

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarenghi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Alibrandi, P. Bisi,
P. Di Biase, F. Fiameni, M. Fiameni,
G. Greco, S. Gritti, A. Pratesi,
A. Romano, A. Scaini, R. Stanghellini,
S. Stringa, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 26.11.2024

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti





Sommario 12/2024

Opinione	- Adeguati assetti, questi (s)conosciuti	3
Notizie in breve		5

Vigilanza

Normativa	- Adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili secondo la UNI/PdR 167	6
	- Composizione negoziata della crisi e transazione fiscale	12
Responsabilità	- Reati contro la Pubblica Amministrazione	16

Revisione legale

Principi contabili	 - Svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali	20
Verifiche	 - Procedure di inventario di magazzino	26
	 - Procedura di circolarizzazione nella revisione legale dei conti	32
	- Certificazione spese R&S e verifiche del revisore	38
Terzo settore	 - Revisione enti del Terzo settore	40
ESG	- Rendicontazione obbligatoria di sostenibilità	44

Enti locali

Bilancio	- Redazione bilancio consolidato	46
-----------------	----------------------------------	-----------

ADEGUATI ASSETTI ORGANIZZATIVI, AMMINISTRATIVI E CONTABILI SECONDO LA UNI/PDR 167

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI GENERALI
- PRASSI UNI/PDR 167:2024

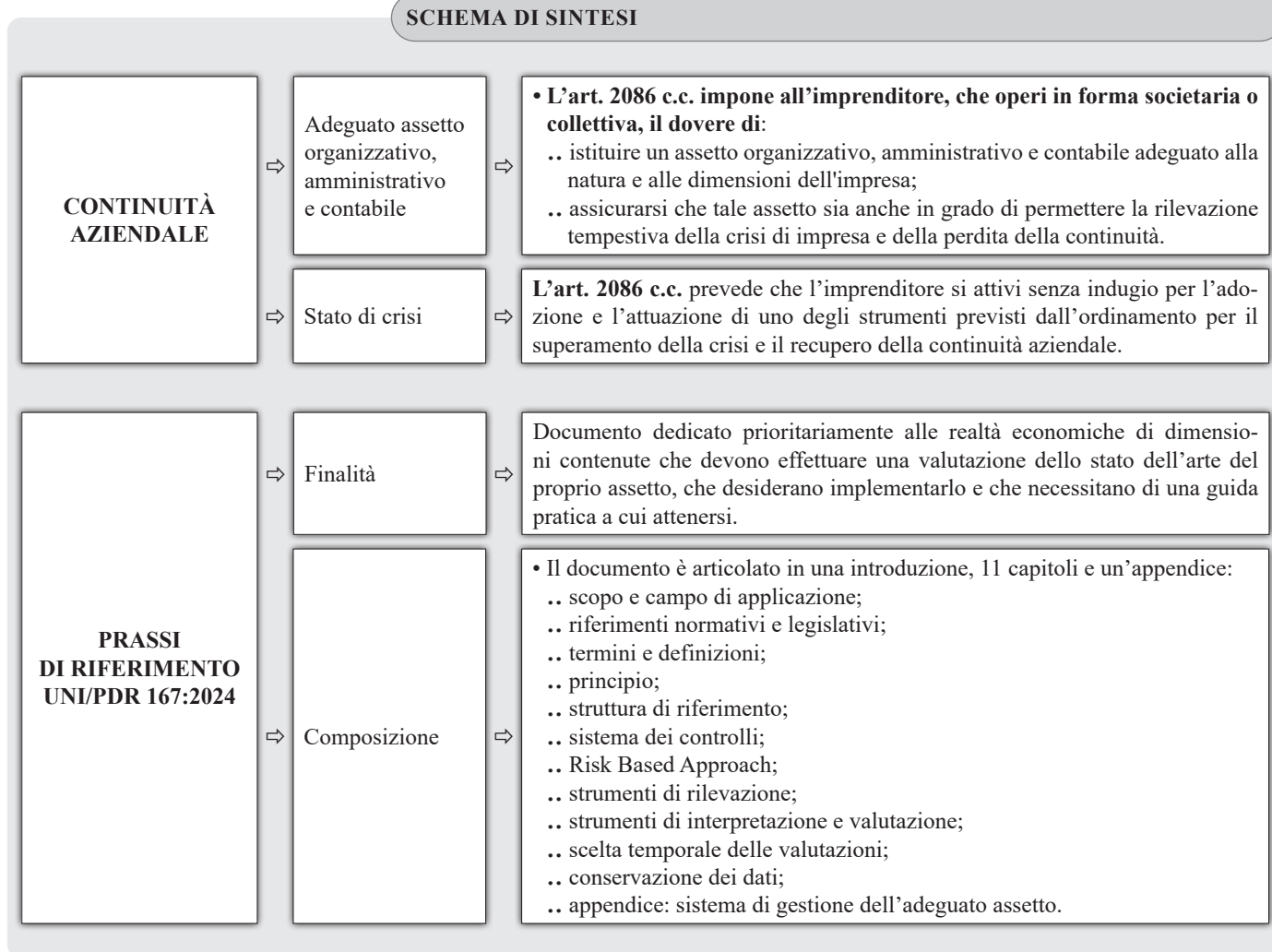
D.Lgs. 12.01.2019, n. 14 - Norma Uni/PdR 167:2024

