

A.1.10 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Approccio di revisione

- **L'approccio di base** ad una revisione contabile per una società di piccole o medie dimensioni **non cambia** rispetto a quello utilizzabile per società di grandi dimensioni.
- **I principi di revisione internazionali non fanno distinzioni** basate sulle dimensioni delle società sottoposte a revisione contabile. **L'obiettivo** della revisione contabile, infatti, **resta immutato** al variare delle dimensioni dell'impresa, che rimane sempre quello di esprimere un giudizio sul bilancio esaminato, basato sulla ragionevole certezza che non sia inficiato da errori significativi.

Approccio di revisione

Il documento dello IASB «Domande e risposte», pubblicato nell'agosto 2009, *Applicazione dei principi di revisione internazionale in modo proporzionale alle dimensioni e alla complessità dell'impresa*, ribadisce che:

«Gli obiettivi del revisore sono gli stessi per le revisioni contabili delle imprese di dimensioni e complessità diverse. Ciò, tuttavia, non significa che ogni revisione sarà svolta e pianificata nello stesso modo».

Approccio di revisione

Di fatto l'approccio di revisione e la pianificazione delle verifiche di revisione è determinata dalla valutazione dei rischi di errori **significativi** nell'informativa finanziaria effettuata, in sede di pianificazione del lavoro di revisione, **per ogni singola realtà economica** sottoposta a revisione contabile.

Principio ISA (Italia) 315

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera», pur ribadendo che **il revisore deve considerare tutte e cinque le componenti del controllo interno** ai fini della revisione, ricomprende **alcune considerazioni specifiche** per le imprese di minori dimensioni.

Principio ISA (Italia) 315

Con riferimento alle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, tali considerazioni riguardano:

1. AMBIENTE DI CONTROLLO
2. VALUTAZIONE DEL RISCHIO
3. SISTEMA INFORMATIVO E PROCESSI DI GESTIONE CORRELATI
4. ATTIVITA' DI CONTROLLO
5. MONITORAGGIO

Ambiente di controllo

- utilizzo di **modalità meno strutturate** nonché processi e **procedure più semplici** per raggiungere i propri obiettivi (A45);
- minor numero di dipendenti con conseguente **limitazione dell'applicabilità del principio di separazione** delle funzioni, in parte mitigata dalla figura del proprietario amministratore (A49);
- **non disponibilità in forma documentale di elementi probativi** relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo (A77).

- **improbabile esistenza di un processo prestabilito per la valutazione del rischio (A80) → I rischi dovranno essere discussi e valutati di volta in volta con la direzione aziendale (valutazione di significatività)**

- **minor grado di sofisticazione** dei sistemi informativi e dei processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa finanziaria (A85)
- strutturazione della comunicazione; **livelli gerarchici meno numerosi** e maggiore visibilità e disponibilità della direzione (A87)

Attività di controllo

- **concetti sottostanti simili a quelli delle imprese più grandi, ma differenti nelle modalità formali con cui operano (A93)**
- **attività di controllo rilevanti concentrate sui principali cicli di operazioni: ricavi, acquisti e spese per il personale (A94)**

- **stretto coinvolgimento** nelle attività operative della direzione ovvero del proprietario-amministratore (A100) → **maggiore supervisione (procedure di conformità v/s procedure di validità)**

In pratica ...

	31-12-2019	31-12-2018
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali	52.236	107.320
II - Immobilizzazioni materiali	588.767	627.289
III - Immobilizzazioni finanziarie	53.881	53.920
Totale immobilizzazioni (B)	694.884	788.529
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze	525.430	794.304
II - Crediti		
esigibili entro l'esercizio successivo	2.716.091	2.036.385
Totale crediti	2.716.091	2.036.385
IV - Disponibilità liquide	210.497	221.459
Totale attivo circolante (C)	3.452.018	3.052.148
D) Ratei e risconti	42.081	27.022
Totale attivo	4.188.983	3.867.699

- Immobilizzazioni immateriali
- Immobilizzazioni materiali
- **Rimanenze**
- **Crediti**

In pratica ...

Nota integrativa abbreviata, attivo

	Costi di sviluppo	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	Altre immobilizzazioni immateriali	Totale immobilizzazioni immateriali
Valore di inizio esercizio				
Costo	103.788	3.228	304	107.320
Valore di bilancio	103.788	3.228	304	107.320
Variazioni nell'esercizio				
Ammortamento dell'esercizio	51.894	2.962	228	55.084
Totale variazioni	(51.894)	(2.962)	(228)	(55.084)
Valore di fine esercizio				
Costo	51.894	266	76	52.236
Valore di bilancio	51.894	266	76	52.236

Nel corso del 2019 non sono state effettuate nuove acquisizioni. I costi di sviluppo sono stati sostenuti nel 2014-2015 e sono relativi alla progettazione e realizzazione di misuratori VEGA.

