

OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli

di Alberto Pesenato (*) e Susanna Barbacovi (**)

Molteplici possono essere gli organi di controllo che operano in un'azienda o ente ed in alcuni casi essi svolgono delle attività di ispezione e verifica che si sovrappongono. Il presente contributo tende ad evidenziare il possibile sistema integrato di controlli che tali organi possono definire.

Alcune considerazioni sulla rete dei controlli

Il Codice di Autodisciplina di Borsa italiana ha dettato alcune regole di *best practice*, secondo le quali le società quotate debbono dotarsi di alcuni comitati (Comitato per il controllo interno - Comitato Audit - Comitato Nomine - Comitato Remunerazione ed altro) eletti nell'ambito del CdA.

Mediante la partecipazione a questi comitati il componente del CdA, indicato a farne parte, è finalmente informato e può fornire un fattivo contributo all'applicazione di un adeguato sistema di controllo interno aziendale. Le molteplici figure di garanzia fin qui introdotte possono comportare, in alcuni casi, una sovrapposizione di funzioni, come nel caso del collegio sindacale (art. 2403 c.c), del revisore o società di revisione (art. 14 ex D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010), dell'Organo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001 nonché del Comitato per il controllo interno, Comitato Audit e funzione *internal audit* (richiamati dal Codice di Autodisciplina) dove alcuni compiti e doveri sono affini se non gli stessi.

Quanto sopra porta alla considerazione, dettata dal buonsenso e da una corretta condotta professionale, che gli organi di controllo sopra citati debbano operare in un contesto di collaborazione, integrando reciprocamente la loro attività in modo da poter rendere all'azienda il miglior servizio possibile in tema di controllo interno e di sicurezza operativa in riferimento ai rischi aziendali creando un «*sistema integrato di controlli*».

L'elenco di seguito proposto vuole essere una sintesi della rete di organi di controllo proposti dalla normativa vigente:

- 1) dirigente preposto: figura introdotta sulla scia emotiva degli scandali finanziari italiani, trova una corrispondenza diretta con il *Sarbanes and Oxley Act (SOX)* statunitense che ha stabilito il principio di responsabilità diretta tra il direttore finanziario e l'amministratore delegato chiamati ad attestare la veridicità dei *reports* trimestrali, annuali e degli altri documenti contabili;
- 2) funzione *internal audit*: struttura esterna al CdA che coadiuva lo stesso nella definizione del sistema di controllo interno e dei protocolli aziendali al fine di identificare i rischi d'impresa, quantificarli e di conseguenza impedire che influenzino negativamente la corretta gestione aziendale;
- 3) comitato *audit*: coadiuva il CdA nella definizione delle linee di indirizzo del sistema di controllo interno. L'attività istruttoria è svolta tipicamente dal comitato per il controllo interno, composto da amministratori non esecutivi, in maggioranza indipendenti (ovvero esclusivamente indipendenti, nel caso di emittente controllato da altra società quotata), cui sono attribuite funzioni consultive e propositive; il ruolo di tale comitato

Nota:

(*) Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, (Presidente OdV Karrell Srl - Trentino trasporti esercizio SpA - Far Maremma S.c. a r.l.)

(**) Legale in Trentino Trasporti Esercizio SpA

rimane distinto rispetto a quello attribuito dalla legge al Collegio Sindacale, che si caratterizza invece per una funzione di verifica prevalentemente *ex post*;

4) comitato per il controllo interno: definisce le linee di indirizzo del sistema di controllo interno, in modo che i principali rischi afferenti all'emittente e alle sue controllate risultino correttamente identificati, nonché adeguatamente misurati, gestiti e monitorati, determinando inoltre criteri di compatibilità di tali rischi con una sana e corretta gestione dell'impresa;

5) collegio sindacale: oltre ai compiti stabiliti dagli artt. 2403 c.c. e 14 del D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010, vigila sull'operato della Società di revisione in merito alla natura ed all'entità dei servizi diversi dal controllo contabile prestati all'impresa, alle società collegate e controllate, nonché dei servizi prestati dalla «rete» collegata alla Società di revisione;

6) Revisore o società di revisione (1): in genere preposti alle verifiche di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010;

7) Organo Di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001: ha il compito di vigilare sull'applicazione del D.Lgs. 231/2001, definendo il Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo per la prevenzione dei reati previsti dal decreto e controllare con continuità l'osservanza del «Modello» adottato.

Evoluzione e riferimenti normativi dell'istituto del collegio sindacale e del revisore legale - Affinità con l'OdV

L'*excursus* storico riportato in Tavola 1 e brevemente commentato può dare un'idea generale dell'evoluzione dell'istituto della revisione contabile e del controllo legale dei conti in Italia.

