

**Giuseppe Di Giacomo**  
Dottore di ricerca in «Analisi  
economiche e politiche per la  
gestione dello sviluppo  
territoriale» nell'Università di  
Palermo

## Audit

«Attività di controllo, obiettiva e indipendente, finalizzata ad aggiungere valore e a migliorare il funzionamento di un'organizzazione». Questa la definizione di *audit* in uso presso l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico). Gli *auditor* sono i soggetti incaricati di svolgere tale attività, che normalmente si concentra sul confronto tra lo stato in cui si trova un oggetto di analisi e gli obiettivi o *standard* definiti. Si può perciò distinguere l'*audit* sia dal monitoraggio — che rileva in maniera sistematica e continua dati e altri elementi utili a conoscere meglio l'andamento di una determinata attività o programma —, sia dalla valutazione, che fa un passo ulteriore arrivando a formulare giudizi e indicazioni.

Il termine *audit* trae origine dalla parola latina *auditus*, dal verbo *audire* (udire), e la sua traduzione italiana normalmente è «revisione» o «verifica». L'attività di *audit* nasce e si diffonde nei Paesi anglosassoni. In particolare, il ruolo di *auditor* si sviluppa nell'Inghilterra del XVIII secolo, periodo di intensi scambi commerciali con le sue colonie. Esso era ricoperto da un uomo di fiducia dei commercianti, incaricato di sorvegliare le attività mercantili. Nella seconda metà del-

l'Ottocento l'attività di *audit* inizia ad assumere caratteristiche simili a quelle attuali, includendo progressivamente l'attività di verifica contabile fino a estendersi, nella seconda metà del Novecento, dalla gestione amministrativa e finanziaria a tutta l'organizzazione, interessando anche i programmi ambientali e del controllo di qualità.

Oggi perciò si possono individuare diverse applicazioni: accanto all'attività di *audit* contabile-finanziario (comunemente tradotta in italiano come «revisione aziendale») esistono anche l'*audit* ambientale, quello relativo alla gestione dei sistemi di qualità, quello sanitario, quello delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

### **Audit contabile-finanziario**

Per quanto concerne questa tipologia di *audit* occorre distinguere tra i processi interni all'azienda e quelli svolti da *auditor* esterni. Nel primo caso l'attività è condotta da personale dell'azienda stessa e costituisce uno degli elementi che compongono il sistema di controllo interno di un'impresa. Intende garantire la regolarità delle informazioni economiche elementari tutelando il patrimonio aziendale e verificare il rispetto delle procedure interne per mi-

gliorare l'efficienza della gestione. In questo campo l'*audit*, pur basandosi principalmente su attività di verifica contabile, arriva anche a fornire un servizio di consulenza per correggere e migliorare l'efficienza dei processi aziendali. In Italia la recente riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 5/2003 e n. 6/2003) ha istituito un principio generale di affidamento per le società per azioni (SpA) del controllo contabile a un revisore esterno, che può essere un revisore contabile o una Società di revisione. A questo principio possono derogare le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio (ovvero quelle società che non sono quotate in Borsa e che non emettono obbligazioni). In alternativa il controllo contabile può essere esercitato dal Collegio sindacale di una SpA. La nuova legge sul risparmio (L. n. 262/2005) ha inoltre introdotto modifiche di rilievo in merito all'*audit* interno per le società quotate in borsa, introducendo la figura del Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, dotato di adeguati poteri e mezzi per l'esercizio dei compiti attribuiti dalla normativa.

L'*audit* interno assume una sua rilevanza anche nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni, grazie soprattutto al D.Lgs. n. 286/1999, che ha inciso in modo radicale sul sistema dei controlli interni di un Ente pubblico orientandoli verso una verifica della legalità, l'accertamento dell'impiego produttivo di risorse pubbliche, nonché l'individuazione preventiva delle situazioni di rischio con una forte consonanza con i principi di revisione aziendale.