Rivalutazioni e svalutazioni effettuate nell'esercizio

Non sono state operate svalutazioni ex art. 2426, comma 1, n. 3) c.c.

- Immobilizzazioni immateriali
- Ammortamento: criteri

In pratica ...

Il costo delle immobilizzazioni immateriali è sistematicamente ammortizzato secondo la vita utile. La sistematicità dell'ammortamento è definita, per singola categoria, in conformità al seguente piano:

- costi di impianto e di ampliamento: anni 5;
- costi di sviluppo: anni 5;
- licenze d'uso di software: anni 3;

Qualora, indipendentemente dall'ammortamento già contabilizzato, risulti una perdita durevole di valore, l'immobilizzazione viene corrispondentemente svalutata.

Nell'esercizio in cui vengono meno i motivi che l'avevano giustificata, si procede al ripristino di valore nei limiti della consistenza che l'attività avrebbe avuto in assenza della svalutazione.

- Immobilizzazioni immateriali
- Ammortamento: criteri

In pratica ...

Passivo

A) Patrimonio netto

I - Capitale	260.000	260.000
IV - Riserva legale	52.000	52.000
V - Riserve statutarie	268.459	268.459
VI - Altre riserve	753.906	855.307
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	(72.021)	(259.503)
IX - Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	(22.100)	(113.688)
Totale patrimonio netto	1.622.253	1.250.057

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

	806.276	803.013
--	---------	---------

D) Debiti

esigibili entro l'esercizio successivo	1.606.168	1.503.948
esigibili oltre l'esercizio successivo	154.286	310.681
Totale debiti	1.760.454	1.814.629

Totale passivo	4.188.983	3.867.699
----------------	-----------	-----------

- **Debiti**
- **Altri finanziamenti**

In pratica ...

	31-12-2019	31-12-2018
Conto economico		
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	5.095.772	4.118.282
2), 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione	(268.874)	(211.832)
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione	(268.874)	(211.832)
5) altri ricavi e proventi		
contributi in conto esercizio	7.000	438.983
altri	164.038	136.658
Totale altri ricavi e proventi	171.038	575.641
Totale valore della produzione	4.997.936	4.482.091

- Ricavi vendite e prestazioni
- **Altri ricavi**

In pratica ...

B) Costi della produzione		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	76.962	108.903
7) per servizi	1.957.442	1.686.554
8) per godimento di beni di terzi	368.432	357.155
9) per il personale		
a) salari e stipendi	1.383.095	1.361.496
b) oneri sociali	414.171	417.918
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza, altri costi del personale	131.408	129.023
c) trattamento di fine rapporto	111.259	110.690
e) altri costi	20.149	18.333
Totale costi per il personale	1.928.674	1.908.437
10) ammortamenti e svalutazioni		
a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni	121.012	140.821
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	55.084	78.945
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	65.928	61.876
Totale ammortamenti e svalutazioni	121.012	140.821
14) oneri diversi di gestione	55.370	79.661
Totale costi della produzione	4.507.892	4.281.531
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	490.044	200.560

- Costi per servizi
- **God. Beni di terzi**
- **Personale**



Indicatori e criticità:

- **Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno: operazioni con parti correlate**

In pratica ...

D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie		
19) svalutazioni		
a) di partecipazioni	53.035	0
Totale svalutazioni	53.035	0
Totale delle rettifiche di valore di attività e passività finanziarie (18 - 19)	(53.035)	0
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	435.625	201.265
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	53.616	13.783
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	53.616	13.783
21) Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482

