

# La legge 262/2005: analisi del sistema organizzativo aziendale

*Impostazione di un intervento ex lege 262/2005: le quattro fasi*

**Fabrizio Bencini**  
Dottore commercialista  
e revisore contabile  
Partner Kon SPA

**Matteo Mangiarotti**  
Dottore commercialista  
e revisore contabile  
Manager Kon SPA

**Negli ultimi anni una serie di provvedimenti legislativi sono andati a impattare sulla struttura organizzativa delle società (si pensi anche al D.Lgs. 231/2001), costringendo le aziende ad attivarsi per rispettare il dettato normativo.**

**Tra questi assume particolare rilevanza la legge 262/2005, che tocca solo il mondo delle società quotate, ma può dare uno spunto per un'analisi approfondita del sistema organizzativo di tutte le aziende.**

**Il presente contributo ha l'obiettivo di presentare l'impostazione di un intervento da realizzare in una società ai fini di verificare la *compliance* aziendale rispetto alla legge 262/2005. Le attività da porre in essere per verificare il livello del sistema organizzativo evidenziando eventuali criticità possono essere in realtà molto utili per migliorare l'efficienza dell'organizzazione aziendale.**

## Il provvedimento legislativo

La legge 262, approvata il 28 dicembre 2005 (come emendata attraverso i decreti legislativi 303 del 29 dicembre 2006 e 195 del 6 novembre 2007), ha apportato significative modifiche al D.Lgs. 58/1998 (Testo Unico della Finanza), introducendo, per gli «emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine»,<sup>1</sup> la nuova figura del *dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari*, che si identifica normalmente nelle aziende con il responsabile amministrativo.

«Gli atti e le comunicazioni della società diffusi al mercato, e relativi all'informativa contabile anche infrannuale della stessa società, sono accompagnati da una dichiarazione scritta del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, che ne attesta la corrispondenza alle risultanze documentali, ai libri e alle scritture contabili».<sup>2</sup>

Il dirigente preposto ha quindi l'obbligo di firmare una relazione<sup>3</sup> che attesti la veridicità dei dati diffusi al mercato e assume, per tale relazione, responsabilità civili simili a quelle degli amministratori.

Al dirigente preposto si applicano, per le attività di

<sup>1</sup>Art. 154-bis, comma 1, del TUF.

<sup>2</sup>Art. 154-bis, comma 2, del TUF.

<sup>3</sup>Il modello di relazione è stato approvato dalla Consob con delibera in data 3 maggio 2007, n. 15915 (sito [www.consob.it](http://www.consob.it)) ed è in fase di aggiornamento per recepire le modifiche introdotte dal D.Lgs. 195/2007.

sua competenza, le disposizioni che regolano la responsabilità degli amministratori, salve le azioni esercitabili in base al rapporto di lavoro.

Il dirigente preposto può essere quindi sottoposto a una duplice disciplina di responsabilità: quella propria degli amministratori (artt. 2392 e segg. cod. civ.) e quella del rapporto di lavoro.

L'art. 15 della legge 262/2005 ha adeguato le norme del codice civile, penale e di procedura civile e ha esteso al dirigente preposto la responsabilità per:

- false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 cod. civ.);
- atti compiuti nella gestione sociale (art. 2434 cod. civ.);
- reato di infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità (art. 2635 cod. civ.);
- reato di ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza (art. 2638 cod. civ.).

Il dirigente preposto attesta la veridicità dei dati di bilancio sulla base di «adeguate procedure amministrative e contabili» adottate dalla società «per la formazione del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario».<sup>4</sup>

È fondamentale quindi che la società disponga di procedure che garantiscono che i dati generati dalle diverse funzioni aziendali arrivino in contabilità ed entrino quindi nel bilancio d'esercizio senza la possibilità di errori o disfunzioni organizzative che possano inficiare la veridicità del bilancio.

A tutela e garanzia del dirigente preposto è quindi necessario effettuare un'analisi del sistema organizzativo, rilevarne eventuali falle e apportare le opportune soluzioni. Questa attività di rilevazione dei rischi e di definizione delle soluzioni da intraprendere viene spesso svolta dalle aziende con il contributo di società di consulenza esterne.