Il D.Lgs. 12.01.2019, n. 14, Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, contiene numerose disposizioni che impattano in maniera significativa sulla governance delle imprese. In particolare, al fine di salvaguardare la continuità aziendale, l'art. 2086, c. 2 c.c., come emendato dal Codice della crisi, impone all'imprenditore il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, assicurarsi che tale assetto sia anche in grado di permettere la rilevazione tempestiva della crisi di impresa e della perdita della continuità e attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Data la centralità della nuova disciplina della crisi d'impresa, il tema degli adeguati assetti è stato innanzitutto affrontato nel documento di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e della Fondazione nazionale commercialisti "Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici e aziendalistic", pubblicato nel 2023.

Recentemente, l'UNI, Ente Italiano di Normazione, al fine di assistere le imprese, soprattutto le PMI, nella definizione di adeguati assetti, ha approvato la "Prassi di riferimento UNI/PdR 167:2024 - Definizione di criteri relativi ad un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile delle PMI".

SCHEMA DI SINTESI



ASPETTI GENERALI

SEGNALAZIONE
STATO DI CRISI• **Soggetti obbligati**

• Tra le varie modifiche apportate al Codice della crisi dal D.Lgs. 13.09.2024, n. 136 (c.d. Terzo Correttivo) rientra anche la **risrittura dell'art. 25-octies**, le cui nuove disposizioni prevedono anche in capo al soggetto incaricato della revisione legale, in aggiunta a quello già presente in capo all'organo di controllo societario, l'onere di segnalazione all'organo amministrativo dello stato di crisi o di insolvenza.

• **Aspetti da indagare**

• **Sebbene il testo letterale dell'art. 25-octies emendato non imponga esplicitamente agli organi di controllo societari e ai revisori l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente**, assumendo le conseguenti idonee iniziative, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa, la sussistenza dell'equilibrio economico finanziario e il prevedibile andamento della gestione, come era, invece, disposto dall'art. 14 del Codice della crisi originario, **in concreto tutti questi adempimenti devono tuttora essere espletati**, in quanto funzionali all'adempimento dell'obbligazione principale di rilevazione e segnalazione di uno stato patologico dell'impresa, costituendo gli adeguati assetti lo strumento principale per monitorare e gestire l'impresa.

COME ADEGUARE
GLI ASSETTI
ORGANIZZATIVI• **Cndcec**

• Data la centralità della nuova disciplina della crisi d'impresa nel dibattito tra aziendalisti e giuristi, il tema degli adeguati assetti è stato innanzitutto affrontato nel [documento di ricerca](#) **“Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici e aziendalistic”** pubblicato dal **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dalla Fondazione nazionale commercialisti** il 7.07.2023, che ha esaminato la questione sia nei suoi aspetti di normativa civilistica sia sotto una prospettiva di tipo aziendalistico.

• **Ente Italiano di Normazione**

• Inoltre, consapevoli delle difficoltà che le imprese, soprattutto quelle di dimensioni contenute, stanno affrontando per introdurre nella gestione aziendale il necessario cambiamento culturale e al fine di fornire loro una prassi di riferimento che possa costituire una guida tecnica ufficiale, l'UNI, Ente Italiano di Normazione, in collaborazione in particolare con l'ODCEC di Milano, ha approvato la **“Prassi di riferimento UNI/PdR 167:2024 - Definizione di criteri relativi ad un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile delle PMI”**.

• Il [documento](#), entrato in vigore il 1.08.2024, non è una norma nazionale ma individua “procedure, strumenti, risorse e precauzioni utili a gestire, sorvegliare e monitorare la vita delle Organizzazioni definite PMI - Piccole e Medie Imprese” e si focalizza con maggiore dettaglio nella definizione degli elementi sostanziali di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile che possa essere valutato come adeguato.

