

# La lettera di attestazione garantisce l'organo di vigilanza

di Alberto Pesenato (\*)

La lettera di attestazione è lo strumento in grado fornire all'organo di vigilanza maggiore garanzia circa l'effettiva utilità del modello organizzativo ad evitare che vengano commessi reati, quindi che il modello stesso risponda effettivamente al carattere esimente che la norma richiede. Si presentano alcuni esempi di tali lettere di attestazione basati sui diversi documenti ufficiali a disposizione.

Vi è ancora un diffuso clima di sfiducia da parte delle imprese, clima di sfiducia dovuto al fatto che non è chiaro il metodo e la struttura che deve avere il modello di organizzazione gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001 (1) perché assuma quel carattere esimente richiesto dal decreto e che abbia la reale possibilità di superare il vaglio dei PM e dei giudici penali.

In effetti una gran parte dei «modelli» sottoposti alla verifica dell'autorità giudiziaria hanno evidenziato una effettiva carenza dei documenti sia sotto l'aspetto dei requisiti minimi richiesti dalla normativa sia da quelli indicati dalle ordinanze dei giudici.

Il problema di fondo consiste nel voler creare uno strumento che effettivamente possa ridurre gli eventuali rischi di commissione degli illeciti e reati previsti dal decreto e per questo motivo il «modello» deve essere realizzato «tailored» sulla realtà specifica dell'azienda che lo adotta.

È questo requisito che la giurisprudenza continua a pretendere.

La società dovrà procedere ad una scelta di fondo cioè adottare uno strumento che realmente possa ridurre le possibilità della commissione di illeciti e reati.

Il programma di base sul quale si dovrà costruire l'insieme delle procedure che costituiranno il modello dovrà essere preceduto da una profonda attività di *audit* con l'esecuzione della mappatura delle attività in essere da

cui emergano le deleghe esistenti, l'accertamento e la verifica delle procedure adottate dall'azienda e dei controlli applicati per concludersi con l'adozione di quei «protocolli» pretesi dal decreto per evitare la commissione dei reati.

È da questo specifico lavoro di *audit* eseguito con la collaborazione dell'Organo di Vigilanza, demandato a controllare l'applicazione del modello, che si potrà costruire quel documento avente il carattere esimente previsto dal decreto

Il riferimento principale per il carattere esimente si può individuare nell'art. 6 comma 2 lett. b) (2) del decreto dove si parla di «specifici protocolli».

È l'espressione «specifici protocolli», a giudizio di chi scrive, che indica all'estensore del

## Note:

(\*) *Revisore contabile, Dottore commercialista in Verona*

(1) Si veda, dello stesso Autore, *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.* Ipsoa, 2008.

(2) 2. In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:

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;

omissis.

modello i principi a cui fare riferimento per una valida ed efficace costruzione del documento.

Nei molteplici convegni dedicati a questo argomento si fa sempre più riferimento al controllo interno quale base su cui poggiare le specifiche procedure che possono contrastare la commissione degli illeciti e reati previsti ed è quanto già esposto in altri interventi (3).

L'espressione «specifici protocolli» può essere interpretata come «specifiche procedure» che rimandano direttamente al Codice di Autodisciplina redatto dal Comitato per la Corporate Governance di Borsa Italiana SpA (4) (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 da 8.C.1 a 8.C.7 l'argomento.

Si ricorda che i concetti diffusi nel Codice di Autodisciplina per la Corporate Governance sono tratti in alcune parti da CoSO Report (5) che è il principale riferimento attualmente disponibile per quanto riguarda il «sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi d'azienda» (6).

Lo studio nasce negli Stati Uniti come iniziativa delle associazioni professionali più prestigiose d'America (*American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, the Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants, Financial Executive Institute*) che hanno dato vita ad una commissione di studio successivamente nota come *Treadway Commission* che ha incaricato una società di revisione della relativa effettuazione al fine di migliorare i sistemi di controllo interno e di fornire a tutte le parti interessate (autorità di con-

trollo, dirigenti, revisori, membri del consiglio di amministrazione, *chief executives* ecc.) un concetto comune di controllo. Il testo conclusivo è stato denominato *CoSO Report*.

L'Addendum Italiano al CoSO Report a pag. 14 afferma: «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» (7).

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 di bilancio; conformità delle leggi e regolamenti in vigore».

