

# Organo di vigilanza: archivi storici per ottenere il carattere esimente

di Alberto Pesenato (\*)

Per garantire il «carattere esimente» il modello organizzativo deve rispondere a caratteristiche che permettano di vigilare sul rischio di illeciti. A tale fine il modello si può fondare su strumenti per la mappatura dei rischi derivanti da archivi di controlli, check list e questionari.

## Premessa

In base all'art. 6 punto 1 lettera b) del D.Lgs.231/2001 l'Organo di Vigilanza ha il compito di «vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento con i poteri di iniziativa e controllo affidatogli dall'organo dirigente» (1).

In base al punto 2 dell'art. 6 i modelli devono individuare «a) le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati (rischio di reato od illecito), b) prevedere specifici protocolli (procedure) e programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione dei reati da prevenire».

## Alcune considerazioni sulla definizione del rischio d'impresa

Nella valutazione del rischio d'impresa il concetto di rischio combina la probabilità del verificarsi di un evento con l'impatto che questo evento potrebbe avere sul patrimonio aziendale; trattando dei compiti dell'Organo di Vigilanza si pone la necessità di identificare i comportamenti che possono portare alla commissione di illeciti e reati e quindi il rischio che può derivare dal *modus operandi* tenuto dagli organi di governance e dalle unità operative per il raggiungimento degli obiettivi aziendali (2).

I rischi possono essere di varia natura: speculativi, puri, economici, finanziari, patrimoniali ed altro. Rimandando ad altro luogo la definizione degli stessi, allo scrivente

preme rammentare in particolare alcune definizioni di rischio operativo o rischio d'impresa:

– endogeno: il rischio di subire perdite derivanti dall'inadeguatezza o dalla disfunzione di procedure interne aziendali, risorse umane inadeguate e sistemi operativi inefficienti;

– esogeno: il rischio di subire perdite derivanti da eventi esterni. Tale definizione comprende anche il rischio legale dovuto a procedimenti giudiziali e arbitrari nonché ad accordi transattivi. Sono invece esclusi i rischi strategici e di reputazione.

La suddetta definizione può essere ampliata descrivendo il rischio operativo come l'insieme di tutte le anomalie che inficiando l'output aziendale possono determinare una perdita economica, un maggior costo nello svolgimento delle attività o un minor ricavo o addirittura un danno rilevante per l'azienda.

A queste tipologie va aggiunto il rischio di reputazione, tale rischio può derivare da un rischio operativo qualora si verificano le seguenti condizioni:

### Note:

(\*) *Revisore Contabile, Dottore Commercialista in Verona*  
(1) Per approfondimenti in merito si vedano dello stesso Autore di questo articolo *Manuale di revisione contabile per imprese industriali commerciali e PMI*, Ipsoc 2008 II Edizione e *Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001 Linee guida per la redazione, presentazione ed applicazione: il caso ALPE Holding S.p.A.*, Ipsoc 2008.

(2) Definizione fornita dal *CoSo Report* (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

1) la responsabilità dell'impresa o di un suo soggetto (facente parte dell'esecutivo) nell'adozione di scelte o nell'espletamento di azioni (tra i quali reati ed illeciti) volte a produrre effetti negativi «reputazionali».

2) l'esistenza di variabili in grado di trasformare il rischio originario in un fattore in grado di modificare il giudizio esterno dell'impresa.

### Ricerca del carattere esimente

Il già citato art. 6 del D.Lgs. 231/2001 al comma 1 prevede che l'ente non risponde se prova che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire i reati della specie di quello verificatosi;
- ha delegato la vigilanza sull'adozione, sul funzionamento, l'osservanza nonché l'aggiornamento da parte di un organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo;
- il reato è stato commesso eludendo fraudolentemente il modello;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

Al comma 2 lo stesso articolo afferma che i modelli devono:

- a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;
- c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;
- d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;
- e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.

Il comma 3 stabilisce che «I modelli di organizzazione e di gestione possono essere adottati, garantendo le esigenze di cui al comma 2, sulla base di codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti, comunicati al Ministero della giustizia

che, di concerto con i Ministeri competenti, può formulare, entro trenta giorni, osservazioni sulla idoneità dei modelli a prevenire i reati».

