

# *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*

---

## *Monitoraggio*

*I sistemi di Controllo Interno hanno bisogno d'essere "monitorati": una funzione diretta a valutare nel tempo la qualità della loro performance.*

*Ciò si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi. La supervisione continua si esplica nel quadro della gestione corrente.*

*Essa include normali attività di controllo effettuate dal management e da quadri, nonché altre iniziative assunte dal personale nello svolgimento delle proprie mansioni.*

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

*Le carenze del Controllo Interno dovranno sempre essere segnalate ai superiori e nei casi più gravi ai massimi vertici aziendali e al consiglio di amministrazione.*

I sistemi di Controllo Interno mutano nel tempo. Anche il modo in cui i controlli sono applicati può subire cambiamenti.

Procedure che erano nel passato efficaci possono rivelarsi oggi insufficienti e non più applicate. Il che può essere dovuto all'assunzione di nuovo personale, ad una riduzione dell'efficacia della formazione interna o della supervisione, a mancanza di tempo e risorse o a ulteriori pressioni.

Inoltre, possono mutare le condizioni per le quali il sistema di Controllo Interno fu originariamente concepito, riducendo la sua capacità di segnalare i rischi che le nuove situazioni possono comportare.

Di conseguenza, il management dovrà determinare se il sistema di Controllo Interno sia sempre pertinente e adatto alla gestione dei nuovi rischi.

Il monitoraggio assicura che il Controllo Interno continui a funzionare efficacemente. Questo processo implica la valutazione critica, da parte di persone appropriate, del modo in cui i controlli sono concepiti, dei tempi d'esecuzione e dei modi in cui sono presi i provvedimenti necessari.

Il processo si applica a tutte le attività di un'organizzazione e qualche volta a fornitori esterni. Per esempio, una società che affidi a terzi il trattamento delle domande di rimborso delle spese mediche, considerato che questo processo influisce sul costo del personale, vorrà assicurarsi il monitoraggio delle attività e dei controlli eseguiti dal terzo in questione.

Il monitoraggio può essere praticato in due modi: con attività continue o con interventi di valutazione specifici.

Generalmente, i sistemi di Controllo Interno sono strutturati per automonitorarsi in modo più o meno continuo. Quanto maggiore è l'estensione e l'efficacia del monitoraggio continuo, tanto minore è la necessità d'interventi di valutazione specifici.

Spetta al management giudicare la frequenza degli interventi di valutazione necessari per fornire una ragionevole sicurezza sull'efficacia del sistema di Controllo Interno.

Per questo, il management dovrà tenere conto della natura e ampiezza dei cambiamenti verificatisi e dei rischi relativi, competenza ed esperienza delle persone che attuano i controlli, risultati del monitoraggio continuo. Generalmente, la combinazione dei due metodi consente di assicurare che il Controllo Interno mantenga la sua efficacia.

Le procedure di monitoraggio continuo sono integrate nelle normali attività operative dell'azienda. Poiché dette procedure sono svolte in tempo reale, consentendo così di reagire immediatamente ai cambiamenti delle condizioni, e sono radicate nei processi gestionali dell'azienda, esse sono più efficaci del monitoraggio eseguito per mezzo di valutazioni distinte.

Poiché queste ultime sono effettuate a posteriori, le anomalie sono spesso identificate più rapidamente dalle procedure di monitoraggio continuo. Alcune aziende, che svolgono efficaci attività di monitoraggio, effettuano nondimeno, di tanto in tanto, distinte valutazioni del loro sistema di Controllo Interno o di una parte dello stesso.

Un'azienda che sente il bisogno di frequenti valutazioni distinte deve cercare di rafforzare le sue attività di monitoraggio continuo e, quindi, di privilegiare il concetto di "controlli integrati" rispetto al concetto di "controlli aggiunti".

### **Attività di monitoraggio continuo**

In un'azienda, numerose sono le attività di monitoraggio dell'efficacia del Controllo Interno nel corso delle normali attività operative.

Esse comprendono le attività di supervisione e di gestione corrente, analisi comparative, riconciliazioni e altre azioni di routine.

Ecco alcuni esempi di monitoraggio continuo.

