

Il Sistema di Controllo Interno

Indice del contenuto

1. Definizione e Componenti

- Definizione del Controllo Interno
- Che cosa ci si può attendere dal Controllo Interno
- Che cosa non ci si può attendere dal Controllo Interno
- Componenti del Controllo Interno
- Ruoli e responsabilità
- Efficacia

2. Ambiente di controllo

- Fattori dell'ambiente di controllo
- Integrità e valori etici
- Differenze e relative conseguenze
- Applicazione alle piccole e medie aziende
- Valutazione

3. Valutazione dei rischi

- Obiettivi
- Rischi
- Gestione del cambiamento
- Piccole e medie aziende
- Valutazione

4. Attività di controllo

- Tipologia delle attività di controllo
- Integrazione delle attività di controllo con la valutazione dei rischi
- Controlli sui sistemi informativi
- Controlli peculiari alla specifica azienda
- Valutazione

5. Informazioni e comunicazione

- Informazioni
- Comunicazione
- Applicazione alle piccole e medie aziende
- Valutazione

6. Monitoraggio

- Attività di monitoraggio continuo
- Valutazioni specifiche
- Rapporti sulle disfunzioni
- Applicazione alle piccole e medie aziende
- Valutazione

7. Limiti del Controllo Interno

- Giudizio
- Disfunzioni
- Deroghe dei dirigenti
- Collusione
- Rapporto costi-benefici

8. Ruoli e responsabilità

- Persone e organi responsabili
- Consiglio di Amministrazione
- Terzi

Il Sistema di Controllo Interno

Definizione e Componenti

Il Controllo Interno è definito come un processo, svolto dal personale di un'azienda, teso a conseguire obiettivi specifici.

La definizione è estensiva, in quanto raccoglie tutti gli aspetti del controllo di un'azienda e, tuttavia, consente una focalizzazione su obiettivi specifici.

Il sistema di Controllo Interno è costituito da cinque componenti interconnessi, inerenti alle modalità di gestione dell'azienda da parte del suo management.

I componenti sono collegati e servono come criteri per valutare l'efficacia del sistema.

I dirigenti d'azienda hanno a lungo ricercato metodi efficaci per meglio governare le attività di cui sono responsabili.

Lo scopo dei sistemi di Controllo Interno è indirizzare l'azienda verso obiettivi di redditività e verso il conseguimento della sua missione, minimizzando i rischi di percorso.

Tali sistemi consentono ai dirigenti di fronteggiare la rapida trasformazione degli ambienti economici e concorrenziali che modifica la domanda e le priorità della clientela, e di procedere in tempo utile agli adattamenti necessari per l'espansione futura.

Tali sistemi contribuiscono infine a promuovere l'efficienza, a proteggere le attività patrimoniali da possibili perdite e a garantire l'attendibilità dei bilanci e la conformità delle attività alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Poiché i sistemi di Controllo Interno assolvono molte funzioni, cresce nelle aziende l'esigenza di sistemi efficaci e di schemi per la loro valutazione. Il Controllo Interno, di fatto, è sempre più considerato una soluzione di numerosi problemi potenziali.

Definizione del Controllo Interno

Il Controllo Interno è un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie:

- **efficacia** ed efficienza delle attività operative;
- **attendibilità** delle informazioni di bilancio;
- **conformità** alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Questa definizione riflette alcuni concetti fondamentali:

- il Controllo Interno è un **processo**: è un mezzo mirato a un fine, non un fine di per se stesso;
- il Controllo Interno è svolto da **persone**: non è costituito semplicemente da manuali e da documenti, bensì da persone a tutti i livelli gerarchici di un'organizzazione;
- il management e il consiglio di amministrazione possono attendersi dal sistema di Controllo Interno una **sicurezza ragionevole**, ma non assoluta;
- i sistemi di Controllo Interno sono rivolti alla realizzazione di **obiettivi** in una o più categorie, che sono distinte ma che si possono sovrapporre.

Questa definizione del Controllo Interno è estensiva per due ragioni. Innanzitutto, costituisce il modo in cui la maggioranza dei responsabili aziendali considera il Controllo Interno nella gestione della propria azienda. Infatti essi utilizzano frequentemente espressioni come “controllo” e “tenere sotto controllo”.

