

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 260 - 2021



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

Professioni perdute: Revisione legale & Co.

Alberto Pesenato
ORDINE DI VERONA

Professioni perdute: Revisione legale & Co.

Alberto Pesenato *
ORDINE DI VERONA

La revisione contabile si basa sulla verifica del Sistema di Controllo Interno (SCI), ma l'applicazione di questo metodo è stato disatteso contestualmente allo sviluppo di questa specifica professione fin dagli anni '70 del secolo scorso. La costruzione del MOGC si basa su una profonda conoscenza dei protocolli applicati in azienda la forzatura dei quali sta alla base di comportamenti illeciti. È l'esperto in SCI che può condurre le verifiche utili alla stesura e costruzione del "Modello". Saremo in grado di cogliere, almeno individualmente, questa opportunità?

1. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO (SCI)

La verifica del controllo interno fu, è stata, è e sarà *sempre* il fondamento di ogni attività di verifica preliminare o di *interim* del revisore legale.

1.1 La verifica del Controllo interno: caposaldo dell'attività di revisione

Nella preistoria dell'attività di revisione legale in Italia (1976), quando i revisori nel nostro Paese erano non più di 700 complessivamente (dai *partners* all'ultimo assistente), l'imperativo categorico di ogni verifica 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”¹: fatti di gestione certi, riferiti a transazioni autorizzate, controllate nel prezzo, qualità e quantità della merce, correttamente caricate a 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 assestamento (valutazione del magazzino, accantonamento per crediti dubbi, passività potenziali, fondi garanzia e rischi, ratei e risconti ecc.), un bilancio con dati affidabili da certificare. Divisione dei compiti e verifica dell'utente sulla procedura partita a monte erano e sono la base dei controlli che il revisore verificava e verifica tuttora. Ogni controllo effettuato dal personale dell'azienda e riportato nei documenti con firme, sigle o semplici spunte era ed è un *punto di forza* che indicava e indica tuttora l'efficienza e l'efficacia della procedura convalidata, in seguito e ove il caso, da conferme esterne. Per eseguire questo lavoro di verifica l'assistente revisore legale (ultima ruota del carro con volontà e speranza di condurre un giorno il carro stesso) passava e passa ore ed ore a verificare importi, controllare firme ed autorizzazioni su documenti di acquisto, vendita, retribuzioni, *stoccaggi*, contabili bancarie, e chi più ne ha più ne metta.

1.2 Evoluzione professionale dello studio del Sistema di Controllo Interno (SCI) in Italia

Il concetto di Controllo Interno è stato chiarito nel significato, recepito e preteso ufficialmente da autorevoli organismi internazionali:

Negli Stati Uniti

- 1992: Documento *CoSO² Report I*;
- 2002: *Sarbanes Oxley Act (SOX)*.

In Italia

a) Da parte di organismi istituzionali:

- 1999: ABI promuoveva lo studio “*Sistemi di controllo interno ed evoluzione dell'Internal Auditing*”;
- 1999: *Borsa Italiana SpA* nell'ottobre emetteva la prima edizione del “*Codice di Autodisciplina*”, istituendo il “Comitato per il controllo interno”, dando ampio risalto all'esistenza di un efficace sistema di controllo interno;
- 2006: Il PR 315 al punto 42 (ottobre) richiedeva la verifica del controllo interno (ma ora, più dettagliatamente, è richiesta e imposta nel P.R. ISA Italia 315 dalle *regole* da 11 a 24 e dalle *linee guida* da 42 a 48 - si ricorda qui che questo P.R. richiama in toto i 23 protocolli del documento *CoSO Report I*).

* Autore dei manuali: *Revisore Legale*, IX Edizione 2020 e *Organismo di Vigilanza*, VIII Edizione 2021, WKI Ipsoa. Altri contributi sono disponibili nel sito www.albertopesenato.net, www.formazionerevisori.net, <https://www.andoc.info/>.

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

² *Committee of Sponsoring Organization (CoSO)*: Commissione anticorruzione USA «Il sistema di controllo interno», Addendum Italiano al documento «*CoSO Report*». Il Sole 24Ore – 2008 “Il documento *CoSO Report (I)* è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act*.”.

