Disegno e funzionamento del Sistema Integrato di Controllo Interno

Associazione Italiana
Internal Auditors

Aprile 2008

Copyright © Associazione Italiana Internal Auditors – AIIA
Sede Legale: Via Santa Tecla 5, 20122 Milano.
Tel.: 02.36581500 - Fax: 02.86995492
Email: info@aiiaweb.it - Internet: www.aiiaweb.it
All rights reserved.

Tutti i diritti di traduzione, di riproduzione, di memorizzazione elettronica e di adattamento totale e parziale con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), anche a scopo didattico, sono coperti da copyright.

Disegno e funzionamento del Sistema Integrato di Controllo Interno

Associazione Italiana
Internal Auditors

Il presente documento è stato realizzato nell'ambito del Chief Audit Executive Program dell'Associazione Italiana Internal Auditors

Comitato per lo Sviluppo Metodologico

Paolo Casati	Posteltaliane Spa	Coordinatore responsabile
Alessandro Allegri	Wind Spa	
Alessandro Gullotti	ASM Brescia	
Maurizio Ioli	Posteltaliane Spa	
Raffaello Merli	ENI Spa	
Maria Pratesi	Posteltaliane Spa	
Alessandro Rinaldi	Ferrovie dello Stato Spa	
Igor Silli	Ferrovie dello Stato Spa	
Ciro Trotta	Deloitte	
Laura Trucco	TIAudit	

Steering Committee CAE Program

Silvio De Girolamo	Autogrill Spa	Coordinatore responsabile
Carolyn Dittmeier	Posteltaliane Spa e Presidente Aiia	
Paolo Casati	Posteltaliane Spa	
Mauro Di Gennaro	Fiat Group Spa	
Roberto Fargion	Chief Operating Officer Aiia	
Gian Michele Mirabelli	Edison Spa	

Ringraziamo tutti i Responsabili Internal Audit che hanno partecipato agli incontri del CAE Program e che con il prezioso contributo hanno reso possibile la realizzazione di questo documento.

Indice

1 Premessa 5
2 Obiettivi 6
3 Ambiti teorici di applicazione 6
4 Approccio risk based 7
5 Obiettivi di controllo 8
6 Il controllo 9
7 Articolazione dell'approccio 10
8 Quadro di sintesi del Modello 11
Disegno del controllo 13
Funzionamento del controllo 14
Economicità del controllo 15
9 Gli strumenti di rilevazione 15
10 Le regole di valutazione 16
11 Il processo 18

1 Premessa

Il Sistema di Controllo Interno inteso come "l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati" [1] è il perno su cui si fonda la Corporate Governance e costituisce l'elemento catalizzatore di tutti i soggetti e le funzioni che, ognuno per la propria parte, contribuiscono alla conduzione dell'impresa in modo sano, corretto e coerente all'obiettivo di conferire il massimo valore sostenibile [2] ad ogni attività dell'organizzazione.
In materia, è intervenuto negli ultimi anni anche il Legislatore [3] nazionale, spesso sulla scorta di esigenze contingenti, ampliando il numero dei soggetti aziendali chiamati a fornire contributi al disegno e alla gestione dei controlli e frazionando gli ambiti di responsabilità di ciascuno. Ciò ha determinato un proliferare di approcci, di modelli di valutazione e di gestione spesso non integrati e, di conseguenza, potenzialmente conflittuali, inefficienti e non economici.

La possibilità di realizzare una reale Governance aziendale è pertanto subordinata alla capacità di integrare le valutazioni espresse dall'insieme di tali soggetti, pena un'azione meno efficace ed una copertura parziale dei rischi aziendali sia in termini quantitativi che qualitativi.
Il Sistema di Controllo Interno a presidio dei rischi aziendali è infatti unico e la possibilità di garantire l'adeguatezza delle modalità di controllo rispetto alle esigenze poste dai rischi da presidiare dipende dalla capacità di scegliere tra controlli alternativi in base a criteri omogenei di rilevazione e di valutazione che ne consentono la confrontabilità e la selezione.

Il perseguimento di obiettivi di efficacia ed economicità del Sistema di Controllo Interno nel suo complesso richiede una modalità che consenta una omogenea identificazione e valutazione dei controlli nei diversi ambiti aziendali di applicazione, utile non solo all'identificazione ex post di sistemi caratterizzati da lacune o inefficienze, ma anche alla progettazione ex ante modalità di controllo che presentino i requisiti minimi necessari.

Tali considerazioni sono di particolare rilevanza per l'Internal Auditing, che è tipicamente chiamato a fornire un'"assurance" complessiva sul disegno ed il funzionamento del Sistema di Controllo Interno attraverso valutazioni indipendenti e che sempre più spesso si trova a dover integrare le attività e le valutazioni degli altri soggetti e funzioni che, direttamente coinvolti nelle attività operative e di controllo a vari livelli, concorrono anche alla definizione del Sistema sulla base degli specifici ruoli e mandati.

---

[1] *Codice di Autodisciplina – Borsa Italiana S.p.A. – Comitato per la Corporate Governance.*
[2] *Elemento stabilito mediante identificazione e trattamento dei rischi (risk management).*
[3] *A puro titolo esemplificativo si considerino interventi normativi e di regolamentazione quali la Legge 262/05 sulla tutela del risparmio, il Decreto Legislativo 231/01, le disposizioni del settore finanziario ed assicurativo e le regolamentazioni ad adesione volontaria, quali il Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana del 2006.*

2 Obiettivi

Il presente documento intende illustrare un approccio alla Valutazione del Sistema Integrato di Controllo Interno in grado di supportare le attività di Assurance e Consulenza sul disegno e il funzionamento dei controlli da parte dell'Internal Auditing e di tutti i soggetti aziendali chiamati per ruolo e responsabilità a svilupparne o valutarne l'architettura.
L'approccio, che richiama e riconduce ad un unico sistema, concetti, metodologie, modelli e applicazioni di ampia diffusione, si prefigge i seguenti obiettivi:

- **oggettività**, ovvero possibilità da parte di qualsiasi soggetto deputato alla governance e/o al controllo, interno od esterno all'organizzazione, di ripetere la valutazione giungendo ad analoghe conclusioni attraverso strumenti e regole codificati e condivisibili;
- **scalabilità**, ovvero applicabilità dell'approccio tanto a singoli controlli, quanto ad aggregati complessi, che nella forma più completa sono rappresentati dall'intero Sistema di Controllo Interno aziendale;
- **generale** applicabilità, ovvero indipendenza da specifici contesti aziendali, quali il settore di business di appartenenza, l'ambito specialistico di applicazione (es. Legge 262, d.lgs. 231, ecc.), o i rischi gestiti (es. normativi, operativi, ecc.);
- **compatibilità** e coerenza con gli tutti standard e le pratiche comuni in tema di controllo interno a livello internazionale (CoSo, CoSo Smaller Companies, Enterprise Risk Management, Cobit, ecc.) [4];
- **integrabilità**, intesa come apertura a possibili evoluzioni ed affinamenti (es. identificazione di eventuali ulteriori elementi di misurazione del disegno dei controlli, piuttosto che di strumenti di misurazione).

