

**Giacomo Pascarella
Arturo Capasso**

**IL SISTEMA
DI CONTROLLO INTERNO
NELLE ORGANIZZAZIONI
SANITARIE**

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con **Adobe Acrobat Reader**



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile **con Adobe Digital Editions**.

Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Giacomo Pascarella
Arturo Capasso

**IL SISTEMA
DI CONTROLLO INTERNO
NELLE ORGANIZZAZIONI
SANITARIE**

FrancoAngeli

Questo volume è pubblicato con il contributo del Dipartimento di Diritto,
economia, management e metodi quantitativi dell'Università degli studi del Sannio

La presente pubblicazione è stata sottoposta a referaggio.

Isbn: 9788835167624

Copyright © 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Introduzione	pag.	9
1. Il sistema di controllo interno	»	15
1.1. Il controllo interno	»	15
1.2. Definizione di controllo interno	»	17
1.3. Documentazione di un sistema di controllo interno	»	21
1.4. Management control, internal control e internal audit	»	22
1.5. I sistemi di controllo interno	»	27
1.5.1. L'ambiente di controllo	»	30
1.5.2. La gestione del rischio	»	31
1.5.3. Le attività di controllo	»	31
1.5.4. Informazione e comunicazione	»	32
1.5.5. Attività di monitoraggio	»	32
1.6. Le relazioni tra obiettivi, componenti del sistema e struttura organizzativa	»	33
1.7. I principi per l'implementazione del modello COSO	»	33
1.8. Efficacia del sistema di controllo interno	»	35
1.8.1. Limiti del Framework	»	37
1.9. Il ruolo degli attori nel Framework	»	37
1.10. Il Modello delle tre linee di difesa	»	38
1.11. L'integrazione del Modello COSO attraverso il Modello a tre linee di difesa	»	40
1.11.1. Ruolo dell'alta direzione e del consiglio di amministrazione – supervisione	»	41
1.11.2. Ruolo della prima linea di difesa – gestione operativa del rischio	»	41
1.11.3. Ruolo della seconda linea di difesa – monitoraggio e sorveglianza interni	»	43

1.11.4. Ruolo della terza linea di difesa – internal audit	pag.	45
1.11.5. Ruolo dei revisori esterni, autorità di regolamentazione e altri organismi esterni	»	47
1.12. Structurare e coordinare le tre linee di difesa	»	48
1.12.1. Coordinare le tre linee di difesa	»	49
1.13. Evoluzione del Modello a tre linee di difesa: il Modello a tre linee	»	51
1.13.1. Ruoli chiave del Modello a tre linee	»	53
1.13.2. Rapporti tra i ruoli del modello a tre linee	»	54
1.13.2.1. Rapporti tra l'organo di governo/direzione e il management di prima e seconda linea	»	54
1.13.2.2. Rapporti tra il management di prima e seconda linea e l'internal audit	»	55
1.13.2.3. Rapporti tra l'internal audit e l'organo di governo	»	55
1.13.2.4. Rapporti tra tutti i ruoli	»	56
1.14. Tipologie di sistemi di controllo interno	»	56
2. Il sistema di controllo interno nella pubblica amministrazione	»	58
2.1. Nascita dei sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione	»	58
2.2. I controlli interni nella pubblica amministrazione	»	60
2.2.1. I controlli di regolarità amministrativa e contabile	»	64
2.2.2. I controlli di regolarità amministrativa e contabile delle aziende sanitarie	»	66
2.2.3. Il controllo strategico	»	67
2.2.3.1. Il modello di controllo strategico	»	67
2.3. Il concetto di Public Internal Control in Italia	»	71
2.3.1. Accountability e responsibility manageriale	»	71
2.3.2. Internal Audit	»	72
2.3.2.1. Relazioni tra Internal Audit e External Audit	»	74
2.3.2.2. Audit Board	»	74
2.4. Coordinamento del controllo interno nella PA	»	75
3. Il sistema di controllo interno nelle organizzazioni sanitarie	»	77
3.1. Il funzionamento e la governance nelle organizzazioni sanitarie	»	77

3.1.1. Governance e controllo interno nelle strutture sanitarie pubbliche italiane	pag.	80
3.2. Le componenti del sistema di controllo interno nelle organizzazioni sanitarie	»	81
3.3. L'ambiente di controllo ospedaliero	»	82
3.3.1. Elementi chiave dell'ambiente di controllo ospedaliero	»	84
3.3.1.1. Politiche e procedure dell'area risorse umane	»	85
3.3.1.2. Amministrazione	»	86
3.3.1.3. Finanza	»	86
3.3.1.4. Reporting	»	87
3.3.1.5. Sistemi informativi	»	87
3.4. Risk management	»	88
3.4.1. Identificazione dei rischi	»	88
3.4.2. Definizione dei criteri di valutazione	»	89
3.4.3. Valutazione dei rischi	»	91
3.4.4. Valutazione delle interazioni di rischio	»	93
3.4.4.1. La mappa di interazione del rischio	»	94
3.4.4.2. La Fault Tree Analysis	»	94
3.4.4.3. La Event Tree Analysis	»	96
3.4.4.4. Il diagramma Bow-tie	»	99
3.4.5. Priorizzazione dei rischi	»	101
3.4.6. Trattamento del rischio	»	106
3.4.7. Registrazione del processo di gestione del rischio	»	106
3.5. Le attività di controllo interno	»	107
3.5.1. Approvazione e autorizzazione	»	109
3.5.2. Segregazione dei compiti	»	110
3.5.3. Revisione delle performance	»	111
3.5.4. Verifica e riconciliazione	»	111
3.5.5. Salvaguardia degli asset	»	112
3.5.6. Supervisione e monitoraggio	»	112
3.5.7. Documentazione	»	113
3.5.8. Reporting	»	114
3.6. Informazione e comunicazione	»	116
3.7. Monitoraggio	»	118
3.8. L'implementazione del controllo interno nelle organizzazioni sanitarie	»	120
3.8.1. Fase 1: Pianificazione e definizione dello scopo	»	122
3.8.2. Fase 2: Valutazione e documentazione	»	125

3.8.2.1. Valutazione della struttura di controllo esistente	pag.	125
3.8.2.2. Valutazione del rischio di frode	»	126
3.8.2.3. Documentare i processi e i controlli esistenti	»	127
3.8.2.4. Revisione della documentazione esistente	»	127
3.8.2.5. Conduzione delle interviste	»	128
3.8.2.6. Identificazione dei rischi, controlli e gap dei processi esistenti	»	128
3.8.2.7. Documentazione finale del processo e dei relativi controlli	»	128
3.8.2.8. Valutazione del divario	»	130
3.8.2.9. Checklist per la valutazione del divario	»	131
3.8.3. Fase 3: Pianificazione dei rimedi e implementazione	»	137
3.8.3.1. Pianificazione dei rimedi	»	137
3.8.3.2. Implementazione delle misure	»	138
3.8.4. Fase 4: Progettazione, esecuzione e rendicontazione dei controlli	»	138
3.8.4.1. Selezione dei controlli da testare	»	139
3.8.4.2. Progettazione dei test di controllo	»	139
3.8.4.3. Esecuzione dei test di controllo e reporting	»	141
3.8.5. Fase 5: Ottimizzazione dell'efficacia del controllo interno	»	142
4. Risk management nelle aziende sanitarie	»	144
4.1. Introduzione	»	144
4.2. Relazioni tra gestione del rischio e controlli interni	»	146
4.3. Elementi chiave nella gestione dei rischi	»	147
4.4. La gestione del rischio secondo gli standard ISO 31000:2018	»	147
4.4.1. Comunicazione e consultazione	»	149
4.4.2. Definizione del contesto	»	150
4.4.3. Risk assessment	»	151
4.4.4. Trattamento del rischio	»	160
4.4.5. Monitoraggio e revisione	»	163
Bibliografia	»	165