- Risultato
- Imposte



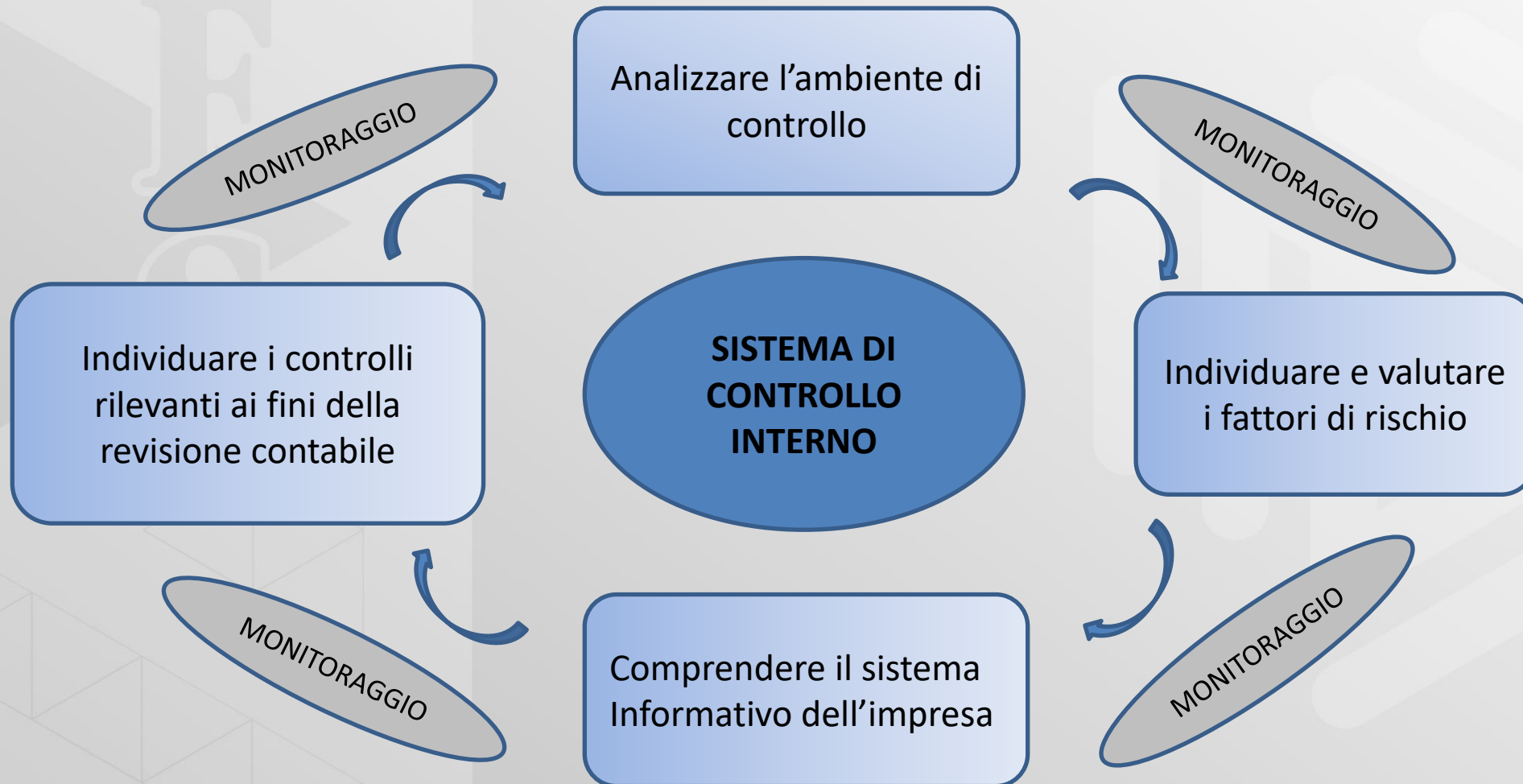
Indicatori e criticità:

- **Verifica dell'imponibile fiscale**
- **Deduzione IRAP addetti alla Ricerca e Sviluppo**

Componenti, attività, valutazione

La valutazione dell'efficacia del SCI determina l'approccio di revisione da adottare nella pianificazione del lavoro definendo la tipologia e l'ampiezza delle attività di revisione da svolgere al fine di ridurre il rischio di revisione di non trovare errori significativi

Flusso informativo dello SCI



IL REVISORE LEGALE

VALUTAZIONE

- Struttura organizzativa
- Attribuzione di autorità e responsabilità
- Direttive e procedure nella gestione del personale
- Importanza attribuita alle competenze
- Procedura OPC
- Controlli generali IT
- Forzature da parte della direzione

AMBIENTE DI CONTROLLO

- integrità
- deontologia
- competenza
- comportamento del vertice

VALUTAZIONE DEI RISCHI

- nuovo personale
- nuova tecnologia
- rapida crescita
- nuovi principi contabili

VALUTAZIONE

- Procedura di gestione dei rischi adottata dalla direzione
- Identificazione dei rischi significativi per l'informativa finanziaria
- Valutazione probabilità accadimento e impatto
- Azioni di rimedio

