

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

Ruoli e responsabilità

Ogni persona che opera in un'organizzazione ha responsabilità per il Controllo Interno. Il management, però, è responsabile di tutto il sistema: l'Amministratore Delegato ne ha la responsabilità ultima e ne assume praticamente la paternità.

I responsabili amministrativi e finanziari hanno una collocazione centrale nella dinamica del controllo esercitato dal management, sebbene questo abbia ruoli di rilievo e risponda del controllo delle rispettive unità.

I revisori interni, a loro volta, contribuiscono all'efficacia continua del sistema di Controllo Interno, pur non avendo responsabilità primarie nella sua attuazione e gestione.

Il consiglio d'amministrazione e l'Audit Committee esercitano una supervisione di rilievo sul sistema stesso.

Numerose parti esterne, come i revisori indipendenti, contribuiscono spesso al raggiungimento degli obiettivi aziendali e apportano informazioni utili per il buon funzionamento del Controllo Interno, ma non rispondono della sua efficacia né fanno parte del sistema di Controllo Interno.

Il Controllo Interno viene svolto da numerose persone, ciascuna con notevoli responsabilità.

Il consiglio di amministrazione (direttamente o tramite i suoi comitati), il management, i revisori interni e altro personale, contribuiscono tutti all'efficienza del sistema.

Altri organi, come i revisori esterni e le autorità tutorie, possono essere interessati al Controllo Interno.

E' necessario distinguere tra coloro che fanno parte del sistema di controllo e coloro che, pur non appartenendovi, possono con le loro attività influire sul sistema stesso o contribuire alla realizzazione degli obiettivi aziendali.

Tutte le persone che appartengono ad un'azienda fanno parte del suo sistema di Controllo Interno.

Esse contribuiscono, ciascuna a suo modo, all'efficacia del Controllo Interno, cioè a ottenere una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione.

Anche le parti esterne possono contribuire a questo fine, fornendo informazioni utili allo svolgimento del controllo aziendale oppure attraverso azioni ugualmente utili per il raggiungimento degli obiettivi dell'azienda.

Tuttavia, tale contributo diretto o indiretto agli obiettivi aziendali non implica la loro appartenenza al sistema di Controllo Interno dell'azienda.

Persone e organi responsabili

In un'azienda ogni persona ha un ruolo nello svolgimento del Controllo Interno. I ruoli variano quanto a responsabilità e coinvolgimento.

I ruoli del management, del consiglio d'amministrazione, dei revisori interni e del restante personale sono esaminati qui di seguito.

Management

Il management è direttamente responsabile di tutte le attività di un'azienda, compreso il suo Controllo Interno.

Naturalmente, ai diversi livelli manageriali corrispondono diverse responsabilità di Controllo Interno che spesso differiscono notevolmente secondo le caratteristiche dell'azienda.

In ogni organizzazione, la scala gerarchica si ferma all'Amministratore Delegato, il quale ha la responsabilità e la titolarità definitiva del sistema di Controllo Interno.

Uno degli aspetti più importanti di tale responsabilità è quello di assicurare l'esistenza di un ambiente di controllo positivo.

Più di ogni altra persona o funzione, l'Amministratore Delegato dà il buon esempio, seguendo i principi di una condotta accettata che influenzano così i fattori dell'ambiente di controllo e gli altri componenti dello stesso.

L'influenza dell'Amministratore Delegato sull'intera organizzazione è chiara e non lascia dubbi. Al contrario, la sua influenza sulla scelta degli amministratori è qualche volta meno evidente.

Un Amministratore Delegato con alti principi etici può fare molto per ottenere che il consiglio rispecchi tali valori. Al contrario, un Amministratore Delegato che manca di integrità non è in grado oppure non trova la volontà di favorire la nomina di amministratori integri.

Una persona che fa parte di numerosi consigli di amministrazione e di *Audit Committee* afferma con decisione che egli respingerebbe un invito a partecipare come consigliere in una società, se dovesse avere qualche dubbio sull'integrità dell'Amministratore Delegato.