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

#### Note:

(3) «L'Organo di Vigilanza: cardine del modello di organizzazione, gestione e controllo» in *Amministrazione & Finanza n. 1/2009* e «Organo di vigilanza: archivi storici per ottenere il carattere esimente» in *Amministrazione & Finanza n. 2/2009*

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

(5) «Il sistema di controllo interno» *Addendum Italiano al «CoSO Report»* Il Sole 24 ORE - 2008. Il CoSO Report è considerato come best practice di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal Serbanes 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

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

(7) «Il sistema di controllo interno - Progetto Corporate Governance per l'Italia Pricewaterhousecoopers - Il Sole 24 Ore III edizione 2008

numero 17 del CNDCRC (8) 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 (9) precisano appropriati metodi di verifica su vari settori dell'azienda e possono essere di valido aiuto per definire gli «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 (10).

Ancora, il Comitato per l'Area relativa al D.Lgs n. 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 ex D.Lgs. n. 231/2001 da parte delle società non quotate (11).

Infine si fa riferimento alle «Linee Guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo» (Confindustria, 31 marzo 2008) (12), come per altro previsto anche dal comma 3) dell'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001.

Nel caso si adottasse un modello che abbia come «source» i documenti e principi qui richiamati, l'estensore avrà modo di adattare alla realtà aziendale i vari strumenti proposti differenziandoli a seconda delle effettive particolari esigenze dell'azienda.

Il Modello suggerito dovrà essere adattato alla specifica realtà aziendale e la sua struttura farà riferimento ai documenti ed ai principi sopra esposti; sarà questa struttura ed i relativi principi di riferimento che, eventualmente, l'Autorità Giudiziaria dovrà valutare nel decidere se il modello creato posseda o meno i validi e fondati elementi (specifici protocolli), adeguati agli organi di Governance ed alle Unità Operative aziendali, che danno al Modello stesso quel carattere esimente richiesto dalla norma.

I principi di revisione sopra richiamati fanno specifico riferimento alle attestazioni che gli organi di Governance devono rilasciare agli

organi di controllo; quindi anche l'Organo di Vigilanza, secondo il giudizio di chi scrive, può ed anzi deve avvalersi di tale facoltà e farsi rilasciare le attestazioni che riterrà opportune,

La lettera di attestazione rilasciata dagli organi di governance può confortare dell'Organo di Vigilanza sulle verifiche eseguite e sull'attività di controllo svolta

### La lettera di attestazione

L'Organo di Vigilanza ha la facoltà di acquisire agli atti attestazioni scritte (13) dalla direzione su aspetti significativi relativamente alle transazioni ed al bilancio. La possibilità che l'attività di controllo sia stata svolta in modo adeguato aumenta quando le affermazioni verbali sono confermate dalla stessa direzione per iscritto.

La lettera di attestazione è un documento rilasciato con cadenza annuale dal legale rappresentante della società all'Organo di Vigilanza.

Tale lettera può avere carattere probatorio

#### Note:

(8) Principi emanati dalla Commissione Paritetica (CNDCRC) del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri Collegiati.

(9) Principio di revisione 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.

(10) Si veda: *Manuale di revisione contabile per imprese industriali, commerciali e PMI* di Alberto Pesenato Ipsa, 2010 - III Edizione, parti II-III-IV-VI.

(11) 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.

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

(13) Si veda a tale proposito il modello di organizzazione, gestione e controllo delle seguenti Società: Terna spa, nuova edizione Sezione Speciale B pag. 20 e 21 ed Enel in aggiornamento Sezione speciale B, sezioni riferite ai reati societari i modelli sono disponibili in rete.

sull'attività svolta dall'OdV quando si ritiene che non possano esistere altri elementi di prova appropriati. Gli elementi che possono formare oggetto di una lettera di attestazione della direzione sono contenuti negli esempi riportati nelle Tavole 1 e 2.

Le attestazioni rilasciate dalla direzione non possono sostituire altri elementi probativi che l'OdV ritenga che debbano essere resi disponibili.

Nel caso di una holding l'OdV dovrà ottenere:

- la lettera di attestazione da parte della società capogruppo riferita sia al bilancio civilistico sia al bilancio consolidato;
- la lettera di attestazione da parte delle società del gruppo;
- se ritenuto necessario, la lettera di attestazione per le società controllate da parte degli specifici ODV.

I Modelli di organizzazione gestione e controllo di molte società contemplano, nella parte dedicata ai reati societari, l'obbligo da parte della direzione e degli organi competenti di emettere una lettera (14) di attestazione.