CONTROLLI PERVASIVI: che tendono a diffondersi in modo omogeneo

In mancanza di elementi probativi formalizzati **il revisore può redigere un Memorandum o un questionario che riporti le discussioni con la direzione e/o le interviste con il personale**

In mancanza di un processo formale di valutazione dei rischi **il revisore può redigere un Memorandum o un questionario che riporti le modalità con cui la direzione effettua quanto sopra riportato.**

VALUTAZIONE

VALUTAZIONE

Sistema informativo comunicazione	Attività di controllo
<ul style="list-style-type: none"> Flussi operativi Procedure informatiche o manuali Sistema contabile 	<ul style="list-style-type: none"> rischio significativo asserzione efficacia

Classi di operazioni significative
 Tipo di registrazioni contabili: elettroniche o manuali
 Procedure per rilevare le operazioni ricorrenti e non
 Documentazione a supporto delle registrazioni
 Processo di redazione dell'informativa finanziaria
 Comunicazione ruoli e responsabilità
 Predisposizione e utilizzo della reportistica

Identificazione dei controlli rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria
 Processi documentati per le stime
 Controlli autorizzativi
 Riconciliazioni contabili
 Controlli manuali
 Controlli specifici IT
 Controllo dei risultati patrimoniali economici e finanziari
 Controlli fisici

CONTROLLI OPERATIVI SPECIFICI

verifica compiti individuali per accertarne l'operatività su singola voce di bilancio o ciclo operativo

preventivo

identificativo

correttivo



L'evidenza delle informazioni raccolte e delle analisi effettuate può essere formalizzata dal revisore redigendo un Memorandum o un questionario che riporti gli esiti delle attività svolte

In mancanza di controlli formalizzati o solo parzialmente formalizzati occorre individuare altri fattori: **giudizio della direzione, storicità dei dati, prassi consolidate, supervisione diretta del proprietario amministratore, azioni correttive.** Il revisore deve sempre documentare l'analisi del SCI effettuata.

CONTROLLI GENERALI

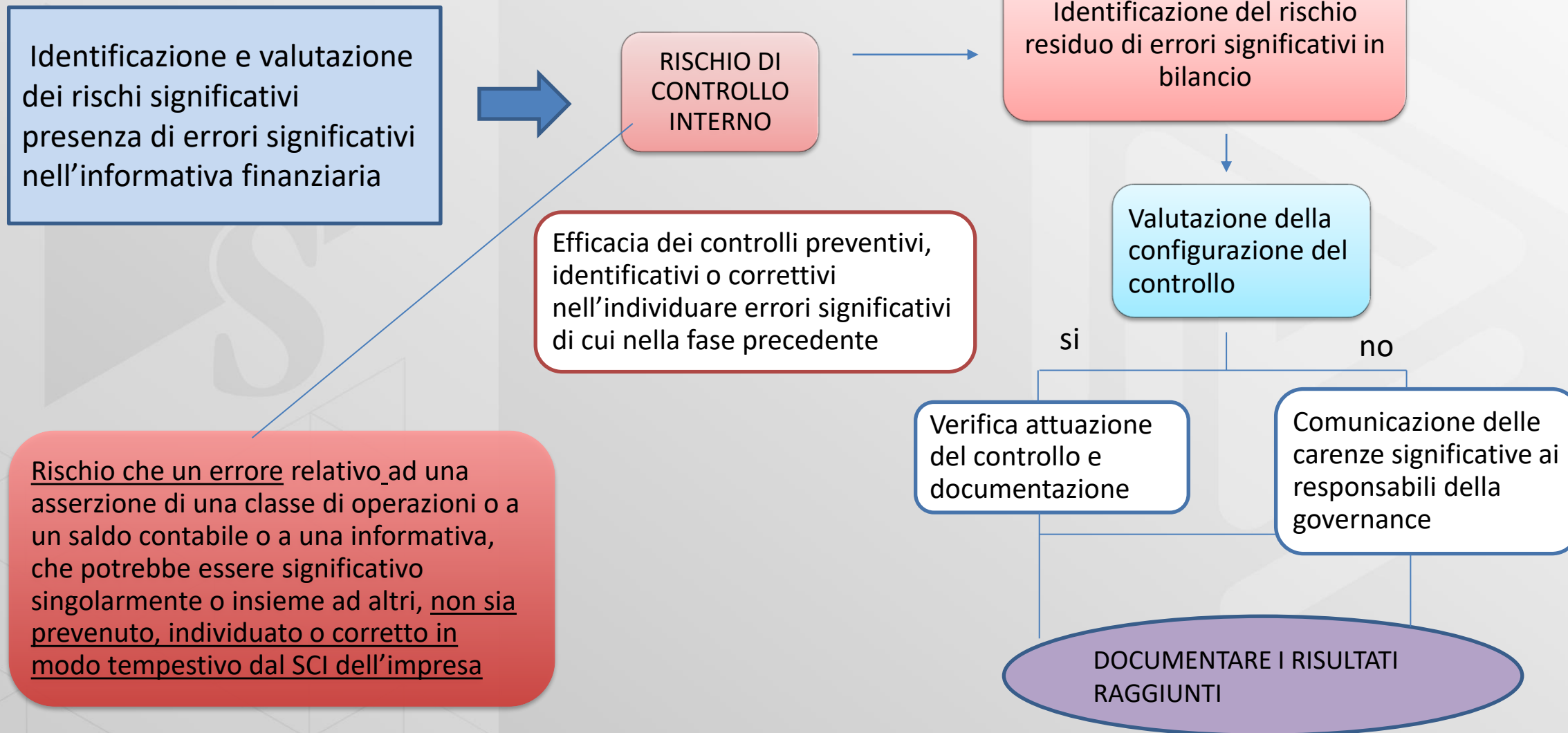
- Responsabilità e funzioni
- Processo di gestione dei rischi IT: identificazione, riduzione e correzione
- Sicurezza IT infrastruttura e dati
- Modifiche di programmi
- Gestione degli accessi ai programmi
- Procedure di accesso agli ambienti
- Procedure di manutenzione e implementazione delle applicazioni esistenti
- Report sulle anomalie di sistema o di utilizzo del sistema da parte degli utenti
- Politiche interne di utilizzo posta elettronica, internet, etc.

