

IL RUOLO DEGLI ATTORI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLA PREVENZIONE DEI CRACK AZIENDALI

di Leonardantonio Russano – Auditor San Paolo IMI Spa

1. La Corporate Governance

La predisposizione all'interno dell'azienda di un adeguato sistema di controlli presuppone la diffusione della "cultura del controllo" a tutti i livelli aziendali, in modo che, il coinvolgimento dell'insieme delle forze aziendali nel processo di controllo ne garantisca la continuità e l'efficacia.

Tale cultura deve essere recepita, *in primis*, dalla "Corporate Governance", espressione, che seppur risponde letteralmente a "Governo Societario", nella realtà deve identificare l'intero sistema di regole utili a gestire e controllare l'attività nel suo complesso.

Per questo occorre inquadrare le tradizionali funzioni di *Corporate Governance*, poste a garanzia del rispetto dei corretti principi di gestione e amministrazione dell'impresa, nell'ambito dei più evoluti processi del Sistema di Controllo Interno, in cui operano competenze e professionalità specifiche volte ad assicurare l'adeguatezza degli assetti e delle procedure organizzative aziendali, che verificano:

1. l'economicità dell'attività;
2. l'attendibilità del sistema informativo aziendale;
3. il rispetto della normativa vigente.

2. Gli attori del sistema di controllo interno

Il Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58, meglio noto come Testo Unico della Finanza - TUF - o "Riforma Draghi") e la relativa disciplina di attuazione, individuano gli ambiti operativi degli organi preposti al controllo della gestione aziendale:

1. il collegio sindacale;
 2. la società di revisione;
 3. l'organo di controllo interno (Internal Auditing).
- Il Collegio Sindacale deve salvaguardare l'osservanza della legge e dell'atto costitutivo, il rispetto dei principi di corretta amministrazione, l'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di Controllo Interno e del sistema amministrativo-contabile.
 - La Società di Revisione deve garantire la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, la rispondenza del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato alle risultanze della contabilità e degli accertamenti eseguiti, nonché alle norme che li disciplinano. Essa, inoltre, esprime con apposite relazioni un giudizio sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato³.
 - La funzione di controllo interno deve verificare l'idoneità delle procedure interne ad assicurare il rispetto delle disposizioni di legge, deve vigilare sul rispetto delle procedure interne e del codice interno di comportamento, deve gestire il registro dei reclami ed offrire un supporto consultivo ai settori dell'organizzazione aziendale in merito a specifiche problematiche. Tale funzione è assegnata ad un responsabile, svincolato da rapporti gerarchici rispetto ai responsabili dei settori di attività controllati, che svolge la propria attività in modo autonomo e indipendente, riferendo degli esiti del

proprio operato con obiettività e imparzialità.

Dopo aver definito le competenze dei diversi organi di controllo, è opportuno sottolineare che affinché si possa parlare di sistema di controllo è necessario che fra gli stessi vi sia cooperazione, soprattutto mediante lo scambio di informazioni. Secondo il dettato della normativa in esame:

“Il collegio sindacale e la società di revisione si scambiano i dati e le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti. Coloro che sono preposti al controllo interno riferiscono anche al collegio sindacale di propria iniziativa o su richiesta anche di uno solo dei sindaci”. “Il responsabile della funzione di controllo interno riferisce dei risultati della propria attività al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale”.

Vi è infine l'obbligo da parte della società di revisione e del responsabile della funzione di controllo interno di comunicare tempestivamente al collegio sindacale i fatti ritenuti censurabili e le irregolarità riscontrati nella propria attività di controllo.

L'esito favorevole dei controlli condotti dagli organi sin qui esaminati dovrebbe rappresentare una garanzia per i mercati in cui l'azienda opera, per gli *stakeholders* e per gli organi di vigilanza superiore (Consob e Banca d'Italia).

3. La disciplina del controllo nella Riforma del Diritto societario: l'adeguatezza della normativa alle esigenze del mercato

La disciplina delle società con azioni quotate introdotta dal TUF nel 1998 attribuisce alle società di revisione la competenza in materia di controllo contabile, mentre per le società con azioni non quotate hanno operato fino al 31 dicembre 2003 le norme del codice civile che accumulavano le funzioni di controllo legale e di controllo contabile in capo al collegio sindacale.