- I responsabili operativi, nel condurre le loro attività di gestione corrente, si assicurano che il sistema di Controllo Interno continui a funzionare. Quando i *reports* operativi sono integrati o riconciliati con gli elaborati contabili e utilizzati per gestire le attività operative in via sistematica, le inesattezze significative o le anomalie rispetto alle previsioni possono essere individuate rapidamente. Per esempio, i direttori delle vendite, degli acquisti e della produzione operanti in una divisione, in una controllata o nella holding, essendo in contatto diretto con l'attività, possono mettere in dubbio e contestare i *reports* che divergono significativamente dalle conoscenze in loro possesso. L'elaborazione nei tempi dovuti di *reports* dettagliati, come anche l'analisi e la correzione delle anomalie emerse, consentono di rafforzare l'efficacia del sistema di Controllo Interno.
- Le comunicazioni con terzi esterni corroborano le informazioni di origine interna o favoriscono l'individuazione dei problemi. I clienti, pagando le loro fatture, confermano implicitamente la correttezza dei dati fatturati. Al contrario, alcune contestazioni relative a queste fatture possono rilevare disfunzioni nel trattamento delle attività di vendita. Allo stesso modo, gli estratti conto, rilasciati dall'ufficio titoli di una banca, relativi agli utili, alle perdite e ai ricavi di portafoglio, possono confermare o indicare anomalie nei dati in possesso dell'azienda. L'esame effettuato da una società di assicurazione delle norme e delle prassi in materia di sicurezza, costituisce una tecnica di monitoraggio che fornisce informazioni sul funzionamento dei controlli dal doppio punto di vista della sicurezza e del rispetto dei vincoli regolamentari. Le autorità tutorie possono anche scambiare punti di vista con l'azienda in materia di conformità ai regolamenti o altri argomenti, come, per esempio, l'operatività del sistema di Controllo Interno.
- Una struttura organizzativa idonea e delle attività di supervisione appropriate permettono di vigilare sulle funzioni di controllo e di identificare disfunzioni. Per esempio, le attività amministrative che controllano l'accuratezza e la completezza delle operazioni elaborate, sono sistematicamente supervisionate. Inoltre, i compiti svolti dalle persone sono ripartiti

in modo tale da esercitare un controllo reciproco. Il che costituisce anche un deterrente in materia di frodi e atti illeciti perché vanifica la possibilità di occultare attività sospette.

- I dati registrati nel sistema informativo sono confrontati con le attività effettivamente esistenti. Per esempio, il magazzino dei prodotti finiti può essere verificato periodicamente comparando le rilevazioni fisiche con i dati contabili e segnalando le eventuali differenze.
- I revisori interni ed esterni forniscono regolarmente raccomandazioni sul modo in cui i controlli interni possono essere rafforzati. In molte aziende, i revisori focalizzano la loro attenzione, in modo rilevante, sul modo in cui i controlli interni sono stati concepiti ed effettuano sondaggi a campione sulla loro efficacia. Le potenziali disfunzioni vengono identificate e vengono di conseguenza raccomandate al management più azioni alternative, spesso accompagnate da informazioni connesse all'analisi del rapporto costi-benefici. I revisori interni o il personale che esercita funzioni di verifica similari possono essere particolarmente efficaci nel monitorare le attività di un'azienda.
- Seminari di formazione, riunioni di pianificazione e altri incontri sono fonti per la dirigenza di importanti informazioni sull'efficacia dei controlli. Inoltre, tali incontri consentono non solo di sollevare eventuali punti specifici rivelatori di disfunzioni nei controlli, ma anche di rilevare il livello di sensibilità dei partecipanti a queste problematiche.
- Viene periodicamente chiesto al personale di confermare, in modo esplicito, se comprende il codice di condotta dell'azienda e se si conforma allo stesso. Analogamente, al personale operativo e amministrativo può essere chiesto di confermare se determinate procedure di controllo, come la riconciliazione di particolari conti, siano regolarmente svolte. Questa conferma può essere verificata dal management o dai revisori interni.

Dagli esempi sopra riportati, risulta chiaramente che le attività di monitoraggio continuo sono rivolte ad aspetti importanti di ciascun componente del Controllo Interno.

### **Valutazioni specifiche**

Anche se le procedure di monitoraggio continuo forniscono interessanti informazioni sull'efficacia degli altri componenti del sistema di controllo, può essere utile gettare un nuovo sguardo di tanto in tanto, focalizzandosi direttamente sull'efficacia del sistema.

