



Il sistema di controllo interno: evoluzione e prospettive

di *Giulio Greco, Claudia Presti e Luciano Marchi*

SOMMARIO: 1.1. Premessa. – 1.2. Le diverse accezioni del concetto di controllo. – 1.3. Il controllo nella prospettiva dell'*audit* e della *governance*. – 1.3.1. Il controllo interno e l'*internal audit*. – 1.3.2. Il controllo interno e la *corporate governance*. – 1.4. Il controllo interno nella prospettiva del controllo di gestione. – 1.5. L'evoluzione del controllo interno: verso una visione integrata. – Bibliografia citata e consultata.

1.1. Premessa

L'evoluzione dell'ambiente contemporaneo, gli scandali finanziari, specie negli ultimi anni¹, hanno indotto gli investitori, il *management* e gli altri *stakeholder* a porre maggiore attenzione al sistema di controllo interno e alla valutazione dei rischi aziendali, in aggiunta alla naturale valutazione della *performance*. Si è assistito così all'aumento del numero e dell'intensità dei controlli, dunque all'ampliamento dei confini del sistema del controllo interno². Ne discende che appare oggi più sfumato il confine tra il sistema di controllo interno, la *corporate governance*, l'*internal auditing*, il controllo di gestione e il *risk management*³, in quan-

¹ Si fa qui riferimento ad una lista, stilata dal *Wall Street Journal*, dei maggiori fallimenti in termini di dimensione patrimoniale avvenuti dopo il 2000: Leheman Brothers, General Motors, Enron, Washington Mutual, WorldCom, Citigroup, Conesco, MF Global, Chrysler, Thornburg Mortgage e Pacific Gas & Electric.

² Bhimani A. (2009), Risk management, corporate governance and management accounting: emerging interdependencies, in *Management Accounting Research*, vol. 20, n. 1, pp. 2-5; Cardoni A. (2018), Le sfide evolutive del Management Control tra relazioni strategiche, innovazione e discontinuità: a knowledge transfer matter?, in *Management Control*, vol. 1, pp. 5-15.

³ Marchi L.-Greco G. (2016), Percorsi di integrazione tra auditing e controllo di gestione, in *Management Control*, vol. 3, pp. 5-7.

to le componenti del sistema aziendale risultano talvolta sovrapposte o inestricabilmente intrecciate.

Il presente capitolo, partendo da una panoramica del concetto di controllo e dei suoi collegamenti con le diverse funzioni aziendali, mira ad analizzare il sistema del controllo interno in chiave evolutiva, attraverso un approccio teorico-concettuale.

Muovendo dal tradizionale schema suggerito dalla letteratura⁴, si propone uno sviluppo, rispondente alla trasformazione delle aziende negli ultimi anni, delle componenti del sistema di controllo interno. Inoltre, nel nuovo schema proposto, vengono messe in luce le relazioni intercorrenti fra il sistema di controllo interno e le funzioni di *corporate governance*, *internal auditing*, controllo di gestione e *risk management*.

1.2. Le diverse accezioni del concetto di controllo

Il termine “controllo” può assumere numerose accezioni e molteplici sfumature di significato. Dalla sola analisi delle connotazioni utilizzate nella dottrina economico-aziendale, sono identificabili più di 57 differenti accezioni attribuite al termine controllo⁵. In generale, le differenti connotazioni di significato possono essere raggruppate in due ampie categorie: verifica e guida.

La prima categoria trae origine dal termine francese “*contre-rôle*”⁶, termine che, a sua volta, deriva dall’espressione latina “*contra-rotulus*”, una procedura amministrativa volta a verificare l’autenticità di un registro⁷. Dunque, in questa categoria di accezioni, il termine controllo è strettamente correlato – o perlomeno lo era in origine – alle pratiche contabili. Nella sua connotazione di verifica, il controllo in ambito economico-aziendale è visto come “un’azione volta ad individuare, impedire e reprimere quei comportamenti che distruggono la ricchezza prodotta dall’iniziativa imprenditoriale”⁸. Tale categoria, inoltre, è

⁴ Giannessi E. (1979), *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa; Marchi L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano; Marchi L. (2004), L’integrazione dei sistemi informativo-contabili per il controllo di gestione, in *Controllo di Gestione*, vol. 1; D’Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Giuffrè, Milano.

⁵ Rathe A.W. (1960), *Management Controls in Business*, in Malcolm D.G.-Rowe A.J., *Management Control Systems*, Wiley, New York, citato in Otley D.T.-Berry. A.J. (1980), *Control, organization and accounting*, in *Readings in accounting for management control*, Springer, Boston, pp. 28-48.

⁶ Hoskin K.W.-Macve R.H. (1986), *Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power*, in *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n. 2, pp. 105-136.

⁷ Rossi G. (1921), *Trattato di ragioneria scientifica*, Cooperativa fra lavoratori tipografi, Reggio Emilia, vol. I, p. 160.

⁸ D’Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Giuffrè, Milano, p. 5.

molto vicina alla definizione italiana – e letterale – di controllo: “verifica, accertamento dell’esistenza di un fatto o dell’esattezza, del corretto funzionamento, della regolarità di qualche cosa, dal punto di vista amministrativo o tecnologico”⁹.

La seconda categoria ha invece una più ampia connotazione di significato: “guida e *governance* dell’organizzazione verso il raggiungimento dei suoi obiettivi”¹⁰. Si tratta di una connotazione vicina sia al verbo inglese “*to control*” (“*the power to influence or direct people’s behaviour or the course of events*”¹¹), sia alla definizione italiana – figurata – di controllo sociale: “complesso apparato di norme, generalmente codificate (e più o meno interiorizzate da parte dei singoli), e di strumenti coercitivi, presente in ogni società (anche se diverso per ciascuna), finalizzato a identificare, prevenire, scoraggiare e punire quei comportamenti che sono considerati devianti rispetto ai valori della comunità, e quindi a permettere la riproduzione della società sulla base dei rapporti consolidati”¹².