Il decreto di riforma del diritto societario, in vigore dal 1° gennaio 2004 ha innovato la disciplina codicistica, prevedendo come regola di default la separazione delle due tipologie di controllo in capo a due organi distinti: il collegio sindacale e la società di revisione o il revisore unico. Tale regola può essere modificata con una esplicita previsione statutaria che richiami la disciplina ante riforma, solo per le società non quotate e per quelle non tenute alla redazione del bilancio consolidato.

La previsione di un organo ad hoc per il controllo contabile anche all'interno del Codice civile genera una serie di norme che ricalca la già richiamata disciplina del TUF.

Dall'esame della riformata normativa societaria emerge, dunque, l'intenzione del legislatore di uniformare le regole che disciplinano le società con azioni quotate con quelle che disciplinano le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio.

Tale orientamento è evidentemente motivato dall'esigenza di garantire un modello normativo il più possibile unitario, ma anche dalla volontà di dotare le società con azioni non quotate di una veste adeguata ad eventuali futuri ingressi nel mercato regolamentato. Tuttavia, da una più attenta analisi delle nuove norme in tema di “doveri del collegio sindacale” e in materia di “scambio di informazioni” fra gli organi del controllo, il legislatore sembra aver deliberatamente omesso qualsiasi riferimento al controllo interno, presente invece nelle disposizioni analoghe del TUF.

Ciò fa presupporre che la presenza di una specifica struttura deputata al controllo interno sia obbligatoria solo per le società emittenti azioni quotate. Nulla vieta alle società non quotate di dotarsi di un sistema di controllo interno adeguato alle esigenze aziendali.

Particolare rilievo rivestono in tale contesto i contenuti del decreto legislativo dell'8 giugno 2001 n. 231, in materia di responsabilità degli enti, che prevede, in particolare, fra le condizioni necessarie per l'esonero dalla responsabilità amministrativa derivante da reato

(art. 6), il caso in cui:

“il compito di vigilare sul funzionamento e l’osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento” sia “affidato ad un organismo dell’ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo”.

Da parte delle associazioni maggiormente rappresentative di categoria, quali CONFINDUSTRIA e ABI, si sottolinea l’importanza di creare modelli organizzativi, gestionali e di controllo sempre più rispondenti al disposto del citato decreto, prescindendo dalla natura amministrativa del soggetto cui è imputabile l’illecito.

E’ necessario, quindi, che la funzione di controllo interno sia dotata di autonomia propria. Il *Board of Directors dell’Institute of Internal Auditors* ha recentemente approvato la nuova definizione di *Internal Audit*, secondo la quale:

“L’Internal Auditing è un’attività indipendente ed obiettiva di assurance e consulenza, finalizzata al miglioramento dell’efficacia e dell’efficienza dell’organizzazione. Assiste l’organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistemico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di corporate governance”.

Non vi è dubbio che la funzione del controllo interno abbia cambiato la propria veste, non rappresentando più un’attività puramente ispettiva, ma identificando una funzione generatrice di valore aggiunto, capace di valutare, senza perdere di vista, i rischi assunti o assumibili nei diversi segmenti operativi e la propensione dell’azienda a raggiungere gli obiettivi rivolti all’efficacia e all’efficienza.

Le imprese dovrebbero percepire l’importanza di dotarsi di adeguati sistemi di rilevazione, misurazione e controllo dei rischi, in relazione alla complessità e alle dimensioni delle attività svolte.

L’Alta Direzione, con la stesura di un “Mandato” all’organo di controllo interno definisce il posizionamento della funzione di *Internal Auditing* nell’ambito dell’organizzazione, autorizza l’accesso alle informazioni, al personale e ai beni patrimoniali, e delimita gli ambiti operativi dell’attività stessa.

4. Comportamenti e responsabilità degli attori del Sistema di Controllo Interno

Un efficace Sistema di Controllo Interno, in grado di prevenire, monitorare e misurare i rischi aziendali è uno strumento indispensabile per una politica volta a raggiungere e consolidare una posizione competitiva e un’immagine di onorabilità e solvibilità sui mercati. D’altro canto, non è possibile costruire un sistema “perfetto” in grado di prevedere qualsiasi anomalia, per cui l’attività di controllo deve principalmente mirare a contenere il livello del rischio entro determinati limiti.