3 Ambiti teorici di applicazione

L'approccio si presta a contesti di applicazione caratterizzati da finalità, oggetti di indagine e grado di analiticità dell'applicazione differenti.

Dal punto di vista delle finalità si considerino, ad esempio, i già citati ambiti di **Assurance** e **Consulenza** che si concretizzano nella necessità di formulare "attestazioni" sul disegno ed il funzionamento dei controlli interni o di fornire al management supporto per la progettazione o l'ottimizzazione del sistema di controllo a presidio di specifici rischi.
Sul fronte dei possibili oggetti di indagine si pensi, ad esempio, alla opportunità/necessità di procedere per:

- **processi**, con forte enfasi ad aspetti di integrazione, sinergia e interdipendenza dei controlli;

[4] *Cfr. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSo), pubblicato il 29 settembre 2004; Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies of Commettee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSo 3) pubblicato nel 2006; Enterprise Risk Management (ERM) of Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, pubblicato il 29 settembre 2004; Control Objectives for Information and related Technology (COBIT) pubblicato dall'ISACA (Information Systems Audit and Control Association), e dall'ITGI (IT Governance Institute) nel 1992, successivamente aggiornato nel 1996, 1998, 2000 e Dicembre 2005.*

- **strutture organizzative**, con particolare riferimento ad aspetti di responsabilizzazione dei soggetti preposti;
- **rischi**, con il fine di presidiare temi particolarmente critici per il perseguimento degli obiettivi aziendali e il rispetto delle normative.

Infine, sul fronte dell'analiticità si considerino le necessità di valutare l'adeguatezza di:

- un **singolo controllo** nell'ambito di specifiche attività di audit;
- il complessivo **sistema dei controlli interni**, che nel caso più estremo sono rappresentati dall'organizzazione nel suo complesso, a presidio dei rischi aziendali.

L'approccio si presta, quindi, a integrare le metodologie e a soddisfare le esigenze di numerosi soggetti dell'organizzazione coinvolti sia nel processo di progettazione/definizione, che in quello di valutazione del Sistema di Controllo Interno aziendale.

A puro titolo esemplificativo, si consideri la tabella seguente che evidenzia il possibile interesse/coinvolgimento dei diversi soggetti della Governance aziendale nei vari ambiti di applicazione dell'approccio.

AMBITO	ORGANISMO	SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	
		PROGETTAZIONE	VALUTAZIONE
Governo	Consiglio di amministrazione	✓	✓
	Collegio sindacale		✓
	Organismo di Vigilanza 231	✓	✓
	Comitato per il controllo interno		✓
Controllo di III° livello	Internal Auditing	Consulenza	Assurance
Controllo di II° livello	Dirigente Preposto	✓	✓
	Risk Manager	✓	✓
	Compliance Function	✓	✓
	Controllo di Gestione	✓	✓
Controllo di I° livello	Management Operativo	✓	✓
	Organizzazione	✓	✓
	Responsabili 626	✓	✓
	Responsabili privacy	✓	✓

4 Approccio risk based

Il sistema di valutazione dei controlli è sviluppato sulla base di una logica risk based consolidata che prevede l'identificazione e valutazione preliminare degli eventi, esterni e interni, che possono potenzialmente pregiudicare il perseguimento degli obiettivi aziendali, siano essi *strategici*, *operativi*, *di repor-*

ting, di conformità, eccetera.
Si precisa che, sebbene l'approfondimento del concetto di rischio e delle relative attività di analisi e quantificazione non siano oggetto di approfondimento nell'ambito della presente trattazione, la definizione dei rischi significativi e delle strategie di assunzione di tali rischi da parte del management rappresentano requisito fondamentale per la formulazione della valutazione sull'adeguatezza del Sistema di Controllo Interno.

In particolare, risulta di fondamentale importanza l'analisi dei rischi inerenti o potenziali, ossia della probabilità di accadimento e del possibile impatto a prescindere da qualsiasi sistema di controllo esistente, e la determinazione dei limiti di [5]:

- **tollerabilità**, determinata dalle condizioni economiche, finanziarie e patrimoniali dell'azienda e il cui superamento può compromettere la sopravvivenza dell'organizzazione;
- **accettabilità**, definita dalla propensione al rischio del Management, che la determina in base ad un bilanciamento con le opportunità strategiche di ricerca della redditività [6].

Questa soglia consente di individuare le priorità d'intervento e di decidere i criteri di gestione del rischio.
L'adeguatezza di un Sistema di Controllo Interno si manifesta, quindi, nella capacità di garantire il contenimento dei rischi che minacciano il raggiungimento degli obiettivi aziendali entro i suddetti limiti attraverso una corretta allocazione delle risorse di controllo disponibili.

5 Obiettivi di controllo

Il necessario collegamento al tema di identificazione e valutazione dei rischi si realizza attraverso la formulazione degli **obiettivi di controllo** rilevanti per l'ambito oggetto di analisi, sia esso un'attività, un processo, una funzione organizzativa o un'entità aziendale complessa.
La definizione degli obiettivi di controllo prevede la determinazione dei seguenti aspetti:

- gli **obiettivi aziendali di business** (es. la massimizzazione dei ricavi, il contenimento dei costi, la qualità dei prodotti/servizi, ecc.) e di governo rilevanti (es. l'affidabilità dell'informativa gestionale e con-

[5] *Cfr: Enterprise Risk Management (ERM) of Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, pubblicato il 29 settembre 2004.*
[6] *Il rischio accettato da un'azienda è di norma inferiore a quello tollerabile.*

tabile, il rispetto di vincoli normativi, ecc.), al fine di garantire il disegno di controlli adeguati per tutti gli obiettivi considerati;

- **le fonti di rischio** che possono compromettere il raggiungimento degli obiettivi di cui al punto precedente e riguardanti, in particolare, i seguenti aspetti, al fine di garantire l'architettura di controllo più adatta alle differenti fattispecie:
- errori;
- frodi;
- mancata sincronizzazione dei processi;
- indisponibilità quali/quantitativa di risorse;
- i limiti di tollerabilità e accettabilità definiti dai processi di gestione del rischio, per consentire le opportune valutazioni di economicità e di generale efficienza del sistema di controllo.