## L'impostazione di un intervento secondo la legge 262/2005

Un mandato finalizzato alla realizzazione di un sistema organizzativo che consenta al dirigente pre-

posto di sentirsi tutelato si può suddividere in quattro fasi, nel seguito riepilogate:

1. analisi di materialità: definizione dei processi oggetto dell'intervento;
2. realizzazione di interviste e somministrazione di questionari ai referenti aziendali che operano nei processi determinati al punto 1 e identificazione delle criticità presenti nei processi aziendali indagati;
3. definizione delle soluzioni delle criticità e individuazione dei responsabili e delle tempistiche di tali soluzioni;
4. realizzazione delle soluzioni e controllo periodico da attivare sulle stesse.

Le quattro fasi sopra presentate sono indagate analiticamente nel prosieguo.

### Analisi di materialità: definizione dei processi oggetto dell'intervento

L'impostazione iniziale di un mandato relativo alla legge 262/2005 prevede la definizione dei processi che per la società oggetto di analisi si possano considerare come i più "critici".

Il punto di partenza per la definizione dei processi da analizzare è il bilancio della società: il dirigente preposto è tenuto ad attestare la veridicità dei dati riportati nel bilancio, pertanto andranno indagati i processi aziendali che vanno a determinare le poste di bilancio più significative.

Al fine di determinare le poste di bilancio "materiali", è possibile seguire il procedimento adottato normalmente dalle società di revisione, ovvero quello di selezionare le poste di bilancio che superano una certa soglia di materialità, fissata in una percentuale del totale attivo/passivo per le poste dello stato patrimoniale e del fatturato per le voci del conto economico.

Nel caso in cui si considerasse, per esempio, come soglia di criticità il 2% del totale attivo per tutte le poste dello stato patrimoniale, sarebbero considerate materiali tutte le voci che superano tale soglia: stesso discorso andrebbe fatto per le voci del conto economico superiori, per esempio, all'1% del fatturato.

<sup>4</sup>Art. 154-bis, comma 3, del TUF.

Una volta definite le voci materiali, è necessario determinare i processi aziendali che influiscono sulla quantificazione di tali voci; così per i crediti verso clienti sarà necessario indagare il ciclo attivo, per le immobilizzazioni il processo decisionale che porta alla realizzazione degli investimenti, per il magazzino il processo relativo alla gestione e alla valorizzazione di materie prime e prodotti finiti, per i debiti verso fornitori il ciclo passivo e così via.

Determinati i processi critici, è necessario identificare i soggetti interni all'azienda che operano in tali processi e che dovranno essere quindi intervistati per capire l'esistenza di eventuali criticità.

### Realizzazione di interviste e somministrazione di questionari ai referenti aziendali che operano nei processi determinati al punto 1 e identificazione delle criticità presenti nei processi aziendali indagati

Questa seconda fase del mandato è fondamentale perché è quella che consente di conoscere a fondo l'azienda tramite l'apporto fornito dalle persone che quotidianamente operano nei processi oggetto di analisi.

La prima intervista di ogni processo va effettuata con il responsabile di funzione (responsabile ufficio acquisti per il ciclo passivo, direttore commerciale per il ciclo attivo, ecc.) in modo da avere un inquadramento dei ruoli e delle attività svolte dai singoli dipendenti che operano all'interno del processo e successivamente si potranno realizzare interviste con persone che non ricoprono ruoli dirigenziali, ma che svolgono attività prettamente operative e che per tale motivo possono spesso aiutare a capire bene eventuali crepe esistenti nel sistema organizzativo aziendale.

Una volta completato il ciclo di interviste alle persone che operano nei processi aziendali critici, è importante trovare un sistema schematico per formalizzare i risultati emergenti da tali interviste.

Proponiamo nel seguito un esempio di *flow chart* che può aiutare a rappresentare in modo chiaro i vari processi (figura 1).

Il diagramma di flusso riportato a pagina seguen-

te esemplifica la prima fase del processo di gestione del magazzino in una realtà industriale.

È diviso in quattro colonne, la prima delle quali identifica la funzione (o il soggetto) responsabile dell'attività (nel caso di specie l'accettazione materiali). Nella seconda colonna sono riportate in sequenza le singole attività, tra loro collegate secondo simboli convenzionali prestabiliti e riportati nella legenda in calce al diagramma (nell'esempio l'attività è riportata con un rettangolo, il rombo identifica invece un nodo decisionale ecc.).

La terza colonna riepiloga invece tutti gli *output* (elettronici o cartacei) che vengono generati nello svolgimento delle varie attività.