Come descritto in apertura è compito dell'organo dirigente redigere, approvare e presentare il Modello di organizzazione, gestione e controllo nella sua primigenia stesura; mentre sarà compito di un «organismo dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo la vigilanza sull'adozione, sul funzionamento, l'osservanza nonché l'aggiornamento del modello stesso».

A questo punto sorge il problema di trovare dei punti di riferimento validi dai quali trarre gli elementi che compongono il Modello in particolare nelle sezioni dedicate agli organi di governance ed alle unità operative.

Sono i termini «specifici protocolli» all'art. 6 comma 2 lettera b), a giudizio di chi scrive, che indicano all'estensore del Modello i principi a cui fare riferimento per una valida ed efficace costruzione del documento che dovrà avere quel carattere «esimente» richiesto. Partendo da questa premessa si può fondare il Modello facendo riferimento ai documenti sotto esposti.

«Specifici protocolli» può essere inteso come specifiche procedure che rimandano direttamente Codice di Autodisciplina redatto dal Comitato per la Corporate Governance di Borsa Italiana SpA (3) (Marzo 2006) che parla di procedure e di controllo interno definendo quest'ultimo al punto 8.P.1 («..... 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» ed al punto 8.P.2 statuisce che «un efficace sistema di controllo interno contribuisce a garantire la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia delle operazioni aziendali, l'affidabilità dell'informazione finanziaria, il rispetto di leggi e regolamenti».

Lo stesso documento amplia nei successivi punti 8.P.3, 8.P.4 e nei punti seguenti da

#### Nota:

(3) Consultabile nel sito [www.borsaitaliana.it](http://www.borsaitaliana.it)

8.C.1 a 8.C.7 l'argomento che necessiterebbe di ben altro spazio per essere trattato.

I concetti diffusi nel Codice di Autodisciplina per la Corporate Governance sono tratti in alcune parti da *CoSO Report* (4) che è il principale riferimento attualmente disponibile per quanto riguarda il «il sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi d'azienda» (5).

Un altro valido strumento per la corretta stesura e verifica delle procedure (specifici protocolli) che fanno parte del controllo interno sono i Principi di Revisione dal numero 6 al numero 17 dal CNDCRC (6) che elencano dettagliatamente le procedure che si devono seguire per svolgere con diligenza il lavoro di verifica del controllo interno; (detti principi rimangono punto di riferimento come «Pratica Professionale» per la definizione dei questionari sul controllo interno).

Altri principi di revisione (7) precisano appropriati metodi di verifica su vari settori dell'azienda e possono essere di valido aiuto per determinare quegli «specifici protocolli» e procedure ai quali devono conformarsi gli organi di governance e le unità operative con lo scopo di escludere la possibilità che si possano commettere i reati ed illeciti richiamati dal decreto.

Ancora, il Comitato per l'Area D.Lgs. 231/2001 dell'Associazione Italiana Internal Auditors (AIIA) in collaborazione con il Gruppo di lavoro di Confindustria sulla «responsabilità amministrativa delle persone giuridiche» ha condotto un'indagine allo scopo di rilevare i principali aspetti operativi connessi all'adozione ed attuazione dei modelli organizzativi «231/01» da parte delle società non quotate. (8)

Infine si è fatto riferimento alle «Linee Guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo» (Confindustria 31 marzo 2008) (9); possibilità per altro richiamata dal comma 3) art. 6 del Decreto.

Nel caso che si adottasse un Modello che abbia come *source* i documenti e principi qui sopra richiamati l'estensore avrà modo di adattare alla realtà aziendale i vari strumenti

proposti variandoli alle effettive particolari esigenze dell'azienda.

Il Modello suggerito dovrà essere adattato *tailored* alla specifica realtà aziendale; la sua struttura farà riferimento ai documenti ed ai principi sopra esposti e saranno questa struttura ed i relativi principi di riferimento che, eventualmente, l'Autorità Giudiziaria dovrà valutare nel decidere se il Modello creato abbia o meno validi e fondati elementi (*specifici protocolli*) adattati agli organi di governance ed alle unità operative aziendali, che diano al Modello stesso quel carattere esivamente richiesto.

I concetti diffusi nel Codice di Autodisciplina per la Corporate Governance sono tratti in alcune parti da CoSO Report che è il principale riferimento attualmente disponibile per quanto riguarda il «il sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi d'azienda».

