

***IL COMMERCIALISTA VENETO*** n. 267 - 2022



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

**La relazione annuale dell'Organismo di Vigilanza  
e la lettera di attestazione del legale rappresentante:  
due documenti di sintesi**

Alberto Pesenato  
ORDINE DI VERONA

# La relazione annuale dell'Organismo di Vigilanza e la lettera di attestazione del legale rappresentante: due documenti di sintesi

Alberto Pesenato<sup>1</sup>

*La relazione annuale dell'Organismo di Vigilanza accompagna il Bilancio della società: essa deve sintetizzare il lavoro svolto dall'OdV, le sources a cui fa riferimento il MOGC ed esprimere l'opinione sulla efficacia delle procedure adottate dall'ente o azienda. La relazione viene rilasciata contestualmente alla lettera di attestazione sottoscritta dal legale rappresentante della società. Quest'ultima contiene asserzioni scritte sulla corretta rilevazione delle transazioni, assenza di limitazioni all'operato dell'OdV nonché assenza di frodi e/o illeciti compiuti dalla direzione, da dipendenti o altri soggetti. Entrambi i documenti devono avere la stessa data. Il presente contributo tende a dare delle utili indicazioni in merito.*

## 1. PREMESSA: né albi né registri (*mantra*)<sup>2</sup>

Mi permetto di sottoporre all'opinione (nonché al giudizio) dei colleghi la presente premessa come *incipit* dell'argomento trattato. Vi è, attualmente, un settore dove il professionista (Dottore Commercialista o Avvocato aziendalista) può ancora operare e dove le società multinazionali di consulenza e quelle "in rete" con le società di revisione non hanno ancora esteso le loro attenzioni ed è quello degli interventi per la realizzazione del MOGC ex D.lgs. 231/2001.

Egli, professionista, non abbisogna di iscrizione ad alcun albo (ODCEC) o registro (Revisori Legali): abbisogna solo di linee guida precise, preparazione professionale e competenza tecnica. Le società di consulenza in rete, con le "Quattro Sorelle" e altre iscritte all'ASSIREVI, a tutt'oggi, stanno proponendo tale consulenza alle società quotate, dello Stato e parastato e contestualmente anche alle altre di grande dimensione; quindi, il "mercato" della consulenza riferita al settore concernente il D.lgs. 231/2001 nelle società di media dimensione nonché nelle PMI è ancora alla portata dei singoli professionisti che vogliono dedicarsi a questa specifica consulenza. Questo permetterebbe ai Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e Avvocati aziendalisti di buona volontà a mettersi in gioco e, quindi, di intraprendere ed appropriarsi individualmente di questa nuova attività. Ecco il motivo per cui la professione (Dottore Commercialista ed Esperto Contabile e/o Avvocato aziendalista) può ancora affrontare la consulenza che ha per oggetto la realizzazione del MOGC ex D.lgs. 231/2001 in modo che non segua le vicissitudini ed il risultato della professione di "revisore contabile indipendente". In effetti, come è ormai a tutti noto, l'attività di Revisione è svolta *in toto* dalle società di revisione, in quanto lo sviluppo di questa specifica professione, svolta dal singolo professionista, è stato disatteso fin dagli anni '70 del secolo scorso dagli organi deputati alla tutela e sviluppo della professione: (ODC) Dottori Commercialisti e (ORPC) Ragionieri e Periti Commerciali<sup>3</sup>(ante 2005) e (ODCEC) Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (post 2005). Ripeto qui tale concetto già espresso in precedenti miei contributi: nel 1976 la società multinazionali di revisione (allora *Big Eight*) contavano in tutto il territorio nazionale non più di 700/800 addetti (dai *partners* all'ultimo assistente) e ora (come *Four Sisters*) possono operare con oltre 20.000 collaboratori con un fatturato che ad oggi supera sicuramente il miliardo di euro (quasi 2.000 miliardi delle vecchie lire - purtroppo non posso mostravi il labiale). Attualmente il mercato rimasto ai "Revisori Legali" iscritti al *Registro* resta quello delle così dette Micro Imprese (*raschio del barile*) con tutte le responsabilità oltre agli obblighi richiesti dal decreto "Crisi d'impresa".