La Commissione Europea nel suo recente Libro Verde sulla *Corporate Governance* (2) ha individuato nella scarsa attenzione degli organi direttivi d'impresa al tema del controllo interno e della diffusione della cultura del rischio una delle più importanti concause della recente crisi dei mercati finanziari. Essa ha, inoltre, evidenziato l'errore commesso nell'interpretare il da farsi come un mero dovere di conformità alla normativa che si andava perfezionando, piuttosto che un'occa-

sione per realizzare un efficiente sistema di governo societario (3).

A fronte di questa recente posizione europea, il sistema normativo italiano, pur assicurando grande enfasi al tema del controllo interno della società, si caratterizza per ripetute sovrapposizioni fra funzioni, compiti e responsabilità dei vari organi/soggetti deputati al controllo ed alla vigilanza sui comportamenti di impresa e nell'impresa. Le necessità di coordinamento ed integrazione funzionale sono spesso trascurate, così come le istanze di maggior chiarezza e dettaglio provenienti dai destinatari delle diverse norme sul controllo, riprese sommariamente solo da fonti di natura secondaria o di origine regolamentare (4). Il processo di evoluzione normativa ha sempre di più considerato, nell'ultimo decennio, l'approccio aziendalista. Basti pensare alla Riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/03 e s.m.i.), che ha innovato la nozione attribuita al sistema dei controlli societari con la *best practice* nazionale ed internazionale in materia.

Anche la trattazione organica del Legislatore - sotto il titolo «*dell'amministrazione e controllo*», Capo V Libro V del codice civile - suggerisce un'interpretazione dell'attività di controllo come una finalità che investe la conduzione della società nel suo complesso e che, in vari modi e con diverse responsabilità, compete a tutti gli organi istituiti nei diversi sistemi alternativi di governance aziendale (tradizionale, dualistico e monistico). Tuttavia, è importante ricordare che il sistema di controllo interno è un istituto che l'ordinamento rende obbligatorio solo per le società quotate con collegio sindacale (art. 149 TUF) e per le società che adottano il sistema monistico (art. 2409 *octiesdecies* c.c.), pur essendoci in dottrina chi sostiene che l'obbliga-

Note:

(1) Si veda: *Manuale del Revisore Legale - La revisione contabile per imprese industriali commerciali e PMI*, WKI - Ipsoa 2012 - V Edizione - indicato quale Best Practice dal MEF.

(2) *Corporate Governance in financial institutions and remuneration policies - Green Paper COM (2010) 284 final.*

(3) Vedi anche CoSO Report i *Modello di organizzazione, gestione e controllo e Organo di Vigilanza* IV edizione 2013 par. 1.5.1

(4) Regolamento ISVAP 20 marzo 2008.

torietà si estenda a tutte le società per azioni, in quanto *species* dell'adeguatezza della struttura organizzativa della società (5).

In tale contesto l'attività di progettazione, revisione e/o adeguamento del sistema dei controlli interni, piuttosto che perseguire un aumento smodato degli adempimenti, quasi come se ciò in sé rappresentasse una maggiore garanzia di conformità al dettato normativo e di conseguimento degli obiettivi aziendali, dovrebbe concentrarsi:

– sul conseguimento di un sufficiente grado

di trasparenza e completezza della rappresentazione del c.d. rischio inerente o intrinseco (*inherent risk*), vale a dire il complesso dei rischi rispetto ai quali l'impresa è per sua natura esposta per il fatto di operare con un proprio modello di business;

Nota:

(5) P. Montalenti, «Il sistema dei controlli interni nelle società di capitali» in *Le società - mensile di diritto e politica societarie, commerciale e fiscale* - 2005, 296.

Tavola 1 - Evoluzione storica e riferimenti normativi dell'istituto del collegio sindacale e del revisore legale