PRASSI UNI/PDR 167:2024

INTRODUZIONE

• Nell'introduzione si specifica che la guida è redatta con “la volontà di offrire un supporto tecnico che consenta di delineare le caratteristiche del proprio assetto organizzativo, amministrativo e contabile in modo da poter attuare una pianificazione strategica efficace, valutare il rischio delle decisioni assunte e monitorarne l'attuazione”.

• In particolare, è sottolineato che è il mutamento del mercato che richiede all'impresa questa evoluzione verso una gestione più strutturata dell'attività economica, poiché la dimostrazione della governance di amministrare e di possedere un assetto aziendale adeguato, è ormai condizione vincolante sia per la valutazione del merito creditizio che per il ricorso al capitale di terzi.

NORMATIVA

vigilanza

SCOPO E CAMPO
DI APPLICAZIONE

- **Nel primo capitolo** è precisato che il documento ha l'obiettivo di fornire le linee guida per una corretta gestione dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, con riferimento alla necessità di avere una struttura aziendale che evidenzii un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alle dimensioni e alla natura dell'impresa nonché alle scelte e agli obiettivi che la *governance* si pone.

RIFERIMENTI
NORMATIVI
E LEGISLATIVI

- **Nel secondo capitolo** sono indicati i riferimenti normativi ai quali la Prassi di riferimento rimanda, costituiti da:
 - .. art. 2086, c. 2 c.c.;
 - .. D.Lgs. 14/2019, il Codice della crisi;
 - .. raccomandazione n. 2003/361/CE, 8.05.2003, Raccomandazione della Commissione relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese all'art. 3, c. 4 D.Lgs. 14/2019;
 - .. D.M. 21.03.2023, Composizione negoziata della crisi d'impresa - Verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento - Recepimento dell'aggiornamento del documento predisposto nell'ambito dei lavori della Commissione di studio istituita con decreto del 22.04.2021;
 - .. UNI ISO 9000:2015 Sistemi di gestione per la qualità - Fondamenti e vocabolario;
 - .. UNI EN ISO 9001:2015 Sistemi di gestione per la qualità - Requisiti;
 - .. UNI 11865:2022 Gestione del rischio - Linea guida per l'integrazione della gestione del rischio nella governance e nelle attività operative di un'organizzazione in accordo alla UNI ISO 31000, con particolare riferimento ai sistemi di gestione basati sulle norme ISO che seguono la struttura di alto livello (HLS);
 - .. UNI ISO 37000:2021 Governance delle organizzazioni - Guida;
 - .. UNI ISO 37301:2021 Sistemi di gestione per la compliance - Requisiti con guida per l'utilizzo;
 - .. UNI 1611084 Linee guida per l'integrazione del sistema di gestione per la compliance secondo la UNI ISO 37301:2021 a supporto dei Modelli Organizzativi di Gestione e Controllo e degli Organismi di Vigilanza in conformità al D.Lgs. 231/2001.

TERMINI
E DEFINIZIONI

- **Nel terzo capitolo** sono definiti i termini più caratterizzanti, così da creare una base comune per la lettura e comprensione del documento. In primo luogo, è definito il termine "assetto", ossia un sistema inerente alla struttura organizzativa e alle modalità con cui un'impresa organizza e coordina le sue risorse. Secondariamente, ne sono declinate le 3 principali sfaccettature.
 - **Assetto organizzativo**
 - Si intende l'insieme di **processi e procedure interne all'impresa** che consente di identificare in modo chiaro e predefinito funzioni aziendali, compiti, deleghe, responsabilità, poteri autorizzativi e di firma di coloro che operano all'interno della struttura.
 - **Assetto amministrativo**
 - Sistema fatto di **direttive, procedure e prassi operative** che garantisce che i dati societari siano completi, attendibili e tempestivi in accordo con i principi contabili adottati.
 - **Assetto contabile**
 - Sistema di **processi e procedure** per la raccolta, analisi, predisposizione ed elaborazione dei dati contabili volto a una verifica della coerenza dei risultati con gli obiettivi della pianificazione strategica, per consentire l'introduzione di eventuali correttivi anche ai fini della rilevazione tempestiva della crisi e della immediatezza di risposta dell'organo amministrativo per l'adozione degli opportuni provvedimenti.

PRINCIPI FONDANTI

- Dedicato ai principi fondanti, il **capitolo quarto** delinea le caratteristiche che devono essere presenti in un assetto aziendale, a prescindere dallo specifico particolare settore e, quindi devono essere integrate con gli aspetti peculiari utili per rendere la struttura coerente con le esigenze generate dalle singole fattispecie.