## 2. PROLOGO: SIGNIFICATO DI "BEST PRACTICE"

Quando il professionista si trova a dover produrre un intervento professionale deve essere in possesso di solide basi conoscitive e sicuri riferimenti in dottrina. In alcuni casi egli non ha specifici punti di riferimento in quanto il legislatore o, a cascata, le associazioni di categoria o gli organi deputati alla professione non hanno ancora affrontato il tema specifico dando delle linee guida precise a cui attenersi. Ecco che sorge il problema di poter produrre un risultato professionalmente di alto livello senza avere dei punti di riferimento statuiti.

<sup>1</sup> Autore dei manuali: "Revisore Legale" IX Edizione 2020" WKI Ipsa e "Organismo di Vigilanza" VIII Edizione 2021 WKI Ipsa. Altri contributi in [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net) [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net) <https://www.andoc.info/> e in CV Commercialista Veneto Commercialista Veneto

<sup>2</sup> Garzanti: inno, preghiera vedica. Nell'induismo e nel buddismo tantrico, formula sacra che viene ripetuta molte volte come pratica meditativa |ripetere qualcosa come un mantra, ripeterlo continuamente

<sup>3</sup> 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.

In questo caso il professionista deve utilizzare quella che nella professione è denominata “*best practice*” (Tav.1), vale a dire quei riferimenti che, chi opera nel settore, ha applicato facendo da “battistrada” con applicazioni certamente sempre opinabili ma sempre per questo migliorabili da chi le conosce, le applica e utilizza. Per **buona prassi** o **buona pratica**, talvolta anche **miglior pratica** o **migliore prassi** (dall'inglese *best practice*<sup>4</sup>) si intendono le esperienze, le procedure o le azioni più significative, o comunque quelle che hanno permesso di ottenere i migliori risultati, relativamente a svariati contesti e obiettivi preposti.

**Tav. 1. Best practice – Treccani**

**Migliore pratica, tecnica della** (*best practice*) Insieme delle attività (procedure, comportamenti, abitudini ecc.) che, organizzate in modo sistematico, possono essere prese come riferimento e riprodotte per favorire il raggiungimento dei risultati migliori in ambito aziendale, ingegneristico, sanitario, educativo, governativo e così via. L'espressione è stata inizialmente elaborata in ambito manageriale ai primi del Novecento in riferimento all'osservazione delle tecniche che si rivelavano in grado di ottenere i migliori risultati e che, quindi, opportunamente sistematizzate, potevano costituire un sistema di regole da rispettare per rendere più efficiente le modalità produttive.

Nel campo della produzione aziendale (prima della certificazione ISO 9001), il sistema della *best practice* rappresentava, quindi, la tecnica di riferimento per ottimizzare i risultati (massimo risultato, minimo dispendio di risorse ed elevato standard qualitativo), superando passaggi inutili e inefficaci. Nel corso del tempo, tale sistema è stato progressivamente applicato a molti altri settori e inquadrato in specifici standard normativi che rappresentano il *benchmarking* e il modello di autovalutazione per i diversi contesti.

*Le applicazioni della best practice.* Numerose sono le applicazioni in campo sanitario, educativo, di *governance*. Un settore in cui il modello della m.p. ha avuto particolare seguito è quello della tutela ambientale, trovando uno specifico inquadramento normativo in ambito europeo (inizialmente con la direttiva del Consiglio 1976/464/CEE concernente l'inquinamento provocato da certe sostanze pericolose scaricate nell'ambiente idrico della Comunità), con l'elaborazione di linee guida per la gestione improntata alla sostenibilità (in ambito locale, dei servizi pubblici, della responsabilità di impresa, del bilancio sociale ecc.). Il sistema della m. p. ha ricevuto diverse critiche, dovute alla difficoltà di riprodurre modelli procedurali simili per rispondere a esigenze differenti. Oltre che di *best practice* si parla anche di *promising practices* («pratiche promettenti») e di *evidence-based practices* («pratiche basate su prove di efficacia»).