Consigli di amministrazione e *Audit Committee* efficaci osserveranno attentamente l'integrità e i valori etici dell'alta direzione per stabilire la solidità del sistema di Controllo Interno.

Tra le responsabilità dell'Amministratore Delegato c'è quella di supervisionare l'operatività di tutti i componenti del Controllo Interno. L'Amministratore Delegato vi provvede.

- Assicurando guida e orientamento ai dirigenti superiori. L'Amministratore Delegato, con il loro aiuto, stabilisce i valori, i principi e le principali politiche gestionali che costituiscono la base del sistema di Controllo Interno dell'azienda. Per esempio, l'Amministratore Delegato e i dirigenti chiave definiscono gli obiettivi generali della società. Essi assumono iniziative che riguardano la struttura organizzativa aziendale, i contenuti e la comunicazione delle politiche fondamentali e la tipologia dei sistemi di pianificazione e controllo adottati dall'azienda.
- Incontrando periodicamente i dirigenti superiori responsabili delle maggiori aree funzionali (vendite, marketing, produzione, approvvigionamento, finanza, risorse umane ecc.) per esaminare le loro responsabilità, compreso il modo in cui tengono sotto controllo le loro attività, l'Amministratore Delegato verrà a conoscenza dei controlli inerenti alle loro attività, dei miglioramenti necessari e dell'avanzamento dei provvedimenti in corso. Per lo svolgimento di questo suo compito è indispensabile che l'Amministratore Delegato precisi chiaramente le informazioni di cui ha bisogno.

I dirigenti responsabili delle singole unità organizzative rispondono del Controllo Interno in relazione agli obiettivi delle stesse. Essi guidano lo sviluppo e l'attuazione delle politiche e delle procedure di Controllo Interno riguardanti tali obiettivi e ne assicurano la conformità con gli obiettivi generali.

Impartiscono, per esempio, direttive sulla struttura organizzativa, sui sistemi di assunzione e formazione del personale, come pure sulla predisposizione del budget e sui sistemi informativi necessari per il controllo dell'attività dell'unità. In questo senso, nel trasferimento delle responsabilità verso il basso, ciascun dirigente diviene a sua volta l'Amministratore Delegato nella sua sfera di responsabilità.

I dirigenti affidano solitamente il compito di istituire procedure specifiche di controllo alle persone incaricate di particolari funzioni o uffici dell'unità. Queste persone a loro volta svolgono un ruolo più diretto nel delineare e svolgere particolari procedure e spesso sono direttamente responsabili delle stesse, come quelle di autorizzazione per l'acquisto di materie prime, per l'accettazione di nuovi clienti o per l'esame dei rapporti di produzione al fine di controllare il prodotto in uscita.

Esprimeranno anche raccomandazioni sui controlli, ne monitoreranno l'applicazione e si incontreranno con i manager di livello più elevato per riferire sul funzionamento dei controlli.

In funzione del numero dei livelli gerarchici di un'azienda, questi responsabili di funzioni o uffici, quadri intermedi o supervisor, possono essere direttamente coinvolti nell'esecuzione dettagliata delle politiche e delle procedure di controllo.

E' loro la responsabilità di intervenire sulle anomalie o altri problemi che di volta in volta possono presentarsi. Ciò può comportare indagini su errori d'immissione di dati o sulle attività operative riportate sui tabulati delle anomalie, analisi dei motivi di scostamento rispetto al budget dei costi dell'unità o follow-up sugli ordini dei clienti relativi a consegne parziali o sulla situazione delle scorte di magazzino.

I problemi più importanti, siano essi casi isolati oppure indicativi di fatti più preoccupanti, vengono riferiti ai livelli superiori.

Ciascun manager deve disporre dei necessari poteri per svolgere le sue funzioni, ma allo stesso tempo deve rendere conto della sua attività ai suoi superiori gerarchici. Ciascun manager è responsabile verso i diretti superiori per la parte del sistema di Controllo Interno di sua competenza, come l'Amministratore Delegato verso il consiglio di amministrazione.