Ma l'*audit* interno, essendo svolto da soggetti dell'azienda, rischia di non essere una garanzia sufficiente per le società che coinvolgono il risparmio pubblico. Per questa tipologia di società (principal-

mente società quotate in Borsa) vengono richiesti maggiore trasparenza e controllo, nonché l'obbligo della certificazione del bilancio da parte di *auditor* esterni. Esso è affidato in via esclusiva a Società di revisione soggette alla vigilanza della CONSOB (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) che rappresenta l'organo di controllo dei mercati regolamentati italiani, dei soggetti che vi operano e di ogni operazione di appello al pubblico risparmio. Essa provvede alla tenuta di un apposito albo speciale per le Società di revisione. Nel caso in cui vengano accertate irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione la CONSOB può assumere provvedimenti disciplinari nei confronti della stessa Società di revisione e, nel caso di gravi irregolarità, può disporre la sua cancellazione dall'albo. L'incarico di revisione dura tre esercizi e può essere revocato da parte dell'azienda che lo ha conferito solo per giusta causa.

Una forma particolare di *audit* finanziario è quello condotto a livello nazionale e a livello comunitario da parte di organismi giudiziari, le Corti dei Conti, deputati a svolgere un esame di tutte le entrate e le uscite del Paese nonché dei fondi erogati dall'Unione Europea.

#### **Altre forme di *audit***

L'attività di *audit* può avere applicazioni che riguardano campi diversi da quelli appena descritti. Sempre a livello aziendale stanno assumendo maggiore diffusione le pratiche di *audit* volte a verificare la bontà dei programmi ambientali e dei sistemi di gestione della qualità (SGQ).

In campo ambientale il Regolamento CEE n. 1836 del 1993 e il nuovo Regolamento CEE n. 761 del 2001 prevedono la possibilità di un'adesione volontaria delle imprese del settore industriale all'EMAS

(Eco-Management and Audit Scheme). Questo sistema comunitario di ecogestione e di *audit* ambientale serve per riconoscere pubblicamente alle imprese il loro impegno per una gestione ambientale corretta. In questo quadro l'attività di *audit* è intesa a fornire un'analisi sistematica, periodica e obiettiva dell'efficienza complessiva del sistema di gestione ambientale.

Un ambito di applicazione riguarda principalmente le organizzazioni pubbliche e, più specificamente, il campo sanitario dove il termine è usato per indicare l'analisi critica e sistematica della qualità dell'assistenza medica. Anche in questo caso si possono distinguere diverse tipologie: *audit* medico (analisi di aspetti assistenziali che dipendono dal giudizio del medico), *audit* clinico (analisi di aspetti assistenziali che non dipendono solo dal giudizio medico), *professional audit* (analisi degli elementi che dipendono dall'attività di professionisti sanitari non medici), *service audit* (analisi complessiva del servizio erogato).

Un'altra possibile applicazione è l'*audit* legale che raffronta le situazioni reali con il modello cui devono conformarsi per legge, per regolamento o per contratto, o può essere uno strumento utile per il legislatore al fine di individuare ed eliminare disposizioni normative inutili o superate.

Da segnalare inoltre la recente diffusione di tecniche di *audit* nell'ambito delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione. In questo contesto le modalità di *audit* si presentano come forme di analisi di processi e infrastrutture informatiche per verificare il rispetto di controlli e procedure al fine di individuare eventuali inadeguatezze. Infine una pratica che solo recentemente ha iniziato a diffondersi in diversi Paesi è nota come *gender audit* dei bilanci pubblici e consiste in un'analisi

delle voci di bilancio allo scopo di studiarne l'impatto in termini di pari opportunità tra uomini e donne.

