

INTERNAL AUDIT E SISTEMI DI CONTROLLO

A cura di

Werther Montanari

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Verona

Negli ultimi anni, nel nostro paese il sistema di corporate governance è stato oggetto di un profondo rinnovamento, che ha dato crescente importanza al **Sistema di Controllo Interno** alle aziende ed alla figura **dell'Internal Auditor** (già presente da lungo tempo in altre nazioni) .



Codice autodisciplina Borsa italiana

- Una buona governance si fonda su un **Sistema di controllo interno** inteso come:



"l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati"

Internal Auditor

Internal Auditing è un'attività indipendente e 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 sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di Corporate Governance.

La funzione di Internal Auditor è richiamata da:

- ⇒ l'International Professional Practices Framework (IPPF) che è lo schema concettuale che organizza le AUTHORITATIVE GUIDANCE emanate dall'Institute of Internal Auditors (IIA).
- ⇒ il d.lgs. n. 58 del 1998 (TUF) che, all'articolo 150, prevede la figura di “colui che è preposto ai controlli interni” ;
- ⇒ le istruzioni di vigilanza per le banche della Banca d'Italia;
- ⇒ i regolamenti emessi nei confronti degli intermediari autorizzati delle società di gestione del risparmio e delle SICAV dalla Banca d'Italia e dalla Consob, che obbligano questi soggetti all'istituzione di “un'apposita funzione di Controllo Interno” da assegnare “ad apposito responsabile svincolato da rapporti gerarchici rispetto ai responsabili dei settori di attività sottoposti al controllo”;
- ⇒ dal Codice di Autodisciplina delle società quotate fa riferimento alla funzione di Internal Auditing .

Riporto gerarchico e funzionale



Consiglio di Amministrazione

Sulla base delle indicazioni di prassi e della più evoluta dottrina aziendalistica, l'Internal Audit viene spesso collocato, nell'organigramma, alle dirette dipendenze del vertice esecutivo aziendale (il Presidente esecutivo o l'Amministratore Delegato o figure analoghe) giacché deve operare - come chiarisce il CoSO Report - in supporto ad esso e a tutto campo sul monitoraggio del Sistema di Controllo Interno che ha, tra i suoi obiettivi, anche quello di assicurare l'efficienza e l'efficacia non solo dei controlli, ma anche delle attività operative aziendali (le cd. *operations*).

Mission

Proteggere ed accrescere il valore dell'organizzazione, fornendo assurance obiettiva e risk based, consulenza e competenza.

Attività

- Svolgere un'attività indipendente e obiettiva di assurance e consulenza finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione.
- Definire un piano di audit per l'esercizio in funzione delle indicazioni del CdA.
- Verificare, in relazione al piano di audit approvato e sulla base delle risorse disponibili e dei budget assegnati, il rispetto e l'applicazione delle norme e l'implementazione delle decisioni aziendali, l'adeguatezza e l'efficacia del sistema dei controlli interni e dei processi di gestione dei rischi aziendali.
- Identificare e suggerire, sulla base degli obiettivi prefissati, delle risorse disponibili e dei budget assegnati, interventi volti a ridurre o eliminare il rischio aziendale e/o i comportamenti non conformi.

Tipologie di Attività

Attività di Assurance

- Con l'attività di Assurance, cioè di analisi e verifica (audit) dei processi aziendali, IA fornisce una valutazione sull'effettivo funzionamento e sull'adeguatezza del Sistema di Controllo Interno e di Gestione dei Rischi.

Attività di Consulenza

- Con attività di Consulenza, IA facilita e fornisce supporto metodologico nei processi di valutazione e gestione dei rischi e formula proposte di miglioramento dei controlli.

Esistono perciò flussi informativi reciproci:

- IA trasmette agli enti di controllo gli esiti significativi delle verifiche effettuate, nonché i risultati dei progetti di consulenza.
- Gli enti di controllo segnalano a IA le anomalie riscontrate nella gestione dei propri rischi e controlli, attraverso incontri periodici o whistleblowing.

- La revisione interna è volta a **individuare** andamenti anomali, violazione delle procedure e della regolamentazione nonché a **valutare** periodicamente la completezza, la funzionalità e l'adeguatezza, in termini di efficienza ed efficacia, del **sistema dei controlli interni**, con cadenza prefissata in relazione alla natura e all'intensità dei rischi.