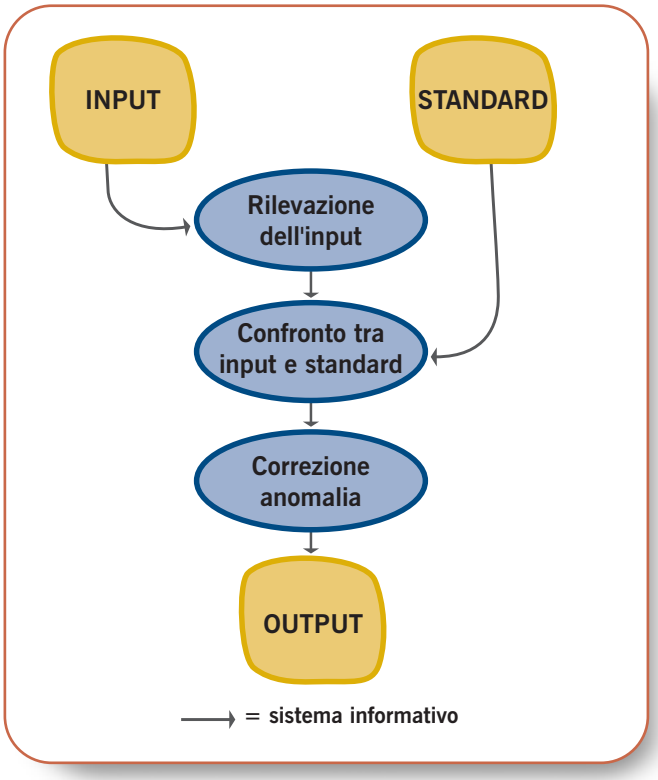
6 Il controllo

Gli obiettivi di controllo, espressione e sintesi degli obiettivi e dei rischi aziendali rilevanti, sono presidiati da controlli che:

- rilevano una situazione (un dato, un comportamento, uno stato, ecc.);
- riscontrano un'eventuale deviazione rispetto ad uno standard desiderato/definito;
- attivano un'adeguata azione correttiva in grado di ricondurre la situazione allo standard o, quanto meno, di limitare gli impatti entro i limiti di desiderabilità e accettabilità.

Qualsiasi controllo, quindi, è analizzato sulla base di una visione standard ed univoca riconducibile, per qualsiasi tipologia considerata (controllo operativo o manageriale, di linea o di monitoraggio, di primo, secondo e terzo livello, manuale o automatizzato, ecc.), ad un processo di controllo che vede coinvolte le seguenti componenti:

- **Input** significativi da sottoporre a confronto;
- **Standard** di riferimento, ossia elemento/i di raffronto dell'input;
- Attività di **rilevazione** dell'input (c.d. sensore);
- Attività di **confronto** tra input e standard di riferimento;
- Attività di **correzione/retroazione**, nel caso dall'attività di confronto si rilevi un'anomalia;
- **Output** del processo di controllo;



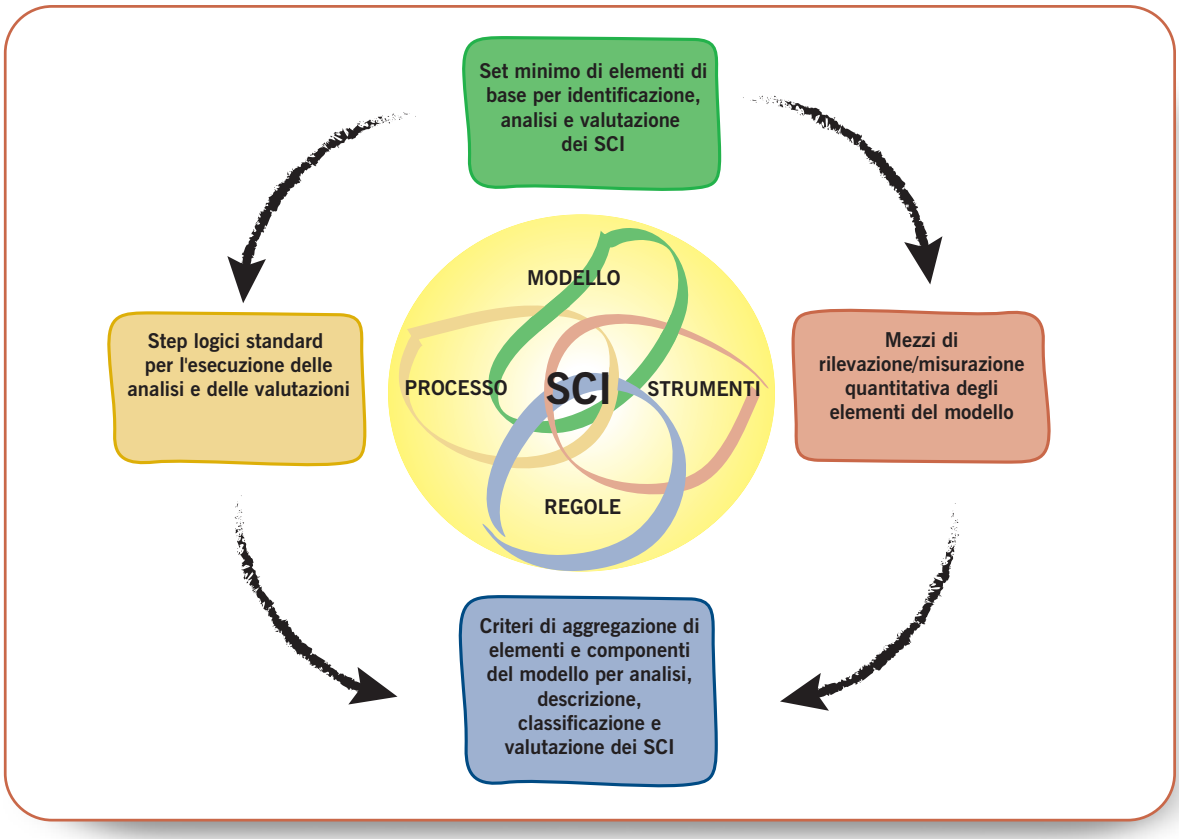
- **Sistema informativo** di interconnessione, che consente lo scambio di informazioni necessarie a garantire il funzionamento di tutto il processo (es. sistema di comunicazione verbale, scritta, scambio di dati informatizzati, ecc.). Esso riguarda il collegamento tra i sistemi di diffusione dello standard/di rilevazione dell'input e l'attività di confronto nonché quello per l'attivazione del sistema di correzione.

L'evidenziazione di tali elementi, coerente con i modelli di riferimento e le classificazioni tradizionali dei controlli, consente di:

- verificare la completezza di un controllo rispetto ai suoi elementi costitutivi;
- comprendere le relazioni fondamentali esistenti tra le diverse componenti;
- valutarne puntualmente l'adeguatezza rispetto all'obiettivo di controllo presidiato.

