

Controllo di gestione e Modello ex D.Lgs. 231/2001

di Alberto Pesenato (*) e Fabiana Widesott (**)

Un efficiente controllo di gestione può essere di aiuto nell'identificare scostamenti «sensibili» utili all'OdV per individuare ed indirizzare le proprie verifiche dopo la valutazione del rischio (*risk assesment*) e nella gestione dello stesso (*risk management*). Questo contributo illustra le linee essenziali e le modalità applicative di verifica di questa funzione.

Introduzione

Com'è noto il controllo di gestione consiste in una serie di attività mediante le quali la direzione aziendale e gli organi direttivi ai vari livelli si accertano che la gestione si stia svolgendo in modo da consentire la realizzazione dei programmi precedentemente definiti in sede di pianificazione strategica nonché il raggiungimento dei relativi obiettivi economici, finanziari e di mercato.

L'intero processo di controllo di gestione può essere scomposto in fasi, alcune temporalmente concatenate, altre sviluppate nel continuo coerentemente con la gestione aziendale:

- 1) formulazione di obiettivi e programmi di breve termine;
- 2) misurazione dei risultati aziendali;
- 3) analisi degli scostamenti;
- 4) ridefinizione degli obiettivi di breve e medio termine.

Le funzioni aziendali coinvolte nel processo di controllo di gestione sono:

- a) la direzione aziendale, che definisce le linee guida per la programmazione e negozia con i responsabili le azioni e gli obiettivi previsti;
- b) i responsabili delle aree funzionali coinvolte dal processo, che materialmente mettono in atto le azioni definite nel programma e sono responsabili dell'ottenimento dei risultati; il *controller*, che supervisiona l'intero processo, gestendone sia i tempi sia le attività critiche (es., le riunioni di avanzamento o di discussione degli scostamenti);
- 3) la funzione amministrativa, che gestendo le attività di consuntivazione periodica fornisce al *controller* la base dati necessaria per la predisposizione della reportistica periodica di controllo.

Collegamenti con la normativa e linee guida vigenti

La circolare della Gdf 83607/2012 richiama chiaramente alcuni componenti essenziali del MOGC già indicati dalle linee guida di Confindustria (Tavola 1), in particolare sono imprescindibili:

«– un sistema organizzativo sufficientemente formalizzato e chiaro, con particolare riguardo all'attribuzione di responsabilità, alle linee di dipendenza gerarchica ed alla descrizione dei compiti, con specifica previsione di principi di controllo quali, ad esempio, la contrapposizione di funzioni;

– procedure manuali ed informatiche (sistemi informativi) tali da regolamentare lo svolgimento delle attività, prevedendo gli opportuni punti di controllo, come, ad esempio, la «separazione di compiti» tra coloro che svolgono fasi (attività) cruciali di un processo a rischio;

– un sistema di controllo di gestione in grado di fornire tempestiva segnalazione dell'esistenza e dell'insorgere di situazioni di criticità generale e/o particolare; funzionale a questo è la definizione di opportuni indicatori per le singole tipologie di rischio rilevato ed i processi di risk assessment interni alle singole funzioni aziendali.» (1)

L'OdV può avvalersi non solo della specifica competenza ed esperienza di consulenti esterni, ma anche di professionalità interne

Note:

(*) Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001 (Presidente OdV: Karrell Srl - Trentino Trasporti Esercizio SpA - Far maremma S.C.a r.l.)

(**) Controllo di Gestione in Trentino Trasporti Esercizio SpA

(1) Cfr. Circolare della Gdf 83607/2012 Vol. III a pag. 79.

all'ente (es: internal auditing/servizio ispettorato/ufficio legale/controllo di gestione, (2) comitato per il controllo interno) per l'esecuzione delle attività di verifica necessarie per lo svolgimento delle funzioni di controllo (3).

Ne consegue che la funzione controllo di gestione, se operante, è utile e necessario interlocutore dell'Organismo di Vigilanza nella propria attività di verifica (4).