La quarta e ultima colonna del diagramma di flusso è molto importante perché, oltre all'evidenziazione di note qualitative che possono aiutare a comprendere alcuni passaggi delle *flowchart*, identifica (nell'esempio con un numero evidenziato in giallo all'interno di un cerchio) gli elementi di attenzione rilevati durante la realizzazione delle interviste.

Tali elementi possono normalmente essere suddivisi in due categorie:

- elementi di attenzione di carattere organizzativo: si tratta di elementi di attenzione riconducibili alle procedure, ai ruoli e alle responsabilità delle persone coinvolte nei processi (per esempio, carenze nel sistema di deleghe e firme, o l'assenza di procedure o controlli in alcune fasi dei processi analizzati);
- elementi di attenzione di carattere informativo: si tratta di elementi di attenzione riconducibili a carenze del sistema informativo (per esempio, l'utilizzo di *software* non adeguati per la gestione dei dati, o l'impossibilità di effettuare blocchi automatici a sistema che impediscano l'accesso al sistema stesso a persone non autorizzate).

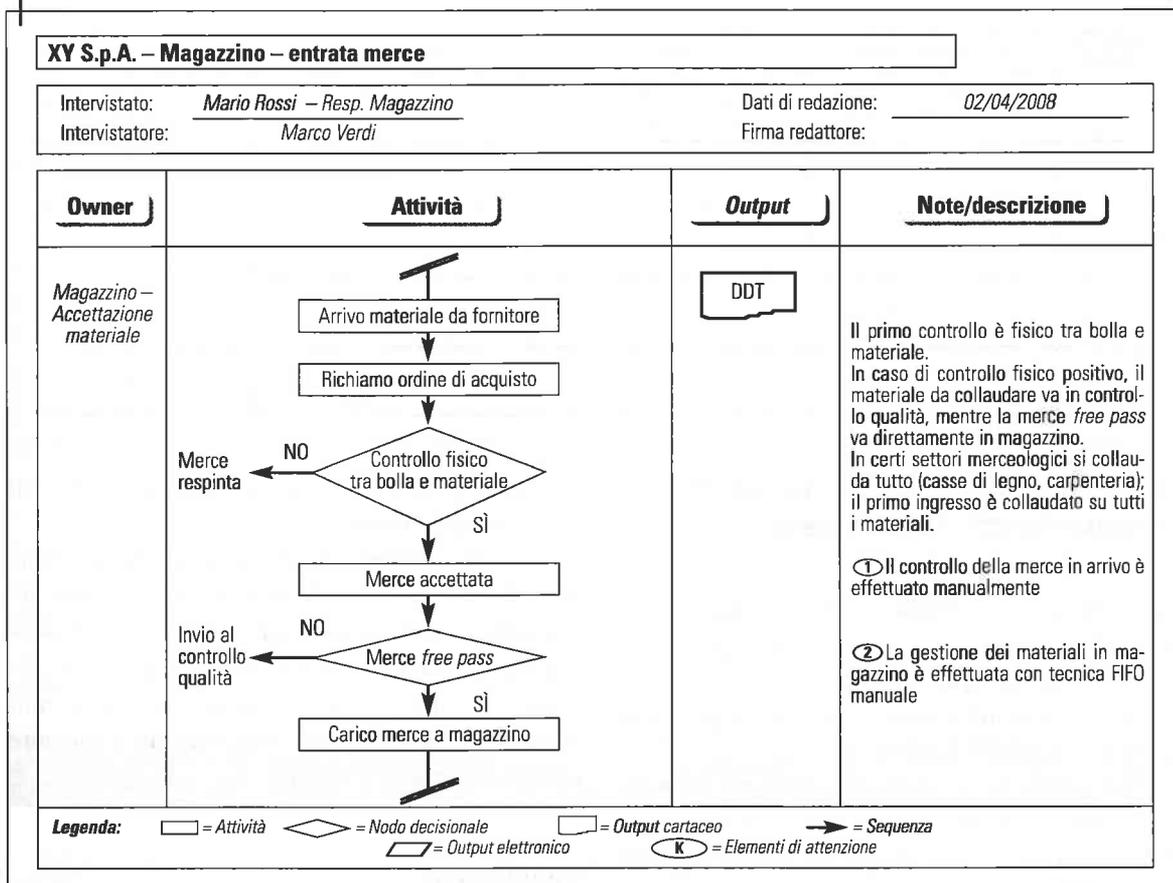
### Definizione delle soluzioni delle criticità e individuazione dei responsabili e delle tempistiche di tali soluzioni

Una volta individuate le criticità di carattere organizzativo e informativo, il passo successivo consiste nella proposta delle soluzioni.

