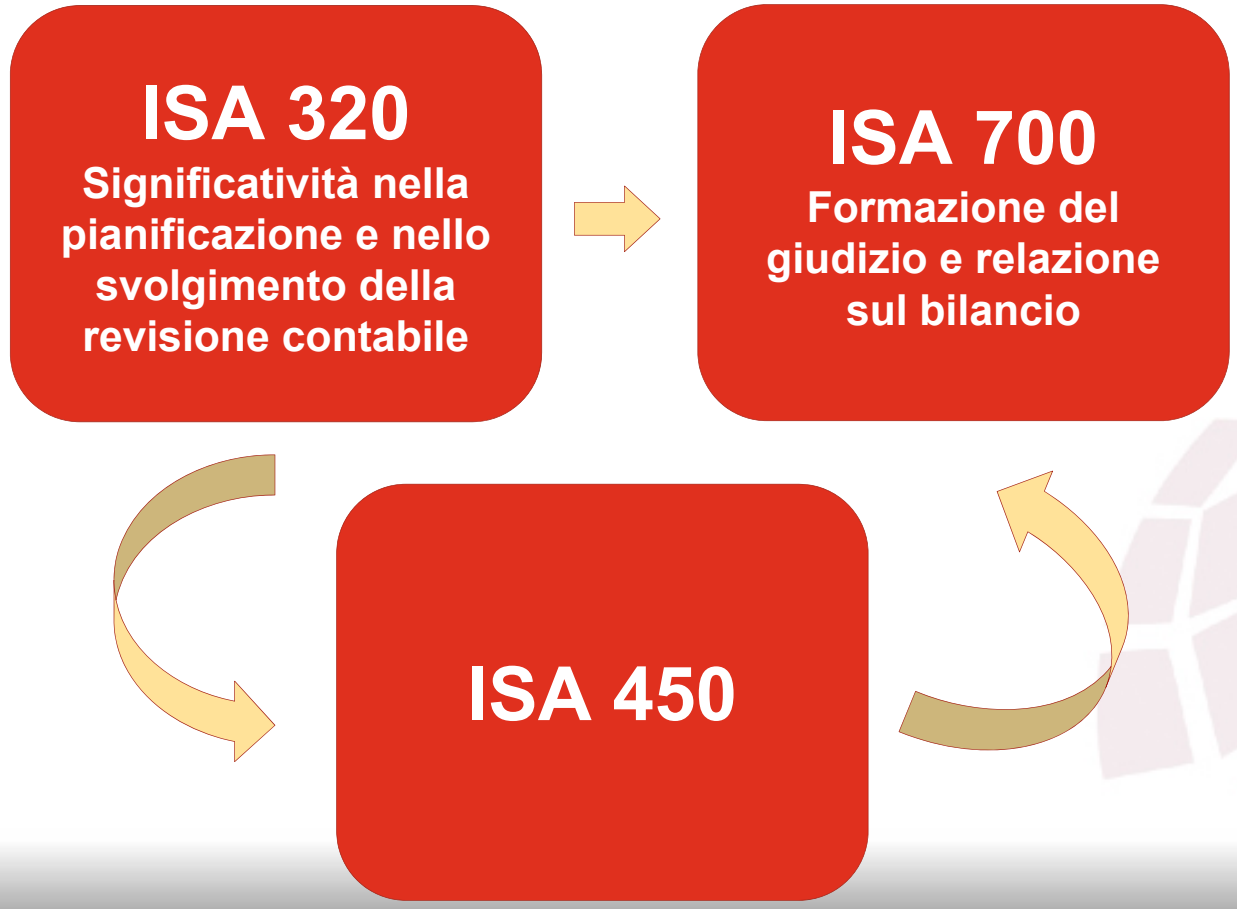
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450



Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

OBIETTIVI DEL PRINCIPIO

Il principio tratta della responsabilità del revisore nel valutare l'effetto degli errori identificati nello svolgimento del lavoro di revisione e l'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio

Errore: una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e quelli richiesti per tale voce, affinchè sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero affinchè fornisca una rappresentazione veritiera e corretta; gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi

***Errori non corretti**: errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non siano stati corretti*

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

Esempi di fattori che possono originare gli errori:

- Mancata accuratezza nella raccolta o elaborazione dei dati sui quali si basa la redazione del bilancio;
- Omissione di un importo o di un'informativa di bilancio;
- Errata stima contabile (per mancata rilevazione, ovvero per fraintendimento dei fatti)
- Valutazione della direzione sulle stime considerate irragionevoli, ovvero applicazione inappropriata di un principio contabile

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

Il principio di revisione ISA 240 riporta esempi di errori dovuti a frodi:

- **Falsa informativa finanziaria**: include errori intenzionali inclusa l'omissione in bilancio di importi o di adeguata informativa, al fine di trarre in inganno gli utilizzatori del bilancio stesso. Può essere attuata tramite manipolazioni, falsificazioni o alterazioni di registrazioni contabili, rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali in bilancio, applicazioni intenzionalmente errata dei principi contabili

- **Appropriazione indebita di assets** (distrazione di incassi, furto di beni materiali, pagamenti per beni/servizi non ricevuti): è accompagnta da registrazioni contabili e altra documentazione fuorviante, per dissimulare che i beni sono stati distratti.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

INSIEME DEGLI ERRORI IDENTIFICATI

Errori Oggettivi: errori sui quali non sussistono dubbi.

Errori Soggettivi: differenze derivanti dal diverso punto di vista tra revisore e direzione in merito alle stime, ovvero all'applicazione dei principi contabili.

Errori Proiettati: la migliore stima degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nell'ambio dei campionamenti, sulle intere popolazioni, da cui i campioni vengono estratti.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

INSIEME DEGLI ERRORI IDENTIFICATI

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano considerati **trascurabili** e non necessitino di essere cumulati in quanto ci si attende che tali importi non abbiano effetto significativo sul bilancio.

«Chiaramente trascurabile» ≠ **«Non significativo»**

Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili sono in un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente che nel loro insieme , a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE E LINEE GUIDA

Insieme degli errori identificati

Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili

Gli errori cumulati devono includere sia quelli rilevati nel periodo corrente che quelli degli esercizi precedenti, con impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE E LINEE GUIDA

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

•Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora:

(i)<u>la natura degli errori identificati indichino la presenza di possibili errori</u> che, sommati ad altri già identificati, **<u>risultino significativi</u>**.
Si consideri che un errore può non essere un evento isolato (es. errori da mal funzionamento del sistema di controllo interno);

(i)<u>l'insieme degli errori identificati approssimi la significatività</u> calcolata ai sensi dell'ISA 320. In questo caso, esiste un rischio più alto che l'insieme degli errori non identificati, sommati a quelli identificati possano superare la soglia di materialità.

•Il revisore può chiedere alla direzione di analizzare il saldo o l'informativa errati e calcolare l'errore effettivo (es. nel caso di proiezione dell'errore sulla popolazione, in presenza di un campionamento); se la Direzione corregge l'errore, il revisore deve svolgere ulteriori procedure per accertarsi che la correzione sia avvenuta.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE E LINEE GUIDA

Comunicazione e correzione degli errori

- Il revisore deve comunicare alla Direzione gli errori complessivamente identificati durante il lavoro di revisione e chiedere che vengano corretti: la comunicazione **deve essere indirizzata a chi ha la responsabilità di redigere il bilancio e di intraprendere le azioni correttive**;

- Qualora la Direzione **si rifiuti di correggere gli errori** comunicati dal revisore, questi deve **comprenderne le ragioni e valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi**; in base all'ISA 700, il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Alcuni indicatori possono essere rappresentati dalle motivazioni per le quali la direzione abbia deciso di non correggere gli errori.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE E LINEE GUIDA

Valutazione dell' effetto degli errori non corretti

•Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività, per confermarne l'appropriatezza nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa.

•Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, tenendo in considerazione:

(i) l'entità e la natura degli errori,

(ii) l'effetto degli errori non corretti di periodi amministrativi precedenti sul bilancio nel suo complesso.

•Gli errori non corretti sia relativi al periodo precedente che al bilancio nel suo complesso devono essere comunicati ai responsabili delle attività di governance.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

Le circostanze relative al alcuni errori posso indurre il revisore a ritenerli significativi (singolarmente o considerati cumulativamente ad altri errori) anche laddove sia inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso.

Le circostanze che possono influenzare la valutazione includono la misura in cui l'errore:

(i) influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
(ii) riguarda la non corretta scelta di un principio contabile che è probabile abbia un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;
(iii) maschera un cambiamento nell'andamento degli utili;
(iv) Influenza gli indici utilizzati per valutazione la situazione patrimoniale/finanziari, i risultati operativi o i flussi di cassa
(v) Ha effetto di aumentare i compensi della direzione
(vi) Riguarda voci che coinvolgono particolari soggetti (es parti correlate)

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE E LINEE GUIDA

Attestazioni scritte

Il revisore deve chiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta che essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, **non sono significativi nel loro complesso.**

Un riepilogo di tali errori deve essere allegato alla lettera di attestazione

In alcune circostanze la direzione può ritenere che alcuni errori non corretti non costituiscono effettivamente errori.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

ESEMPIO DI FRASE DA INSERIRE IN LETTERA DI ATTESTAZIONE **IN CASO DI ACCORDO** CON LA DIREZIONE CIRCA IL RIEPILOGO DEGLI ERRORI NON CORRETTI:

Le differenze di revisione da Voi identificate nel corso della Vostra attività e riepilogate nel prospetto allegato alla presente lettera, sono da noi ritenute non significative sul bilancio nel suo complesso, sia singolarmente che cumulativamente considerate

Gli standard delle lettere di attestazione sono disponibili in KSP, alla sezione «Standard Template» - «Lettere standard»

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

ESEMPIO DI FRASE DA INSERIRE IN LETTERA DI ATTESTAZIONE **IN CASO DI DISACCORDO** CON LA DIREZIONE CIRCA IL RIEPILOGO DEGLI ERRORI NON CORRETTI:

Non concordiamo sul fatto che la/le differenza/e relative a (SPECIFICARE) costituiscano differenze di revisione per i seguenti motivi: .....

