

9

Settembre 2020

SistemaFrizzera²⁴

Il Sole ²⁴ORE

www.gcbdigital.com

Periodico mensile / Anno XVII / n. 9
Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma

GCB

Guida alla Contabilità & Bilancio

Contabilizzazione delle criptovalute, i più recenti orientamenti

Sistema di controllo interno nella revisione delle nano-imprese

Indicazioni del Cndcec a supporto del revisore degli enti locali

Conferimento di partecipazioni in holding di famiglia

Isa Italia 300, 315, 320
Cndcec, documento gennaio 2020

Marco Rescigno

Dottore commercialista e revisore legale
Studio RC – Rescigno Carrara

Il sistema di controllo interno nel processo di revisione delle nano-impresie

Considerazioni preliminari

Prima di entrare nel vivo dell'argomento, sono necessarie alcune brevi considerazioni di portata generale sull'argomento.

Il documento emesso dal Cndcec, così come indicato nelle sue premesse, si propone di offrire riflessioni e strumenti operativi in merito alle procedure di revisione da adottare nelle cosiddette "nano-impresie". Infatti il documento nasce con un duplice scopo: da una parte, perimetrare il fenomeno dal punto di vista dei principi di revisione internazionali; dall'altra, offrire una serie di approfondimenti in merito ad alcune declinazioni dei principi di revisione internazionali riferibili alle nano-impresie.

Tuttavia l'ottimo strumento prodotto dalla professione, come lo stesso Cndcec indica, **non sostituisce le regole riportate nel complesso dei principi di revisione Isa Italia**, che risultano applicabili anche per lo svolgimento della revisione legale delle piccole e medie imprese («[...] rappresenta una possibile guida all'applicazione pratica e alla soluzione di problemi operativi tipici della revisione legale nel contesto delle nano-impresie, ma non sostituisce i principi internazionali di revisione serie Isa (Italia) ai quali, comunque, il revisore deve far riferimento»).

Inoltre l'applicazione dei principi di revisione Isa Italia dovrà comunque avvenire seguendo una logica **"modulabile e scalabile"**, in cui il revisore deve:

- › avere conoscenza e comprensione di tutte le regole contenute nei **principi di revisione** e, ove le stesse siano pertinenti rispetto alle circostanze specifiche dell'incarico, deve conformarsi alle stesse;

La **valutazione del sistema di controllo interno**, nel contesto dello svolgimento della **revisione contabile**, rappresenta una **fase del processo di analisi fondamentale e imprescindibile** per la corretta pianificazione delle procedure di verifica da implementare.

Anche nell'ambito della revisione delle cosiddette **"nano-impresie"** (così come definite dal **documento del Cndcec del gennaio 2020** relativo a "La revisione legale delle nano-impresie"), non si può prescindere dall'analizzare aspetti che riguardano il sistema di controllo interno.

Nel presente articolo, partendo dalle indicazioni contenute nel citato documento emesso dal Cndcec, si svolgeranno alcune considerazioni in merito alle caratteristiche che assume proprio l'analisi del sistema di controllo interno nell'ambito del processo di revisione delle imprese di dimensioni minori (o nano-impresie).

- › adattare le regole alle **dimensioni e caratteristiche dell'impresa** con diligenza professionale e usando il proprio giudizio professionale.

L'applicazione "modulabile e scalabile" dei principi di revisione trova frequente e concreta applicazione nelle realtà aziendali medio-piccole; alcuni principi e regole in essi contenuti potrebbero non essere pertinenti alle **circostanze specifiche dell'incarico** (si pensi, ad esempio, all'applicazione del principio Isa Italia 670, relativo all'utilizzo del lavoro dei revisori interni, che rappresenta una fattispecie raramente applicabile a contesti di dimensioni ridotte).