Risulta, quindi, interessante notare come da queste due categorie principali emerga l’esistenza di due differenti ruoli interpretati da due diversi attori: un soggetto operante e un altro incaricato di controllare il lavoro del primo. Tuttavia, mentre nella prima categoria di accezioni è presente una forte opposizione tra colui che agisce e colui che controlla, ovvero verifica la conformità di quanto fatto dal primo¹³, nella seconda categoria questa opposizione sbiadisce, lasciando il posto a quella che potremmo definire come una relazione cooperativa in cui il controllore si trasforma in guida.

Tali differenze assumono particolare importanza all’interno del sistema azienda, sistema in cui il controllo dei processi aziendali costituisce un elemento fondamentale per il corretto andamento della gestione.

Diventa dunque importante sottolineare quanto una semplice accezione di significato possa profondamente cambiare il modo in cui il rapporto tra soggetto controllato e controllante viene inteso, determinando conseguentemente il proliferare di distinti sistemi di controllo.

Non a caso infatti, in Italia, dove la definizione letterale di controllo è vicina al concetto di verifica e ispezione, non si hanno segni di un controllo aziendale

⁹ Treccani (2017), *Dizionario della lingua italiana*, Giunti Editore, Firenze.

¹⁰ D’Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit., p. 5.

¹¹ *Oxford Dictionary of English*, Third Edition, Oxford University Press, Oxford, 2013.

¹² Treccani (2017), *Dizionario della lingua italiana*, Giunti Editore, Firenze.

¹³ Quattrone P.-Hopper T. (2005), A ‘time-space odyssey’: management control systems in two multinational organisations, in *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, n. 7-8, pp. 735-764.

di tipo “ampio” fino agli anni ’60¹⁴. Inoltre, la diffusione del concetto di controllo-guida (che convive e si integra con il controllo-ispettivo) sembra essere legata anche alla diffusione di teorie manageriali nordamericane¹⁵, in cui per “*to control*” si intende appunto influenzare il comportamento delle persone o il corso degli eventi.

Nella presente trattazione, con il termine controllo interno si intende “l’attività di verifica e di guida degli andamenti gestionali che si sviluppa nell’ambito del perimetro aziendale”¹⁶. L’evoluzione di tale concetto negli ultimi decenni, essendo molto legata alle modifiche di tipo normativo, varia fra i diversi Paesi. Tuttavia, lo sviluppo di framework di tipo internazionale¹⁷ ha accresciuto la possibilità di pervenire a modelli condivisi.

Risulta dunque chiaro quanto articolato possa essere un sistema di controlli e quanto diversificati possano essere i ruoli attribuiti ai soggetti operanti al suo interno. Nel prossimo paragrafo verranno illustrate le funzioni aziendali collegate al concetto di controllo.

1.3. *Il controllo nella prospettiva dell’audit e della governance*

L’importanza rivestita dalle attività di controllo all’interno del contesto aziendale è ampiamente riconosciuta dalla letteratura accademica¹⁸ e dalla prassi

¹⁴ Risulta tuttavia importante sottolineare come già nel pensiero di diversi autori italiani fosse presente, per specifici e differenziati aspetti, una concezione di controllo aziendale non molto distante da quella moderna. Per ulteriori approfondimenti si vedano: Besta F. (1922), *La ragioneria*, Vallardi, Milano, vol. 1; Zappa G. (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria: discorso*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano; Ceccherelli A. (1948), *Economia aziendale e amministrazione delle imprese*, G. Barbera, Firenze; Amaduzzi A. (1953), *L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino; Onida P. (1968), *L’economia di azienda*, Utet, Torino.

¹⁵ D’Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit., p. 9.

¹⁶ D’Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit., p. 15.

¹⁷ Si pensi ad esempio al COSO (2013), *Internal control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

¹⁸ Simons, ad esempio, per giustificare la necessità del controllo nelle aziende, fa riferimento all’esistenza di quelli che lui chiama “blocchi organizzativi”. Partendo da tre ipotesi riguardanti il comportamento umano (il desiderio di fare bene, il desiderio di raggiungere e contribuire e il desiderio di creare), l’Autore sostiene che per quanto gli individui possano avere buone intenzioni, i blocchi organizzativi indurrebbero a comportamenti disfunzionali, comportamenti che invece potrebbero essere ben indirizzati attraverso un’attività di controllo. Infatti, il “desiderio di fare bene” – derivante dal proprio codice di condotta personale – potrebbe essere influenzato

aziendale. Tuttavia, l'esistenza di molteplici ruoli e di interconnessioni tra i diversi tipi di controllo in un'azienda rendono difficoltosa l'identificazione dei confini esistenti fra il sistema di controllo interno e le funzioni di *corporate governance*, *internal auditing*, controllo di gestione e *risk management*. In effetti, i confini tra queste diverse aree di ricerca tendono a sovrapporsi e la prospettiva di analisi adottata in tali contesti può assumere un ruolo importante¹⁹.

Poiché lo scopo principale del presente contributo consiste nel delineare una possibile evoluzione del sistema di controllo interno, sembra indispensabile classificare²⁰ preliminarmente questi altri concetti, mettendo in luce la relazione intercorrente le diverse funzioni aziendali e il controllo interno.

1.3.1. Il controllo interno e l'internal audit

L'*internal audit*, "è un'attività indipendente e obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione"²¹. Le attività svolte nell'ambito dell'*internal audit* possono essere suddivise in audit di conformità (*compliance audit*), audit operativo (*operational audit*), audit finanziario-contabile (*financial audit*).

