

Controlli interni ed esterni: il loro coordinamento

Controlli e soggetti incaricati, funzione di coordinamento, ruolo di internal audit

Fabrizio Bencini

Partner KON,
dottore commercialista
e revisore contabile

Leonardo Filippini

Senior consultant KON

Paolo Canofani

231, 262, 626, ISO, EMAS ecc.: le aziende, per pressioni regolamentari o esigenze interne, si trovano di fronte una richiesta sempre maggiore di controlli. La complessità si è spostata dall'effettuazione tecnica di ciascuno di essi a un loro coordinamento.

Nel presente contributo vedremo quali prospettive sussistono per le aziende che si trovano nella necessità di adempiere, ma anche nell'esigenza di limitare, i costi e i tempi di questi interventi organizzativi.

La materia dei controlli aziendali è diventata una preoccupazione e un'opportunità per qualsiasi azienda che operi nel mercato. Preoccupazione perché deve essere affrontata sulla base di controlli interni o esterni, frutto di norme e regolamenti spesso dettati più dall'urgenza che da analisi meditate, con l'effetto di generare accavallamenti e incongruenze tra le attività da svolgere. D'altra parte, l'opportunità offerta dalla predisposizione e implementazione di un "sistema di controllo interno", correttamente coordinato e integrato tra i vari soggetti, genera indubbi benefici in termini di maggiore strutturazione dell'organizzazione interna (grazie alle procedure e ai controlli) e quindi di minori rischi.

A titolo esemplificativo, abbiamo riprodotto alcune delle disposizioni alle quali, nell'attuale contesto normativo e regolamentare, debbono soggiacere le società di capitali in materia di controllo di natura interna ed esterna:

- sulla base delle previsioni contenute nel punto 1.C.1 del Codice di autodisciplina, il *Consiglio di amministrazione* è incaricato della valutazione «sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile generale» sia della capogruppo sia «delle controllate aventi rilevanza strategica», con particolare attenzione «al sistema di controllo interno e alla gestione dei conflitti d'interesse», anche sulla base di quanto riferito al CdA dal *Comitato per il controllo interno* in merito all'«adeguatezza del sistema di controllo interno» (punto 8.C.3);
- il punto 8.C.5 affida all'*Amministratore esecutivo incaricato di sovrintendere alla funzionalità del sistema di controllo interno* il compito di dare esecuzione «alle linee di indirizzo definite dal Consiglio di amministrazione, provvedendo alla progettazione, realizzazione e gestione del sistema di controllo interno, verificandone costantemente l'adeguatezza complessiva, l'efficacia e l'efficienza», occupandosi inoltre «dell'adatta-

- mento di tale sistema alla dinamica delle condizioni operative e del panorama legislativo e regolamentare»;
- l'art. 150 TUF (unitamente al Codice di autodisciplina) introduce la figura del *preposto ai controlli interni*: identifica in questa figura colui che è istituzionalmente «preposto alla verifica dell'adeguatezza e del buon funzionamento dei controlli interni» e, di regola, responsabile della funzione aziendale di *internal audit*;
 - l'art. 154-bis TUF (introdotto dalla legge sul risparmio) inserisce la nuova figura del *Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari*, al quale compete, unitamente agli *Organi amministrativi delegati*, l'attestazione sull'adeguatezza e sull'effettiva applicazione delle procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio d'esercizio; la vigilanza in materia di adeguatezza dei «poteri e mezzi per l'esercizio dei compiti attribuiti» al Dirigente, nonché «sull'effettivo rispetto delle procedure amministrative e contabili» è invece demandata al *Consiglio di amministrazione*;
 - l'art. 2403 cod. civ. (sistema “tradizionale”), in larga parte confermato dall'art. 149 del TUF, affida al *Collegio sindacale* la valutazione sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento;
 - l'art. 2409-bis cod. civ. (e l'art. 155 TUF) sottrae al Collegio (salvo specifici casi per le non quotate) la competenza in materia di controllo contabile, che deve essere demandato *ex lege* a una *società di revisione*;
 - l'art. 6, lett. b), del D.Lgs. 231/2001 interviene

introducendo un *Organismo di vigilanza* incaricato di vigilare, per l'appunto, in merito all'osservanza dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo;

- ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 626/1994 (sicurezza sui luoghi di lavoro), il datore di lavoro (la società) è chiamato a designare il *responsabile del servizio di prevenzione e protezione*; in collaborazione con questo è tenuto a elaborare un documento di valutazione dei rischi, con l'individuazione delle misure di prevenzione e di protezione attuate in conseguenza della valutazione dei rischi e del programma di attuazione delle misure stesse.