Tuttavia esiste un **insieme di principi** che definisce le analisi dovute per la pianificazione, la valutazione del rischio e l'analisi sul sistema di controllo interno, che, pur in una logica "modulabile e scalabile" delle regole di controllo, troveranno **sempre applicazione nel processo di revisione**. Ci si riferisce, in particolare:

- › **Isa Italia 300** – "Pianificazione della revisione contabile del bilancio";
- › **Isa Italia 315** – "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la com-

preensione dell'impresa e del contesto in cui opera”;

- › **Isa Italia 320** – “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”.

In qualsiasi realtà aziendale (grande, media o nano che sia) assoggetta a revisione contabile, svolta secondo gli Isa Italia, il revisore non potrà non preoccuparsi e non considerare i principi che definiscono come **valutare il rischio** e come conseguentemente **pianificare il proprio lavoro**, ovviamente **modulando e scalando le regole prescritte**. L'**analisi del sistema di controllo interno** (e quindi la scelta di fare affidamento su di esso nella pianificazione del lavoro di verifica) rappresenta quindi una **fase imprescindibile**: analisi che potrà essere svolta quantomeno a livello generale (ambiente di controllo interno generale) senza entrare nel merito di processi e attività operative svolte nel caso in cui si riterrà di non pianificare procedure di conformità finalizzate a testare l'efficacia del controllo interno.

Strategia di revisione e analisi del sistema di controllo interno

L'attività di pianificazione della revisione può essere distinta in **due fasi**:

- 1) la definizione della **strategia generale di revisione** in cui viene identificato e valutato il **rischio di revisione**;
- 2) l'elaborazione di un **piano di revisione** che definisca le **procedure** di verifica da svolgersi.

Nel contesto delle **nano-imprese**, la definizione

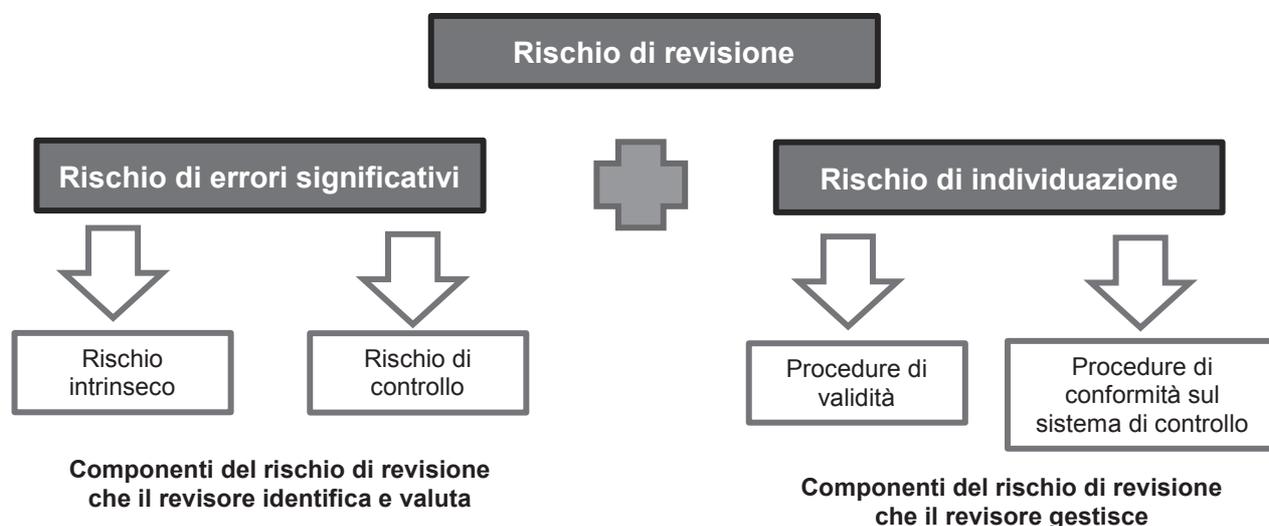
della strategia di revisione non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa. Per esempio, come suggerisce il documento del Cndcec, un breve *memorandum* che evidenzi le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può rappresentare la definizione della strategia di revisione per l'incarico.