Il che fornisce anche l'occasione per determinare se le procedure di monitoraggio continuo mantengono la loro efficacia.

### **Ambito e frequenza**

Le valutazioni del Controllo Interno variano per ambito e frequenza, in funzione della significatività dei rischi da controllare e dell'importanza dei controlli per la riduzione dei rischi. I controlli rivolti a coprire rischi elevati e i controlli molto critici per la riduzione di determinati rischi, saranno oggetto di valutazioni più frequenti.

La valutazione di un sistema di Controllo Interno considerato nel suo insieme — che sarà generalmente svolta meno frequentemente rispetto alla valutazione di specifici controlli — può essere dovuta alle seguenti cause: cambiamenti delle principali strategie o dei dirigenti, acquisizioni o cessioni di rilievo o cambiamenti significativi nelle attività aziendali e nei metodi di elaborazione computerizzata delle informazioni contabili.

Quando si decide di valutare l'intero sistema di Controllo Interno, è necessario tenere conto di ciascun componente del controllo stesso in rapporto a tutte le principali attività dell'azienda. La portata delle valutazioni dipenderà dalle tre categorie di obiettivi (attività operative, informazioni di bilancio e conformità) a cui la valutazione è rivolta.

### **Chi valuta**

Spesso, le valutazioni prendono la forma di un'autovalutazione, mediante la quale le persone

responsabili di una particolare unità o funzione determinano l'efficacia dei controlli nell'ambito della propria attività.

Il responsabile di una divisione, per esempio, può dirigere le operazioni di valutazione del suo sistema di controllo. Può valutare personalmente i fattori dell'ambiente di controllo e avere persone responsabili delle varie attività operative della divisione che valuteranno l'efficacia degli altri componenti.

I dirigenti operativi possono focalizzare l'attenzione soprattutto su obiettivi di gestione e di conformità, mentre i responsabili amministrativi divisionali possono concentrarsi sugli obiettivi relativi alle informazioni di bilancio.

Alla fine tutti i risultati saranno sottoposti a un esame del responsabile della divisione. Le valutazioni della divisione saranno poi considerate dal management aziendale, unitamente alle valutazioni di Controllo Interno di altre divisioni.

I revisori interni normalmente svolgono valutazioni del Controllo Interno come parte delle loro normali attività o su specifica richiesta del consiglio d'amministrazione, dei dirigenti centrali o di quelli delle controllate o delle divisioni.

Analogamente, il management può utilizzare il lavoro dei revisori esterni per valutare l'efficacia del Controllo Interno.

Una combinazione degli sforzi delle due parti può essere finalizzata a qualsiasi procedura valutativa considerata necessaria dal management.

### **Processo valutativo**

La valutazione del sistema di Controllo Interno è un processo a sé. Mentre gli approcci e le tecniche variano, questo processo dovrebbe essere supportato da un certo rigore e da certi principi fondamentali che sono inerenti allo stesso.

Chi fa una valutazione deve comprendere ciascuna delle attività dell'organizzazione e ciascuno dei componenti del sistema di Controllo Interno.

Potrà essere utile esaminare prima il modo in cui il sistema funziona concettualmente. Ciò può comportare discussioni con il personale dell'azienda ed esami della documentazione disponibile.

Chi valuta deve determinare come il sistema funzioni realmente. Le procedure, progettate per operare in un certo modo, potrebbero con il tempo essere state modificate per operare diversamente, oppure potrebbero non essere più applicate.

Qualche volta sono stabiliti nuovi controlli che non sono noti alle persone incaricate di descrivere il sistema e non sono inclusi nella documentazione disponibile.

Il funzionamento reale del sistema può essere appreso colloquiando con il personale che svolge o subisce i controlli, esaminando i documenti che rilevano i risultati dei controlli o con una combinazione dei due approcci.

Chi valuta deve analizzare la struttura del sistema di Controllo Interno e i risultati dei controlli svolti a campione. Questa analisi deve essere condotta in un quadro di criteri definiti, con il fine ultimo di determinare se il sistema fornisce una ragionevole sicurezza con riferimento agli obiettivi stabiliti.

### **Metodologia**

Esiste un'estesa varietà di metodi e strumenti di valutazione disponibili, come **checklist**, **questionari** e **diagrammi di flusso**. Le pubblicazioni universitarie e professionali illustrano tecniche di campionamento quantitativo.

