

PROFESSIONI PERDUTE

La Revisione Legale

Il MOGC ex d. lgs. 231/2001

La Rendicontazione di sostenibilità e relativa revisione

(Aggiornato 2026)

Alberto Pesenato¹: Revisore Legale, Consulente area d. lgs. 231/2001 e Due Diligence, Pubblicista e Dottore Commercialista in Verona

La revisione contabile si basa sulla verifica del Sistema di Controllo Interno (SCI), ma l'applicazione di questo metodo è stata disattesa contestualmente allo sviluppo di questa specifica professione fin dagli anni '70 del secolo scorso lasciandola alle "Quattro Sorelle".

La realizzazione del MOGC ex d. lgs. 231/2001 si basa su una profonda conoscenza delle procedure applicate in azienda, questa seconda consulenza è stata lasciata alle solite "Quattro Sorelle" ed agli avvocati.

Il decreto legislativo 6 settembre 2024, n. 125 ci ha consegnato la predisposizione del bilancio di sostenibilità, la sua verifica e l'emissione della relativa attestazione sulla conformità della stessa rendicontazione da parte del Revisore. Visto il ritardo di venticinque/25 anni nello studio e nella preparazione di approcci adeguati anche tali consulenze sono sicuramente improponibili.

Propongo qui il mio personale e solitario "Miserere"² rivolto agli oltre 200 componenti del direttivo dell'organismo che è stato preposto allo "sviluppo e tutela della professione" che dal 1976 sono stati nostri "mentori".

1. REVISIONE LEGALE: LA PRIMA PROFESSIONE PERDUTA: <i>ERRARE HUMANUM EST</i>

2.

La verifica del *Controllo Interno (ora Rischio di Controllo)* fu, è stata, è e sarà *sempre* il fondamento di ogni attività di verifica preliminare o di *interim* del revisore legale e ora anche da parte dell'OdV ex d. lgs. 231/2001.

Nella preistoria dell'attività di revisione legale in Italia (1976) i revisori in Italia erano non più di 700 complessivamente (dai *partners* all'ultimo *assistente*) e l'imperativo categorico di ogni revisione

¹ Autore dei manuali: "[Revisore Legale](#)" IX Edizione 2020 [WKI Ipsa](#) e "[Organismo di Vigilanza](#)" - WKI - Ipsa – IX Edizione 2023, altri contributi www.formazionerevisori.net o nel sito www.albertopesenato.net nella rivista CV Commercialista Veneto

<https://www.commercialistaveneto.org/it/?s=pesenato&anno=>

² Condizione di estremo **decadimento** o disagio: essere ridotto al miserere; cantare il miserere a qualcuno o a qualcosa, considerarli definitivamente perduti - "*miserere figurato*" indica quando la parola viene usata non per il suo significato letterale di preghiera, ma per evocare un senso di disperazione, pietà, o lamento, spesso legato alla morte o a situazioni di estrema difficoltà.

contabile partiva dalla valutazione dell'affidabilità e successiva corretta applicazione di procedure/protocolli del sistema di controllo interno (SCI).

“Corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili”³: fatti di gestione certi, riferiti a transazioni autorizzate, controllate nel prezzo, qualità e quantità della merce, correttamente caricate/scaricate a/da magazzino, utilizzate nella produzione o direttamente vendute con verifiche sul prezzo di cessione e puntuale registrazione contabile degli importi processati e correttamente contabilizzati *costituiscono le fondamenta del bilancio e producono un bilancio di verifica attendibile* e, dopo le scritture di rettifica (*valutazione del magazzino, crediti dubbi, passività potenziali, fondi rischi e garanzia, ratei-risconti*), la costruzione di un bilancio con saldi da certificare.

Sicuramente *gli organi allora preposti alla tutela e sviluppo della professione*⁴ (ODC e ORPC) sono stati lungimiranti, in quanto già dal 1976 (*anno da cui posso datare la mia testimonianza*) avevano previsto che non era necessario apprendere come verificare il controllo interno (*un lavoraccio*), meglio attendere il 2019 (termine poi spostato al 2022), quando il mercato sarebbe stato, per i revisori, solo quello delle “**Micro Imprese**”, *frittura mista* (lo definisco io) e per di più *avvelenata* (dal decreto Crisi d'impresa), dove non è necessaria la verifica del controllo interno.