- 1) Codice di Commercio 1882: istituiva il Collegio Sindacale nominato dall'assemblea con compiti di vigilanza sull'attività contabile ed amministrativa.
- 2) R.D.L. n.1548 del 24 luglio 1936: fu istituito il ruolo di Revisori Ufficiali dei Conti presso il Ministero di Grazia e Giustizia definendo inoltre con maggior esattezza le funzioni e le relative competenze professionali
- 3) Legge n. 1966 del 23 novembre 1939 attuata con decreto n. 531 del 22 aprile 1940 disciplina tra l'altro l'attività delle società di revisione nonché fiduciarie.
- 4) Legge n. 216 del 7 giugno 1974: reca disposizioni relative al mercato mobiliare: istituzione della CONSOB; introduzione di nuovi articoli del c.c. relativi al contenuto del conto Profitti e Perdite, e della Relazione degli Amministratori; previsione di una legge Delega per l'introduzione dell'istituto della Revisione Contabile (certificazione).
- 5) D.P.R. n. 136 del 31 marzo 1975 in attuazione alla legge delega per l'introduzione dell'istituto della Revisione e la Certificazione obbligatoria per le società quotate: introduzione degli articoli c.c. relativi al contenuto del Conto Economico, Relazione degli amministratori; introduzione dell'istituto della revisione obbligatoria per le Società quotate (*); funzioni delle società di revisione; incompatibilità; albo speciale Consob; requisiti per l'iscrizioni all'Albo.
- 6) D.Lgs. n. 88 del 27 gennaio 1992 (recepimento VIII Direttiva 84/253/CEE): Istituzione del registro dei revisori presso il Ministero di Grazia e Giustizia; Possibilità di essere abilitati ad esercitare la revisione contabile sia i professionisti abilitati sia le Società di revisione.
- 7) D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998 (T.U.F. Testo Unico della Finanziaria): riordinamento normativo della disciplina delle società emittenti titoli sui mercati regolamentati legge Draghi)
- 8) D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003 (riforma del diritto societario): con questo decreto è stato introdotto anche per le società non quotate la separazione tra controllo dell'amministrazione e controllo contabile
- 9) Legge n. 262 del 28 dicembre 2005 (Disposizioni a tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari): ha rafforzato le disposizione in tema di trasparenza delle società e di indipendenza dei revisori contabili
- 10) D.Lgs. n. 30 del 29 dicembre 2006: ha introdotto alcune norme con lo scopo di migliorare la tutela delle minoranze azionarie, evitare possibili situazioni di conflitto di interesse, adeguarsi al contenuto della nuova VIII direttiva relativa alle revisione dei conti annuali e consolidati (17 maggio 2006)
- 11) D.Lgs. n. 32 del 2 febbraio 2007: con tale Decreto è stata uniformata la relazione di revisione alle società quotate e come per le società quotate anche le altre sono obbligate ai richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari nonché a dare un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione predisposta dagli amministratori.
- 12) D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39: tale Decreto concorre ad un miglioramento e ad una razionalizzazione della disciplina della Revisione Legale. L'aspetto positivo preminente è rappresentato dalla chiara definizione delle modalità professionali secondo le quali deve essere svolta la revisione in quanto viene sancito l'obbligo di svolgere la revisione secondo i principi di revisione internazionali (I.S.A.) adottati dalla Commissione Europea.

[*] Si può far risalire a questo periodo, da parte delle società multinazionali di revisione, la conquista del mercato della revisione contabile in Italia, rivolto all'inizio solamente alle società quotate, esteso poi alle Banche, Assicurazioni, Partecipazioni Statali e rivolgendosi attualmente alle società non quotate di grande e media dimensione nonché alle PMI proponendo *joint ventures* agli gli studi professionali di Commercialisti in tutta Italia.

– sui presidi da strutturare per neutralizzare o almeno fronteggiare al meglio tali rischi (6).

In questa operazione un contributo importante può essere assicurato proprio dall'organismo di vigilanza ex D.Lgs. 231/01, che nello svolgimento del suo ruolo di vigilanza sull'efficace attuazione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo, realizzando un obiettivo esame delle evidenze gestionali, può rappresentare un punto di osservazione/valutazione indipendente dei processi di gestione del rischio, di controllo e di governance dell'organizzazione. Tale opportunità si concretizza nella misura in cui si riesce a configurare al meglio l'interazione dell'OdV con gli altri soggetti deputati al controllo.

Occorre quindi predisporre all'analisi organizzativa con una visione «a matrice», i cui blocchi principali sono costituiti dai seguenti:

- a) le attività poste in essere dall'impresa, distinguendo le funzioni che presidiano processi operativi da quelle deputate al controllo e mappando, di conseguenza, le aree sensibili rispetto a tutte le diverse categorie di rischio;
- b) i soggetti attivi in qualità di attori potenziali di reato e/o decision maker/esecutori del sistema di controlli interni;
- c) le modalità e gli strumenti utilizzati nell'esercizio delle diverse funzioni di controllo, considerando *in primis* quelli previsti dalla normativa;
- d) le aree di sovrapposizione fra le diverse tipologie di controllo (e non fra i diversi soggetti), a cui dedicarsi solo in una seconda fase per individuare i criteri per disciplinare e risolvere nell'interesse dell'azienda i conflitti di interesse/ruolo/responsabilità evidenziati (7).

La precisa individuazione dei compiti e delle responsabilità primarie di ciascun attore è di fondamentale importanza al fine della stessa esistenza del sistema dei controlli interni, prima che del suo corretto funzionamento.

Come noto, l'organismo di vigilanza nel corpus normativo del D.Lgs. 231/2001 è tratteggiato solo con pochi essenziali riferimenti e principalmente in base all'obiettivo assegnato: «*il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento*».

Nulla dice la norma su come coordinare l'OdV con i diversi soggetti aventi compiti di vigilanza, quali il collegio sindacale, il revisore o la società di revisione, il comitato per il controllo interno, l'internal audit, il risk manager, il dirigente preposto, il responsabile della sicurezza, enti certificatori della qualità, ecc..