Esistono anche liste di obiettivi di controllo che indicano quelli più generali del Controllo Interno.

Come parte della loro metodologia di valutazione, alcune aziende confrontano i loro sistemi di Controllo Interno con quelli di altre aziende, realizzando ciò che viene comunemente definito **benchmarking**. Una società può, per esempio, misurare la bontà del suo sistema confrontandolo

con quello di altre società che godono fama di avere un sistema di controllo particolarmente buono.

La comparazione può essere eseguita contattando direttamente l'altra azienda o sotto gli auspici di associazioni professionali e di categoria. I consulenti di direzione possono fornire informazioni comparative e procedure di raffronto messe a punto in alcuni settori e possono aiutare una società a valutare il suo sistema di controllo confrontandolo con quello di altre società simili.

E' necessaria una certa prudenza. Quando si comparano i sistemi di Controllo Interno bisogna tenere conto che esistono sempre delle differenze negli obiettivi, nei fatti e nelle circostanze. E devono essere tenuti sempre presenti i cinque componenti e i limiti del sistema di Controllo Interno.

### ***Documentazione***

La documentazione di un sistema di Controllo Interno varia a seconda della dimensione dell'azienda, della complessità della gestione e di altri fattori simili.

Le grandi organizzazioni generalmente dispongono di manuali delle politiche, di organigrammi formali, mansionari, istruzioni operative, diagrammi di flusso dei sistemi informativi e così via. Le piccole aziende normalmente dispongono di minore documentazione.

Molti controlli sono informali e non documentati, anche se sono svolti regolarmente e sono molto efficaci. Questi controlli possono essere testati allo stesso modo in cui sono verificati i controlli documentati.

Il fatto che i controlli non siano documentati, non significa necessariamente che un sistema di Controllo Interno non è efficace, o che non può essere valutato.

Tuttavia, un appropriato livello di documentazione rende normalmente la valutazione più efficiente. Essa è molto utile per altri aspetti: permette al personale di capire come funziona il sistema e il proprio ruolo particolare e facilita le modifiche.

Chi valuta può decidere di documentare personalmente il processo di valutazione. Generalmente, egli utilizzerà la documentazione del sistema di Controllo Interno disponibile in azienda.

Tale documentazione sarà completata con un'ulteriore documentazione dei sistemi, unitamente alla descrizione dei controlli tramite test e alle analisi svolte nel processo valutativo.

La natura e l'ampiezza della documentazione dovrebbero normalmente avere un carattere più probante allorquando delle attestazioni relative al sistema di controllo o alla sua valutazione sono fornite a terzi.

Nel momento in cui il management intende fare un'attestazione pubblica sull'efficacia del sistema di Controllo Interno, esso dovrà sviluppare e conservare la documentazione a supporto delle sue affermazioni. Tale documentazione può essere utile in caso di eventuali contestazioni.

### ***Piano d'azione***

I responsabili che dirigono per la prima volta una valutazione del sistema di Controllo Interno possono seguire la seguente procedura che illustra da dove partire e che cosa fare:

- determinare l'ambito della valutazione, in termini di categorie di obiettivi, di componenti del Controllo Interno e di attività da studiare;
- identificare le attività di monitoraggio continuo che confermano regolarmente l'efficacia del Controllo Interno;
- analizzare il lavoro di valutazione dei controlli svolto dai revisori interni, come anche i rilievi in materia di controllo emersi dagli interventi dei revisori esterni;
- determinare le priorità per unità, per componente o, altrimenti, per aree ad alto rischio che giustificano un'attenzione immediata;
- sulla base dei risultati dell'attività sopraindicata, sviluppare un programma di valutazione articolato in interventi a breve e a lungo termine;
- riunire i soggetti che svolgeranno la valutazione, studiare congiuntamente non solo

l'ambito e i tempi di realizzazione, ma anche la metodologia, gli strumenti operativi, le informazioni provenienti dai revisori interni e dalle autorità tutorie, i mezzi per comunicare i rilievi e la documentazione da elaborare;

- monitorare l'avanzamento della valutazione ed esaminare i rilievi emersi;
- verificare se siano state attivate azioni correttive e modificare, se necessario, i successivi punti del programma di valutazione.