È fondamentale individuare, oltre alle soluzioni,

anche  
ne ste  
ve ess  
Nell'e  
tervis  
interv  
gate a  
che p  
cità d  
bilità  
Per q  
terver  
Defini  
portar  
tivo c  
questa  
si pres  
tuate p  
inizi

Figura 1



anche il soggetto che è tenuto a definire la soluzione stessa e la tempistica entro cui tale soluzione deve essere adottata.

Nell'elenco di criticità individuate durante le interviste è fondamentale stabilire delle priorità di intervento; tali priorità saranno ovviamente collegate a quelle criticità che sono ritenute più gravi e che possono, quindi, più di altre inficiare la veridicità del bilancio e determinare maggiori responsabilità in capo al dirigente preposto.

Per queste criticità più gravi le tempistiche di intervento dovranno essere quindi rapide.

Definire tempi e priorità di intervento è molto importante in tutte le attività di carattere organizzativo che si svolgono in azienda, perché spesso, in questa tipologia di lavori che durano diversi mesi, si presentano molte azioni che devono essere effettuate per coprire le falle del sistema organizzativo: iniziare un intervento di questo tipo senza avere

definito una scaletta delle azioni da svolgere può generare confusione sia in chi segue il progetto dall'esterno, sia all'interno dell'azienda.

Proponiamo anche in questo caso uno schema riepilogativo (figura 2) che può essere utile per riepilogare le criticità individuate, le soluzioni proposte, il responsabile di tale soluzione e la tempistica dell'intervento.

La prima colonna classifica gli elementi di attenzione dal più al meno critico, successivamente c'è una colonna che descrive tale criticità, il rischio associato e l'azione correttiva da porre in essere, il responsabile della realizzazione dell'azione correttiva e la tempistica entro cui la soluzione deve essere completata.

Questa tabella può essere periodicamente aggiornata e consente sempre di monitorare le criticità ancora presenti in azienda e le tempistiche di soluzione dei problemi.

Figura 2

Reference Number	Descrizione criticità	Rischio	Azioni Correttive	Responsabile	Scadenza
1	Il controllo della merce in arrivo è effettuato manualmente	Possibilità che la merce in ingresso non corrisponda con quanto effettivamente ordinato	Inserimento codici a barre per la lettura delle merci	Luigi Bianchi	31/12/2008
2					
3					
4					
5					

### Realizzazione delle soluzioni e controllo periodico da attivare sulle stesse

Una volta definite e realizzate le soluzioni alle criticità rilevate, è necessario controllare periodicamente il rispetto in azienda delle soluzioni stesse, al fine di non ricadere nella situazione di partenza, in cui erano emerse criticità.

Tali controlli, nelle realtà strutturate, vengono normalmente affidati alla funzione di *internal audit* presente in azienda, responsabile della verifica e dell'aggiornamento delle procedure realizzate.

Nel caso in cui non sia presente in azienda la funzione di *internal audit*, l'attività relativa alla legge 262/2005 può essere propedeutica all'inserimento in società di tale funzione; nelle società di piccole-medie dimensioni o comunque non particolarmente complesse dal punto di vista organizzativo non è necessario che l'*internal audit* sia una figura di profilo molto elevato: è accettabile anche una figura dotata comunque di alcuni anni di esperienza, che possa essere magari coadiuvata nei primi controlli da una società di consulenza esterna.

Ricordiamo che l'*internal auditing* è un'attività indipendente e obiettiva finalizzata al miglioramento dell'efficacia ed efficienza dell'organizzazione. Assiste quest'ultima nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio sistematico, che genera valore aggiunto, in quanto finalizzato a valu-

tare processi di controllo, di gestione dei rischi e di *corporate governance*.

L'*internal auditor*<sup>5</sup> contribuisce pertanto a definire quell'insieme di regole, procedure e 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.

