direzione siano ragionevoli alla luce degli obiettivi di quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- verificare l'efficacia operativa dei controlli sulle modalità con le quali la direzione ha effettuato le stime contabili, insieme all'effettuazione di appropriate procedure di validità
- sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima puntuale della direzione
- valutare in che modo la direzione abbia considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati
- valutare la ragionevolezza delle assunzioni significative utilizzate dalla direzione
- valutare l'intenzione della direzione di porre in essere particolari linee di condotta rilevanti per la ragionevolezza delle assunzioni significative utilizzate e la sua capacità di farlo

Avviamento

Rilevazione iniziale, ammortamento e svalutazione

- Attività particolarmente soggetta a stime contabili
- OIC dedicano particolare trattamento in sede di rilevazione iniziale e di misurazione successiva a causa di:
 - **soggettività nel riconoscimento**
 - **indeterminatezza durata**
 - **volatilità e variabilità nel tempo**
- il valore dell'avviamento si determina quale **differenza** fra il prezzo sostenuto per l'acquisizione di una azienda o di un ramo d'azienda ed il **valore corrente** attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono acquisiti, indipendentemente dalla loro rilevazione nella contabilità dell'impresa trasferita

L'identificazione delle attività e passività trasferite e del loro valore corrente rappresenta una stima significativa nella rilevazione iniziale dell'avviamento

Avviamento

- Nella **revisione** della rilevazione iniziale dell'avviamento, il revisore dovrà accertare che le attività e le passività su cui è stato allocato in parte il prezzo di acquisto dell'azienda:
 - esistano e siano state correttamente valutate
 - che siano state individuate tutte le attività e le passività su cui il prezzo avrebbe potuto essere allocato
- **errata allocazione** del prezzo di acquisizione alle singole attività o passività identificabili acquisite o una **non accurata valutazione ai valori correnti** comporta il rischio di errori significativi nel bilancio dell'esercizio di acquisizione ed in quelli degli esercizi successivi nei quali si riverseranno gli effetti di tale allocazione tramite gli ammortamenti o come maggiori o minori costi
- esempio: mancata attribuzione alle rimanenze di merci del maggior valore di mercato rispetto al costo sostenuto con una corrispondente sopravvalutazione dell'avviamento comporterà la sottovalutazione del costo del venduto al momento della vendita delle merci solo parzialmente compensato da maggiori ammortamenti della voce avviamento

Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della corretta rilevazione iniziale dell'avviamento

Descrizione della procedura	Eseguito da
Ottenere ed analizzare il contratto di acquisto dell'azienda	
Ottenere le relazioni su eventuali "due diligence" finanziarie, legali, fiscali, commerciali, ecc. svolte sull'azienda acquisita, ed accertare che i principali aspetti emersi siano stati correttamente considerati nell'attribuzione alle singole attività e passività dell'impresa acquisita	
Ottenere ed analizzare criticamente gli ultimi bilanci dell'impresa acquisita e le relative relazioni del revisore	
Ottenere eventuali relazioni di esperti di M&A emesse a seguito di incarico degli amministratori per l'allocazione del prezzo di acquisto. Valutare la necessità di un intervento di esperti in materia a supporto del team di revisione	
Analizzare report esterni di analisi del settore di appartenenza dell'azienda acquisita	

Attribuzione ad una CGU dell'avviamento è aspetto fondamentale nella rilevazione iniziale

È attività immateriale che non può generare autonomamente flussi finanziari indipendenti

CGU identificata sarà la base per la verifica della recuperabilità dell'avviamento

Deve rappresentare il livello minimo all'interno dell'impresa in cui avviamento viene monitorato ai fini del controllo di gestione

Non deve essere più ampia di un settore di attività o di un settore geografico dell'impresa

Se un'azienda è stata acquisita a seguito di un conferimento probabile che l'avviamento debba essere interamente allocato alla CGU costituita da tale azienda conferita perché esso sarà molto probabilmente monitorato ai fini del controllo di gestione

Se l'attribuzione ad una specifica CGU è arbitraria in quanto diverse CGU usufruiscono delle sinergie prodotte dall'avviamento pagato, l'allocazione avverrà ad un gruppo di CGU che potrebbe alla fine coincidere con l'intera azienda

Aspetto significativo per il revisore sarà la **verifica della ragionevolezza della stimata vita utile dell'avviamento ai fini del calcolo degli ammortamenti**



Esemplificazione di procedure di revisione da svolgere per la verifica della vita utile dell'avviamento

Descrizione della procedura	Eseguito da
Verificare la ragionevolezza delle stime degli amministratori del periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali future dell'azienda acquisita, per la quale è stato riconosciuto l'avviamento	
Ottenere ed analizzare la documentazione utilizzata dalla società (budget, piani industriali, report di consulenti esterni, ecc.)	
Verificare che sia stato tenuto in considerazione il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare l'investimento effettuato sulla base di quanto formalmente previsto dalla direzione aziendale in fase di valutazione dell'investimento	
Verificare che sia stata considerata la vita media ponderata delle altre attività immobilizzate acquisite con l'operazione da cui è sorto l'avviamento, che possono influenzare la stima della vita utile dello stesso	
Verificare se gli amministratori hanno tenuto conto della stima della vita utile dell'avviamento fatte in operazioni simili in imprese del settore	

Fase finale della revisione

Nella fase finale il revisore dovrà:

- valutare gli effetti degli errori rilevati e non corretti nel corso della revisione contabile
- valutare gli effetti di eventuali limitazioni al procedimento di revisione imposte dalla direzione o dalle circostanze
- valutare le eventuali carenze rilevate nel sistema di controllo interno
- predisporre le richieste di attestazioni scritte

Predisposizione delle richieste di attestazioni scritte

Attestazioni scritte più comuni relative alle immobilizzazioni immateriali

- conferma che non vi sono state operazioni atipiche o inusuali né operazioni di entità o incidenza eccezionale, oltre a quelle contabilizzate ed evidenziate nel bilancio
- conferma che non vi sono perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni immateriali non utilizzate e/o obsolete aventi un valore di bilancio rilevante che debbano essere svalutate per perdite di valore
- conferma che non sono previsti programmi futuri o intendimenti che possano alterare in modo rilevante il valore di carico delle attività o delle passività, o la loro classificazione, o la relativa informativa nel bilancio d'esercizio
- conferma che tutti i gravami esistenti sui beni di proprietà sono stati evidenziati nella Nota integrativa
- conferma che il revisore è stato informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni realizzate con le medesime
- conferma che nella Nota integrativa del bilancio sono state fornite tutte le necessarie informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in tema di operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto ed ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti o non siano state concluse a normali condizioni di mercato
- conferma che per le operazioni rilevanti realizzate con parti correlate concluse a normali condizioni di mercato è stato messo a disposizione del revisore tutte le informazioni o elementi a supporto di tale asserzione

Grazie per
l'attenzione!