- **2013:** Consob, «*Quaderni Giuridici*», n. 4 - settembre.
- b) Da parte degli organismi professionali deputati alla materia:³
 - **1995:** *una prima volta* nel punto 3.15 nel documento dei principi di comportamento del Collegio Sindacale divulgato dalla commissione paritetica (CNDRC - 21 dicembre 1995), però *solo suggeriti* come applicazione.
 - **2004:** *citato ma non definito* nella bozza *mai divulgata* ufficialmente dalla commissione paritetica del CNDRC.
 - **2006:** lo pretendeva il PR 315 al punto 42 in cui richiedeva la verifica del controllo interno (ma ora più dettagliatamente è richiesta e imposta nel P.R. ISA Italia 315 dalle *regole* da 11 a 24 e dalle *linee guida* da 42 a 48 - si ricorda qui che questo P.R. richiama in toto i 5 principi che il documento *CoSO Report I* declina in 23 protocolli).
 - **2010:** il CNDCEC lo ha *brevemente* trattato nel documento “*Norme di comportamento del collegio sindacale*”⁴ al punto 3.5;
 - **2012:** sfiorato nel documento “*Linee guida per l’organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*” ai punti R. 30.30 (Atti individuali di ispezione e controllo) e R. 30.50 (Riunioni e verifiche);
 - **2012:** “*L’applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori*” nel capitolo 11 del documento e dandone un primo sintetico esempio nell’allegato 10 da pag. 32 a pag. 39.
 - **2015:** “*L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori*” illustrato al punto 13 e sviluppato negli allegati 13.1 e 13.2 da pag.124 a pag.133
 - **2016:** “*Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*” (luglio), citato a pag. 12 e pag. 16 nel documento che aggiorna il documento redatto nel 2012.
 - **2017:** il MEF istituisce l’Ufficio controllo qualità, impone l’acquisizione di 20 CFP a tutti i revisori legali iscritti al registro.
 - **2018:** “*Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minore dimensione*”, dove è trattato da pag. 148 a pag. 161 e, nelle carte di lavoro, è trattato in due ICQ (*Internal Control Questionnaire*), Gen. 1.2 e Gen. 1.3 di sette pagine, e nello schema Gen.3.4.0.

2. REVISIONE LEGALE: LA PROFESSIONE PERDUTA

Possiamo supporre che gli organismi professionali deputati alla materia prevedevano (da sempre) che i revisori legali (*Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili*) non avrebbero avuto necessità di verificarlo (il controllo interno), visto che il mercato delle *Micro Imprese* non ne richiede l’accertamento. Ci avevano assicurato (nel 1976) che la professione del revisore legale (allora definita revisore contabile indipendente) sarebbe stata un’attività esclusiva e che si sarebbe costituito un albo o registro dedicato solamente ad essa. 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.

Verso la fine del periodo universitario con i pochi risparmi ed un contributo di mio padre ho avuto l’idea (*Erasmus ante litteram*) di recarmi a Los Angeles (*UCLA*⁵) 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 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 nostre possibilità di categoria poteva essere ancora di nostra prerogativa. La risposta fu perentoria; si alzò uno dei *Capatàz*⁶ e, davanti a oltre 3.000/4.000 professionisti 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 1936*⁷...non abbiamo niente da imparare da nessuno!”. Non mi fermai, bussai anche alla porta dei Ragionieri Collegiati nella figura del loro Presidente, portando in omaggio il mio primo volume importante pubblicato dalla casa editrice CEDAM. Risultato: nulla di fatto.

³ 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.

⁴ 15 dicembre 2010.

⁵ *University California Los Angeles*..

⁶ Mi intriga l’assonanza onomatopeica che questo termine richiama..

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

- **1992** - venne la legge⁸ e ... “*Todos caballeros*”⁹!!!” legiferarono i politici e l’albo dei revisori si aprì a tanti. 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. I*), *quatte quatte*, continuavano ad espandersi: dal 1979 prima le quotate in borsa, poi gli enti dello Stato e parastato (IRI, Gepi ecc.), banche, assicurazioni, società finanziarie e giù giù fino a rivolgere, in quel tempo, i loro servizi alle imprese di grande e media dimensione.
- **2007** (giugno) - alla pubblicazione della prima edizione del manuale “*Revisore Legale*” 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.
- **2012** - fui contattato da un consigliere del CNDCEC per cedere la parte riferita alla PMI del mio manuale “*Revisore Legale*”, giunto alla 3° edizione, ma dopo mesi di attesa non ebbi nessun altro riscontro.

Attualmente il registro dei Revisori Legali è fitto di professionisti: non solo accoglie circa 100.000 Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, ma include anche altre figure professionali “*ignote*”, tanto che ora conta più di 134.017 iscritti¹⁰. Le società di revisione constano di oltre 20.000 addetti ed è svanito l’intento di qualsiasi singolo professionista di crearsi una propria struttura di revisione. Sicuramente gli organi preposti alla professione sono stati lungimiranti, in quanto già dal 1976 avevano previsto che non era necessario apprendere come verificare il controllo interno (*un lavoraccio*): meglio attendere il 2019 (termine ora spostato al 2022), quando il mercato sarebbe stato, per i revisori, solo quello delle “**Micro Imprese**”, *frittura mista* (le definisco io) e per di più *avvelenata* (dal decreto Crisi d’impresa), dove non è necessaria la verifica del controllo interno.

**Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976:800*) a “Big Four” (2020:20.000*)
Fatturato 2020: Euro 949.400.000**

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	Ora Deloitte
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 essenzialmente alla Deloitte

3. L'INTERVENTO DEL MEF

E venne il MEF (a mettere ordine).

2011: Presso il Ministero dell’Economia e delle Finanze (*MEF*) – Ragioneria Generale dello Stato (*RGS*) – Ispettorato Generale Finanza (*IGF*) è stato istituito l’Ufficio V¹¹ preposto a seguire l’attività di Revisione Legale ai sensi del decreto legislativo n.