Institute of Internal Auditors

Standard Internazionali

Standard di riferimento: 1100 - INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

“L’attività di Internal Auditing **deve essere indipendente** e gli Internal auditor devono essere obiettivi nell’esecuzione del loro lavoro”

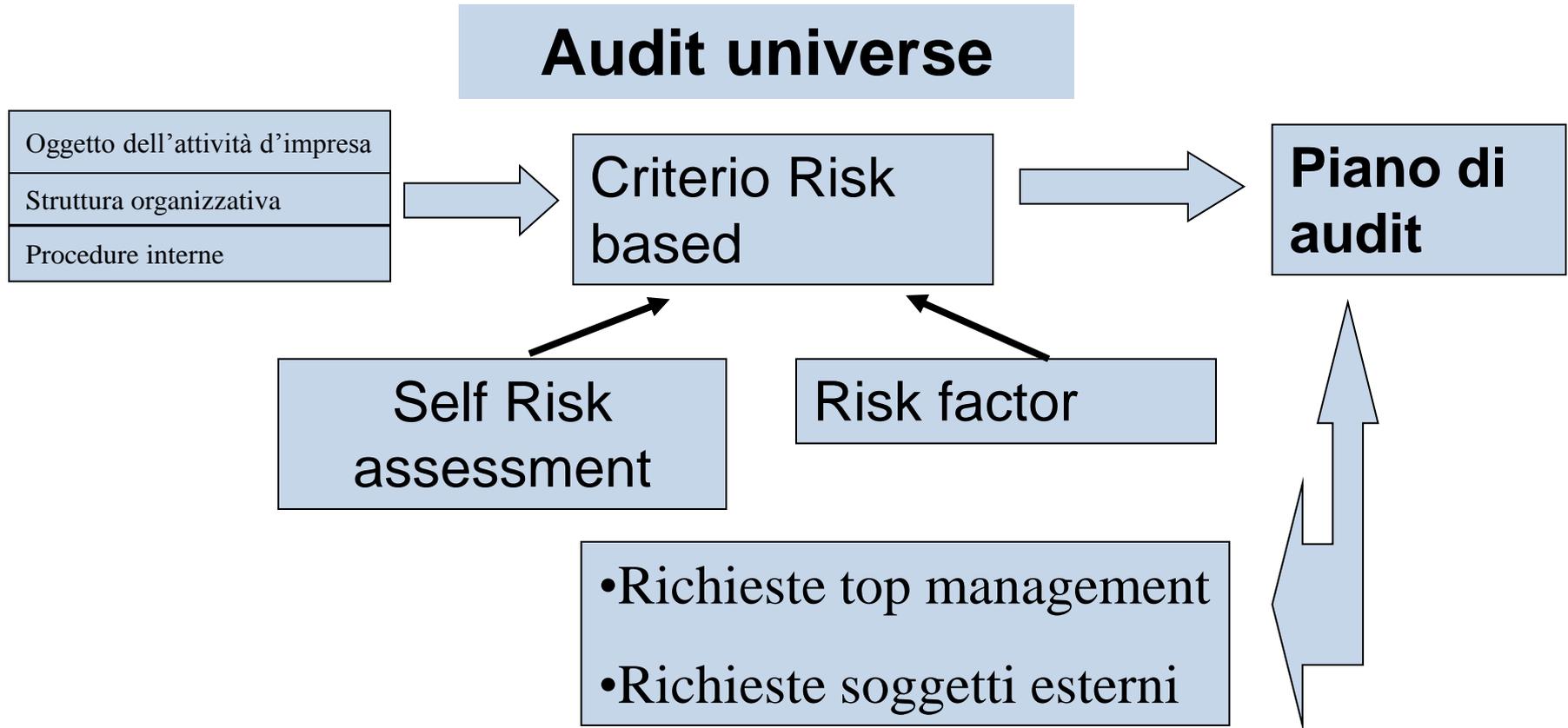
Guide interpretative per la Pratica Professionale dell’Internal Auditing

Il Responsabile Internal Audit **deve riportare a una persona che sia dotata dell’autorità necessaria** a garantirne l’indipendenza e ad assicurare un ampio ambito di copertura, che presti adeguata considerazione ai rapporti di audit e assicuri un’appropriata reazione alle raccomandazioni emesse.

Associazione Italiana Internal Auditors
Progress Through Sharing



Risk assessment e piano di audit



Livelli di controllo

- Nell'attuale assetto organizzativo delle società di capitali, i sistemi di vigilanza e controllo assumono una struttura piramidale, risultando articolati su molteplici livelli, ciascuno dei quali esercita un'influenza diversa sul sistema decisionale in relazione alla maggiore o minore vicinanza alle fonti di rischio.