In secondo luogo, questa definizione include i sottosistemi del Controllo Interno. Infatti, chi lo preferisce, può concentrarsi unicamente, per esempio, sui controlli relativi alle informazioni di bilancio, oppure su quelli riguardanti la conformità a leggi e regolamenti. Analogamente, ci si può concentrare sui controlli di specifiche unità o attività aziendali.

La definizione fornisce inoltre criteri che consentono di definire l'efficacia del sistema di Controllo Interno, che sarà esaminata nel seguito.

I concetti fondamentali sopra illustrati saranno esaminati in dettaglio nei paragrafi che seguono.

Processo Il Controllo Interno non è un evento isolato o una circostanza unica, bensì una serie di azioni che riguardano tutta l'attività aziendale.

Queste azioni sono pervasive e sono connesse al modo in cui le attività sono gestite.

Le attività aziendali, che si svolgono nell'ambito di una o più unità organizzative o funzioni, sono gestite mediante i processi fondamentali di pianificazione, esecuzione e monitoraggio. Il Controllo Interno è una parte di questi processi e si integra con essi.

Consente loro di funzionare, ne controlla l'andamento e ne verifica la pertinenza. È uno strumento di cui dispone il management, non un sostituto dell'attività direzionale.

Questa concezione del Controllo Interno diverge molto dall'ottica di alcuni che lo percepiscono come un'attività supplementare, o come un onere necessario, imposto dalle autorità tutorie o da burocrati zelanti. Il sistema di Controllo Interno è parte integrante delle attività operative ed esiste per fondamentali ragioni economiche.

Tale sistema raggiunge il massimo della sua efficacia quando è integrato nell'infrastruttura organizzativa e fa parte della cultura aziendale. Esso dovrebbe essere “integrato” piuttosto che “aggiunto”.

Il controllo, come parte integrante dei processi aziendali, può incidere direttamente sulla capacità di un'azienda di raggiungere i propri obiettivi e facilitare le sue iniziative in materia di qualità. La ricerca della qualità si ricollega direttamente al modo in cui le aziende sono gestite e controllate.

Le iniziative sulla qualità divengono parte del tessuto connettivo ed essenza di un'azienda, allorché:

- la leadership dell'alta direzione assicura che la qualità è un valore che pervade tutta l'attività aziendale;
- sono stabiliti gli obiettivi di qualità in relazione alla raccolta e all'analisi delle informazioni così come agli altri processi;
- la conoscenza delle iniziative dei concorrenti e delle attese della clientela stimola le azioni dirette a migliorare continuamente la qualità.

Questi fattori di qualità sono paralleli a quelli che determinano l'efficacia di un sistema di Controllo Interno. Infatti, il Controllo Interno non solo fa parte integrante dei programmi di qualità, ma ne è di solito un fattore critico di successo.

L'integrazione dei controlli interni nell'organizzazione genera importanti ripercussioni sul contenimento dei costi e sui tempi di risposta ai cambiamenti.

- La maggioranza delle aziende deve confrontarsi con mercati fortemente competitivi e, pertanto, ha l'esigenza di contenere i costi. L'aggiunta di nuove procedure a quelle già esistenti, comporta dei costi aggiuntivi. Un'azienda può spesso evitare procedure e costi superflui,

focalizzandosi sulle procedure già esistenti e sul loro contributo all'efficacia del Controllo Interno, come pure integrando le procedure di controllo nelle attività operative.

- L'integrazione dei sistemi di controllo nel contesto operativo aziendale provoca lo sviluppo di nuovi controlli necessari a nuove attività. Questo adeguamento automatico potenzia la flessibilità e la competitività delle aziende.

Persone Il Controllo Interno è attuato dal consiglio di amministrazione, dal management e da altre persone. E' realizzato da individui, che operano in un'azienda, attraverso ciò che essi fanno e dicono. Sono gli individui che stabiliscono gli obiettivi dell'impresa e attivano i meccanismi di controllo. Analogamente, il Controllo Interno influenza le azioni delle persone.

Il Controllo Interno tiene conto del fatto che le persone non sempre si comprendono e non sempre si comportano o si scambiano comunicazioni in modo coerente.

Ogni individuo apporta l'esperienza e le competenze tecniche che gli sono proprie e ha particolari necessità e priorità.

Questo stato di cose e il Controllo Interno s'influenzano reciprocamente. Le persone devono conoscere le proprie responsabilità e i limiti dei propri poteri.

Di conseguenza, è necessario che sussista una relazione chiara e netta tra le mansioni delle persone, il modo in cui queste vengono svolte e gli obiettivi aziendali.