⁸ 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) coloro che alla data di entrata in vigore del presente decreto sono iscritti o sono in possesso dei requisiti per essere iscritti nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti.
b) coloro che sono iscritti o hanno acquisito il diritto ad essere iscritti nell’albo dei dottori commercialisti o nell’albo dei ragionieri e periti commerciali
c) coloro che alla medesima data 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 alla medesima data hanno ottenuto dalla Commissione nazionale per le società e la borsa il giudizio di equipollenza omissis.

⁹ 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.

¹⁰ Dati MEF: al 31/12/2019: 134.017 – nel luglio 2015 erano 153.268.

¹¹ **Ufficio V:** Coordinamento delle attività, delle funzioni di vigilanza e della gestione dei rapporti convenzionali in materia di revisione legale dei conti ai sensi del decreto legislativo n. 39 del 2010; rapporti con gli organismi nazionali e internazionali competenti in materia di controllo sull’attività di revisione legale dei conti. Attività relative allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità degli iscritti al Registro; vigilanza sul corretto e indipendente svolgimento dei compiti delegati in materia di formazione continua e controllo di qualità, ai sensi dell’art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 39 del 2010. Il decreto legislativo 39/2010 prevedeva originariamente tre uffici, da affidare a dirigenti nominati ai sensi dell’articolo 19 del decreto legislativo 165/2001: Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell’Economia e delle Finanze - IGF - Finanza (mef.gov.it).

39 del 2010.

2017 (settembre): si inaugura la stagione della *divulgazione della metodologia e tecnica della Revisione Contabile (Legale)*, tramite l'assegnazione di crediti/CFP necessari per mantenere l'iscrizione al Registro dei Revisori Legali. Ne consegue che nelle varie Offerte Formative approvate MEF vi siano le 139 "Materie caratterizzanti" (classe A), le uniche che definiscono e interpretano la metodologia e la tecnica applicabile nella Revisione Legale. Finalmente la professione di revisore ha un riferimento concreto e circoscritto al MEF e finalmente la metodologia e la tecnica della revisione contabile (Legale) possono essere divulgate insieme al concetto che "La professione di Revisore Legale è una professione diversa e separata da quella di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile" Quali potranno essere i controlli che eseguiranno i preposti alla verifica della qualità nominati dal MEF? Proviamo ad individuarli¹². Saranno controlli sull'attitudine professionale, sulla metodologia applicata e sulle conclusioni raggiunte:

- 1) *sull'attitudine professionale*: verificheranno la competenza professionale del revisore, oltre che indipendenza, integrità, obiettività e riservatezza con riferimento ai Principi di Revisione ISA Italia 200 - 220 - ISCQ 1.
- 2) *sulla metodologia applicata*: passeranno certamente a verificare la metodologia e le tecniche di approccio applicate:
 - In che modo il revisore ha "compreso" la società: (P.R. ISA Italia 315) e quali strumenti ha utilizzato per raccogliere le relative informazioni (archivi);
 - In che modo ha pianificato l'intervento (P.R. ISA Italia 300);
 - Come e con quali strumenti professionali ha determinato il *Rischio di Revisione* nelle sue tre componenti (*Rischio Intrinseco*, *Rischio di Controllo* e *Livello (Rischio) di Individuazione*);
 - L'approccio di verifica (di conformità o sostanza) che ha applicato e i conseguenti *memoranda* con le conclusioni raggiunte;
 - Come ha eseguito la procedura delle conferme esterne con relativo *memorandum*;
 - Come ha organizzato e condotto la verifica dell'inventario fisico con relativo *memorandum*;
 - Il tempo impiegato rapportato alla parcella emessa;
- 3) *sulle conclusioni raggiunte*: partiranno innanzitutto dalla relazione di revisione per esaminare il giudizio e le eventuali eccezioni, qualifiche o altri rilievi evidenziati dal revisore come completamento del proprio intervento professionale, ricercando e valutando i rilievi nelle carte di lavoro.
 - I *memoranda* che ha prodotto e come ha elaborato le varie *check lists* utili per valutare il *Rischio Intrinseco*;
 - I *memoranda* che ha prodotto nella determinazione del *Rischio di Revisione* in base ai risultati elaborati dai vari ICQ utili alla determinazione del *Rischio di Controllo*;
 - I *memoranda* che ha prodotto nella verifica della regolare tenuta della contabilità ex PR ISA Italia 250B;
 - I *memoranda* che ha prodotto dopo ogni verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili¹³;

4. ERRARE HUMANUM EST ovvero AD MAIORA: D.Lgs. 231/2001 e MOGC

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*. Il motivo è molto semplice: 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. 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 (Tav. 2 - 3 - 4)*

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 (ICQ qui *Tav. 3 e 4*) ottemperano a quanto indicato e preteso del documento *CoSO¹⁴ 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 Intrinseco¹⁵* (qui *Tav. 5*) 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 83607/2012¹⁶ dove espressamente si richiede, nel terzo volume, che la metodologia da applicare sia quella del **Risk Approach** nelle sue 2 componenti: *Risk*

¹² Equivalgono alle *Interoffice quality review* che sono condotte, all'interno delle società di revisione, da *team* preposti nel controllo affinché il lavoro sia svolto in accordo con i principi di revisione ed i *must etici* e di comportamento pretesi dai propri collaboratori interni.