• Principi cardine

- **Integrazione:** l'impresa deve essere considerata con una visione integrata ossia deve essere organizzata in diversi sottosistemi come parte di un sistema unico e coeso, finalizzato a raggiungere gli obiettivi aziendali con maggiore efficacia ed efficienza.
- **Unicità:** l'assetto aziendale deve essere realizzato seguendo un unico approccio che consenta di effettuare una valutazione di adeguatezza alla pianificazione strategica anche al fine di monitorare e valutare i rischi e le criticità delle scelte che si desidera effettuare.
- **Specificità:** la struttura e i processi di gestione del rischio devono derivare dall'analisi dello specifico contesto esterno e interno dell'impresa correlato ai suoi obiettivi.
- **Coinvolgimento:** tutti coloro che lavorano all'interno dell'impresa, in relazione al loro ruolo e ai compiti che svolgono, devono contribuire con una partecipazione attiva in fase di stesura, verifica e modifica dell'assetto e delle procedure.
- **Dinamicità:** l'azienda deve strutturarsi per essere in grado di rispondere in modo flessibile ai cambiamenti del contesto interno ed esterno.
- **Efficienza operativa:** un assetto adeguato deve essere impostato in modo da promuovere l'efficienza operativa, minimizzando sprechi, riducendo i tempi morti e ottimizzando i processi aziendali.
- **Efficienza ed efficacia dei flussi informativi:** i livelli decisionali devono ricevere in modo rapido e chiaro le informazioni sui risultati delle scelte effettuate e gli scostamenti che si sono verificati rispetto ai risultati attesi, anche al fine di introdurre in modo tempestivo i necessari correttivi. Garantire un flusso informativo efficace contribuisce a migliorare la comunicazione, a ridurre gli errori dovuti a informazioni incomplete/inesatte e a favorire una maggiore coesione e collaborazione all'interno dell'organizzazione.
- **Flessibilità e adattabilità:** assume molta importanza la capacità dell'assetto d'impresa di modificare le proprie strategie e il proprio assetto in relazione ai mutamenti del contesto in cui opera.
- **Miglioramento continuo:** l'approccio del miglioramento continuo promuove il costante progresso e la ricerca di eccellenza in tutti gli aspetti dell'impresa e per tale motivo è opportuno che diventi un modo di operare intrinseco all'attività dell'impresa.

STRUTTURA DI RIFERIMENTO

- Nel **capitolo 5** sono declinati nel dettaglio obiettivi e caratteristiche degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

SISTEMA DEI CONTROLLI

• Funzione dell'organo di controllo

- Nel **capitolo 6** è presentata l'importanza della nomina degli organi di controllo. Tale nomina costituisce spesso una criticità per molte PMI poiché si prende in considerazione tale alternativa solo quando vi è uno specifico obbligo normativo. In realtà, gli organi di controllo sono presidi di legalità e, in quanto tali, consentono un riscontro attento sulle criticità che possono verificarsi con la possibilità di introdurre manovre preventive e correttive laddove ne rilevino la necessità.
- **Gli organi di controllo sono così individuati:**
 - .. audit interni (revisione interna);
 - .. revisori legali e organi di controllo;
 - .. organismo di vigilanza ex D.Lgs. 231/2001.

NORMATIVA

vigilanza

RISK BASED APPROACH

STRUMENTI DI RILEVAZIONE

- **Nel capitolo 7** si sottolinea come un assetto organizzativo adeguato deve prevedere strumenti e processi progettati per identificare, valutare e gestire i rischi in modo efficace. Tale approccio consiste nel considerare i rischi come una parte centrale nel processo decisionale, piuttosto che come un'attività separata o degli addenda ai processi aziendali.

• **Definizione**

- **Nel capitolo 8** si presentano gli strumenti di rilevazione, definiti come meccanismi, tecnologie o procedure attraverso i quali sono acquisiti, registrati e conservati dati e informazioni rilevanti per la gestione aziendale.

• **Aree di interesse**

- Nella progettazione degli strumenti di rilevazione si deve valutare l'adeguatezza delle seguenti aree:
 - .. strumenti IT;
 - .. competenze del personale;
 - .. flussi informativi;
 - .. esigenze decisionali;
 - .. conformità normativa;
 - .. scalabilità e flessibilità;
 - .. costi e ROI.