**3. LA RELAZIONE DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA: UN DOCUMENTO DI SINTESI**

Nessuno ha finora affrontato e tantomeno definito la struttura ed il contenuto della relazione annuale che l'Organismo di Vigilanza deve predisporre e sottoscrivere. La relazione annuale dell'Organismo di Vigilanza accompagna l'approvazione del bilancio della società e si affianca alle relazioni del revisore legale o società di revisione, del collegio sindacale e degli altri organi di controllo. La relazione si discosta sia dai verbali periodici che lo stesso OdV deve stendere<sup>5</sup>, sia dai *memoranda* che l'OdV redige ad ogni aggiornamento dei questionari e *checklist* e ad ogni verifica effettuata sulle procedure. Nei verbali periodici vengono *sinteticamente* elencati i controlli e le attività di ispezione ed analisi proprie dell'OdV e che, sia il CdA, sia altri professionisti interessati (collegio sindacale, revisore legale o società di revisione) possono visionare nello spirito di collaborazione professionale che deve essere instaurato da questi organi di controllo. L'istituto dell'OdV<sup>6</sup> è una novità nel panorama della rete degli organi di controllo societari e anche esso deve presentare annualmente un documento di sintesi, appunto la relazione, che esponga sinteticamente i principi a cui fa riferimento nelle verifiche, il lavoro svolto ed, infine, il giudizio o l'opinione che si è formato riguardo alla gestione del rischio di commissione dei reati ex D.lgs. 231/2001.

Nel presente contributo si propone uno schema di relazione (Tav. 2) che nella struttura fa riferimento alla *best practice* in tema di “*reports*”; essa, nel contenuto, deve chiarire che si sono considerati i seguenti punti basilari di riferimento<sup>7</sup>:

- a) *As Is analysis* (situazione delle procedure al momento attuale);
- b) *Risk Assessment* (valutazione del rischio *to assess*);
- c) *Risk Management* (gestione del rischio *to manage*).

Ecco che la relazione deve far riferimento nel suo “*incipit*” a queste fasi essenziali sia nella prima stesura del “Modello” sia nella sua attuazione ed aggiornamento. Si ricordano qui i *commi essenziali* del dell'art. 6 del decreto che riguardano l'attività dell'OdV:

1. Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:
  - a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
  - b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;

<sup>4</sup> *A best practice is a method or technique that has been generally accepted as superior to any alternatives because it produces results that are superior to those achieved by other means or because it has become a standard way of doing things, e.g., a standard way of complying with legal or ethical requirements.* Sinonimi: migliori pratiche, buone pratiche, migliori prassi, buone prassi, pratiche migliori, procedure consigliate, prassi migliori, pratiche ottimali, migliori procedure, prassi eccellenti, procedure ottimali, prassi ottimali, buone norme, migliori strategie.

<sup>5</sup> Argomento che può essere oggetto di un futuro contributo/articolo

<sup>6</sup> Per consultare il MOGC nella Parte Generale e sue Appendici si vedano [www.karrell.it](http://www.karrell.it) - [www.ubcspa.com](http://www.ubcspa.com)

<sup>7</sup> Position+Paper\_linee+guida+modelli+organizzazione\_giugno2021\_Confindustria.pdf pag. 39 nota su documenti *CoSO Reports*

- c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;  
 d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

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;  
 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

### 3.1 RISK APPROACH: AS IS ANALYSIS, RISK ASSESSMENT, RISK MANAGEMENT

Le Associazioni di categoria e la Circolare della GdF 83607/2012, Vol. III, parlano espressamente della metodologia da applicare per la costruzione del modello. È la metodologia denominata *Risk Approach* nelle sue tre componenti sopra menzionate: *As Is analysis*, *Risk Assessment* e *Risk Management*. I membri di prima nomina incaricati a far parte dell'OdV possono trovarsi di fronte ad un "Modello" già predisposto che consiste nella Parte Generale ed a poche e sommarie procedure; quindi, sarà loro compito l'aggiornamento del MOGC ed applicare il metodo *Risk Approach*<sup>8</sup> (Tav. 2).