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 450

REGOLE
E
LINEE GUIDA

Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione del lavoro:

(i) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati trascurabili,

(ii) gli errori complessivamente identificati nel corso del lavoro di revisione e se essi siano stati corretti,

(iii) la conclusione del revisore sul fatto che gli errori non corretti, singolarmente e complessivamente considerati, siano non significativi,

(iv) gli elementi a supporto di tale conclusione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

Le rimanenze di magazzino

Le rimanenze

Criteri di valutazione

Le rimanenze sono iscritte al minore fra il costo d'acquisto o di produzione ed il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato (art 2426 cc).

Nel **costo di acquisto** si computano anche i costi accessori quali, ad esempio, i costi di trasporto, dogana, altri tributi direttamente imputabili a quel materiale.

Il **costo di produzione** comprende:

- tutti i costi direttamente imputabili al prodotto;
- quote di costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto (cd. *costi generali di produzione*) relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Trattasi di costi necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuale.

Le rimanenze

costi di produzione - esempi

Costi diretti

- Costo materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti (materiali diretti);
- Costo della manodopera diretta;
- Imballaggi;
- Costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione.

Costi indiretti

- Stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento;
- Ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione;
- Altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzioni e riparazioni, servizi di vigilanza, ecc.).

Le rimanenze

Rilevazione iniziale

I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e benefici** connessi al bene acquisito, che di solito avviene quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite.

Le rimanenze di magazzino possono includere

- le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da in conto lavorazione e/o deposito;
- le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto lavorazione e/o deposito;
- materiali, merci e prodotti acquistati, ma ancora in viaggio quando, sono stati già trasferiti alla società i rischi e i benefici connessi al bene acquisito (esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore)

Le rimanenze

Rilevazioni successive

Le rimanenze sono iscritte al minore fra il costo d'acquisto o di produzione ed il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato (art 2426 cc).

Il metodo generale per la determinazione del costo dei beni è il **costo specifico.**

In alternativa al costo specifico, utilizzare uno dei seguenti metodi di calcolo del costo (articolo 2426, numero 10, costo dei beni fungibili):

- FIFO: le quantità acquistate/prodotte in epoca più remota sono le prime ad essere vendute/utilizzate; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti/produzioni più recenti
- LIFO: le quantità acquistate/prodotte in epoca più recente sono le prime ad essere vendute/utilizzate; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti/produzioni più remoti
- Costo medio ponderato: il costo di ciascun bene è pari alla media ponderata del costo degli analoghi beni presenti in magazzino all'inizio dell'esercizio e del costo degli analoghi beni acquistati o prodotti durante l'esercizio

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE RIMANENZE
PROCEDURE DI REVISIONE

Le Rimanenze

Procedure di revisione

- Pianificazione del lavoro di revisione sull'area rimanenze
- Obiettivi di revisione
- Programma di lavoro

Le Rimanenze

Pianificazione del lavoro area rimanenze

Il processo di pianificazione e di predisposizione di un programma di lavoro dettagliato per l'area rimanenze definisce:

- la natura delle procedure di verifica
- l'ampiezza
- le modalità di svolgimento del lavoro di revisione

Nel definire questi elementi del piano di revisione si deve considerare il profilo di rischio- inerente e di controllo – per svolgere le più adeguate risposte di revisione.

I rischi devono essere identificati e valutati dal revisore tenendo conto dei principali **obiettivi** di revisione dell'area di bilancio in esame

Obiettivi di revisione/Asserzioni

Esistenza (E)
Le rimanenze presenti nel magazzino esistono fisicamente. Tutti i movimenti in entrata e in uscita di magazzino sono relativi a transazioni effettivamente accadute.

Legittimità di diritti ed obblighi (D&O)
Verificare le rimanenze rappresentino un effettivo diritto esistente.

Manifestazione (Ma)/(C/O)
Dimostrare che tutte le operazioni siano state registrate nel corretto periodo di competenza

Completezza (C)
Accertare che:

a) tutte le rimanenze presenti nei magazzini sono effettivamente riflesse in bilancio
b) tutti gli acquisti e le vendite di materie, materiali, prodotti, merci e altri beni siano stati riconosciute e registrate nelle rilevazioni di magazzino.

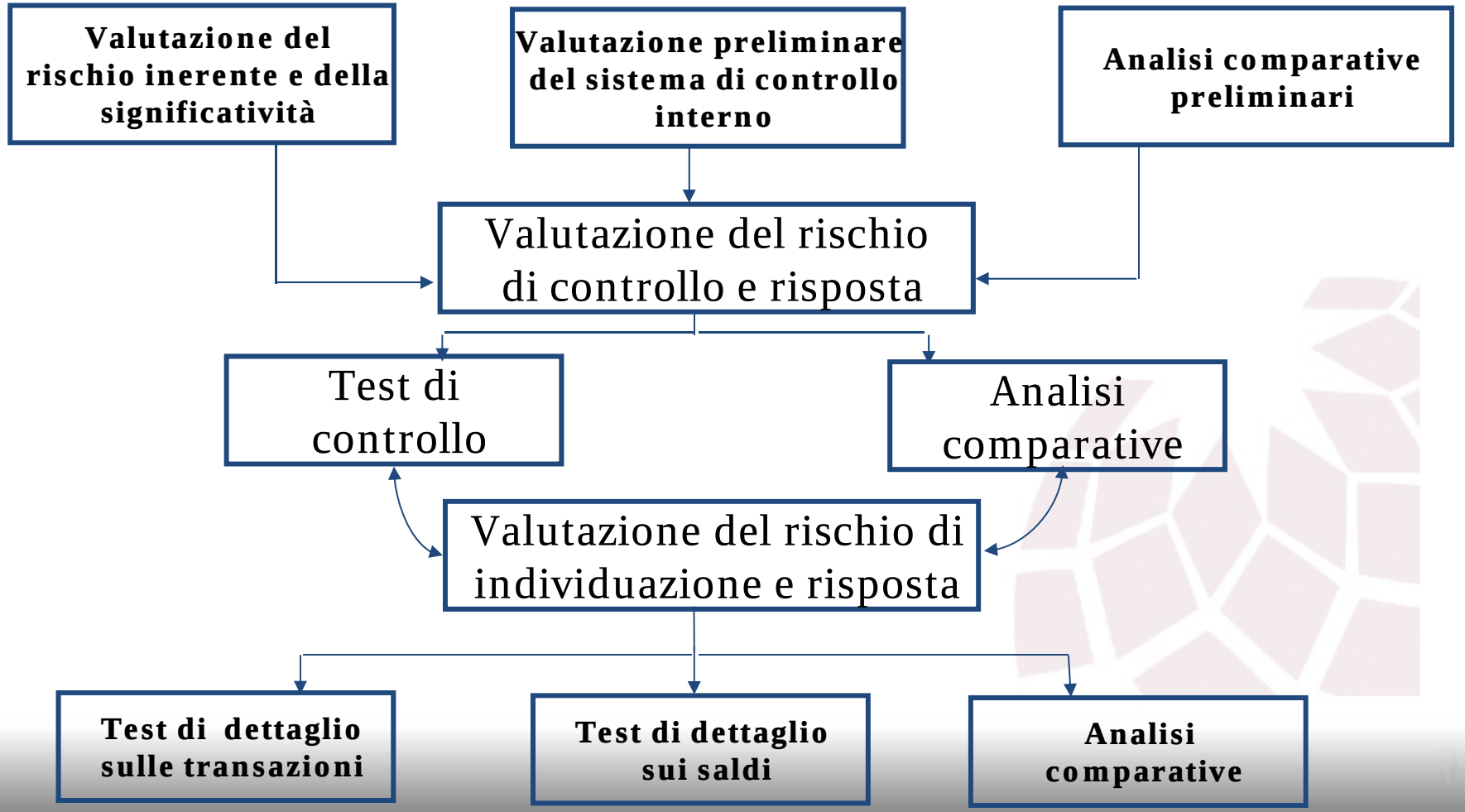
.

Accuratezza (Mi)/(A)
Il calcolo del valore delle rimanenze è accurato e matematicamente corretto. Le registrazioni contabili nelle schede di magazzino sono accurate

Corretta valutazione (V)
le rimanenze siano correttamente valutate ed esposte nel bilancio secondo corretti principi contabili.

Accertamento della corretta esposizione in bilancio e della relativa informativa (P/D)
La rappresentazione in bilancio è corretta (classificazione) ed è adeguatamente supportata da informazioni di dettaglio sulle rimanenze. L'informativa fornita nella nota integrativa è appropriata