7 Articolazione dell'approccio

La Valutazione dei Sistemi Integrati di Controllo Interno si articola nei seguenti ambiti:



In estrema sintesi, alla base dell'approccio vi è il **Modello**, ossia l'insieme degli elementi o caratteristiche dei controlli, rilevabili in modo diretto o indiretto da chi chiamato a svolgere attività di analisi.
La misurazione diretta avviene attraverso **Strumenti**, ossia differenti modalità con le quali si perviene

ad una rilevazione quantitativa.
Esempi di Strumenti possono essere scale quali - quantitative di rilevazione basate su caratteristiche osservabili dei controlli, così come sistemi di misurazione strettamente quantitative già esistenti in azienda o sviluppate ad hoc.

Gli elementi del Modello misurabili in modo indiretto sono il risultato dell'applicazione di **Regole** di aggregazione delle valutazioni di componenti di livello inferiore. L'applicazione delle Regole consente quindi di giungere a indici sintetici, a supporto del giudizio dell'auditor, per la valutazione dell'adeguatezza del singolo controllo e di sistemi complessi composti da più controlli.

L'attività di analisi e valutazione, infine, si sviluppa in un **processo operativo di applicazione** articolato in cinque macro fasi tipiche adattabili in base al contesto e agli ambiti di utilizzo.

8 Quadro di sintesi del Modello

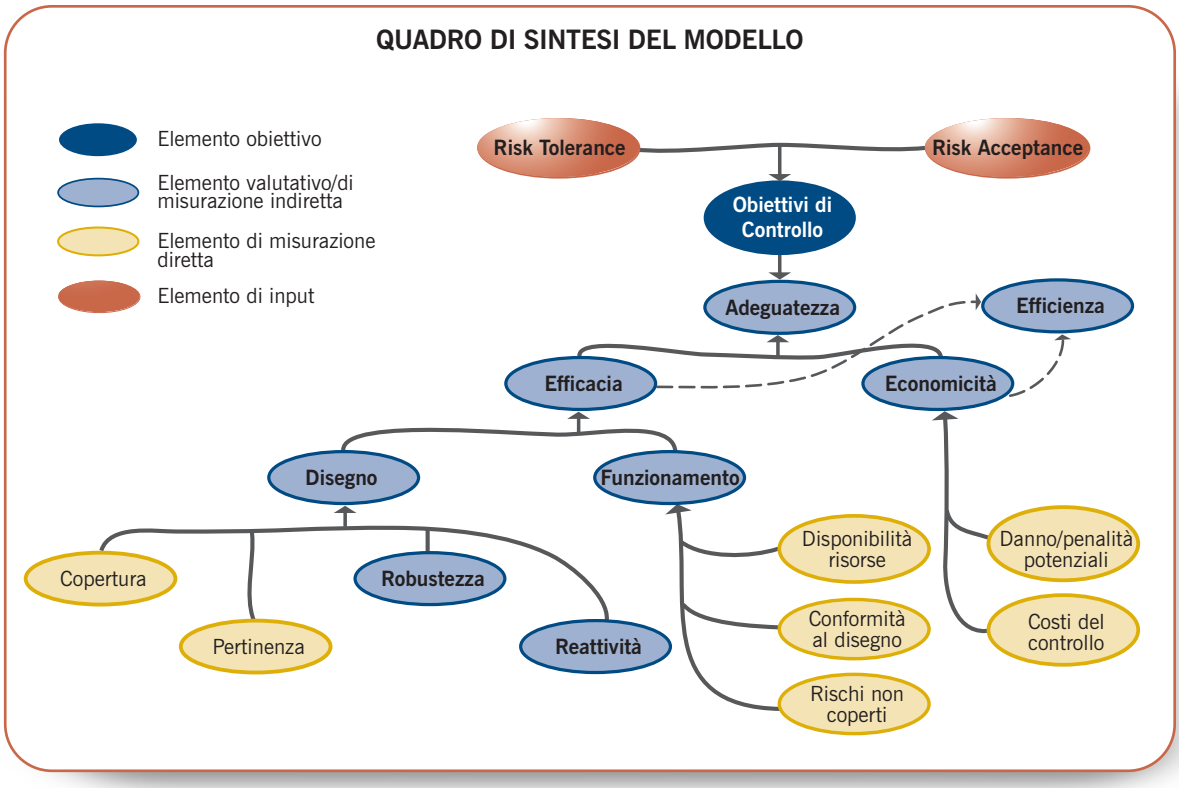
Il Modello è la componente dell'approccio che razionalizza l'insieme degli elementi da considerare per la progettazione di nuovi controlli o la valutazione di controlli esistenti.
Si tratta di una rappresentazione statica di componenti che prescinde dal livello di complessità dell'entità oggetto di analisi (singolo controllo o aggregati di controlli) e dai vincoli, interni ed esterni (numero e tipologia di variabili ambientali, normative, ecc.), che caratterizzano il contesto in cui il controllo opera.

La logica per la sua applicazione è di tipo bottom-up, partendo da elementi di dettaglio per poi procedere ad aggregazione degli stessi secondo criteri predeterminati e giungere alla sintesi finale della valutazione di adeguatezza rispetto agli obiettivi di controllo.
Il fine è quello di ridurre, in sede di analisi, il disegno ed il funzionamento di SCI complessi all'interazione di sistemi più semplici e, viceversa, la possibilità di progettare sistemi in maniera strutturata componendo unità elementari.

Entrando nel merito del Modello, i suoi elementi sono raggruppabili in:

- **elementi di misurazione diretta**: coincidono con le caratteristiche direttamente osservabili dei controlli (es. Non discrezionalità, Segregazione, Automazione). Si tratta delle entità di massimo dettaglio, non ulteriormente scomponibili, la cui rilevazione, qualitativa e/o quantitativa, avviene secondo strumenti predefiniti;
- **elementi di misurazione indiretta**: coincidono con elementi non misurabili direttamente (es. robustezza), ma ottenuti mediante aggregazioni, secondo regole predefinite, di elementi di valutazione diretta (es. la valutazione della Robustezza si basa sull'aggregazione delle valutazioni riguardanti la Non discrezionalità, l'Automazione, ecc.).