Il consiglio di amministrazione, i dirigenti e i dipendenti in genere sono il personale dell'azienda. Sebbene gli amministratori siano essenzialmente considerati come dei supervisori dell'attività aziendale, essi svolgono anche un ruolo di indirizzo e approvano determinate operazioni e politiche gestionali. In tal modo, i membri del consiglio di amministrazione rappresentano un elemento importante del sistema di Controllo Interno.

Ragionevole sicurezza Anche se ben concepito e ben funzionante, il Controllo Interno può fornire al management e al consiglio di amministrazione solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. La probabilità di realizzazione degli obiettivi risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di controllo.

Questi limiti riguardano il fatto che i giudizi esercitati nel prendere una decisione potrebbero rivelarsi errati, che le persone responsabili di istituire i controlli devono considerare i relativi costi e benefici e che potrebbero verificarsi disfunzioni a causa di omissioni umane, come semplici errori e sviste.

Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione di due o più persone. Infine, è sempre possibile che il management abbia la capacità di aggirare il sistema di Controllo Interno.

Obiettivi Ogni azienda definisce la sua missione, stabilendo degli obiettivi che desidera raggiungere e le strategie per realizzarli. Gli obiettivi possono riferirsi all'azienda, oppure ad attività specifiche all'interno della stessa.

Sebbene molti di essi siano specifici di una determinata realtà aziendale, alcuni sono largamente condivisi, anzi sono praticamente comuni a tutte le aziende.

Per esempio, obiettivi virtualmente comuni sono: raggiungere e mantenere una buona reputazione nell'ambiente economico in generale e presso i propri clienti in particolare, pubblicare bilanci attendibili e operare in conformità alle leggi e ai regolamenti.

Ai nostri fini, gli obiettivi rientrano in tre categorie:

- **attività operative**, relative all'impiego efficace ed efficiente delle risorse aziendali;
- **informazioni di bilancio**, relative alla redazione e pubblicazione di bilanci affidabili;
- **conformità**, relative all'osservanza da parte dell'azienda delle leggi e dei regolamenti in vigore.

Questa classificazione consente di studiare differenti aspetti del Controllo Interno. Le categorie,

separate ma connesse (un determinato obiettivo può rientrare in più di una categoria), riguardano necessità diverse e possono essere di competenza diretta di più dirigenti.

Questa classificazione consente inoltre di distinguere quanto è atteso da ciascuna categoria di controllo.

Il sistema di Controllo Interno può fornire un livello di ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi relativi all'affidabilità delle informazioni di bilancio e alla conformità alle leggi e ai regolamenti. Il raggiungimento di tali obiettivi, basati in notevole misura su norme imposte da terzi, dipende dal modo in cui si svolgono le attività nell'ambito del Controllo Interno.

Tuttavia, la realizzazione di obiettivi operativi come, per esempio, il ritorno sul capitale investito (ROI), la quota di mercato o l'entrata in un nuovo settore, non sempre rientrano nella sfera di controllo dell'azienda.

Il sistema di Controllo Interno non può impedire decisioni o giudizi errati o eventi esterni che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi operativi.

Per questi obiettivi, esso può fornire solo una ragionevole sicurezza che il management e, nel suo ruolo di supervisore, il consiglio di amministrazione, siano tempestivamente informati sulla misura in cui l'azienda si avvicina o si allontana dai suddetti obiettivi.



La definizione di Controllo Interno non è univoca. Ciò causa una certa confusione tra gli operatori aziendali, i legislatori, le autorità tutorie e il pubblico in genere.

I malintesi e le diverse aspettative causano all'interno dell'azienda problemi che si aggravano ancor più quando la terminologia è recepita da leggi, da regolamenti o da altri documenti senza essere chiaramente definita.

Qui di seguito si tratta delle necessità e delle aspettative dei dirigenti e dei diversi operatori aziendali, per definire e descrivere il Controllo Interno al fine di:

- fissare una definizione standard che soddisfi le necessità delle diverse parti interessate;
- stabilire un modello di riferimento in rapporto al quale le aziende e altre organizzazioni (grandi o piccole, del settore pubblico o privato, con o senza scopo di lucro) possano valutare i propri meccanismi di Controllo Interno e decidere come migliorarli.

In senso lato, il controllo è definito come un processo (svolto dal Consiglio di Amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale) finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie:

- efficacia ed efficienza delle attività operative;
- attendibilità delle informazioni di bilancio;
- conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore.