Sebbene differenti livelli gerarchici abbiano competenze e funzioni distinte in materia di controllo, le azioni dei singoli responsabili devono integrarsi nel sistema di Controllo Interno.

Responsabili amministrativi Particolarmente importanti ai fini del monitoraggio sono i responsabili amministrativi, i **controller** e i loro collaboratori, le cui attività intersecano, in senso orizzontale e verticale, i reparti funzionali e le altre unità di un'azienda.

Questi responsabili partecipano spesso alla stesura di budget e di programmi a livello globale di azienda. Essi elaborano e analizzano i risultati, spesso negli aspetti gestionali e normativi, come pure in vista dell'informazione di bilancio.

Normalmente queste attività fanno parte dell'organizzazione centrale dell'azienda, ma spesso si affiancano ad altre responsabilità di monitoraggio sulle attività specifiche di divisioni, di partecipate o di altre unità. In tale veste, il direttore amministrativo, il capo contabile, il **controller** e altre persone con funzioni amministrative svolgono un ruolo centrale nel modo in cui il management esercita il controllo.

L'importanza del ruolo del responsabile dei servizi contabili per la prevenzione e l'individuazione di informazioni di bilancio false è stato sottolineato nel rapporto della Treadway Commission:

Come membro dell'alta direzione, il direttore dei servizi contabili contribuisce a determinare le norme etiche per regolamentare i comportamenti dell'organizzazione. Egli è responsabile della redazione del bilancio e in genere ha il compito primario di ideare, attuare e monitorare il sistema di reporting dell'azienda; e si trova in posizione unica per quanto riguarda l'individuazione di situazioni anomale causate da informazioni di bilancio fraudolente.

Lo stesso rapporto fa rilevare che le funzioni del responsabile dei servizi contabili possono essere assunte dal direttore amministrativo o dal *controller*.

Esaminando i componenti del Controllo Interno appare chiaro che il direttore amministrativo (o il responsabile dei servizi contabili) e il relativo personale svolgono un ruolo molto delicato.

Questa persona dovrebbe svolgere un ruolo particolare e importante nella determinazione degli obiettivi, nella definizione delle strategie, nell'analisi dei rischi e nelle decisioni su come gestire i cambiamenti che incidono sull'organizzazione. Il suo contributo a questi processi è di grande utilità e la sua collocazione gli consente di focalizzarsi sul monitoraggio e sul follow-up delle azioni deliberate.

Pertanto, il direttore amministrativo (o il responsabile dei servizi contabili) dovrebbe godere di una posizione paritetica con gli altri direttori funzionali dell'azienda. Ogni tentativo da parte del management di ridurre il suo campo d'intervento, limitandolo, per esempio, prevalentemente a funzioni di tesoreria o di contabilità, potrebbe pregiudicare gravemente le possibilità di successo dell'azienda.

Consiglio d'amministrazione

Il management risponde al consiglio di amministrazione il quale ha il ruolo di governare, guidare e supervisionare l'azienda.

Nella scelta del management, il consiglio di amministrazione ha un ruolo importante nel definire le attese in termini d'integrità e di valori etici e può confermare le sue attese esercitando la propria supervisione.

Analogamente, attribuendosi i poteri di determinate decisioni chiave, il consiglio d'amministrazione può giocare un ruolo nella determinazione degli obiettivi fondamentali e nella formulazione delle strategie e, con i suoi poteri di supervisione, il consiglio d'amministrazione è inserito in modo pervasivo nel sistema di Controllo Interno.

Gli amministratori efficaci devono essere imparziali, competenti e curiosi.

Devono possedere una conoscenza pratica delle attività e dell'ambiente aziendale e impiegare il tempo necessario per l'adempimento delle proprie responsabilità. Devono utilizzare mezzi sufficienti per indagare su ogni argomento importante e disporre di ampi e liberi canali di comunicazione con tutto il personale, compresi i revisori interni nonché i revisori esterni e i consulenti legali.