Pianificazione del lavoro sull'area delle immobilizzazioni immateriali



Le Rimanenze

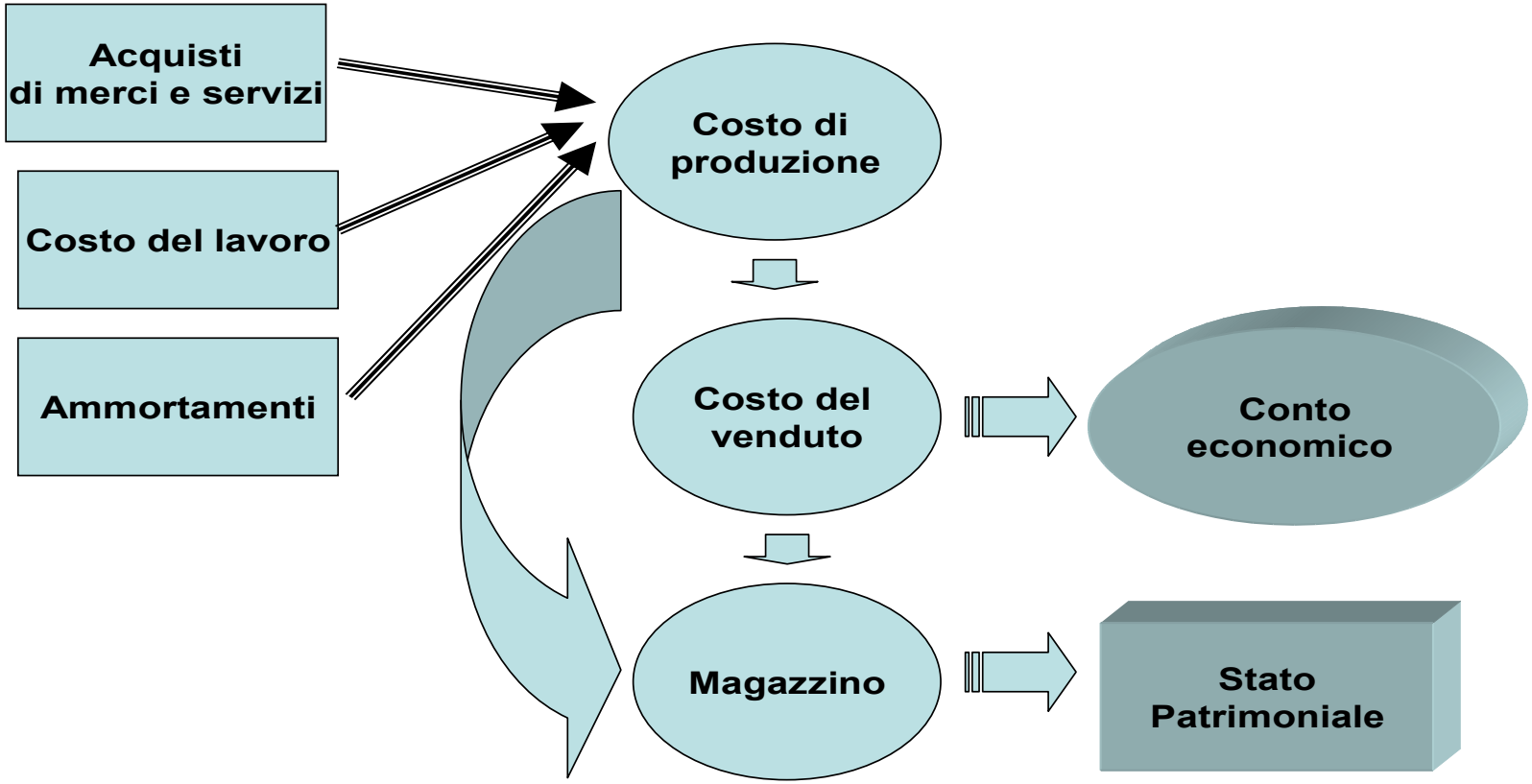
Piano di revisione

Ai fini della predisposizione del piano di revisione è necessario:

- Valutare l'ambiente di controllo
- Verificare il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio
- Considerare il sistema informativo
- Verificare l'attività di monitoraggio dei controlli
- Mettere in pratica procedure diagnostiche

FORMULARE IL PIANO DI REVISIONE

Ciclo delle giacenze di magazzino



Rimanenze

Valutazione del sistema di controllo interno (segue)

Fase processo	Controllo Chiave	Rischio
Ordine di acquisto	L'ordine di acquisto viene approvato dal responsabile acquisti	Acquisti non autorizzati
Entrata in magazzino delle materi prime/prodotti finiti acquistati	L'operatore verifica che la quantità consegnata corrisponde a quella riportata sul DDT.	La rilevazione del movimento di magazzino potrebbe non essere accurato/completo
Rilevazione fattura passiva di acquisto	Three way match: prima di registrare la fattura di acquisto, l'operatore verifica la rispondenza tra quanto risultante su quest'ultima e il DDT e l'ordine di acquisto	La rilevazione del movimento di magazzino potrebbe non essere accurato/completo.

Rimanenze

Valutazione del sistema di controllo interno (segue)

Fase processo	Controllo Chiave	Rischio
Inventario di magazzino	La direzione, con cadenza annuale, effettua l'inventario fisico delle rimanenze per verificarne: - l'esistenza - la condizione	Le rimanenze non esistono
Valutazione contabile	Il sistema contabile effettua automaticamente il calcolo del costo a cui valorizzare le rimanenze	Iscrizione in bilancio di cespiti ad un valore non recuperabile.

Rimanenze

Analisi comparative – Procedure analitiche

Le procedure di analisi comparativa consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziari che di altra natura.
Da utilizzare nella fase di pianificazione del lavoro di revisione come procedura di valutazione del rischio al fine di ottenere una comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera.

Per l'area rimanenze tali analisi consistono nel:

- Calcolo di indici e il confronto dei risultati con medie di settore e con i concorrenti (es indice di rotazione del magazzino)
- Analisi del trend dei saldi di magazzino delle materie prime precedenti e successivi alla data di bilancio
- Analisi dei trend dei costi di materiali
- Individuazione ed analisi di eventuali movimenti insoliti o inattesi

Rimanenze

Procedure di dettaglio

- Inventario fisico
- Tracing (verifica che le risultanze della conta inventariale siano state correttamente recepite nelle scritture contabili)
- Bridging (verifica dei movimenti di magazzino intervenuti tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio)
- Quadratura tra il tabulato di magazzino valorizzato alla data di cut off e il saldo di bilancio
- Test di cut off
- Verifica della valorizzazione delle rimanenze
- Analisi del fondo svalutazione magazzino
- Verifica della classificazione in bilancio e dell'informativa fornita in nota integrativa

Le Rimanenze

Inventario fisico

Principio di revisione ISA ITALIA 501 – Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci

Quando le rimanenze fisiche sono SIGNIFICATIVE nell'ambito del bilancio il revisore DEVE ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla loro:

- Esistenza
- Condizione (valutazione)

assistendo alla rilevazione delle rimanenze durante l'inventario fisico svolto dalla società e svolgendo procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali per stabile se queste riflettono i risultati della conta

Le Rimanenze

Inventario fisico

Il revisore assiste alla conta fisica al fine di:

- valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze;
- osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
- svolgere ispezioni sulle rimanenze;
- svolgere conte di verifica sulle rimanenze.

Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una **data diversa dalla data di riferimento del bilancio**, il revisore deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate

Le Rimanenze

Inventario fisico – procedura inventariale

La direzione stabilisce solitamente procedure sulla base delle quali le rimanenze sono fisicamente contate almeno una volta all'anno.

La istruzioni possono includere le seguenti informazioni:

- definizione dell'area da inventariare
- preparazione prodotti per gruppi omogenei, antecedente l'avvio della procedura di conta;
- modalità di svolgimento della conte e della seconda conta se necessario
- Applicazione dei cartellini numerati (evidenza di conta), forniti per ogni prodotto giacente e spiegazioni per la loro compilazione;
- procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche (es. stima di un cumulo di carbone)

Le Rimanenze

Inventario fisico

Principio di revisione ISA ITALIA 501 – Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci

Se il revisore non ha la possibilità di partecipare all'inventario per circostanze imprevedibili deve

- effettuare o presenziare a rilevazioni fisiche ad una data alternativa e
- effettuare controlli a campione sui movimenti intervenuti tra la data di inventario e la data di chiusura d'esercizio (cd ***bridging***).

Le Rimanenze

Inventario fisico

Principio di revisione ISA ITALIA 501 – Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci

Se la partecipazione non è praticamente possibile per la natura, ubicazione delle rimanenze e per quando si effettua la revisione (es mandato volontario conferito mesi dopo la chiusura dell'esercizio), il revisore deve valutare se lo svolgimento di procedure alternative gli permette di acquisire elementi **appropriati e sufficienti** circa l'esistenza e le condizioni delle rimanenze tali da consentirgli di esprimere un giudizio che non contenga rilievi per una limitazione nello svolgimento della revisione.

Le Rimanenze

Rimanenze in custodia presso terzi depositari

Principio di revisione ISA ITALIA 501 – Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci

Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

- richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
- svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Le Rimanenze

Programma dell'inventario (1/5)

L'inventario può essere di due tipi:

- Procedurale - Verifica della correttezza dell'applicazione delle procedure inventariali della società

- A copertura - Avere assicurazione che una percentuale significativa del valore del magazzino esista.

Le Rimanenze

Programma dell'inventario (2/5)

Selezione dei codici da verificare

- Dal contabile al fisico → è la selezione che si fa partendo dal tabulato, selezionando i codici e contandoli

- Dal fisico al contabile → selezionare un egual numero di codici a caso, partendo da una location fisica e chiedendo di contare il materiale di quel codice presente a magazzino, verificando poi la corrispondenza sul tabulato. Per questa selezione ci si basa solo alla casualità.

Le Rimanenze

Programma dell'inventario (3/5)

Durante la fase di conta è necessario verificare che

- Il **magazzino sia fermo**, cioè che non vi siano movimenti di carico e scarico di merce, perché questo pregiudicherebbe la giacenza. Nel caso avvengano movimentazioni durante la procedura di conta è necessario sincerarsi che le stesse non interferiscano sull'accuratezza delle verifiche inventariali
- Assicurarsi che le scatole contengano realmente la merce è necessario farne aprire o pesare qualcuna ai magazzinieri, usando il buon senso
- Identificare le caratteristiche "qualitative" della merce contata (es. segni di particolare obsolescenza, merce danneggiata o altro).

Le Rimanenze

Programma dell'inventario (4/5)

E' fondamentale, perché l'inventario fisico sia eseguito correttamente, che, una volta selezionato un materiale, venga contata tutta la quantità di quel materiale presente in magazzino

- Quanto è presente nel magazzino è tutto di proprietà della società?
- Esistono altre merci, non presenti in magazzino, di proprietà della società?

Le Rimanenze

Programma dell'inventario (5/5)

- Merce in viaggio
  - Quantità non pervenuta di cui la società è già proprietaria
- Merce in deposito
  - Prodotti di terzi stoccati presso i magazzini della società o prodotti della società stoccati presso magazzini esterni
- Merce in c/vendita
  - Quantità fatturate ma non ancora spedite (POSSIBILE ERRORE DI CUT OFF).

Le Rimanenze

Il Tracing

Il test del tracing è la fase conclusiva della conta presso il magazzino.

È necessario

- Ottenere il tabulato finale di magazzino della società in quadratura con il valore con il saldo di bilancio
- Verificare che la quantità indicata nel tabulato sia corrispondente a quella verificata dal revisore in sede di inventario. In caso di differenze, si dovrà rilevare l'eccezione ed indagare sui motivi del mancato recepimento.