La **semplificazione** di approccio e formulazione nella strategia di revisione delle realtà aziendali minori non prescinde comunque mai dall'identificazione e dalla valutazione del **rischio di revisione**. Il revisore pianifica le attività conseguenti sulla base dei **rischi di errori significativi** che residuano dopo avere considerato i controlli interni finalizzati ad attenuarli.

Il revisore pianificherà sempre il proprio lavoro mediante un approccio basato sull'identificazione e valutazione del **rischio di revisione** (rischio di emettere un giudizio errato sul bilancio) formato dalle componenti di:

- › “**rischio di errori significativi**” (rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione per la natura intrinseca delle voci che lo compongono – rischio intrinseco – e per l'incapacità del sistema di controllo interno di individuare e correggere l'errore – rischio di controllo –) e
- › “**rischio di individuazione**” (rischio che le procedure svolte dal revisore non individuino un errore che è presente e può essere significativo).

FIGURA 1 – LE COMPONENTI DEL RISCHIO DI REVISIONE



L'approccio basato sull'individuazione e sulla valutazione del rischio richiede necessariamente l'applicazione di **regole**, le quali prevedono che:

- › il revisore deve ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso, gestendo mediante lo svolgimento delle procedure di verifica la componente del rischio di individuazione;
- › tanto più alto è il rischio di errori significativi in bilancio, tanto minore dovrà essere il rischio di individuazione;
- › il revisore può solo osservare ma non influenzare il rischio intrinseco e di controllo, mentre definisce, controlla e gestisce il rischio di individuazione;
- › per pianificare adeguatamente la tipologia e l'estensione delle procedure di verifica, si deve preventivamente valutare il rischio di errori significativi (quindi il rischio intrinseco e il rischio di controllo).

L'approccio all'analisi del rischio proposto dal Cndcec per le nano-imprese

Il documento del Cndcec sulle nano-imprese indica una **semplificazione** rispetto alle regole generali per la valutazione e l'identificazione dei rischi proposti dai principi di revisione suggerendo di **calcolare direttamente i rischi di errori significativi**, piuttosto che come semplificazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo. Tale approccio è giustificato dal

fatto che «*si può ragionevolmente presumere nelle realtà minori un rischio di controllo generalmente stimabile come basso o assente*».

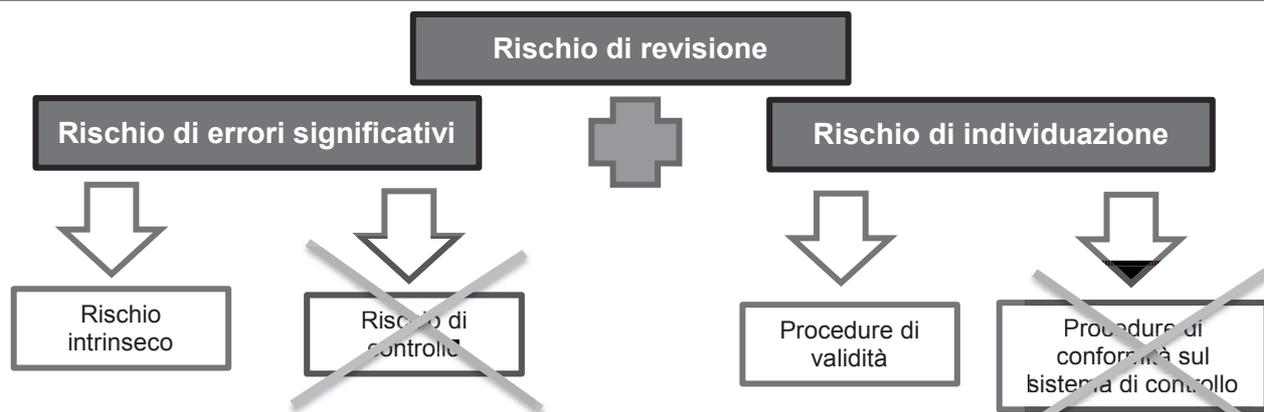
In altre parole, secondo quanto indicato nel documento, il revisore potrebbe usare il **filtro della significatività operativa** per valutare quei rischi cui potere dare appropriata risposta tramite test di dettaglio, distinguendoli da quelli che potranno essere affrontati con la procedura di analisi comparativa finale. Ciò, secondo il Cndcec, porterà a un'indubbia semplificazione nella fase di valutazione del rischio con innegabili riflessi sulle procedure di risposta ai rischi.