INTRODUZIONE

Nei paesi maggiormente sviluppati, il settore dei servizi rappresenta il motore per la crescita economica e sociale. Servizi, come le banche, le assicurazioni, il commercio, l'assistenza sanitaria svolgono un ruolo fondamentale anche per la crescita dei settori primario e secondario. In particolare, l'assistenza sanitaria consente al sistema paese di migliorare la qualità della salute umana e, in termini di produttività, di incrementare la prestazione di ciascun individuo. Al pari delle aziende tradizionali, anche le organizzazioni sanitarie esistono in quanto finalizzate al raggiungimento di determinati scopi e obiettivi. Tuttavia, mentre un'entità privata ha come obiettivo principale la massimizzazione del rendimento per i propri azionisti, l'obiettivo ultimo delle organizzazioni sanitarie pubbliche è fornire uno standard di servizio medico di alta qualità, rendendo facilmente accessibili a tutti le cure necessarie, allo scopo di migliorare la salute e la qualità di vita dei pazienti.

Attualmente le aziende del settore privato, come del resto del settore pubblico, operano in un ambiente complesso, competitivo, dinamico. Il loro successo si basa, pertanto, sulla capacità di adattarsi ai cambiamenti ambientali, di raggiungere gli obiettivi organizzativi e di gestire i rischi che si prospettano in seguito alla continua evoluzione dello scenario di riferimento. In questo contesto, il controllo interno è, a ragione, ritenuto essenziale per il successo delle organizzazioni poiché garantisce in modo affidabile il raggiungimento dello scopo principale dell'entità promuovendo, tra le parti interessate, la salvaguardia delle risorse, la generazione di informazioni coerenti, l'aderenza alla normativa di riferimento e l'efficacia delle operazioni dell'organizzazione.

Un sistema di controllo interno comprende le politiche, i processi, i compiti, i comportamenti e altri aspetti di un'azienda che, nel loro insieme, consentono all'organizzazione di rispondere adeguatamente ai rischi (aziendali,

operativi, finanziari, di conformità e di altro tipo significativi per il raggiungimento degli obiettivi aziendali), di garantire la qualità del reporting interno ed esterno, nonché la conformità alle leggi, ai regolamenti applicabili e alle politiche interne di gestione.

Sotto questo profilo, il controllo interno è una componente fondamentale del *risk management* e della *governance* aziendale. Un'azienda non può raggiungere i propri obiettivi e garantire la sostenibilità della propria posizione competitiva. L'azienda deve rimanere concentrata sui rischi aziendali e garantire l'implementazione di sistemi adeguati per identificare e gestire gli stessi.

La gestione del rischio (il *risk management*) non significa eliminare tutti i rischi. Si tratta di identificare, valutare e rispondere ai rischi che impattano sul raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione. In quest'ottica, il sistema di controllo interno, attraverso una combinazione di misure preventive, investigative e correttive dovrebbe fornire una ragionevole garanzia che la probabilità di un impatto negativo significativo sugli obiettivi, derivante da un evento futuro o una determinata circostanza, si collochi a un livello accettabile per l'azienda.

L'azienda sanitaria, come parte del settore sanitario, è un'organizzazione complessa, il cui ambiente di attività coinvolge numerosi centri di responsabilità, a differenti livelli, chiamati a svolgere il lavoro secondo procedure stabilite. In particolare, un ospedale offre servizi alberghieri, prestazioni specialistiche di ricovero e cura, servizi ambulatoriali, gestisce procedure di gara legate all'acquisto di beni e servizi sanitari e non sanitari, può svolgere, tra le altre, anche attività di ricerca clinica e traslazionale. Dall'altro lato, l'azienda sanitaria pubblica è finanziata principalmente dalla Regione di appartenenza, mentre altri introiti si collegano alle prestazioni e ai servizi erogati in una logica di equilibrio economico finanziario. Potrebbero non essere rari i casi in cui l'azienda sanitaria, sebbene pubblica, possa essere gestita privatamente dal management e soggetta a irregolarità. L'inosservanza di linee guida, protocolli e procedure di cura possono, inoltre, causare lesioni al paziente o la morte dello stesso. Talvolta le irregolarità potrebbero interessare l'attuazione delle procedure finanziarie o l'utilizzo delle risorse materiali e umane generando, nei casi più gravi, frodi e corruzione.

Gli studi in materia evidenziano che, generalmente, il settore pubblico si caratterizza per una cultura tendente ad evitare il rischio e per un approccio reattivo piuttosto che proattivo nei confronti della gestione dei rischi legati al raggiungimento degli obiettivi e della *mission*. Tuttavia, le crescenti aspettative del pubblico in termini di miglioramento ed economicità dei servizi pubblici, unitamente alla scarsità delle risorse che le amministrazioni centrali

si trovano ad affrontare, un controllo interno sistematico e disciplinato all'interno delle pubbliche amministrazioni appare sempre più opportuno e urgente.

A partire dagli anni Novanta, in Europa, sebbene in un contesto molto variegato, si è registrata una evoluzione dei controlli interni nella pubblica amministrazione consistente nel passaggio da modelli focalizzati sulla verifica preventiva di legittimità degli atti a sistemi fondati sul principio di responsabilizzazione dei manager pubblici attraverso l'assegnazione di obiettivi di performance da raggiungere e di corretta gestione delle risorse, più in linea con gli standard internazionali. In questo nuovo contesto, i manager pubblici assumono non solo la responsabilità delle risorse e della *mission* dell'organizzazione, ma anche quella connessa alla definizione dei controlli interni atteso che, il controllo interno, mira a garantire che le operazioni siano efficaci, efficienti e in linea con le leggi e gli stessi obiettivi politici. I processi di controllo interno proteggono i governi da frodi, corruzione, sprechi e abusi. Aiutano gli stessi a misurare il rapporto "qualità-prezzo", valutare i rischi e garantire la conformità a leggi, regolamenti e politiche, nonché a preservare la fiducia nel sistema pubblico. I manager sono i primi responsabili delle attività di controllo interno. Sebbene in questo compito altri soggetti (risk manager, ispettori e revisori interni) contribuiscano allo scopo fornendo consulenza e garanzie indipendenti. La governance efficace del settore pubblico richiede, dunque, un solido sistema di controllo che, a sua volta, comprenda un efficace controllo interno, un sistema di risk management e di attività di audit (interno ed esterno) effettivi.

