

Professioni perdute: Revisione Legale & Co. (Aggiornato)

Alberto Pesenato¹: Revisore Legale, Consulente area d. lgs. 231/2001 e Due Diligence, Pubblicista e Dottore Commercialista in Verona

La revisione contabile si basa sulla verifica del Sistema di Controllo Interno (SCI), ma l'applicazione di questo metodo è stata disattesa 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 costruzione del "Modello". Saremo in grado di cogliere, almeno individualmente, questa opportunità?

1. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO (SCI) ovvero il RISCHIO DI CONTROLLO²

La verifica del controllo interno (**ora Rischio di Controllo**) 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 (**Rischio di Controllo**): 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"*³: 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 rettifica (valutazione del magazzino, crediti dubbi, passività potenziali, fondi garanzia e rischi, ratei e risconti), un bilancio con dati attendibili da certificare.

Divisione dei compiti (**Tav. 4**) e verifica della procedura partita a monte erano e sono la base dei controlli che il revisore verificava e verifica tutt'ora. 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 tutt'ora 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 spuntare importi e controllare firme ed autorizzazioni su documenti di acquisto, bolle di accompagnamento, **input** vendita, retribuzioni, *stoccaggi*, contabili bancarie, e chi più ne ha più ne metta.

¹ Autore dei manuali: *"Revisore Legale"* IX Edizione 2020 WKI Ipsoa e *"Organismo di Vigilanza"* - WKI - Ipsoa - IX Edizione 2023, altri contributi sono disponibili nel www.formazionerevisori.net o nel sito www.albertopesenato.net Pubblicati nella rivista CV Commercialista Veneto **Commercialista Veneto**

²<https://www.formazionerevisori.net/articoli/2019%20Risk%20approach%20-%20Rischio%20di%20Controllo%20-%20Rischio%20di%20Individuazione%20I.pdf>

³ Art 14, 1° comma, lettera b) del D. Lgs. 39/2010

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 *CoSO⁴ 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 (gennaio 2022) regole: 19/26 richiede la verifica del controllo interno e dalle linee guida da 49 a 56 - App. 1 – 2 – 3 si ricorda qui che questo P.R. richiama in toto i 23 protocolli del documento *CoSO Report I del 1992*).
- **2013:** Consob, «*Quaderni Giuridici*», n. 4 - settembre.

b) Da parte degli organismi professionali deputati alla materia:⁵

- **1995:** *una prima volta* nel punto 3.15 nel documento dei principi di comportamento del Collegio Sindacale divulgato dalla commissione paritetica (CNDCRC – 21 dicembre 1995), però *solo suggeriti* come applicazione.
- **2004:** *citato ma non definito* nella bozza mai divulgata ufficialmente dalla commissione paritetica del CNDCRC.
- **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 CNDCRC lo ha brevemente trattato nel documento “*Norme di comportamento del collegio sindacale*”⁶ 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.

⁴ *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*.”.

⁵ 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 CNDCRC, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

⁶ 15 dicembre 2010

- **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
- **2022:** Il PR ISA Italia 315 (gennaio 2022) regole: 19/26 richiede la verifica del controllo interno e dalle *linee guida* da 49 a 56 e App. 1 – 2 – 3 si ricorda qui che questo P.R. richiama in toto i 23 protocolli del documento *CoSO Report I del 1992*. (Tav. 6 e 5)

2. REVISIONE LEGALE: LA PROFESSIONE PERDUTA

Possiamo supporre che gli organismi professionali deputati alla tutela e sviluppo della professione 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 (**si veda il risultato in Tavv. 1 e 2**)

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*⁷) 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 a *Sinedrio* 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 possibilità di categoria⁸ poteva essere di nostra prerogativa. La risposta fu perentoria: si alzò uno dei *Capatàz*⁹ e, davanti a oltre 3.000/4.000 colleghi 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*¹⁰...non abbiamo niente da imparare da nessuno!” (**Sic!**¹¹ si veda il fatturato in **Tavv.1 e 2**). 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.

⁷ *University California Los Angeles*

⁸ ODC (Ordine dei Dottori Commercialisti) e ORPC (Ordine dei Ragionieri e Periti Commerciali) ante legge 24/2/2005

⁹ Mi intriga l'assonanza onomatopeica che questo termine richiama (**cognome di Matteo ovvero del Capatàz in oggetto su richiesta**).

¹⁰ Regio D. L. del 24/7/1936 n. 1548 (istituzione del *mitico* ruolo dei Revisori Ufficiali dei Conti (RUC).

¹¹ **Sic!** avv., latino – Particella affermativa che significa «così» (v. anche sì) e si suole scrivere tra parentesi (spesso con punto esclamativo) di seguito alla trascrizione di una parola errata o incomprensibile, di una frase inconsueta o apparentemente assurda, per dare conferma al lettore che la parola, o la frase, va letta proprio così, che non si tratta di una svista o di un errore di chi trascrive (Treccani).

- **1992** - venne la legge¹² e ... **“Todos caballeros !!!”**¹³ 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.1), *quatte quatte*, continuavano ad espandersi già dal 1979: prima le quotate in borsa, poi gli enti dello Stato e parastato (IRI, Efim, 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.
- **2008** - fui contattato da un consigliere del CNDCEC per cedere la parte riferita alla PMI del mio manuale “Revisore Legale”, giunto alla 2° edizione, ma dopo mesi di attesa non ebbi nessun altro riscontro.

Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976:800*) a “Big Four” (2023:oltre 22.000*) Fatturato 2023: oltre 1.100.000.000 (20 miliardi delle vecchie Lire)

| 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 e transfughi A&A | 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 in Italia essenzialmente alla Deloitte

¹² 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.

¹³ 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

Attualmente il registro dei Revisori Legali è fitto di professionisti: non solo accoglie oltre 100.000 Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, ma include anche altre figure professionali “*ignote*”, tanto che ora conta più di 116.292 iscritti¹⁴.

Le società di revisione constano di **oltre 22.000** 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 2 – Lo stato della professione (perduta) in Italia

Revisori legali numerosi in Italia rispetto al resto dell'UE, ma con pochi incarichi

Ci sono **più di 116mila**¹⁵ **revisori legali in Italia** che tuttavia nel **67%** dei casi risulta **inattivo** (grafico 16). Dunque, molti di questi **non esercitano la professione** e i **guadagni** derivano per la maggiore dalle poche **società di revisione** esistenti (qui **Tav. 1**). Nello specifico, i **ricavi** più significativi si riscontrano nelle cosiddette **Big Four**, le **quattro società di revisione** che si spartiscono il mercato mondiale.

Report Ministero dell'Economia sul mercato: in Italia molti revisori legali ma inattivi

Per comprendere meglio la **disparità tra numero di revisori e possibilità d'impiego** si pensi che in **Germania** se ne contano **17mila** e in **Francia 13mila**. Dunque, una **differenza** significativa rispetto al numero italiano, che purtroppo si ritrova spesso **senza lavoro da diversi anni**. Dunque, la maggior parte degli iscritti fa parte dei revisori in **maniera fittizia**: quasi **84mila soggetti** non svolge l'attività da almeno tre anni (vedi articoli il Sole 24h

<https://www.ilsole24ore.com/art/in-italia-piu-revisori-che-tutta-ue-ma-67percento-e-inattivo-AEL7OJAB>)

3. L'INTERVENTO DEL MEF 2011 e 2021

E venne il MEF (a mettere ordine).

2011: Presso il Ministero dell'Economia e Finanze (**MEF**) – Ragioneria Generale dello Stato (**RGS**) – Ispettorato Generale Finanza (**IGF**) è stato istituito l'Ufficio V¹⁶ **preposto a seguire l'attività di Revisione Legale, nel 2021 tale Ufficio V è stato sviluppato in Uffici XII – XIV – XV.**

¹⁴ Dati MEF: 2018 154.399 – 2023 116292 (pag.11)

¹⁵ https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/Analisi_della_composizione_degli_iscritti_2023_25.01.2024.pdf pag.11

¹⁶ **Decreto Ministeriale del 30 settembre 2021 (1). Individuazione e attribuzioni degli Uffici di livello dirigenziale non generale dei Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze.**

2. ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA - I.G.F.

Ufficio XIII 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 27 gennaio 2010, n. 39; rapporti con gli organismi nazionali e internazionali competenti in materia di controllo sull'attività di revisione legale dei conti. Predisposizione ed adozione dei principi professionali di revisione, di deontologia, di indipendenza, di segreto professionale e riservatezza obbligatori nello svolgimento degli incarichi di revisione legale dei conti.

Ufficio XIV Attività relative alla abilitazione, compreso lo svolgimento del tirocinio, e all'iscrizione nel registro dei revisori legali e delle società di revisione legale; attività relative alla tenuta del Registro e del registro del tirocinio; vigilanza sul rispetto delle disposizioni del decreto legislativo n. 39 del 2010, da parte dei revisori legali e delle società di

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 individuarli¹⁷. 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 – ISQM1 – ISQM2¹⁸.
- 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;

revisione legale che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico ed enti sottoposti a regime intermedio; gestione della banca dati del registro dei revisori legali e verifica del corretto adempimento degli obblighi di comunicazione da parte degli iscritti; analisi statistiche sulla composizione degli iscritti al Registro (revisori e società di revisione) e sugli incarichi di revisione legale ricoperti.

Ufficio XV Attività relative allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità degli iscritti al registro; vigilanza sul corretto e indipendente svolgimento dei compiti in materia di formazione continua e controllo di qualità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 39 del 2010.

¹⁷ 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.

¹⁸ - https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/ISA_ITALIA_003_ISQC_ITALIA_1_CL_10_12_14.pdf

https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/REV_ISQM_Italia_2_24_05_2023.pdf

- I memoranda che ha prodotto dopo ogni verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili¹⁹;

4. **ERRARE HUMANUM EST ovvero DA ASPERA AD ASTRA²⁰; D. Lgs 231/2001 e il 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; **ciò è ora confermato dalla sentenza 1070/2024.**

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. 4*) temperano a quanto indicato e preteso del documento *CoSO²¹ 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 Intrinseco²²* (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 83607/2012²³ (**Vol. III pag. 76 1° capoverso**) dove espressamente si richiede che la metodologia da applicare sia quella del **Risk Approach** nelle sue 2 componenti: *Risk 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 e che dispone che la Polizia Giudiziaria verifichi che in azienda vi siano: (*Circolare GdF 83607/2012 Vol. III pag. 79* **clikka e vedi in nota 23 qui sotto**)

¹⁹ Ex art 14, comma 1, lettera b) del D.lgs. 39

²⁰ Il roboante motto dei Dottori Commercialisti

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 *Tav. 5*

<https://www.formazione revisori.net/articoli/2020.1%20CoSO%20Report%20I%20e%20coSO%20Framework%20SCI GR.pdf>

²² Check lists ricavate anche da: P.R. ISA Italia. *CoSO Report I* (1992) e sua evoluzione *CoSO Framework SCI GR* (Sistema di Controllo Interno e Gestione del Rischio - 2013) qui *Tav. 5*.

²³ https://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n._83607_2012.pdf **Pag. 79**

- un “**sistema organizzativo sufficientemente formalizzato** e chiaro, con particolare riguardo all’**attribuzione di responsabilità**, alle linee di **dipendenza gerarchica** ed alla **descrizione dei compiti**, con specifica previsione di principi di controllo quali, ad esempio, la **contrapposizione di funzioni**;
- procedure manuali ed informatiche (**sistemi informativi**) tali da regolamentare lo svolgimento delle attività, prevedendo gli opportuni **punti di controllo**, come, ad esempio, la “**separazione di compiti**” tra coloro che svolgono fasi (attività) cruciali di un processo a rischio;
- un sistema di **controllo di gestione** in grado di fornire tempestiva segnalazione dell’esistenza e dell’insorgere di situazioni di criticità generale e/o particolare;
- una **struttura organizzativa** con compiti e responsabilità in materia di salute e sicurezza sul lavoro definiti formalmente in coerenza con lo schema organizzativo e funzionale dell’azienda”.

Quanto sopra è confermato dalla recente **sentenza n. 1070/2024/ 22 aprile dal Tribunale di Milano** - sezione seconda penale che presenta una serie di importanti indicazioni in merito ai requisiti necessari per consentire l’operatività della funzione esimente della responsabilità amministrativa dell’ente derivante dalla preventiva adozione di un adeguato “Modello Organizzativo 231”.

La sentenza dopo aver diviso il MOGC in due parti: **Generale** e **Speciale** indica nella Parte speciale i contenuti:

alla commissione di reati, dovrebbe invece essere composta dai seguenti elementi:

- a. **la descrizione della struttura dei reati presupposto: qui Tav. 7**
- b. **la mappatura delle attività a rischio (c.d. *risk assessment*)²⁴;**
- c. **i principi generali di comportamento²⁵**; che descrivono regole applicabili a tutti i destinatari;
- d. **i protocolli di comportamento²⁶**: Uno dei principi fondamentali che deve ispirare il contenuto dei protocolli, aggiungono i giudici milanesi, è quello della **segregazione delle funzioni e la frammentazione delle posizioni di garanzia** (qui **Tavv. 4 e 5**)

4.1 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. (qui **Tav. 3**)

- **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. (qui **Tav. 4: esempio del Ciclo Passivo/Acquisti**)

- **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 (qui **Tav. 5**)

- **Check lists utili per valutare il controllo che la proprietà e/o il management ha sull’attività aziendale** (qui **Tav. 6**)

²⁴ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Mappatura%20reati.pdf>

²⁵ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Specifici%20protocolli.pdf>

²⁶ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Specifici%20protocolli.pdf>

4.2 Illeciti e reati di “bilancio” e “fuori bilancio”

I “reati presupposto” indicati dal decreto attualmente sono 28 (qui **Tav. 7**) 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 dell’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**²⁷, 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* 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 si attua con la ricerca dei punti di debolezza determinando il *Rischio di Controllo*. Il successivo *Livello di Individuazione* determina il *Rischio di Infrazione*²⁸ con la successiva interruzione e chiusura delle falle.

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 (sicurezza sul lavoro, IT, ambiente, delitti di criminalità organizzata, delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell’ordine democratico ed altro).

4.3 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 (qui **Tav. 3**);
- 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 (qui **Tav. 4**);
- c) studio scrupoloso dei processi principali e di supporto, quali, ad esempio, gestione amministrativa, finanziaria, approvvigionamenti, vendite, risorse umane, (qui **Tav. 5**);
- d) verifica del controllo dell’azienda o ente da parte della proprietà e management (qui **Tav. 6**);
- e) indagine sulle attività, inerenti i processi descritti, nell’ambito delle quali possono verificarsi i reati previsti dal decreto (*mappatura del rischio*²⁹);

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Mappatura%20reati.pdf>

- f) esame delle prassi, procedure o sistemi di controllo (*specifici protocolli*³⁰) per la prevenzione dei reati identificati già in essere.

Il risultato di questa fase di analisi è un quadro sintetico che identifica le attività aziendali, le funzioni coinvolte³¹ 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 e – f).

4.4 Una riflessione conclusiva

Riferendoci ai 28 reati richiamati dal decreto (qui Tav. 7), 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
- responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato
- reati transnazionali

³⁰ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/2021.%20MOGC%20-%20Specifici%20protocolli.pdf>

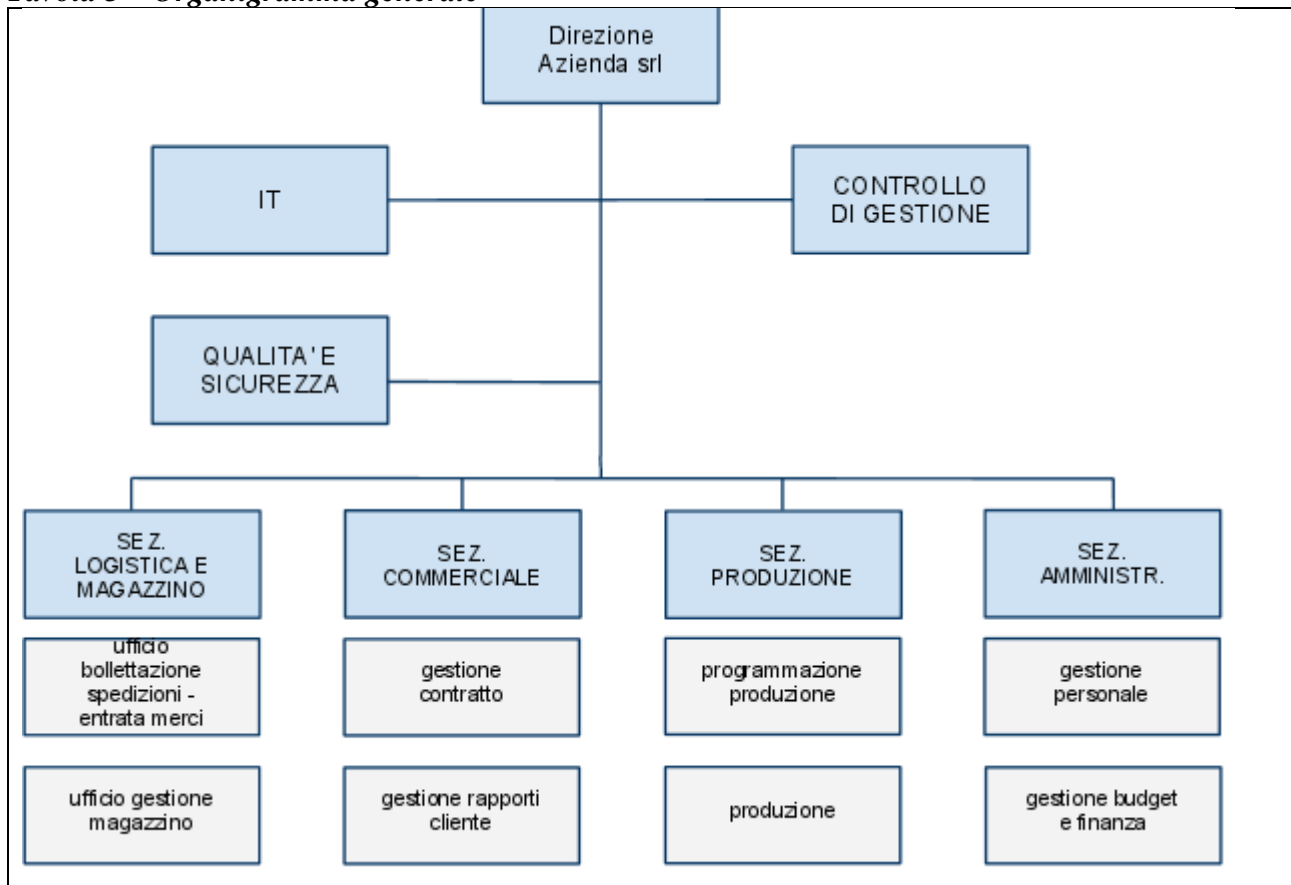
³¹ CdA = Componente CdA - D = Dirigente - Q = Quadro - C = Consulente - S/R = Sindaco/Revisore - A = Altro

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 fino al punto di rendere l'intervento schematico sia nella metodologia che nell'approccio *Step by step* (Tav. 8).

Per questa specifica consulenza mi sono ben guardato dall'indicare agli organi deputati alla professione e ai vari *Capataz*³² la possibilità che siffatta particolare consulenza potesse essere eseguita da professionisti preparati nella verifica del controllo interno, sicuro che il *Capataz* (si veda l'importante nota 9) di turno 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 hanno tempo per seguire inconsistenti suggerimenti. Riguardando il titolo del paragrafo 4 forse lo dovrei cambiare...**PERSEVERARE AUTEM DIABOLICUM ovvero DA ASPERA.....AD INFEROS!** Mi sembrerebbe più appropriato.

Tavola 3 – Organigramma generale



³² Si veda l'importante nota 9

Tavola 4 – Organigramma di una singola unità operativa (Ciclo Passivo/Acquisti)

| Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX | ORGANIGRAMMA DEL CICLO PASSIVO/ACQUISTI | | | | 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 intercompany 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. Risccontro saldi mastro e schede fornitori | | | | | |

Tavola 5 – Archivio procedure: ICQ³³ questionati sul controllo interno – asserzioni

| Nome Azienda _____ | | Esercizio 20xx_ | | | |
|--------------------|--|------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| Descrizione | | Anno 20.. Prima preparazione | Anno 20.._ Aggiornamento | Anno 20.._ Aggiornamento | Anno 20.._ Aggiornamento |
| | | <i>Data + Sigla</i> | <i>Data + Sigla</i> | <i>Data + Sigla</i> | <i>Data + Sigla</i> |
| 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> | | | | |

³³ Commissione anticorruzione U.S (*Commitee 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.

| | | | | | |
|-----|--|--|--|--|--|
| 13. | <u>Ciclo: Fair value</u> | | | | |
| | Altre Voci del CICLO PASSIVO | | | | |
| 14 | <u>Ciclo: Marketing</u> | | | | |
| 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 6 – Check list utili per la determinazione del Rischio Intrinseco³⁴ Valutazione finale

| RISCHIO INTRINSECO / INHERENT | | | | | | | |
|---|--|--------|--------|--------------|-------|-------|------|
| W/P ref. | Descrizione check list (Archivio Governance) | | | Trascurabile | Basso | Medio | Alto |
| 11.1 | Documenti CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR: Ambiente di controllo, 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 Check lists ed aggiornamento | 20____ | 20____ | 20____ | 20____ | | | |
| | 20____ | 20____ | 20____ | 20____ | | | |

Le check lists qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno inserite al punto 2.2 dell'Archivio Governance ed 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

³⁴[https://www.formazionerevisori.net/articoli/2019%20Risk%20Approach%20Ia%20determinazione%20del%20rischio%20di%20revisione%20\(2\).pdf](https://www.formazionerevisori.net/articoli/2019%20Risk%20Approach%20Ia%20determinazione%20del%20rischio%20di%20revisione%20(2).pdf)

(REATI PRESUPPOSTO)³⁵

Tavola 7 – Tipologie di reato rilevanti ai sensi del D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231

1. **Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, di un ente pubblico o dell'Unione europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture** (Art. 24, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo modificato dalla L. 161/2017 e dal D. Lgs. n. 75/2020]
2. **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 e dal D.L. n. 105/2019]
3. **Delitti di criminalità organizzata** (Art. 24-ter, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 94/2009 e modificato dalla L. 69/2015]
4. **Peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio** (Art. 25, D. Lgs. n. 231/2001) [modificato dalla L. n. 190/2012, dalla L. 3/2019 e dal D. Lgs. n. 75/2020]
5. **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; modificato dalla L. n. 99/2009; modificato dal D. Lgs. 125/2016]
6. **Delitti contro l'industria e il commercio** (Art. 25-bis.1, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009]
7. **Reati societari** (Art. 25-ter, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 61/2002, modificato dalla L. n. 190/2012, dalla L. 69/2015 e dal D. Lgs. n.38/2017]
8. **Reati con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico previsti dal codice penale e dalle leggi speciali** (Art. 25-quater, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 7/2003]
9. **Pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili** (Art. 25-quater.1, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 7/2006]
10. **Delitti contro la personalità individuale** (Art. 25-quinquies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 228/2003; modificato dalla L. n. 199/2016]
11. **Reati di abuso di mercato** (Art. 25-sexies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 62/2005]
12. **Altre fattispecie in materia di abusi di mercato** (Art. 187-quinquies TUF) [articolo modificato dal D. Lgs. n. 107/2018]
13. **Reati di omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro** (Art. 25-septies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 123/2007; modificato L. n. 3/2018]
14. **Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio** (Art. 25-octies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. n. 231/2007; modificato dalla L. n. 186/2014 e dal D. Lgs. n. 195/2021]

³⁵ 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 esplodere un una ancor 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.

- 15. Delitti in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti (Art. 25-octies.1, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. 184/2021]**
- 16. Altre fattispecie in materia di strumenti di pagamento diversi dai contanti (Art. 25-octies.1 comma 2, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D. Lgs. 184/2021]**
- 17. Delitti in materia di violazione del diritto d'autore (Art. 25-novies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 99/2009]**
- 18. Induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria (Art. 25-decies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 116/2009]**
- 19. 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]**
- 20. 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]**
- 21. Razzismo e xenofobia (Art. 25-terdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla Legge 20 novembre 2017 n. 167, modificato dal D. Lgs. n. 21/2018]**
- 22. 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. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 39/2019]**
- 23. Reati Tributari (Art. 25-quinquiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dalla L. n. 157/2019 e dal D. Lgs. n. 75/2020]**
- 24. Contrabbando (Art. 25-sexiesdecies, D. Lgs. n. 231/2001) [articolo aggiunto dal D.Lgs. n. 75/2020]**
- 25. Delitti contro il patrimonio culturale (Art. 25-septiesdecies, D.Lgs. n. 231/2001) [Articolo aggiunto dalla L. n. 22/2022]**
- 26. Riciclaggio di beni culturali e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici (Art. 25-duodevicies, D. Lgs. n. 231/2001) [Articolo aggiunto dalla L. n. 22/2022]**
- 27. 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]**
- 28. Reati transnazionali (L. n. 146/2006) [Costituiscono presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti i seguenti reati se commessi in modalità transnazionale]**

Tavola 8 – Vademecum per la realizzazione del MOGC ex D. Lgs. 231/2001³⁶:

| DESCRIZIONE | Cap. | AE |
|---|------|----|
| Come utilizzare il manuale e modalità di stampa | XXIX | A |

³⁶ Strumenti e schemi proposti nell'Allegato Editoriale a corredo di questo Manuale (IX Ed.) ed illustrati nelle offerte formative proposte da P&T Formazione: www.formazionerevisori.net

| | | |
|---|-------------------|-----------|
| 01 - Cosa proporre al cliente alla prima visita | Cap. | AE |
| Proposta di intervento | n/a ³⁷ | |
| I 28 reati presupposto | 1 | 01 |
| Parte Generale del MOGC (da pubblicare nel web)* | 5 | 07 |
| Comunicazioni e clausole “erga omnes” e parti terze (da pubblicare nel web)* | 6 | 15 |
| Clausole contrattuali e riferimenti da inserire nei documenti | 6 | 15 |
| Delibera di adozione del “Modello” | 6 | 15 |
| 02 Come impostare l’intervento con metodo professionale | Cap. | AE |
| Archivio Permanente, Archivio Imposte - <i>As Is analysis</i> | 4/8 | 02 |
| Archivio Riepilogativo o dei risultati a cui si è pervenuti | 4/8 | 03 |
| Archivio Governance – le check lists applicabili: <i>As Is analysis</i> | 4/8 | 04 |
| Archivio Unità Operative - Questionari sul Controllo Interno (ICQ): <i>As Is analysis</i> ; | 4/9 | 05 |
| 03 - Cosa proporre al cliente durante il lavoro | Cap. | AE |
| Regolamento dell’Organismo di Vigilanza | 10 | 08 |
| Informazione e Formazione del personale | 13 | 08 |
| Flussi vs l’OdV | 11 | 09 |
| Procedura di Whistleblowing | 11 | 09 |
| Comunicazioni dell’OdV alla direzione e CdA | 16 | 12 |
| 04 - OdV: come rilevare e registrare il lavoro di verifica | Cap. | AE |
| OdV: Le verifiche su transazioni “ <i>SENSIBILI</i> ”; | 25 | 20 |
| OdV: I memoranda riferiti al rischio Intrinseco | 23 | 19 |
| OdV: I memoranda riferiti al Rischio di Infrazione | 24 | 19 |
| ODV: Verbali periodici dei controlli eseguiti | 22 | 18 |
| 05 - Cosa consegnare al cliente alla fine del lavoro | Cap. | AE |
| Mappatura del Rischio Reato (art. 6. 2 a) <i>Risk Assessment</i> | 12 | 06 |
| Relazione annuale | 14 | 10 |
| Lettera di attestazione | 15 | 11 |
| 06 – Quale ulteriore consulenza dare al cliente (<i>Risk Management</i>) | Cap. | AE |
| Specifici Protocolli per Operazioni particolari | 17 | 13 |
| Specifici Protocolli per Reati presupposto | 18 | 14 |
| Specifici Protocolli per Parti terze e Appendici - clausole | 6/19 | 15 |
| Specifici Protocolli - Check list: Sicurezza sul lavoro | 20 | 16 |
| Specifici Protocolli - Check list: Ambiente | 21 | 17 |
| 08 – Applicazioni utili all’Organismo di Vigilanza | Cap. | AE |
| Analisi comparativa – Conferme esterne – Inventario fisico | 26 27 28 | 21 |

https://shop.wki.it/libri/organismo-di-vigilanza-s20512/?utm_source=AdWords

<https://www.formazionerevisori.net/diventa-consulente>

³⁷ Cedibile su richiesta pesenato@albertopesenato.net