È chiaro, quindi, che si può verificare una sovrapposizione dei diversi soggetti nel presidio delle medesime aree di rischio e nello svolgimento di verifiche sulle medesime operazioni dell'impresa.

Tale evenienza è fortemente avversata dalle imprese oggetto dei controlli, poiché la sovrapposizione costituisce una duplicazione di costi (o comunque viene percepita come tale), ed inoltre può comportare l'utilizzo inefficiente di risorse interne (in termini di tempo che le funzioni aziendali devono dedicare al controllore che, di volta in volta, si presenta a richiedere supporto ed informazioni).

Per converso, la compresenza di diversi soggetti deputati al «controllo» potrebbe dar luogo, paradossalmente, a pericolose *deficiency* nell'efficienza e nella completezza dei controlli, qualora il soggetto effettivamente onerato ritenesse, erroneamente, di competenza altrui una propria attività di vigilanza.

Si può anche ritenere probabile una sensazione di «de-responsabilizzazione», qualora la responsabilità fosse suddivisa e condivisa da troppi soggetti.

Secondo la prospettiva dell'Economia Aziendale, l'orientamento strategico impresso dall'alta direzione all'intera organizzazione dovrebbe tendere verso l'istituzione di un sistema integrato di controlli interni (8).

Note:

(6) Gruppo di lavoro ASSTRA - 231 - 2008

(7) Linee Guida ASSTRA - 231 - 2008 - www.asstra.it

(8) Il Codice di Autodisciplina per le società quotate, Marzo 2006, Capitolo 8, definisce il Sistema di controllo interno 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*». In base al principio 8.P.2. «*Un efficace sistema di controllo interno contribuisce a garantire la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia delle*

Preme sottolineare che tale approccio dovrebbe attuarsi mediante la definizione di procedure interne univoche e definite con completezza a presidio di tutte le aree di rischio mappate, ma anche tramite il coordinamento dei diversi soggetti deputati allo svolgimento dell'attività di controllo, in senso ampio, all'interno dell'azienda.

Organismo di vigilanza, collegio sindacale e società di revisione

Organismo di vigilanza e collegio sindacale

La Legge di Stabilità 2012 (Legge 183/2011), emanata al fine di introdurre misure dirette a diminuire il carico di oneri e degli adempimenti amministrativi che gravano su imprese e cittadini, all'art. 14, comma 12, introduce la facoltà per il collegio sindacale di svolgere le funzioni dell'OdV, eliminando dal novero delle controversie interpretative la questione della compatibilità tra sindaco e membro dell'OdV.

È stato così inserito nell'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 il comma 4-bis, il quale dispone che «nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo della gestione possono svolgere le funzioni dell'organismo di vigilanza di cui al comma 1, lettera b)».

Esaminando il testo legislativo in maniera analitica, ciò che emerge con immediatezza è la facoltà di affidare al collegio sindacale le funzioni dell'OdV. Residua pertanto la discrezionalità degli organi amministrativi di mantenere la dualità del sistema di controllo, affiancando al collegio sindacale un organismo di vigilanza, mantenendo di conseguenza genesi e struttura inalterate; possono tuttavia comporre l'organigramma dell'OdV anche soggetti estranei al collegio sindacale.

L'ipotesi di una coincidenza dell'OdV e del collegio sindacale, seppur avanzata da alcuni interpreti anche autorevoli, è nel complesso avversata dalla dottrina maggioritaria, e raramente riscontrabile nelle imprese italiane. Appare utile richiamare le argomentazioni addotte da chi disincentiva l'investitura del collegio sindacale quale OdV:

1) la «continuità di azione», che costituisce una specificità dell'OdV quale organo interno dell'ente, mancherebbe invece al collegio sindacale in ragione della cadenza delle veri-

fiche del collegio ai sensi di legge (almeno ogni novanta giorni ex art. 2404 c.c.), e per quanto si riscontra nella prassi (9);

2) altri requisiti essenziali dell'OdV sono l'«autonomia» e l'«indipendenza». Certamente anche i membri del collegio sindacale devono essere in possesso del requisito dell'«indipendenza» nei riguardi della società e del gruppo societario di appartenenza. A tal fine il codice civile, art. 2399 primo comma, lett. b) e c) detta cause di ineleggibilità specificamente tese a garantire l'indipendenza dei sindaci. Lo Statuto, inoltre, può prevedere altre e più rigorose cause di ineleggibilità e incompatibilità.

Ciò nonostante, secondo opinione dominante il requisito dell'«indipendenza» potrebbe difettare in capo ai sindaci nello svolgimento

Note:

(continua nota 8)

operazioni aziendali, l'affidabilità dell'informazione finanziaria, il rispetto di leggi e regolamenti».