Ci avevano assicurato (nel 1976) che la professione del revisore legale (allora definita revisore contabile indipendente) sarebbe stata un'attività **esclusiva** creando una *distinta* categoria/albo di professionisti specializzata **solo** in questa materia specifica: il Revisore Legale che si *affiancasse integrando con la sua specializzazione* la professione di Dottore Commercialista.

Da allora (1976) *migliaia di giovani laureati* entrarono come assistenti (*junior*) nelle società multinazionali di revisione per apprendere *la corretta metodologia e le corrette tecniche applicative* della revisione contabile per poi, un giorno, applicarla e applicarle personalmente nella professione specifica e dedicata (si veda il risultato ottenuto in **Tavv. 1 e 2**)

Verso la fine del periodo universitario (1975) con i pochi risparmi ed un contributo di mio padre ho avuto l'idea (*Erasmus ante litteram*) di recarmi a Los Angeles (UCLA⁵) per un breve periodo di studio e lì sono stato ospite di un *Chartered accountant* professionista che, con una trentina di collaboratori, gestiva la sua personale *auditing firm*. Ecco, ho pensato, sarà così anche in Italia..... Mi sbagliavo:

- **1991** (settembre) - San Remo: Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti con tutti i componenti del Consiglio Nazionale disposti a *Sinedrio* sulla ribalta. Salito sul podio ho sostenuto il fatto che la categoria doveva divulgare e incentivare la conoscenza della *metodologia* e le *tecniche* di revisione e motivare i giovani colleghi ad approfondire questa particolare attività in modo da poter offrire alla clientela anche questo servizio professionale in quanto il mercato (quotate, IRI, parastato) era già in mano alle *big eight* (**Tav.1**), ma quello ancora disponibile e appropriato alle possibilità di categoria poteva essere di nostra prerogativa. La risposta fu perentoria: si alzò uno dei *Capatàz*⁶ e, davanti a oltre 3.000/4.000 colleghi Dottori Commercialisti, nel contesto di un breve discorso, fu categorico nella seguente frase **epitaffio**: “*E dico al collega Pesenato che noi, la revisione contabile, la pratichiamo dal 1936⁷...non abbiamo niente da imparare da nessuno!*” (**Sic!**)⁸ si veda il fatturato in (**Tav. 1**). Non mi fermai, bussai anche alla porta dei Ragionieri Collegiati nella

³ Art 14, 1° comma, lettera b) del D. Lgs. 39/2010

⁴ ODC (Ordine dei Dottori Commercialisti) e ORPC (Ordine dei Ragionieri e Periti Commerciali) ante legge 24/2/2005 n. 34 e dopo tale data ODCEC (vari Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) retti dal CNDCEC, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

⁵ UCLA: University California Los Angeles

⁶ Mi intriga l'assonanza onomatopeica che *Capataz* richiama (cognome del **Matteo/Capatàz** in oggetto su richiesta).

⁷ Regio D. L. del 24/7/1936 n. 1548 (istituzione del **mitico** ruolo dei Revisori Ufficiali dei Conti (RUC).

⁸ **Sic!** avv., latino – Particella affermativa che significa «così» (v. anche sì) e si suole scrivere tra parentesi (spesso con punto esclamativo) di seguito alla trascrizione di una parola errata o incomprensibile, di una frase inconsueta o apparentemente assurda, per dare conferma al lettore che la parola, o la frase, va letta proprio così, che non si tratta di una svista o di un errore di chi trascrive (Treccani).

figura del loro Presidente, portando in omaggio il mio primo volume importante pubblicato dalla casa editrice CEDAM. Risultato: nulla di fatto.