La bozza di tale lettera deve essere predisposta dall'OdV, firmata da un rappresentante legale della società (amministratore delegato, presidente) ed anche (non in sostituzione) dal responsabile amministrativo. L'originale della lettera deve essere archiviato nelle carte di lavoro, nella sezione specifica del dossier dell'OdV.

## Esempi di lettera di attestazione

Nelle Tavole 1 e 2 si forniscono due esempi

che possono essere utilizzati in forma alternativa o complementare per la predisposizione della lettera di attestazione sottolineando, però, che il primo è tratto dal Documento di ricerca Assirevi n. 134 dell'aprile 2009 (15) ed è stato adattato ed integrato secondo le situazioni specifiche di un'azienda. Tali lettere di attestazione se utilizzate vanno inserite al punto 5 nel dossier dell'ODV (16).

### Note:

(14) Per Terna spa il modello consigliato riguarda lo schema di cui All.3 (XX) al Mod 81 ter Parte III, Titolo II Capo I, Sezione V del Regolamento emittenti (RE) del 4 maggio 2007 della Consob.

(15) Il lettore potrà consultare il Documento di Ricerca 134 nel sito ASSIREVI ed adattarlo alla realtà aziendale specifica.

(16) Cit. *Amministrazione & Finanza* n. 2/2009.

### Tavola 1 - Lettera di attestazione generale all'Organo di vigilanza (Esempio 1)(\*)

<i>(carta intestata della società)</i> <i>Data (normalmente la stessa della relazione dell'ODV)</i>
(Organo di Vigilanza destinatario)
<p>1. È nostra la responsabilità che il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio, nonché le variazioni intervenute nella situazione patrimoniale-finanziaria.</p> <p>2. Abbiamo messo a disposizione: dell'ODV</p> <p>a) tutte le scritture contabili ed i relativi supporti documentali ed informativi;</p> <p>b) i libri sociali correttamente tenuti ed aggiornati alla data della presente.</p>

*(segue)*

*(continua)*

3. Non vi sono state:

- a) irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito dei sistemi contabile e di controllo interno;
- b) irregolarità da parte di altri dipendenti della Società, tali da avere un effetto significativo sul bilancio;
- c) notifiche da parte di organismi di controllo pubblico (Consob, Ministeri, Tribunali, Guardia di Finanza, Uffici imposte, Autorità garanti della concorrenza e del mercato, ecc.) aventi ad oggetto l'inosservanza delle vigenti norme, che possano avere un effetto significativo sul bilancio;
- d) violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti il cui eventuale effetto avrebbe dovuto essere considerato nel bilancio;
- e) inadempienze di clausole contrattuali che possano comportare effetti significativi sul bilancio.

4. Non vi sono:

- a) potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere del nostro legale, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come perdite potenziali, così come definite nel successivo punto b);
- b) passività significative, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio oppure evidenziate nella nota integrativa, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nella nota integrativa. Siamo a conoscenza che la dizione «utile o perdita potenziali» si riferisce ad una «potenzialità» ovvero ad una situazione, condizione, circostanza o fattispecie caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali, al verificarsi di uno o più eventi futuri potranno concretizzarsi per la Società in una perdita o un utile, confermando il sorgere di una passività o la perdita totale o parziale di un'attività, ovvero l'acquisizione di una attività o la riduzione di una passività. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell'attività aziendale;
- c) significative operazioni non correttamente rilevate nelle scritture contabili e quindi nel bilancio;
- d) eventi occorsi in data successiva al *(data di bilancio)* tali da rendere l'attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi della società tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio;
- e) accordi con istituti finanziari che comportino compensazioni fra conti attivi o passivi o accordi che possano provocare l'indisponibilità di conti attivi, di linee di credito, o altri accordi di natura similare;
- f) accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate;
- g) perdite che si debbano sostenere in relazione all'esecuzione o all'incapacità di evadere gli impegni assunti;
- h) perdite che si debbano sostenere in relazione ad impegni assunti per l'acquisto di merci e/o materiali eccedenti il normale fabbisogno o a prezzi superiori a quelli di mercato, o relative alla valutazione di rimanenze di magazzino obsolete;
- i) significativi investimenti fissi non utilizzati.

5. La società non ha programmi futuri o intendimenti che possano alterare significativamente il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa di bilancio.