Gran parte del lavoro sarà delegato. È importante, comunque, che la persona preposta alla valutazione gestisca il processo fino al suo completamento.

### **Rapporti sulle disfunzioni**

Le disfunzioni del sistema di Controllo Interno di un'azienda possono essere rilevate da varie fonti, come le procedure di monitoraggio continuo, le valutazioni specifiche del sistema di Controllo Interno e le segnalazioni di soggetti esterni.

Il termine "disfunzione" è qui utilizzato in senso lato, come un elemento del sistema di Controllo Interno che merita particolare attenzione. Una disfunzione può, pertanto, rappresentare una carenza rilevata,

potenziale o reale, oppure un'occasione per rafforzare il sistema di Controllo Interno al fine di accrescere la probabilità di realizzare gli obiettivi aziendali.

### **Fonti di informazione**

Una delle migliori fonti d'informazione sulle disfunzioni del controllo è il sistema di Controllo Interno stesso.

Le attività di monitoraggio continuo di un'azienda, comprese le attività manageriali e la supervisione giornaliera del personale, consentono di ottenere delle informazioni direttamente dal personale coinvolto nelle attività aziendali.

Queste informazioni sono ottenute in tempo reale e possono consentire rapide identificazioni delle disfunzioni. Le valutazioni specifiche del sistema di Controllo Interno costituiscono un'altra fonte d'informazione sulle disfunzioni del controllo.

Le valutazioni svolte dal management, dai revisori interni o da altro personale possono rivelare aree che richiedono miglioramenti.

I terzi spesso forniscono importanti informazioni sul funzionamento del sistema di Controllo Interno di un'azienda. Normalmente essi includono i clienti, i fornitori e altri che sono in rapporti d'affari con l'azienda, revisori esterni e autorità tutorie.

I rapporti emessi da fonti esterne devono essere attentamente considerati per le loro implicazioni sul Controllo Interno e devono essere definite appropriate azioni correttive.

### **Che cosa si deve segnalare**

Che cosa si deve segnalare? Non è possibile dare una risposta precisa, trattandosi di un argomento molto soggettivo. Comunque, è possibile fissare alcuni parametri.

Sicuramente, tutte le disfunzioni del sistema di Controllo Interno in grado di incidere sulla realizzazione degli obiettivi dell'azienda dovranno essere segnalate, tramite rapporti, a coloro che possono prendere i necessari provvedimenti.

La natura dei fatti da segnalare dipenderà dall'autorità dei soggetti interessati alle situazioni emerse come anche dalle attività di supervisione dei superiori.

Nel determinare ciò che bisogna comunicare è necessario tenere conto dell'impatto dei rilievi emersi.

Per esempio, un agente fa rimarcare che le provvigioni di vendita sono state calcolate erroneamente. Il personale dell'ufficio paghe fa una ricerca e scopre che il calcolo è stato basato su un prezzo di vendita non aggiornato di un certo prodotto, facendo risultare delle provvigioni più basse, come pure una sottofatturazione ai clienti.

I provvedimenti da prendere possono consistere nel ricalcolo delle provvigioni agli agenti e nella fatturazione ai clienti delle differenze determinatesi a partire da quando il cambiamento del prezzo si è verificato.

Comunque, questi provvedimenti non sono sufficienti a rispondere a un certo numero di domande importanti. Perché il nuovo prezzo non è stato applicato quando è entrato in vigore? Quali sono i controlli che assicurano che gli aumenti

dei prezzi siano registrati nel sistema informativo correttamente e nei tempi dovuti? Esistono problemi nei programmi automatizzati che calcolano le provvigioni di vendita e le fatture dei clienti? Se è così, i controlli sullo sviluppo o sulle modifiche del software richiedono maggiore attenzione? Un altro componente del Controllo Interno avrebbe identificato l'errore in tempo, se l'agente non l'avesse segnalato?

Così, un problema apparentemente semplice e di facile soluzione, può avere delle implicazioni molto più diffuse.

Questo evidenzia la necessità di segnalare errori e altri problemi verso l'alto della struttura. È importante non solo segnalare particolari operazioni o eventi, ma procedere anche a una nuova valutazione dei controlli potenzialmente inefficaci.

Si può quindi desumere che nessun problema è così insignificante da non richiedere la ricerca delle sue implicazioni in termini di controllo.