- **1992** - venne la legge⁹ e ... “*Todos caballeros !!!*”¹⁰ legiferarono i politici e l’albo dei revisori si aprì a tutti.
- Nello stesso periodo, mentre tutti i *Dottori Commercialisti e Ragionieri Collegiati sgomitavano* per esporre all’entrata del proprio “Studio” anche la targa di “*Revisore Contabile*” (ora “*Revisore Legale*”), le società multinazionali di revisione (*Tav.1*), *quatte quatte*, continuavano ad espandersi già dal 1979: prima le quotate in borsa, poi gli enti dello Stato e parastato (IRI, Efim, Gepi ecc.), banche, assicurazioni, società finanziarie e giù giù fino a rivolgere, in quel tempo, i loro interventi nella revisione alle imprese di grande e media dimensione.
- Ora, dal 2000 (*sono 25 anni*), anche il bilancio di sostenibilità e la relazione di revisione su di esso)
- **2007** (giugno) - alla pubblicazione della prima edizione del manuale “*Revisore Legale*”¹¹ mi sono recato presso l’allora presidente del CNDCEC, in quel di Udine, esternando ancora le mie considerazioni per un’attività professionale che la nostra categoria stava ormai perdendo, causa la carenza di esperienza nella metodologia e tecnica di applicazione. Risultato: nessun seguito.
- **2008** - fui contattato da un consigliere del CNDCEC per cedere la parte riferita alla PMI del mio manuale “*Revisore Legale*”, giunto alla 2° edizione, ma dopo mesi di attesa non ebbi nessun altro riscontro.

Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976:800*) a “Big Four” (2023: oltre 22.000*) Fatturato 2023: oltre 1.100.000.000 (20 miliardi delle vecchie Lire)

1976	2020
Coopers & Lybrands Price Waterhouse & co	Ora PWC (Price (WaterhouseCoopers))
Arthur Young & Co Ernst & Whinney	Ora E&Y (Ernst & Young)
Peat Marwick & Mitchell KMG (Klynveld Main Goerdeler) Fides Certificazione	Ora KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)
Deloitte Haskins & Sells Reconta Touche & Ross e transfughi A&A	Ora Deloitte

⁹ Decreto legislativo del 27/01/1992 n. 88 - Attuazione della direttiva n. 84/253/CEE relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 37 del 14 febbraio 1992 - supplemento ordinario

2. Sono iscritti nel registro:

a) omissis, sono in possesso dei requisiti per essere iscritti nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti.

b) coloro che hanno acquisito il diritto ad essere iscritti nell'albo dei dottori commercialisti o nell'albo dei ragionieri e periti commerciali

c) coloro che sono in possesso di un diploma di scuola universitaria diretta a fini speciali in amministrazione e controllo aziendale di durata triennale e hanno svolto attività di controllo legale dei conti per un anno;

d) coloro che alla medesima data hanno superato l'esame già previsto dall'art. 13 del d.P.R. 31/3 1975, n. 136;

e) coloro che hanno ottenuto dalla Commissione nazionale per le società e la borsa il giudizio di equipollenza omissis.

¹⁰ Pronunciata da Carlo V tra il 7 e l'8 ottobre del 1541 ad Alghero in risposta alla folla di cittadini che reclamavano titoli nobiliari in seguitoconcessi.

¹¹ Consigliato dal MEF dal 2011 <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/Revisione-legale/bibliografia/index.html>

Arthur Andersen	FALLITA nel 2005**
-----------------	--------------------

**Professionisti e collaboratori che operano nel campo della revisione in Italia*

*** 25.000 dipendenti in USA e 85.000 nel mondo confluiti in Italia essenzialmente alla Deloitte*

Attualmente il registro dei Revisori Legali è fitto di professionisti: non solo accoglie oltre 100.000 Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, ma include anche altre figure professionali “*ignote*”, tanto che ora conta più di 116.292 iscritti (Nota 13) che devono attenersi ai dettami del decreto 27/01/2010 n. 39¹².

Le società di revisione constano di **oltre 22.000 addetti** (*che fatturano*) ed è svanito l'intento di qualsiasi singolo professionista di crearsi una propria struttura di revisione.