¹³ Ex art. 14, comma 1, lettera b) del D. Lgs. 39.

¹⁴ 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 e sono trattati diffusamente e nel dettaglio da tutti i Questionari sul Controllo Interno (ICQ) qui *Tav. 3*

¹⁵ *Check lists* ricavate anche da: P.R. ISA Italia. *CoSO Report I* (1992) e sua evoluzione *CoSO Framework SCIGR* (Sistema di Controllo Interno e Gestione del Rischio - 2013) qui *Tav. 4.*

¹⁶ https://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n_83607_2012.pdf.

Assesment (identificazione del rischio) e *Risk Management* (gestione del rischio). 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.

1.1 As is analysis (così com'è)

È l'analisi preliminare che il professionista deve effettuare in azienda: l'analisi "**as is**" aziendale riguarda *tutti i protocolli e le procedure in essere (così come sono)*. L'obiettivo è di esaminare i protocolli e le procedure aziendali in modo da poterne individuare subito eventuali criticità:

- **Organigramma generale**: tramite esso si ha una visione generale dell'azienda dal CdA e tutti i *presidi*: IT, controllo di gestione, magazzino, commerciale vendite, acquisti, risorse umane, amministrazione ecc. (Tav. 2)

- **Organigramma per unità operativa**: mette in luce quali attori vengono coinvolti durante l'esecuzione dei processi, chi è responsabile della procedura nel suo complesso, chi è responsabile di un processo od azione, chi è il suo superiore diretto ed in che modo interagiscono all'interno dell'ente o azienda. (Tav. 3)

- **Protocolli e procedure aziendali (ICQ Questionari sul Controllo Interno)**: rileva, nel dettaglio, oltre chi è responsabile dell'unità operativa, i protocolli e procedure applicate dalla stessa (unità operativa) inserita nella struttura aziendale (Tav. 4)

1.2 Illeciti e reati di "bilancio" e "fuori bilancio"

I "reati presupposto" indicati dal decreto attualmente sono 24 (Tav. 6) e per ognuno di essi il CdA con il *management* deve emettere *specifici protocolli* per impedirne o almeno contrastarne la commissione (altro compito che può essere svolto dall'esperto in procedure).

La commissione di illeciti e reati può essere allocata in due particolari categorie:

a) Reati ed illeciti che sono rilevabili nelle scritture contabili come fatti di gestione artefatti e/o occultati tramite espedienti ed accorgimenti basati su falsa documentazione, accordi fittizi ed altro;

b) Reati e illeciti che nulla hanno a che vedere con i fatti di gestione registrati nelle scritture contabili e nei prospetti di bilancio (*Financial Reporting*), ma che possono essere commessi ugualmente recando nocimento all'ente od azienda.

Ecco che sorge la necessità di mettere in grado il CdA e il *management* di individuare la commissione dei reati sia tramite il controllo della rilevazione dei fatti di gestione con la metodologia della determinazione del **Rischio di Infrazione**¹⁷, sia con appropriate e diverse metodologie.

a) *Reati che hanno manifestazione nella rilevazione nei fatti di gestione e quindi nella contabilità*

In questo primo caso vi è la necessità di integrare i documenti *CoSO I*, *CoSO Framework SCIGR* e *CoSO II ERM (Enterprise Risk management)* con una metodica che sviluppi un efficace approccio per l'analisi del rischio. La metodologia applicata in questo primo caso si sviluppa con l'*auditing "as is analysis"* e la verifica delle procedure determinando innanzitutto il *Rischio Intrinseco* (Tav. 5) ed in seguito il *Rischio di Controllo* ponderando i quali si determina il *Livello di Individuazione* che determina il *Rischio di Infrazione*¹⁸.

b) *Reati e illeciti che nulla hanno a che vedere con i fatti di gestione registrati nelle scritture contabili* Ben diversa è la metodologia che il CdA e il *management* devono adottare nel secondo caso dove la normale conoscenza delle procedure aziendali deve essere non solo assistita ma addirittura confermata da *opportune e qualificate professionalità* esterne all'uopo ingaggiate tra le quali figura anche il legale/avvocato (sicurezza sul lavoro, IT, ambiente, delitti di criminalità organizzata, delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico ed altro).

1.3 Una realizzazione sistematica

L'analisi dei processi interni e procedure seguite è una fase fondamentale per l'identificazione delle attività nell'ambito delle quali si possono configurare i reati contemplati dal decreto. La mappatura iniziale è lo strumento tramite cui il CdA e l'organo dirigente assicura che il MOGC sia progettato ed adottato sulla base di informazioni specifiche tratte dalla società e non meramente ripetitive del dettato normativo. Tale esame deve prevedere:

a) esame della struttura societaria o di gruppo (Tav. 2);

b) analisi e valutazione della struttura organizzativa (organigramma funzionale, attribuzione di deleghe e poteri, procedure in essere) al fine di identificare correttamente le responsabilità e i compiti delle funzioni apicali (Tav. 3);

c) studio scrupoloso dei processi principali e di supporto, quali, ad esempio, gestione amministrativa, gestione finanziaria, approvvigionamenti, vendite, risorse umane, (Tav. 4);

d) indagine sulle attività, inerenti i processi descritti, nell'ambito delle quali possono verificarsi i reati previsti dal decreto (**mappatura del rischio**);

e) esame delle prassi, procedure o sistemi di controllo (**specifici protocolli**) per la prevenzione dei reati identificati già in essere¹⁹.