Il legame esistente tra questa funzione e il sistema dei controlli interni sembra più chiaro e definito di quanto avvenga nel caso della *corporate governan-*

negativamente dalle eccessive pressioni per conformarsi e raggiungere gli obiettivi prefissati; inoltre, gli individui possono trovare nei flussi di cassa e nelle le risorse dell'organizzazione una grande fonte di tentazione. Il "desiderio di raggiungere e contribuire" – legato all'opportunità di ottenere una gratifica – potrebbe essere ridotto da numerosi blocchi organizzativi, quali la difficoltà nel capire quale sia il modo giusto per contribuire, la pressione legata a compiti concorrenti e la mancanza di risorse necessarie. Infine, il "desiderio di creare" – derivante da una curiosità innata e dal potenziale per innovare e sperimentare – può essere frenato da mancanza di risorse e di una guida, dallo svolgimento di attività limitate, dalla paura di sfidare idee già in atto. Per ulteriori approfondimenti si veda: Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, USA.

¹⁹ Ad esempio, nella concezione di Mancini, emerge il concetto di prospettiva di analisi. Vengono infatti definite quattro prospettive di analisi del controllo interno: l'approccio tradizionale al controllo aziendale, l'approccio della revisione contabile, l'approccio dell'*internal auditing* e della *corporate governance*. Per ulteriori approfondimenti si veda: Mancini D. (2005), *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale: qualità e sicurezza nel governo delle aziende*, Giappichelli, Torino.

²⁰ La classificazione è infatti strettamente associata alla creazione di conoscenza, essendo essa stessa capace, in alcuni casi, di generare nuova conoscenza. Ecco perché in un processo di comprensione e successiva creazione di conoscenza la fase di classificazione risulta fondamentale. Per ulteriori approfondimenti si veda: Kwasnik B.H. (1999), The role of classification in knowledge representation and discovery, in *Library Trends*, vol. 48, n. 1, pp. 22-47.

²¹ AIIA, Associazione Italiana Internal Auditors, <https://www.aiiaweb.it/definizione-di-internal-auditing>.

ce, del controllo di gestione e del *risk management*. Invero, l'*audit* si occupa di testare i controlli interni, i quali, a loro volta, sono stati influenzati dall'evoluzione della professione degli *auditor*. Infatti, in primo luogo, al fine di poter essere esaminati dagli *auditor*, i controlli devono possedere la caratteristica di verificabilità. Inoltre, quando la definizione del sistema del controllo interno ha cominciato ad ampliarsi, gli *auditor* hanno reso noto l'elenco dei controlli che sarebbero stati oggetto della loro valutazione, determinando dunque una segregazione dei controlli²².

Con riferimento alle attività di *audit*, è importante sottolineare come nel tempo si sia registrato un ampliamento del numero delle stesse. Infatti, partendo dai controlli finanziari e di *compliance*, le attività degli *auditor* si sono estese all'ambito operativo, in cui viene revisionata l'efficacia e l'efficienza di quanto eseguito dal *management* per il raggiungimento dei propri obiettivi.

In una prima fase, l'attività di *audit* è incentrata sul controllo amministrativo-contabile, rivolto alla verifica dell'affidabilità e dell'integrità delle informazioni contabili usate per la gestione e per la rendicontazione. In particolare, il controllo amministrativo-contabile verifica tutti gli elementi (attori, strumenti e processi) usati per identificare, misurare, classificare e rappresentare le informazioni contabili fondamentali per il controllo dell'andamento economico-finanziario e patrimoniale, e per la rendicontazione esterna. Il controllo amministrativo-contabile si rivela essenziale per la salvaguardia del patrimonio aziendale, all'uso efficiente ed efficace delle risorse e, indirettamente, alla conformità delle operazioni e dei programmi aziendali con gli obiettivi stabiliti. Il controllo amministrativo e contabile sono infatti meccanismi fondamentali di salvaguardia del patrimonio aziendale e di tutela degli interessi della proprietà.

In una seconda fase, l'*internal audit* si sviluppa come strumento di supporto nell'ambito del sistema del management con lo scopo di verificare la *compliance* con politiche, piani e procedure aziendali, nonché con normative e regolamenti. In questa fase, l'*internal audit* si configura come attività di verifica indipendente all'interno dell'azienda che esamina e verifica l'adeguatezza e l'efficacia dei controlli interni di conformità²³.

Ad essere meritevole inoltre di approfondimento è il legame intercorrente fra la funzione *internal audit* e quella del *risk management*. Nel successivo paragrafo 1.5 si indagheranno i legami esistenti tra le varie funzioni in esame.

²² Cunningham L.A. (2003), The appeal and limits of internal controls to fight fraud, terrorism, other ills, in *Journal of Corporation Law*, vol. 29, n. 1, p. 267; Root S.J. (1998), *Beyond Coso. Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley & Sons, USA.

²³ Cfr. Brink V.Z.-Witt H.N. (1982), *Modern Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York; Marchi L. (2012), *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, vol. 2, Giuffrè, Milano; Hinna L.-Messier Jr. W.F. (2007), *Auditing: fondamenti di revisione contabile*, McGraw-Hill Companies.

1.3.2. Il controllo interno e la corporate governance

La *corporate governance* può essere definita come “la maniera in cui le aziende vengono dirette e controllate”²⁴. Essa, sebbene spesso venga associata alla mera protezione degli interessi degli azionisti²⁵, persegue l’obiettivo di proteggere una più ampia categoria di portatori di interesse, quali i dipendenti, la comunità, gli istituti di credito, i fornitori e i clienti²⁶. In altri termini, la *corporate governance* riguarda “il processo attraverso il quale le imprese sono dirette e controllate in risposta ai diritti e ai desideri degli azionisti e delle altre parti interessate. Un’efficace *corporate governance* è quindi di competenza dei consigli di amministrazione, degli azionisti e delle altre parti con un interesse legittimo al successo di un’azienda. Una *governance* efficace fornisce una salvaguardia contro le deviazioni, sia accidentali, sia intenzionali, delle risorse al di fuori degli obiettivi dell’azienda; assicura che i rischi aziendali siano adeguatamente indirizzati e gestiti; soprattutto fornisce il quadro entro il quale una strategia aziendale di successo può essere perseguita”²⁷.