Tavola 2 – Lo stato della professione (perduta) in Italia

Revisori legali numerosi in Italia rispetto al resto dell'UE, ma con pochi incarichi

Ci sono **più di 116mila**¹³ **revisori legali in Italia** che tuttavia nel 67% dei casi risulta **inattivo** (grafico 16). Dunque, molti di questi **non esercitano la professione** e i **guadagni** derivano per la maggiore dalle poche **società di revisione** esistenti (qui Tav. 1). Nello specifico, i **ricavi** più significativi si riscontrano nelle cosiddette **Big Four**, le **quattro società di revisione** che si spartiscono il mercato mondiale.

Report Ministero dell'Economia sul mercato: in Italia molti revisori legali ma inattivi

Per comprendere meglio la **disparità tra numero di revisori e possibilità d'impiego** si pensi che in **Germania** se ne contano **17mila** e in **Francia 13mila**. Dunque, una **differenza** significativa rispetto al numero italiano, che purtroppo si ritrova spesso **senza lavoro da diversi anni**. Dunque, la maggior parte degli iscritti fa parte dei revisori in **maniera fittizia**: quasi **84mila soggetti** non svolge l'attività da almeno tre anni (vedi articoli il Sole 24h

<https://www.ilsole24ore.com/art/in-italia-piu-revisori-che-tutta-ue-ma-67percento-e-inattivo-AEL7OJAB>)

3. LA SECONDA PROFESSIONE PERDUTA D. Lgs 231/2001 e il MOGC: *PERSEVERARE AUTEM DIABOLICUM*

Voglio iniziare questa parte della trattazione con un'affermazione ben precisa: ***è l'esperto in procedure, protocolli e dinamiche aziendali il professionista più indicato a condurre la stesura e la conseguente realizzazione del Modello di Organizzazione Gestione e Controllo ex d. lgs. 231/2001.***

Anche questa particolare consulenza, basata sulla profonda analisi e conoscenza delle procedure e protocolli¹⁴ aziendali (pretesa dalla circolare GdF pag.79¹⁵ e confermata dalla sentenza 1070 2024¹⁶),

¹² [Documentazione Economica e Finanziaria - Dettaglio Atto Normativo](#)

¹³ https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/Analisi_della_composizione_degli_iscritti_2023_25.01.2024.pdf pag.11

¹⁴ “Corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili”: fatti di gestione certi, riferiti a transazioni autorizzate, controllate nel prezzo, qualità e quantità della merce, correttamente caricate/scaricate a/dal magazzino, utilizzate nella produzione o direttamente vendute con verifiche sul prezzo di cessione e puntuale registrazione contabile di importi processati e correttamente contabilizzati **producono un bilancio di verifica attendibile** e, dopo le scritture di rettifica (valutazione del magazzino, crediti dubbi, passività potenziali, fondi garanzia e rischi, ratei e risconti), un bilancio con dati attendibili da certificare da parte del revisore legale.

¹⁵ https://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n.83_607_2012.pdf pag. 76 e 79

¹⁶ [CV-283-inserito1.pdf](#)

non è stata assolutamente seguita e sviluppata da parte dell' *organismo deputato alla tutela e sviluppo della professione (CNDCEC)* lasciando agli avvocati, che nulla conoscono di procedure aziendali e controllo interno per identificare eventuali carenze, campo libero per proporsi e attribuirsi questa qualificante consulenza.

La circolare 83607/2012 della GdF impone che vi siano, all'interno dell'azienda, protocolli e procedure efficienti (che operano al meglio delle proprie possibilità) ed efficaci (che raggiungono il risultato voluto) che solo un esperto in SCI (Sistema di Controllo Interno) può valutarle; *ciò è ora confermato dalla sentenza 1070/2024. (vedi nota 16)*

Il primo approccio consiste nell'analisi dell'esistenza di valide procedure e della puntuale applicazione delle stesse ed è l'esperto contabile e revisore legale che ha tutti gli strumenti operativi (*check lists* e *questionari ICQ*), oltre che l'esperienza professionale nella materia specifica, atti a valutare sia la corretta conduzione dell'azienda sia i protocolli e le procedure specifiche applicate dalle varie unità operative, *focus* specifico del documento *CoSO Report I* (1992)