• **Quali sono**

- Secondo la Prassi di riferimento, la reportistica minimale che deve essere sempre predisposta al fine di garantire che gli assetti organizzativi, contabili e amministrativi siano conformi all'art. 2086 c.c. è costituita da:
 - .. **situazione economica e patrimoniale** su base periodica, mensile o trimestrale a seconda delle specifiche esigenze aziendali. Questo report deve includere, come informazioni minime: entrate e uscite; ricavi e costi operativi; flussi di cassa; EBITDA e altri indicatori di performance finanziaria;
 - .. **inventario dei beni e delle passività**. Il documento può essere dettagliato differenzialmente per la contabilità ordinaria e per quella semplificata:
 - . contabilità ordinaria. Deve includere tutti gli elementi patrimoniali, come immobilizzazioni, crediti e rimanenze, nonché le passività come debiti a breve e a lungo termine;
 - . contabilità semplificata. L'inventario può limitarsi a un elenco dei beni (immobilizzazioni, crediti, rimanenze) e delle passività (debiti) ricavabili anche per via extracontabile e/o documentale;
 - .. **analisi del fatturato e del portafoglio ordini**. In particolare, l'analisi terrà conto:
 - . confronto temporale. È essenziale che l'analisi del fatturato includa la possibilità di effettuare confronti con altri periodi;
 - . motivazioni delle variazioni. È necessario che l'analisi aiuti a comprenderne le motivazioni delle differenze riscontrate tra budget previsionali e consuntivi;
 - .. **reportistica finanziaria per la gestione della liquidità**;
 - .. **reportistica di magazzino**;
 - .. **Centrale dei rischi di Banca d'Italia**. Costituisce un elemento chiave per la valutazione del credito e del rischio finanziario dell'impresa e pertanto è una reportistica che deve essere costantemente monitorata.

STRUMENTI DI INTERPRETAZIONE E VALUTAZIONE

• **Finalità**

- **Il capitolo 9** è dedicato agli strumenti di interpretazione e valutazione dei dati e delle informazioni raccolte, al fine di orientare le scelte delle strategie di sviluppo e delle operazioni aziendali. Particolare attenzione è dedicata al processo dell'analisi degli scostamenti, in quanto la validità della reportistica consuntiva e previsionale è supportata dall'esistenza di un attento processo di analisi degli scostamenti fra quanto previsto e quanto effettivamente realizzato a consuntivo.

• **Individuazione delle cause**

- **Il processo di individuazione delle cause è articolato nelle seguenti fasi:**
 - .. definizione degli indicatori;
 - .. raccolta dei dati;
 - .. calcolo degli scostamenti;
 - .. identificazione degli scostamenti significativi;
 - .. analisi preliminare;
 - .. indagine dettagliata;
 - .. formulazione delle ipotesi;
 - .. verifica delle ipotesi;
 - .. documentazione e reporting.

**SCELTA TEMPORALE
DELLE VALUTAZIONI**

- Il capitolo 10 è dedicato alla scelta temporale delle valutazioni, un aspetto cruciale che influisce direttamente sull'efficacia degli strumenti di rilevazione e interpretazione delineati nei capitoli precedenti. Una scelta temporale inadeguata può compromettere la qualità delle informazioni raccolte e, di conseguenza, la validità delle decisioni aziendali assunte sulla base delle stesse.

**CONSERVAZIONE
DEI DATI**

- La Prassi ricorda come fini dell'esimente delle responsabilità connesse all'art. 2086 c.c., tutti i dati relativi alla vita aziendale e al monitoraggio della sua evoluzione devono essere conservati almeno per la durata prevista dalla normativa applicabile.

Tavola

L'Appendice presenta un sistema di gestione dell'adeguato assetto, basato sul metodo noto come "ciclo di Deming" o anche **Plan, Do, Check, Act** composto dalle fasi di seguito rappresentate

Plan	Do
Si identificano gli obiettivi del processo e si stabiliscono le attività necessarie per raggiungerli.	Si mettono in pratica le attività pianificate. Si concentra sulla realizzazione dei compiti necessari per raggiungere gli obiettivi prefissati.
Check	Act
Si controlla se i risultati ottenuti corrispondono agli obiettivi prefissati e ai criteri di successo stabiliti nella fase di pianificazione.	Si apportano le modifiche necessarie per migliorare il processo. Si analizzano le cause dei problemi e si implementano le azioni necessarie per migliorare il processo.

L'adozione di tale metodo permette l'attuazione di un ciclo continuo che permette il miglioramento costante degli assetti organizzativi implementati.