CONTROLLI
TECNOLOGIA
INFORMATICA
(IT)

ESPERTO
EDP

CONTROLLI SPECIFICI

- **Identificazione dei processi di contabilizzazione** o di elaborazione di dati economico finanziari automatizzati (fatturazione, cedolini paga, fatture da ricevere o da emettere, controlli aritmetici, sequenze numeriche)
- **Identificazione dei controlli automatizzati** relativi ai processi di elaborazione di operazioni specifiche
- **Classificazione dei controlli** in base alla loro funzione (preventiva, identificativa o correttiva)
- **Valutazione della loro significatività** ai fini dell'informativa finanziaria
- Decisione di utilizzare strumenti atti a consentire un EDP auditing



Un **controllo** è rilevante quando:

- presidia una o più **asserzioni significative**
- esplica la propria operatività su **dati e informazioni finanziarie potenzialmente critiche o significative**
- **fornisce una risposta efficace** ai rischi identificati di errori significativi

Individuato un controllo potenzialmente rilevante il revisore deve:

- individuare il responsabile del controllo
- metterlo in relazione con le asserzioni nel contesto dei processi e dei sistemi cui essi appartengono
- stabilirne la tipologia (preventivo, identificativo o correttivo) e valutarne la configurazione
- verificarne l'efficacia operativa