6. La società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati in bilancio).

7. La Società ha adottato il Modello di Organizzazione e Gestione ex D. Lgs. 231/2001 al fine di garantire agli Stakeholders il rispetto delle leggi vigenti;

8. La società opera nel rispetto delle normative vigenti come descritte dagli Allegati da "I" a "IX" al Modello di Organizzazione e Gestione ex D. Lgs. 231/2001 adottato in data .....con delibera.....

La società opera nel rispetto delle leggi vigenti in materia di sicurezza e igiene del lavoro nonché di privacy.

9. Sono state fornite tutte le informazioni necessarie alla identificazione delle parti correlate e sono state correttamente presentate nel bilancio le operazioni significative con parti correlate con l'indicazione di tutte le informazioni richieste dalle norme di legge e regolamentari in materia.

10. Vi confermiamo che il bilancio d'esercizio e i relativi allegati, che Vi trasmettiamo unitamente alla presente lettera (Vi abbiamo trasmesso in data ..... sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darVi tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.

*(Inserire di seguito ogni altra attestazione riguardante situazioni specifiche ritenute influenti per la formazione della relazione dell'ODV.)*

Distinti saluti

*(Nome della società)*

Direttore Amministrativo

Presidente o Amministratore Delegato

(\*) Questa attestazione va consegnata all'OdV *ex novo* ogni anno

## Tavola 2 - Lettera di attestazione (esempio2)

**Attestazione del bilancio d'esercizio/bilancio consolidato/relazione semestrale  
ai sensi dell'art. 81-ter del Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive  
modifiche e integrazioni**

1. I sottoscritti (*nome e cognome dei membri degli organi amministrativi delegati e del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari*) della (*nome della società*) dichiarano che le procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio di esercizio/bilancio consolidato/relazione semestrale:

- a) sono state definite in maniera coerente con il sistema amministrativo/contabile e la struttura della società  
b) ne è stata verificata l'adeguatezza  
c) sono state effettivamente applicate nel corso del periodo cui si riferisce il bilancio d'esercizio/bilancio consolidato/relazione semestrale.

2. Al riguardo sono emersi i seguenti aspetti di rilievo (*indicare eventuali osservazioni o esistenza di problematiche/anomalie riscontrate*).

3. Si attesta inoltre che il bilancio d'esercizio/consolidato/relazione semestrale:

- a) corrisponde alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;  
b) redatto in conformità a (*inserire i riferimenti delle norme ai sensi delle quali viene predisposto il bilancio d'esercizio/bilancio consolidato/relazione semestrale*), è idoneo/a a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'emittente e dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento.

Data:

Firma organi amministrativi delegati

.....  
.....

Firma dirigente preposto alla redazione dei  
documenti contabili societari

## LIBRI

### Adempimenti contabili Guida operativa per il contabile d'azienda

Ipsoa, 2010, euro 50



Il testo si rivolge al **contabile**, al **responsabile ufficio contabilità** o comunque a quella figura che in azienda si occupa della tenuta della contabilità e fornisce una guida pratica e operativa agli adempimenti quali la tenuta dei **libri obbligatori** (contabili, fiscali e sociali), la gestione delle **operazioni contabili** come gli acquisti (soggetti ad Iva, esenti da Iva, con Iva parzialmente detraibile, da fornitori intracomunitari ed extra Cee) e le vendite (di prodotti e servizi al minuto, con differenti modalità di incasso, resi, esportazioni), i compensi per amministratori e professionisti, le immobilizzazioni, le operazioni sul patrimonio, i lavori in corso su ordinazione, i ratei e risconti, i titoli, le rimanenze e gli **adempimenti fiscali** con cui si "scontra" quotidianamente l'addetto a questa mansione. L'obiettivo è quello di fornire informazioni semplici, sintetiche e chiare. L'approccio è operativo: **parte dal singo-**

**lo adempimento** che viene descritto in modo schematico, evidenziando gli aspetti più propriamente pratici e fornendo indicazioni di sintesi sulle attività da svolgere ed **esempi di scritture contabili**. Il linguaggio è semplice e concreto; non si sofferma su commenti e "questioni" dottrinali o giuridiche ma si propone di puntare all'operatività ed al "cosa fare".

Le sintesi sono corredate da **formule, modelli, quesiti e soluzioni e documentazione ufficiale** di riferimento.

**Per informazioni o per l'acquisto:**

- **Redazione** 02.82476085
- **e-mail:** redazione.amministrazione@finanza.ipsoa@wki.it
- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**  
Tel. 02.82476794 – fax 02.82476403
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)