In definitiva, la metodologia si configura come **un'analisi delle procedure esistenti** (*As is analysis*), vale a dire una stima delle misure già attuate dall'organizzazione per controllare i fattori di rischio già rilevati (Tav. 2: fasi 1 - 2 - 3 - 4) e sulla valutazione, quindi, del rischio esistente (Tav. 2: fasi 4 - 5) al fine di gestire lo stesso (*Risk Management*) e sulle azioni da compiere tramite l'applicazione di ulteriori specifici protocolli (Tav.2: fase 6) per impedire che il reato possa essere compiuto.

L'analisi dell'esistente (*As is analysis*) serve anche ad indicare il livello di "copertura del rischio reato" che le procedure applicate in azienda garantiscono allo stato attuale. Ecco, quindi, che si dovrà predisporre un'attività che monitori la situazione attuale delle procedure "*As is analysis*" in essere e successivamente proseguire alla verifica sia delle procedure aziendali che possono portare a commissioni di reati cosiddetti di bilancio sia a reati che non sono espressamente rilevabili dalle transazioni (fatti di gestione).

### 3.2 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<sup>9</sup>:

- **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.
- **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.
- **Protocolli e procedure aziendali (ICQ - Questionari sul Controllo Interno):** oltre a chi è responsabile dell'unità operativa rileva, nel dettaglio, i protocolli e procedure applicate dalla stessa (unità operativa) inserita nella struttura aziendale.
- **Ambiente di controllo checklist** sulla conduzione etica dell'azienda o ente.

Tavola 2 - Riepilogo Risk Approach (per i reati di bilancio)

	Fase	Descrizione	Strumenti/Azioni
1	Check up aziendale	Conoscenza generale ed approfondita dell'azienda ed acquisizione relativa documentazione	Archivio Permanente; Archivio Imposte; Archivio Governance; Check lists: - <i>CoSO Report I – CoiSO Framework (SCIGR)</i> Archivio Unità Operative – 1a ( <i>Rischio Intrinseco</i> )

<sup>8</sup> Ad integrazione del presente articolo si rimanda ad altri contributi:  
 CV. 251 Whistleblowing; indicazioni per una semplice soluzione;  
 CV. 256 CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR: applicazione nella revisione legale e nel MOGC ex d.lgs. 231/2001;  
 CV 258 Mappatura dei Reati ex art.6 d.lgs. 231/2001 e redazione di specifici protocolli (parte I);  
 CV 259 Mappatura dei Reati ex art.6 d.lgs. 231/2001 e redazione di specifici protocolli (parte II);  
 CV 263 MOGC ex d. lgs. 231/2001: la consulenza da non perdere;  
 CV 266 Modello di organizzazione Gestione e Controllo ex d. lgs. 231/2001: quali riferimenti concreti per la redazione?

<sup>9</sup> Si veda CV 263 MOGC ex D.lgs. 231/2001: la consulenza da non perdere tavv. 2 – 3 – 4 – 5;

2	Valutazione SCI	Analisi del Sistema di Controllo Interno (SCI) esistente	Archivio <i>Unità Operative</i> - ICQ da 2 a 25 riferite ai 25 protocolli del documento <i>CoSO Report I</i> ( <i>As is Analysis</i> e <i>Rischio di Controllo</i> )
3	Identificazione attività e processi	Analisi delle procedure nel dettaglio " <i>As is analysis</i> "	Determinazione <i>Livello (Rischio) di Identificazione Walk Through</i>
4	Individuazione fattori di rischio	Individuazione dei punti di forza e dei punti di debolezza da monitorare " <i>Risk Assessment</i> "	Determinazione del <i>Rischio di Infrazione</i> Verifiche di eventuali <i>transazioni sensibili</i> Archivio <i>Unità Operative</i> " <i>Risk Assessment</i> "
5	<b>Mappatura I</b> aree sensibili e processi a rischio reato	Determinazione dei " <i>Reati di Bilancio</i> " possibili e probabili " <i>Risk Assessment</i> "	<i>Matrice dei Rischi</i> da utilizzare per " <i>Reati di Bilancio</i> " con manifestazione contabile e finanziaria Archivio Governance " <i>Risk Assessment</i> "
6	<b>Mappatura Finale</b> Valutazione rischio reato e sua gestione	" <b>Mappatura Finale</b> " del rischio di commissione di uno dei " <i>Reati Presupposto</i> " e gestione dello stesso " <i>Risk Management</i> "	Classificazione finale del rischio e gestione dello stesso " <i>Risk Management</i> " Archivio <i>Governance</i>