Il risultato di (punti a - b - c) di questa fase di analisi è un quadro sintetico che identifica le attività aziendali, le funzioni coin-

¹⁷ In questa analisi potrà essere di sostanziale aiuto il lavoro già svolto dagli organi di controllo esterni ed interni: Collegio Sindacale e Revisore Legale, Revisori Interni, Comitato Audit, funzione audit ecc.

¹⁸ Riteniamo che l'OdV essendo organico all'ente o azienda, in quanto incardinato in essa da una legge specifica, può attivamente stimolare gli altri organi di controllo esterni all'azienda (Collegio Sindacale, Revisore Legale, esperto in sicurezza sul lavoro e ambiente, consulente legale, consulente Covid ¹⁹ ecc.) al fine di attuare un «sistema integrato di controlli» (Confindustria 2014, pag. 64) per poi decidere come affrontare la procedura magari ricorrendo ad esperti esterni.

¹⁹ Mappatura dei rischi e Specifici protocolli: argomenti che sono trattati in altri contributi/articoli.

volte²⁰ ed i punti di controllo interno esistenti. Essa si completa con la *mappatura dei rischi* che identifica le ipotesi di reato strettamente configurabili e la conseguente stesura di *specifici protocolli* (punti d – e).

1.4 Una riflessione conclusiva

Riferendoci ai 24 reati richiamati dal decreto (*Tav. 6*), ci sono reati la cui natura impone che la normale conoscenza dei protocolli e procedure aziendali debba essere non solo assistita ma addirittura confermata da *opportune e qualificate professionalità* esterne all'uopo ingaggiate. È essenziale che il professionista si convinca, scorrendo la lista dei reati, che sia ben difficile che dirigenti, quadri e altri collaboratori della società alla quale si accinge a prestare questa particolare consulenza possano commetterli. In effetti, ci sono reati, quali delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico, pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili, delitti di criminalità organizzata, delitti contro la personalità individuale e altri, che per la loro particolare rilevanza difficilmente sono attuabili e pertinenti a qualsiasi azienda. Non vi sono solo le aree a rischio reato riferite a:

a) fatti di gestione rilevati nelle scritture contabili che si concludono con transazioni finanziarie che sono sicuramente valutabili dall'esperto contabile e revisore legale quali:

- reati commessi nei rapporti con la pubblica amministrazione,
- concussione, induzione indebita a dare o promettere altra utilità;
- ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o altra utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio;
- reati societari;
- abusi di mercato,
- impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare;
- frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommessa e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati;
- reati tributari;

b) aree che non hanno come conclusione una scrittura contabile quali per esempio:

- delitti informatici e trattamento illecito di dati;
- reati di omicidio colposo e lesioni gravi o gravissime commesse con la violazione delle norme anti infortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro;
- reati ambientali;

c) aree alle quali il legale civilista/penalista può essere associato agli altri professionisti per reati quali:

- delitti di criminalità organizzata
- falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento
- delitti contro l'industria e il commercio
- delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico
- pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili
- delitti contro la personalità individuale
- induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria
- razzismo e xenofobia
- contrabbando
- responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato
- reati transnazionali

Ne consegue che il legale civilista/penalista, che sicuramente *nulla conosce di protocolli/procedure*, se confrontato con un esperto contabile e revisore, può essere equiparato a quelle *qualificate professionalità* esterne all'uopo ingaggiate.

1.5 La personale riflessione finale

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. Per questa specifica attività mi sono ben guardato dall'indicare agli organi deputati alla professione la possibilità che siffatta particolare consulenza potesse essere eseguita da professionisti preparati nella verifica del controllo interno, sicuro che qualche altro *Capatàz* (si veda l'importante nota 7) mi avrebbe certamente detto che l'orsignori si stavano da tempo (1936?) impegnando duramente per assicurare alla categoria quelle prerogative esclusive di intervento che le sono proprie e non avevano tempo per seguire inconsistenti suggerimenti. Riguardando il titolo di questo paragrafo 4 forse lo dovrei cambiare...**PERSEVERARE AUTEM DIABOLICUM ovvero AD INFEROS!** Mi sembrerebbe più appropriato.

²⁰ CdA = Componente CdA - D = Dirigente - Q = Quadro - C = Consulente - S/R = Sindaco/Revisore - A = Altro.