Livelli di controllo

I sistemi di vigilanza e controllo assumono una struttura piramidale e di norma vengono individuati su tre livelli di controllo:

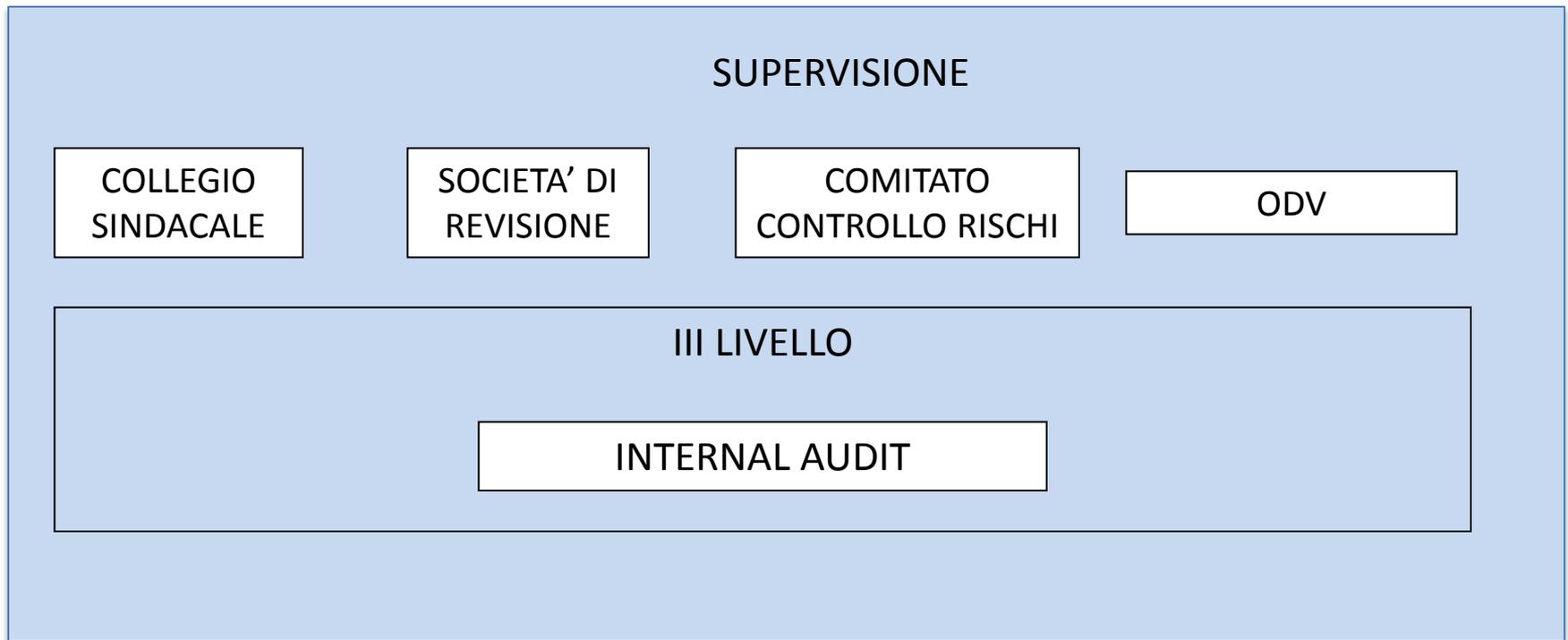
⇒ **controlli di primo livello**: sono i controlli cosiddetti "di linea", svolti dalle stesse strutture operative e dirette ad assicurare il corretto svolgimento delle attività

⇒ **controlli di secondo livello**: sono i controlli volti a monitorare e gestire i rischi tipici aziendali. In tale contesto si pongono ad esempio le verifiche effettuate dal Dirigente Preposto alla Redazione dei Documenti Contabili, oppure i controlli effettuati dalla funzione compliance. Tali controlli, per essere efficaci, devono essere svolti da soggetti non appartenenti alle strutture operative, incaricate di svolgere i controlli di primo livello;

⇒ **controlli di terzo livello**: sono i controlli tipicamente svolti dalla Funzione Internal Audit, che hanno per obiettivo la valutazione della funzionalità complessiva del sistema di controlli interni dell'azienda. In questo contesto si segnala l'operato di una pluralità di soggetti (Internal Audit, Odv, Collegio Sindacale) che operano anche su aree speculari nella verifica del corretto funzionamento delle procedure di controllo e nel riscontro dell'adeguatezza dei concreti assetti organizzativi aziendali.

