

Modello di Organizzazione Gestione e Controllo: quali riferimenti concreti per la redazione?

di Alberto Pesenato (*) Elisa Pesenato (**)

La proposta di legge C 3640 e lo studio in visione al Ministero della Giustizia presentato dal centro studi AREL hanno animato il dibattito sulla redazione del Modello di Organizzazione Gestione e Controllo. Oltre all'incertezza sull'evoluzione di queste due proposte esiste ulteriore indeterminazione sull'approccio per la redazione del «Modello» stesso. Questo primo contributo vuole dare delle indicazioni utili alla sua predisposizione.

La normativa vigente e l'eventuale evoluzione

La normativa emanata nel 2001 come disciplina del recepimento di varie Convenzioni internazionali anticorruzione (1) e quindi circoscritta inizialmente ai reati ed illeciti nei rapporti tra privati e pubblica amministrazione, all'indebita percezione di finanziamenti, alla corruzione si è via via estesa a materie come i reati societari e finanziari, al *market abuse* e falso in bilancio per concludere con i reati sul diritto d'autore, false informazioni, ambientali e, si può intuire, che altri reati, quali gli illeciti fiscali, saranno compresi in futuro.

Nel decreto sono stati inseriti reati ed illeciti quali il terrorismo internazionale, l'infibulazione e sicurezza sul lavoro che, forse, poco hanno in comune con il progetto d'origine di mettere in condizione l'autorità giudiziaria di combattere le sfide più sofisticate della criminalità economica.

Di contro le pene da comminare sono realmente in grado di mettere in ginocchio un'azienda in quanto queste spaziano dal commissariamento, alla sospensione dell'attività, dalla revoca di finanziamenti ed agevolazioni per finire con il divieto di accettare commesse pubbliche.

Il punto critico di questi primi anni di appli-

cazione del D.Lgs. n. 231/2001 è il Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo (2).

Una gran parte dei modelli organizzativi sono tutt'oggi definiti nella cosiddetta «Parte Generale» (3) e sussiste ancora il problema

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D.Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(**) *Auditor (SCI) Sistema di Controllo Interno - Consulente Area 231/2001.*

(1) La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche è stata introdotta nell'ordinamento italiano in esecuzione di diverse Convenzioni internazionali quali la *Convenzione di Bruxelles* del 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità europea, la *Convenzione di Bruxelles* del 26 maggio 1997 sulla lotta alla corruzione di funzionari pubblici sia della Comunità europea che degli Stati membri, la *Convenzione OCSE* del 17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche ed internazionali, la *Convenzione ed i Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale*, adottati dall'Assemblea generale il 15.11.2000 ed il 31.05.2001, ratificato con legge n. 146 del 2006. Rilevanti si presentano le disposizioni contenute nella Convenzione del Consiglio d'Europa sulla criminalità informatica redatta a Budapest nel novembre 2001 e quella per la prevenzione del terrorismo firmata a Varsavia nel 2005, e la Convenzione delle Nazioni Unite contro la Corruzione di Merida del 2003.

(2) *Si veda la III Edizione del volume «Il modello di organizzazione gestione e controllo ex D Lgs. n. 231/2001» WKI - IPSOA di prossima pubblicazione.*

(3) Cfr. op. cit. La parte generale è trattata nei capitoli 2 - 3 - 4 dove si offrono al lettore due Modelli di Organizzazio-

di adattare ed adottare questi modelli organizzativi alle PMI argomento di estremo interesse ma non ancora affrontato né dalla dottrina né tantomeno dalle organizzazioni di categoria. Trattando poi dell'effetto «esimente» del Modello questo dovrebbe prodursi e realizzarsi nel caso che i protocolli e le procedure di controllo interno poste in essere dall'azienda fossero violati sottostando a quattro fattori stabiliti dall'art. 6 comma 1:

- 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;
- 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).

In presenza di tali condizioni il modello dimostrato inefficace supererà il giudizio di idoneità.

Adottando il modello con carattere «esimente» la società dovrà creare uno strumento che effettivamente possa ridurre gli eventuali rischi di commissione dei reati ed illeciti statuiti evitando di cadere in derive esclusivamente formalistiche; in effetti è evidente come sia impossibile delineare un modello universalmente valido: settori merceologici differenti e soglie dimensionali dell'impresa sono due tra i fattori che influiscono maggiormente sulle caratteristiche che un modello dovrebbe avere per svolgere efficacemente la sua azione preventiva. L'operare in un settore merceologico in luogo di un altro può infatti aumentare la propensione alla commissione di alcune tipologie di reato.

Per questo motivo l'Ente dovrà aver cura di creare uno strumento quanto più adatto «*tailored*» alla propria struttura in modo che non possa essere oggetto a censure di inidoneità. Elemento essenziale nel quale il progetto di prevenzione affonda le proprie radici è costituito da un'attenta e minuziosa attività di *audit* la quale deve produrre una mappatura

dettagliata delle attività della società, delle deleghe, delle procedure esistenti e dei controlli in essere.

Da tale lavoro il professionista può trarre gli elementi necessari per individuare le attività a rischio e predisporre i controlli generici e i protocolli specifici per prevenire i reati ed illeciti previsti.

In genere particolare attenzione sarà posta in tutte quelle attività di *boundary* o di confine tra l'Ente ed il mondo economico, finanziario ed umano che è esterno ad esso.

Durante la progettazione ed attuazione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo dovrà essere impegno particolare degli organi di *governance* di curare la diffusione, ad ogni livello aziendale, della conoscenza della normativa, dei comportamenti specifici indicati nelle procedure di controllo interno e dai protocolli adottati.

L'informazione e la formazione del personale dell'azienda dovranno essere curati dall'ente con particolare diligenza.

L'eventuale evoluzione

Nel corso del 2010 sono stati proposti due progetti innovativi e nuove eventuali regole:

- a) proposta di legge C-3640 sull'onere della prova ai fini della responsabilità amministrativa dell'ente, in caso di commissione di reato da parte di soggetti che occupano una posizione apicale;
- b) proposta AREL per il D.Lgs. 231/2001 che prevede:
 - l'eliminazione dell'inversione dell'onere della prova nell'ipotesi di reato dell'apicale;
 - definizione di ente di piccole dimensioni;
 - certificazione del modello.

Proposta di legge C-3640

Per quanto riguarda l'onere della prova ai

Note:

(continua nota 3)

ne, Gestione e Controllo che possono essere confrontati con quelli già inseriti in rete o pubblicati dalle società. Detti capitoli espongono dettagliate procedure di carattere generale ma non scendono nell'analisi dei protocolli e delle procedure di controllo interno necessarie per impedire la commissione del reato od illecito specifico; procedure e protocolli che conferiscono al Modello quel carattere «esimente» previsto dalla legge e devono essere concordati con l'Organo di Vigilanza che sono trattati nei capitoli 5 e 6.

fini della responsabilità amministrativa dell'ente, in caso di commissione di reato da parte di soggetti che occupano una posizione apicale si passa dalla presunzione di colpevolezza dell'ente alla presunzione di innocenza spostando, in capo alla pubblica accusa, l'onere di dimostrare l'inefficacia dei modelli organizzativi e di gestione adottati per prevenire il reato verificatosi.

Tale spostamento dell'onere della prova è contenuto nell'art. 1 della proposta di legge C-3640, assegnata il 29 luglio 2010 alla commissione Giustizia di Montecitorio, che va a modificare l'art. 6 del D Lgs. n. 231/2001.

Nella formulazione oggi in vigore, infatti, la responsabilità amministrativa dell'ente nei casi in questione è, secondo la formulazione vigente presunta a meno che l'ente non provi i quattro punti dell'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 sopra richiamati.

Nella proposta C-3640, invece, ai fini della responsabilità amministrativa dell'ente sarà la pubblica accusa a dover dimostrare che:

a) l'organo dirigente non 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 sull'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento non è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;

c) l'organismo di vigilanza (4) di cui alla lettera b), nell'ambito degli enti di interesse pubblico economico di cui all'art. 16 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39:

– deve essere nominato dall'assemblea dei soci a maggioranza semplice;

– deve avere natura collegiale;

– almeno un membro dell'organismo di vigilanza deve essere scelto tra soggetti esterni all'ente e dotati delle stesse caratteristiche di indipendenza di cui all'art. 2399 del codice civile;

d) in tutte le società o enti in cui è nominato un organismo di vigilanza ai sensi della lettera b):

– deve essere data apposita comunicazione della nomina dell'organismo di vigilanza al registro delle imprese entro trenta giorni a cura degli amministratori;

– l'organismo di vigilanza deve riferire an-

nualmente all'assemblea in merito al suo operato con apposita relazione da presentare in occasione dell'approvazione del bilancio;

e) le persone hanno commesso il reato non eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;

f) vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di vigilanza di cui alla lettera b).

Il disegno di legge, in attesa di iniziare il suo iter parlamentare, apporta anche altre modifiche al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 e in particolare:

– l'obbligo di elezione da parte dell'assemblea dell'organismo di vigilanza negli enti di interesse pubblico;

– l'esclusione dell'applicazione indiscriminata delle sanzioni interdittive in via cautelare;

– l'inasprimento delle pene pecuniarie.

Proposta AREL

La responsabilità dell'ente è esclusa a tre condizioni:

– il modello sia regolarmente certificato, secondo le modalità definite dal Ministero di Giustizia;

– il modello concretamente attuato corrisponda al modello certificato;

– non siano sopravvenute significative violazioni delle prescrizioni che abbiano resa manifesta la lacuna organizzativa causa del reato (che sembra ricordare il concetto di «elusione fraudolenta» introdotto nelle prime linee guida di Confindustria).

La certificazione del modello costituisce solo il primo dei requisiti perché possa essere esclusa la responsabilità dell'ente. Per quanto riguarda i due requisiti restanti l'azienda, dovrebbe dimostrare sia la coerenza del modello attuato con quello certificato, sia l'elusione o forzatura fraudolenta del sistema organizzativo. Il Pubblico Ministero sarebbe

Nota:

(4) Per approfondimenti sul tema si veda a cura dello stesso autore: «L'Organo di Vigilanza: cardine del modello di organizzazione e controllo» in *Amministrazione&finanza* 1/2009; «Organo di Vigilanza: archivi storici per ottenere il carattere esimente» in *Amministrazione&finanza* 2/2009; «Organo di Vigilanza: le check list per organizzare l'attività» in *Amministrazione&finanza* 2/2009; «La lettera di attestazione garantisce l'Organo di Vigilanza» in *Amministrazione&finanza* 1/2010.

tenuto a dimostrare sia l'incoerenza tra i comportamenti concreti e il modello istituito sia la colpa organizzativa dell'ente. Assonime e Confindustria hanno criticato questa proposta in quanto rilevano alcune perplessità. Una prima perplessità, in vero giustificata, è che si possa innescare un procedimento di indagine da parte del pubblico ministero che avrebbe, in luogo delle motivazioni di approfondimento indagatorio, una natura di ingiustificata e penetrante valutazione organizzativa nei confronti dell'impresa mossa con strumenti non propriamente adatti. In secondo luogo, in ordine al modello «auto valutativo» della riforma, vi è da parte di Assonime il timore che si vengano a costituire strutture private, in seno agli enti preposti al rilascio delle certificazioni, in grado di produrre effetti impropriamente invasivi nell'organizzazione interna e nei processi del Sistema di Controllo Interno (SCI) e su procedimenti giudiziari di tipo penale.

Un approccio sistematico: i principi di riferimento

Le aziende sono poste davanti all'incombenza di applicare il Decreto e quindi al dilemma di come gli organi aziendali debbano regolare, pianificare ed eseguire il proprio intervento e «con quali strumenti» l'Organo di Vigilanza debba effettuare la funzione ad esso demandata. Quanto sopra è lasciato alla discrezione dell'azienda in quanto le associazioni di categoria hanno proposto, per ora, delle linee generali di applicazione ed i «Modelli», che si possono consultare in rete sono perlopiù un'elencazione di «buone intenzioni» con una enumerazione di ciò che si deve o non deve fare senza entrare nel dettaglio e nel merito delle procedure applicabili dai vari livelli di responsabilità e della metodologia che l'Organo di Vigilanza deve utilizzare per assolvere i compiti ad esso assegnati.

Per i motivi sopra esposti si propongono delle procedure e protocolli di comportamento redatti in forma dettagliata sia per gli organi di *governance* sia per le varie Unità Operative che stabiliscono la condotta da tenere nella conduzione nelle varie operazioni aziendali includendo una serie di protocolli riferiti ai singoli reati ed illeciti richiamati dal decreto. Il fatto che a tutt'oggi le associazioni di ca-

tegoria non abbiano presentato una metodologia e degli strumenti applicativi comuni dimostra quanto sia complesso il tema che si sta affrontando e quanto possa essere rischioso per questi organi istituzionali indicare delle tecniche e delle metodologie dettagliate che possono essere sottoposte a giudizio da parte della magistratura.

Un approccio sistematico

Necessari nella redazione del modello sono alcuni requisiti dei quali l'ente o la società deve essere provvista quali:

- 1) un organigramma funzionale con deleghe e mansioni;
- 2) un Organismo di Vigilanza;
- 3) un Codice Etico ed il sistema disciplinare;
- 4) dei flussi informativi chiari e definiti;
- 5) la tracciabilità delle operazioni.

I punti sopra esposti sono strettamente collegati, l'organigramma funzionale con le deleghe delle mansioni che riporti graficamente la situazione organizzativa aziendale aggiornata mediante la rappresentazione degli incarichi all'interno di essa è essenziale per la mappatura delle deleghe aziendali.

Anche la sintesi delle funzioni ed i compiti assegnati ad ogni dirigente, quadro e collaboratore inserito nella struttura organizzativa è uno strumento utile a conoscere le varie funzioni all'interno dell'ente.

L'Organismo di Vigilanza poi deve fare conto su un adeguato SCI con chiare ed affidabili procedure che evidenzino i flussi informativi e facilitino la conseguente tracciabilità delle operazioni.

Si aggiunga la naturale predisposizione del personale a seguire le regole del Codice Etico quale esempio dimostrato e sostenuto dal management ed dagli Organi di Governance. Il tutto per limitare il rischio di infrazione ed il conseguente rischio che il reato sia commesso.

Diversi sono gli studi e le metodologie di approccio per determinare i fattori di rischio che generalmente non si riferiscono direttamente alla commissione di illeciti o reati ma alla validità e conseguente affidabilità delle procedure applicate nell'azienda ed alla determinazione di possibili rischi derivanti da errori nella valutazione delle strategie e tattiche gestionali.

Ecco quindi che tutto il concetto di rischio di

commissione di illeciti e reati (rischio di infrazione) ricade come sempre nella validità ed efficacia delle procedure adottate dall'azienda in ogni singolo ciclo operativo che si conclude alla fine con la transazione finanziaria che può essere «veicolo» dell'illecito o reato che viene commesso (5).

Le procedure e la metodologia di applicazione che possono essere proposte come linee guida ai due livelli interessati nell'ambito aziendale, vale a dire il livello di *governance* ed il livello delle varie Unità Operative seguono le metodologie indicate ai punti 2 - 3 - 4 - 8 - 9 della Tavola 1 e possono essere prese come base da cui muoversi per costruire un «Modello» appropriato con la possibilità, di variarlo e di adattarlo alle esigenze ed alle peculiarità di qualsiasi azienda.

Nel lavoro presentato si è tralasciato del tutto la complessa parte di organizzazione dell'impianto del «Modello»; vale a dire l'indivi-

duazione all'interno dell'Ente del componente il *Board* del CdA incaricato della supervisione del modello e della persona di riferimento a questo sottoposta che abbia le competenze sufficienti per gestire il «Modello» e presiedere l'Organo di Vigilanza.

L'impianto del Modello presuppone che la gestione dello stesso e la direzione e governo dell'Organo di Vigilanza siano diretti e coordinati da persona con profonda conoscenza delle procedure aziendali e che sia, eventualmente, coadiuvata da opportune professionalità interne ed esterne che garantiscano l'analisi e la soluzione di eventuali problemi legali, penali, contrattuali ed altri in modo da

Nota:

(5) Si escludono tutti quei reati che non comportano transazione finanziaria come quelli riferiti alla sicurezza sul lavoro, parte dei diritti d'autore, parte dei reati informatici, reati contro la personalità individuale e così via.

Tavola 1 - Criteri e sistemi per identificare e stimare possibili casi ed elementi di rischio (*)

	Metodologia	Descrizione
1	Analisi delle serie storiche	Il metodo si basa su dati quantitativi storici e serie statistiche accertate. Essi si dividono in: causali (modelli output-input, econometrici, analisi di regressione); auto proiettivi (estrapolazione di <i>trend</i> , media mobile....)
2	Analisi interne	Le informazioni raccolte all'interno dell'azienda dalle varie Unità operative nel corso del processo di pianificazione vengono incrociate e integrate con quelle provenienti dalle parti terze (<i>stakeholders</i> , consulenti...)
3	Analisi del flusso di processo	I cicli operativi all'interno dell'azienda vengono attentamente analizzati e monitorati al fine di individuare fattori esogeni ed endogeni che potrebbero determinare incrinature nelle procedure
4	Catalogo degli eventi	Esiste la possibilità di elaborare un elenco di potenziali eventi a rischio comuni ad aziende appartenenti ad uno specifico settore per mezzo di <i>software</i> specifici.
5	Indicatori di eventi	Vengono identificati i cosiddetti indicatori di eventi ed in seguito si esaminano i dati storici collegati ad essi e si possono identificare i potenziali avvenimenti di rischio.
6	Raccolta dati sulle perdite	La raccolta dei dati e la verifica delle cause di eventi che hanno generato perdite costituiscono una fonte utile di informazioni per identificare e tempestivamente avviare l'evento negativo al suo sorgere o antecedentemente.
7	Segnalatori di criticità	Consiste in un'analisi approfondita effettuata dal management per approntare appropriate misure atte a contrastare le potenziali criticità derivanti dall'analisi degli scostamenti tra gli eventi attuali e parametri soglia stabiliti.
8	Workshop ed interviste	Si riferiscono a tecniche che identificano gli eventi ricorrendo alle conoscenze ed esperienze maturate dal management, dal personale e stakeholders tramite incontri organizzati. Le molteplici conoscenze ed esperienze dei partecipanti consentono di identificare eventi importanti che altrimenti avrebbero potuto essere omessi
9	What is analysis	Metodologia che consiste nell'analizzare possibili futuri scenari che potrebbero presentarsi al verificarsi di determinati eventi

(*) In parte tratti da ERM (CoSO II) pag. 51 - Si ricorda qui che lo studio ERM non si riferisce al Rischio di compimento di reati od illeciti ma al rischio di gestione aziendale

poter individuare tempestivamente e applicare o variare appropriate procedure che possano inibire eventuali o possibili forzature della procedura e dei protocolli applicati. Il fine da perseguire nella costruzione del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo è l'eccellenza ed è per questo motivo che i punti di riferimento del modello devono essere solidi e riconosciuti come validi.

Il piano operativo presentato fa riferimento:

– al Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana SpA;

– alle Linee Guida di Confindustria,

– all'indagine condotta dal Comitato per l'Area D.Lgs 231/2001 dell'Associazione Italiana Internal Auditors (AIIA);

– al *CoSO Report (I) (Il sistema di controllo interno)* - Un modello integrato per la gestione dei rischi aziendali - Progetto Corporate Governance per l'Italia (2008).

– ai Principi di Revisione, I.S.A.. (*International Standards on Auditing*) (6) (2009);

– alla pratica professionale in materia di revisione richiamata dai documenti *CoSO* sopra indicati (7);

ha come riferimento anche

– il *CoSO Report III (Il controllo interno per l'attendibilità del Financial Reporting)* - Strumenti di riferimento per il management (2008).

Oltre ai principi sopra esposti si è associato il metodo di ricerca del Rischio di Infrazione (8) derivato dalla metodologia di rilevamento indicato dalla *best practice* in tema di revisione contabile per la determinazione del Rischio di Revisione.

Modello - Parte Generale

Molti intendono per «Modello» quel documento che si può consultare nel web e che viene comunemente definito «Parte Generale», mentre tale documento si può identificare come la «vetrina» che mostra e dimostra, a chi ne sia interessato, che la società sta adottando o ha adottato il Modello.

Il modello vero e proprio si compone in verità di ben altri documenti applicativi che sono espressi nei protocolli specifici richiesti dall'art. 6 del decreto stesso.

Si tratta di specifici protocolli rivolti agli organi di governance ed alle varie unità operative che costituiscono la parte essenziale del

modello che andrà valutata dall'Autorità Giudiziaria nel caso si trasgredisca ai dettami del decreto.

Pensare che il modello sia composto dalla sola «Parte Generale» è un errore che molti ancora commettono.

Ecco quindi che è necessario fare riferimento alle *sources* sopra richiamate e trarre da esse tutti gli elementi che andranno a comporre e formare quegli strumenti (9) che conterranno quegli specifici protocolli prescritti dal decreto e necessari per completare il modello e fargli acquisire quel «carattere esimente» che il decreto richiede.

Il professionista che si dedica alla stesura del modello nella Parte Generale e nelle parti applicative contenenti i protocolli specifici necessiterà della collaborazione di coadiutori interni all'azienda che saranno di supporto per la stesura del Modello nella sua Parte Generale e che egli dovrà informare (per la Parte Generale) e formare nella predisposizione degli strumenti che l'Organo di Vigilanza dovrà in seguito utilizzare e aggiornare per la verifica del buon funzionamento delle procedure. In effetti è a coloro, che comporranno l'Organo di Vigilanza, che dovrà essere trasmesso il necessario *know-how* ed il relativo *modus operandi*.

Attualmente l'OdV può ancora essere composto unicamente da unità interne all'azienda, mentre con la proposta di legge C 3640 sopra menzionata dovrà far parte dell'OdV almeno un componente professionista esterno.

Durante la ricognizione delle aree a rischio e l'adozione dei protocolli atti ad evitare e contrastare la commissione del reato sarà l'Organo di Vigilanza a rendere cogenti le procedure adatte ad ostacolare o meglio impedire la commissione dell'illecito e/o reato.

Note:

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

(7) Il Principio di Revisione 315 App.1 richiama in toto i principi guida del *CoSO Report*.

(8) Op. Cit. Cap. 7

(9) Capp. 5 - 6: OdV Check Lists per Governance OdV Questionari sul Controllo Interno per Unità Operative