Le Rimanenze

Test di cut off

Verifica della registrazione nel corretto periodo di competenza dei movimenti di magazzino intervenuti a ridosso della data di bilancio:

Per l'effettuazione del test di cut off del magazzino è necessario ottenere:

- dettaglio degli ultimi movimenti, sia in entrata che in uscita
- Documenti di trasporto relative ai movimenti selezionati
- Documentazione a supporto delle condizioni contrattuali di acquisto/vendita

Verificando che i carichi e gli scarichi di magazzino corrispondano con le date in cui la merce è o no di proprietà della società.

Le Rimanenze

Verifica valutazione delle rimanenze

Per le materie prime/prodotti acquistati

- Accertarsi circa il metodo di determinazione del costo (FIFO, LIFO, CMP)
- ottenimento, per un campione di codici di prodotto, del dettaglio dei movimenti di periodo e della documentazione a supporto dei movimenti (ordini di acquisto, fatture, documenti di trasporto)
- effettuare, per un campione di codici di prodotto, un ricalcolo del costo per verificar l'accuratezza delle registrazioni effettuate

Le Rimanenze

Verifica valutazione delle rimanenze

Per i semilavorati prodotti finiti

- verificare la composizione del costo utilizzato per la valorizzazione dei semilavorati/prodotti finiti
- verificare il costo delle materie prime utilizzate nel processo produttivo
- Comprendere i driver di allocazione del costo della manodopera (diretta che indiretta)
- Comprendere le tipologie di costi fissi che vengono allocati sul semilavorato/prodotto, i driver di allocazione degli stessi (verificare che non siano inclusi costi amministrativi o di distribuzione)
- Verificare che nella determinazione del costo non siano state considerate eventuali inefficienze produttive (costo di esercizio)

Le Rimanenze

Verifica valore di realizzazione

Al fine di verificare la corretta valutazione delle rimanenze bisogna:

- Comprendere come la direzione determina il presunto valore di realizzazione (è pari alla stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita)

- Comprendere le modalità con le quali la direzione determina il fondo svalutazione e verificare l'eventuale svalutazione di rimanenze a lento rigiro, obsolete/danneggiate e a lento rigiro, utilizzando le evidenze probative acquisite in sede inventariale.

L'informativa di bilancio

- La nota integrativa fornisce le seguenti informazioni
  - I criteri di valutazione adottati (art. 2427 n° 1 CC, OIC 13 par. E.II.a)
  - Il metodo di costo adottato (art. 2427 n° 1 CC, OIC 13 par E.II.b)
  - I criteri adottati per la svalutazione al valore di mercato specificando la tipologia del valore di mercato utilizzato per le rimanenze obsolete o a lento rigiro (art. 2427 n° 1 CC, OIC 13 par. E.II.c)
  - Il ripristino al costo originario se vengono meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato e l'effetto sul conto economico (OIC 13 par. E.II.c)
  - Gli eventuali rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci (OIC 13 par. E.II.d).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE

Indice

- ✓ Definizione
- ✓ Principio contabile OIC 25
- ✓ La revisione dell'area imposte

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE-OIC 25

Imposte correnti e differite

Definizione

Imposte correnti

Le imposte correnti rappresentato l'onere fiscale dovuto per l'esercizio in esame e determinato sulla base della normativa fiscale in vigore (TUIR). Nello specifico le imposte sul reddito si riferiscono a IRES e IRAP.

Secondo la normativa fiscale vi sono alcuni ricavi e costi o parte di essi che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Imposte correnti e differite

Definizione

Imposte differite

Civilisticamente, per il principio della competenza, nel bilancio sono recepite le imposte che,

- pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte differite attive o anticipate) e
- quelle che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite passive).

L'iscrizione di imposte differite/anticipate deriva quindi dall'esistenza di differenze tra il valore attribuito ad una attività o ad una passività secondo criteri civilistici ed il valore attribuito a quella attività e/o passività ai fini fiscali (o ad altri fini).

Imposte correnti e differite

Definizione

Il risultato civilistico lordo e il reddito imponibile normalmente assumono valori differenti a causa delle divergenze tra i criteri di valutazione previsti dalla normativa civile, che presiedono alla redazione del Conto Economico, e i criteri previsti dalle norme tributarie, che presiedono alla determinazione del reddito fiscale

Queste differenze possono essere:

Permanenti

non hanno/non avranno effetti fiscali futuri: non sono destinate ad essere riassorbite negli esercizi successivi

Temporanee

hanno o avranno effetti fiscali futuri: destinate ad annullarsi negli esercizi successivi ⇦ **Imposte differite**

Imposte correnti e differite

Definizione

Si hanno **imposte differite attive o anticipate** quando in aderenza alla norma fiscale:

- componenti negativi di reddito (costi) imputati a conto economico saranno deducibili in esercizi successivi;
- componenti positivi di reddito (ricavi) vengono tassati in esercizi precedenti a quello di competenza economica.

Si hanno **imposte differite passive** quando in aderenza alla norma fiscale:

- componenti positivi di reddito (ricavi) tassabili in esercizi successivi a quello di competenza economica;
- componenti negativi di reddito (costi) deducibili in esercizi precedenti a quello di competenza economica.

Imposte correnti e differite

Esempi

Imposte differite attive o anticipate possono derivare da:

- accantonamenti a fondi rischi eccedenti quelli fiscalmente ammessi
- perdite su cambi non realizzate;
- emolumenti agli amministratori non pagati;
- compenso alla società di revisione.

Imposte differite passive possono derivare da:

- plusvalenze su beni strumentali a tassazione rateizzata
- utili su cambi non realizzati;
- dividendi (5% tassato per cassa).

Imposte correnti e differite

Rilevazione e valutazione

Imposte correnti

Le imposte correnti si iscrivono al valore nominale per l'ammontare determinato applicando all'imponibile fiscale l'aliquota in vigore (IRES e IRAP).

Imposte differite

Le imposte differite si iscrivono al valore nominale per l'ammontare determinato applicando l'aliquota in vigore alle differenze temporanee (sia IRES che IRAP). Non è ammessa l'attualizzazione delle imposte differite.

- Le imposte differite attive non devono essere contabilizzate qualora non vi sia la **ragionevole certezza** del loro futuro recupero.
- Le passività per imposte differite passive non devono essere contabilizzate qualora esistano **scarse probabilità** che il debito insorga.

Imposte correnti e differite

Rilevazione e valutazione

Aspetti di valutazione:
Le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza (comprovata da elementi oggettivi) dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare.

L'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio deve pertanto essere rivisto ogni anno al fine di verificarne i requisiti per il riconoscimento.

Con riferimento a **perdite fiscali**, una attenta valutazione della loro recuperabilità può indurre a non iscrivere imposte anticipate sulle stesse. Deve sussistere la ragionevole certezza di imponibili sufficienti, circostanze ben identificate a base delle perdite che è ragionevolmente certo che non si ripetano.

Imposte correnti e differite

Classificazione

CONTO ECONOMICO

Risultato prima delle imposte (A – B +/- C +/- D)

20)Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

STATO PATRIMONIALE

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo;

5 *bis) crediti tributari*

5 *ter) imposte anticipate*

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

2) Per imposte, anche differite

D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

12) Debiti tributari

Slide 11

EM1 check se classificazione corretta

Ester Menna; 17/11/2017

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE-PROCEDURE DI REVISIONE

Imposte correnti e differite

Obiettivi di revisione dell'area Imposte

Nell'ambito del lavoro di revisione, l'area delle imposte sul reddito riguarda

- la verifica dei costi per imposte IRES ed IRAP,
- il controllo delle imposte differite passive e delle imposte anticipate,
- la verifica del versamento degli acconti secondo quanto stabilito dalla normativa fiscale e
- il controllo dei crediti d'imposta.

Gli obiettivi di revisione specifici di questa area di bilancio sono

Asserzioni

Imposte correnti e differite

Obiettivi di revisione dell'area Imposte

ESISTENZA

Le imposte esposte in bilancio derivano da transazioni reali e rappresentano l'effettivo debito verso l'amministrazione tributaria.

COMPLETEZZA

Tutte le imposte sul reddito sono esposte in bilancio. Il calcolo tiene conto di tutte le disposizioni tributarie applicabili.

ACCURATEZZA

L'ammontare delle imposte è determinato e contabilizzato secondo processi di calcolo aritmetico corretti.

COMPETENZA

Le imposte esposte in bilancio si riferiscono a costi e ricavi di competenza del periodo.

VALUTAZIONE

Le imposte sono state valutati in conformità ai principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore. E' rispettato il criterio di uniformità dei principi contabili, salvo deroghe ammissibili e giustificate.

EM2 check con wording ISA 315

Ester Menna; 17/11/2017

Imposte correnti e differite

Obiettivi di revisione dell'area Imposte

DIRITTI E OBBLIGHI

Le imposte esposte in bilancio derivano da operazioni giuridicamente valide e rappresentano l'effettiva obbligazione della società nei confronti dell'erario.