Il CoSO Report (Addendum Italiano) a pag. 14: «il controllo interno è definito come un processo svolto dal personale di un'azienda teso a conseguire obiettivi specifici. La definizione è estensiva in quanto raccoglie tutti gli aspetti del controllo di un'azienda e, tuttavia, consente una focalizzazione su obiettivi specifici. Il sistema di controllo interno è costituito da 5 componenti interconnessi, inerenti alle modalità di gestione dell'azienda da parte del suo management. I componenti sono collegati e servono come criteri per valutare l'efficacia del sistema». A pag. 189 dello stesso: «Il controllo interno è definito come un processo svolto dal consiglio di amministrazione dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale finalizzato a raggiungere una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni del bilancio; conformità delle leggi e regolamenti in vigore».

(9) Secondo le Linee Guida di Confindustria Parte III punto 2.2. «Sotto il profilo della professionalità quest'organo (il Collegio Sindacale) sembra ben attrezzato per adempiere efficacemente al ruolo di vigilanza sul Modello. Per contro, appare più arduo riscontrare la necessaria continuità di azione che il legislatore ha inteso attribuire all'Organismo. È evidente, peraltro, che il Collegio sindacale, per la notevole affinità professionale e per i compiti che gli sono attribuiti dalla Legge, sarà uno degli interlocutori "istituzionali" dell'Organismo. I sindaci, infatti, essendo investiti della responsabilità di valutare l'adeguatezza dei sistemi di controllo interno (in modo specifico nelle SPA, quotate e in via indiretta nelle SRL, in base al dovere di vigilare sulla correttezza dell'amministrazione), dovranno essere sempre informati dell'eventuale commissione dei reati considerati, così come di eventuali carenze del Modello. In taluni casi, rientranti nella patologia aziendale, poi, l'Organismo potrà riferire al Collegio sindacale affinché questo si attivi secondo quanto previsto dalla legge».

dei compiti di OdV, dal momento che gli stessi potrebbero essere sottoposti a controlli su alcuni reati-presupposto (in particolare i reati societari) ai sensi dell'art. 25-ter del 231/2001.

Dalla lettura dell'art. 25-ter del 231/2001, si nota immediatamente i sindaci non rientrano tra i soggetti indicati come autori dei reati in materia societaria.

Non si tratta certo di una svista o dimenticanza da parte del legislatore (che, come noto, comprende espressamente i sindaci tra i possibili agenti delle condotte che costituiscono reato ai sensi degli artt. 2621 e 2622 c.c.), ma di una scelta precisa. La coerenza della scelta viene ravvisata e confermata nell'esclusione dei sindaci dal novero dei soggetti «apicali» da cui alla lettera a) dell'art. 5, in quanto non muniti di rappresentanza e situati al di fuori di un rapporto di immedesimazione organica con l'ente. Ancora più nettamente può escludersi che i sindaci possano essere «persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza» di uno dei soggetti «apicali» (art. 5, comma 1, lett. b).

Dopo aver constatato che i sindaci non sono compresi tra i soggetti che, commettendo un reato di false comunicazioni, possano causare una responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. 231/2001, va rilevato che essi potrebbero comunque risultare tra i soggetti indagati, come persone fisiche, dei reati in questione (verosimilmente quali concorrenti nel reato degli amministratori). Per questo, diversi autori e commentatori - ed anche le *Linee Guida per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ex D.Lgs. 231/2001* di Confindustria - ritengono che il collegio sindacale non dovrebbe coincidere con l'OdV.

3) ulteriore requisito indefettibile dell'OdV è quello della «professionalità», naturalmente intesa quale attributo individuale dei soggetti che lo compongono. Sotto questo profilo va certamente riconosciuto che ai componenti di un collegio sindacale non difettano le professionalità richieste per lo svolgimento dei compiti dell'OdV, se si considerano i requisiti di cui all'art. 2397 c.c. Si può osservare che spesso la composizione dei collegi sindacali risente della prassi consolidatasi prima della riforma del diritto societario del 2003, e vede quindi - generalmente parlando - una preva-

lenza di professionisti competenti in materia di bilancio e fiscalità (diverso può essere il caso delle società quotate, ove la normativa speciale già in precedenza aveva segregato il compito di revisione contabile, da affidarsi a società di revisione iscritta all'Albo Consob). Ciò premesso, si può osservare che nella composizione collegiale di un OdV, visto il suo compito come definito dalla legge, ed osservati i primi casi giurisprudenziali in campo 231/2001, appare auspicabile e consigliabile la presenza di un esperto in diritto penale (figura raramente presente all'interno dei collegi sindacali), ed altresì la presenza di un esperto di internal audit e/o di organizzazione aziendale.