Il D.Lgs. n. 286/99 delinea il quadro dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione, classificando gli stessi in base alle finalità cui sono preordinati e, precisamente, nelle quattro tipologie di (i) controllo di regolarità amministrativa e contabile; (ii) controllo di gestione; (iii) controllo strategico e (iv) valutazione della dirigenza. L'impianto è stato, poi, in parte modificato e integrato dal c.d. Decreto "Brunetta" (D.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009) e dal successivo D.Lgs. n. 74/2017, recante "Modifiche al decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 250, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera r), della legge n. 124 del 2015" subendo, in effetti, una sostanziale accelerazione. Purtroppo, l'insieme di controlli sopra individuato riprende solo parzialmente le raccomandazioni internazionali sul controllo interno e le migliori pratiche in uso nel settore privato. Recentemente, la normativa anticorruzione e le indicazioni fornite dall'ANAC sicuramente hanno contribuito alla diffusione dei concetti di *risk management* nella pubblica amministrazione, sebbene limitati a contenere e contrastare il rischio di frodi e i fenomeni corruttivi.

Nelle aziende sanitarie i controlli interni inerenti l'efficienza e la trasparenza delle pubbliche amministrazioni sono attualmente affidati agli organismi indipendenti di valutazione delle performance (OIV) e sono riconducibili alle attività in cui si articola c.d. ciclo di gestione della performance, mentre le verifiche concernenti la corretta gestione economica delle risorse competono ai direttori generali, che le effettuano mediante valutazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati utilizzando strumenti e tecniche del settore privato (bilancio di esercizio e relative analisi, controllo di gestione, contabilità analitica per centri di costo, *budgeting*, sistema di indicatori e reporting, etc.). Similmente alle altre amministrazioni pubbliche, il collegio sindacale (organo delle aziende sanitarie, al pari del direttore generale) assume le tradizionali funzioni di controllo interno di regolarità amministrativa e contabile delle aziende sanitarie, volti a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. In tema di *risk management*, le organizzazioni sanitarie, oltre alla gestione del rischio di corruzione, si confrontano anche con la gestione del rischio clinico (*clinical risk management*) intesa come l'insieme di molteplici azioni messe in atto per migliorare la qualità delle prestazioni sanitarie e garantire la sicurezza dei pazienti, basata anche su di un modello di apprendimento dall'errore.

In definitiva, la gestione del rischio assume sempre più una connotazione strategica anche nelle aziende sanitarie. Ciò impone al management di vertice la definizione di adeguati strumenti di mitigazione dei rischi (*risk management*) e di miglioramento delle performance (*internal control*).

Nell'ambito del più ampio concetto di *governance* ospedaliera, intesa come l'insieme di meccanismi e controlli che modellano il processo decisionale di un ospedale in vista del raggiungimento delle finalità strategiche dello stesso, il presente lavoro intende evidenziare, per le organizzazioni sanitarie, l'importanza di disporre di un buon sistema di controllo interno in un ambiente di lavoro estremamente complesso. Diversi autori, infatti, sostengono che il personale dirigente di un ospedale dovrebbe utilizzare standard adeguati per valutare il funzionamento dell'ospedale, l'efficienza della gestione e la qualità dell'assistenza medica. Le aziende sanitarie possono raggiungere i loro obiettivi di miglioramento attraverso il funzionamento continuo di un sistema di controllo interno ben progettato, l'implementazione di attività operative e la supervisione di soggetti esterni.

Il presente volume è suddiviso in quattro capitoli. Nel primo capitolo, partendo dalla definizione di controllo interno, si descrivono le componenti principali dei sistemi di controllo interni, assumendo quale riferimento il *Framework* delineato dalla Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO framework 2013). Successivamente, la rile-

vanza e il ruolo assunto dai controlli interni sono esaminati in rapporto al c.d. modello a tre linee di difesa e in relazione alla più recente evoluzione di questo modello nel modello a tre linee (Institute of Internal Auditors, “The Three Lines Model”, 2020). Nel capitolo secondo, i controlli interni sono descritti con riferimento all’ambito del settore pubblico. In particolare, viene presentato il quadro dei controlli interni delineato dal D.Lgs. n. 286/99 comune a tutte le pubbliche amministrazioni (controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, controllo strategico e valutazione della dirigenza). Il terzo capitolo è, invece, dedicato all’implementazione nelle organizzazioni sanitarie italiane delle cinque componenti del sistema di controllo interno considerando le indicazioni fornite dalla CPA Australia nel documento “Internal controls for not-for-profit organisations, 2011”, dalla stessa Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) nel documento dal titolo “*Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry*”, nonché riportando la letteratura più recente sull’argomento. Infine, date le relazioni esistenti tra *risk management* e *internal control*, che possono essere visti come due facce della stessa medaglia laddove la gestione del rischio si concentra sull’identificazione delle minacce e opportunità e i controlli vengono progettati per contrastare efficacemente le minacce e sfruttare le opportunità individuate, l’ultimo capitolo rappresenta un approfondimento della componente “gestione del rischio” prevista dal modello COSO. Più nello specifico, viene descritto il modello di *risk management* secondo gli Standard ISO 31000:2018 applicato alle organizzazioni sanitarie.

1. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

1.1. Il controllo interno

Il controllo interno è una funzione fondamentale per la gestione di un'organizzazione. Consiste in una serie di procedure, politiche e pratiche implementate dall'organizzazione stessa per garantire l'efficiente e l'efficace svolgimento delle attività, il perseguimento e il raggiungimento degli obiettivi prefissati, nonché il rispetto delle leggi, dei regolamenti e dei propri principi statutari.

Nel corso del tempo, i principi e le modalità del controllo interno hanno attraversato continui processi evolutivi, come conseguenza delle trasformazioni della società, delle forme organizzative e degli strumenti via via resi disponibili dall'innovazione tecnologica.

Le origini del controllo interno possono essere fatte risalire alle prime forme di organizzazione delle attività umane. Esempi di controllo interno sono stati osservati già nelle antiche civiltà babilonese ed egiziana. Non mancano, inoltre testimonianze di applicazione del controllo interno anche in epoca greca e romana, così come nell'alto medioevo, nel Cinquecento e nel Seicento¹.

Una prima forma di innovazione nell'utilizzo del controllo interno si ha, tra il 1500 e il 1600, con l'introduzione della contabilità in partita doppia², la cui applicazione riguardava quasi esclusivamente il controllo contabile delle transazioni e la rendicontazione finanziaria.

¹ Lee, T. A. (1971). The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century. *Journal of Accounting Research* 9, no. 1: 150-57.

² Hackett, W. and Mobley, S. (1976). Auditing perspective of the historical development of internal control. *Auditing Symposium III: Proceedings of the 1976 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, pp. 003-009;

Solo con la rivoluzione industriale e il marcato impulso allo sviluppo dimensionale delle aziende per effetto delle economie di scala, la funzione di controllo interno vede crescere la sua rilevanza all'interno delle organizzazioni. Lo sviluppo dimensionale delle strutture aziendali impone un sempre maggiore ricorso alla delega di autorità e responsabilità, pertanto è in questo periodo che si sviluppano i primi principi di controllo interno, come la separazione delle funzioni di autorizzazione, esecuzione, registrazione.