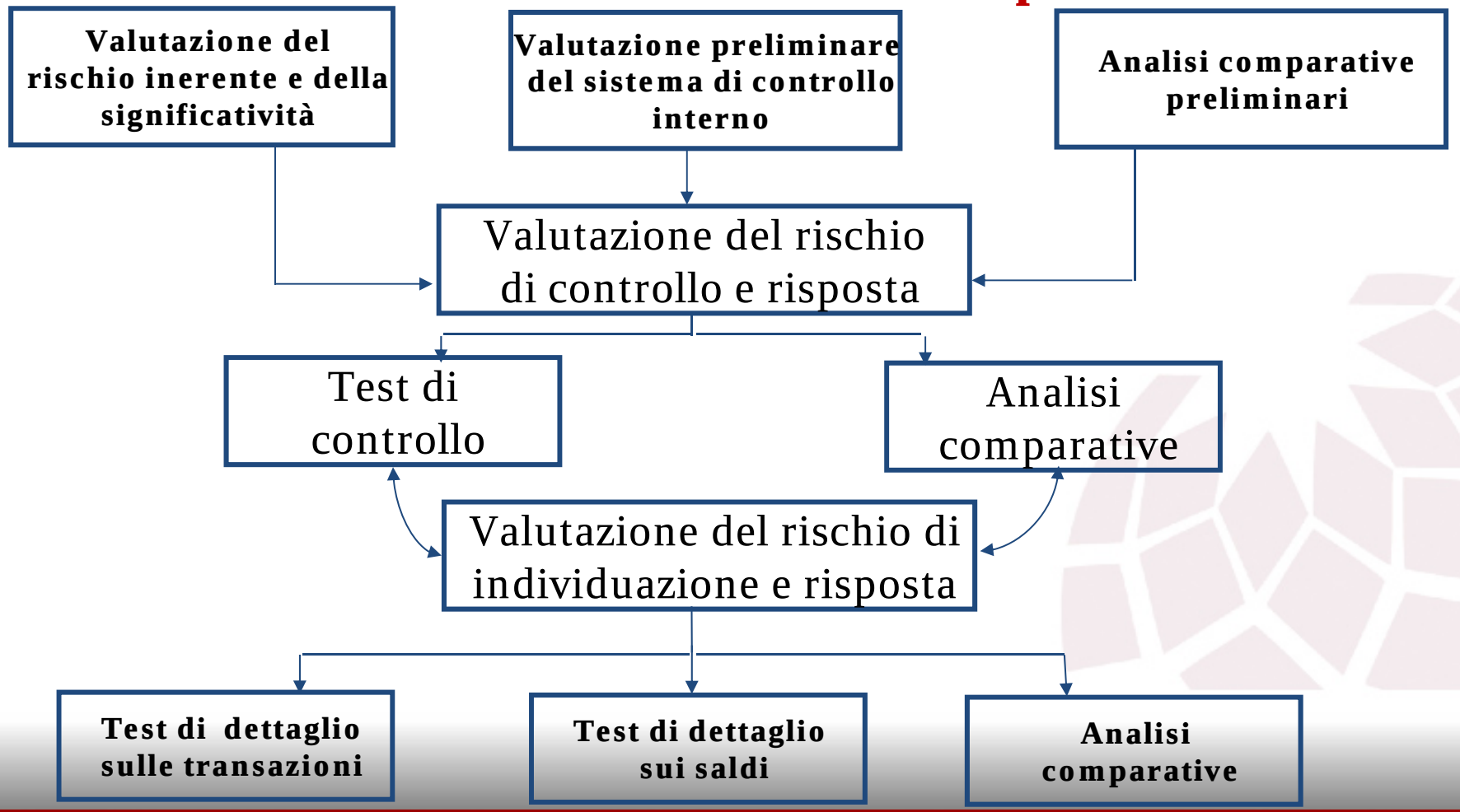
PRESENTAZIONE/CLASSIFICAZIONE E INFORMATIVA

La rappresentazione in bilancio è adeguatamente supportata da informazioni di dettaglio sulle imposte correnti e differite. Le imposte correnti e differite sono correttamente classificate. Non sono effettuate compensazioni non giuridicamente ammesse.

Le procedure di revisione vengono pianificate nel programma di lavoro di dettaglio al fine di verificare il rispetto delle singole asserzioni

Imposte correnti e differite

Pianificazione della revisione dell'area Imposte



Imposte correnti e differite

Pianificazione della revisione dell'area Imposte

Analisi dei rischi:

a) Rischio inerente

Per rischio inerente si intende la suscettibilità di un saldo, di un conto o di una classe di operazione di essere inesatti e quindi generare singolarmente o aggregati ad altri saldi, conti o classi di operazioni inesattezze significative in bilancio.

Questo rischio è indipendente dalla presenza o meno di adeguati controlli interni relativi ai conti o alle classi di operazioni.

Esempi di fattori di rischio inerente dell'area imposte sono:

Imposte correnti e differite

Pianificazione della revisione dell'area Imposte

Fattori di rischio	Errore potenziale
Presenza di contenziosi fiscali	Sottostima del fondo imposte (C, A, V)
Presenza di numerose riprese in aumento e diminuzione, anche derivanti dal passato	Errori di calcolo e sottostima/sovrastima delle imposte correnti e differite (C, A, V)
Numerose modifiche ai dati finanziari di fine periodo	Errori di calcolo e sottostima/sovrastima delle imposte correnti e differite per mancato aggiornamento del calcolo delle imposte (C, A, V)
Presenza di stabili organizzazioni estere	Errori di calcolo e sottostima/sovrastima delle imposte correnti (C, A, V)
Numerose operazioni intercompany	Errori di determinazione dell'imponibile fiscale per problematiche di transfer pricing (A, V)
Perdite di esercizio pregresse e previsioni future incerte	Sovrastima imposte differite attive sulle perdite fiscali e delle imposte differite passive (V)
Operazioni straordinarie	Errori di calcolo e sottostima/sovrastima delle imposte correnti (C, A, V)
Normativa tributaria in evoluzione (incluso cambio di aliquota)	Errori di calcolo e sottostima/sovrastima delle imposte correnti e differite (C, A, V)

Imposte correnti e differite

Pianificazione della revisione dell'area Imposte

b) Rischio di controllo

Per rischio di controllo si intende il rischio che un errore contenuto in un'asserzione e che potrebbe essere significativo, non sia pervenuto, o individuato e corretto tempestivamente dal controllo interno dell'impresa.

Il revisore deve considerare le direttive e procedure del sistema contabile e del sistema di controllo interno che influenzano direttamente la generazione dei dati di bilancio.
E' necessario dunque rilevare e documentare la procedura relativa all'area imposte ed identificare i controlli, insiti nella procedura stessa, su cui fare affidamento.

Imposte correnti e differite

Tipologie di procedure di revisione

A fronte del livello di rischio intrinseco e di controllo individuato, le procedure di revisione da svolgere possono essere distinte in tre tipologie:

1) Procedure di conformità: comprensione e mappatura del ciclo, valutazione dei controlli posti in essere dalla società, test di validità dell'efficacia operativa dei controlli

2) Analisi comparative - Procedure analitiche

3) Verifiche di dettaglio con l'applicazione di metodi di campionamento.

1) Procedure di conformità: Mappatura del processo

Imposte correnti e differite

1) Valutazione del sistema di controllo interno

Per ogni fase del processo bisogna:

- Comprendere le attività che vengono svolte dalla società;
- Tra queste attività, identificare i controlli chiave a presidio dei rischi di errore.

Fase processo	Controllo Chiave	Rischio
Definizione risultato civilistico	Presenza di controlli chiave operativi nei principali cicli aziendali	Errori nella determinazione di costi e ricavi di competenza del periodo
Definizione risultato civilistico	I contenziosi tributari sono seguiti da professionisti e costantemente monitorati	Sottostima fondo imposte
Definizione imponibile fiscale/compilazione della dichiarazione	Le riprese in aumento e diminuzione e il modello Unico sono condivisi con un professionista esterno o con l'ufficio fiscale interno	Errori nella determinazione dell'imponibile fiscale o errori nella presentazione della dichiarazione
Contabilizzazione e pagamento	I pagamenti vengono autorizzati da persona di adeguato livello	Errori o ritardi nei pagamenti

Imposte correnti e differite

2) Analisi comparative – Procedure analitiche

Da utilizzare nella fase di pianificazione del lavoro di revisione come procedura di valutazione del rischio al fine di ottenere una comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera.

Per l'area imposte tali analisi consistono, ad esempio, nel:

- considerare il settore di attività del cliente e confrontare le informazioni ottenute con quelle attese;
- spiegare i movimenti ed investigare tutte le relazioni inusuali o inattese tra gli ammontari delle imposte correnti e differite dell'esercizio corrente, dell'anno precedente e del budget;
- analizzare il trend del tax rate effettivo;
- analizzare le variazioni delle riprese in aumento e diminuzione rispetto all'esercizio precedente.

Imposte correnti e differite

3) Verifiche di dettaglio

Obiettivo di revisione (asserzione)	Procedure di revisione
Esistenza	➢ effettuare la procedura di richiesta informazioni al fiscalista esterno; ➢ analizzare i verbali dell'amministrazione finanziaria e la documentazione a supporto del contenzioso, ove esistente; ➢ effettuare la review dei libri legali; ➢ analizzare le operazioni significative; ➢ analizzare il calcolo delle imposte.

Imposte correnti e differite

3) Verifiche di dettaglio (segue)

Obiettivo di revisione (asserzione)	Procedure di revisione
Completezza e accuratezza	➢ analizzare il calcolo delle imposte e verificarne l'accuratezza matematica; ➢ verificare la corretta applicazione dell'aliquota in vigore; ➢ verificare le riprese in aumento e in diminuzione del periodo; ➢ analizzare la dichiarazione dell'esercizio precedente.
Valutazione	➢ verificare la corretta determinazione dei crediti d'imposta; ➢ verificare le ipotesi di redditività futura ai fini dell'iscrizione delle imposte differite attive; ➢ effettuare la procedura di richiesta informazioni al fiscalista esterno.

Imposte correnti e differite

3) Verifiche di dettaglio (segue)

Obiettivo di revisione (asserzione)	Procedure di revisione
Competenza	➢ verificare le riprese in aumento e diminuzione ➢ verificare la correttezza del calcolo delle imposte differite.
Diritti ed obblighi	➢ effettuare la procedura di richiesta informazioni al fiscalista esterno per la conferma dei crediti tributari e di eventuali contenziosi; ➢ verificare la corretta rilevazione in dichiarazione dei crediti e debiti per imposte.

Imposte correnti e differite

3) Verifiche di dettaglio (segue)

Obiettivo di revisione (asserzione)	Procedure di revisione
Presentazione e informativa	➢ verificare la classificazione delle imposte correnti; ➢ verificare la classificazione delle imposte differite; ➢ verificare la corretta iscrizione delle passività per contenziosi tra i fondi rischi; ➢ verificare l'assenza di compensazioni non giuridicamente valide; ➢ verificare la correttezza delle informazioni fornite in nota integrativa (in particolare, informazioni sulle imposte differite e riconciliazione dell'aliquota fiscale).

Imposte correnti e differite

Approfondimento verifiche di dettaglio

Determinazione del "**Effective tax rate**" e riconciliazione dell'aliquota fiscale

- L'ETR (Effective tax rate o aliquota fiscale effettiva) è calcolato come "imposte dell'esercizio / reddito ante imposte".
- L'ETR è calcolato al fine di verificare l'incidenza del carico fiscale di una società e di monitorarne l'andamento nel tempo.
- L'ETR può essere calcolato tenendo conto o meno della movimentazione delle imposte differite (la differenza sta nella neutralizzazione delle differenze temporanee).