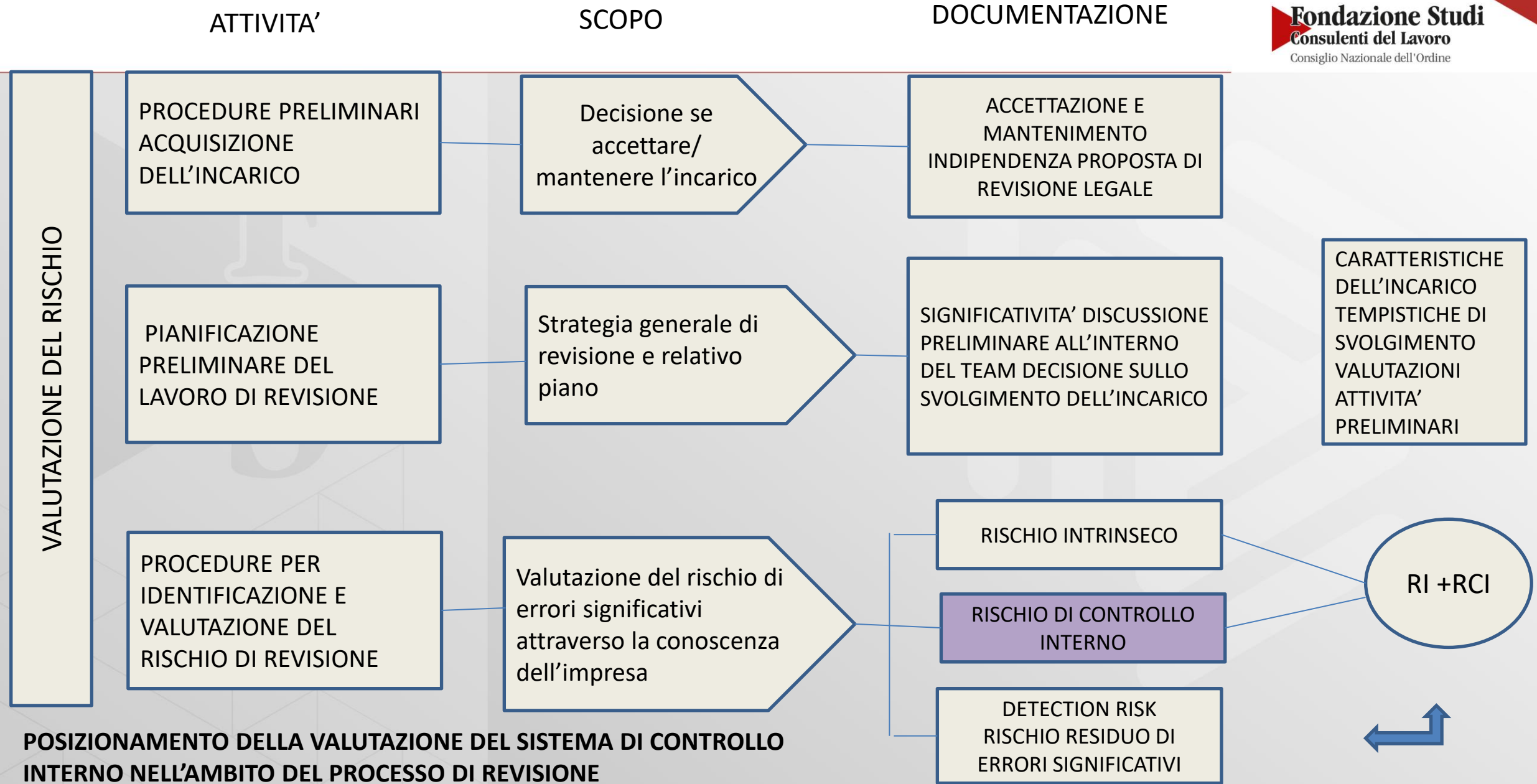
- *«Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri, sia in grado effettivamente di prevenire, o di individuare e correggere errori significativi. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando» (ISA Italia, 315, A66).*
- L'operatività di controlli interni rilevanti può compensare o a volte sostituire con maggior efficacia procedure di validità laddove queste da sole non riuscirebbero a fornire sufficienti e appropriati elementi probativi a livello di singole asserzioni, per esempio l'asserzione della completezza a livello di transazioni economiche.

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 nella sezione «*Collegare i controlli alle asserzioni*» stabilisce che: «*nell'effettuare le valutazioni dei rischi, il revisore può **identificare i controlli che, presumibilmente, prevengono o individuano e correggono errori significativi in specifiche asserzioni***».

Asserzioni e ISA (Italia) 315

ASSERZIONI	CLASSI DI OPERAZIONI	SALDI CONTABILI	INFORMATIVA
ESISTENZA/ MANIFESTAZIONE	V	V	V
COMPLETEZZA	V	V	V
DIRITTI E OBBLIGHI		V	V
ACCURATEZZA	V		V
CLASSIFICAZIONE	V	V	V
COMPETENZA	V		
CLASSIFICAZIONE E COMPrensione	V		V
VALUTAZIONE		V	V

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC



POSIZIONAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELL'AMBITO DEL PROCESSO DI REVISIONE

Documentazione

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI “CONTROLLO INTERNO”

Comprensione
dell'impresa e del
contesto in cui opera

valutazione dei
rischi
significativi

valutazione esistenza
dei controlli rilevanti
per asserzioni significative

Il revisore deve valutare l'effettiva operatività e efficacia dei controlli interni rilevanti su cui intende fare affidamento



DEVE DOCUMENTARE LA PROPRIA VALUTAZIONE
AI FINI DELL'APPROCCIO DI REVISIONE CHE INTENDE ADOTTARE

Procedure specifiche

Il revisore deve **pianificare procedure** di revisione specifiche idonee ad ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi **per ridurre il rischio di revisione** per ogni asserzione critica significativa **ad un livello accettabilmente basso**