Come sopra richiamato dalla Circolare GdF e dalle linee guida di Confindustria un valido aiuto nella valutazione dell'affidabilità delle procedure può derivare dai dati e valutazioni forniti da servizio Controllo di Gestione interno all'azienda.

In effetti i dati analizzati periodicamente dal servizio CdG possono individuare quelle transazioni che portano a scostamenti iden-

tificati come «di interesse» o «sensibili» dall'OdV (5) nel corso delle usuali verifiche (6).

Note:

(2) A pagg. 39/40 delle linee guida di Confindustria si analizzano le varie strutture aziendali da utilizzare quali «coadiutori» dell'OdV conferendo ai soli comitato per il controllo interno e internal auditing la possibilità di operare quale OdV ma altre funzioni aziendali possono essere inserite nell'OdV stesso o altrimenti utilizzate quali collaboratori esterni.

(3) Anche A&F n. 5/2013 ultimo capoverso

(4) Anche il Collegio Sindacale ed il Revisore Legale possono avvalersi delle prerogative del CdG per le loro verifiche (Tavola 2).

(5) Art. 6 comma 1 b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo

(6) Si veda *Organismo di Vigilanza e modello di organizzazione gestione e controllo ex D. Lgs. n. 231/2001* WK1 - IPSOA IV Edizione 2013 e contributi in www.albertopesenato.net.

Tavola 1 - Linee guida Confindustria (*)

Sistema organizzativo sufficientemente formalizzato e chiaro, soprattutto per quanto attiene all'attribuzione di responsabilità, alle linee di dipendenza gerarchica ed alla descrizione dei compiti, con specifica previsione di principi di controllo quali, ad esempio, la contrapposizione di funzioni (v. anche par. 4 del presente capitolo). Nell'ambito del sistema organizzativo, attenzione andrà prestata ai sistemi premianti dei dipendenti. Tali sistemi sono necessari per indirizzare le attività del personale operativo e manageriale verso l'efficiente conseguimento degli obiettivi aziendali. Tuttavia, se basati su target di performance palesemente immotivati ed inarrivabili, essi potrebbero costituire un velato incentivo al compimento di alcune delle fattispecie di reato previste dal D. Lgs. n. 231/2001

• **Procedure manuali ed informatiche** (sistemi informativi) tali da regolamentare lo svolgimento delle attività prevenendo gli opportuni punti di controllo (quadrature; approfondimenti informativi su particolari soggetti quali agenti, consulenti, intermediari). Una particolare efficacia preventiva riveste lo strumento di controllo rappresentato dalla separazione di compiti fra coloro che svolgono fasi (attività) cruciali di un processo a rischio.

In questo campo, specifico interesse ricopre l'area della gestione finanziaria, dove il controllo procedurale si avvale di strumenti consolidati nella pratica amministrativa, fra cui abbinamento firme; riconciliazioni frequenti; supervisione; separazione di compiti con la già citata contrapposizione di funzioni, ad esempio fra la funzione acquisti e la funzione finanziaria.

Particolare attenzione deve essere riposta sui flussi finanziari non rientranti nei processi tipici aziendali, soprattutto se si tratta di ambiti non adeguatamente proceduralizzati e con caratteri di estemporaneità e discrezionalità. In ogni caso è necessario che siano sempre salvaguardati i principi di trasparenza, verificabilità, inerenza all'attività aziendale.

• **Poteri autorizzativi e di firma**, assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali definite, prevenendo, quando richiesto, una puntuale indicazione delle soglie di approvazione delle spese.

• **Sistema di controllo di gestione** in grado di fornire tempestiva segnalazione dell'esistenza e dell'insorgere di situazioni di criticità generale e/o particolare. Funzionale a questo è la definizione di opportuni indicatori per le singole tipologie di rischio rilevato (ad esempio accordi di intermediazione che prevedano pagamenti off-shore) ed i processi di risk assessment interni alle singole funzioni aziendali.