Imposte correnti e differite

Riconciliazione dell'aliquota fiscale

Società XXX

Riconciliazione dell'aliquota fiscale

	aliquota fiscale	euro
(Utile)/Perdita d'esercizio prima delle imposte		**(25.000)**
Onere/(provento) fiscale teorico	27,50%	6.875
Differenze permanenti		
a) Dividendi (euro 8.000)	27,50%	(2.090)
b) Altre (euro 1.000)	27,50%	(275)
Onere/(provento) fiscale effettivo	**18,04%**	**4.510**

Imposte correnti e differite

Punti di attenzione

PROCEDURE OBBLIGATORIE/RACCOMANDATE:

- Analisi del rischio inerente, di controllo e di individuazione dell'area imposte
- Analisi dei contratti significativi
- Analisi dei libri legali
- Analisi dei verbali dell'amministrazione finanziaria
- Richiesta di conferma informazioni ai fiscalisti esterni
- Ricalcolo delle imposte correnti e differite

Imposte differite e anticipate

- Valutare se le imposte differite attive sono realizzabili in futuro
- Se l'azienda perde e non ci sono piani di recupero affinché sia in grado di produrre UTILI

- SVALUTAZIONE

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Indice

- ✓ Definizione
- ✓ Principio contabile OIC 24
- ✓ La revisione dell'area immobilizzazioni immateriali

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI ASPETTI CONTABILI

Le immobilizzazioni immateriali

Definizione

Le IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI sono costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Hanno le seguenti caratteristiche:

- Sono attività prive di consistenza fisica
- Sono attività non monetarie
- Sono attività identificabili

Si distinguono in:

- Oneri pluriennali (costi di impianto ed ampliamento, costi di sviluppo)
- Beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e diritti simili)
- Avviamento
- Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti

Le immobilizzazioni immateriali

Definizione

Le immobilizzazioni immateriali possono essere iscritte nell'attivo di bilancio se:

- sono costi effettivamente sostenuti;
- non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento;
- manifestano capacità di produrre benefici economici futuri;
- sono distintamente identificati e attendibilmente quantificati.

I benefici economici futuri derivanti da un'immobilizzazione immateriale includono i ricavi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società.

Le immobilizzazioni immateriali

Classificazione

STATO PATRIMONIALE ATTIVO

B I – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

1) costi di impianto e di ampliamento;
2) costi di sviluppo;
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5) avviamento;
6) immobilizzazioni in corso e acconti;
7) altre.

CONTO ECONOMICO

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

10 a) Ammortamenti delle imm. immateriali

Le immobilizzazioni immateriali

Rilevazione

Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:

- è dimostrata la loro utilità futura;
- esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità.

I beni immateriali sono rilevati in bilancio quando:

- è soddisfatta la definizione di bene immateriale
- la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici; e
- il costo è stimabile con sufficiente attendibilità.

Le immobilizzazioni immateriali

Rilevazione

L'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- è acquisito a titolo oneroso;
- ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri;
- è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

Le immobilizzazioni immateriali

Valorizzazione

Prima iscrizione

Il valore originario di un'immobilizzazione immateriale è costituito dal:

Costo di acquisto = prezzo pagato + oneri accessori

Costo di produzione = tutti i costi direttamente imputabili + costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione

Il valore di iscrizione delle immobilizzazioni immateriali non può eccedere il **valore recuperabile**, che è il maggiore tra:

a) **Presumibile valore di realizzo** (l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa)

a) **Valore d'uso** (valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile)

Le immobilizzazioni immateriali

Valorizzazione

Valutazioni successive

Costo al netto degli ammortamenti accumulati e di eventuali perdite per riduzione di valore accumulate

L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione immateriale tra gli esercizi della sua stimata vita utile. Per la definizione del piano di ammortamento è necessario conoscere:

- Il valore da ammortizzare → differenza tra il costo del cespite e il presumibile valore residuo al termine della vita utile;
- La residua possibilità di utilizzazione → durata economica del bene, periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa
- I criteri di ripartizione del valore da ammortizzare → devono assicurare la sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile degli stessi (a quote costanti o a quote decrescenti)

Le immobilizzazioni immateriali

Valorizzazione

Perdita durevole di valore

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione certe condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa della società possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo.

Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI PROCEDURE DI REVISIONE

Immobilizzazioni Immateriali

Procedure di revisione

- Pianificazione del lavoro di revisione sull'area immobilizzazioni immateriali
- Obiettivi di revisione
- Programma di lavoro

Pianificazione del lavoro sull'area delle immobilizzazioni immateriali

Il processo di pianificazione e di predisposizione di un programma di lavoro dettagliato per l'area immobilizzazioni immateriali definisce:

- la natura delle procedure di verifica
- l'ampiezza
- le modalità di svolgimento del lavoro di revisione

Nel definire questi elementi del piano di revisione si deve considerare il profilo di rischio- inerente e di controllo – per svolgere le più adeguate risposte di revisione.

I rischi devono essere identificati e valutati dal revisore tenendo conto dei principali **obiettivi** di revisione dell'area di bilancio in esame

Obiettivi di revisione/Asserzioni

Esistenza (E)
Le immobilizzazioni immateriali registrate esistono, gli oneri e benefici derivanti dalla proprietà sono di competenza della società, e sono possedute per essere utilizzate nell'attività aziendale.

Legittimità di diritti ed obblighi (D&O)
Verificare le attività rappresentino un effettivo diritto maturato.

Manifestazione (Ma)/(C/O)
Dimostrare che tutte le operazioni siano state registrate nel corretto periodo di competenza

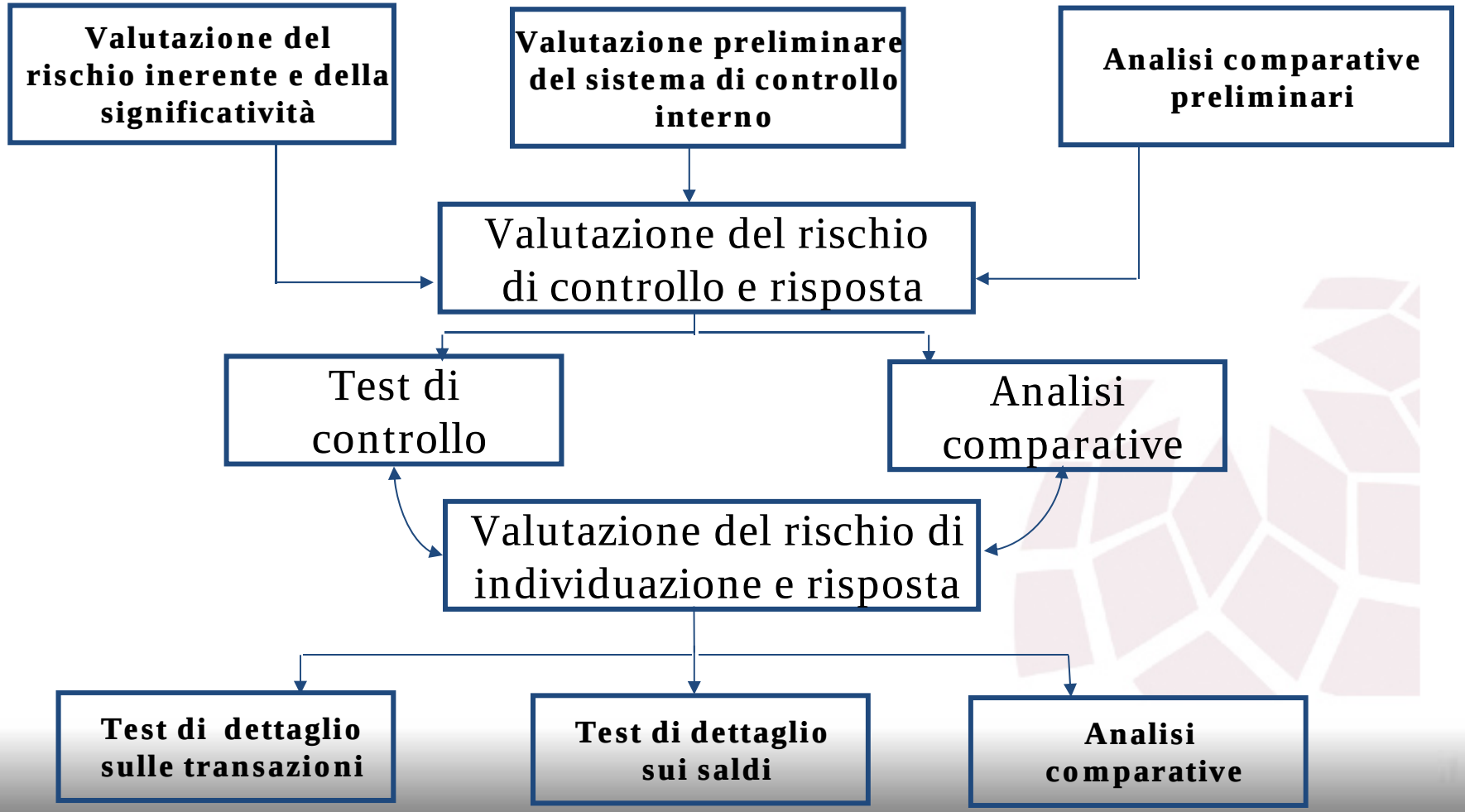
Completezza (C)
Tutte le immobilizzazioni immateriali, i cui oneri e benefici derivanti dalla proprietà sono di competenza della società, sono riflesse in bilancio secondo corretti principi contabili.

Accuratezza (Mi)/(A)
Le immobilizzazioni immateriali sono registrate in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti.

Corretta valutazione (V)
Le immobilizzazioni immateriali sono valutate sulla base di corrette metodologie e sono rettificate per diminuzioni di valore permanenti; gli ammortamenti sono calcolati correttamente.

Accertamento della corretta esposizione in bilancio (P)
La rappresentazione in bilancio è adeguatamente supportata da informazioni di dettaglio sulle immobiizzazioni immateriali. Le immobilizzazioni immateriali sono correttamente classificate

Pianificazione del lavoro sull'area delle immobilizzazioni immateriali



Immobilizzazioni immateriali

Valutazione dei rischi

Analisi dei rischi

a) Rischio inerente

Per rischio inerente si intende la suscettibilità di un saldo, di un conto o di una classe di operazione di essere inesatti e quindi generare singolarmente o aggregati ad altri saldi, conti o classi di operazioni inesattezze significative in bilancio.