La prima categoria riguarda gli obiettivi di base di un'azienda, compresi quelli di performance, di redditività e di protezione delle risorse.

La seconda si riferisce alla preparazione e pubblicazione di bilanci attendibili, compresi i bilanci infrannuali, i bilanci esposti in forma sintetica e i dati economico-finanziari da essi ricavati, come la pubblicazione dei risultati di bilancio comunicati al pubblico.

La terza tratta della conformità delle attività alle leggi e ai regolamenti cui l'azienda è sottoposta. Queste tre categorie di obiettivi sono distinte, ma collegate tra loro; esse soddisfano esigenze diverse e consentono di andare incontro a ciascuna di esse.

I sistemi di Controllo Interno operano con diversi livelli d'efficacia. Tali sistemi possono essere giudicati efficaci in ognuna delle tre categorie suddette, se assicurano ragionevolmente al consiglio d'amministrazione e al management che:

- essi comprendono in quale misura si stanno conseguendo gli obiettivi aziendali;
- i bilanci pubblicati vengono predisposti in modo attendibile;

— le leggi e i regolamenti in vigore vengono rispettati.

Mentre il Controllo Interno è un processo, la sua efficacia è uno stato o una condizione del processo in uno o più momenti.

Componenti del Controllo Interno

Il sistema di Controllo Interno è costituito da cinque componenti strettamente correlati tra loro, che derivano dal modo in cui l'azienda è gestita e dal modo in cui gli stessi sono integrati nel processo manageriale.

Sebbene i suddetti componenti siano applicabili a piccole, medie e grandi aziende, la loro realizzazione potrà essere diversa a seconda della dimensione di queste.

Ambiente di controllo. L'ambiente è un elemento importantissimo della cultura aziendale, poiché determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo.

Esso costituisce la base per tutti gli altri componenti del sistema di Controllo Interno, fornendo disciplina e organizzazione.

I fattori che influenzano l'ambiente di controllo sono l'integrità, i valori etici e la competenza del personale; la filosofia e lo stile gestionale del management; le modalità di delega delle responsabilità, d'organizzazione e di sviluppo professionale del personale e infine l'impegno e la capacità d'indirizzo e guida del consiglio di amministrazione.

Gli individui, le loro qualità individuali, e soprattutto la loro integrità, i loro valori etici e la loro competenza, e l'ambiente nel quale operano sono l'essenza stessa di qualsiasi organizzazione. Essi sono il motore che aziona l'azienda e le fonda su cui essa poggia.

Valutazione dei rischi. Ogni azienda deve affrontare una varietà di rischi, d'origine interna ed esterna, che devono essere valutati. Prima di procedere a questa valutazione è necessario definire obiettivi compatibili e coerenti.

La valutazione dei rischi consiste nell'individuare e analizzare i fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi; è un processo che consente di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti.

Considerando che l'ambiente micro e macroeconomico, la situazione normativa e le condizioni operative aziendali sono in continua trasformazione, si rendono necessari meccanismi che consentano di identificare e fronteggiare i rischi specifici collegati a dette trasformazioni.

Ogni azienda deve essere consapevole dei rischi che incontra e che deve affrontare. Essa deve porsi obiettivi per le attività commerciali, finanziarie, di produzione, di marketing e altre, reciprocamente integrati affinché l'organizzazione possa operare in modo coordinato e armonico. Essa deve anche attivare i meccanismi che consentono di individuare, analizzare e gestire i rischi relativi.

Attività di controllo. Le attività di controllo si possono definire come l'insieme delle politiche e delle procedure che assicurano al management che le sue direttive siano applicate.

Esse agevolano l'adozione dei provvedimenti necessari per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare la realizzazione degli obiettivi aziendali.

Le attività di controllo si attuano in tutta l'organizzazione e in tutti i suoi livelli e funzioni. Esse comprendono un insieme di attività diverse, come approvazioni, autorizzazioni, verifiche, raffronti, esami della performance operativa, protezione dei beni aziendali e separazione dei compiti.

Le politiche e le procedure di controllo devono essere elaborate e applicate per assicurare che siano attivati efficacemente i provvedimenti che il management ritiene necessari per ridurre i ri-

schi connessi alla realizzazione degli obiettivi.