L'elencazione dei numerosi soggetti introdotti dai continui interventi normativi in materia, dei quali quanto sopra esposto rappresenta, per evidenti ragioni, una sintesi senza pretesa di completezza ed esaustività, mette in luce la complessità della “tematica controllo”.

Peraltro si segnala come anche le disposizioni che si riferiscono esclusivamente a società quotate ai mercati regolamentati costituiscano delle linee di tendenza che prima o poi interesseranno anche quelle che non lo sono. Rispondono a criteri di salvaguardia del capitale che dovrebbero essere presenti in ogni realtà, ovviamente graduando lo sforzo profuso al grado di rischio e alla complessità da affrontare. Non si creda quindi che le riflessioni di cui sopra siano lontane dal mondo delle PMI.

Nella *tabella 1* abbiamo tentato di rappresentare, in maniera semplificata, una matrice dei controlli e dei soggetti incaricati di realizzarli, anche in funzione dei motivi per cui tali controlli devono essere esercitati.

Tabella 1 – **CONTROLLI INTERNI**

	Per volontà	Ruolo istituzionale	Per funzione
A chi compete?	CdA	Collegio sindacale	<i>Internal auditing</i>
	Comitato controllo interno	Società di revisione	Preposto al controllo interno
	Organismo di vigilanza ex 231	Altri soggetti esterni deputati al controllo	Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari
	RSP		
	Normative di legge	Regolamenti di settore	Riduzione dei rischi
Quali sono le aree di indagine	D.Lgs. 626/1994	Assicurativo	Economico
	D.Lgs. 231/2001	Bancario	Patrimoniale
	Codice di autodisciplina	Petroliero	Legislativo-amministrativo
	Legge 262/2005		

Gli organi di controllo nel complesso “sistema azienda” sono chiamati alla verifica del rispetto delle regole aziendali, principalmente con l’obiettivo di limitare i rischi aziendali, memori della loro responsabilità e del danno “reputazionale” che pende sulla loro figura.

Nello svolgimento dei loro compiti istituzionali, gli “attori aziendali” muovono spese di gestione, avviano attività di consulenza con fornitori terzi, sollecitano la definizione di figure interne incaricate di particolari mansioni richieste dalla normativa, spesso senza particolare attenzione agli eventuali benefici e alle sinergie della loro attività per gli altri attori, assistendo frequentemente a estenuanti analisi organizzative e di processo, che vengono ripetute a distanza di breve tempo, con grande dispendio di energie economiche e temporali.

L’attenzione dovrebbe attenersi anche (e non da ultimo) ai costi necessari (anche in termini di tempo e risorse) per fare queste rilevazioni ed, elemento ancora più rilevante, a chi deve mantenere tali rilevazioni e che utilizzo debba esserne fatto. La preoccupazione nasce anche dal punto di vista metodologico, in quanto l’introduzione di una nuova fase di controllo comporta molto spesso l’avvio di estenuanti attività preparatorie (interviste, analisi dei risultati, *compliance program*, verifica dei cambiamenti), frequentemente ridondanti e inefficienti.

Forse un esempio può meglio chiarire di che cosa stiamo parlando. Immaginiamo di volere dare applicazione alla normativa del D.Lgs. 231/2001, trattandosi di un’azienda virtuosa, che non aveva l’obbligo di dare applicazione alla disciplina entro termini perentori. L’avvio di un progetto come questo richiede l’applicazione di una metodologia di analisi che prevede la realizzazione delle interviste in tutti i reparti aziendali, la condivisione dei risultati raggiunti e la stesura di tutte le procedure necessarie affinché la normativa sia seguita da tutti i soggetti aziendali.

È molto probabile però che, per esempio, in sede di analisi dei reati sulla sicurezza sul luogo di lavoro e dei societari una serie di dati siano già stati raccolti e abbiano già formato oggetto di analisi e di intervento in epoche antecedenti, magari nell’ambito del progetto di applicazione in azienda della nor-

mativa inerente alla sicurezza sui luoghi di lavoro (D.Lgs. 626/1994) o di predisposizione delle «adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato» (legge 262/2005).