Molti consigli d'amministrazione svolgono le loro funzioni tramite appositi comitati. La loro missione e le loro competenze differiscono da un'azienda all'altra ma spesso riguardano la revisione contabile, gli emolumenti, la gestione finanziaria, le promozioni e gli incentivi per i dipendenti.

Ciascun comitato può porre un particolare accento su determinati componenti del Controllo Interno. Per esempio, l'*Audit Committee* svolge un ruolo direttamente collegato alla redazione dei bilanci, mentre il *Nomination Committee* svolge un'importante funzione nel Controllo Interno, rivolgendo la propria attenzione alle caratteristiche qualificanti di possibili membri del consiglio.

In effetti, tutti i comitati, per il loro ruolo di supervisione, sono elementi importanti del sistema di Controllo Interno. Dove non è stato costituito uno specifico comitato, le relative funzioni sono svolte direttamente dal consiglio d'amministrazione.

Audit Committee Nel corso degli anni, molte autorità tutorie e associazioni professionali negli Stati Uniti hanno preso in considerazione l'istituzione di *Audit Committee*.

Nonostante la loro crescente importanza, questi non sono obbligatori, né sono precisati i loro ruoli e funzioni. Ne risulta che le loro responsabilità e il loro livello di coinvolgimento nelle attività variano da una società all'altra.

Sebbene esistano alcune varianti, necessarie quanto appropriate, nei compiti e nelle responsabi-

lità loro attribuite gli *Audit Committees* più efficaci hanno delle caratteristiche comuni.

È responsabilità della direzione assicurare l'attendibilità dei bilanci, ma un *Audit Committee* efficace gioca un ruolo importante in questo campo. L'*Audit Committee* (o il consiglio di amministrazione in assenza di questo comitato) occupa una posizione privilegiata: ha il potere necessario per interrogare l'alta direzione sul modo in cui assume le sue responsabilità in materia di informazioni di bilancio, come pure di assicurarsi che le raccomandazioni fatte siano attuate.

Agendo in collaborazione o in aggiunta a un valido servizio di revisione interna, l'*Audit Committee* è nella posizione migliore per identificare i tentativi dell'alta direzione di aggirare i controlli interni o di alterare fraudolentemente i risultati di bilancio.

Pertanto, possono esistere dei casi in cui l'*Audit Committee* (oppure il consiglio d'amministrazione) deve esercitare il suo ruolo di supervisione fino al punto di esaminare direttamente eventi e circostanze di notevole gravità.

La Treadway Commission ha emanato delle raccomandazioni generali relative agli *Audit Committees*, che riguardano: il numero dei membri, le funzioni, la periodicità delle riunioni e i partecipanti alle stesse, la rendicontazione al consiglio d'amministrazione, la conoscenza delle attività dell'azienda di cui dovranno disporre i membri, l'esame dei programmi dei revisori interni ed esterni, l'adozione di nuovi principi contabili e, infine, l'esame dei criteri di stima, delle riserve e dei rischi potenziali rilevanti e delle evoluzioni significative da un anno all'altro.

Compensation Committee Questo comitato verifica che sia attribuita la necessaria importanza alle politiche retributive rivolte a facilitare la realizzazione degli obiettivi aziendali e che non vengano indebitamente privilegiati i risultati di breve termine, a scapito di quelli di lungo periodo.

Finance Committee Questo comitato esercita un utile controllo sui principali impegni finanziari e assicura che il budget degli investimenti sia coerente con i piani operativi.

Nominating Committee Questo comitato esercita un controllo sulla selezione dei candidati alla carica di amministratori ed eventualmente per posizioni di dirigenti superiori.

Employee Benefit Committee Questo comitato supervisiona i programmi delle gratifiche ai dipendenti, accertando che siano in armonia con gli obiettivi aziendali e che siano stati correttamente assolte le responsabilità fiduciarie degli interessati.