Nel febbraio 2007 ad un convegno sul D. lgs. 231/2001 (relatori il PM Dott. Carlo Nordio e il giurista Prof. Carlo Piergallini) presso il CUOA di Vicenza incontrai un collega *retired partner* della Deloitte che mi disse di aver adottato *tutti* i questionari sul controllo interno (ICQ) del mio manuale "*Revisore Legale*" per la predisposizione di una parte del MOGC in alcune società di gruppo *Fincantieri*. Ciò mi fece pensare che parte del mio pubblicato poteva essere usato nell'approccio della stesura del MOGC. In effetti, i questionari sul controllo interno ottemperano a quanto indicato e preteso del documento *CoSO¹⁷ Report I* al fine di avere una corretta architettura del controllo interno aziendale. Associai ciò al fatto che anche molte delle *check list* per la determinazione del *Rischio Intrinseco¹⁸* si riferivano ad illeciti, reati, frodi ed altre condizioni che riguardavano il comportamento del Cda, l'imprenditore o il management dell'azienda e potevano quindi essere utili ad un approccio professionale al tema. Fino quel momento nessuno aveva analizzato in modo sistematico l'argomento; infatti, è solo nel 2008 che il D.lgs.231/2001 ha avuto come riferimento le "Linee guida di Confindustria".

Ma è nel 2012 che la *Guardia di Finanza* mette un punto fermo sulla materia ed emette la circolare 83607/2012¹⁹ (**Vol. III pag. 76 1° capoverso**) dove espressamente si richiede che la metodologia da applicare sia quella del **Risk Approach** (*vedi in nota 15 pag. 76 seconda riga*) nelle sue 2 componenti: *Risk Assessment* (identificazione del rischio) e *Risk Management* (gestione dello stesso).

Per applicare questa metodologia di **Risk Approach** il professionista deve aver condotto prima un approfondito studio delle procedure o protocolli in uso nell'azienda: la cosiddetta *as is analysis* "*Così com'è*". Solo dopo l'emissione di questa circolare anche Confindustria aggiorna e allinea le proprie "Linee guida" il 6 dicembre 2014 indicando il metodo "**Risk Approach**" come metodo da seguire e che dispone che la Polizia Giudiziaria verifichi che in azienda vi siano: (*Circolare GdF 83607/2012 Vol. III pag. 79 vedi in nota 15*)

- 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;

¹⁷ Commissione anticorruzione U.S. (*Committee of Sponsoring Organizations - CoSO*). I 23 protocolli del documento *CoSO Report I* (1992) indicano l'architettura ideale del Controllo Interno

<https://www.formazionerevisori.net/articoli/2020.1%20CoSO%20Report%20I%20e%20CoSO%20Framework%20SCI%20GR.pdf>

¹⁸ Check lists ricavate anche da: P.R. ISA Italia. *CoSO Report I* (1992) e sua evoluzione *CoSO Framework SCI%20GR* (2013) (Sistema di Controllo Interno e Gestione del Rischio).

¹⁹ https://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n._83607_2012.pdf Pag. 79

- 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;
- una **struttura organizzativa** con compiti e responsabilità in materia di salute e sicurezza sul lavoro definiti formalmente in coerenza con lo schema organizzativo e funzionale dell'azienda".

Quanto sopra è confermato *definitivamente* dalla recente **sentenza n. 1070/2024/ 22 aprile dal Tribunale di Milano** (nota 16) - sezione seconda penale che presenta una serie di importanti indicazioni in merito ai requisiti necessari per consentire l'operatività della funzione esimente della responsabilità amministrativa dell'ente derivante dalla preventiva adozione di un adeguato "Modello Organizzativo 231".