Ma l’*habitat* aziendale da quel momento potrebbe essere cambiato, forse per seguire anche i nuovi settori di produzione che l’azienda ha avviato. Le stesse prescrizioni per l’adempimento alla normativa potrebbero essere cambiate e l’azienda potrebbe non avere fatto nulla per adeguare la copertura del rischio alle nuove condizioni aziendali. In questo caso l’azienda se ne rende conto in ritardo e inizia da capo a rifare tutto *ex novo*, riportando le funzioni coinvolte a nuovi costi e nuove stressanti attività.

Tutto questo è maggiormente amplificato nelle aziende dove non è ben registrato il flusso di circolazione delle informazioni, dove ogni direzione, ogni organo, ogni controllore si esprime sempre con tempi diversi, dove tutto diventa purtroppo un’urgenza. La normativa è in continua evoluzione, cambiano le attività e le cose che sono fonte di rischio all’interno dell’azienda. Considerando che tutto ciò è un processo che non si interrompe nel tempo e che la manutenzione di tutte le procedure aziendali è una cosa costosa per tutte le aziende, è bene porre due questioni:

- chi governa in azienda l’agenda delle procedure e
- chi opera continuativamente per il loro aggiornamento?

La funzione di coordinamento

Per rispondere alle due domande cerchiamo di analizzare come sia possibile limitare i rischi nascenti dalla mancanza di prevenzione e, nello stesso tempo, cercare di minimizzare i costi necessari per svolgere in modo corretto l’attività aziendale. La forma più corretta è quella di identificare in capo ad alcune funzioni aziendali la responsabilità delle attività preventive da mettere in opera. In questo senso, la funzione *internal auditing*, in stretto coordinamento con la funzione *organizzazione (ove presente)*, ben si adatta a svolgere mansioni di questo tipo.

La funzione *internal auditing* dovrebbe pervenire alla definizione delle procedure che necessitano di adeguamento in funzione sia dei cambiamenti normativi, sia dei cambiamenti produttivi aziendali. In tale contesto gli *auditors* interni sono interessati allo sviluppo dei processi, in quanto spetterebbe poi a questi validarli nella loro applicazione reale ed, eventualmente, emendarli.

In proposito, costante deve essere il raccordo con la funzione *organizzazione* al fine di attivare un meccanismo retroattivo destinato a integrare le “regole di condotta aziendale” e le mansioni proprie dei soggetti coinvolti con quanto rilevato da verifiche effettuate direttamente sul campo (aggiornamento) e, nei casi più gravi, attivare il meccanismo per l’irrogazione di sanzioni disciplinari. Presupposto fondamentale per il corretto svolgimento di queste attività è la circolazione corretta delle informazioni aziendali e la condivisione dei processi interni, allargando le conoscenze settoriali al di fuori della direzione di competenza, con una visione manageriale di processo (dall’inizio alla fine) e non più una visione parcellizzata al proprio specifico lavorativo.

La possibilità di accedere a tutte le informazioni interne e il ruolo di revisore/certificatore dei processi aziendali rende quindi *l’internal auditor* quella figura in grado di supportare, rivestendo così il ruolo di referente interno, e potenzialmente anche di gestire, assumendo un ruolo attivo di proponente e valutatore, i processi di *risk assessment* e *management* all’interno di tutte le aree aziendali interessate.

Tutto ciò porta a dire che le attività proprie delle funzioni di *staff* di *audit* interno non possono considerarsi solo tipiche e appropriate alle grandi aziende, ma dovrebbero abbracciare anche il mondo delle PMI, in quanto i rischi non sono sempre dipendenti dalla variabile dimensionale. Anzi molto spesso il rischio ha una sua valenza in assoluto. La complessità non permette più di accentrare il potere e il controllo sotto l’esclusivo cappello del vertice aziendale; per questo è importante coinvolgere e unire tematiche che altrimenti tendono a essere divise, con rischi di burocrazia, duplicazioni e

inutili lungaggini, perseguendo invece un coordinamento tra le varie attività che deve essere l’impronta operativa propria dell’ufficio «a presidio dei rischi aziendali».