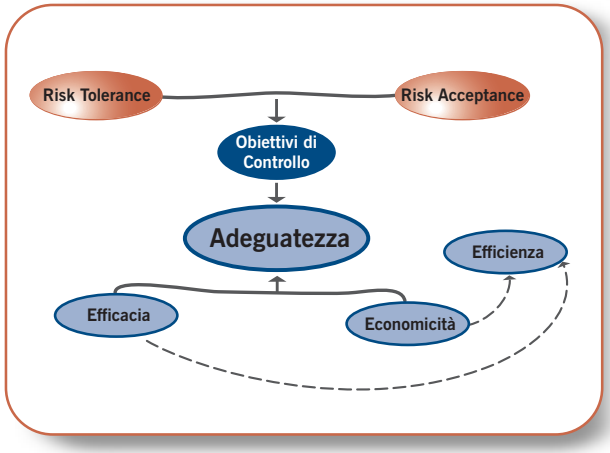
Il Modello si presta a possibili integrazioni relativamente al numero e alla tipologia di elementi di base, ad esempio attraverso la scomposizione di elementi di misurazione diretta in elementi di misurazione indiretta qualora si ravvisasse l'opportunità di scendere ad un maggiore livello di dettaglio dell'analisi.
Di seguito è riportata la rappresentazione complessiva dei diversi elementi che compongono il Modello e la descrizione del contenuto di ciascuno di essi.



Adeguatezza

L'adeguatezza di un controllo dipende da:

- **efficacia**, ossia la capacità di garantire il contenimento degli impatti/probabilità del verificarsi dell'evento rischioso entro i limiti determinati;
- **economicità**, ossia la capacità di garantire un onere complessivo del controllo (costo fisso del controllo e costo variabile di risoluzione) non superiore agli impatti da contenere.



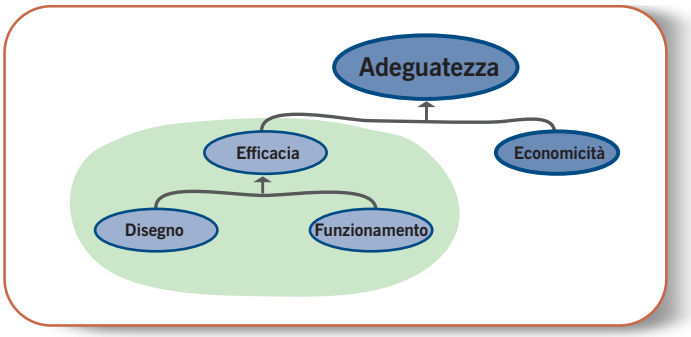
Laddove risultino soddisfatti questi obiettivi, l'adeguatezza dipenderà dall'efficienza del con-

trollo, intesa come la combinazione ottimale dei due fattori (efficacia ed economicità), a partire dalla quale non è possibile migliorare uno dei due senza pregiudizio per l'altro.
In generale, la ricerca di adeguatezza consiste nel garantire il più alto grado di efficacia, considerando il vincolo dell'economicità.

Efficacia del controllo

L'**efficacia** del controllo è determinata dai seguenti elementi di valutazione:

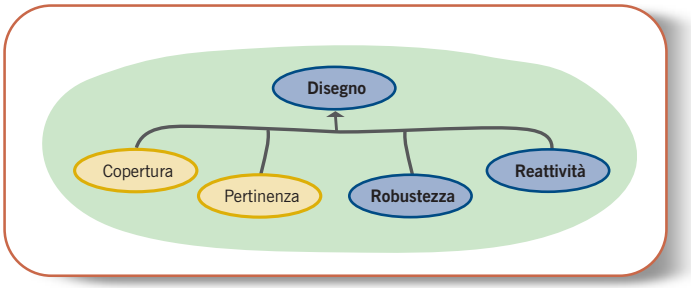
- **disegno/architettura del controllo**, ovvero le caratteristiche intrinseche del processo (attributi del controllo), l'eventuale dipendenza/relazione con altri processi di controllo;
- **funzionamento** del sistema del controllo, ovvero la parziale o non conforme esecuzione delle attività previste dal disegno dei processi di controllo.



Disegno del controllo

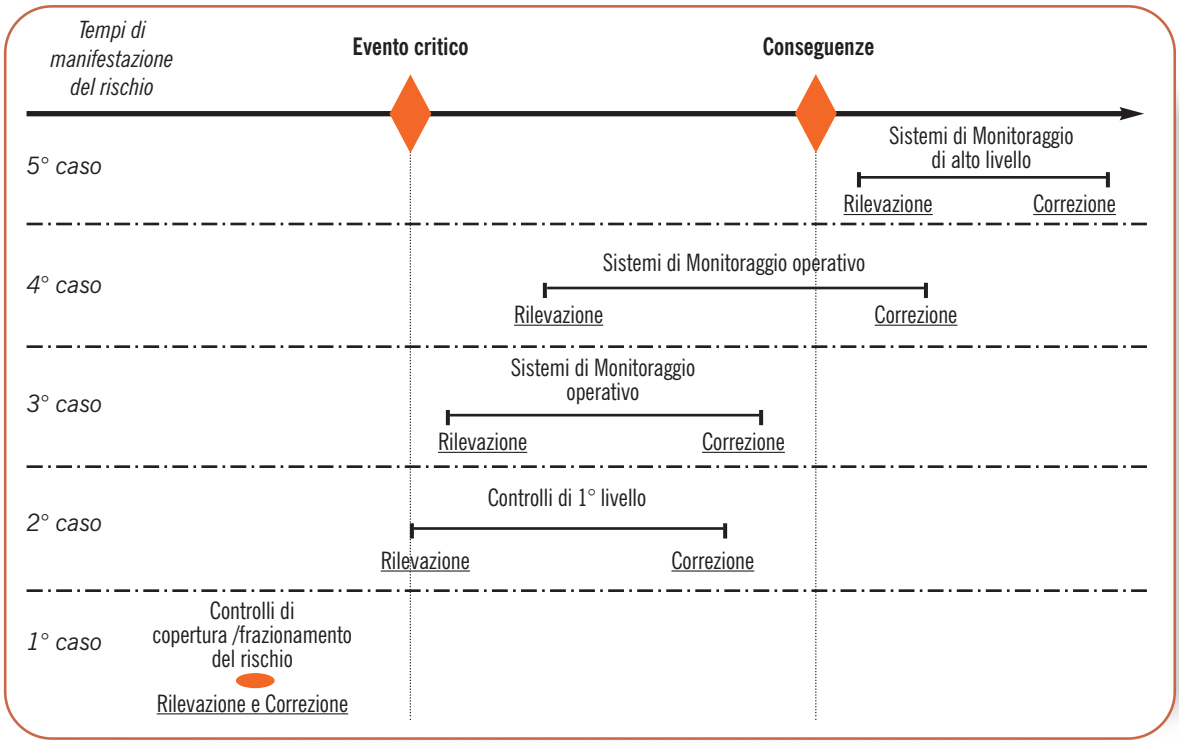
L'efficacia del **disegno** di un controllo dipende dai seguenti elementi di valutazione:

- **copertura**, in termini di rapporto tra obiettivi di controllo da presidiare e controlli esistenti, a prescindere da considerazioni circa la qualità del controlli stessi;
- **pertinenza**, intesa come capacità dei controlli di presidiare un certo obiettivo di controllo:
  - identificando in tutto o in parte le potenziali anomalie;
  - attivando le retroazioni solo nei casi anomali, senza intervenire su situazioni non critiche;
- **robustezza**, determinata dalle caratteristiche intrinseche delle componenti di un processo di controllo e dalla loro relativa compatibilità, che influisce sulla probabilità che il controllo si trovi effettivamente ad operare in relazione alle caratteristiche dei rischi e del contesto aziendale considerato. Tale elemento è ulteriormente scomposto in:
  - **non discrezionalità**, che misura il grado di indeterminatezza di un controllo in relazione a chi, cosa, come e quando il controllo viene realizzato;
  - **sistematicità**, relativamente al funzionamento congiunto di più controlli (**integrazione**) e di subordinazione di un controllo ad altri processi aziendali (**indipendenza**);
  - **segregazione**, che analizza gli aspetti di separazione delle attività operative e dei processi di controllo tra soggetti differenti per garantire l'identificazione delle anomalie e gli eventuali malfunzionamenti del controllo stesso, in relazione a situazioni di conflitto di interesse individuali o tra soggetti organizzativi;



- **automazione**, che misura il grado di dipendenza di un sistema di controllo da elementi meccanizzati/informatizzati che possono ridurre gli errori casuali tipici dei comportamenti umani;
- **adattabilità**, che rileva la suscettibilità del controllo a fenomeni di discontinuità dei carichi di lavoro dovuti a una distribuzione non uniforme nel tempo delle attività operative da presidiare;
- **riscontrabilità**, che determina la verificabilità a posteriori di un controllo e quindi l'integrabilità con altri controlli. Questo elemento dipende dal grado di **formalizzazione** e **persistenza** del controllo;

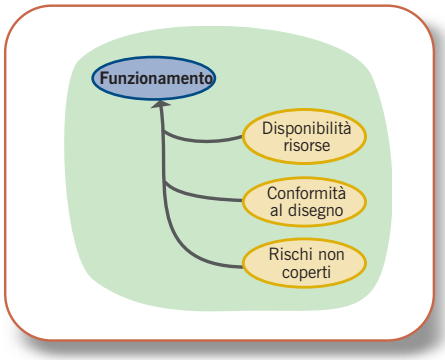
- **reattività**, che misura capacità di un controllo di rilevare e correggere un rischio in tempi utili all'eliminazione o limitazione dei suoi impatti sugli obiettivi di controllo. In particolare, l'analisi di tale elemento, basata sul confronto con i momenti in cui si manifesta l'evento rischioso e quello in cui si consolidano le conseguenze, consente di delineare le situazioni tipiche che sono rappresentate di seguito.



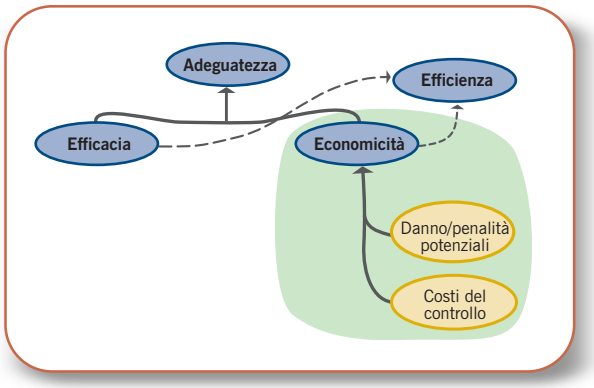
Funzionamento del controllo

La valutazione del **funzionamento** tiene conto:

- del grado **disponibilità delle risorse** individuate per l'esecuzione dei controlli;
- del grado di **conformità**, ossia dell'effettiva esistenza e della corretta esecuzione dei controlli previsti dal disegno;
- della presenza di **rischi non coperti**, ovvero di impatti residuali significativi che identificano l'esistenza di obiettivi di controllo non adeguatamente presidiati.



Economicità del controllo



L'economicità del controllo è determinata dai seguenti fattori:

- **danno/penalità potenziali**, ossia gli impatti aziendali diretti, derivanti dal verificarsi del rischio non gestito (es. sanzioni amministrative, perdite o mancati guadagni, costi non sostenuti);
- **costo del controllo**, costituito dal costo fisso di struttura per la rilevazione delle anomalie (es. FTE delle risorse dedicate all'attività di rilevazione e riscontro) e dagli **oneri variabili** delle azioni di gestione dell'evento critico (es. investimenti per recupero di immagine, risarcimenti danni, ecc.).

9 Gli strumenti di rilevazione

Gli elementi del controllo oggetto di rilevazione diretta vengono misurati sulla base di strumenti di identificazione che hanno il fine di garantire, a chiunque voglia ripetere in modo indipendente la valutazione del controllo, un sistema di riferimento omogeneo e definito.

Gli strumenti di rilevazione possono essere di tipo:

- quantitativo, ossia fondati sull'utilizzo di variabili quantitative riconducibili a scale numeriche continue (es. costo del controllo espresso in termini di FTE assorbiti o Euro necessari per l'investimento/esercizio dei supporti informatici);
- quali-quantitativo, ovvero basati sull'evidenziazione della presenza o meno di caratteristiche dei controlli che possono essere ricondotte a scale quantitative discrete.

La formulazione degli strumenti quali-quantitativi richiede l'identificazione di attributi dell'elemento oggetto di indagine osservabili e riscontrabili le cui combinazioni contribuiscono alla definizione di una scala in cui i livelli più alti sono caratterizzati dalla presenza di attributi migliori. In nessun caso tali strumenti richiedono al rilevatore l'espressione di valutazioni soggettive e discrezionali del tipo "alto", "medio", "basso" o "buono" e "cattivo".