Per esempio, il dipendente che si appropria di poche lire dal fondo di piccola cassa per uso personale, non è un evento significativo in sé e probabilmente non lo è in rapporto all'ammontare totale della cassa.

Pertanto, fare un'indagine potrebbe non essere utile. Tuttavia, il fatto di non sanzionare l'utilizzo a fini personali del denaro dell'azienda, può costituire un messaggio negativo per tutto il personale.

### ***A chi indirizzare i rapporti***

Le informazioni prodotte dai dipendenti nel normale corso dell'attività operativa generalmente sono riportate tramite i normali canali ai loro diretti superiori.

Essi possono a loro volta comunicare verso l'alto o lateralmente nell'organizzazione in modo che l'informazione pervenga a coloro che hanno tutti i poteri per agire. Ci devono essere canali di comunicazione alternativi per segnalare informazioni delicate come atti illeciti o non regolari.

Le disfunzioni del sistema di Controllo Interno devono essere segnalate normalmente non solo al responsabile della funzione o dell'attività coinvolta, che è in grado di prendere i necessari provvedimenti correttivi, ma anche al suo diretto superiore gerarchico.

Questo processo permette agli interessati di ricevere gli aiuti o i consigli di cui avranno bisogno per attuare le azioni correttive e di informare le altre unità organizzative potenzialmente coinvolte.

Quando le disfunzioni coinvolgono più di un'attività, esse dovranno essere segnalate a tutti i responsabili interessati, come pure ai livelli gerarchici sufficientemente elevati per assicurare che siano presi provvedimenti appropriati.

### ***Direttive in materia di comunicazione delle disfunzioni***

Comunicare le informazioni sulle disfunzioni del Controllo Interno alla persona giusta costituisce una condizione importante per mantenere un sistema di Controllo Interno efficace. Si possono stabilire protocolli per identificare quali informazioni sono necessarie a un particolare livello gerarchico per consentire le dovute decisioni.

Questi protocolli sono basati sul principio che un manager deve ricevere le informazioni che gli sono necessarie sia per influire sulle azioni o sul comportamento delle persone sotto la sua responsabilità sia per realizzare gli obiettivi aziendali.

Normalmente, un Amministratore Delegato vorrebbe essere informato, per esempio, di gravi



infrazioni delle politiche e delle procedure in essere. Egli richiede anche informazioni di supporto sulla natura dei problemi che potrebbero avere significative conseguenze finanziarie o implicazioni strategiche, o che potrebbero danneggiare la reputazione dell'azienda.

I dirigenti devono valutare le disfunzioni del controllo che influenzano la loro unità.

Esempi sono l'esistenza di rischi relativi ad attività di un certo valore, la scarsa competenza del personale, l'esistenza di riconciliazioni contabili non svolte correttamente.

I dirigenti devono essere informati delle disfunzioni nel controllo della loro unità con un maggior grado di dettaglio man mano che si discende verso il basso della struttura organizzativa.

I protocolli sono stabiliti da capiservizio, che definiscono per i subordinati quali problemi devono essere segnalati. Il grado di specificità varia, generalmente, crescendo verso i livelli più bassi della struttura organizzativa.

Poiché i protocolli di elaborazione definiti in modo minuzioso possono nuocere all'efficacia dell'informazione, per migliorare il processo di reporting è necessario che tali protocolli siano sufficientemente flessibili.

I destinatari delle informazioni relative alle disfunzioni del sistema di Controllo Interno talvolta emettono specifiche direttive sulle informazioni da segnalare. Il consiglio di amministrazione o l'*Audit Committee*, per esempio, possono chiedere al management o ai revisori interni ed esterni di comunicare solo quelle disfunzioni che superano una specifica soglia di gravità o importanza.

Nella professione contabile, tale soglia è chiamata "condizione da segnalare". Queste condizioni sono definite come *"una carenza rilevante nella concezione o nel funzionamento della struttura del Controllo Interno, che potrebbe influire sfavorevolmente sulla capacità dell'organizzazione di registrare, elaborare, riassumere e riportare dati contabili coerenti con i presupposti dettati dal management per la redazione del bilancio d'esercizio"*.

Questa definizione si applica agli obiettivi legati alle informazioni di bilancio, anche se il concetto potrebbe probabilmente essere adattato per coprire anche obiettivi operativi e di conformità.