#### Note:

(4) *Il sistema di controllo interno Addendum Italiano a CoSO Report* Il Sole 24ORE - 2008. Il *CoSo Report* è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act* del 2002. Anche lo studio ABI «Sistemi di controllo interno ed evoluzione dell'Internal Auditing» del 1999 riprendendo le indicazioni dell'IME (Istituto Monetario Europeo) del 1995 ha fatto riferimento nei suoi lavori al *CoSO Report*.

(5) *CoSO Report - Addendum Italiano* - op. cit.: Manuale di riferimento.

(6) Principi emanati dalla Commissione Paritetica (CND-CRC) del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri Collegiati.

(7) P.R. n. 240 - La responsabilità del revisore nel valutare la possibile esistenza di frodi ed errori, P.R. n. 315 - Comprendere l'impresa ed il suo contesto, valutare i rischi di errori significativi, P.R. n. 330 - Le procedure di revisione in funzione di rischi identificati, P. R. .n. 550 - Le parti correlate, P. R. 560 - Gli eventi successivi, P.R. n. 570 - Continuità aziendale, P. R. n. 580 le attestazioni della direzione.

(8) A.I.I.A. *La responsabilità amministrativa delle società: un'indagine sull'adozione del modello organizzativo* previsto dal D.Lgs. 231/2001 nelle società non quotate» L'indagine ha riguardato i seguenti principali aspetti: adozione del modello 231; caratteristiche dell'Organismo di Vigilanza; ruolo dell'Internal Audit nel modello 231;-caratteristiche del modello 231; i modelli 231 nei gruppi aziendali. I dati raccolti riguardano 88 società non quotate.

(9) Consultabile nel sito <http://www.confindustria.it> - da leggere - documenti - 7/4/2008 Versione aggiornata

(10) *Il sistema di controllo interno Addendum Italiano a CoSO Report* Il Sole 24ORE - 2008. Il *CoSo Report* è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act* del 2002. Anche lo studio ABI «Sistemi di controllo interno ed evoluzione dell'Internal Auditing» del 1999 riprendendo le indicazioni dell'IME (Istituto Monetario Europeo) del 1995 ha fatto riferimento nei suoi lavori al *CoSO Report*

## Gli strumenti di carattere permanente per la mappatura dei rischi

Nell'intervento pubblicato in precedenza (11) si sono già presentati due strumenti di lavoro e quindi operativi che l'Organo di Vigilanza può utilizzare al fine «di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento». (12)

L'archivio dell'organizzazione dei controlli riferiti agli Organi di Governance e riferiti alle Unità Operative, con le loro *check lists* e questionari, sono certamente strumenti utili per la prima mappatura dei rischi ed in seguito per la continua verifica delle operazioni, procedure e protocolli che le funzioni aziendali, ai vari livelli, devono adottare ed applicare per evitare la commissione dei reati previsti dal decreto come richiesto nel comma 2 b) dell'art. 6 del decreto (13).

Prima, però, di utilizzare tali strumenti l'Organo di Vigilanza ha la necessità di conoscere in modo approfondito la società ed è a questo scopo che si possono usare i due archivi qui proposti; oltre al questionario dettagliato riferito alla «Conoscenza dell'attività aziendale» che li sviluppa, integra e completa e dove sono raccolte le informazioni che mettono in condizione l'OdV di conoscere la società nei singoli specifici settori raccogliendo quante più informazioni possibili su di essa.

Questi strumenti utilizzabili dall'Organo di Vigilanza per entrare in profondità nella conoscenza della società sono l'Archivio o Dossier Permanente e l'Archivio o Dossier Imposte.

Non è necessario commentare nel dettaglio i documenti raccolti in questi due archivi in quanto basta scorrere l'elenco delle voci per capire quante informazioni si possono acquisire completandoli.

Gli archivi proposti sono per loro natura passibili di variazioni e devono essere sviluppati in funzione della società in cui l'OdV opera.

## Archivi o dossier permanente ed imposte

L'archivio o Dossier Permanente (Tavola 1) e quello delle Imposte (Tavola 2) sono costitui-

ti dalla raccolta di una serie di documenti e informazioni «storiche» e «permanenti» sulla società dai quali l'Organo di Vigilanza può trarre importanti informazioni al fine di programmare la propria attività di indagine ed i controlli da eseguire. Oltre agli archivi qui presentati va redatto il questionario riferito alla «Conoscenza dell'attività aziendale» (14) che li sviluppa, integra e completa.