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

Tratto da «Disegno e funzionamento del Sistema Integrato di Controllo Interno» - Associazione Italiana Internal Auditors 2008



- Nell'ambito dei controlli di terzo livello, si segnala l'operato di una pluralità di organi tra cui l'Internal Audit; ma in tale ambito (su profili diversi) operano anche l'Organismo di Vigilanza ed il Collegio Sindacale – la cui attività converge e si sovrappone nella verifica del corretto funzionamento delle procedure di controllo e dell'adeguatezza dei concreti assetti organizzativi aziendali.

- L'Internal Auditor, in questo ambito, riveste il ruolo di collegamento tra i diversi organi di controllo e il Consiglio di Amministrazione.



L'Internal Audit in concreto appare una sorta di **ufficiale di collegamento** tra la struttura organizzativa, il Collegio Sindacale e l' Organismo di Vigilanza

**LINEE GUIDA I CONFINDUSTRIA (ED.2014) PER LA COSTRUZIONE
DEI MODELLI DI ORGANIZZAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO
AI SENSI DEL DECRETO LEGISLATIVO 8 GIUGNO 2001, N. 231**



- *Compatibilità tra il ruolo di Internal Audit e le funzioni di Organismo di Vigilanza*

RESPONSABILITÀ

Per l'Internal Audit non appare esservi alcun obbligo giuridico di impedire specifici comportamenti illeciti. Nulla si dice in ordine ad eventuali obblighi dell'Internal Audit per il caso in cui si constati l'avvenuta perpetrazione di un reato; non vi sono peraltro **specifici doveri e poteri impeditivi** diretti in capo all'Internal Audit: **l'IA non può neppure modificare, di propria iniziativa le procedure esistenti**, assolvendo, invece, un compito consultivo della Direzione aziendale/Organi delegati cui compete il potere di modificare i modelli e protocolli.

Il compito dell'Internal Audit sembra possedere caratteristiche di **prevenzione indiretta** e non già a *“prevenire concreti episodi delittuosi”*.

Ne deriva che nell'impianto normativo **non è generalmente configurabile una posizione di garanzia** in capo ai membri dell'Internal Audit e dunque è **insussistente una responsabilità penale** dei suoi membri, **ai sensi dell'art. 40 comma 2 c.p.** in base al quale *“non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo”* (che si applica infatti solo quando il destinatario è posto nella posizione di garante del bene giuridico protetto).

RESPONSABILITÀ

Questione



Qualche incertezza la potrebbe portare il dettato dell'**art. 52** del **D.Lgs. 231/2007**, che assegna agli organi di controllo specifici obblighi di comunicazione in tema di antiriciclaggio di atti o fatti conosciuti nell'esercizio dei propri compiti, tanto nei confronti di soggetti interni all'ente, quanto verso soggetti istituzionali estranei. Parrebbe trattarsi in concreto di un **obbligo di sorveglianza** e non impeditivo.

RESPONSABILITÀ

- ✓ La nuova **normativa antiriciclaggio** (art. 52 del D.lgs. 231/2007) attribuisce espressamente (oltre che per il Collegio Sindacale) anche all'Organismo di Vigilanza un obbligo di controllo circa l'osservanza della normativa stessa da parte dei soggetti destinatari del decreto indicato. La normativa in questione pone dei divieti e degli obblighi e li presidia con sanzioni amministrative e penali; in questo caso vigilare sul rispetto del decreto significa vigilare sull'adempimento degli obblighi e sul rispetto dei divieti dallo stesso posti.
- ✓ Si potrebbe sostenere che in questo caso dal compito di "vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli" (cfr. art. 6, comma 1, lett. b, D.lgs. 231/2001) **si passa ad una vigilanza di merito avente ad oggetto "l'osservanza delle norme" di cui al D.lgs. 231/2007**. Nel caso specifico l'OdV verrebbe ad essere coinvolto *ope legis* nella prevenzione anche di illeciti penali.

RESPONSABILITÀ PENALE

- ✓ Art. 52 comma 1 del Dlgs. 231/2007: «... *il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza, il comitato di controllo di gestione, l'organismo di vigilanza di cui all'articolo 6, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e tutti i soggetti incaricati del controllo di gestione comunque denominati presso i soggetti destinatari del presente decreto vigilano, ciascuno nell'ambito delle proprie attribuzioni e competenze, sull'osservanza delle norme in esso contenute*».
- ✓ Art. 55 comma 5 del Dlgs. 231/2007 «*chi, essendovi tenuto, omette di effettuare la comunicazione di cui all'articolo 52, comma 2, è punito con la reclusione fino a un anno e con la multa da 100 a 1.000 euro*».