Nel ventesimo secolo i sistemi di controllo interno hanno continuato ad evolversi in risposta ai cambiamenti economici e tecnologici. Nel 1929 il crollo del mercato azionario fu in parte imputato a pratiche contabili discutibili, tali da fornire una rappresentazione falsata delle reali situazioni aziendali; di conseguenza, la responsabilità giuridica attribuita ai revisori, ha indotto ad un ripensamento dei sistemi di controllo interno, favorendo un rapido sviluppo degli stessi.

Nel 1940 fu introdotto il termine “controllo” in quello che prima veniva chiamato “*internal check*”. Nel 1949 è stata coniata, invece, la prima definizione di controllo interno da parte dell'American Institute of Certificated Accountants (AICPA). Il controllo interno veniva definito come un piano e altri mezzi coordinati posti in essere dall'impresa per salvaguardare i propri asset, verificare la segretezza e l'affidabilità dei dati, per incrementare l'efficacia gestionale e garantire una politica di gestione consolidata³. Nel 1952 la pubblicazione del libro “*The Control of Auditing*” di Robert N. Anthony ha contribuito a definire i principi moderni del controllo interno⁴.

La portata del controllo interno così delineata è stata costantemente aggiornata nel tempo. Un ulteriore punto di svolta si è avuto nel 1977, allorché a seguito delle turbolenze politiche provocate dallo scandalo *Watergate*, fu adottato il *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA). Tuttavia, nonostante l'adozione dell'FCPA, non era stata ancora coniata una definizione unificata di controllo interno, né tantomeno si erano definiti standard riguardanti l'applicazione, la rendicontazione o la qualità dei controlli interni nelle aziende. In risposta a questa esigenza, l'AICPA pubblicò, nella prima metà degli anni Ottanta, una serie di *Statements on Auditing Standards* (SAS) definendo i concetti di controllo interno e standardizzandone la terminologia. Nel 1985,

³ Bubilek, O. (2017). Importance of internal audit and internal control in an organization-case study. Bachelor's Thesis, Arcada University of Applied Sciences, Helsinki, Finland.

⁴ V. Robert N. Anthony (1952). “The Control of Auditing” R. D. Irwin ed., Homewood, Ill. In seguito, nel 1965 Anthony ha assunto il ruolo di Controller presso il Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti, durante la presidenza di Robert S. McNamara, supervisionando la qualità della contabilità e dei rendiconti finanziari dell'organizzazione governativa. Si veda anche Robert N. Anthony John Dearden and Richard F. Vancil (1972). *Management Control Systems: Text, Cases and Readings*. R. D. Irwin ed. Homewood, Ill.

allo scopo di migliorare la governance aziendale e la gestione del rischio aziendale e, al tempo stesso, fornire un quadro di riferimento completo in materia di controllo interno e prevenzione delle frodi, è stato fondato il *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*⁵.

Il Comitato, nel 1990, pubblicò una bozza di *COSO Framework*, successivamente rivista e ripubblicata come *Internal Control-Integrated Framework* nel 1992, che è divenuta uno standard di riferimento internazionale per l'attuazione del controllo interno. Il *framework* è stato poi aggiornato nel 2013 in considerazione della continua evoluzione degli ambienti organizzativi e operativi aziendali.

1.2. Definizione di controllo interno

È opinione comunemente diffusa che il controllo interno riguardi la contabilizzazione dei fondi o la rendicontazione dei fondi spesi. In realtà il controllo interno non si limita alle partite finanziarie, ma intende verificare il valore dei programmi di un'organizzazione e la rendicontazione dei suoi risultati, non solo sotto l'aspetto contabile. I dirigenti responsabili, devono essere in grado di rendere conto dei fondi spesi per un programma, ma anche di stabilire il valore del programma, misurando i risultati raggiunti in relazione agli obiettivi del programma stesso. I controlli interni concernono la protezione delle risorse, le informazioni e i dipendenti, consentendo ad una organizzazione di assumere le decisioni migliori.

I controlli interni sono radicati in tutti i sistemi e le funzioni aziendali. Sono essenziali per garantire che un'organizzazione funzioni in modo efficace ed efficiente. Un efficace sistema di controllo interno può essere utilizzato dai manager per assegnare le responsabilità in merito ai programmi ad essi affidati, nonché i mezzi per ottenere una ragionevole certezza che i programmi che gestiscono soddisfino gli obiettivi previsti. Mentre i manager hanno un impatto significativo sul sistema di controllo interno di un'organizzazione, ogni dipendente assume un ruolo chiave e responsabilità definite per assicurare la sua efficacia in vista del raggiungimento della *mission* aziendale.

Sebbene nella concreta attuazione le modalità del controllo interno possono variare tra le diverse organizzazioni, gli standard per un sistema efficace tendono necessariamente a coincidere. Tutte le differenti definizioni

⁵ Eskin, İ. (2021). Evaluation of The Effectiveness of The Internal Control System in Hospital Business: A Case Study. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 19(39), 151-178.

adottate trovano un comune denominatore nel riconoscere l'ampia portata del concetto di controllo interno, la sua relazione con la missione aziendale e la dipendenza dalle persone dell'organizzazione.

Il controllo interno è focalizzato sul raggiungimento della missione dell'organizzazione, in quanto è la ragione ultima dell'esistenza dell'organizzazione. In quest'ottica, la missione orienta la direzione, fornisce uno scopo a tutti i membri dell'organizzazione, indipendentemente dalla loro posizione, e assicura una guida nell'assunzione di decisioni critiche. Pertanto, è essenziale che un'organizzazione abbia una missione chiaramente definita e che la stessa sia nota e compresa da tutti i suoi componenti. È anche importante comprendere che, mentre un valido sistema di controllo interno fornirà una "ragionevole garanzia" del raggiungimento degli obiettivi, il sistema di controllo interno, da solo, non può garantire comunque il successo dell'organizzazione. Tuttavia, è molto meno probabile che gli obiettivi siano raggiunti quando il controllo interno è inadeguato.

Con riferimento alle diverse definizioni di controllo interno, COSO (2013) definisce il controllo interno come un processo che coinvolge il consiglio di amministrazione, il management e il personale di un'entità, progettato per fornire una ragionevole garanzia in merito al raggiungimento degli obiettivi relativi alle operazioni, alla rendicontazione e alla conformità⁶. Long e Kanthor (2013⁷) osservano come il controllo interno sia un processo integrale, influenzato dal management e dal personale di un'organizzazione, progettato per affrontare i rischi e fornire una ragionevole certezza che, nel perseguimento della propria missione, l'organizzazione sia in grado di raggiungere alcuni obiettivi generali, quali:

- lo svolgimento delle operazioni in modo ordinato, etico, economico, efficace ed efficiente;
- il corretto adempimento agli obblighi di responsabilità;
- il rispetto della normativa e della regolamentazione di riferimento;
- la protezione delle risorse aziendali da perdite, abusi e danni.