Questo rischio è indipendente dalla presenza o meno di adeguati controlli interni relativi ai conti o alle classi di operazioni.

Esempi di fattori di rischio inerente dell'area immobilizzazioni sono:

Immobilizzazioni immateriali

Valutazione dei rischi

Fattori di rischio	Errore potenziale
Le immobilizzazioni immateriali generate internamente	Errori di capitalizzazione e classificazione (C, V, P)
Presenza di molteplici tipologie di costi capitalizzati	Rischio di non classificare in modo corretto i costi nella relativa categoria con impatto su ammortamento (P, V).
Numerose operazioni di acquisto/vendita	Errori di contabilizzazione nella corretta classe di cespiti e correlati errori nel calcolo degli ammortamenti (A, P, V)
Difficile stima della vita utile del bene	Rischio di non calcolare in modo corretto l'ammortamento del bene (A,V)
Andamento sfavorevole di mercato con impatti negativi sulle vendite future	Rischio di recuperabilità del valore (V)

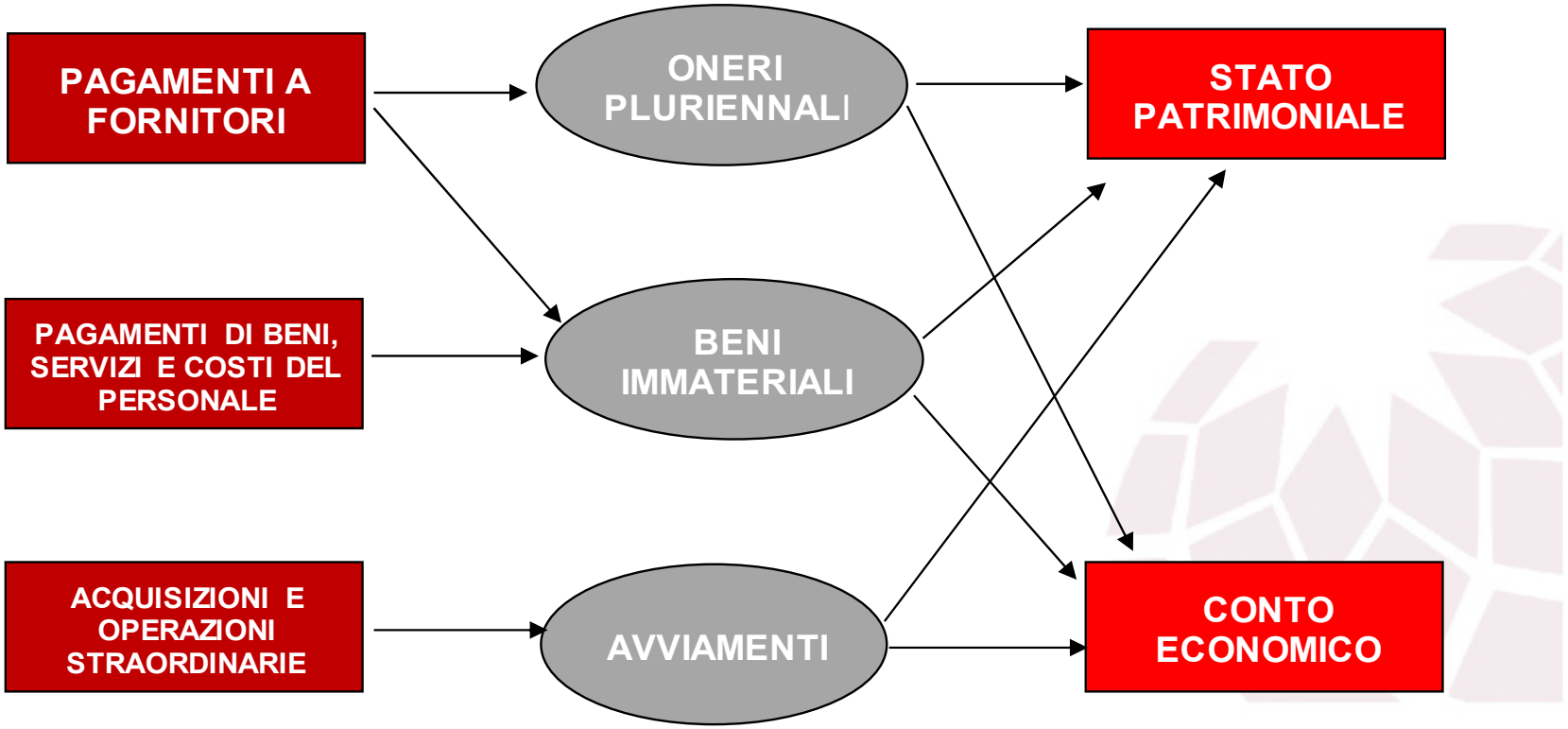
Programma di lavoro

Ai fini della predisposizione del piano di revisione è necessario:

- Valutare l'ambiente di controllo
- Verificare il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio
- Considerare il sistema informativo
- Verificare l'attività di monitoraggio dei controlli
- Mettere in pratica procedure diagnostiche

FORMULARE IL PIANO DI REVISIONE

Ciclo delle immobilizzazioni immateriali



Immobilizzazioni immateriali

1) Valutazione del sistema di controllo interno

Fase processo	Controllo Chiave	Rischio
Acquisti	Tutti gli acquisti devono essere effettuati tramite emissione di una richiesta di acquisto approvata e in linea con il budget degli investimenti	Acquisti non autorizzati
Capitalizzazione del costo	Verifica dell'esistenza dei requisiti per la capitalizzazione del bene.	Registrazione tra le immobilizzazioni di un costo non capitalizzabile.

Immobilizzazioni immateriali

1) Valutazione del sistema di controllo interno (segue)

Fase processo	Controllo Chiave	Rischio
Entrata in funzione/completamento immobilizzazione immateriale generata internamente	Ogni volta che un cespite è pronto per l'uso inizia il relativo ammortamento.	Calcolo errato dell'ammortamento (per periodo sbagliato o per aliquota errata)
Analisi recuperabilità	Periodicamente viene valutata la recuperabilità degli investimenti per identificare eventuali svalutazioni.	Iscrizione in bilancio di cespiti ad un valore non recuperabile.
Dismissione/ vendita	Tutti le dismissioni devono essere autorizzate a fronte di adeguata documentazione a supporto	Dismissioni non autorizzate, distrazioni di beni

Immobilizzazioni immateriali

2) Analisi comparative – Procedure analitiche

Da utilizzare nella fase di pianificazione del lavoro di revisione come procedura di valutazione del rischio al fine di ottenere una comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera.

Per l'area immobilizzazioni materiali tali analisi consistono nel:

- considerare il settore di attività del cliente e confrontare le informazioni ottenute con quelle attese;
- spiegare i movimenti ed investigare tutte le relazioni inusuali o inattese tra gli ammontari dell'esercizio corrente, dell'anno precedente e del budget per: categoria di cespite, fondo ammortamento, ammortamento per categoria, eventuali svalutazioni;
- calcolare gli indici di bilancio raffrontando i dati ottenuti con quelli medi del settore e dei concorrenti (indici di investimento, indice di solidità).

Immobilizzazioni immateriali

3) Verifiche di dettaglio

Obiettivo di revisione (asserzione)	Procedure di revisione
Esistenza	➢ Analizzare gli incrementi (acquisti, capitalizzazioni) ➢ Analizzare i decrementi (dismissioni, vendite) ➢ Verificare la presenza di diritti e titoli di proprietà delle immobilizzazioni
Valutazione	➢ Accertare il criterio di valutazione adottato; ➢ Verificare l'adeguatezza dell'ammortamento; ➢ Verificare l'esistenza di predite durevoli di valore;

Immobilizzazioni immateriali

3) Verifiche di dettaglio (segue)

Obiettivo di revisione	Procedure di revisione
Completezza e accuratezza	➢ Verificare la quadratura tra il libro cespiti e la contabilità ➢ Effettuare la movimentazione delle immobilizzazioni immateriali dall'inizio alla fine dell'esercizio.
Competenza	➢ Effettuare il test di analisi degli incrementi e dei decrementi
Presentazione e informativa	➢ Verificare gli eventi successivi ➢ Verificare la correttezza dell'esposizioni in bilancio
Diritti e obblighi	➢ Esaminare l'esistenza di vincoli alle immobilizzazioni ➢ Verificare i beni dati in uso, noleggio, comodato

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio

1) Ricalcolo ammortamenti

Obiettivo della verifica: verificare la corrette determinazione del fondo ammortamento e dell'ammortamento dell'esercizio.
Asserzioni coperte: accuratezza, completezza, valutazione.
Lavoro da svolgere:

1) Ottenere l'estrazione del costo storico di una categoria di immobilizzazioni per matricola e anno di formazione;
2) Verificare la quadratura dell'estrazione con il libro cespiti e la contabilità;
3) Ottenere l'aliquota della categoria e verificarne la corrispondenza con le informazioni presenti in nota integrativa e con le aliquote fiscali;
4) Ricalcolare il fondo ammortamento per ogni matricola applicando l'aliquota al costo storico in proporzione alla data di acquisto del bene;
5) Ricalcolare l'ammortamento dell'esercizio per ogni matricola applicando l'aliquota al costo storico in considerazione della vita utile del bene;

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio (segue)

Ricalcolo ammortamenti

6) Confrontare il fondo ammortamento e l'ammortamento ricalcolato con quanto presente nel libro cespiti e la contabilità;
7) Se dal ricalcolo emergono scostamenti significativi, esaminare con la società le motivazioni degli scostamenti.

Anche per il ricalcolo degli ammortamenti, si può considerare l'opportunità di procedere ad una selezione delle immobilizzazioni su cui effettuare il ricalcolo.

Per concludere positivamente sulla procedura di ricalcolo degli ammortamenti, non è necessario effettuare un ricalcolo complessivo di tutti i fondi ammortamento.

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio (segue)

2) Analisi incrementi

Obiettivo della verifica: verificare la presenza dei requisiti per la capitalizzazione del costo e la corretta contabilizzazione dell'acquisto.