La sentenza ha diviso il MOGC in due parti: **Generale e Speciale**

Per quanto riguarda il **D. lgs. 231/2001** ho iniziato ad applicare quanto sopra in varie aziende di volta in volta ampliando quanto elaborato e di volta in volta aggiungendo considerazioni e sviluppando nuovi strumenti operativi fino al punto di rendere l'intervento schematico sia nella metodologia che nell'approccio *Step by step* (**Tav. 3**)

Per questa specifica consulenza mi sono ben guardato (dal 2007) dall'indicare *all' organismo deputato alla tutela e sviluppo della professione* (CNDCEC) e ai vari *Capataz*²⁰ la possibilità che siffatta particolare consulenza potesse essere eseguita da professionisti preparati nella verifica del controllo interno, sicuro che il *Capataz*²¹ di turno mi avrebbe sicuramente redarguito²² che lorisignori si stavano e stanno da tempo (1936?) impegnando duramente per assicurare alla categoria altre prerogative esclusive di intervento da aggiungere alle *innumerevoli* già assegnate alla categoria DCEC che le sono proprie e non hanno tempo per seguire inconsistenti suggerimenti.

Risultato: il MOGC è ormai prerogativa degli avvocati che *nulla sanno di procedure* e le nuove saranno di competenza di società di revisione e associazioni. Sottoposti

Tavola 3 – Vademecum per la realizzazione del MOGC ex D. Lgs. 231/2001²³:

DESCRIZIONE	Cap.	AE
Come utilizzare il manuale e modalità di stampa	XXIX	A
01 - Cosa proporre al cliente alla prima visita	Cap.	AE
Proposta di intervento	n/a ²⁴	
I 28 reati presupposto	1	01
Parte Generale del MOGC (da pubblicare nel web)*	5	07
Comunicazioni e clausole "erga omnes" e parti terze (da pubblicare nel web)*	6	15
Clausole contrattuali e riferimenti da inserire nei documenti	6	15
Delibera di adozione del "Modello"	6	15
02 Come impostare l'intervento con metodo professionale	Cap.	AE
Archivio Permanente, Archivio Imposte - <i>As Is analysis</i>	4/8	02
Archivio Riepilogativo o dei risultati a cui si è pervenuti	4/8	03
Archivio Governance – le check lists applicabili: <i>As Is analysis</i>	4/8	04
Archivio Unità Operative - Questionari sul Controllo Interno (ICQ): <i>As Is analysis</i> ;	4/9	05
03 - Cosa proporre al cliente durante il lavoro	Cap.	AE
Regolamento dell'Organismo di Vigilanza	10	08
Informazione e Formazione del personale	13	08
Flussi vs l'OdV	11	09
Procedura di Whistleblowing	11	09

²⁰ Si veda l'importante nota 4

²¹ Si veda l'importante nota 4

²² *Treccani*: 1. Argomentare contro 2. Rimproverare, riprendere con serie ragioni e piuttosto aspramente, a voce.

²³ Strumenti e schemi proposti nell'Allegato Editoriale a corredo di questo Manuale (IX Ed.) ed illustrati nelle offerte formative proposte da P&T Formazione: www.formazionerevisori.net

²⁴ Cedibile su richiesta pesenato@albertopesenato.net

Comunicazioni dell'OdV alla direzione e CdA	16	12
04 - OdV: come rilevare e registrare il lavoro di verifica	Cap.	AE
OdV: Le verifiche su transazioni "SENSIBILI";	25	20
OdV: I memoranda riferiti al rischio Intrinseco	23	19
OdV: I memoranda riferiti al Rischio di Infrazione	24	19
ODV: Verballi periodici dei controlli eseguiti	22	18
05 - Cosa consegnare al cliente alla fine del lavoro	Cap.	AE
Mappatura del Rischio Reato (art. 6. 2 a) <i>Risk Assessment</i>	12	06
Relazione annuale	14	10
Lettera di attestazione	15	11
06 – Quale ulteriore consulenza dare al cliente (<i>Risk Management</i>)	Cap.	AE
Specifici Protocolli per Operazioni particolari	17	13
Specifici Protocolli per Reati presupposto	18	14
Specifici Protocolli per Parti terze e Appendici - clausole	6/19	15
Specifici Protocolli - Check list: Sicurezza sul lavoro	20	16
Specifici Protocolli - Check list: Ambiente	21	17
08 – Applicazioni utili all'Organismo di Vigilanza	Cap.	AE
Analisi comparativa – Conferme esterne – Inventario fisico	26 27 28	21

https://shop.wki.it/libri/organismo-di-vigilanza-s20512/?utm_source=AdWords

<https://www.formazionerevisori.net/diventa-consulente>

4. LE ULTIME DUE CONSULENZE A PERDERE.....PER ASPERA AD ASTRA²⁵ LA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ E SUA REVISIONE

La rendicontazione di sostenibilità fa riferimento a principi ormai consolidati.