Altri comitati Il consiglio di amministrazione può procedere alla creazione di altri comitati con specifici incarichi di supervisione settoriale, come l'etica, la politica seguita per le autorità pubbliche o le tecnologie. In generale, questi comitati trovano posto soltanto in alcune grandi organizzazioni, ma talvolta anche in altre aziende poste in un contesto particolare.

Revisori interni

I revisori interni esaminano direttamente il sistema di Controllo Interno e suggeriscono dei miglioramenti. Gli standard fissati dall'*Institute of Internal Auditors* precisano che la portata della revisione interna deve comprendere l'esame e la valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia del sistema di Controllo Interno dell'organizzazione, come anche una valutazione qualitativa dei risultati ottenuti dai singoli nell'esercitare le proprie funzioni. Questi standard stabiliscono che i revisori interni devono:

- esaminare l'affidabilità e l'integrità delle informazioni operative e di bilancio e i mezzi utilizzati per individuare, misurare, classificare e diffondere tali informazioni;
- esaminare i sistemi istituiti per assicurare la conformità alle politiche, piani, procedure, leggi e regolamenti che potrebbero incidere significativamente sulle attività e sui rapporti informativi e per assicurare che l'organizzazione sia in regola con le leggi e i regolamenti;
- esaminare i mezzi utilizzati per la salvaguardia dei beni patrimoniali e, se necessario, verificare l'esistenza di tali beni;

- valutare se le risorse sono impiegate in modo economico ed efficiente
- esaminare le attività operative o i programmi per verificare se i risultati siano in armonia con gli obiettivi formulati e se tali attività o programmi vengano svolti come previsto.

In linea di principio, la portata delle responsabilità dei revisori interni copre tutte le attività di un'azienda. In alcune aziende, il servizio di revisione interna è notevolmente coinvolto nei controlli delle attività gestionali.

Per esempio, i revisori interni periodicamente possono monitorare la qualità della produzione, accertare la tempestività delle spedizioni ai clienti o valutare l'efficienza del lay-out degli impianti.

In altre aziende, invece, il servizio di revisione interna si concentra prevalentemente sul rispetto degli obblighi di legge e sulle attività relative alle informazioni di bilancio.

Le norme emesse dall'*Institute of Internal Auditors* coprono anche le responsabilità dei revisori interni.

Queste norme, tra l'altro, precisano che i revisori interni devono essere indipendenti dalle attività soggette a verifica. Questa indipendenza risulta, o dovrebbe risultare, dalla loro collocazione all'interno dell'organizzazione, dai poteri di cui sono investiti come anche dal riconoscimento della loro obiettività.

La loro funzione all'interno dell'organizzazione e i poteri di cui dispongono derivano da elementi diversi, come la posizione della persona da cui dipendono, che deve godere dell'autorità necessaria per garantire da una parte che gli interventi dei revisori coprano in modo esteso le attività della società, dall'altra parte la professionalità nell'approccio ai problemi e la validità delle risposte date; la loro posizione e i loro poteri dipendono anche dal fatto che il consiglio di amministrazione o l'*Audit Committee* debbano approvare la nomina del responsabile del servizio di revisione interna, come dipendono anche dal loro accesso alle riunioni del consiglio di amministrazione o dell'*Audit Committee* e infine dalla loro autorità in materia di follow-up sui rilievi e sulle conseguenti raccomandazioni.

I revisori interni non sono imparziali se il loro giudizio è subordinato a quello di un'altra persona.

Il principale mezzo per assicurare l'imparzialità dell'audit interno è un'adeguata assegnazione del personale al servizio. Quest'ultima deve essere fatta in modo da evitare attuali e potenziali conflitti d'interesse e pregiudizi.

Deve essere assicurato un avvicendamento periodico dei gruppi di lavoro di revisione interna e i revisori non debbono assumersi alcuna responsabilità operativa. Analogamente, essi non devono essere impiegati in interventi di revisione in aree in cui abbiano svolto di recente funzioni operative.