Approccio di revisione

PROCEDURE DI CONFORMITA'	PROCEDURE DI VALIDITA'
Le procedure di conformità sono utilizzate per accertare l'efficacia operativa di un controllo rilevante in relazione ad una specifica asserzione ritenuta critica o significativa ai fini dell'individuazione di errori significativi nell'informativa finanziaria.	<ul style="list-style-type: none">• VERIFICHE DI DETTAGLIO• ANALISI COMPARATIVE <p>SALDI DI BILANCIO</p> <p>INFORMATIVA FINANZIARIA</p>

TIPOLOGIA



- Osservare l'operatività di un controllo interno
- Verificare le evidenze che ne attestano la messa in atto
- Indagare sullo svolgimento della procedura di controllo
- Rieseguire la procedura di controllo in tutti i suoi aspetti

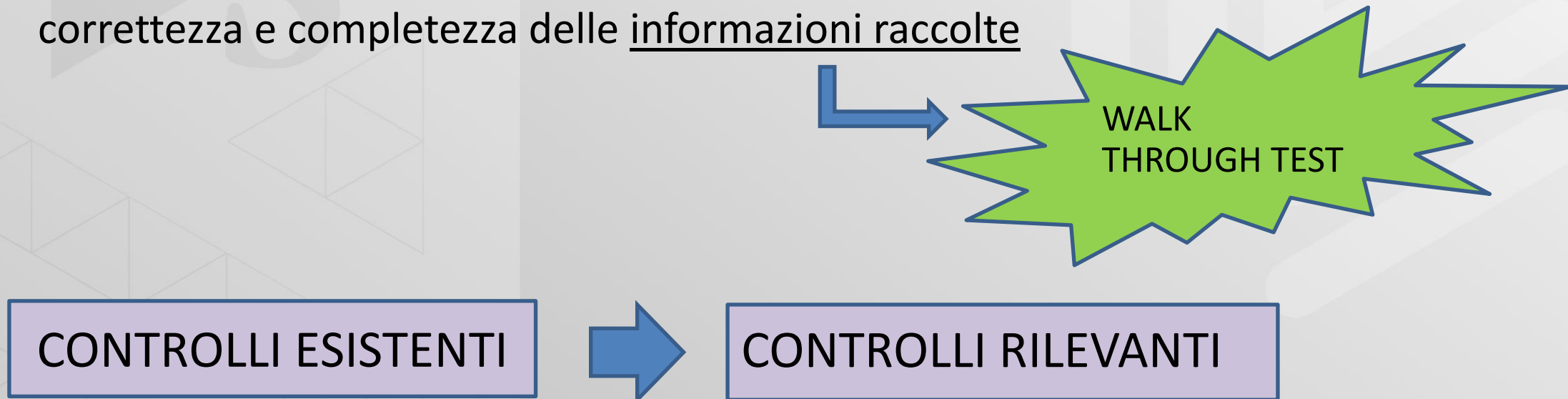
Tempistica di esecuzione

- «Il revisore **deve verificare i controlli nel momento** specifico, ovvero durante tutto il periodo **per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli**, al fine di conseguire un'appropriate base per supportare il livello di affidamento previsto» (ISA Italia, 330.11)
- Nel caso di **imprese di minori dimensioni** potrebbe presentarsi il caso che **le attività di controllo interno dell'impresa non sono sufficientemente formalizzate** e pertanto l'approccio generale della revisione sarà basato **principalmente sulle procedure di validità.**

Documentazione dei controlli rilevanti

La comprensione del sistema di controllo interno viene generalmente formalizzata utilizzando:

- dei **questionari**;
- **rilevazioni in forma narrativa o con dei diagrammi di flusso** delle procedure acquisite attraverso **indagini e colloqui** con il personale e la direzione della società;
- **verifica dell'iter procedurale** per un numero limitato di operazioni, per accertare la correttezza e completezza delle informazioni raccolte



Test di conformità alla procedura

Per i controlli ritenuti potenzialmente rilevanti il revisore deve documentarne l'operatività ed **effettuare test documentali** che consentano di formalizzare:

- **La descrizione, la tipologia, la natura, l'operatività, la tempistica di effettuazione**, le evidenze lasciate dagli operatori per le verifiche fatte, la descrizione del mancato controllo
- **le considerazioni** che derivano sia dall'efficacia del controllo che dalla sua inefficacia
- **il livello di affidabilità** che il revisore intende attribuire a tale procedura di conformità qualora risultasse operante secondo le aspettative.