• **Comunicazione al personale e sua formazione**. Sono due importanti requisiti del modello ai fini del suo buon funzionamento. Con riferimento alla comunicazione, essa deve riguardare ovviamente il codice etico ma anche gli altri strumenti quali i poteri autorizzativi, le linee di dipendenza gerarchica, le procedure, i flussi di informazione e tutto quanto contribuisca a dare trasparenza nell'operare quotidiano. La comunicazione deve essere: capillare, efficace, autorevole (cioè emessa da un livello adeguato), chiara e dettagliata, periodicamente ripetuta. Accanto alla comunicazione, deve essere sviluppato un adeguato programma di formazione rivolto al personale delle aree a rischio, appropriatamente tarato in funzione dei livelli dei destinatari, che illustri le ragioni di opportunità, oltre che giuridiche, che ispirano le regole e la loro portata concreta.

(*) Pagine 20 e 21

Controllo di gestione e aree a rischio: un questionario

Il rischio può essere connesso alla gestione delle risorse finanziarie e con riguardo alla definizione del *budget* di ciascuna funzione aziendale. In particolare potrebbero essere concessi *extra-budget* in assenza di necessità comprovate, al fine di consentire un utilizzo illecito delle somme assegnate.

Tale condotta può rilevare quale attività strumentale laddove tali extra — budget siano utilizzati al fine di offrire o promettere denaro o altra utilità per far compiere atti d'ufficio o contrari ai doveri d'ufficio a p.u. o i.p.s (7) Nella siffatta ipotesi, allora, qualora la dazio-

ne o promessa di dazione sia volta ad ottenere o facilitare o rimuovere ostacoli per l'ottenimento di vantaggi per la società le fattispecie di reato configurabili sono quelle di corruzione (318, 319, 320 c.p.) ed istigazione alla corruzione (322 c.p.). Altra ipotesi di attività strumentale può rinvenirsi nell'imputazione inesatta di spese rilevante purché orientata a consentire un utilizzo illecito di risorse.

La Tavola 3 fornisce la check list relativa.

Nota:

(7) Pubblico Ufficiale - Incaricato di pubblico servizio.

Tavola 2 - Principio di Revisione 520 - linee guida: Definizione di procedure di analisi comparativa

A1. Le procedure di analisi comparativa comprendono la considerazione del confronto tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni quali, ad esempio:

- le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
- i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni (forecast), o aspettative del revisore, quali, ad esempio, la stima degli ammortamenti;
- informazioni di settore, quali, ad esempio, il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore.

A2. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche la considerazione di relazioni quali:

- quelle esistenti tra elementi dell'informazione finanziaria che ci si attende seguano un andamento prevedibile in base all'esperienza dell'impresa, quali, ad esempio, le percentuali di margine lordo;
- quelle esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.

A3. Per svolgere le procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare diversi metodi. Tali metodi variano dall'effettuazione di semplici confronti allo svolgimento di analisi complesse mediante l'utilizzo di tecniche statistiche avanzate. Le procedure di analisi comparativa possono essere applicate ai bilanci consolidati, alle componenti e a singoli elementi delle informazioni.

Tavola 3 - Check list controllo di gestione

DESCRIZIONE	Sì	No	N/A	Note
<p>Nell'espletamento delle rispettive attività/funzioni i soggetti aziendali che svolgono le loro mansioni all'interno dei vari processi operativi sono tenuti al rispetto dei seguenti principi di controllo?:</p> <ul style="list-style-type: none"> - definizione del budget di ogni singola direzione deve essere predisposto in conformità con le attività svolte e con gli obiettivi di lungo termine prefissati; - predisposizione di un piano di lungo termine nel quale sono assegnati gli obiettivi per tutte le direzioni aziendali; - concorrenza di più soggetti responsabili alla definizione delle risorse disponibili e degli ambiti di spesa al fine di garantire la costante presenza di controlli e verifiche incrociate su un medesimo processo/attività e volta, tra l'altro, a garantire un'adeguata segregazione di funzioni; - verifica periodica degli scostamenti fra risultati effettivi e quelli fissati nel budget; - analisi delle cause degli scostamenti e necessità d'autorizzazione delle differenze da parte dell'adeguato livello gerarchico; <p>In ogni caso è necessario che la Società provveda all'introduzione a sistema di un</p>				