REATI CONTRO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

SOMMARIO

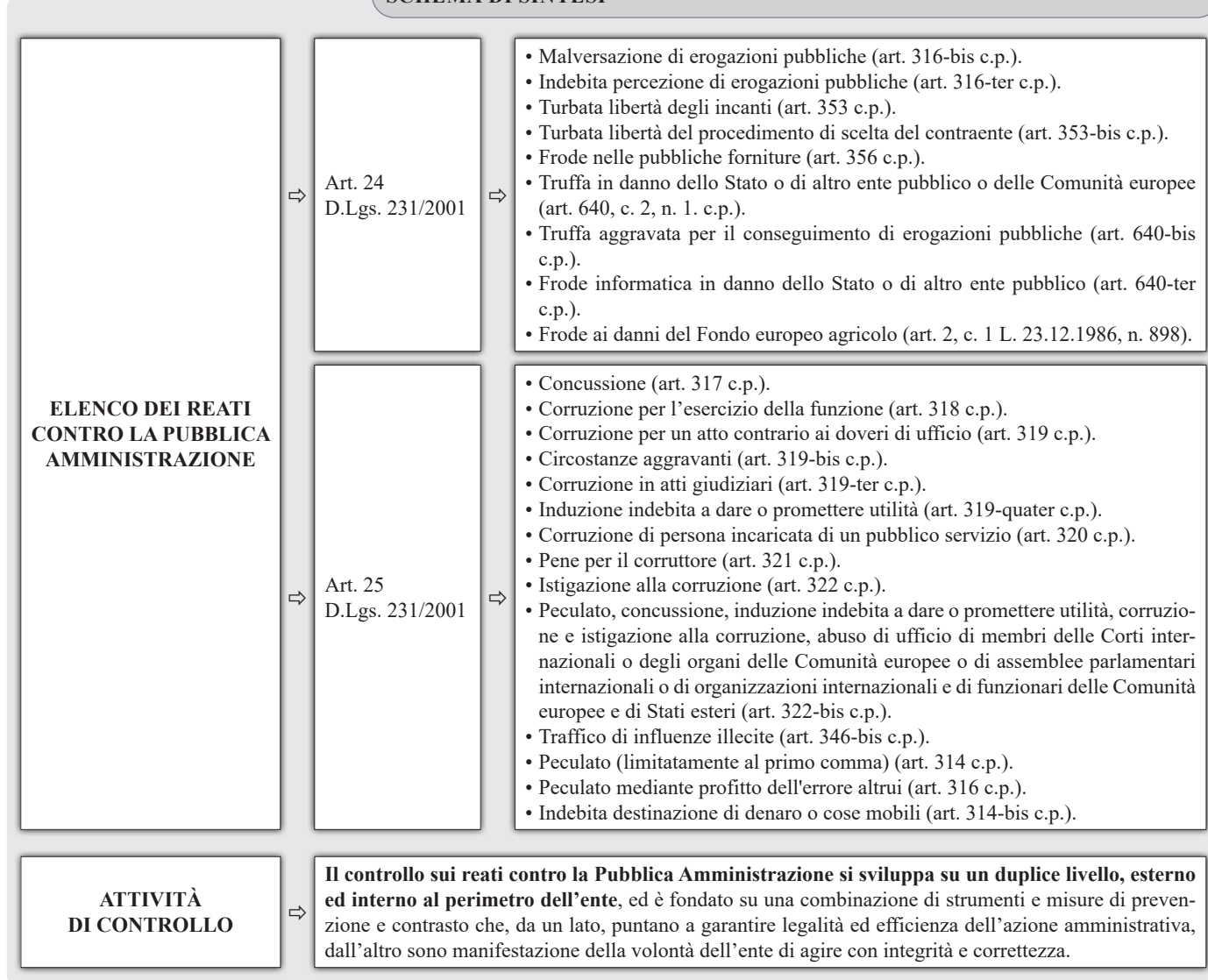
- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Artt. 24 e 25 D.Lgs. 8.06.2001, n. 231

Gli artt. 24 e 25 D.Lgs. 231/2001, in materia di responsabilità amministrativa da reato degli enti collettivi, elencano le fattispecie di illeciti che si potrebbero commettere nell'ambito dei rapporti con la Pubblica Amministrazione. Reati che devono essere posti a confronto con la specifica attività svolta dall'ente e con le sue caratteristiche, per la loro diversa valenza in termini di rischio di commissione, di cui è necessario tener conto sia nell'ordinaria gestione dello stesso ente che nel monitoraggio dei potenziali rischi di commettere illeciti in fase di controllo. In altri termini, le diverse fattispecie devono essere confrontate con le specificità dell'ente per valutare quali tra di esse possono esporlo a un potenziale rischio di commissione.