Conviene ricordare che, contrariamente a quanto molti credono, la funzione di revisione interna non ha la responsabilità di realizzare o mantenere il sistema di Controllo Interno.

Come già detto, questa responsabilità è dell'Amministratore Delegato, unitamente ai dirigenti chiave (fra i quali può essere anche il responsabile dei revisori interni).

È nella valutazione dei sistemi di Controllo Interno che i revisori giocano un ruolo rilevante, contribuendo così a preservare l'efficacia di questi sistemi nel tempo. In ragione della loro posizione all'interno dell'azienda, dei poteri di cui sono investiti e dell'obiettività con cui svolgono i loro interventi, i revisori interni contribuiscono in modo significativo all'efficacia del sistema di Controllo Interno.

Altro personale

In una certa misura, chiunque operi in un'azienda è responsabile del Controllo Interno e pertanto questa responsabilità dovrà essere menzionata in modo esplicito o implicito nella descrizione delle mansioni di ciascun dipendente. Ciò è vero da due punti di vista.

- Da una parte, praticamente tutti i dipendenti giocano un ruolo nell'esecuzione dei

controlli. Essi possono produrre delle informazioni utilizzate nel sistema di Controllo Interno, per esempio, dati sulle giacenze di magazzino, dati sui lavori in corso, rapporti sulle vendite o sulle spese, o intraprendere altre azioni necessarie per assicurare il controllo. Queste azioni comprendono, per esempio, l'effettuazione di riconciliazioni, il follow-up di anomalie, lo svolgimento di controlli fisici o l'indagine sulle cause di variazioni sui costi o su altri indicatori di performance. L'accuratezza con cui sono svolte queste attività incide direttamente sull'efficacia del sistema di Controllo Interno.

- Dall'altra parte, tutto il personale dovrebbe essere ritenuto responsabile di comunicare ai superiori gerarchici i problemi rilevati a livello operativo, le violazioni del codice di condotta o delle norme interne, come le azioni illecite. Il Controllo Interno si basa su verifiche e controlli reciproci risultanti dalla separazione dei compiti e sul fatto che i dipendenti non si rifiutino di riferire su fatti scorretti e irregolari. Il personale deve capire che è necessario opporsi ai tentativi dei superiori di coinvolgerli in attività illecite e devono esistere dei canali di comunicazione, diversi dai canali normali o abituali, per consentire a chi di dovere la conoscenza di tali circostanze.

Il Controllo Interno riguarda tutti e i ruoli e le responsabilità di tutto il personale devono essere ben definiti e comunicati efficacemente.

Terzi

Più categorie di soggetti esterni possono contribuire alla realizzazione degli obiettivi aziendali, qualche volta con azioni in parallelo a quelle condotte dall'azienda.

In altri casi, i terzi possono fornire informazioni utili all'azienda nella sua attività inerente al Controllo Interno.

Revisori esterni

Tra i terzi, i revisori esterni contribuiscono, forse più di tutti, alla realizzazione degli obiettivi aziendali in materia di informazioni di bilancio.

Essi apportano al management e al consiglio di amministrazione un punto di vista obiettivo e indipendente e contribuiscono sia alla realizzazione degli obiettivi in materia di informazioni di bilancio, come anche a quella di altri obiettivi.

Con riferimento alla revisione del bilancio, il revisore esprime un'opinione sull'attendibilità del bilancio redatto in conformità ai principi contabili di generale accettazione e così contribuisce alla realizzazione degli obiettivi aziendali in materia di informazioni di bilancio.

La sicurezza relativa che il sistema di Controllo Interno di un'azienda consente di conseguire in materia di attendibilità di bilancio, viene fortemente rafforzata dalla presenza dei revisori esterni. Inoltre, i revisori forniscono spesso alla direzione informazioni utili per l'esercizio delle proprie responsabilità in materia di controllo.