Tavola 2 – Organigramma generale

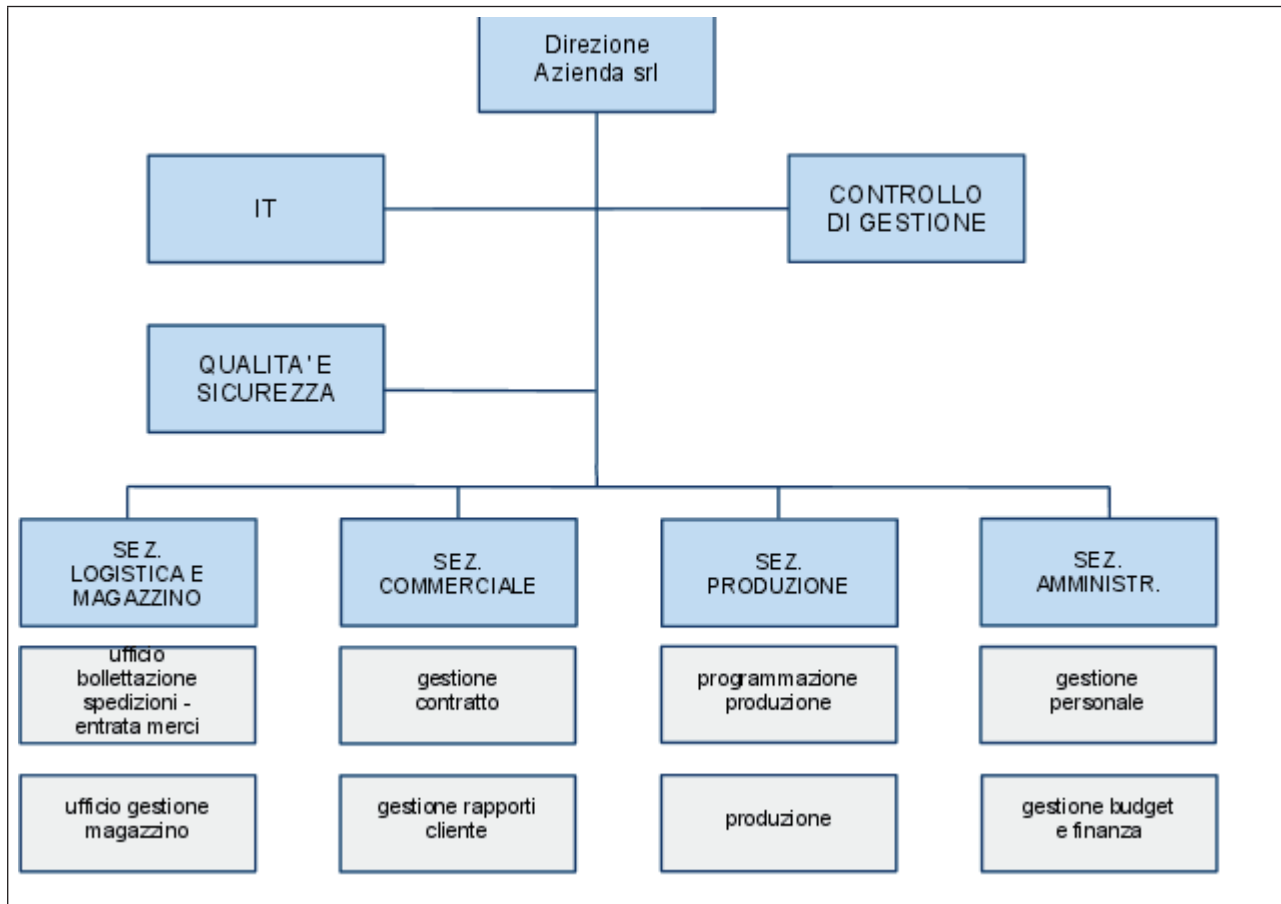


Tavola 3 – Organigramma di una singola unità operativa (ciclo passivo – debiti)

Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX	ORGANIGRAMMA DEL CICLO SPESE – DEBITI				W.P. N°: D. Proc. 3
	Sigla Data				
Funzione - Operazione	Responsabile		Superiore immediato		
	Nome	Qualifica	Nome	Qualifica	
1. Pianificazione fabbisogni, budget e definizione programmi d'acquisto					
2. Esistenza e puntuale utilizzo di criteri tecnico-economici per la selezione dei potenziali fornitori					
3. verifica con riferimento agli acquisti inter-company che la fornitura di beni o di servizi sia avvenuta a condizioni di mercato					
4. Elenco degli acquisti effettuati in deroga ai requisiti sopra esposti (es. acquisti fatti da fornitori non qualificati)					
5. Iniziazione ordine di acquisto					
6. Preparazione dell'ordine					
7. Approvazione dell'ordine					
8. Ricezione della merce					
9. Reso di merce non accettata					
10. Effettuazione reclami per merce non accettata					
11. Controllo fisico della merce					
12. Controllo contabile della merce – carico a magazzino					

13. Contabilizzazione fatture acquisto				
14. Autorizzazione al pagamento				
15. Effettuazione del pagamento				
16. Invalidazione della documentazione per impedirne il riutilizzo				
17. Sommarizzazione schede fornitori				
18. Riscontro saldi mastro e schede fornitori				

Tavola 4 – Archivio procedure: ICQ²¹ questionati sul controllo interno – asserzioni