Risulta quindi chiaro come un tema centrale della *corporate governance*, sia il controllo interno, elemento su cui, come suggerisce D’Onza (2008), “deve

²⁴ Cadbury S.A. (1993), Thoughts on corporate governance, in *Corporate Governance: An International Review*, vol. 1, n. 1, pp. 5-10. Si vedano anche le definizioni proposte da: Dunlop A. (1998), *Corporate Governance and Control*, CIMA Publishing, London; Airoldi G.-Forestieri G. (1998), *Corporate governance: analisi e prospettive del caso italiano*, Etas Libri, Milano.

²⁵ Denis e McConnell definiscono infatti la corporate governance come “the set of mechanisms – both institutional and market-based – that induce the self-interested controllers of a company (those that make decisions regarding how the company will be operated) to make decisions that maximise the value of the company to its owners (the supplier of capital)”, Denis D.K.-McConnell J.J. (2003), International corporate governance, in *Journal of financial and quantitative analysis*, vol. 38, n. 1, pp. 1-36. Di parere simile sono anche Shleifer e Vishny che affermano: “Corporate governance deals with the ways in which suppliers of finance to corporations assure themselves of getting a return on their investment”, Shleifer A.-Vishny R.W. (1997), A survey of corporate governance, in *The journal of finance*, vol. 52, n. 2, pp. 737-783.

²⁶ Dunlop A. (1998), *Corporate Governance and Control*, CIMA Publishing, London.

²⁷ Letteralmente: “It is about the process by which enterprises are directed and controlled in response to the rights and wishes of shareholders and other stakeholders, Effective corporate governance therefore matters to boards of directors, to shareholders and to other parties with a legitimate interest in a company’s success. Effective governance provides safeguards against both accidental and deliberate diversion of resources away from the company’s objectives; it ensures that business risks are properly addressed and managed; most of all it provides the framework within which a successful business strategy can be pursued.” Spira L.F. (2002), *The audit committee: performing corporate governance*, Kluwer Academic Publishers, USA, p. 3.

fare perno un efficace sistema di governo che miri a tutelare gli interessi degli azionisti e degli altri interlocutori con cui l'azienda interagisce"²⁸.

Qual è quindi la relazione fra la *corporate governance* e il controllo interno? Sebbene abbiano entrambi obiettivi simili, occorre specificare che mentre la *corporate governance* si occupa principalmente degli alti dirigenti e del consiglio di amministrazione²⁹, il controllo interno fa riferimento a livelli inferiori di controllo.

Con riferimento alla relazione intercorrente fra questi, la letteratura non sembra essere concorde. Infatti, in alcuni casi il controllo interno è visto come uno strumento utilizzato a supporto della *corporate governance*³⁰, come una "risposta razionale al problema di come amministratori e direttori possano far fronte alle loro pesanti responsabilità in materia di trasparenza informativa, correttezza gestionale, efficacia ed efficienza"³¹. In tale ottica, sembrerebbe opportuno classificare il controllo interno come una delle componenti della *corporate governance*. Tuttavia, la maggior parte dei lavori su quest'ultimo argomento non sembra abbracciare tale prospettiva³², lasciandone più sfumati i confini.

Nella prospettiva qui proposta, il legame tra controllo interno e *corporate governance* si sostanzia inizialmente rispetto alle attività di controllo di *compliance*.

Il controllo di compliance riguarda i sistemi deputati ad assicurare la conformità con leggi e regolamenti che hanno un impatto significativo sulle operazioni e sulle informazioni, e che in generale disciplinano l'attività aziendale. In senso ampio, il controllo di conformità può essere esteso a procedure e norme interne all'azienda. Il rispetto delle norme è un aspetto fondamentale del meccanismo di creazione del valore, che evita responsabilità, sanzioni e danni reputazionali specie per le norme esterne. La conformità alle norme è infatti un'azione fondamentale a sostegno della costruzione di relazioni stabili e durature con i portatori di interesse aziendali. D'Onza (2008) segnala che il controllo di conformità può avere conseguenze sullo svolgimento delle attività di gestione, sull'efficienza ed efficacia operative. Si pensi ad esempio alle normative sulla sicurezza sul lavoro, sulla responsabilità amministrativo-contabile o sulla privacy. Per questo motivo, le attività controllo di conformità non possono essere avulse da altre attività di controllo e necessitano di integrazione con esse. In

²⁸ D'Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit., p. 15.

²⁹ Dunlop A. (1998), *Corporate Governance and Control*, cit.

³⁰ Root S.J. (1998), *Beyond Coso. Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley & Sons, USA.

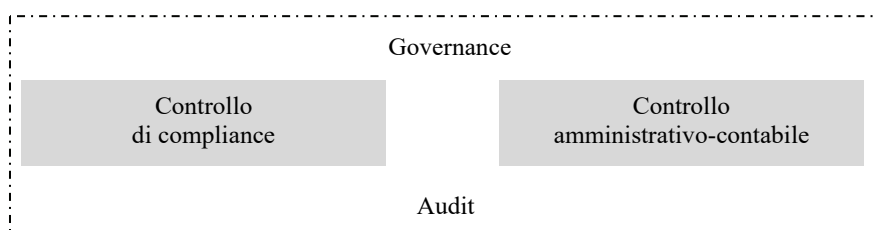
³¹ Coda V. (1998), Responsabilità degli amministratori e dei direttori, sistema di controllo interno e internal auditing, in Molteni M. (a cura di), *Verso una nuova concezione di Internal Auditing*, Egea, Milano, p. 16.