DESCRIZIONE	Sì	No	N/A	Note
<p>blocco automatico per le operazioni extra - budget con avviso al richiedente e eventuale sblocco solo a seguito di formale autorizzazione; Gli extra-budget possono essere concessi solo dopo aver verificato l'effettiva e concreta necessità, dopo un'analisi della documentazione prodotta a corredo della richiesta e previa formale autorizzazione del rispettivo livello gerarchico;</p> <p style="text-align: center;">Gestione dei flussi informativi fra le unità organizzative competenti al fine di fornire l'esatta rappresentazione fra budget assegnato ed autorizzato dall'unità organizzativa competente</p> <ul style="list-style-type: none"> - reporting periodico al vertice aziendale dei dati rilevati a seguito dei controlli e delle verifiche compiute dalle unità organizzative competenti sugli scostamenti fra risultati effettivi e quelli prefissati nel budget. Ciò sia in caso di scostamenti che in caso di conformità fra dati effettivi e fissati con descrizione delle eventuali azioni correttive da intraprendere; - in caso di rilevati scostamenti il responsabile dell'unità organizzativa coinvolta dovrà motivare il rilevato scostamento fra budget assegnato ed autorizzato; - a seguito del report sottoposto ed attestante lo scostamento dovranno realizzarsi apposite riunioni fra il vertice aziendale ed i dirigenti delle unità organizzative coinvolte al fine di individuare le eventuali azioni correttive che dovranno essere intraprese; - qualora si debba procedere alla concessione di una risorsa extra-budget, il responsabile della direzione richiedente deve inoltrare all'organo competente secondo i vigenti livelli autorizzativi apposita richiesta, motivando le ragioni a corredo della richiesta, allegando la documentazione eventualmente necessaria al fine di comprovare l'effettiva necessità sottesa alla concessione della risorsa extra. <p style="text-align: center;">Formulazione degli obiettivi aziendali</p> <p>Viene predisposto un piano di medio periodo nel quale sono assegnati gli obiettivi per tutte le funzioni aziendali?</p> <p style="text-align: center;">INTEGRARE</p> <p>Segreteria generale Amministrazione Controllo di gestione Qualità e formazione Sistemi informatici Contratti e appalti Servizio tecnico Servizio manutenzione Servizio approvvigionamenti Ecologia e ambiente Divisione risorse umane Paghe Altro - specificare - -</p> <p>La definizione del budget di ogni singola funzione è predisposto in conformità con le attività svolte e con gli obiettivi di medio periodo prefissati?</p> <p>La direzione stabilisce le linee guida per la formulazione del budget? Per tutte le funzioni?</p> <p>Il CdG raccoglie tutte le ipotesi di budget al fine di rielaborarle e renderle coerenti con le disponibilità gestionali ed economiche dell'azienda? Con che cadenza? Annuale Trimestrale Mensile Altro - specificare - -</p>				