Riguardo all'attenzione dedicata dai revisori esterni al sistema di Controllo Interno nel corso del loro esame, esistono diversi punti di vista.

Alcuni affermano che una relazione di revisione standard, senza riserve, sul bilancio d'esercizio, implica che il revisore sia giunto alla conclusione che il sistema di Controllo Interno sia efficace. Altri ritengono, invece che, come minimo, il revisore abbia necessariamente svolto un'indagine sul Controllo Interno sufficientemente approfondita per individuarne tutti i punti deboli o almeno i più importanti. Nessuna di queste due percezioni è esatta.

Bisogna essere coscienti del fatto che un revisore potrebbe emettere una relazione di revisione senza riserve anche se il sistema di Controllo Interno fosse inefficace.

Il che è dovuto al fatto che il revisore focalizza l'attenzione direttamente sul bilancio. Se sono necessarie correzioni o rettifiche al bilancio, queste possono essere effettuate e in tal caso il revisore può emettere un giudizio senza riserve.

Il revisore dà un giudizio sul bilancio e non sul sistema di Controllo Interno. Controlli inadeguati

possono avere un effetto sulla revisione, rendendola più costosa, in ragione della necessità per il revisore di svolgere estesi controlli sui saldi di bilancio prima di formulare il suo giudizio.

I revisori devono conoscere il sistema di Controllo Interno dell'azienda per essere in grado di programmare il loro intervento. La misura dell'attenzione dedicata al sistema di Controllo Interno varia da revisione a revisione. In alcuni casi, il sistema è oggetto di uno studio approfondito, in altri casi è effettuato un esame sommario.

Tuttavia, anche nel caso in cui sia dedicata grande attenzione al sistema, i revisori non sono in grado di identificare tutte le debolezze che vi potrebbero essere.

In molti casi, i revisori, che svolgono la revisione del bilancio forniscono effettivamente ai dirigenti delle informazioni utili per esercitare le loro responsabilità in materia di Controllo Interno:

- comunicando i rilievi emersi dalla revisione svolta, informazioni dettagliate e raccomandazioni pratiche sulle azioni correttive da intraprendere per realizzare gli obiettivi aziendali;
- comunicando i rilievi relativi a disfunzioni nel sistema di Controllo Interno emerse nel corso del loro lavoro e le raccomandazioni per i necessari miglioramenti o rimedi.

Queste informazioni frequentemente si riferiscono non solo ai bilanci, ma anche all'operatività aziendale e alla conformità agli obblighi di legge e possono contribuire in modo rilevante alla realizzazione degli obiettivi aziendali in ciascuna di queste aree. Le informazioni sono trasmesse al management e, secondo la loro significatività, al consiglio di amministrazione e all'*Audit Committee*.

Autorità legislative e tutorie

Legislatori e le autorità tutorie influenzano i sistemi di Controllo Interno di molte aziende sia obbligandole a mettere a punto dei controlli interni, sia svolgendo controlli diretti su alcune di esse. Molte leggi e regolamenti trattano esclusivamente del Controllo Interno applicato alle informazioni di bilancio, anche se alcuni, particolarmente quelli applicabili agli enti pubblici, possono anche riguardare obiettivi correlati all'operatività e alla conformità.

Il Foreign Corrupt Practices Act del 1977 impone alle società quotate a larga base azionaria di istituire e mantenere sistemi di controllo contabile interno che soddisfino specifici obiettivi.

Altre leggi e regolamenti federali americani riguardanti i programmi di assistenza amministrativa federale, rivolti a un insieme di attività che vanno dai diritti civili alla gestione di tesoreria, richiedono procedure di Controllo Interno. Il Single Audit Act del 1984 richiede ai revisori esterni di emettere un rapporto sul rispetto degli obblighi legali delle imprese, come nel caso delle istituzioni finanziarie. Non è da meno il Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act del 1991, che obbliga certe banche a pubblicare un rapporto sull'efficacia dei loro controlli interni relativi al bilancio, accompagnato da un'attestazione specifica dei revisori esterni.