Nome Azienda _____		Esercizio 20xx_			
Descrizione		Anno 20.. Prima preparazione_	Anno 20.._ Aggiornamento	Anno 20.._ Aggiornamento	Anno 20.._ Aggiornamento
		Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla
1.	a) <u>Conoscenza dell'attività aziendale</u> b) <u>Documento CoSO Report I</u>				
1.1					
2.	a) Rischio di Infrazione e guida ai programmi di verifica da adottare b) <u>Altre informazioni organizzative</u>				
2.1					
3.	<u>Ciclo: Passivo - Spese – Debiti</u>				
3.1	<u>Walk Through</u>				
4.	<u>Ciclo: Attivo - Ricavi - Crediti</u>				
4.1	<u>Walk Through</u>				
5.	<u>Ciclo: Produttivo - Magazzino</u>				
5.1	<u>Walk Through</u>				
6.	<u>Ciclo: Finanziario – Cassa e Banche Tesoreria e Derivati</u>				
6.1	<u>Walk Through</u>				
7.	<u>Ciclo: Risorse umane</u>				
7.1	<u>Walk Through</u>				
8.	Ciclo: Immobilizzazioni a) <u>materiali</u> b) <u>immateriali</u>				
8.1	<u>Walk Through</u>				
9.	<u>Ciclo I.T. (Information Technology)</u>				
9.1	<u>Walk Through</u>				
10.	<u>Ciclo: Titoli e Partecipazioni</u>				
11.	<u>Ciclo: Debiti a lungo termine</u>				
12.	<u>Ciclo: Patrimonio netto</u>				
13.	<u>Ciclo: Fair value</u>				
	Altre Voci del CICLO PASSIVO				
14	<u>Ciclo: Marketing</u>				

²¹ 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 e sono trattati diffusamente e nel dettaglio da tutti i Questionari sul Controllo Interno (ICQ) qui elencati.

15	<u>Ciclo: Omaggi – Spese di rappresentanza</u>				
16	<u>Ciclo: Consulenze e prestazioni professionali</u>				
17	<u>Ciclo: Sponsorizzazioni</u>				
18	<u>Ciclo: Liberalità e no profit</u>				
19	<u>Ciclo: Procedimenti giudiziari ed arbitrari</u>				
20	<u>Ciclo: Accordi transattivi</u>				
21	<u>Ciclo: Rapporti con la Pubblica amministrazione</u>				
22	<u>Ciclo: Autorizzazioni e concessioni</u>				
	Altri Cicli				
23	<u>Ciclo: Sicurezza sul lavoro</u>				
24	<u>Ciclo: Ambiente</u>				
25	<u>Controllo di gestione</u>				
26	Conto Economico				
X	X in Archivio del Bilancio				

Tavola 5 – Check list utili per la determinazione del Rischio Intrinseco Valutazione finale

RISCHIO INTRINSECO / INHERENT				
W/P ref.	Descrizione check list (Archivio Governance)	Basso	Medio	Alto
11.1	Documenti CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR: Principi guida sulla corretta direzione e conduzione dell'azienda e Covid 19			
11.2	Documento CoSO Report I: Strumenti di valutazione del controllo interno P.R. 315 App.1			
14.1	1) Falsa informativa economico – finanziaria 2) appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa P.R. ISA Italia 240 App. 1			
14.2	Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di errori significativi e frodi P.R. ISA Italia 240 App. 3			
14.3	Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi P.R. ISA Italia 315 App. 2			
14.4	Corretta amministrazione P.R. ISA Italia 250			
14.5	Possibili procedure di revisione in risposta a rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi P.R. ISA Italia 240 App.2			
15	Antiriciclaggio			
16	Transazioni con le parti correlate P. R. ISA Italia 550			
17	Eventi successivi P.R. ISA Italia 560			
18	Continuità aziendale P.R. ISA Italia 570			
Descrizione Questionari I.C.Q.(Archivio Procedure)				
1.a	a) Conoscenza dell'attività aziendale P.R. ISA Italia 315			
VALUTAZIONE FINALE RISCHIO INTRINSECO Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite l'OdV dia il Suo giudizio sul Rischio Intrinseco / Inherent complessivo				
Commento				

Completamento <i>Check lists</i> ed aggiornamento 20____	20____	20____	20____	
	20____	20____	20____	

e *check lists* qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno inserite al punto 2.2 dell'Archivio Governance e aggiornate negli anni successivi, esse seguono il lavoro dell'OdV per più anni e vanno inserite nell'Archivio Governance. Si potrà in questo modo, monitorare l'evoluzione del Rischio Intrinseco nel tempo

(REATI PRESUPPOSTO)²²

Tavola 6 – Tipologie di reato rilevanti ai sensi del D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

I – REATI COMMESSI NEI RAPPORTI CON LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE - Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico – art. 24, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo modificato dalla L. 161/2017)

II – DELITTI INFORMATICI E TRATTAMENTO ILLECITO DI DATI - art. 24-bis, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 48/2008 modificato dal D. Lgs. n. 7 e 8/2016)

III – DELITTI DI CRIMINALITÀ ORGANIZZATA - art. 24-ter, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 94/200e modificato dalla L. 69/2015)

IV - CONCUSSIONE, INDUZIONE INDEBITA A DARE O PROMETTERE ALTRA UTILITÀ E CORRUZIONE (Art. 25, D. Lgs. n. 231/2001) (articolo modificato dalla L. n. 190/2012)