L'approccio proposto nella fase di pianificazione ha come conseguenza il fatto che il revisore **potrà decidere di non fare affidamento sulle procedure di controllo interno**, non ritenendole idonee a prevenire (prima che siano commessi) o a individuare e correggere (se già posti in essere) errori significativi.

Pertanto il revisore **potrà preferire l'adozione di una strategia di revisione che privilegi le procedure di validità piuttosto che le procedure di conformità** quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio residuo.

Altra conseguenza del ricorso a tale logica è che il revisore delle nano-imprese **non sarà tenuto a effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno**, in quanto non si ritiene di poter fare affidamento sullo stesso.

FIGURA 2 – L'ANALISI DEL RISCHIO DI REVISIONE PROPOSTO PER LE NANO-IMPRESE



Si calcola il rischio di errori significativi senza valutare il rischio di controllo, quindi senza effettuare alcuna analisi sul sistema di controllo interno.

Il revisore potrà scegliere di non effettuare procedure sul sistema di controllo interno, non ritenendolo idoneo a prevenire errori significativi.

Il revisore potrà preferire l'adozione di una strategia che privilegia l'adozione di procedure di validità piuttosto che procedure di conformità sul sistema di controllo interno

Il documento del Cndcec, nella **semplificazione** proposta, afferma che i **rischi significativi sono valutati a prescindere da eventuali controlli finalizzati ad attenuarli**, poiché si assume che, **nelle nano-imprese, il rischio di controllo sia sempre elevato**, non potendo fare affidamento sul sistema di controllo interno. Nelle nano-imprese infatti generalmente la valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno, richiesto dal principio Isa Italia 315, difficilmente risulterebbe positiva, ai fini della definizione delle procedure di revisione conseguenti. Ne consegue, come corollario, che la valutazione del rischio sarà sempre influenzata dal livello di rischio intrinseco, giacché il rischio di controllo sarà ragionevolmente e sistematicamente sempre stimato come alto.

Dall'**approccio semplificato** per la valutazione del rischio e del sistema di controllo interno proposto nel documento del Cndcec consegue necessariamente che il **revisore di una nano-impresa risponderà prevalentemente dei rischi identificati con lo svolgimento di procedure di validità**. Infatti il revisore è tenuto a testare il sistema di controllo mediante test di conformità esclusivamente nel caso in cui ritenga di potere fare affidamento sullo stesso. Nel caso opposto, i test sul sistema di controllo interno rappresenterebbero un inutile aumento di carico di lavoro non finalizzato al miglioramento dell'attività di revisione.

Alcune considerazioni sull'approccio proposto dal Cndcec

Quanto riportato merita alcune considerazioni di sintesi, al fine di utilizzare correttamente le semplificazioni proposte dal documento del Cndcec e per appropiarsi sistematicamente le analisi da svolgersi nell'ambito della revisione contabile delle nano-imprese.