³² Maijoor S. (2000), The internal control explosion, in *International Journal of Auditing*, vol. 4, n. 1, pp. 101-109.

primo luogo, il controllo amministrativo-contabile e quello di compliance si integrano già in una prima fase rispetto alle esigenze di conformità con le normative sul bilancio e con i principi contabili (Figura 1). In generale, essi si integrano rispetto agli obiettivi comuni di salvaguardia del patrimonio aziendale e di garanzia dell'affidabilità delle informazioni contabili e non prodotte all'interno dell'azienda. Rispetto al controllo di conformità, le attività di governo dell'azienda risultano strettamente interrelate alle altre attività di controllo e integrate rispetto al più ampio sistema di controllo interno.

La Figura 1 riepiloga le caratteristiche del controllo interno nella prospettiva dell'*audit* e della *governance* ed evidenzia come questo sia incentrato sugli obiettivi di controllo amministrativo-contabile e di conformità.

Figura 1. – Il controllo nella prospettiva dell'audit e della governance



1.4. Il controllo interno nella prospettiva del controllo di gestione

La successiva evoluzione del sistema di controllo interno è rappresentata dall'ampliamento verso la funzione di controllo di gestione (in senso stretto) e dunque attività di controllo manageriale (controllo-guida)³³, come mostrato in Figura 2. In tale fase, i sistemi di misurazione delle performance si sostanziano nel tradizionale controllo rispetto agli obiettivi di budget e nell'utilizzo della contabilità analitica. Si tratta quindi di un controllo maggiormente focalizzato verso l'interno dell'azienda, in cui le dimensioni di analisi sono sostanzialmente di tipo economico-finanziario. Si pensi ad esempio a strumenti quali la "piramide DuPont", basata sui tradizionali indicatori contabili.

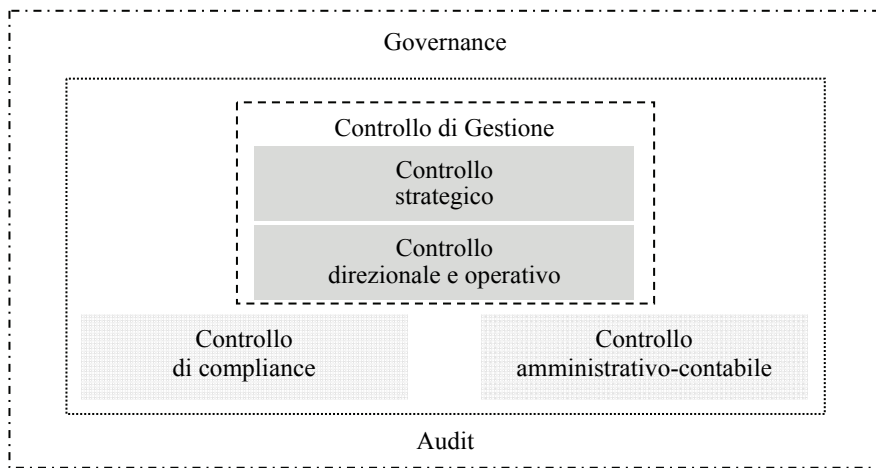
In questa fase si distinguono controllo operativo e controllo direzionale. Que-

³³ Anthony R.N. (1967), *Sistemi di pianificazione e controllo: schema di analisi*, Etas, Milano; Brunetti G. (1999), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano; Marchi L. (2011), L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna, in *Management Control*.

st'ultimo ricomprende sia i processi attraverso il quale si perseguono l'efficacia e l'efficienza nell'esecuzione di compiti specifici di natura operativa, che il processo attraverso il quale si cerca di assicurare che le risorse siano ottenute e utilizzate in modo efficace ed efficiente al fine di raggiungere gli obiettivi aziendali.

Successivamente, il controllo di gestione, componente del controllo interno, estende il suo raggio di azione verso l'area strategica dunque verso le funzioni di pianificazione. In tale contesto, emergono modelli di gestione delle performance che, andando oltre il tradizionale controllo budgettario, propongono sistemi integrati di misurazione delle performance che siano coerenti con la strategia e il potenziale dell'organizzazione aziendale. Infatti, in risposta alle nuove e maggiormente complesse esigenze del contesto socio-economico, vengono proposti, tra gli altri, sistemi di misurazione delle performance quali la "piramide SMART"³⁴, il "Prisma delle Performance"³⁵, lo "Skandia Navigator"³⁶ e la "Balanced Scorecard"³⁷.

Figura 2. – Il controllo interno nella prospettiva del controllo di gestione



³⁴ Lynch R.L.-Cross K.F. (1992), *Migliorare la performance aziendale: le nuove misure della soddisfazione del cliente, della flessibilità e della produttività*, FrancoAngeli, Milano.

³⁵ Neely A.-Adams C.-Crowe P. (2001), The performance prism in practice, in *Measuring business excellence*, vol. 5, n. 2, pp. 6-13.

³⁶ Edvinsson L.-Malone M.S. (1997), *Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*, Harper Business, New York.

³⁷ Kaplan R.S.-Norton D.P. (1996), Linking the balanced scorecard to strategy, in *California management review*, vol. 39, no. 1, pp. 53-79.