Si rileva, inoltre, che i componenti del collegio sindacale - proprio in virtù della loro prossimità all'organo amministrativo e della loro vicinanza alla più delicate e sensibili attività di gestione della società - si trovano esposti non solo al rischio di commettere reati propri (art. 2621 c.c.), ma anche al rischio di rispondere personalmente, secondo il tradizionale paradigma della responsabilità omissiva impropria di cui all'art. 40 cpv c.p., per non aver impedito la commissione di reati rilevanti ex D. Lgs. n. 231/2001 da parte di dirigenti o amministratori.

Risulta pertanto opportuno che l'ulteriore presidio di controllo di cui dispone la società, l'OdV, si spinga sino a vigilare sull'operato dei sindaci: se l'OdV è chiamato a vigilare sulla corretta applicazione dei «*protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente*» in modo tale da prevenire la commissione dei reati, tanto più sarà chiamato a vigilare affinché coloro che sono investiti ex lege del controllo sull'osservanza delle leggi da parte degli amministratori, non si rendano complici di violazioni, la cui imputazione ruota intorno all'addebito di non aver impedito il verificarsi dell'evento (il «reato») che (il sindaco/collegio) ha l'obbligo giuridico di impedire (art. 40 cpv c.p.).

Per evitare confusione di ruoli e sovrapposizioni di attività, giova individuare con precisione le attività che l'OdV è chiamato a svolgere. Avendo preso atto della laconica definizione dell'obiettivo fissato da legislatore (art. 6 e 7 del D.Lgs. 231/2001), le Linee Guida di Confindustria hanno fornito uno schema più esplicito ed articolato dei suoi compiti:

- vigilanza sull'effettività del modello, che si sostanzia nella verifica della coerenza tra i comportamenti concreti ed il modello istituito;
- disamina in merito all'adeguatezza del modello, ossia della sua reale (e non meramente formale) capacità di prevenire, in linea di massima, i comportamenti non voluti;
- analisi circa il mantenimento nel tempo dei requisiti di solidità e funzionalità del modello;
- cura del necessario aggiornamento in senso dinamico del modello, nell'ipotesi in cui le analisi operate rendano necessario effettuare correzioni ed adeguamenti. Tale cura, di norma, si realizza in due momenti distinti ed integrati:

– presentazione di proposte di adeguamento del modello verso gli organi e le funzioni aziendali in grado di dare loro concreta attuazione nel tessuto aziendale. A seconda della tipologia e portata degli interventi, le proposte saranno dirette verso le funzioni di personale ed organizzazione, amministrazione, ecc., o, in taluni casi di particolare rilevanza, verso il consiglio di amministrazione;

– follow-up, ossia verifica dell'attuazione e dell'effettiva funzionalità delle soluzioni proposte.

L'area di competenza dell'OdV appare come un sotto-insieme del più ampio e generale compito di vigilanza dei sindaci sull'adeguatezza dell'assetto dei controlli interni. Le attività da svolgersi a cura dell'OdV, con l'ausilio della funzione aziendale di internal audit e/o di compliance o di adeguate professionalità interne nel caso di PMI, hanno connotazioni più specialistiche e più focalizzate sul controllo dei processi aziendali.

Certamente sia il collegio sindacale che l'OdV sono interessati e muniti di competenza per vigilare, ad esempio, sul ciclo passivo dell'azienda. Ma la teleologia dell'attività di vigilanza è comunque differente, e più ristretta nel caso dell'OdV, poiché detto organismo dovrebbe concentrarsi sulle violazioni dei protocolli posti a presidio dei rischi di reato-presupposto ai fini del D.Lgs. 231/2001, che come noto rilevano solo se commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Al collegio sindacale, invece, compete vigilare anche sulla prevenzione e/o individuazione

di reati perpetrati a danno della società, per frode o comportamento infedele in genere.

Si aggiunga che ai sindaci compete vigilare sul ciclo passivo anche allo scopo di evitare comportamenti palesemente antieconomici, avventati, rischiosi, indicativi di mala gestione degli amministratori, e/o di deficienza dell'assetto organizzativo, anche quando tali comportamenti non configurino neppure in astratto il rischio di un reato. È vero, comunque, che l'attività di vigilanza svolta dall'OdV può giovare fortemente al collegio sindacale e al revisore legale anche ai fini propri, nella misura in cui i protocolli associati al Modello Organizzativo 231/2001 si inseriscano, come dovrebbe essere, all'interno di un «sistema integrato di controlli» teso a contrastare e presidiare l'insieme dei rischi aziendali (10).