#### 4. LA RELAZIONE ANNUALE: GLI ELEMENTI COSTITUTIVI

Gli elementi essenziali della relazione annuale dell'OdV (*Tav. 3*) sono i seguenti:

- a) **titolo** e indicazione dei destinatari della relazione dell'OdV, ossia il Consiglio di Amministrazione;
- b) **paragrafo 1** introduttivo con:
  - riferimento al periodo esaminato, precisando la società ed il periodo di riferimento;
- c) **paragrafo 2** riguardante la natura e l'ampiezza della verifica con:
  - riferimento alla Circolare GdF, ai documenti *CoSO Report I* e *CoSO Framework SCIGR* ed eventualmente/ contestualmente alle Linee guida di categoria<sup>10</sup>;
  - descrizione del lavoro svolto dall'OdV;
- d) **paragrafo 3**: opinione positiva o descrizione di limitazioni, fatti che originano dissensi e quantificazione degli effetti;
- e) **paragrafo 4**: opinione contenente il giudizio professionale sul documento rischi;
- f) **data della relazione**: deve essere la stessa della lettera di attestazione (*Tav. 4*) rilasciata all'OdV da parte del legale rappresentante;
- g) **indirizzo** dell'OdV;
- h) **firma** dei Componenti l'OdV.

#### Tavola 3 - Relazione dell'Organismo di Vigilanza

Agli Azionisti  
di Al. El. SpA

Luogo e data <sup>11</sup>

1. Abbiamo effettuato la verifica del documento "*Mappatura delle aree a rischio reato*<sup>12</sup>" e/o "*Analisi delle attività sensibili*" del Modello di organizzazione gestione e controllo di Al. El. SpA alla data del 31 dicembre 20xx. Tale documento identifica la situazione odierna delle procedure (*As Is analysis*), la valutazione del rischio allo stato attuale (*Risk Assessment*) e le azioni per la gestione ed il contrasto dello stesso (*Risk Management*).

2. Il nostro esame è stato condotto in conformità alle linee guida di *Confindustria 2021* (e/o altre di cui alla nota 10), della circo-

<sup>10</sup> ABI Associazione Bancaria Italiana, AIE associazione Italiana Editori; AIOP Associazione Italiana Ospitalità Privata; ANIA Associazione Italiana Imprese Assicuratrici ASSOCONSULT, ASSONAT Associazione Natanti ASSOSIM Associazione Italiana Intermediari Mobiliari; ASS.TRA Associazione Trasportatori ASS.TRA; MOGC; CONFINDUSTRIA 2021; CONFINDUSTRIA Key Study 2021; FEDERCASA; FEDERCHIMICA; FEDERSICUREZZA; Linee guida regionali per l'adozione del codice etico e dei modelli di organizzazione e controllo delle aziende sanitarie locali e aziende ospedaliere Lombardia e Linee guida per OdV.

<sup>11</sup> Stessa data della lettera di attestazione

<sup>12</sup> 2021. MOGC - Mappatura reati.pdf (formazionerevisori.net)



lare GdF 83607/2012 Vol. III<sup>13</sup> e il documento CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR (e alle sources indicate in premessa ed al punto 1.3 della parte generale del "Modello")<sup>14</sup>.

In conformità alle predette linee guida il nostro esame è stato pianificato ed eseguito al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se le aree a rischio reato siano viziate da carenze significative che comportino un peggioramento della situazione attuale (As Is analysis). Il metodo di verifica comprende l'esame dei protocolli e delle procedure a supporto dei fatti di gestione nonché la valutazione dell'adeguatezza e correttezza dei metodi e criteri utilizzati nei protocolli e procedure applicati anche alla possibilità di commissione di reati che non comportino transazioni finanziarie.

3. Riteniamo che il lavoro portato a termine fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

4. A nostro giudizio le procedure e i protocolli, nelle aree a rischio reato, di Al. El. SpA al 31 dicembre 20xx sono applicati con rigore e pertanto adeguati a contrastare gli eventuali tentativi di commissione i reati fissati dal D. Lgs. 231/2001.