Diverse autorità tutorie procedono a controlli diretti sulle aziende di cui sono responsabili a livello di supervisione. Per esempio, gli ispettori delle banche centrali svolgono le verifiche delle banche spesso focalizzandosi su certi aspetti dei sistemi di Controllo Interno. Queste autorità emettono raccomandazioni e frequentemente hanno il potere necessario per obbligare le banche ad applicarle.

Così i legislatori e le autorità tutorie hanno una doppia influenza sui sistemi di Controllo Interno. Da una parte, essi stabiliscono regole che spingono il management ad assicurarsi che il sistema di Controllo Interno sia conforme alle norme minime stabilite dalle leggi e dai regolamenti. Dall'altra parte, a seguito dei loro esami su una certa azienda, forniscono informazioni che sono utili al sistema di Controllo Interno ed emettono delle raccomandazioni e qualche volta delle direttive al management per miglioramenti da apportare al sistema di Controllo Interno.

Interazione dei terzi con l'azienda

I clienti, i fornitori e altri terzi costituiscono una fonte d'informazione utilizzata per esercitare le attività di controllo.

- Un cliente, per esempio, può attirare l'attenzione dell'azienda sui ritardi di consegna, sulla bassa qualità dei prodotti o su altre situazioni aventi per conseguenza la mancata soddisfazione dei bisogni del cliente. Un altro cliente può giocare un ruolo più attivo e lavorare con l'organizzazione per sviluppare i miglioramenti necessari ai prodotti.
- Un fornitore emette documenti o informazioni relativi a spedizioni e fatturazioni completate o aperte, che permettono di identificare e correggere errori e omissioni e saldi da riconciliare.
- Un potenziale fornitore notifica all'alta direzione delle richieste di tangenti o bustarelle avanzate da un impiegato.

Questi terzi forniscono informazioni che, in alcuni casi, possono dimostrarsi estremamente importanti per la realizzazione degli obiettivi operativi, di bilancio e di conformità. Ogni azienda dovrebbe disporre di meccanismi per ricevere e utilizzare queste informazioni e prendere le decisioni necessarie.

I provvedimenti da adottare consistono non solo nell'affrontare la particolare situazione segnalata, ma anche nel ricercare e definire le cause fondamentali del problema.

Oltre ai clienti e ai fornitori, altri terzi possono dare una mano nella realizzazione degli obiettivi aziendali.

Una banca, per esempio, può chiedere a un'azienda di presentare dei rapporti sul modo in cui essa si conforma alle disposizioni di determinate clausole contenute nei contratti di finanziamento e raccomandare la messa a punto di indicatori di performance o di controllo.

Analisti finanziari, agenzie di rating e stampa

Gli analisti finanziari e le agenzie di *rating* considerano numerosi fattori specifici per la valutazione economica di un'azienda.

Essi analizzano gli obiettivi e le strategie, i bilanci degli esercizi passati e le informazioni economico-finanziarie prospettive, le azioni intraprese per fronteggiare le condizioni economiche e di mercato, le potenzialità per successi a breve e lungo termine, le performance del settore di attività ed eseguono confronti con aziende similari.

La stampa e gli altri mezzi di comunicazione, particolarmente i giornalisti economici, possono qualche volta realizzare analisi simili.

Le attività di analisi e di monitoraggio di questi terzi possono fornire al management informazioni sul modo in cui la performance dell'azienda è percepita all'esterno; i rischi economici che dovranno affrontare; le strategie operative o finanziarie innovative che possono migliorare la performance e le tendenze del settore economico.

Queste informazioni sono qualche volta fornite direttamente tramite incontri diretti tra i terzi e il management o indirettamente tramite analisi diffuse agli azionisti, agli investitori potenziali e al pubblico. In entrambi i casi il management deve tenere conto delle osservazioni e dei commenti in grado di migliorare il Controllo Interno, fatti dagli analisti finanziari, dalle agenzie di *rating* e dalla stampa.