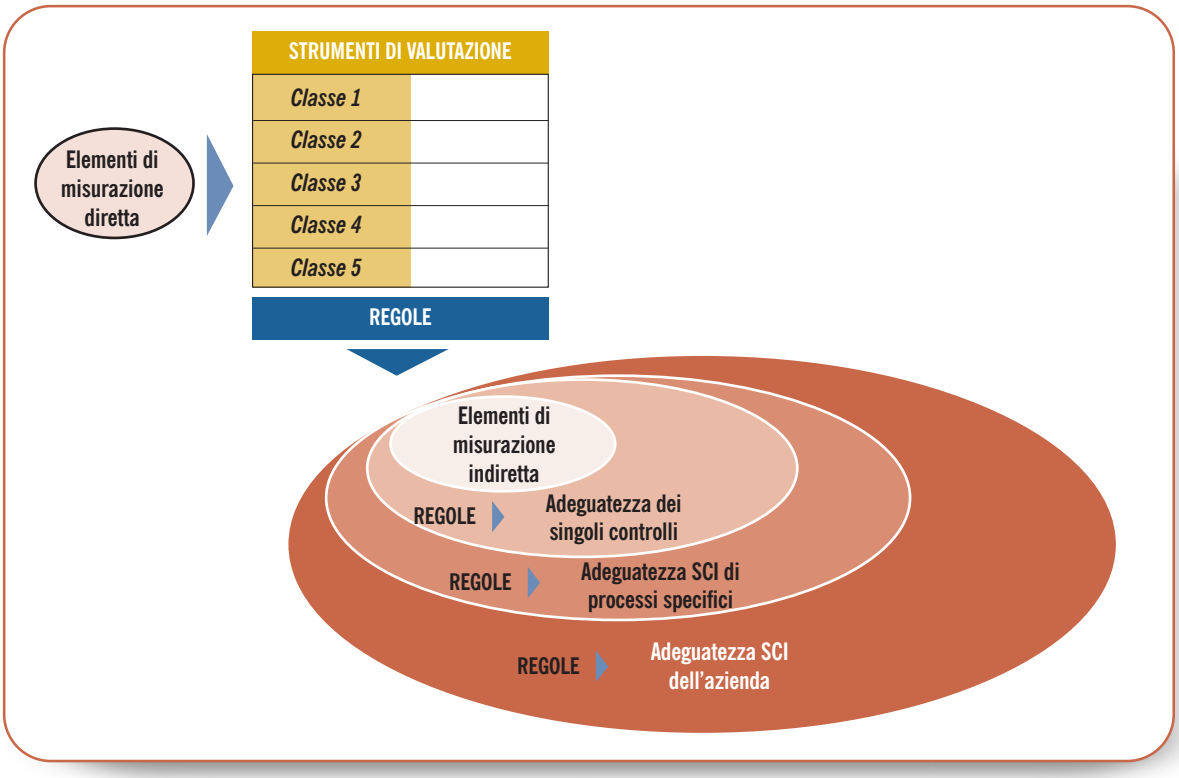
A titolo esemplificativo si prenda in considerazione la scala di rilevazione applicabile a un controllo per l'elemento non discrezionalità, articolata in modo crescente dalla classe 5 alla classe 1 (*vedi tabella alla pagina successiva*).

NON DISCREZIONALITÀ	
Classe 1	Le modalità di gestione delle informazioni (input, standard, confronto, retroazione o output) consentono di ripercorrere il processo di controllo e riprodurre gli stessi risultati anche oltre il termine di consolidamento dell'obiettivo presidiato.
Classe 2	Le modalità di gestione delle informazioni (input, standard, confronto, retroazione o output) consentono di ripercorrere il processo di controllo e riprodurre gli stessi risultati almeno entro il termine di consolidamento dell'obiettivo presidiato.
Classe 3	Le modalità di gestione delle informazioni consentono il riscontro dell'avvenuta esecuzione delle attività di controllo anche oltre il termine di consolidamento dell'obiettivo presidiato.
Classe 4	Le modalità di gestione delle informazioni consentono il riscontro dell'avvenuta esecuzione delle attività di controllo almeno entro il termine di consolidamento dell'obiettivo presidiato.
Classe 5	Le modalità di gestione delle informazioni non consentono alcun riscontro dell'attività di controllo eseguita.

10 Le regole di valutazione

La sintesi delle informazioni raccolte grazie all'applicazione degli strumenti di rilevazione agli elementi del modello avviene tramite regole che consentono la valorizzazione di:

- singoli elementi di misurazione indiretta;
- l'adeguatezza di singoli controlli;



- l'adeguatezza di sistemi di controllo propri di specifici processi;
- l'adeguatezza di aggregati di processi che nella forma più complessa rappresentano l'azienda nella sua interezza.

La logica di valutazione nei tre differenti contesti (controllo – processo – azienda) è peraltro la medesima passando da un livello all'altro di complessità. La formulazione delle regole di valutazione prescinde, infatti, dalla tipologia dei controlli e dei processi presi in considerazione.

Le regole di valutazione sono sviluppate in maniera standardizzata secondo il seguente schema predefinito:

SE "ATTRIBUTO RILEVATO" = X **ALLORA** "VALUTAZIONE" = Y

Nel caso della valutazione di un ipotetico controllo denominato "C1" rispetto a una scala di valutazione da 1 a 5 (insufficiente, scarso, sufficiente, buono, ottimo), le regole potrebbero articolarsi nel modo seguente:

SE LA NON DISCREZIONALITÀ DEL CONTROLLO "C1" **È** SCARSA **ALLORA** LA ROBUSTEZZA DEL CONTROLLO "C1" **È** SCARSA

Con la medesima logica è possibile formulare le regole per la valutazione del Sistema di Controllo Interno dell'Azienda nel suo complesso, ovvero:

SE L'ADEGUATEZZA DEL SCI DEL PROCESSO "P1" **È** BUONA **ALLORA** L'ADEGUATEZZA DEL SCI DELL'AZIENDA **È** BUONA

È possibile formulare regole più complesse recependo l'esperienza o eventuali informazioni di contesto (es. rischi presidiati, momento di effettuazione della valutazione, finalità della valutazione):

- aumentando o diminuendo il peso di singoli attributi;
- concatenando tra loro attributi differenti;
- introducendo variabili esterne al modello.

L'enunciazione di regole elementari nella forma qui evidenziata consente di descrivere problemi di valutazione di qualsiasi complessità, offrendo la possibilità di:

- formalizzare le logiche di valutazione, rendendole condivisibili e ripercorribili da terzi;
- aggiungere regole che affinano il sistema di valutazione in funzione dell'esperienza accumulata su aspetti di valutazione peculiari, specifici, o comunque non precedentemente considerati.

Le regole applicabili possono essere aggregate attraverso:

- **funzioni statistiche**: rappresentano le modalità più semplici di aggregazione e consistono nell'utilizzo ad esempio, della media, della mediana, del valore minimo o massimo dei risultati delle rilevazioni.

In generale tale approccio, apparentemente semplice, presenta problemi di interpretazione dei diversi risultati generati dall'adozione di funzioni alternative. Si pensi banalmente alla necessità di motivare l'utilizzo di un approccio prudenziale alla valutazione dei controlli, basato su una funzione che restituisce i valori minimi e può implicare una sottovalutazione della qualità del controllo, rispetto ad un approccio "neutro", basato su una funzione che restituisce valori medi, che tuttavia presenta lo svantaggio di trascurare i risultati peggiori;

- **logiche fuzzy**: si basa sul principio che all'aumentare della complessità di un sistema diminuisce la capacità di formulare valutazione precise e significative, fino ad una soglia oltre la quale significatività e precisione diventano caratteristiche mutuamente esclusive. L'approccio che ne discende consente di ricondurre gli elementi rilevati ad una o più classi (insieme fuzzy), con vari gradi di appartenenza.