V – FALSITÀ IN MONETE, IN CARTE DI PUBBLICO CREDITO, IN VALORI DI BOLLO E IN STRUMENTI O SEGNI DI RICONOSCIMENTO - art. 25-bis, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D.L. n. 350/2001, convertito con modificazioni dalla L. n. 409/2001 ed ulteriormente modificato dalla L. n. 99/2009) (modificato dal D. Lgs. 125/2016)

VI – DELITTI CONTRO L'INDUSTRIA E IL COMMERCIO - art. 25-bis.1, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009)

VII – REATI SOCIETARI - art. 25-ter, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 61/2002 e successivamente modificato con L. n. 262/2005, L. n. 190/2012 e da ultimo con L. n. 69/2015 e dal D. Lgs. n.38/2017)

VIII – DELITTI CON FINALITÀ DI TERRORISMO O DI EVERSIONE DELL'ORDINE DEMOCRATICO - art. 25-quater, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 7/2003)

IX – PRATICHE DI MUTILAZIONE DEGLI ORGANI GENITALI FEMMINILI - art. 25-quater.1, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 7/2006)

X – DELITTI CONTRO LA PERSONALITÀ INDIVIDUALE - art. 25-quinquies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 228/2003 e successivamente modificato con L. n. 38/2006, D. Lgs. n. 39/2014 e L. n. 199/2016)

XI – ABUSI DI MERCATO - art. 25-sexies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 62/2005)

²² Il professionista o il dirigente che deve analizzare l'eventualità della commissione dei reati presupposto dovrà, nel corso del suo lavoro, discutere con il *management* e con i responsabili della *governance* tale possibilità. Potrà utilizzare una *check list* che può essere proposta in tre modalità:

1. Un elenco sintetico dei reati presupposto che riepiloga il rischio commissione diviso per livello di responsabilità;
2. Un secondo elenco che li presenta in forma più dettagliata.
3. Un terzo elenco reato per reato.

Sarà una decisione del professionista o dirigente esplosione un'ancora più minuziosa ripartizione i reati presupposto da discutere ed analizzare con i componenti della *governance* aziendale per determinare chi possa a vario titolo e livello di responsabilità compiere i reati correlato al rischio di commissione.

XII– ABUSI DI MERCATO - altre fattispecie in materia di abusi di mercato (Art. 187-quinquies TUF)
(articolo modificato dal D. Lgs. n. 107/2018)

XIII – OMICIDIO COLPOSO E LESIONI GRAVI O GRAVISSIME COMMESSE CON VIOLAZIONE DELLE NORME SULLA TUTELA DELLA SALUTE E SICUREZZA SUL LAVORO - art. 25-septies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 123/2007 e successivamente modificato con D. Lgs. n. 81/2008)
classificazione

XIV – RICETTAZIONE, RICICLAGGIO E IMPIEGO DI DENARO, BENI O ALTRA UTILITÀ DI PROVENIENZA ILLECITA, NONCHÈ AUTORICICLAGGIO - art. 25-octies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 231/2007 e modificato dalla L. n. 186/2014)

XV – DELITTI IN MATERIA DI VIOLAZIONE DEL DIRITTO D'AUTORE - art. 25-novies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009, successivamente modificato con L. n. 116/2009 e con D. Lgs. n. 121/2011)

XVI – INDUZIONE A NON RENDERE DICHIARAZIONI O A RENDERE DICHIARAZIONI MENDACI ALL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA - art. 25-decies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 121/2011)

XVII - REATI AMBIENTALI - art. 25-undecies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 121/2011, modificato dalla L. n. 68/2015 modificato dal D. Lgs. n. 21/2018)

XVIII - IMPIEGO DI CITTADINI DI PAESI TERZI IL CUI SOGGIORNO È IRREGOLARE - art. 25-duodecies, D. Lgs. n. 231/2001 (articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 109/2012 modificato dalla Legge 17 ottobre 2017 n. 161)

XIX - RAZZISMO E XENOFOBIA (Art. 25-terdecies, D. Lgs. n. 231/2001). Articolo aggiunto dalla Legge 20 novembre 2017 n. 1677, modificato dal D.Lgs. n. 21/2018)

XX - FRODE IN COMPETIZIONI SPORTIVE, ESERCIZIO ABUSIVO DI GIOCO O DI SCOMMESSA E GIOCHI D'AZZARDO ESERCITATI A MEZZO DI APPARECCHI VIETATI (Art. 25- quaterdecies D. Lgs. n. 231/2,001 - Legge 3/5/2019 n. 39)

XXI - REATI TRIBUTARI (Art. 25-quinquiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001- Legge 19/12/2019 n.157)

XXII - DELITTO DI CONTRABBANDO Art. 25-sexiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001- D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 attuativo della Direttiva (UE) 2017/1371)

XXIII - RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI PER GLI ILLECITI AMMINISTRATIVI DIPENDENTI DA REATO - art. 12, L. n. 9/2013 (costituiscono presupposto per gli enti che operano nell'ambito della filiera degli oli vergini di oliva)

XXIV - REATI TRANSNAZIONALI (L. n. 146/2006) (Costituiscono presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti i seguenti reati se commessi in modalità transnazionale ... omissis)