Sul tema del rapporto tra collegio sindacale ed organismo di vigilanza, si riscontra nelle già citate *Norme di Comportamento del Collegio Sindacale*, approvate il 15 dicembre 2010 dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, l'introduzione della Norma numero 5.5. rubricata *Rapporti con l'organismo di vigilanza*, che così recita: «*Criteri applicativi - In presenza dell'organismo di vigilanza e nel caso in cui esso non sia formato in tutto o in parte da componenti del collegio sindacale, il collegio sindacale acquisisce informazioni al fine di verificare gli aspetti inerenti all'autonomia, all'indipendenza e alla professionalità necessarie per svolgere efficacemente l'attività ad esso assegnata. Il collegio sindacale deve quindi acquisire dall'organismo le informazioni relative al modello organizzativo adottato dalla società ed al funzionamento per valutare l'operatività dell'organismo di vigilanza e la congruità delle valutazioni e l'adeguatezza delle indicazioni da quest'ultimo adottate. Il collegio sindacale può stabilire con l'organismo termini e modalità per lo scambio di informazioni rilevanti concordando, eventualmente, un programma di incontri nel corso dell'anno. Nel caso in cui, viceversa, la società non abbia fatto tale scelta è comunque*

Nota:

(10) I rapporti tra Organismo di vigilanza e Collegio Sindacale di Antonio Campanini in www.reatisocietari.it.

opportuno che il collegio sindacale solleciti un'adeguata riflessione in merito.

È opportuno altresì che il modello preveda obblighi di informazione del collegio sindacale nei confronti dell'organismo di vigilanza, nonché modalità di informazione, da parte dell'organismo di vigilanza, verso gli organi dirigenti e di controllo dell'ente in merito all'adeguatezza del modello e alla sua efficace attuazione.»

Non può che valutarsi positivamente nella Norma 5.5. l'esplicita affermazione che il flusso informativo tra i due Organi deve essere svolto nelle due direzioni, e quindi anche il collegio sindacale deve essere tenuto, sulla base del Modello Organizzativo, a fornire informazioni all'OdV.

Al riguardo può giovare richiamare il documento «*Approccio integrato al sistema di controllo interno*» dell'Associazione Italiana Internal Auditors (A.I.I.A.), che individua le seguenti modalità di interrelazione tra gli organi di controllo e tra le funzioni interne di controllo:

- flussi informativi, richiesti o prodotti, spontaneamente o in modo strutturato, per l'acquisizione di conoscenze tramite lo scambio documentale o il flusso di informazioni e di dati;

- comunicazione conoscitiva-partecipativa, che si esplicita mediante la partecipazione da parte dei diversi attori ad incontri finalizzati all'aggiornamento sulle materie trattate ed allo scambio di contributi; permette di portare a conoscenza di fatti specifici i soggetti che in azienda con diversi ruoli hanno la responsabilità di contribuire all'efficacia del sistema di controllo;

- scambi finalizzati all'attuazione di direttive necessarie all'assolvimento di compiti istituzionali attribuiti al soggetto committente, nell'ambito dei poteri e mezzi attribuiti.

Oltre agli incontri in composizione «plenaria», il proficuo coordinamento delle rispettive attività può essere favorito anche dalla partecipazione di un membro del Collegio Sindacale alle riunioni dell'OdV su invito, quando vi siano all'ordine del giorno temi di specifico interesse. Analogamente, anche un componente dell'OdV potrebbe invitato a partecipare come uditore alle riunioni dei sindaci.

Sempre in merito alle possibili interazioni di tipo «conoscitiva-partecipativa», è noto che i sindaci intervengono alle riunioni del consi-

glio di amministrazione e alle assemblee dei soci, in base a specifico obbligo di legge sancito dall'art. 2405 del codice civile. Si può ritenere opportuno che l'OdV venga invitato a partecipare come uditore (o talora come relatore), alle riunioni del Consiglio di Amministrazione che rechino all'ordine del giorno temi attinenti al Modello Organizzativo 231/2001. E l'invito a presenziare potrebbe provenire dagli amministratori, oppure proprio dal Collegio Sindacale che naturalmente riceve le convocazioni delle riunioni del Consiglio, e che per affinità professionali può ben individuare le occasioni in cui la partecipazione dell'OdV sia particolarmente opportuna.

Organismo di Vigilanza e Società di Revisione

In dottrina è stata evidenziata la correlazione tra Modello ex D.Lgs. 231/2001 e revisione del bilancio: l'irrogazione di una sanzione metterà in luce l'insufficienza del controllo interno, elemento questo che non dovrebbe non essere stato preventivamente rilevato anche nell'ambito dell'attività di revisione. Inoltre, tale inadeguatezza «*non potrebbe non avere conseguenze sul giudizio complessivo dell'attendibilità del bilancio nel suo insieme e sul connesso rischio dell'esistenza di errori significativi non scoperti, con possibile invalidità civilistica e falsità penale del bilancio stesso*» (11).

Assolutamente da evitare l'errore di ritenere che, laddove il bilancio sia certificato, il Modello possa essere ridotto ai minimi termini: infatti, reati rilevanti ai sensi del D.Lgs. 231/2001 possono verificarsi anche in società assoggettate a revisione e certificazione di bilancio.