Questi obiettivi possono essere condivisi da tutte le organizzazioni. Un esempio nel settore sanitario è il programma di controllo interno relativo all'approvvigionamento, alla conservazione e alla distribuzione dei farmaci soggetti a prescrizione. A causa della loro natura, sono necessarie procedure

⁶ Dinapoli, Thomas P. (2007). Standards for Internal Control in New York State Government. Disponibile online su <http://www.osc.state.ny.us>.

⁷ Long, B. and Kanthor, J. (2013). Self-Assessment of Internal Control Health Sector A Toolkit for Health Sector Managers. Bethesda, MD: Health Finance & Governance Project, Abt Associates Inc. December.

rafforzate, in particolare per quanto riguarda l'obiettivo della "protezione delle risorse (farmaci) contro la perdita, l'uso improprio e il danno".

In sostanza, il controllo interno garantisce che le "persone giuste" utilizzino i "sistemi giusti" per realizzare la "cosa giusta" nel "giusto modo". Tale definizione riflette i concetti fondamentali del controllo interno, il quale:

- è orientato al raggiungimento degli obiettivi in una o più delle seguenti categorie:
 - operazioni;
 - reporting;
 - conformità;
- è un processo costituito da compiti e attività svolte in modo continuo;
- è effettuato da persone (coinvolge la direzione e il personale, nonché le azioni che essi intraprendono a tutti i livelli dell'organizzazione; il controllo interno non può essere ridotto semplicemente a politiche, manuali di procedura, sistemi e moduli, anche perché la sua efficacia dipenderà dal grado di attenzione prestato dai dipendenti dell'organizzazione);
- è in grado di fornire garanzie ragionevoli, ma non assolute, al management e al consiglio di amministrazione circa il raggiungimento degli obiettivi e della missione aziendale;
- è adattabile alla struttura dell'entità, in quanto flessibilmente applicabile all'intera organizzazione, a un ramo, a una divisione, a un dipartimento, a un ufficio o a un processo.

In definitiva, lo scopo del controllo interno è aiutare un'organizzazione a raggiungere la propria *mission*. A tal fine, COSO (2013) individua tre tipi di obiettivi strettamente connessi a diversi aspetti del controllo interno:

- 1) gli **obiettivi operativi**, relativi all'efficacia e all'efficienza delle operazioni dell'entità, inclusi gli obiettivi di performance operativa e finanziaria. Tali obiettivi riguardano le operazioni economiche, funzionali alla realizzazione di prodotti e servizi di qualità coerenti con la missione dell'organizzazione. Gli obiettivi operativi servono anche a salvaguardare le risorse contro le perdite dovute a sprechi, abuso, cattiva gestione, errori e frodi;
- 2) gli **obiettivi di rendicontazione**, concernenti la rendicontazione finanziaria e non finanziaria interna ed esterna. Tali obiettivi possono comprendere affidabilità, tempestività, trasparenza o altre esigenze promosse da autorità regolatorie, organismi riconosciuti o dalle stesse politiche dell'organizzazione;

- 3) gli **obiettivi di conformità (compliance)**, finalizzati al rispetto di leggi, regolamenti, contratti e direttive gestionali cui l'entità è soggetta.

I controlli interni aiutano, dunque, un'organizzazione a raggiungere i propri obiettivi. Essi rappresentano i controlli e gli equilibri a supporto della *mission*, mentre aiutano a prevenire frodi, sprechi e abusi e garantiscono l'uso efficiente delle risorse. I controlli interni sono la prima linea di difesa e il miglior meccanismo di cui un'organizzazione dispone per salvaguardare le proprie risorse materiali e immateriali.

Tutte le organizzazioni hanno bisogno di controlli interni per:

- realizzare la loro missione e i propri obiettivi;
- ridurre il rischio di frodi;
- prevenire la perdita di fondi o di altre risorse;
- stabilire gli standard di performance;
- garantire la conformità a leggi, regolamenti, politiche e procedure;
- preservare l'integrità organizzativa;
- evitare danni di immagine;
- preservare la fiducia del pubblico;
- garantire la sicurezza di tutti i dipendenti.

Le conseguenze di controlli interni deboli possono variare da informazioni imprecise o incomplete, allo spreco o all'uso improprio dei beni, o anche all'appropriazione indebita e al furto. L'aspetto più pericoloso di un sistema di controllo interno debole è che genera una mancanza di responsabilità. Se si verificano eventi indesiderati, come un furto o un incidente grave, può essere difficile identificare la causa specifica del problema e determinare eventuali responsabilità in assenza di una precisa ripartizione delle stesse. In questi casi, la responsabilità potrebbe ricadere su dipendenti anche del tutto estranei all'accadimento.

Controlli forti possono aiutare a identificare chi o cosa non è andato per il verso giusto, e quali azioni correttive sono necessarie al fine di prevenire il ripetersi di eventi avversi. A un livello più ampio, la mancanza di responsabilità può comportare la perdita di fiducia e del sostegno del pubblico, e può anche ostacolare la capacità di un'organizzazione di servire efficacemente i propri clienti⁸.

⁸ Dinapoli, Thomas P. (2007). Standards for Internal Control in New York State Government. Op. cit.

1.3. Documentazione di un sistema di controllo interno

La documentazione è una parte necessaria di un efficace sistema di controllo interno. Documentare le politiche e le procedure è particolarmente importante per fronteggiare efficacemente le mutevoli contingenze. Un documento scritto, ad esempio, indicherà al personale cosa fare in caso di turnover imprevisti. Il livello e la natura della documentazione richiesta varieranno in base alle dimensioni dell'entità e alla complessità dei processi operativi svolti. È la direzione a determinare la portata della documentazione necessaria, in base alle proprie valutazioni di opportunità, ricercando un giusto equilibrio fra esigenze formali e sostanziali. La preparazione dei controlli interni scritti comunicherà chiaramente le responsabilità specifiche al singolo personale, faciliterà la formazione del nuovo personale e consentirà di rivedere e monitorare il sistema di controllo interno. La documentazione è, dunque, necessaria per la progettazione, l'attuazione e l'efficacia operativa del sistema di controllo interno. A tal fine, la direzione:

- sviluppa e mantiene la documentazione del proprio sistema di controllo interno;
- se ritiene che un principio chiave del controllo interno non sia rilevante, supporta tale determinazione con una documentazione che includa la logica di come, in assenza di tale principio, la componente associata potrebbe essere progettata, implementata e applicata in modo efficace;
- gestisce la documentazione relativa alle politiche di responsabilità di controllo interno dell'organizzazione;
- valuta le operazioni, i relativi rischi e documenta le proprie valutazioni in ordine alla vulnerabilità del sistema;
- verifica e documenta i risultati del monitoraggio continuo e delle valutazioni separate⁹ per identificare i problemi di controllo interno;
- individua e documenta i problemi di controllo interno e determina tempestivamente le azioni correttive più appropriate per fronteggiare le carenze del controllo interno;
- attua e documenta le azioni correttive per rimediare alle carenze del controllo interno.

⁹ Le valutazioni separate si riferiscono a controlli periodici che non sono integrati nelle operazioni di routine dell'organizzazione. Sono svolte a intervalli periodici dal personale dirigente, dall'audit interno o da soggetti esterni. La frequenza variabile dipende dal giudizio del management sui rischi coinvolti e sull'importanza dei processi per l'organizzazione.