Un **utilizzo "superficiale" dell'approccio proposto** nell'affrontare il tema del sistema di controllo interno nelle realtà a più ridotte dimensioni può portare a pensare che il revisore non debba, in tali contesti, valutarlo e non possa fare affidamento su di esso, ma debba impostare la revisione con un approccio basato solo sulle procedure di validità. Ciò potrebbe essere motivato dal fatto che le imprese di più piccole dimensioni presentano organici e personale spesso ridotti. Non sempre esiste un'adeguata contrapposizione di compiti e responsabilità

e spesso il proprietario-amministratore è un soggetto in cui si accentrano molte delle attività e delle decisioni aziendali. Tali elementi sono spesso riscontrabili in realtà aziendali di dimensioni ridotte, ma ciò non implica necessariamente che il sistema di controllo interno, in tali contesti aziendali, sia assente, seppure spesso poco formalizzato e strutturato.

Molte nano-imprese operano sul mercato senza manifestare particolari criticità: ciò implica, molto probabilmente, che queste realtà, **pur non avendo un sistema di controllo interno strutturato, sanno bene che cosa questo sia**. Questo implica necessariamente che, nella pianificazione dell'attività di controllo delle nano-imprese, il revisore debba sempre **tenere in debita considerazione la valenza che assume il sistema di controllo interno**, quantomeno a livello di impostazione generale (cd. "ambiente di controllo").

Lo stesso documento del Cndcec, nel formulare l'approccio semplificato, specifica che *«la **comprensione del sistema di controllo interno generale (ambiente di controllo e flussi delle operazioni attraverso il sistema contabile)** è un'attività che il revisore deve porre in essere qualunque sia la dimensione dell'impresa revisionata o le caratteristiche dell'impresa. Anche nella revisione delle nano-imprese, pertanto, tale attività è obbligatoria. Non è infatti pensabile supporre che un sistema aziendale sia del tutto privo di forme di controllo, ancorché non strutturate e informali»*.

Il revisore di una nano-impresa, **se ritiene che vi siano controlli** in grado di prevenire, individuare o correggere errori significativi, deve effettuare le procedure di conformità finalizzate a verificare l'efficacia operativa di tali controlli (**control approach**).

In secondo luogo, l'**ampliamento alle nano-imprese dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore** va contestualizzato nell'ambito della riforma del Codice della crisi. A riguardo, l'articolo 357 del Dlgs 14/2019 ha modificato l'articolo 2086 del codice civile, stabilendo, per l'imprenditore, l'obbligo di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile e quindi un controllo interno adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. Quest'ultima precisazione mostra chiaramente come il legislatore consideri anche le imprese di dimensioni minori soggette a quest'obbligo: gli organi di con-

trollo e il revisore hanno quindi, ai sensi dell'articolo 14 dello stesso Dlgs 14/2019, un **obbligo di legge di verifica dell'adozione di un sistema di controllo interno adeguato**.

In ultimo, non bisogna dimenticare quanto menzionato anche nel documento del Cndcec sul fatto che, quando la revisione è affidata al **collegio sindacale** o al **sindaco unico**, questi soggetti hanno il do-

vere, ai sensi dell'articolo 2403 del codice civile, di **vigilare sull'adeguatezza del controllo interno** e, se ne rilevano la debolezza, hanno il dovere di attivarsi secondo quanto prevede il codice civile affinché essa sia superata. In tali situazioni (caso di sindaci-revisori), l'analisi del sistema di controllo interno è sicuramente ancora più importante, in quanto normativamente prescritta. ●

24ORE
PROFESSIONALE

C'È UN SOLO METODO PER EVITARE LE CRISI D'IMPRESA: PREVENIRLE.

Valore24 Crisi d'impresa è il software online che ti permette di **avere sempre sotto controllo ogni aspetto della tua attività**, dal DSCR agli indici di allerta, dai ritardi nei pagamenti alla continuità aziendale. Per aiutarti a prevenire qualunque crisi.

valore24.com/crisi-impresa
Abbonati oggi stesso a **15€ al mese**.

VALORE24
Crisi d'impresa