Organismo di Vigilanza

Presidente:

Membro:

Membro:

È opportuno precisare che, nel caso l'OdV abbia riscontrato la presenza di eccezioni/qualifiche, queste dovranno essere evidenziate nella relazione, fornendo, ove possibile, l'effetto Rischio/Danno arrecato. Qualora l'OdV si dichiari impossibilitato ad esprimere un giudizio su uno o più dei reati contemplati dal decreto, questi dovrà comunque descrivere nella propria relazione, oltre alle ragioni per cui si trovi nella circostanza di non poter esprimere un'opinione, anche tutte le eccezioni e le riserve che ha, eventualmente, riscontrato con i relativi effetti.

## 5. LETTERA DI ATTESTAZIONE

Anche questo argomento non è stato ancora trattato dalle Associazioni di Categoria né dagli organi preposti alle varie professioni. Nessuno ha finora affrontato e tantomeno definito la struttura ed il contenuto della lettera di attestazione che il Legale Rappresentante della società o ente deve predisporre e sottoscrivere. La lettera di attestazione è lo strumento in grado fornire all'Organismo di Vigilanza maggiore garanzia circa l'effettiva efficacia del "Modello" ad evitare che vengano commessi reati al fine che il "Modello" stesso risponda effettivamente al carattere esimente che la norma richiede. Anche in questo caso si utilizzano come punti di riferimento la "best practice" (Tav. 1) in tema di revisione legale (contabile). Si presenta qui di seguito un esempio di lettera di attestazione e si propongono diversi riferimenti a documenti ufficiali: ciò al fine di proporre ai componenti l'OdV vari elementi per integrarla e renderla più confacente alla tipologia di azienda in cui operano per poi sottoporla alla firma del CdA.

L'Organismo di Vigilanza ha l'autorità di acquisire agli atti attestazioni scritte dalla Direzione su aspetti significativi relativamente alle transazioni avvenute. La possibilità che l'attività di controllo sia stata svolta in modo adeguato aumenta quando le affermazioni sono confermate dalla stessa Direzione per iscritto.

La lettera di attestazione è un documento rilasciato con cadenza annuale dal legale rappresentante della società all'Organismo di Vigilanza. Sebbene possa avere carattere probatorio, 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 di volta in volta considerare come anche in queste realtà si debba produrre:

- la lettera di attestazione da parte della società capogruppo;
- la lettera di attestazione da parte delle società del gruppo;
- e, 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 di attestazione.

La bozza di tale lettera deve essere predisposta dall'OdV e firmata da un rappresentante legale della società (amministratore delegato, presidente). L'originale della lettera deve essere archiviato nelle carte di lavoro, nella sezione specifica dell'archivio dell'OdV.

### 5.1 ESEMPI

Nella Tav.4 si fornisce un esempio tratto dal P.R. ISA Italia 580 - Appendice (opportunamente integrato da parti del documento di ricerca ASSIREVI n. 233R) che può essere utilizzato in forma alternativa o complementare per la predisposizione della lettera di attestazione sottolineando, però, che il professionista può consultare, seppur superati, i Documenti di ricerca ASSIREVI n. 233R<sup>15</sup> del febbraio 2020 e dell'aprile 2020 che riportano varie applicazioni che possono integrare quanto qui proposto.

#### Tavola 4 - Esempio di lettera di attestazione

<sup>13</sup> circolare\_comando\_generale\_della\_guardia\_di\_finanza\_n.\_83607\_2012.pdf

<sup>14</sup> CV n. 266 paragrafo 2.2 Quali principi di riferimento nella realizzazione del MOGC?