Asserzioni coperte: accuratezza, esistenza, completezza, diritti e obblighi.

Lavoro da svolgere:

1) Ottenere la movimentazione delle immobilizzazioni immateriali dell'anno;
2) Verificare la quadratura della movimentazione con il libro cespiti e la contabilità;
3) Selezionare a campione le categorie di incrementi che si vogliono analizzare;
4) Ottenere le relative schede contabili in quadratura con la movimentazione;
5) Selezionare gli importi da testare;

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio (segue)

Analisi incrementi

6) Per ogni importo selezionato effettuare le seguenti verifiche:

a) verifica del corretta capitalizzazione (natura, costo ed gli eventuali oneri accessori), sulla base della relativa documentazione;
b) verifica dell'autorizzazione all'investimento;
c) verifica della documentazione disponibile per accertare la data di effettiva disponibilità del bene per il suo utilizzo (la data indicata ci consente di verificare la corretta registrazione dell'acquisto nel periodo contabile di competenza);
d) verifica contabilizzazione nella corretta classe di immobilizzazioni;
e) verifica coerenza vita utile attribuita;
f) verifica pagamento.

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio (segue)

3) Analisi decrementi

Obiettivo della verifica: verificare la correttezza della dismissione del bene.
Asserzioni coperte: accuratezza, esistenza, completezza.
Lavoro da svolgere:

1) Ottenere la movimentazione delle immobilizzazioni immateriali dell'anno;
2) Verificare la quadratura della movimentazione con il libro cespiti e la contabilità;
3) Selezionare a campione le categorie di decrementi che si vogliono analizzare;
4) Ottenere le relative schede contabili in quadratura con la movimentazione;
5) Selezionare gli importi da testare;

Immobilizzazioni immateriali

Approfondimento verifiche di dettaglio (segue)

Analisi decrementi

6) Per ogni importo selezionato effettuare le seguenti verifiche:

a) verifica dei documenti e della fattura di vendita;
b) verifica della documentazione di consegna, ove applicabile;
c) verifica della correttezza delle scritture contabili di vendita:
   - ✓ storno del valore storico del bene alienato;
   - ✓ storno del fondo ammortamento relativo al bene
   - ✓ alienato;
   - ✓ corretta determinazione e contabilizzazione dell'eventuale plus/minusvalenza originata dall'operazione;
d) verifica dell'autorizzazione;
e) verifica incasso.

Immobilizzazioni immateriali

Punti di attenzione

PROCEDURE OBBLIGATORIE/RACCOMANDATE

- Analisi del rischio inerente, di controllo e di individuazione dell'area immobilizzazioni immateriali
- Movimentazione del costo e del relativo ammortamento per l'esercizio
- Verifica dei requisiti per la capitalizzazione del costo
- Verifica della recuperabilità del valore dell'investimento (*impairment*)

Impairment

Procedure di revisione

Verifiche svolte dal revisore sull'impairment dell'Avviamento

- ✓ acquisizione documentazione predisposta dalla società (impairment test e piano pluriennale)
- ✓ analisi delle assunzioni fatte dalla società alla base dell'impairment test relative a:
  - definizione/conferma delle CGU (assenza di variazioni rispetto a quanto fatto in passato)
  - verifica dell'allocazione del goodwill alle CGU identificate
  - analisi del piano pluriennale predisposto dalla società e delle assunzioni alla base della definizione del budget. Analisi degli scostamenti actual vs budget
  - verifica dei criteri di determinazione della stima dei flussi di cassa operativi
  - sensitivity analysis (ovvero valutare gli effetti sui risultati forniti da un modello prodotti da modifiche nei valori di alcuni variabili).

Impairment

Procedure di revisione

La società ha confrontato il *recoverable amount* con il capitale investito di confronto al 31 dicembre 2016 per ogni singola CGU.

In particolare la determinazione del *recoverable amount* è stata effettuata secondo l'approccio del Value in Use in quanto il Fair Value è stato ritenuto scarsamente significativo per le specificità del business.

Per la determinazione del Value in Use delle singole CGU, la metodologia utilizzata dalLA società è quella dell'Unlevered Discounted Cash Flow (UDCF), secondo cui il valore del capitale economico di una Società o di una attività è pari alla somma algebrica dei flussi di cassa attesi generati dalle attività aziendali (flussi di cassa residui dopo i costi operativi e le imposte, ma prima delle componenti finanziarie) attualizzati al costo medio ponderato del capitale (costo delle diverse fonti di finanziamento utilizzate dalla Società – capitale proprio e posizione finanziaria netta - ponderate in base al loro peso, tale valore è indicato anche come WACC).

Impairment

Procedure di revisione

La formula completa per la determinazione del Value in Use è la seguente:

Value in Use: FCi + TVi
Dove:
FCi = valore attuale dei flussi di cassa operativi netti attesi per il periodo di previsione esplicita;
TVi = valore residuo, pari al valore attuale dei flussi di cassa attesi dopo il periodo di previsione esplicita;

Impairment

Procedure di revisione

Ai fini della verifica dell'Impairment Test svolto da ABC SpA, il revisore, con il supporto dell'esperto, ha svolto le seguenti attività:

- *Riperformato il test di Impairment:* il test effettuato dal Management è stato ripercorso sulla base delle assunzioni Base Case al fine di verificare la corretta applicazione della metodologia e la correttezza logico-matematica della costruzione dei flussi di cassa.
- *Riperformato il calcolo del WACC:* è stata verificata la costruzione del WACC svolta dal Management mediante attività di reperforming. Il ricalcolo del tasso è stato svolto sulla base della prassi professionale, successivamente sono stati misurati gli impatti sulla valutazione derivanti dall'applicazione nel modello del tasso ricalcolato.
- *Discussioni con il Management:* sono stati svolti discussioni con il Management volte ad approfondire la stima dei parametri valutativi nonchè delle proiezioni economiche e finanziarie dei modelli di Impairment. La finalità di tali analisi è quella di fornire un giudizio di ragionevolezza complessiva.
- *Analisi di sensitività:* sono stati svolti degli stress test su alcune delle assunzioni alla base del Piano, con il fine di completare le analisi sui risultati complessivi.

Immobilizzazioni immateriali

Esempi di carte di lavoro

ABC SpA — 31 Dicembre 2009 — **B 100**

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Euro migliaia

Cod. Bil. Civ.	Description	Ref.	31-12-09		31-12-08		Var.		%	
B) - I - 1)	Costi d'impianto e di ampl.	*B 110*	125,0	V	165,0	X	- 40,0	¢	-24,2%	¢
B) - I - 2)	Costi di ricerca, di svil., …		-	V	-	X	-	¢	0,0%	¢
B) - I - 3)	Diritti di brevetto ind., …		-	V	-	X	-	¢	0,0%	¢
B) - I - 4)	Concessioni, …	*B 115*	36,5	V	42,2	X	- 5,7	¢	-13,5%	¢
B) - I - 5)	Avviamento	*B 120*	125,0	V	175,0	X	- 50,0	¢	-28,6%	¢
B) - I - 6)	Imm. In corso …		-	V	-	X	-	¢	0,0%	¢
B) - I - 7)	Altre	*B 125*	45,0	V	23,0	X	22,0	¢	95,7%	¢
			331,5	§	405,2	X	- 73,7	¢	-18,2%	¢

Conclusioni:

òlskdghsòaldvnsalòdveigjàpsdj

Ticks Meaning:

V : ok con Bilancio IV Direttiva 31.12.09
X : ok con Last Year WP'S
¢ : Calcolato
§ : Sommato

	Iniziali	Data
Preparato da:		
Rivisto da:		

Immobilizzazioni immateriali

Esempi di carte di lavoro

Sub Lead Schedule

Coge	Descrizione	Costo storico	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31/12/00
2021604	Spese aumento capitale 1999	8.425	-	-	8.425
2021602	Spese impianto uffici distaccati	113.471			113.471
	Totali costi di impianto e ampliamento	**121.896**	**-**	**-**	**121.896**
2021606	Studi e progetti	510.000			510.000
2021611		200.000			200.000
	Totali costi di sviluppo	**710.000**	**-**	**-**	**710.000**
2021612	Software e licenze d'uso	-	-	-	-
	Totale diritti di utilizzazione opere dell'ingegno	**-**	**-**	**-**	**-**
2021608	Migliorie uffici	-	-	-	-
2021603	Altri costi pluriennali	2.425.809	174.000		2.599.809
2021999	Costi acq. nuove commesse	409.173		(214.000)	195.173
	Totale altre	**2.834.982**	**174.000**	**(214.000)**	**2.794.982**
					-
	Totale immobilizzazioni immateriali	**3.666.878**	**174.000**	**(214.000)**	**3.626.878**

Immobilizzazioni immateriali

Esempi di carte di lavoro

Coge	Descrizione	Costo storico	Saldo al 31/12/00	Fondo Amm.nto al 31.12.1999	Fondo Amm.nto al 31.12.2000	Valore residuo al 31.12.1999	Valore residuo al 31/12/00
2021604	Spese aumento capitale 1999	8.425	8.425	1.685	3.370	6.740	5.055
2021602	Spese impianto uffici distaccati	113.471	113.471	113.471	113.471	-	-
	Totali costi di impianto e ampliamento	**121.896**	**121.896**	**115.156**	**116.841**	**6.740**	**5.055**
2021606	Studi e progetti	510.000	510.000	509.999	509.999	1	1
2021611	[illegible]	200.000	200.000	200.000	200.000	-	-
	Totali costi di [illegible] sviluppo [illegible]	**710.000**	**710.000**	**709.999**	**709.999**	**1**	**1**
2021612	Software e licenze d'uso	-	-	-	-	-	-
	Totale diritti di utilizzazione opere dell'ingegno	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
2021608	Migliorie uffici	-	-	-	-	-	-
2021603	Altri costi pluriennali	2.425.809	2.599.809	2.387.309	2.452.988	38.500	146.821
2021999	Costi acq. nuove commesse	409.173	195.173	-	-	409.173	195.173
	Totale altre	**2.834.982**	**2.794.982**	**2.387.309**	**2.452.988**	**447.673**	**341.994**
			-				
	Totale immobilizzazioni immateriali	**3.666.878**	**3.626.878**	**3.212.464**	**3.279.828**	**454.414**	**347.050**