Informazioni e comunicazione. Le informazioni pertinenti devono essere individuate, rilevate e diffuse nei modi e nei tempi appropriati per consentire alle persone di assolvere le proprie responsabilità. I sistemi informativi producono elaborati contenenti informazioni relative agli aspetti operativi ed economico-finanziari, nonché al rispetto degli obblighi legali e regolamentari, che rendono possibile gestire l'azienda e tenerla sotto controllo.

Essi si occupano non solo dei dati interni, ma anche di informazioni su eventi, attività e situazioni esterne comunque necessarie per le decisioni aziendali e per i rendiconti diretti a terzi. Comunicazioni efficaci devono inoltre sussistere, in senso lato, verso il basso, verso l'alto e trasversalmente alla struttura organizzativa.

Il management deve trasmettere un messaggio chiaro a tutto il personale sull'importanza delle responsabilità in materia di controllo.

Il personale deve rendersi conto del proprio ruolo nell'ambito del sistema di Controllo Interno, nonché di come le singole attività siano correlate al lavoro degli altri.

Il personale deve disporre di mezzi per comunicare le informazioni di rilievo verso l'alto della scala gerarchica. Inoltre, sono necessarie comunicazioni efficaci con i terzi, come clienti, fornitori, autorità tutorie e azionisti.

Attorno alle attività di controllo si collocano i sistemi d'informazione e comunicazione. Questi consentono al personale la raccolta e lo scambio delle informazioni necessarie alla gestione e al controllo.

Monitoraggio. I sistemi di Controllo Interno hanno bisogno d'essere monitorati in un processo diretto a valutare la qualità della loro performance nel tempo.

Questo si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi.

La supervisione si esplica nell'ambito della gestione corrente e comprende normali attività di controllo effettuate da dirigenti e funzionari, nonché altre iniziative assunte dal personale nello svolgimento delle proprie mansioni.

L'intero processo deve essere monitorato, apportandovi le eventuali modifiche richieste dalle circostanze. In tal modo, il sistema può reagire rapidamente, in funzione dei cambiamenti che si verificano nel contesto operativo

La portata e la frequenza delle valutazioni periodiche dipende principalmente dalla valutazione dei rischi e dall'efficacia delle procedure di supervisione.

Le carenze nel Controllo Interno dovranno sempre essere segnalate verso l'alto e, nei casi più gravi, fino ai massimi vertici aziendali e al consiglio di amministrazione.



Tra i componenti sopra descritti esiste collegamento e sinergia, così da formare un sistema integrato che reagisce dinamicamente a situazioni mutevoli. Il sistema di Controllo Interno è fortemente connesso con le attività operative aziendali e la sua esistenza è essenziale per il buon andamento delle stesse attività.

Il Controllo Interno raggiunge il massimo livello d'efficacia quando è incorporato nell'infrastruttura aziendale e ne costituisce parte essenziale e integrante.

Il Controllo Interno così congegnato agevola le iniziative per migliorare la qualità e per decentrare le responsabilità, evita costi superflui e consente di reagire rapidamente in un ambiente in continua evoluzione.

Esiste un legame diretto tra le tre categorie di obiettivi, ossia i traguardi che un'azienda si sforza di raggiungere, e i cinque componenti, ossia gli elementi necessari per conseguire detti traguardi. Tutti i componenti sono pertinenti a ciascuna categoria di obiettivi.

Se si studia una particolare categoria, per esempio l'efficacia e l'efficienza operativa, è necessario assicurarsi che i cinque componenti siano presenti e che funzionino correttamente prima di giungere alla conclusione che il Controllo Interno sulle attività operative è efficace.

La definizione del Controllo Interno (e il relativo concetto di processo, svolto da persone, che fornisce un'assicurazione ragionevole) insieme con la classificazione degli obiettivi per categoria, i componenti del controllo, i criteri d'efficacia e le spiegazioni connesse costituiscono il quadro di riferimento del Controllo Interno.

Che cosa ci si può attendere dal Controllo Interno

Il sistema di Controllo Interno può aiutare un'azienda a realizzare i propri obiettivi di performance e di redditività e può impedire la perdita di risorse.

Può giovare a ottenere informazioni economico-finanziarie affidabili e assicurare la conformità delle attività alle leggi e ai regolamenti in vigore, evitando all'azienda danni d'immagine e altri problemi.

In altri termini, il Controllo Interno può aiutare un'azienda a conseguire i propri obiettivi evitando pericoli e imprevisti.