L'Organo di Vigilanza nell'espletare le proprie funzioni e nel corso delle verifiche deve chiedere ed ottenere le informazioni che gli indici degli archivi o Dossier in oggetto prevedono; perciò, i documenti in possesso, se aggiornati, dovranno essere archiviati nell'ordine indicato.

### Note:

(11) *Amministrazione&finanza* n. 1 Gennaio 2009.

(12) D.Lgs. 231/2001 Art. 6 1 b).

(13) D.Lgs. 231/2001 Art. 6 2 b) «prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire».

(14) *Amministrazione&Finanza* n. 1 gennaio 2009 tavola 2 - organo di vigilanza vigilanza delle procedure per le unità operative.

Tavola 1 - Dossier Permanente

1.	Iscrizione alla Camera di Commercio - Tribunale
2.	Statuto e aggiornamenti - Atto costitutivo
3.	Informazioni generali:
3.1	- società controllante, collegate, controllate
3.2	- soci, sindaci, amministratori
3.3	- responsabili da contattare (indirizzo, sede, stabilimento, filiali)
3.4	- consulenti esterni (nominativi, funzioni)
3.5	- notizie pubblicate sulla stampa
3.6	
4.	Organigramma (funzionale)
4.1	
5.	Lettera alla direzione - Punti di debolezza proposti alla direzione
6.	Lettera di attestazione
7.	
8.	Copie degli ultimi tre bilanci
9.	Contratti:
9.1	- leasing
9.2	- <i>royalties</i> , commissioni
9.3	- assicurazioni
9.4	- agenti
9.5	- locazioni
9.6	
10.	Libri sociali: (anche estratti)
10.1	- libro soci
10.2	- libro verbali del consiglio di amministrazione
10.3	- libro verbali Assemblee
10.4	- libro sindaci
10.5	- libro degli obbligazionisti
11.	Garanzie date e ricevute
12.	Pratiche al legale - Fondo svalutazione crediti - Contenzioso
13.	Patrimonio:
13.1	- movimenti di conto capitale, riserva legale, riserva di rivalutazione, altre riserve, utili indivisi
14.	Finanziamenti:
14.1	- lista dei debiti a lungo termine - piani di ammortamento
14.2	- finanziamento soci
14.3	- finanziamenti bancari
14.4	- prestiti obbligazionari
15.	Immobilizzazioni - Fondi di ammortamento:
15.1	- formazione delle immobilizzazioni materiali e relativi fondi di ammortamento
15.2	- formazione delle immobilizzazioni immateriali e ammortamenti eseguiti
15.3	- rivalutazioni economiche e di legge
16.	Certificazione ISO _____
17.	Valutazione rischio sicurezza ambiente lavoro
18.	Relazioni di consulenti esterni
19.	<i>Black List Companies</i>
20.	Agevolazioni e contributi percepiti
21.	Contratti su derivati e valutazioni al <i>fair value</i>
22.	CCNL

L'organo di vigilanza costruisce questo archivio il primo anno e lo aggiorna gli anni successivi.

Tavola 2 - Dossier Imposte

1.	Bilancio civilistico
2.	Dettagli al bilancio civilistico
3.	Prospetto di riconciliazione tra utile/perdita del conto economico e reddito imponibile come da dichiarazione
4.	Dichiarazione dei redditi con i moduli di versamento
5.	Dichiarazione annuale IVA
6.	Verbali di verifiche tributarie
7.	Cartelle esattoriali ricevute
8.	Concordati (certificati rilasciati dall'ufficio imposte)
9.	Notifiche di decisioni di commissioni tributarie
10.	Conteggi del condono (se è stato richiesto)
11.	Accertamenti
12.	Ricorso contro gli accertamenti
13.	Elenco dei controlli sui libri obbligatori
14.	Notifiche di riconoscimento di esenzioni fiscali
15.	Ogni altro documento fiscale rilevante
16.	.....
17.	.....
18.	.....
19.	.....
20.	.....
21.	.....

L'organo di vigilanza costruisce questo archivio il primo anno e lo aggiorna gli anni successivi.