### Opportunità e rischi

Nello svolgere un'azione di controllo e garanzia per la trasparenza e la qualità di un'organizzazione, l'attività di *audit* fornisce elementi conoscitivi e comparativi rispetto a determinati *standard* o obiettivi di riferimento. Si tratta di un compito delicato che espone l'attività a possibili rischi e distorsioni. I risultati delle analisi che vengono messi in luce portano inevitabilmente a giudicare chi ha il compito di gestire un'organizzazione o ha responsabilità nelle attività su cui intervengono gli *auditor*. Se l'attività di *audit* fa emergere discrepanze o inefficienze, possono esserci conseguenze per il *management* o comunque per i soggetti direttamente responsabili di tali risultati. Questi perciò possono essere indotti a neutralizzare o a depotenziare le attività di *audit* per salvaguardare propri interessi o per celare le inefficienze dell'organizzazione. Questo rischio si è manifestato, ad esempio, in recenti crisi aziendali che hanno colpito alcune importanti società quotate in Borsa come la statunitense Enron nel 2001 e l'italiana Parmalat nel 2003. In tutti e due i casi l'attività di *audit*, interno ed esterno, non ha funzionato e ha consentito alle due aziende di occultare il dissesto finanziario in cui si trovavano, aggravando la situazione, causando forti danni per i risparmiatori e per l'intera collettività che sopporta i costi sociali e provocando una crisi di fiducia nei mercati finanziari. Nel caso della Enron, la Società di *audit* è stata riconosciuta colpevole di collusione dalla giustizia americana.

Le cause che hanno favorito tali *crack* finanziari essenzialmente risiedono nella frammentazione della struttura proprietaria-

ria costituita da un elevato numero di risparmiatori che non hanno alcun potere di gestione sulla società e nell'affermarsi di una classe di *manager* stipendiati che assume le decisioni più importanti per la vita dell'impresa. Chi gestisce le risorse finanziarie potrebbe perseguire obiettivi opportunistici in conflitto con gli interessi dei risparmiatori. Inoltre, il particolare rapporto che si viene a creare tra amministratori e *auditor* esterni, come messo in luce nei recenti scandali aziendali, può portare questi ultimi a disattendere le finalità istituzionalmente assegnate loro per ottenere vantaggi personali (il rinnovo del contratto di revisione o l'aggiudicazione di contratti di consulenza).

Anche per quanto concerne l'*audit* ambientale molto spesso l'adozione di sistemi di verifica della qualità ambientale rischia di essere solo un'adesione puramente formale per promuovere l'immagine dell'azienda.

I rischi messi in luce non riguardano, tuttavia, solo la revisione contabile e ambientale, ma tutti i possibili ambiti di applicazione dell'*audit*. Non è semplice riuscire a rispondere in maniera adeguata a questi potenziali rischi che minacciano di inficiare in maniera profonda tale attività. Sicuramente la professionalità e il grado di onestà e correttezza degli *auditor* e degli organismi di controllo e regolazione preposti sono una prima garanzia da fornire, ma ciò non sembra una condizione sufficiente per scongiurare i rischi.

La legge italiana sul risparmio del 2005 e il Sarbanes-Oxley Act del 2002 negli USA hanno cercato di ovviare a queste possibili influenze negative da parte del *management* introducendo il parere vinco-

### Per saperne di più

BESTINI G. (ed.), *Il learning audit nella sanità. Guida ai processi di miglioramento autogestiti*, Franco Angeli, Milano 2003.

LIVATINO M. – PECCHIARI N. – POGLIANI G., *Auditing. Il manuale di revisione per il controllo contabile*, EGEA, Milano 2005.

PAVLETIC L., *L'audit per i sistemi di gestione qualità ed ambientali secondo la nuova norma UNI EN ISO 19011:03*, Franco Angeli, Milano 2003.

<[www.aitiaweb.it](http://www.aitiaweb.it)>, Associazione Italiana Internal Auditors.

<[www.consob.it](http://www.consob.it)>, Commissione Nazionale per la Società e la Borsa.

<[www.ilo.org/public/english/bureau/gender/newsite2002/about/audit.htm](http://www.ilo.org/public/english/bureau/gender/newsite2002/about/audit.htm)>, Organizzazione Internazionale del Lavoro.

lante per la nomina della Società di revisione da parte del collegio sindacale, l'organo di controllo e di tutela delle minoranze, disciplinando in maniera più puntuale i casi di revoca e la modalità di determinazione del compenso, rafforzando i sistemi di controllo interni e le responsabilità civili e penali degli amministratori.

Il mutato quadro normativo, pur rappresentando un passo avanti, non sembra in grado di arginare un problema che, al di là degli aspetti normativi, sembra dipendere in maniera decisiva dalla mancanza diffusa di un'etica pubblica che in questi ultimi anni appare come un patrimonio collettivo soggetto a un progressivo deterioramento in tutti i settori della società.