Che cosa non ci si può attendere dal Controllo Interno

Purtroppo, le aspettative sul Controllo Interno, come quelle descritte di seguito, di alcune persone che cercano la perfezione assoluta, sono troppo grandi e irrealistiche.

- Il Controllo Interno può **garantire il successo** all'azienda, ossia il raggiungimento dei suoi obiettivi di fondo o, come minimo, assicurare la sopravvivenza.

Anche il più efficace sistema di Controllo Interno può soltanto aiutare un'azienda a conseguire i suoi obiettivi. Può fornire al management informazioni in merito al progresso, o al mancato progresso, nel raggiungimento degli obiettivi, ma non potrà mai trasformare un dirigente incompetente in uno competente.

Inoltre, mutamenti nelle politiche e nei programmi pubblici, nei comportamenti dei concorrenti o nelle situazioni economiche, possono sfuggire al controllo dei dirigenti. Il Controllo Interno, dunque, non può assicurare né il successo, né la sopravvivenza dell'azienda.

- Il Controllo Interno può **assicurare l'attendibilità** delle informazioni economico-finanziarie e la **conformità** delle attività alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Quest'affermazione è falsa. Infatti un sistema di Controllo Interno, per quanto ben concepito e attuato, può fornire alla direzione e al consiglio di amministrazione solo una ragionevole, ma non assoluta, sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali.

La probabilità di realizzazione degli obiettivi risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di Controllo Interno. Per esempio, in fase di decisione, i giudizi esercitati potrebbero essere carenti e si potrebbero creare disfunzioni a seguito di una semplice svista o errore.

Inoltre, i controlli possono essere aggirati dalla collusione di due o più persone e anche la stessa direzione è in grado di eluderli.

Un altro limite del sistema di Controllo Interno risiede nel fatto che la sua stessa progettazione deve tenere conto dei vincoli delle risorse disponibili, cioè deve basarsi su un'analisi costi-benefici per determinare la fattibilità economica dei controlli che si vogliono realizzare.

Il Controllo Interno, pertanto, aiuta l'impresa a raggiungere i suoi obiettivi, ma non è una panacea per tutti i suoi problemi.

Ruoli e responsabilità

In un'organizzazione, tutto il personale è responsabile del Controllo Interno.

Il management. La responsabilità ultima del sistema di Controllo Interno è dell'Amministratore Delegato, che se ne assume la "paternità".

Più di ogni altra persona, deve dare il buon esempio in materia d'integrità e di etica e di altri elementi che contribuiscono a creare un ambiente favorevole al controllo.

In una grande azienda, l'Amministratore Delegato assolve questo compito fungendo da guida e da orientamento agli alti dirigenti, supervisionando il modo in cui essi esercitano il controllo delle attività.

A loro volta, questi dirigenti delegano ai capi delle varie funzioni la responsabilità di realizzare politiche più specifiche e procedure di Controllo Interno. In un'azienda di piccole dimensioni, l'influenza del Amministratore Delegato, che spesso si identifica con il proprietario, è di solito più diretta.

Comunque, in una struttura di responsabilità a cascata, un dirigente è effettivamente un Amministratore Delegato dell'unità organizzativa e della funzione che gli è stata assegnata.

Di particolare importanza è il ruolo dei direttori amministrativi e dei loro collaboratori, perché la loro attività di controllo è esercitata sulle unità operative e sulle altre unità della struttura aziendale non solo in senso verticale, ma anche in senso orizzontale o trasversale.

Il Consiglio di Amministrazione. Il management deve dar conto della sua attività al consiglio di amministrazione, che svolge un ruolo d'indirizzo, di guida e di supervisione. Gli amministratori efficaci sono obiettivi, competenti e curiosi.

Essi devono conoscere le attività e l'ambiente dell'azienda e dedicare il tempo necessario per l'adempimento delle loro responsabilità.

Il management è in grado di eludere i controlli e di occultare o insabbiare le comunicazioni provenienti dai subordinati, fornendo intenzionalmente risultati fuorvianti o falsi per mimetizzare i propri abusi.

Un consiglio forte e attivo, meglio ancora se affiancato da efficaci canali di comunicazione verso l'alto e da competenti funzioni di revisione interna, legali e amministrative, è spesso nelle migliori condizioni per individuare ed eliminare le problematiche summenzionate.

I revisori interni. I revisori interni svolgono un ruolo importante nel valutare l'efficacia dei sistemi di Controllo Interno, contribuendo a renderli efficaci in via continuativa e durevole.