Le interazioni tra enti e Pubblica Amministrazione possono essere svariate e si sviluppano su più livelli, osservato che la stessa emana regolamentazione e fornisce servizi destinati a incidere sul funzionamento degli enti medesimi. Si pensi alla concessione di autorizzazioni, permessi e licenze, agli adempimenti fiscali e tributari, agli appalti pubblici, agli incentivi e finanziamenti con fondi pubblici, ai controlli e ispezioni: è proprio nell'ambito di tali interazioni che potrebbero concretizzarsi le condotte illecite.

SCHEMA DI SINTESI



REATI 231 CONTRO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

APPROFONDIMENTI

• Fattispecie

- **L'art. 24 D.Lgs. 231/2001** è rubricato “Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture”.
- Relativamente all'art. 25 D.Lgs. 231/2001, alcune recenti disposizioni normative hanno introdotto importanti modifiche: abrogato il reato di “abuso d'ufficio”, già reato presupposto della responsabilità amministrativa in argomento; modificato il reato di “traffico di influenze illecite”; inserito il nuovo reato di “indebita destinazione di denaro o cose mobili”; modificata la rubrica in “Peculato, indebita destinazione di denaro o cose mobili, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione”.

• Valutazione ente

- Scorrendo l'elenco dei reati di entrambi gli articoli, è immediata la percezione che si tratta di fattispecie contraddistinte da un'eterogeneità che deve essere confrontata con le caratteristiche distintive dell'ente: settore merceologico di appartenenza; tipo e modalità di svolgimento delle attività; tipologia degli interlocutori, prevalenza di pubblici o privati; aree della struttura organizzativa sensibili al rischio di commissione degli illeciti, ecc.
- Poiché non è plausibile ritenere che l'ente possa essere potenzialmente esposto al rischio di commissione di tutti i reati di entrambi gli elenchi, è necessario individuare quali tra questi possono costituire un rischio concretizzabile.

• Esempi

- **“Malversazione in erogazioni pubbliche” o “indebita percezione di erogazioni pubbliche”** di cui, rispettivamente, agli artt. 316-bis e 316-ter c.p., sono fattispecie riconducibili all'uso illecito di fondi pubblici: contributi; sovvenzioni; finanziamenti ed erogazioni di altro tipo, comunque denominate. Pertanto, se l'ente non usufruisce di tali provvidenze difficilmente potrà essere esposto al rischio di tali illeciti. Secondo l'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte di Cassazione (Relazione su novità normativa n. 31/22), nella definizione di “erogazioni di altro tipo, comunque denominate” di cui agli artt. 316-bis e 316-ter, rientra “ogni tipo di erogazione a matrice pubblicistica” (esempio: i crediti d'imposta da bonus edilizi ed energetici per lavori non eseguiti).
- Nel caso degli enti fornitori di beni o servizi alla Pubblica Amministrazione, illeciti di potenziale interesse potrebbero essere le **turbative d'asta** di cui agli artt. 353 e 353-bis c.p., la frode nelle pubbliche forniture o il traffico di influenze illecite, reati concretizzabili nell'ambito della partecipazione a gare e appalti ad evidenza pubblica, o nella fase di esecuzione di lavori in appalto.
- Considerando, inoltre, i **reati di corruzione, induzione indebita a dare o promettere utilità o istigazione alla corruzione**, si tratta di fattispecie realizzabili nella generale sfera dei rapporti con pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio: dalle richieste di permessi, autorizzazioni o licenze, ai vari controlli e ispezioni cui potrebbe essere sottoposto l'ente. Al riguardo, occorre distinguere il pubblico ufficiale dalla persona incaricata di pubblico servizio, quest'ultima potrebbe essere un privato (ente) che in relazione ad alcune sue specifiche attività è considerato incaricato di pubblico servizio. Per esempio: ente che eroga servizi in convenzione o in concessione con la PA.

ATTIVITÀ DI CONTROLLO

- **Elementi**
 - Il controllo sui reati contro la Pubblica Amministrazione è un insieme di meccanismi e procedure finalizzati a prevenire, individuare e reprimere gli atti illeciti che compromettono l'integrità e la trasparenza dell'attività amministrativa, nonché la conformità normativa e la correttezza dei rapporti dell'ente con la stessa Pubblica Amministrazione.
 - Diverse sono le condotte illecite che possono alterare i rapporti tra amministrazioni pubbliche ed enti privati, nuocendo al corretto funzionamento della macchina pubblica, ne consegue che le misure di prevenzione e contrasto a tali condotte e i relativi controlli hanno una duplice natura: esterna e interna rispetto al perimetro dell'ente.