<sup>15</sup> file:///C:/Users/ASUS/Downloads/Doc%20233R%20(1).pdf ASSIREVI Documento n. 233R

(Carta intestata dell'ente o impresa)

*LETTERA DI ATTESTAZIONE GENERALE ALL'ORGANISMO DI VIGILANZA*

(OdV destinatario) (Data)<sup>16</sup>

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione all'attività svolta dall'OdV al 31 gennaio 2022. Noi confermiamo che, al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata, Vi abbiamo fornito:

- A) Anche avvalendoci di strumenti di comunicazione e trasmissione a distanza:
- accesso a tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - i libri sociali completi e correttamente tenuti, nonché i verbali e le bozze delle riunioni non ancora trascritte nei libri in questione in forma comunque sostanzialmente definitiva;
  - le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;
  - la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito della Società [e delle società del Gruppo] dai quali Voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
  - tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
  - accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione gestione della società e alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - accesso ai libri sociali completi e correttamente tenuti, nonché i verbali e le bozze delle riunioni non ancora trascritte nei libri in questione in forma comunque sostanzialmente definitiva;
- B) Ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini dell'attività propria dell'Organismo di Vigilanza:
- la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
  - la conferma che tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.

Inoltre:

- vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.
  - vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa o la direzione o i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero o altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti.
  - vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio.
  - vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza.
  - non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi, con riguardo alla Società [e alle società del Gruppo], che hanno coinvolto:
    - la direzione;
    - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; o
    - altri soggetti, anche terzi, la cui frode o sospetta frode potrebbe avere un effetto rilevante sul bilancio;
- C) Non siamo a conoscenza di segnalazioni di frodi o di sospetti di frodi, che influenzano il bilancio della Società, comunicate da dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti;
- D) Come già portato alla Vostra conoscenza, la nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori rilevanti dovuti a frodi ci ha portato a concludere che tale rischio è da ritenersi non rilevante;
- E) Siamo consapevoli che il termine "frode" fa riferimento agli errori in bilancio derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa e agli errori derivanti da una falsa informativa finanziaria.

Peraltro, non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto rilevante sul bilancio:

- irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società [e delle società del Gruppo] che rivestono posizioni di rilievo nell'ambito del sistema di controllo interno amministrativo;
- irregolarità da parte di altri dipendenti della Società [e delle società del Gruppo];
- notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità di vigilanza aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti all'inosservanza delle vigenti norme;
- violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti;
- inadempienze di clausole contrattuali;
- violazioni del Decreto Legislativo n. 231 del 21 novembre 2007, come successivamente modificato dal D. Lgs. n. 90 del 25 maggio 2017 (Legge Antiriciclaggio);
- violazioni della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 (cosiddetta Antitrust);
- operazioni al di fuori dell'oggetto sociale;
- violazioni della Legge sul finanziamento ai partiti politici.

L'Organo amministrativo

## 6. EPILOGO: *VADEMECUM* PER LA REALIZZAZIONE DEL MOGC EX D: LGS. 231/2001

Alla fine del periodo universitario *stremato* da 4/5 anni di nozioni e insegnamenti teorici sono approdato in una delle società multinazionali di revisione (allora *Big eight*). Lì sono stato adeguatamente *ammaestrato* sul fatto che qualsiasi attività operativa, nell'attività di revisione legale, consisteva e consiste tutt'ora nella metodologia e tecnica di approccio che permettono al revisore di operare al massimo delle conoscenze pretese dai principi di revisione. Tutti gli strumenti propriamente utilizzati in

<sup>16</sup> Stessa data della Relazione dell'ODV.

questa professione specifica sono, in effetti, dei principi di revisione trasformati nelle carte operative di lavoro. Se ben guardiamo, ogni principio di revisione, quando semplicemente letto, espone **“cosa si pretende” (la teoria)** con molti se non infiniti riferimenti ad altri principi collegati ad esso. Ecco che le società multinazionali di revisione, nei decenni, hanno creato e via via sviluppato e migliorato il **“come”** e **“con quali strumenti”** tali principi sono applicabili, portando la metodologia e la tecnica di approccio al massimo livello di accuratezza per assolvere ai dettati da essi richiesti. L'*imprinting* che mi è stato *inculcato reiteratamente* fin dalle prime settimane di lavoro dai *“senior”* responsabili dei *“mandati”* nel primo biennio di attività è stato il seguente: **“Pesenato: innanzitutto tu DEVI imparare quale strumento utilizzare, DEVI sapere dove trovarlo, DEVI individuare a chi proporlo, DEVI imparare ad utilizzarlo e completarlo in modo appropriato, DEVI trarre delle conclusioni professionalmente corrette ed infine DEVI saperlo archiviare nell'apposito faldone MA... è solo quando lo stai applicando che devi ACCENDERE IL CERVELLO per porre le domande contenute in esso in modo appropriato al personale del cliente e trarne appropriate conclusioni. Se poi trovi delle carenze o ti sembra di portare delle migliorie allo strumento proposto ne discuti con me”**.