1.5. *L'evoluzione del controllo interno: verso una visione integrata*

Una prima visione integrata del sistema di controllo interno è quella fornita in D'Onza (2008). Il sistema di controllo interno raggiunge piena efficacia quando vengono conseguiti i suoi obiettivi chiave: 1. efficacia, efficienza ed economicità globale; 2. attendibilità e qualità delle informazioni prodotte dal sistema informativo e destinate a soggetti interni ed esterni; 3. conformità delle decisioni e delle attività aziendali all'insieme delle norme, dei regolamenti e delle disposizioni che disciplinano lo svolgimento dell'attività aziendale.

Le attività di controllo si integrano rispetto a questi tre obiettivi con due meccanismi di rinforzo, che intervengono a supportare l'attività di controllo di gestione nella sua fase evoluta più complessa. Il primo è il controllo organizzativo, la cui azione è mirata ad esercitare un'influenza sui comportamenti dei soggetti interni all'azienda, con lo scopo di orientarli verso il raggiungimento degli obiettivi.

Il controllo organizzativo ha l'obiettivo di armonizzare le influenze indotte sui comportamenti dei singoli dal controllo di gestione, dal controllo amministrativo-contabile e dal controllo di conformità con i comportamenti derivanti da altri strumenti usati nella realtà aziendale.

Il controllo relazionale è un meccanismo di governo delle relazioni, che ha il compito di ottimizzare il flusso di economicità. In presenza di un sempre crescente e rilevante sistema di relazioni esterne (accordi, alleanze, joint ventures, gruppi, rapporti con clienti e fornitori) diventa importante presidiare le relazioni, sia in termini di *performance* economiche e finanziarie, sia di andamento della relazione stessa rispetto a impegni assunti, informazioni trasmesse e infine alla salvaguardia degli obiettivi aziendali³⁸.

Il modello di D'Onza (2008) integra nel sistema del controllo interno le attività di *risk management*, coerentemente con l'evoluzione degli studi e della prassi a partire dagli Anni Duemila.

In generale, le aziende si sono sempre trovate ad affrontare l'incertezza associata alla mancanza della completa prevedibilità di un evento e del relativo impatto. In altre parole, le esse hanno sempre dovuto gestire i rischi derivanti dall'attività aziendale³⁹. D'altronde, lo stesso Zappa (1956) affermava che: “sebbe-

³⁸ D'Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit.

³⁹ Per ulteriori approfondimenti sul tema si vedano: Bertini U. (1969), *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, Colombo Corsi, Pisa; Power M. (2007), *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*, Oxford University Press, Oxford; Soin K.-Collier P. (2013), Risk and risk management in management accounting and control, in *Management Accounting Research*, vol. 24, n. 2, pp. 82-87.

ne fattore perturbatore, il rischio è l'elemento che forse caratterizza meglio l'azienda, al punto che, in assenza del rischio, l'attività aziendale non è neppure concepibile"⁴⁰. Tuttavia, negli ultimi anni la percezione del rischio è aumentata, tanto da diventare centrale nell'organizzazione e nella gestione aziendale. Le ragioni che hanno spinto ad una maggiore attenzione al rischio derivano in parte da tre fattori: (a) l'accresciuto interesse per la *corporate governance* e il focus dei consigli di amministrazione nell'identificare, valutare, trattare, monitorare i rischi e valutare l'efficacia dei controlli posti in essere per gestirli; (b) una tendenza verso una regolamentazione governativa mondiale che utilizzi un approccio basato sul rischio e su meccanismi di controllo interno più rigorosi; (c) gli effetti economici e la risonanza mediatica degli scandali avvenuti nell'ultimo ventennio⁴¹.

Ci troviamo quindi nell'era del "*risk management of everything*"⁴². Power (2004) giunge a tale affermazione a seguito della constatazione che, alla gestione dei rischi primari (ad es. il rischio che i bilanci siano fuorvianti), si è aggiunta la gestione dei rischi secondari (ad es. revisori che danneggiano la loro reputazione al verificarsi di rischi primari).

Tale ampliamento verificatosi nella gestione dei rischi è venuto a coincidere anche con un'intensificazione dei processi di controllo e di *audit*. A seguito della maggiore richiesta di prove e documentazioni legate al *risk management*, sono sorti nuovi rischi per la reputazione aziendale e le aziende sono diventate più "legalizzate" e burocratizzate. Tutto ciò porta ad affermare che, a dispetto di quanto si possa pensare, il concetto manageriale del rischio abbia molto meno a che fare con i reali pericoli e le opportunità, risultando invece legato a questioni di responsabilità e legittimità⁴³.

La relazione intercorrente fra il *risk management* e il controllo interno dipende dalla prospettiva di analisi che viene adottata⁴⁴. Ad esempio, il COSO, nel documento relativo al sistema di controllo interno, include la valutazione

⁴⁰ Zappa G. (1956), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, vol. 1, Giuffrè, Milano.

⁴¹ Soin K.-Collier P. (2013), *Risk and risk management in management accounting and control*, cit.