### **Applicazione alle piccole e medie aziende**

Le attività di monitoraggio continuo di piccole e medie aziende sono probabilmente più informali e implicano la partecipazione dell'Amministratore Delegato o di altri dirigenti chiave.

Il monitoraggio dei controlli esercitato da questi è un tipico sottoprodotto del monitoraggio della gestione. Esso si realizza con il loro coinvolgimento in molti, se non in tutti gli aspetti dell'attività operativa.

Questo coinvolgimento diretto permette spesso di portare alla luce le variazioni significative rispetto ai risultati attesi ed errori nei dati operativi e contabili.

Un titolare di una piccola azienda può frequentemente visitare i reparti di produzione e di assemblaggio o il magazzino e confrontare l'inventario fisico con le risultanze della contabilità.

Avendo una conoscenza diretta delle contestazioni di rilievo provenienti dai clienti e dai fornitori, come pure di qualsiasi comunicazione proveniente dalle autorità tutorie, la direzione di una piccola azienda prende rapidamente conoscenza dei problemi legati alle operazioni o alla conformità alle leggi e ai regolamenti che possono segnalare disfunzioni nei sistemi di controllo.

Le piccole e medie aziende con ogni probabilità non attiveranno valutazioni specifiche del loro sistema di Controllo Interno e la necessità di queste verifiche può essere soddisfatta con un monitoraggio continuo più efficace.

Aziende di medie dimensioni possono avere un revisore interno che svolge valutazioni indipendenti. Persino nelle piccole aziende è possibile assegnare a un impiegato della contabilità alcune attività finalizzate alla valutazione dei controlli.

Alcune organizzazioni richiedono ai loro revisori esterni di svolgere verifiche su certi aspetti del sistema di controllo, magari su base ciclica, per fornire all'Amministratore Delegato informazioni sulla sua efficacia.

Poiché la struttura organizzativa delle piccole e medie aziende è più snella, le disfunzioni emerse dalle procedure di monitoraggio possono essere facilmente comunicate alle persone interessate. Il personale di una piccola azienda generalmente ha le idee chiare sui tipi di problemi che devono essere segnalati ai superiori. Può essere invece più difficile stabilire chi sia preposto a determinare le cause di un problema e ad attivare le misure correttive. Questo è importante sia nelle piccole e medie aziende sia nelle grandi.

### **Valutazione**

Nel determinare in che misura sia assicurato dal monitoraggio il corretto funzionamento del sistema di Controllo Interno, è necessario considerare sia le attività di monitoraggio continuo sia le valutazioni specifiche del sistema di Controllo Interno o di una parte dello stesso. L'elenco sotto indicato fornisce un'idea degli aspetti di cui bisogna tenere conto.

Questa lista non è esaustiva e ogni aspetto non si applica necessariamente a tutti i tipi di azienda; può, comunque, servire come punto di partenza.

#### ***Monitoraggio continuo***

- In che misura l'attività ordinaria permette al personale di verificare se il sistema di Controllo Interno continua a funzionare correttamente?
- In che misura le comunicazioni provenienti dall'esterno corroborano le informazioni di origine interna o rivelano problemi?
- Le risultanze contabili sono periodicamente raffrontate con i risultati del controllo fisico?
- Le raccomandazioni dei revisori interni o esterni sui metodi che consentono di rafforzare il Controllo Interno sono attuate?
- In che misura seminari di formazione, riunioni per la pianificazione e altri incontri forniscono un riscontro al management sull'efficacia operativa dei controlli?
- Viene periodicamente chiesto al personale se comprende il codice di condotta, si conforma allo stesso ed esegue regolarmente significative attività di controllo?
- Gli interventi dei revisori interni sono efficaci?

#### ***Valutazioni specifiche***

- Qual è la portata e la frequenza delle valutazioni specifiche del sistema di Controllo Interno?
- Il processo di valutazione è appropriato?
- La metodologia per valutare il sistema è logica e appropriata?
- Il livello di documentazione è appropriato?

#### ***Comunicazione delle disfunzioni***

- Esistono dei meccanismi per raccogliere e segnalare le informazioni relative alle disfunzioni del Controllo Interno?
  - Le modalità per comunicare le disfunzioni sono appropriate?
  - Le azioni di follow-up sono appropriate?
-