Tali requisiti rappresentano il livello minimo di documentazione di ciascuna componente del sistema di controllo interno di un'entità¹⁰.

1.4. Management control, internal control e internal audit

Il tema del controllo interno ha attirato l'attenzione di un crescente numero di studiosi, anche in risposta alle esigenze che nel tempo emergevano nella pratica operativa delle diverse tipologie di organizzazione. La ricerca si è concentrata su molteplici aspetti, come la progettazione e l'attuazione dei controlli interni, le determinanti critiche, nonché l'effetto che i controlli interni (o la loro mancanza) hanno sulle organizzazioni¹¹.

Sotto il profilo operativo esiste una stretta connessione fra controllo interno e controllo di gestione. Il controllo di gestione ha lo scopo di guidare le organizzazioni attraverso l'ambiente organizzativo verso il raggiungimento di obiettivi sia di breve sia di lungo termine, da parte sua, il controllo interno contribuisce a questo processo fornendo ragionevoli garanzie sull'efficacia e sull'efficienza delle operazioni, sulla rendicontazione finanziaria e sulla conformità a leggi, regolamenti e politiche (COSO 2013). Otley e Soin (2014¹²) individuano tanto la *corporate governance* quanto la gestione del rischio come tendenze emergenti nell'affiancare e sovrintendere il controllo di gestione.

Ad ogni modo, i termini “controllo di gestione” e “controllo interno” possono essere confusi, ma il loro contesto attuativo è piuttosto diverso. Il controllo di gestione si basa principalmente su dati contabili, spesso derivati da software di contabilità manageriale ed *entreprise resource planning* (ERP). Il suo scopo è garantire l'equilibrio economico e finanziario dell'azienda. Il ciclo del controllo di gestione è strutturato attraverso l'elaborazione e il monitoraggio dei budget e il suo controllo concomitante. Sebbene nelle aziende di maggiori dimensioni i conti debbano essere sottoposti a revisione da parte di un soggetto esterno, il controllo di gestione non comporta la revisione interna e, per legge, non è soggetto a revisione esterna. Il controllo interno, invece, si concentra sulla costruzione e sull'analisi del funzionamento operativo dell'azienda. Non solo utilizza l'audit interno per verificare la corretta

¹⁰ Dinapoli, Thomas P. (2007). Standards for Internal Control in New York State Government. Op. cit.

¹¹ Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *J Manag Control* 31, 239–273.

¹² Otley, D., & Soin, K. (2014). Management Control and Uncertainty. In D. Otley & K. Soin (Eds.), *Management control and uncertainty* (Vol. 1, pp. 1–13). Houndmills: Palgrave Macmillan.

applicazione delle procedure, ma può anche essere verificato da un organismo esterno che ne attesta l'esistenza e la validità, a seconda dei requisiti legali applicabili.

I compiti che rientrano nello specifico ambito del controllo interno o del controllo di gestione ci consentono di comprenderne meglio le caratteristiche e le peculiarità.

Le attività e i processi relativi al controllo di gestione comprendono, tra gli altri:

- l'implementazione della contabilità analitica;
- la definizione del budget;
- il monitoraggio delle spese e delle entrate;
- l'analisi dello stato patrimoniale e del conto economico;
- la verifica dei costi;
- il controllo della tesoreria;
- la stesura di una relazione finanziaria su un determinato tema (margine di prodotto, redditività di un reparto, ecc.).

Le attività incluse nel quadro del controllo interno sono:

- monitoraggio dell'attuazione dei controlli;
- registrazione e analisi degli eventi dannosi;
- conduzione di una revisione del rischio;
- descrizione dei processi;
- monitoraggio dei progetti di riduzione del rischio;
- redazione di una relazione annuale di controllo interno.

Parimenti al controllo di gestione, i termini *internal control* e *internal audit* possono essere confusi e molte volte sono utilizzati anche come sinonimi. In effetti, entrambi mirano al miglioramento dei processi e al raggiungimento delle finalità e degli obiettivi di una organizzazione, utilizzando tecniche di auditing e strumenti analitici per valutare l'ambiente aziendale. Anche storicamente si sono sviluppati in modo simile. Essi sono stati principalmente collegati alla verifica dei conti. Sebbene l'obiettivo finale sia lo stesso, l'audit interno e il controllo interno sono diversi per quanto riguarda il livello funzionale. Si differenziano, inoltre, per il grado di indipendenza, responsabilità e livello di rendicontazione nella struttura organizzativa. Hanno frequenza e portata diverse delle loro attività. L'audit interno è "una funzione, mentre il controllo interno è un sistema", e ciò significa che l'audit interno ha primariamente l'obiettivo di valutare l'efficacia dei controlli posti in essere per mitigare i rischi¹³.

¹³ Bubilek, O. (2017). Op. cit.

L'Institute of Internal Auditors (IIA) definisce un controllo come qualsiasi azione intrapresa dal management volta a incrementare la probabilità che gli obiettivi siano raggiunti¹⁴. Un controllo ha, dunque, lo scopo di gestire i rischi che potrebbero frapporsi al raggiungimento degli obiettivi. I controlli possono classificarsi in diversi modi e tali classificazioni aiutano a comprendere la natura e lo scopo del controllo. Il controllo può, infatti, essere:

- preventivo, volto a impedire il verificarsi di eventi indesiderati;
- ispettivo/correttivo, per rilevare e correggere eventi indesiderabili occorsi;
- direttivo, finalizzato a provocare o incoraggiare il verificarsi di un evento desiderabile.

I controlli possono poi essere formali (*hard control*) o informali (*soft control*). A differenza dei controlli formali, che tendono a supervisionare e monitorare i comportamenti con misure esplicite (ad esempio, politiche e procedure, piani di azioni, scritture contabili, codici di comportamenti scritti, etc.), i controlli informali tendono a controllare le attitudini dei soggetti attraverso valori, conoscenze e tradizioni non scritte (esemplificando, competenze del personale, etica del comportamento di dipendenti e del management)¹⁵. I controlli possono, inoltre, essere automatizzati, mediante l'impiego di supporti tecnologici progettati per attivarsi in condizioni predeterminate, oppure manuali, quando richiedono l'intervento di una persona o gruppo di persone.

Un sistema di controllo è “adeguato” se la direzione ha progettato e organizzato l'insieme di attività in modo da fornire una ragionevole garanzia che i rischi dell'organizzazione siano gestiti in maniera efficace e che gli obiettivi dell'organizzazione saranno raggiunti in modo efficiente ed economico¹⁶. Il controllo interno è, quindi, un sistema, sviluppato, implementato e mantenuto dal management di una azienda, costituito da procedure, politiche e misure progettate per garantire che un'organizzazione realizzi i propri obiettivi e che i rischi, che possono impedire a un'organizzazione di raggiungere i propri obiettivi, siano mitigati. L'internal control è, quindi, un processo finalizzato al raggiungimento degli obiettivi riguardanti:

¹⁴ The Institute of Internal Auditors Australia, Control Assessment: A Framework (2019). Disponibile online su https://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/iia-white-paper_control-assessment-a-framework.pdf?sfvrsn=2

¹⁵ Chtioui T and Thiéry-Dubuisson S. (2011). Hard and soft controls: mind the gap! International Journal of Business, 16(3):289.