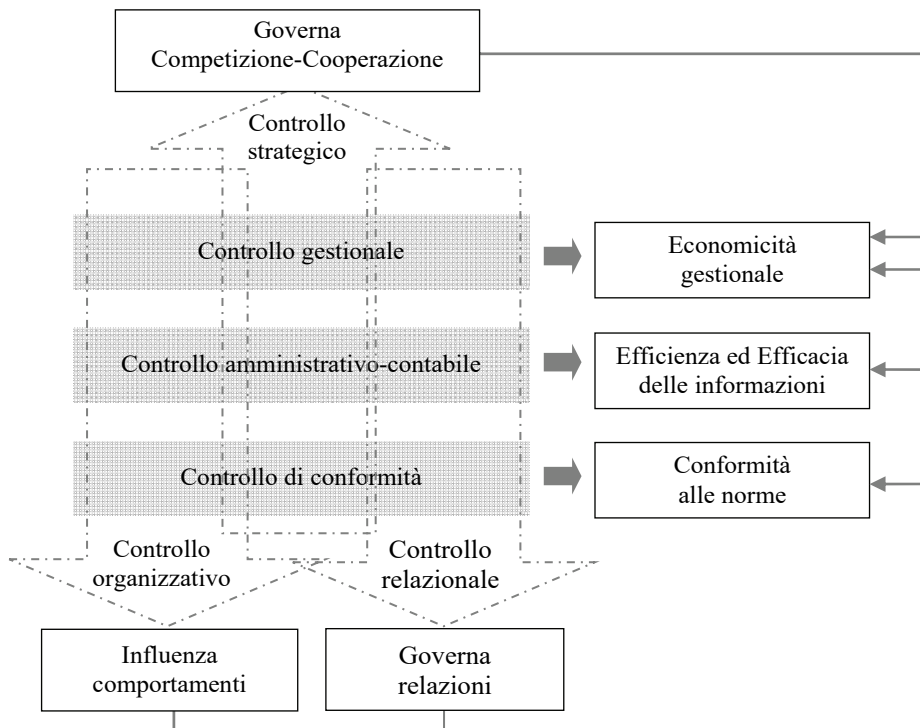
⁴² Power M. (2004), *The Risk Management of Everything: Rethinking the politics of uncertainty*, Demos, London.

⁴³ Power M. (2007), *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*, Oxford University Press, Oxford.

⁴⁴ A tal proposito Woods afferma: "National and international governance regulations reflect the view that corporate governance, internal control and risk management are interdependent. The boundaries between the concepts may appear rather blurred at times, and it is not always clear whether risk management is a subdivision of internal control or vice versa". Woods M. (2009), A contingency theory perspective on the risk management control system with-in Birmingham City Council, in *Management Accounting Research*, vol. 20, n. 1, pp. 69-81.

del rischio fra le componenti del sistema di controllo interno⁴⁵, ma nel documento relativo all'*enterprise risk management* le attività di controllo vengono collocate fra quelle relative ai mezzi di risposta al rischio⁴⁶. Anche Simons (1999) d'altronde, trattando del suo "*risk exposure calculator*", consiglia l'utilizzo del leve del controllo come strumento di risposta al rischio per le aziende che si trovano in quella che lui definisce "*the danger zone*"⁴⁷.

Figura 3. – Il sistema di controllo interno nella prospettiva GARC – Governance, Audit, Risk and Compliance



Fonte: elaborazione su D'Onza (2008), p. 30.

⁴⁵ COSO (2013), *Internal control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁴⁶ COSO (2017), *Enterprise risk management – Integrating with Strategy and Performance*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

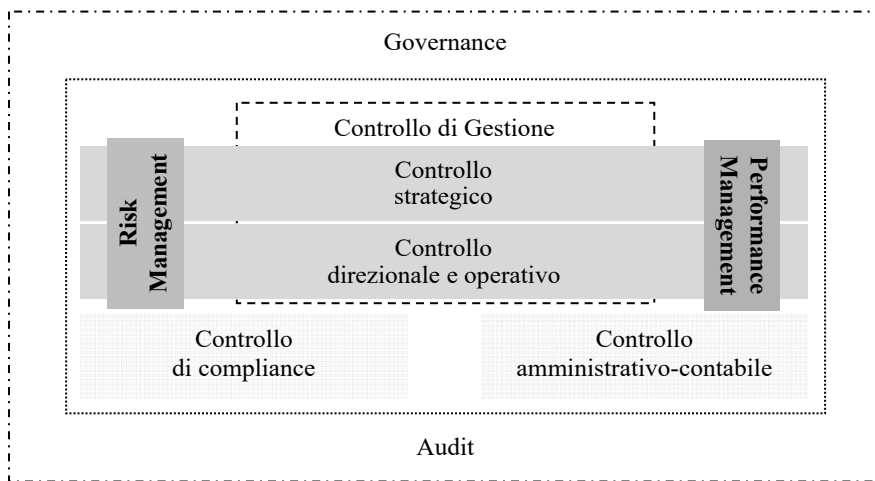
⁴⁷ Simons R. (1999), How risky is your company?, in *Harvard business review*, vol. 77, pp. 85-95.

Nella prospettiva GARC (Figura 3), il sistema di controllo interno si integra con il sistema di gestione dei rischi rispetto a due dimensioni: una oggettiva, riferita alle caratteristiche strutturali dei due sistemi; e una soggettiva, riferita agli attori. Con riferimento alla prima dimensione, in particolare, l'integrazione si realizza con l'orientamento al rischio in sede di progettazione delle caratteristiche strutturali del controllo interno. In questo senso, ad esempio, il controllo operativo può essere definito in funzione dei fattori di rischio che riducono efficacia ed efficienza delle attività gestionali. Il controllo di gestione può favorire in generale il trattamento dei rischi specifici, il monitoraggio dei fattori di rischio e contribuire alla stima del rischio e della creazione di valore⁴⁸.

In generale, l'idea alla base del modello GARC è quella di arricchire i sistemi di controllo di gestione con indicatori di rischio e di orientare alla gestione del rischio le attività di controllo amministrativo-contabile e di conformità.

Il modello presentato in questo volume propone una visione integrata GARP – *Governance, Audit, Risk e Performance* (Figura 4).

Figura 4. – La visione integrata Governance, Audit, Risk e Performance (GARP)



L'enfasi data alla *performance* evidenzia una differenza centrale rispetto al modello GARC. L'integrazione non è vista come orientamento al rischio del sistema di controllo interno, ma come complementarità delle dimensioni di *risk management* e *performance management*.

⁴⁸ D'Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit., p. 210.