Per la loro collocazione organizzativa e per l'autorità di cui sono investiti, i revisori interni svolgono spesso anche un importante ruolo di monitoraggio del sistema di Controllo Interno.

Altro personale. In un'organizzazione, il Controllo Interno è, in una certa misura, di competenza di tutto il personale e pertanto dovrebbe costituire parte esplicita o implicita della descrizione delle mansioni di ciascun dipendente.

Virtualmente, tutti i dipendenti producono informazioni utilizzate nel sistema di Controllo Interno o compiono altri interventi necessari per assicurare il controllo.

Tutto il personale dovrebbe pertanto essere responsabile di informare il proprio superiore gerarchico di eventuali problemi operativi, dell'inosservanza del codice di comportamento, di tutte le violazioni delle politiche aziendali e di atti illeciti.

Efficacia

Sistemi di Controllo Interno di aziende diverse funzionano a livelli di efficacia diversi. Analogamente, un determinato sistema può funzionare diversamente in periodi differenti.

Un sistema di Controllo Interno si può ritenere "efficace" quando soddisfa gli standard di seguito

enunciati.

Il Controllo Interno può essere ritenuto efficace in ciascuna delle tre categorie di obiettivi se assicura ragionevolmente al consiglio di amministrazione e al management che:

- essi comprendono in quale misura si stanno conseguendo gli obiettivi operativi aziendali;
- i bilanci pubblicati vengono predisposti in modo attendibile;
- le leggi e i regolamenti in vigore vengono rispettati.

Sebbene il Controllo Interno sia un processo, la sua efficacia è uno stato o condizione in cui tale processo si trova in un determinato momento.

La valutazione della “efficacia” di un sistema di Controllo Interno è un giudizio soggettivo fondato sulla presenza dei cinque componenti e sul loro valido funzionamento.

L’efficacia del loro funzionamento fornisce un livello di sicurezza ragionevole sul raggiungimento di una o più categorie di obiettivi

indicate. I componenti del Controllo Interno costituiscono pertanto anche dei criteri di efficacia.

Sebbene tutti e cinque i criteri debbano essere soddisfatti, ciò non significa che ciascun componente debba funzionare in modo identico, o con lo stesso livello di efficacia in aziende differenti.

Possono verificarsi compensazioni tra componenti diversi.

Siccome i controlli possono servire a scopi diversi, quelli svolti all’interno di un componente possono soddisfare gli obiettivi dei controlli presenti in un altro componente.

Inoltre, i controlli possono essere più o meno efficaci per fronteggiare un particolare rischio, e pertanto dei controlli complementari, ciascuno con un’efficacia limitata, possono risultare globalmente soddisfacenti.

Questi componenti e criteri si riferiscono all’intero sistema di Controllo Interno, oppure a una o più categorie di obiettivi. Per una qualsiasi categoria di obiettivi (per esempio, quella relativa ai controlli sui bilanci) dovranno essere soddisfatti i cinque criteri per poter concludere che il Controllo Interno relativo ai bilanci sia efficace.

Per valutare l’efficacia di un sistema di Controllo Interno, si dovrebbe far riferimento ai punti che seguono.

- Poiché il Controllo Interno è una parte dei processi gestionali, i suoi componenti sono definiti nel contesto delle decisioni prese dai dirigenti per gestire l’azienda. Non tutte le iniziative prese dal management costituiscono elementi di Controllo Interno.

Per esempio, la determinazione degli obiettivi, pur costituendo un’importante responsabilità manageriale, è una condizione irrinunciabile del Controllo Interno. Analogamente, un buon numero di decisioni e di interventi del management non fanno parte del Controllo Interno.

I principi esaminati si riferiscono a tutte le aziende, indipendentemente dalle loro dimensioni. Le piccole e medie aziende possono disporre di un sistema di Controllo Interno efficace anche se i componenti del controllo sono attivati in modo differente da quello adottato nelle grandi aziende. I capitoli che trattano dei componenti dei sistemi di Controllo Interno includono una parte sulle modalità di applicazione dei componenti alle piccole e medie aziende.

- Ogni capitolo che tratta dei componenti del controllo contiene una parte dedicata alla “valutazione” che indica i fattori da considerare nel valutare il componente in esame. La lista di fattori non è esaustiva e non è applicabile a ogni circostanza. Sono esempi da utilizzare come base per sviluppare un programma di valutazione più completo o più personalizzato.
-