¹⁶ The Institute of Internal Auditors Australia, Control Assessment: A Framework (2019). Op. cit.

- efficacia ed efficienza delle operazioni;
- protezione dei beni;
- prevenzione e rilevamento di frodi ed errori;
- precisione e completezza dei report finanziari;
- rispetto delle leggi e dei regolamenti in materia.

Attraverso l'individuazione dei rischi che potrebbero impedire il raggiungimento di tali obiettivi è possibile identificare i controlli efficaci da mettere in atto. Pertanto, un effettivo controllo interno aiuta a mitigare diverse tipologie di rischio, quali:

- il rischio reputazionale (si riferisce alla possibilità che la pubblicità negativa, la percezione pubblica o gli eventi incontrollabili abbiano un impatto negativo sulla reputazione e sulle performance dell'organizzazione);
- il rischio strategico e operativo (relativo alla acquisizione e all'impiego delle risorse, al corretto svolgimento dei processi aziendali di qualità e di miglioramento continuo, al raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione);
- il rischio di frode (legato alla tutela delle risorse dell'organizzazione, comprese il suo personale, i suoi sistemi e le sue informazioni);
- il rischio di compliance (onde evitare che le azioni del personale non siano conformi alle politiche, ai piani e alle procedure dell'organizzazione e a tutte le leggi, gli standard, e le indicazioni applicabili al contesto di riferimento);
- il rischio di errori di rendicontazione in contabilità (per evitare che le informazioni finanziarie interne ed esterne non siano accurate, affidabili e tempestive).

L'internal control consiste, infine, di 5 componenti integrate:

- ambiente di controllo (l'insieme di standard, processi e strutture che forniscono la base dello svolgimento del controllo interno all'interno dell'organizzazione);
- risk assessment (identificazione e valutazione dei rischi che possono pregiudicare il raggiungimento di determinati obiettivi);
- attività di controllo (azioni stabilite mediante politiche e procedure che contribuiscono a garantire il rispetto delle direttive individuate dal management per mitigare i rischi del mancato raggiungimento degli obiettivi);
- informazione (interna ed esterna per il corretto funzionamento del controllo interno) e comunicazione (processo interattivo e continuo di fornitura, scambio e ottenimento delle informazioni necessarie all'interno dell'organizzazione);

- attività di monitoraggio (valutazione continua, valutazione separata oppure alcune combinazioni di entrambe sono utilizzate per accertare che ciascuna delle cinque componenti del controllo interno siano presenti e funzionanti)¹⁷.

L'internal auditing è, invece, definito come un'attività indipendente e obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi, tramite un approccio professionale sistemico che genera valore aggiunto, in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di *corporate governance*¹⁸.

A differenza del controllo interno (che è un sistema), l'*Internal Audit* è una funzione svolta in precisi momenti col compito di valutare il funzionamento del processo di gestione del rischio, dei controlli e della *governance* aziendale in base a standard definiti. Questa funzione, che può essere interna all'organizzazione o esternalizzata, è autonoma e, pertanto, le analisi e i rapporti redatti sono indipendenti. L'audit interno non è responsabile dell'identificazione dei rischi o dell'attuazione di controlli. Tuttavia, l'audit interno può aiutare in questo processo attraverso le sue attività di consulenza. Valuta la fattibilità delle soluzioni e dei processi che il controllo interno ha sviluppato. Spetta al controllo interno identificare i rischi rilevanti e sviluppare controlli affidabili¹⁹, laddove alla funzione di controllo interno è richiesto un "ruolo proattivo" nel definire, documentare, comunicare, educare, testare e supportare l'attività aziendale e il perseguimento degli obiettivi generali e di quelli economico-finanziari.

Una delle differenze più rilevanti e significative tra questi due concetti risiede nella struttura organizzativa. L'audit interno è indipendente dalla direzione operativa (management) dell'organizzazione, di solito riporta al Consiglio di amministrazione o al Comitato di audit. Il controllo interno, invece, è sviluppato in collaborazione con e per il management o la direzione operativa aziendale. Pertanto la direzione operativa è responsabile dell'adeguata attuazione e utilizzo dei controlli su base quotidiana. Un'altra differenza è nella frequenza. I controlli interni sono utilizzati quotidianamente in tutte le unità nelle quali sono stati implementati. L'audit interno, invece, può

¹⁷ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Internal control – integrated framework*, 2013. Disponibile online su <https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>

¹⁸ The Institute of Internal Auditors, *Glossary to the 'International Professional Practices Framework'*, IIA-Global. Disponibile online su <https://www.theiaa.org/globalassets/documents/certifications/the-iaa-official-glossary/official-iaa-glossary-english.pdf>

¹⁹ Bubilek, O. (2017). Op. cit.

essere eseguito in determinati momenti e riguardare specifiche unità organizzative.

In sintesi, la differenza tra controllo interno e *internal audit* possono essere così riassunte:

1. le modalità e le procedure messe in atto dal management per controllare le operazioni, al fine di aiutare l'organizzazione nel raggiungimento dei fini desiderati, costituiscono controllo interno. Il programma di *auditing* adottato da un'impresa con la revisione delle proprie attività operative e finanziarie da parte di un esperto rappresenta un *internal audit*;
2. il controllo interno è un sistema progettato, implementato e mantenuto in un'organizzazione, laddove, l'*internal audit* è una funzione di controllo progettata dall'organo di governo aziendale per esercitare un controllo sull'attività aziendale;
3. nel controllo interno il lavoro di un soggetto è verificato da un diverso soggetto, mentre nel caso di un *audit* interno viene verificata ogni singola componente del lavoro;
4. nel sistema di controllo interno, il controllo viene eseguito contemporaneamente durante l'esecuzione del lavoro, diversamente, nell'*internal audit* il lavoro viene verificato dopo che lo stesso è stato eseguito;
5. obiettivo fondamentale del sistema di controllo interno è garantire il rispetto delle politiche di gestione, mentre l'*audit* interno mira, principalmente, all'individuazione delle frodi, ma anche di sprechi, perdite e inadempienze.

1.5. I sistemi di controllo interno

Per gestire con successo strutture complesse è necessario stabilire i principi fondamentali e i criteri per l'implementazione del sistema di controllo interno, nonché verificarne l'adeguatezza²⁰. Un sistema è un insieme di componenti interrelati e interdipendenti che interagiscono tra di loro al fine di raggiungere un obiettivo prefissato. Le componenti del sistema sono interdipendenti, per cui un problema per un componente può comportare il fallimento per l'intero sistema. Un'organizzazione è un sistema complesso che è suddiviso in vari sottosistemi (unità, divisioni, dipartimenti) e quindi richiede un sistema di controlli su unità, divisioni, dipartimenti, etc. per la sua effica-

²⁰ Eskin, I. (2021). Op. cit.

cia e sopravvivenza. Un efficace sistema di controllo interno è un sistema integrato con componenti correlate, con principi e attributi che lo supportano²¹. Harvey e Brown (1998) identificano l'ambiente di controllo, il sistema contabile e le procedure di controllo come le componenti principali dei controlli interni²². Secondo Grieses (2000), un sistema di controllo interno si compone di:

- 1) supervisione da parte del Management e cultura del controllo²³;
- 2) individuazione e valutazione del rischio;
- 3) controllo delle attività e segregazione dei compiti²⁴;
- 4) informazione e comunicazione;
- 5) attività di monitoraggio e correzione delle carenze²⁵.