DESCRIZIONE	Sì	No	N/A	Note
<p>Con che cadenza sono riviste?</p> <p>Annuale Trimestrale Mensile Altro - specificare - -</p> <p>omissis</p> <p>Ogni funzione aziendale riceve il budget definitivo approvato dalla direzione? Quando?</p> <p>Quali sono le funzioni aziendali che devono ricevere il budget definitivo</p> <p>Segreteria generale Amministrazione Controllo di gestione Qualità e formazione Sistemi informatici Contratti e appalti Servizio tecnico Servizio manutenzione Servizio approvvigionamenti Ecologia e ambiente Divisione risorse umane Paghe</p> <p>Altro - specificare - - -</p> <p>Vi è concorrenza di più soggetti responsabili alla definizione delle risorse disponibili e degli ambiti di spesa al fine di garantire la costante presenza di controlli e verifiche incrociate su un medesimo processo/attività e volta, tra l'altro, a garantire un'adeguata segregazione di funzioni?</p> <p>Vengono rielaborati con periodicità dei possibili scenari futuri: Budget Revised budget Forecast</p> <p style="text-align: center;">Analisi degli scostamenti</p> <p>Vi è una gestione dei flussi informativi fra le unità organizzative competenti al fine di fornire l'esatta rappresentazione fra budget assegnato ed autorizzato dall'unità organizzativa competente?</p> <p>Il CdG eseguite una verifica periodica degli scostamenti fra risultati effettivi e quelli fissati nel budget? Con quale cadenza? • annuale • trimestrale • mensile Altro - specificare - -</p> <p>Il CdG analizza le cause degli scostamenti? Con quale cadenza? • annuale • trimestrale • mensile Altro - specificare</p>				

DESCRIZIONE	Sì	No	N/A	Note
<p>-</p> <p>-</p> <p>È prevista appropriata autorizzazione delle differenze da parte dell'adeguato livello gerarchico? Chi autorizza?</p> <p>Esiste un sistema di blocco automatico per le operazioni extra budget?</p> <p>In caso di rilevati scostamenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il responsabile dell'unità organizzativa coinvolta espone la causa dello scostamento fra budget assegnato ed autorizzato? - a seguito del report sottoposto ed attestante lo scostamento sono convocate apposite riunioni fra il vertice aziendale ed i dirigenti delle unità organizzative coinvolte al fine di individuare le eventuali azioni correttive che dovranno essere intraprese? - qualora si debba procedere alla concessione di una risorsa extra-budget, il responsabile della funzione richiedente inoltra all'organo competente secondo i vigenti livelli autorizzativi apposita richiesta? <p>Vengono motivate le ragioni a corredo della richiesta, allegando la documentazione eventualmente necessaria al fine di comprovare l'effettiva necessità sottesa alla concessione della risorsa extra?</p> <p>Le spese extra budget possono essere sostenute solo a seguito di formale autorizzazione del rispettivo livello gerarchico?</p> <p style="text-align: center;">Andamento della gestione - reportistica</p> <p>È adottato in azienda un programma di ERP (Enterprise Resource Planning)?</p> <p>Il sistema informativo è in grado di supportare il CdG nella creazione e gestione della reportistica necessaria per l'analisi della attività aziendale?</p> <p>È presente in azienda un adeguato sistema di reporting che permetta al vertice aziendale e ai responsabili di tutte le funzioni di verificare gli scostamenti fra risultati effettivi e quelli prefissati nel budget?</p> <p>La produzione dei report è sufficientemente tempestiva per la rilevazione dei fenomeni significativi e per consentire l'adozione di azioni correttive? Con quale periodicità i dati vengono aggiornati?</p> <p>mensile settimanale giornaliera Altro - specificare</p> <p>-</p> <p>-</p> <p>È implementato un programma di formazione del personale per rendere autonomi i soggetti interessati nell'utilizzo dei report già esistenti e nell'apporto di piccole modifiche che possono essere utili alla loro funzione?</p> <p>I reports sono utilizzati e condivisi all'interno dell'azienda?</p> <p>È adottata una gerarchia delle autorizzazioni per la visualizzazione dei reports? Ossia ogni soggetto può accedere solo alle informazioni di pertinenza della sua funzione, nel rispetto dell'organigramma aziendale?</p> <p>I reports possiedono le seguenti caratteristiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sono chiari nella forma - contengono le informazioni ritenute utili/necessarie dall'utente - sono flessibili (filtri, raggruppamenti etc) - contengono dati affidabili ed attendibili 				

Ogni risposta «NO» al questionario sul controllo interno corrisponde generalmente ad un punto di debolezza o ad una mancanza del sistema controllo interno che può generare un punto di M/L.
Se una risposta «NO» non comporta un punto di debolezza, essa va adeguatamente giustificata.