Test di conformità alla procedura

CONTROLLI EFFICACI

SI

CONFERMA DELLA
PIANIFICAZIONE DEL
LAVORO DI REVISIONE

NO

MODIFICA DELLA PIANIFICAZIONE DEL
LAVORO DI REVISIONE PER
COMPENSARE CONTROLLI RILEVANTI
RIVELATISI INEFFICACI O INESISTENTI

Con riferimento alla documentazione delle decisioni prese sull'approccio della revisione, sarà **utile riepilogare**:

- per ogni area di bilancio e
- per ogni classe di operazioni di conto economico

le asserzioni rilevanti e il grado di valutazione attribuito al SCI, misurato attraverso la verifica dell'operatività dei controlli interni ritenuti rilevanti.

- Nella misurazione del rischio di revisione, **tale valutazione**, combinata con la valutazione del rischio intrinseco **determinerà il peso delle attività di revisione da svolgere** per portare il rischio di revisione al livello desiderato **(procedure di conformità ↔ procedure di validità)**
- **Più basso è il rischio** inerente e il rischio di controllo interno (**alta affidabilità**) **minori** saranno le **procedure di validità** da effettuare.

Comunicazione delle carenze significative - ISA ITALIA 265

Carenza significativa nel controllo interno emersa nel corso delle attività di revisione sia con riferimento ai controlli generali che con riferimento ai controlli specifici

CARENZA SIGNIFICATIVA (p.to 6)

Mancanza o inefficacia di un controllo interno
Rischio di errore significativo nell'informativa finanziaria

Il revisore deve documentare la carenza significativa riscontrata, deve descriverne le implicazioni e deve indicare quale attività di revisione ha pianificato per superare la carenza riscontrata al fine di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

In caso contrario potrebbe trovarsi nella situazione di riportare una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione nell'ambito della propria relazione di revisione

DISCUSSIONE
CON LA
DIREZIONE



comunicazione scritta ai responsabili delle attività di governance:

- Descrizione della carenza e sue implicazioni sui saldi di bilancio o sui flussi operativi
- Suggerimenti azioni correttive
- Risposte della direzione

DECISIONE

Attiva
l'azione
correttiva

Non attiva
l'azione
correttiva

Non decide
nulla

LA COMUNICAZIONE DEVE ESSERE TEMPESTIVA (P.TO 9)

CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO. IL CICLO ATTIVO

OBIETTIVO	ASSERZIONE	ATTIVITA' DI CONTROLLO
autorizzazione delle operazioni	TUTTE	Verifica criteri di autorizzazione
Validazione dei saldi contabili	ESISTENZA, ACCURATEZZA E COMPLETEZZA	riconciliazioni. Verifiche fisiche, circolarizzazioni
Valore dei saldi	VALUTAZIONE	Verifica valori di realizzo e di estinzione
Tutte le operazioni sono registrate	COMPLETEZZA	Numerazione, quadrature dei totali, abbinamenti
Tutte le operazioni sono registrate in modo corretto	ACCURATEZZA	Confronto documentale, ricalcoli
Tutte le operazioni sono registrate per competenza	COMPETENZA	Abbinamento documenti, reportistica anomalie
Salvaguardia dei beni	ESISTENZA	Verifiche fisiche, accessi

CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO. IL CICLO ATTIVO

RISCHI	CICLO ATTIVO	CONTROLLI	VERIFICHE
Clientsi prezzi, condizioni, qualità tipologia non in linea con gli obiettivi	ORDINE	autorizzazioni, accuratezza e completezza	Corrispondenza dati documenti e anagrafiche e firme
Errata stima di rimanenze, ricavi e crediti.	SPEDIZIONE	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza dei movimenti e verifica fisica	Confronto dati documenti e Registratori magazzino, quadrature e firme
Errata stima di ricavi e crediti	FATTURAZIONE	completezza, accuratezza e competenza	Corrispondenza dati documenti
Errata stima saldo clienti	REGISTRAZIONE clienti a ricavi	validità e valutazione dei saldi	Riconciliazione saldo cliente e valutazione
Errata stima del saldo clienti e del saldo banche	INCASSO banca a clienti	autorizzazioni, validità, accuratezza e completezza	Riconciliazione saldi banche
Errata stima dei ricavi, dei clienti	RESI ricavi a clienti	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza ed esistenza.	Corrispondenza documenti, firme e verifica fisica.