Con il decreto legislativo 6 settembre 2024²⁶, n. 125 il legislatore ha dato esito alla direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022 che all'art 3 impone la presentazione della *Rendicontazione individuale di sostenibilità* e all'art. 8 l'*Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità* da parte di un Revisore all'uopo incaricato.

Ne consegue che attualmente a cascata sono sati normati e dobbiamo attenderci (*ma ormai troppo tardi*) delle linee guida precise per la verifica dello stesso.

Già da oltre un *venticinquennio (25/venticinque anni)* varie società di consulenza e le "4 Sorelle" in prima linea, hanno affrontato il tema della predisposizione della cosiddetta "*Rendicontazione di sostenibilità*" e relativa verifica della stessa.

Non risulta che finora *l'organismo predisposto alla tutela e sviluppo della professione (CNDCEC)* abbia affrontato il tema in maniera concreta vale a dire *operativa*.

Siamo qui di fronte a 2 consulenze:

- 1) *Rendicontazione di sostenibilità* (da parte della società) Art.3 e 4. (vedi nota 12 e 25)
 - 2) *Verifica della rendicontazione di sostenibilità ed emissione dell'Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità* ²⁷ su di essa (da parte del Revisore) art. 8 (14bis in nota11)
- E' mio personale convincimento che queste 2 consulenze (*Rendicontazione di sostenibilità e attestazione/revisione della stessa*) siano interventi professionali ormai improponibili da parte della categoria DCEC vista la complessità degli argomenti ed il fatto che:

²⁵ "attraverso le difficoltà fino alle stelle", un'esortazione a raggiungere grandi obiettivi o la gloria superando avversità, sacrifici e percorsi ardui.

²⁶ <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/decreti/Decreto-Legislativo-6-settembre-2024-n.-125.pdf>

²⁷ <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B72D4E129-88EA-4099-8FBB-A8217B6DCA0D%7D>

- 1) le “4 sorelle” e altre società di consulenza sono sul mercato hanno miei fatti **studiato e applicato la metodologia di approccio da più di un venticinquennio (25/venticinque anni;**
- 2) che i settori su cui redigere la rendicontazione di sostenibilità e la relativa revisione sono ben 40 (quaranta)²⁸.

Il *CNDCEC (organismo deputato alla tutela e sviluppo della professione)* è stato *Montagna* in quanto nel Novembre 2024 ha emesso il documento²⁹ “Il Revisore della sostenibilità Requisiti e obblighi della nuova figura professionale” che integra con i *topolini* divulgati³⁰ dal 2023 tralasciando totalmente **Come** e con **quali strumenti** lavorare lasciando che *anche* queste consulenze ci siano sottratte da altri professionisti (*le 4 Sorelle*) se non lasciate, vedi *d. lgs. 231/2001*, a professionisti (*avvocati*) che nulla conoscono di controllo interno con relativa metodologia e tecnica applicabili in questo campo specifico ora pretesi dalla sentenza dell’aprile 2024 (nota 16).

5. LA PERSONALE E SINTETICA RIFLESSIONE FINALE

Riguardando il titolo dei paragrafi **3 e 4** forse lo dovrei cambiare...**PERSEVERARE AUTEM DIABOLICUM** ovvero **PER ASPERA.....AD INFEROS!** Mi sembrerebbe più appropriato.

²⁸ [gri-sector-program-list-of-prioritized-sectors.pdf](#)

²⁹ [IRS-2024.10.pdf](#) (2024 !!!!!!!)

³⁰ Ecco i topolini partoriti dal CNDCEC https://commercialisti.it/documenti-studio/?organismoConsultivo_reporting-di-sostenibilita&areaDelega_sviluppo-sostenibile-reporting-consulenza-formazione