Per rendere il concetto applicabile alla realtà si pensi quanto sia importante proporre sul mercato aziende organizzate, monitorate, con procedure istituzionalizzate all’interno, in materia di accesso al credito, specialmente ora che Basilea 2 ha imposto una maggiore attenzione da parte delle istituzioni finanziarie all’organizzazione, all’esistenza di procedure certificate all’interno dell’azienda, alla *governance* aziendale, tutti fattori che rientrano nella valutazione e nell’identificazione del *rating*, che sarà assegnato alla azienda affidata. Tutto ciò avvicinerrebbe quindi anche le PMI all’adozione di modelli di controllo non obbligatori, ma sicuramente espressione di un’attenzione virtuosa alla creazione di valore.

In questo modo, con un approccio omogeneo e ben strutturato, si avrebbe la possibilità di trarre enormi vantaggi: non si duplicano interviste e informazioni, si coordinano rischi e interventi, si procede in tempi rapidi e si affrontano argomenti misti, procedurali e di *business*, per cui è più semplice attrarre l’attenzione dell’imprenditore o del *top management*.

La funzione centrale di coordinamento che dovrebbe essere attribuita all’*internal audit*, anche attraverso la stesura di un *audit plan* che abbia la finalità intrinseca di stimolare il controllo organico e coordinato di tutti gli attori interessati, rappresenterebbe quel raccordo per valorizzare il contributo dei singoli soggetti attraverso una metodologia comune di analisi, una manutenzione costante dei risultati raggiunti e dei protocolli implementati e un coordinamento nell’ottica premiante dell’“interferenza” dei diversi ambiti di rilevazione, che non devono essere letti separatamente da persone diverse ma comunicanti, aperti, quindi “interferenti”.

A chi attribuire il ruolo di *internal audit*

Ai fini della definizione delle attività degli *auditors* interni, l’implementazione di tali funzioni può

strutturarsi sulla base di due differenti approcci che di seguito sono sintetizzati:

- funzioni attribuite internamente con acquisizione di risorse già esperte nelle materie di competenza: appaiono evidenti i benefici in termini di conoscenza della struttura organizzativa interna dell'azienda e di rapida predisposizione (qualora mancanti) di procedure organizzative e della loro manutenzione;
- avviamento delle funzioni mediante società esterne specializzate, capaci di fare crescere, in un tempo limitato, personale interno mediante formazione *on the job*: l'attività del soggetto terzo presenterebbe, per intrinseca natura, maggiore grado di indipendenza e quindi maggiore rigosità dei controlli e affidabilità dei risultati raggiunti. Inoltre si potrebbero circoscrivere i casi di potenziali attriti organizzativi derivanti dalla familiarità di rapporto tra il soggetto chiamato a effettuare i controlli e il personale destinatario di tali controlli.

In contesti di medie dimensioni la funzione del controllo interno potrebbe essere "avviata" con ricorso all'*outsourcing* di società esterne, che avranno il compito di raccordarsi continuamente con l'organizzazione interna fino anche a creare e fare crescere risorse interne che, con procedure ormai rodute, possano unire alla competenza acquisita una presenza costante all'interno della realtà.

Conclusioni

In conclusione, il quadro normativo attuale avvicina il tema della organizzazione e del controllo interno alle realtà anche di minori dimensioni. I vantaggi derivanti da un sistema di controllo interno correttamente impostato sono evidenti, soprattutto in quei contesti cresciuti rapidamente e sotto l'esclusivo controllo del vertice aziendale, che sentono improvvisamente l'esigenza di maggiore delega delle attività, garantita da quel collante rappresentato dalle procedure e dai controlli.

In questi contesti, caratterizzati da risorse scarse, da esigenze di risultato immediate e da sistemi organizzativi ancora molto semplici, il coordinamento fra i vari progetti organizzativi è fondamentale per renderli vivi e interessanti, trasformando così molteplici interventi disorganici, spesso vissuti in modo asettico e solo tecnico, in un preludio per la creazione o il miglioramento di un ufficio "a presidio dei rischi aziendali". Questa funzione non "produce numeri", ma assicura che questi siano coerenti con la realtà perché nascono dal rispetto delle procedure. In questo senso aiuta il controllo di gestione e l'intera azienda. Agisce con metodo, competenza e flessibilità in un contesto ambientale sempre più complesso, non più affrontabile in modo improvvisato.