Le mutate esigenze aziendali e la presenza di continue turbolenze sui mercati globali hanno reso la dinamica del mercato sempre meno prevedibile, tanto da far aumentare in modo spropositato i rischi, che evidentemente non sono più governabili secondo le metodologie organizzative attuali. Se all’aleatorietà dei mercati si associa il compimento di atti illeciti, quali il falso in bilancio e la bancarotta fraudolenta, si compromette la trasparenza delle informazioni, l’integrità aziendale e l’*accountability*. Reati, questi ultimi, che se commessi dall’Alta Direzione sono difficilmente prevedibili ed individuabili dall’esterno.

In una struttura societaria di grandi dimensioni vigono una serie di regole e procedure che

devono essere rispettate dal Top Management fino alla base dell'organigramma aziendale. Ed è proprio all'interno di tale organigramma che si inserisce la funzione di *Internal Auditing*, i cui preposti riferiscono agli organi competenti, quali ad esempio, l'Audit Committee e il collegio dei sindaci, degli abusi o delle inefficienze del *management* o di altro organo aziendale.

Il crack finanziario della Parmalat, dimostra che il sistema dei controlli italiani non funziona adeguatamente. Le cause principali dovrebbero essere ricercate nella "frammentazione dei controlli" e nelle "asimmetrie di linguaggio" tra gli organi di vigilanza.

Se è pur vero che in casi come questo, in presenza di falso in bilancio e sottrazione di danaro, non ci sono regole capaci di impedire sul nascere gli eventi fraudolenti, è anche vero, però, che una maggiore cooperazione e un maggior scambio di informazioni tra tutti i soggetti deputati al controllo interno, avrebbero ridimensionato gli eventi e, forse, avrebbero colto in fallo molto prima gli autori dei reati.

Alla luce di quanto accaduto è naturale chiedersi il motivo per cui:

- in presenza di una consistente liquidità annoverata tra le poste attive di bilancio per quattro miliardi di Euro l'azienda continuava ad attingere anche dal canale del credito;
- la società di revisione alla luce di questi dati non ha provveduto ad effettuare anche un controllo di merito sulla documentazione esibita dal *Management* aziendale.

Questi e tanti altri i nodi da sciogliere per risalire alle cause ed alle responsabilità che hanno reso la Parmalat insolvente, ma tra gli addetti ai lavori c'è sicuramente l'univoca convinzione per cui se è stato possibile il verificarsi di un tale crack finanziario, il sistema dei controlli interni italiano non è adeguatamente strutturato.

A parere di Giuseppe Palmieri (Direttore generale Associazione Italiana *Internal Auditors*):

"... la funzione Auditing ha le sue manchevolezze, essa soffre di una certa "pigrizia" nel ribaltare la vecchia cultura e nell'affrontare nuove sfide che costringono a volte a "esporsi" nel contesto in cui si opera".

Secondo Giovanni Grossi, Presidente onorario dell'Associazione Italiana *Internal Auditors*:

"l'unico modo di risolvere un dilemma etico è quello di evitare che sorga, prevenendolo. Per riuscirci bisogna attivare un sistema architettonico in cui ogni attore giochi appieno la propria parte: management, Audit Committee, revisori esterni e Internal auditor. (...) Ciò comporta la capacità di giocare un ruolo diverso, con finalità diverse, regole diverse e strumenti diversi. E' un gioco in cui nessuno può più stare in panchina".

Se le aziende italiane resteranno "ancorate al vecchio ruolo", non recependo a pieno le nuove problematiche, il legislatore dovrà provvedere a colmare le lacune presenti nella normativa vigente, affinché si riesca a definire con puntualità l'attività dei singoli attori del sistema del controllo interno e, quindi, ad individuarne le responsabilità.

All'interno di un efficace sistema di controlli interni la funzione di Auditing dovrà rivendicare un ruolo di advisor per gli altri organi deputati al controllo, che ad esso dovrebbero far riferimento per acquisire tutte le informazioni necessarie alla valutazione dello "stato di salute dell'azienda".