Nel caso di un'ipotetica valutazione dell'adeguatezza del disegno basata sugli elementi non discrezionalità e segregazione la cui rilevazione indica rispettivamente l'appartenenza delle caratteristiche del controllo alle classi 2 e 3, l'applicazione della logica fuzzy condurrebbe ad una valutazione di sintesi caratterizzata da un certo grado di appartenenza a entrambe le classi.

L'applicazione delle logiche fuzzy richiede, peraltro, un approfondimento degli aspetti teorici e applicativi [7] sottostanti, nonché la disponibilità di adeguati strumenti informatici di elaborazione.[8]

I vantaggi dell'applicazione di tale logica, di non immediata apprezzabilità in fase di prima adozione, risultano evidenti nel momento in cui si presenta la necessità di:

- aggregare tra loro valutazioni afferenti oggetti diversi (segregazione, conformità, costi, ecc.) su diversi livelli di dettaglio (controllo, processo, azienda);
- introdurre o modificare elementi, strumenti di rilevazione o regole di valutazione.

11 Il processo

La realizzazione delle attività di valutazione si esplica attraverso un **processo operativo** che prevede le seguenti fasi fondamentali:

- individuazione degli obiettivi di controllo aziendali;
- identificazione e misurazione dei controlli a presidio dei rischi identificati;
- valutazione del disegno;
- valutazione del funzionamento;
- valutazione dell'economicità.

[7] *Zadeh L.A., Fuzzy algorithms, Information and Control, 5,(1968), Zadeh L.A., Fuzzy Sets, Information and Control, 8 (1965); Cignoli R., D'Ottaviano I. M. L. , Mundici D. , Algebraic Foundations of Many-Valued Reasoning. Kluwer, Dordrecht, 1999; Hájek P., Metamathematics of fuzzy logic. Kluwer 1998; Klir G. , UTE H. St.Clair and Bo Yuan Fuzzy Set Theory Foundations and Applications,1997; Klir G. and Bo Yuan, Fuzzy Sets and Fuzzy Logic (1995); Gerla G., Fuzzy logic: Mathematical Tools for Approximate Reasoning, Kluwer, 2001; Zimmermann H., Fuzzy Set Theory and its Applications (2001).*

[8] *Tramite internet è possibile reperire software a titolo gratuito.*

L'attività di individuazione degli obiettivi di controllo è strettamente connessa ai processi di risk management/risk assessment già presenti in azienda e finalizzati alla identificazione e misurazione **dei rischi potenziali** riguardanti l'ambito oggetto di analisi. È onere del valutatore formulare gli obiettivi di controllo secondo le modalità già descritte, sollecitando o integrando direttamente eventuali carenze;

Le attività di identificazione dei controlli a presidio dei rischi può essere realizzata:
- nell'ambito di singoli progetti di internal audit;
- con apposite attività di rilevazione dei processi e dei controlli basate su interviste e "walkthrough" realizzate dal valutatore;
- attraverso un'auto rilevazione da parte del management che, supportato dal valutatore, è chiamato a evidenziare e misurare con gli strumenti predisposti il sistema di controllo in essere a presidio degli obiettivi gestiti.

Considerazioni analoghe si applicano, inoltre, alla realizzazione delle successive fasi di valutazione che si differenziano esclusivamente per gli elementi analizzati e le regole di valutazione considerate.
Le fasi di valutazione del disegno, del funzionamento e dell'economicità dovrebbero essere idealmente attuate secondo l'ordine precedentemente indicato. Tuttavia, è possibile esprimere valutazioni sul Sistema di Controllo Interno anche nel caso di valutazioni del disegno assenti o parziali, a condizione che i limiti esistenti siano correttamente evidenziati e che la successiva fase di valutazione del funzionamento garantisca un'adeguata misurazione dei rischi non coperti.

Analogamente, la fase di valutazione dell'economicità del controllo può limitarsi ad una verifica di massima del costo complessivo delle soluzioni di controllo ogniqualvolta gli obiettivi di Controllo siano determinati da vincoli normativamente cogenti. Solo nel caso in cui l'equilibrio tra efficacia ed economicità appaia palesemente compromesso diventa necessario analizzare dettagliatamente gli aspetti legati al costo del controllo per identificare soluzioni architetturali che presentino oneri inferiori a parità di efficacia.

In caso di applicazione dell'approccio con finalità di assurance da parte dell'Internal Auditing e modalità di rilevazione e valutazione effettuate direttamente dal management aziendale, risulta di particolare importanza la definizione, formalizzazione e condivisione a priori degli strumenti e delle regole di valutazione da applicare. In tali situazioni il ruolo dell'Internal Auditing nel processo di applicazione viene a corrispondere a quello di un terzo indipendente che verifica la corretta applicazione (conformità) del processo di valutazione adottato.

Il processo di valutazione, se realizzato nell'ambito di progetti di assurance dell'adeguatezza del Sistema di Controllo Interno aziendale, richiede un aggiornamento continuo la cui cadenza è strettamente connessa alle dinamiche del contesto in cui l'azienda opera ed ai relativi adattamenti organizzativi e di controllo. Elementi scatenanti tipici sono:
- la ridefinizione degli obiettivi di controllo a seguito di modifiche nelle strategie aziendali e nei vincoli nor-

mativi di riferimento;

- la ridefinizione delle responsabilità organizzative di presidio ai rischi;
- l'introduzione o la modifica di sistemi informativi che alterano l'architettura dei controlli esistenti;
- l'evidenziazione di rischi non coperti che superano le soglie di accettabilità o tollerabilità;
- la necessità di ridurre il costo complessivo del sistema di controllo interno.

In ogni caso, il processo di applicazione qui descritto non subisce modificazioni significative passando da applicazioni in ambiti limitati, quali una valutazione dei controlli per un ambito specifico (rischio, funzione, processo, ecc.) realizzabile nel contesto di un incarico di Internal Auditing, rispetto all'applicazione nel contesto di progetti complessi finalizzati alla valutazione del Sistema di Controllo Interno per organizzazioni complesse e articolate che devono garantire in modo coerente ed integrato il presidio di obiettivi di controllo diversi e potenzialmente in contrasto tra loro.

L'Ippocastano - comunicazione per l'impresa - Milano

1019

AIIA
Associazione Italiana Internal Auditors
Via Santa Tecla, 5 – 20122 Milano (Italia)
Tel.: +39 02 36581500 – Fax: +39 02 8699 5492
E-mail: info@aiiaweb.it – Sito Internet: www.aiiaweb.it