### Conclusioni

La legge 262/2005, mediante l'introduzione della figura del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari e la conseguente attribuzione a tale dirigente di responsabilità assimilabili a quelle dei componenti dell'organo amministrativo, obbliga, come descritto nel presente articolo, le società quotate a un'approfondita analisi del proprio sistema organizzativo, e a una soluzione delle criticità presenti nei principali processi aziendali.

La realizzazione delle attività ai fini della verifica della *compliance* della legge 262/2005 può essere propedeutica all'inserimento, nell'organigramma aziendale, di un *internal auditor*, responsabile dei controlli sul rispetto delle procedure aziendali, che può garantire una maggiore efficacia ed efficienza del sistema organizzativo.

<sup>5</sup>Codice di autodisciplina di Borsa Italiana.

La l  
solo  
anal  
bili  
quot  
orga  
za d  
Un c  
men  
vità  
da, c  
di de  
ro ch  
malie  
sul r  
proc  
troll  
Tutte  
retto  
prov  
cienz  
esser

N  
Il pro  
Trova

La legge 262/2005 è una normativa che riguarda solo le società quotate, ma in realtà le attività di analisi presentate in questo articolo sono replicabili anche per le tantissime società italiane non quotate che si rendono conto di avere dei problemi organizzativi da risolvere per migliorare l'efficienza dell'intera attività operativa.

Un caso classico dell'azienda italiana di medie dimensioni è quello della concentrazione delle attività in capo a pochi soggetti all'interno dell'azienda, di una formalizzazione incompleta del sistema di deleghe e firme (in molte società non è ben chiaro chi possa firmare che cosa), e della mancata formalizzazione di procedure e del mancato controllo sul rispetto delle procedure stesse (spesso le uniche procedure definite formalmente e sottoposte a controllo sono quelle del manuale di qualità).

Tutte queste criticità, pur non avendo impatto diretto sull'operatività dell'azienda, possono in realtà provocare ritardi o problemi che riducono l'efficienza aziendale; una soluzione a tali criticità può essere individuata con il procedimento spiegato in

questo articolo che, per le società non quotate, non è finalizzato alla tutela di una figura aziendale, il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, ma al miglioramento del sistema organizzativo aziendale nel suo complesso e alla riduzione delle inefficienze esistenti in azienda.

Secondo questo ragionamento quindi, anche le molte piccole e medie aziende avrebbero un vantaggio nell'affrontare il tema posto alla base della legge 262/2005, quello cioè dell'attendibilità dei dati amministrativi, perché, oltre ad avere dei risvolti giuridici, provoca necessariamente dei cambiamenti organizzativi. La ricerca dell'equilibrio fra "burocrazizzazione" e "flessibilità totale" è un tema molto sentito nelle aziende e spesso uno snodo cruciale per la crescita: è collegato con le risorse umane e con la dipendenza dell'azienda da singole figure. Nessun percorso di crescita si può realizzare in modo efficiente nella disorganizzazione; inoltre chi entra in un contesto organizzato impiega meno tempo a rendersi produttivo avendo a disposizione "chiare regole del gioco".

## SOCIETÀ

**NOVITÀ**



### IL CONTROLLO INTERNO PER L'ATTENDIBILITÀ DEL FINANCIAL REPORTING

a cura di AIIA (Associazione Italiana Internal Auditors) e PricewaterhouseCoopers

Lo studio fornisce modalità operative per l'applicazione del **COSO Framework** elaborato nel 1992 da PricewaterhouseCoopers e nasce negli Stati Uniti per fornire un supporto pratico agli obblighi di valutazione e attestazione derivanti dalla legge **Sarbanes-Oxley del 2002**. Questo lavoro propone **venti principi fondamentali di controllo interno focalizzati sul financial reporting**. Sono presentati, inoltre, degli esempi pratici che possono risultare utili alle società italiane. Uno degli elementi di contatto tra le società italiane e quelle statunitensi è rappresentato dalla spinta normativa verso un continuo rafforzamento del **sistema di controllo interno** con conseguenti crescenti oneri di gestione. Ciò rende necessaria una sempre maggiore **attenzione di tutti i soggetti coinvolti** sul tema della **Governance** verso la ricerca di un giusto equilibrio tra il necessario rispetto delle disposizioni di legge e la definizione di un sistema di controllo interno che sia efficace ma al tempo stesso economicamente sostenibile.

Pagg. 280 – € 35,00

Gruppo



La cultura dei fatti.

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo [www.librerie.ilssole24ore.com](http://www.librerie.ilssole24ore.com)