Ad ogni modo, esistono tre sistemi di controllo interno riconosciuti a livello mondiale adottati da auditors indipendenti, auditors interni e dal management per valutare l'appropriatezza e l'efficacia della struttura di controllo interno delle organizzazioni: COSO negli USA, COCO in Canada, Turnbull in Inghilterra. La caratteristica comune di questi modelli è che forniscono indicazioni per valutare l'efficacia del controllo interno. Tali sistemi descrivono il controllo interno come un "processo" definito, messo in atto e monitorato dai responsabili del governo e della gestione di un'impresa, per fornire una ragionevole certezza in merito al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. Il termine processo è usato in senso lato; va oltre le procedure per includere elementi come la cultura e le politiche aziendali, nonché i sistemi e le attività.

Il modello COCO, pubblicato dal Canadian Institute of Certified Public Accountants, delinea 20 criteri di controllo che la direzione può utilizzare per gestire la performance aziendale e migliorare il proprio processo decisio-

²¹ Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The Effectiveness of Internal Control Systems of Banks. The Case of Ghanaian Banks. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4, 377-389.

²² Harvey, D. and Brown, D. (1998) *An Experiential Approach to Organisation Development*. 3rd Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River.

²³ Il consiglio di amministrazione e l'alta dirigenza sono responsabili della promozione di elevati standard etici e di integrità e della creazione di una cultura all'interno dell'organizzazione che sottolinei e dimostri a tutti i livelli del personale l'importanza dei controlli interni. Tutti i livelli del personale di un'organizzazione devono comprendere il proprio ruolo nel processo dei controlli interni ed essere pienamente coinvolti nel processo.

²⁴ La segregazione o la separazione dei compiti è un elemento fondamentale nella gestione del rischio e per i controlli interni di un'azienda. Il principio si basa sulla responsabilità condivisa di un processo chiave che disperde le funzioni critiche di quel processo a più di una persona, ufficio o dipartimento. Senza questa separazione nei processi chiave, i rischi di frode ed errore sarebbero molto meno gestibili.

²⁵ Grieses, J. (2000). Introduction: the Origins of Organisation Development. *Journal of Management Development*, Vol.19, no.5, p.345.

nale. Esso sottolinea che il controllo coinvolge l'intera organizzazione, ma inizia a livello individuale con il dipendente, delineando criteri per un controllo efficace in quattro aree: scopo, impegno, capacità, monitoraggio e apprendimento. Al fine di valutare la presenza di controlli e il loro efficace funzionamento, suggerisce di esaminare ciascun criterio per identificare i controlli in atto e assicurare l'applicazione degli stessi. Il modello, dunque, si basa sulla corretta gestione delle attività, come la definizione degli obiettivi, la gestione strategica e le misure correttive come parte del concetto di controllo.

Nel modello Turnbull, sviluppato nel Regno Unito, si punta sull'esistenza di organi indipendenti e sui principi di un'efficace struttura di controllo interno. Questo modello spiega la filosofia del controllo interno invece di fornire indicazioni per l'istituzione di un efficace sistema di controllo interno.

Tra questi modelli, il modello COSO è quello predominante e generalmente accettato, e che nel seguito viene descritto. I suoi obiettivi sono il miglioramento della governance aziendale, l'analisi e la gestione dei rischi, la prevenzione di comportamenti fraudolenti e la predisposizione di un quadro completo per indirizzare il controllo interno. Il documento "Integrated framework for internal control", inizialmente predisposto dalla Commissione nel 1992, è stato successivamente aggiornato nel 2013²⁶, fornendo una definizione di controllo interno universalmente accettata. Secondo la Commissione, *"il controllo interno è un processo concepito dal consiglio di amministrazione, dall'alta dirigenza e da altro personale dell'azienda per fornire una ragionevole garanzia sull'efficacia e l'efficienza delle operazioni aziendali, sull'affidabilità della rendicontazione e sul rispetto della normativa di riferimento"*. Tale definizione, volutamente ampia, riflette alcuni concetti fondamentali del sistema. Il controllo interno:

- è orientato al raggiungimento di obiettivi in una o più categorie (operazioni, reporting e conformità);
- è un processo continuo di compiti e attività;
- è influenzato dalle persone e dalle loro azioni, a qualsiasi livello dell'organizzazione;
- fornisce una ragionevole garanzia, ma non una garanzia assoluta riguardo il raggiungimento degli obiettivi;
- è adattabile, potendo essere attuato per l'intera organizzazione o per una parte della stessa (divisione, unità operativa o processo aziendale).

²⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013. Op. cit.

Il sistema prevede una impostazione finalizzata al raggiungimento di tre categorie di obiettivi:

1. obiettivi operativi, che riguardano l'efficacia e l'efficienza dell'attività aziendale, compresi gli obiettivi di performance operativa e finanziaria, nonché la salvaguardia del patrimonio contro le perdite (efficienza operativa);
2. obiettivi di *reporting*, riguardanti la rendicontazione finanziaria e non finanziaria interna ed esterna, e possono comprendere affidabilità, tempestività, trasparenza o altri termini stabiliti dalle autorità di regolamentazione o da organismi riconosciuti (adeguatezza informativa);
3. obiettivi di *compliance*, riferibili a leggi e regolamenti a cui l'organizzazione è soggetta (ad esempio, conformità alla normativa civilistica, fiscale, penale, ambientale, sicurezza sul lavoro, privacy, normative di prodotto o di settore, etc.).

A tal fine, viene proposto un *framework* composto da 5 componenti integrate tra loro: ambiente di controllo, gestione del rischio, attività di controllo, informazione e comunicazione, monitoraggio.

1.5.1. L'ambiente di controllo

L'ambiente di controllo rappresenta l'insieme di standard, processi e strutture che forniscono la base per l'esecuzione del controllo interno in tutta l'organizzazione. L'ambiente di controllo determina lo stile di un'organizzazione e influenza la consapevolezza del controllo delle persone che ne fanno parte. L'ambiente è definito dal consiglio di amministrazione e dall'alta direzione aziendale, che promuovono un alto livello di integrità e la cultura del controllo interno, mentre il management rafforza le aspettative ai vari livelli dell'organizzazione. L'ambiente di controllo comprende:

- i principi di integrità e i valori etici dell'organizzazione;
- i parametri che permettono al consiglio di amministrazione di svolgere i propri compiti di controllo della governance;
- la struttura organizzativa e l'attribuzione di poteri e responsabilità;
- il processo per attrarre, sviluppare e trattenere persone competenti;
- il rigore attorno alle misure di performance, incentivi e premi per guidare la responsabilità verso i risultati aziendali.