Con riferimento al sistema di controllo di gestione, l'integrazione può essere vista a due livelli: strategico e direzionale e operativo. A livello operativo, le caratteristiche del controllo possono essere definite in funzione sia della *performance* (tempi giacenza scorte, resi su acquisti, qualità delle materie prime) che dei collegati rischi gestionali (ad esempio, mediante controlli a preventivo con rating fornitori, controlli su scarti)⁴⁹. A livello strategico, troviamo il monitoraggio di fattori di rischio strategico e politico, con individuazione di *key performance indicators* (KRI) che complementano i modelli di controllo diagnostico con funzionamento speculare rispetto ai KPI.

In altri termini, il modello proposto prevede il trattamento inscindibile e complementare delle due dimensioni di rischio e di *performance*. In questo modo, l'integrazione può divenire uno strumento di controllo della creazione del valore ed oggetto della valutazione dell'efficacia del sistema di controllo interno da parte dell'alta direzione, degli organi di governo societario e dell'internal auditor. Anche le attività di controllo amministrativo-contabile e di *compliance* sono infatti incluse nella gestione del rischio e gestione della *performance*.

La prospettiva GARP – governance, audit, risk e performance management verrà indagata ulteriormente nel successivo capitolo, anche mediante una ricerca esplorativa empirica.

Bibliografia citata e consultata

- AIIA, Associazione Italiana Internal Auditors, <https://www.iiaweb.it/definizione-di-internal-auditing>.
- Airoldi G.-Forestieri G. (1998), *Corporate governance: analisi e prospettive del caso italiano*, Etas libri, Milano.
- Amaduzzi A. (1953), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino.
- Bertini U. (1969), *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, Colombo Corsi, Pisa.
- Besta F. (1922), *La ragioneria*, vol. 1, Vallardi, Milano.
- Bhimani A. (2009), Risk management, corporate governance and management accounting: emerging interdependencies, in *Management Accounting Research*, 20(1), pp. 2-5.

⁴⁹Una procedura consolidata di risk management operativo può essere riassunta nelle seguenti fasi: 1. identificazione obiettivi gestionali; 2. identificazione fattori di rischio; 3. selezione dei rischi da fronteggiare e attivazione meccanismi di gestione dei rischi selezionati. Cfr. D'Onza (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, cit.

- Cadbury S.A. (1993), Thoughts on corporate governance, in *Corporate Governance: An International Review*, 1(1), pp. 5-10.
- Cardoni A. (2018), Le sfide evolutive del Management Control tra relazioni strategiche, innovazione e discontinuità: a knowledge transfer matter?, in *Management Control*, 1, pp. 5-15.
- Ceccherelli A. (1948), *Economia aziendale e amministrazione delle imprese*, G. Barbera, Firenze.
- Coda V. (1998), *Responsabilità degli amministratori e dei direttori, sistema di controllo interno e internal auditing*, in Molteni M. (a cura di), *Verso una nuova concezione di Internal Auditing*, Egea, Milano, p. 16.
- COSO (2013), *Internal control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO (2017), *Enterprise risk management – Integrating with Strategy and Performance*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Cunningham L.A. (2003), The appeal and limits of internal controls to fight fraud, terrorism, other ills, in *Journal of Corporation Law*, 29(2), pp. 267-337.
- D'Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Giuffrè, Milano.
- Denis D.K.-McConnell J.J. (2003), International corporate governance, in *Journal of financial and quantitative analysis*, 38(1), pp. 1-36.
- Dunlop A. (1998), *Corporate Governance and Control*, CIMA Publishing, London.
- Giannessi E. (1979), *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa.
- Heier J.R.-Dugan M.T.-Sayers D.L. (2005), A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution, in *Accounting History*, 10(3), pp. 39-70.
- Hoskin K.W.-Macve R.H. (1986), Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power, in *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), pp. 105-136.
- Kwasnik B.H. (1999), *The role of classification in knowledge representation and discovery*, in *Library Trends*, 48(1), pp. 22-47.
- Maijoor S. (2000), The internal control explosion, in *International Journal of Auditing*, 4(1), pp. 101-109.
- Mancini D. (2005), *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale: qualità e sicurezza nel governo delle aziende*, Giappichelli, Torino.
- Marchi L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano.
- Marchi L. (2004), *L'integrazione dei sistemi informativo-contabili per il controllo di gestione*, 1, *Controllo di Gestione*.
- Masini C. (1986), *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino.
- Onida P. (1968), *L'economia di azienda*, Utet, Torino.
- Otley D.T.-Berry. A.J. (1980), *Control, organization and accounting*, in *Readings in accounting for management control*, Springer, Boston, pp. 28-48.
- Power M. (2004), *The Risk Management of Everything: Rethinking the politics of uncertainty*, Demos, London.
- Power M. (2007), *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*, Oxford University Press, Oxford.

- Quattrone P.-Hopper T. (2005), A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations, in *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), pp. 735-764.
- Root S.J. (1998), *Beyond Coso. Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley & Sons, USA.
- Rossi G. (1921), *Trattato di ragioneria scientifica*, vol. 1, Cooperativa fra lavoratori tipografi, Reggio Emilia.
- Shleifer A.-Vishny R.W. (1997), A survey of corporate governance, in *The Journal of Finance*, 5(2), pp. 737-783.
- Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, USA.
- Simons R. (1999), How risky is your company?, in *Harvard Business Review*, 77, pp. 85-95.
- Soin K.-Collier P. (2013), Risk and risk management in management accounting and control, in *Management Accounting Research*, 24(2), pp. 82-87.
- Spira L.F. (2002), *The audit committee: performing corporate governance*, Kluwer Academic Publishers, USA.
- Treccani (2017), *Dizionario della lingua italiana*, Giunti, Firenze.
- Woods M. (2009), A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council, in *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.
- Zappa G. (1956), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, vol. 1, Giuffrè, Milano.
- Zappa G. (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria: discorso*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano.