

L' Organismo di vigilanza (ODV) nel sistema del d.lg. n. 231

L'art. 6 del d.lg. n. 231 prevede che l'ente possa essere esonerato dalla responsabilità amministrativa conseguente alla commissione dei reati tassativamente indicati, se l'organo dirigente – prima della commissione del reato - ha, fra l'altro:

- a) adottato modelli di organizzazione, gestione e controllo idonei a prevenire i reati considerati;
- b) affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello e di curarne l'aggiornamento ad un "organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo".

L'affidamento di detti compiti all'Organismo ed, ovviamente, il corretto ed efficace svolgimento degli stessi sono, dunque, presupposti indispensabili per l'esonero dalla responsabilità, sia che il reato sia stato commesso dai soggetti "apicali" (art. 6), che dai soggetti sottoposti alla direzione dei soggetti apicali (art. 7).

Le attività che l'Organismo è chiamato ad assolvere, possono così schematizzarsi:

- disamina in merito all'adeguatezza del modello, ossia della sua reale (e non meramente formale) capacità di prevenire i comportamenti vietati;
- vigilanza sull'effettività del modello, che si sostanzia nella verifica della coerenza tra i comportamenti concreti ed il modello istituito;
- analisi circa il mantenimento nel tempo dei requisiti di solidità e funzionalità del modello;
- cura del necessario aggiornamento del modello, nell'ipotesi in cui le analisi operate rendano necessario effettuare correzioni, integrazioni ed adeguamenti.

Come detto, l'esistenza e l'effettivo svolgimento dei compiti di controllo dell'ODV, unitamente all'esistenza e all'effettiva attuazione di specifici protocolli preventivi, rendono adeguato un Modello anche nelle ipotesi di elusione fraudolenta da parte del soggetto apicale.

- Le principali caratteristiche dell'ODV.

La posizione dell'ODV nell'ambito dell'ente deve garantire l'autonomia dell'iniziativa di controllo da ogni forma d'interferenza e di condizionamento da parte di qualunque componente dell'ente (e in particolare dei soggetti apicali).

Tale obiettivo si può ragionevolmente conseguire inserendo l'Organismo in esame come unità di staff in una posizione gerarchica la più elevata possibile e prevedendo il "riporto" al Consiglio di Amministrazione nel suo complesso.

Per garantire la necessaria autonomia di iniziativa e l'indipendenza è indispensabile che all'ODV non siano attribuiti compiti operativi che, rendendolo partecipe di decisioni ed attività operative, ne minerebbero l'obiettività di giudizio nel momento delle verifiche sui comportamenti e sul Modello.

Sul punto è netta la posizione del G.I.P. del Tribunale di Roma:

L'indicazione di un soggetto responsabile delle procedure ISO 9002 e della sicurezza all'interno della principale società operativa non è sufficiente: vi è un'indubbia commistione tra il ruolo di vigilanza impostogli dalla partecipazione all'ODV e un ruolo di amministrazione attiva (né è sufficiente la sua natura collegiale ad escludere pericoli di interferenza tra organo di controllo e società controllata).

(Trib. Roma, 4.4.2003)

L'Organismo deve essere qualificato professionalmente per poter svolgere efficacemente l'attività assegnata: in particolare ci si riferisce alla competenza in relazione alle attività ispettive, ma anche alla competenza consulenziale (di analisi dei sistemi di controllo) e a quella di tipo giuridico e, più in particolare, penalistico.

L'efficace e costante attuazione di un modello, soprattutto nelle aziende di grandi e medie dimensioni impone la presenza di una struttura dedicata esclusivamente ed a tempo pieno all'attività di vigilanza sul Modello: pertanto è opportuno che i membri possiedano, oltre alle competenze professionali descritte, requisiti soggettivi formali che garantiscano ulteriormente l'autonomia e l'indipendenza richiesta dal compito

Ci si riferisce ad esempio all'onorabilità, all'assenza di conflitti di interesse e di relazioni di parentela con gli organi sociali e con il vertice.

Inoltre, l'Organismo deve essere dotato di tutti i poteri necessari per assicurare una puntuale ed efficiente vigilanza sul funzionamento e sull'osservanza del Modello organizzativo adottato dalla società, segnatamente per l'espletamento dei seguenti compiti:

- a) verifica dell'efficienza ed efficacia del Modello organizzativo adottato ;
- b) verifica del rispetto delle modalità e delle procedure previste dal Modello organizzativo e rilevazione degli eventuali scostamenti comportamentali;
- c) formulazione delle proposte all'organo dirigente per gli eventuali aggiornamenti ed adeguamenti del Modello organizzativo adottato, da realizzarsi mediante le modifiche o le integrazioni che si dovessero rendere necessarie in conseguenza di violazioni delle prescrizioni del Modello organizzativo; di modificazioni dell'assetto interno della Società o delle modalità di svolgimento delle attività d'impresa; di modifiche normative.

Compito precipuo dell'ODV è quello di segnalare all'organo dirigente, per gli opportuni provvedimenti, quelle violazioni accertate che possano comportare l'insorgere di una responsabilità in capo all'ente.

Il rapporto con gli organi societari è su base continuativa: l'ODV deve predisporre una relazione informativa, su base almeno semestrale, per l'organo dirigente e per il Collegio sindacale.

Nel Modello organizzativo deve inoltre essere specificato che le attività poste in essere dall'Organismo – secondo quanto stabilito del Modello - non possano essere sindacate da alcun altro organismo o struttura aziendale.

In particolare, l'Organismo deve avere libero accesso presso tutte le funzioni della Società - senza necessità di alcun consenso preventivo - onde ottenere ogni informazione o dato ritenuto necessario per lo svolgimento dei suoi compiti.

I molteplici protagonisti del sistema di controllo interno

Alla luce della vigente normativa gli attori interessati al funzionamento dei controlli interni e al monitoraggio della loro funzionalità, sono i seguenti:

- l'Alta Direzione, il Comitato per il controllo interno (ove esistente) e i responsabili delle unità operative aziendali, che rispondono del funzionamento e del miglioramento del sistema di controllo interno a presidio del raggiungimento degli

obiettivi di economicità delle operazioni, attendibilità del sistema informativo aziendale e conformità alla normativa di riferimento;

- il Controllo di gestione, preposto alla verifica del raggiungimento degli obiettivi di economicità che osserva l'azienda nel suo insieme, monitorando l'operato delle diverse unità organizzative;
- l'Internal Auditing (revisione interna), preposto, tra l'altro, al monitoraggio della funzionalità del sistema di controllo interno aziendale;
- il Collegio Sindacale, preposto in generale alla vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno aziendale.
- la Società di Revisione, fra i cui compiti rientra la valutazione dei controlli interni che presidiano gli obiettivi di attendibilità del sistema informativo aziendale e di monitoraggio dei rischi.

A questi va ora aggiunto, in seguito alla riforma del sistema di tutela del risparmio (legge n. 262/2005), il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari ex art 154-*bis*. T.U.F. .

In particolare: il ruolo del Collegio Sindacale nel sistema di controllo interno

E' opinione comune che sotto il profilo della professionalità il collegio sindacale sia, di regola, attrezzato per adempiere efficacemente al ruolo di vigilanza sul Modello.

Per contro, appare arduo riscontrarvi i caratteri di struttura interna e di continuità di azione che il legislatore ha inteso attribuire all'Organismo.

È evidente tuttavia che il Collegio sindacale, per la notevole affinità professionale e per i compiti che gli sono attribuiti dalla legge, sarà uno degli interlocutori "istituzionali" dell'Organismo.

Il Testo Unico della Finanza afferma il ruolo del Collegio Sindacale quale organo preposto alla vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno aziendale e allo svolgimento di indagini particolari su fatti anomali, con la conseguente necessità di promuovere azioni correttive da parte degli amministratori o dell'assemblea.

Uno degli obiettivi del controllo interno è quello di garantire il rispetto della normativa applicabile all'ente, e quindi:

- a) delle leggi e dei regolamenti che riguardano l'esercizio dell'attività aziendale;
- b) delle norme statutarie;

c) delle norme fiscali, assistenziali e previdenziali.

L'attività di vigilanza viene svolta in parte come monitoraggio dell'attività di controllo svolta dai responsabili all'uopo preposti, ed in parte come attività di controllo diretto.

Quest'ultima è riferita, in modo particolare, all'osservanza delle norme statutarie e di legge in ordine agli atti e alle deliberazioni degli organi societari.

L'attività di monitoraggio consiste, a sua volta:

- nel richiedere informazioni su eventuali mutamenti nel sistema di controllo interno che possono pregiudicare l'efficacia in ordine alle procedure relative al rispetto della legge e dell'atto costitutivo;
- nel rilevare difformità dei comportamenti effettivi rispetto a quelli dichiarati;
- nel constatare i provvedimenti assunti (o non) e la loro efficacia, a seguito delle osservazioni e segnalazioni al Consiglio di Amministrazione e alla Società di Revisione;
- nell'acquisire le informazioni in merito dalla Società di Revisione;
- nel richiedere informazioni all'Internal Auditing e ai preposti alla specifica funzione di controllo;
- nella partecipazione alle riunioni degli Organi sociali e nella visura degli atti e deliberazioni dei medesimi;
- nell'evidenziare le irregolarità con l'eventuale verbalizzazione, secondo un criterio di significatività, da esprimere nel rapporto all'Assemblea, nelle riunioni del Consiglio di Amministrazione, del Comitato Esecutivo, negli incontri con la Società di Revisione, alla Consob, ai sensi dell'art. 149, co. 3, d.lg. n. 58/1998. La significatività delle irregolarità deve essere valutata tenendo presente la loro incidenza sul corretto funzionamento degli organi della società, le cause che le hanno determinate, l'entità delle perdite che ne possono conseguire, nonché le finalità istituzionali dell'attività di controllo della Consob (in ogni caso devono ritenersi significative le irregolarità che costituiscono violazioni di norme penali).

Insomma, già prima dell'entrata in vigore del d.lg. n. 231, la normativa prevedeva uno stretto coordinamento tra il collegio sindacale e, da un lato, la società di revisione, dall'altro, "coloro che sono preposti al controllo interno".

La società di revisione, in particolare, offre al collegio sindacale un riferimento esterno ed indipendente rispetto all'Alta Direzione e al comitato per il controllo interno, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo-contabile.

In particolare l'art. 150, comma 2, d.lg. n. 58/1998 prevede un'attività di scambio di dati e di informazioni tra il collegio sindacale e la società di revisione per l'espletamento dei rispettivi compiti.

Quest'attività di relazione nell'ambito della vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno, è illustrata in modo chiaro nella norma 2.4 dei Principi di Comportamento del Collegio Sindacale nelle società quotate.

La norma di comportamento prevede, infatti, che il Collegio Sindacale, nell'ambito dei propri compiti di vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno, consideri le risultanze del lavoro svolto dalla società di revisione.

I Principi di Revisione emessi dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandati dalla CONSOB alle Società di Revisione per la revisione dei bilanci delle società quotate, prevedono, quale compito prioritario di tale attività, che il revisore debba effettuare un adeguato studio e valutazione del sistema di controllo interno dell'azienda.

Inoltre, pur considerando adeguato lo studio e valutazione del sistema di controllo interno effettuato dalla società di revisione, il collegio sindacale dovrà svolgere autonome procedure di controllo, qualora le valutazioni effettuate dai revisori (con finalità principalmente di natura amministrativo – contabile) non siano ritenute sufficienti per i propri (più ampi) compiti di vigilanza.

A tale proposito il secondo paragrafo della Comunicazione CONSOB n. 97001574 del 20.2.1997 (Raccomandazioni in materia di controlli societari) (Rapporti di collaborazione tra Collegio Sindacale e Società di Revisione) così recita:

“Non sempre le informazioni utili per il controllo dell'amministrazione e la vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo possono essere acquisite dal Collegio Sindacale nel corso delle riunioni del Consiglio di Amministrazione e del Comitato Esecutivo o mediante l'attivazione dei poteri di indagine e di richiesta di notizie agli amministratori.

Al riguardo, affinché sia garantita ai sindaci la massima visibilità sull'operato degli amministratori, si raccomanda che il Collegio Sindacale richieda alla Società di Revisione tutte le informazioni utili per il controllo di propria competenza, con particolare riferimento a quelle relative al funzionamento del sistema di controllo interno ed amministrativo – contabile, il cui fine è proprio

garantire la conformità degli atti di gestione all'oggetto sociale, la salvaguardia del patrimonio e l'attendibilità dei dati contabili.

Le Società di Revisione vorranno prestare la massima collaborazione in tal senso”

(Comunicazione CONSOB n. 97001574 del 20.2.1997)

Occorre segnalare, peraltro, che negli ultimi anni la tendenza internazionale delle società di revisione è quella di modificare l'approccio alla revisione contabile (*Business Audit*), concentrando l'attenzione sul concetto che la redazione del bilancio d'esercizio è influenzata dai rischi di impresa e che alla prevenzione e riduzione di tali rischi deve mirare il sistema di controllo interno.

Il processo di revisione deve quindi tendere all'anticipazione e valutazione di tali rischi e non alla mera rilevazione o individuazione degli errori.

Questa novità nel processo evolutivo della revisione non muta tuttavia la sostanziale distinzione di attività fra il collegio sindacale e la società di revisione, così come indicata dal d.lg. n. 58/98.

L'ODV, una volta istituito, è la funzione aziendale cui spetta il controllo del Modello, vale a dire il controllo sulle procedure etiche, preventive, organizzative e gestionali adottate per evitare di incorrere nelle responsabilità di cui al d.lg. n. 231.

Pertanto ha una competenza *ratione materiae* sul rispetto di un particolare ambito di normativa applicabile alla società.

Dovrà, di conseguenza, diventare il destinatario di ogni informazione utile a questo fine da parte del collegio sindacale.

I sindaci, dal canto loro, essendo comunque investiti della responsabilità di valutare l'adeguatezza “in generale” dei sistemi di controllo interno, dovranno essere sempre informati dell'eventuale commissione dei reati considerati, così come di eventuali carenze del Modello: in tal modo essi potranno attivarsi secondo quanto previsto dalla legge.

In ogni caso è opportuno – soprattutto per garantire l'indipendenza funzionale dell'ODV - che i sindaci vengano informati periodicamente sull'attuazione (e sulle proposte di aggiornamento) del Modello, con apposita relazione scritta, da parte dell'ODV.

I rapporti tra ODV e società di revisione

Qualche ulteriore considerazione va svolta sull'incidenza della revisione contabile sul modello organizzativo e sul sistema di controllo interno.

In dottrina è stata evidenziata la seguente correlazione tra il sistema dei modelli e la revisione del bilancio: l'irrogazione di una sanzione metterà in luce l'insufficienza del controllo interno, elemento questo che non dovrebbe non essere stato preventivamente rilevato anche nell'ambito dell'attività di revisione. Inoltre tale inadeguatezza “non potrebbe non avere conseguenze sul giudizio complessivo di attendibilità del bilancio nel suo insieme e sul connesso rischio dell'esistenza di errori significativi non scoperti, con possibile invalidità civilistica e falsità penale del bilancio stesso” (Albertinazzi).

E' senz'altro erroneo ritenere che, laddove il bilancio sia certificato, il modello possa essere ridotto ai minimi termini: infatti, reati rilevanti ai sensi del d.lg. n. 231 possono verificarsi anche in società (o gruppi) assoggettati a revisione e certificazione del bilancio.

Quanto, poi, all'organismo di vigilanza, i compiti di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello, con riferimento ai reati in esame, potranno essere più o meno vasti in relazione, anche in questo caso, alla presenza o meno dell'istituto della certificazione del bilancio; ma non potranno mai essere azzerati nel presupposto che i controlli dei revisori esterni rendano superflua l'azione dell'organismo stesso (si tratterebbe di una delega all'esterno delle funzioni di vigilanza, non ammessa dal d.lg. .231).

Al contrario, può essere opportuno introdurre controlli *ad hoc* sull'operato del revisore, soprattutto in termini di mantenimento di quell'indipendenza, senza la quale la certificazione rischia di risultare un mero timbro formale sui documenti predisposti dall'ente. All'organismo andrebbe comunicato qualsiasi incarico conferito, o che si intende conferire, alla società di revisione (se esistente) o a società ad essa collegate, diverso da quello concernente la certificazione del bilancio; sempre sotto questo profilo dovrebbe essergli trasmessa copia delle comunicazioni alla Consob dell'insussistenza di cause di incompatibilità tra la società di revisione e la società certificata, oltre alle valutazioni in ordine alla scelta stessa della società di revisione (in base ad elementi quali professionalità, esperienza nel settore, ecc. e non solo in base all'economicità)

A ben vedere il *punctum dolens* è rappresentato da “accordi corruttivi” tra soggetti apicali e società di revisione.

La recente legge n. 262/2005 ha all'uopo inserito nel T.U.F. gli artt 174 bis e 174 ter che puniscono le falsità nelle comunicazioni e nelle relazioni delle società di revisione e la

corruzione del revisore: in entrambe le fattispecie le pene vengono irrogate anche al “corruttore” *intraneus* (amministratore, direttore generale, sindaco).

Sarebbe opportuno che i protocolli aziendali prevedessero almeno una riunione tra la società di revisione, il collegio sindacale, il comitato per il controllo interno (ove esistente) e l’organismo di vigilanza, prima della seduta del Consiglio di Amministrazione indetta per l’approvazione del bilancio, che abbia per oggetto tale documento.

Nelle società il cui bilancio non è assoggettato a revisione e certificazione, è consigliabile prevedere una procedura che preveda uno o più incontri dell’organo di vigilanza con il Responsabile Amministrativo aventi ad oggetto il bilancio, con eventuali approfondimenti ed analisi documentali di fattispecie di particolare rilievo e complessità presenti nella bozza di bilancio predisposta e con stesura di relativo verbale firmato da entrambi.

In ogni caso è opportuno che l’ODV – anche in questo caso per aumentare la percezione del grado di indipendenza funzionale dell’ODV stesso - rediga ed invii alla società di revisione una relazione periodica sull’attuazione del Modello.

D’altro canto la società di revisione deve comunicare all’ODV ogni informazione ritenuta rilevante ai fini dell’attuazione del Modello e del rispetto del d.lg. n. 231.

(Maurizio Arena)