Quest'ultima asserzione fa sì che ogni strumento può essere migliorato, ma che lo stesso dà al professionista la confidenza di condurre in modo adeguato la propria attività di revisore, a qualsiasi livello, con la certezza di essere in possesso di una metodologia e una tecnica appropriate per condurre il proprio lavoro. Quanto sopra mi ha condotto, negli anni, a creare una serie di strumenti di lavoro che mi permettano un approccio simile nell'ambito della creazione e realizzazione del MOGC. Lo propongo qui di seguito, presentando il programma di intervento che approccia i vari passi per realizzare il MOGC e ad ogni passo vi è uno strumento appropriato che lo assolve. Ecco il programma (*vademecum*) di intervento<sup>17</sup>:

### **01 - Cosa proporre al cliente alla prima visita**

La proposta di intervento;  
La parte Generale del “Modello” (da pubblicare nel web)<sup>18</sup>;  
Le comunicazioni e clausole *“erga omnes”* e parti terze (da pubblicare nel web);  
Le clausole contrattuali e riferimenti da inserire nei documenti;  
La delibera di adozione del “Modello”;  
I 28 reati presupposto;

### **02 Come impostare l'intervento con metodo professionale**

Gli Archivi utili:  
Archivio Permanente, Imposte - *As Is analysis*;  
Archivio Riepilogativo o dei risultati a cui si è pervenuti;  
Archivio Governance – le *checklist* applicabili: *As Is analysis*;  
Archivio Unità Operative - Questionari sul Controllo Interno (ICQ): *As Is analysis*;  
Archivio delle verifiche delle *“transazioni sensibili”*;

### **03 - Cosa proporre al cliente durante il lavoro**

Il regolamento dell'Organismo di Vigilanza;  
I Flussi verso l'Organismo di Vigilanza;  
La procedura di *Whistleblowing*;  
Le Comunicazioni dell'Organismo di Vigilanza alla direzione e CdA;

### **04 - OdV: come rilevare e registrare il lavoro di verifica**

OdV: Le verifiche su transazioni *“SENSIBILI”*;  
OdV: I memoranda a corredo delle varie *check lists*;  
OdV: I verbali delle verifiche dell'Organismo di Vigilanza;

### **05 - Cosa consegnare al cliente alla fine del lavoro**

La Mappatura delle attività sensibili (art. 6. 2 a) *Risk Assessment*;  
L'analisi delle attività sensibili;  
La relazione annuale;  
La lettera di attestazione;

### **06 – Quale ulteriore consulenza dare al cliente (Risk Management)**

Specifici Protocolli per Operazioni significative;  
Specifici Protocolli per Reati presupposto;  
Specifici Protocolli per Parti terze e Appendici;  
Specifici Protocolli - *Checklist*: Sicurezza sul lavoro;  
Specifici Protocolli - *Checklist*: Ambiente;

Scorrendo il *vademecum* sopra riportato: sappiamo **quale** strumento utilizzare, **dove** trovarlo, **a chi** proporlo, l'esperienza maturata ci dirà **come** utilizzarlo e completarlo in modo appropriato, **trarne delle conclusioni** professionalmente corrette ed infine **archiviarlo** nell'apposito faldone. Chi troverà delle carenze deciderà di portare delle migliorie allo strumento.

<sup>17</sup> Strumenti e schemi proposti nel CD a corredo del manuale: *“Organismo di Vigilanza” - WKI - Ipsoa - VIII Edizione 2021* ed illustrati nelle offerte formative proposte da P&T Formazione: [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net)

<sup>18</sup> Il lettore potrà facilmente consultare e trarre la Parte generale del MOGC, le appendici, il Codice Etico e la procedura di *Whistleblowing* con lo schema di denuncia visitando i siti [www.karrell.it](http://www.karrell.it) – [www.ubcspa.com](http://www.ubcspa.com) (Modello 231).