Per quanto riguarda poi l'Organo di Vigilanza, il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del Modello può essere più o meno vasto in relazione alla presenza o meno dell'istituto della certificazione del bilancio, ma non potranno mai essere azzerati sul presupposto che i controlli dei revisori ester-

Nota:

(11) G Albertinazzi, «Le conseguenze sul bilancio d'esercizio derivanti dallanuova responsabilità penale delle società», *Rivista dei dottori commercialisti*, 53 (2), 2002, pg. 276.

ni rendano superflua l'azione dell'organismo stesso (si tratterebbe di una delega all'esterno delle funzioni di vigilanza, non ammessa dal D.Lgs. 231/2001).

Può essere opportuno, invece, introdurre controlli *ad hoc* sull'operato del revisore, soprattutto in termini di mantenimento di quell'indipendenza senza la quale la certificazione rischia di risultare un mero timbro formale sui documenti predisposti dall'ente. Sarebbe opportuno che i protocolli aziendali prevedessero almeno una riunione tra la società di revisione, il collegio sindacale, il comitato per il controllo interno (ove esistente) e l'organismo di vigilanza, prima della seduta del consiglio di amministrazione indetta per l'approvazione del bilancio, che abbia per oggetto tale documento.

In ogni caso, è opportuno che l'OdV - anche in questo caso per aumentare la percezione del grado di indipendenza funzionale dello stesso - rediga ed invii alla società di revisione una relazione periodica sull'attuazione del Modello 231; d'altro canto la società di revisione deve comunicare all'OdV ogni informazione ritenuta rilevante ai fini dell'attuazione del Modello e del rispetto del D.Lgs. 231/2001.

Organi di controllo attori di un sistema integrato di controlli

Nella maggior parte dei casi l'Organo di Vigilanza opera in società dove non sono presenti molteplici organi di controllo ad eccezione di quelli imposti per legge la cui evo-

luzione si richiama nella Tavola 1 e cioè il collegio sindacale incaricato anche della revisione legale e il revisore legale quando il collegio sindacale non sia incaricato della revisione. In pratica l'organo di vigilanza nell'ambito delle proprie competenze deve vigilare ed aggiornare le procedure atte ad evitare la commissione di reati.

Nel corso della propria attività userà quegli strumenti che riterrà più utili a ciò.

Molteplici sono le attività di controllo e di verifica applicate dagli organi oggetto della presente trattazione: verifiche di transazioni anche «sensibili», conferme esterne, analisi comparativa, verifica dei fatti di gestione riguardanti i vari cicli aziendali (acquisti, vendite, immobilizzi e altro).

Tutti i fatti di gestione sono oggetto di verifica a campione dagli organi di controllo contemplati nel presente articolo e quindi è logico che detti organismi possano e debbano coordinare le proprie verifiche al fine di assicurare gli *stakeholders* la massima cura nell'espletamento delle loro funzioni.

Sarebbe prolisso dilungarsi su aspetti meramente organizzativi mentre è più utile dare delle indicazioni sia sull'operatività dei controlli sia sui risultati raggiunti dagli stessi. Ecco che in prossimi contributi su potrà esporre la tipologia di memorandum, le varie comunicazioni che possono essere scambiate tra i vari organi di controllo.

La Tavola 2 fornisce un esempio di lettera dell'OdV a collegio sindacale e all'organo incaricato della revisione legale.

Tavola 2 - Lettera dell'OdV a collegio sindacale e all'organo incaricato della revisione legale

Egredi Colleghi,

Con la presente Vi comunico che, dopo l'insediamento, l'Organo di Vigilanza è presente settimanalmente (il mercoledì) presso la sede della Società ALFA SpA al fine di curare l'aggiornamento del Modello di organizzazione gestione e controllo della stessa in conformità all'Art 6 c.1 lettera b.

A questo scopo l'OdV sta provvedendo alla esame generale delle procedure per monitorare le aree a rischio già individuate e di conseguenza aggiornare il "Modello".

L'Organo di Vigilanza ritiene che un opportuno coordinamento delle attività dei vari organi di controllo offra una migliore garanzia agli amministratori ed a tutti gli *stakeholders*.

Al fine di concordare ad un "sistema integrato di controlli" invita i Colleghi membri del Collegio Sindacale/Revisore Legale a presenziare alle riunioni dell'OdV in ordine ad un efficace coordinamento delle varie attività di verifica e si impegna a partecipare con un proprio componente alle riunioni indette dal Collegio Sindacale/ Revisore Legale .

La dott.ssa Beta è disponibile a coordinare nostri eventuali incontri.

Vi ringrazio per l'attenzione e porgo cordiali saluti.

Pesenato Alberto

Presidente dell'Organo di Vigilanza di ALFA SpA