CONTROLLI ESTERNI ALL'ENTE

- Osservati dall'esterno dell'ente, le misure di prevenzione e gli organi preposti ai controlli sono riconducibili ai seguenti.
 - **Controllo giudiziario**
 - All'Autorità giudiziaria (Procure della Repubblica) e alle Forze dell'Ordine, in specie la Guardia di Finanza, compete lo svolgimento delle indagini sui reati contro la Pubblica Amministrazione, attraverso attività che possono includere intercettazioni, pedinamenti, sequestro di documenti, acquisizione di testimonianze.
 - Le indagini giudiziarie possono essere avviate sia su iniziativa delle autorità (d'ufficio) sia a seguito di denunce, esposti o segnalazioni di illeciti.
 - **Autorità nazionale anticorruzione (Anac)**
 - L'Anac svolge un ruolo fondamentale nel controllo e nella prevenzione della corruzione. **Le competono le seguenti attività:**
 - .. verifica della trasparenza dei processi di assegnazione di appalti pubblici e concessioni;
 - .. monitoraggio sull'attuazione delle normative anticorruzione all'interno delle pubbliche amministrazioni;
 - .. emanazione di linee guida e regolamentazione per migliorare l'efficacia delle misure di prevenzione degli illeciti;
 - .. gestione e analisi delle segnalazioni di illeciti provenienti dai settori pubblico e privato. L'Anac rende disponibile sul proprio sito web un apposito canale di segnalazione che garantisce la riservatezza sull'identità dei segnalanti, siano essi pubblici o privati.
 - **Corte dei conti**
 - La Corte dei conti vigila sulla gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche, controllando che le risorse pubbliche siano utilizzate in modo corretto ed efficiente, e non vi siano sprechi o irregolarità. In caso di accertato danno erariale o di gestione negligente, può sanzionare i soggetti responsabili.
 - **Controlli interni nelle pubbliche amministrazioni**
 - Ciascun ente pubblico è tenuto a implementare un sistema dei controlli interni finalizzato a monitorare nel continuo efficienza e legalità della propria azione amministrativa, che include:
 - .. audit interni su procedure di gestione delle risorse e correttezza degli atti amministrativi;
 - .. verifiche periodiche sulla corretta applicazione delle normative;
 - .. monitoraggio delle aree maggiormente sensibili al rischio di corruzione, come nel caso degli appalti e delle concessioni.
 - In merito ai controlli interni, già da tempo sono tenute a nominare un Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza (RPCT), cui compete lo svolgimento dei detti controlli interni.
 - **Trasparenza**
 - Un fattore determinante per il controllo sui reati contro la Pubblica Amministrazione è altresì la trasparenza degli atti che compie: l'obbligo di pubblicare attraverso i siti web degli stessi enti pubblici le informazioni relative ad appalti, gare e decisioni amministrative contrasta e rende più difficoltoso il concretizzarsi dei fenomeni corruttivi.

CONTROLLI INTERNI ALL'ENTE

• **Individuazione possibili fattispecie**

- Nell'ottica dei controlli interni all'ente, il D.Lgs. 231/2001 prevede un composito elenco di fattispecie di illeciti, da cui sorge l'esigenza di accertare quali tra questi possono costituire potenziale rischio di commissione per il medesimo relativamente alle sue caratteristiche, in specie il tipo di attività svolta.
- Per l'imputabilità dell'ente il reato deve essere commesso nel suo interesse o a suo vantaggio, da soggetti che rivestono posizioni apicali o da coloro che agiscono sotto la direzione e vigilanza degli stessi apicali.

• **Misure di prevenzione**

- Stabilito quali reati contro la Pubblica Amministrazione potrebbero riguardare l'ente, è necessario che questo appronti adeguate misure di prevenzione e contrasto alle possibili condotte illecite, nell'intento di garantire integrità e correttezza nelle interazioni con la Pubblica Amministrazione.

ATTIVITÀ DA ATTUARE

• **Codice etico e di condotta**

- L'adozione di un codice etico e di condotta enunciante i principi e le regole cui devono attenersi e rispettare tutti i componenti dell'organizzazione, ulteriormente declinato in un codice disciplinare che indichi per ciascun componente della stessa organizzazione (dal vertice in giù) gli obblighi e i divieti imposti e le relative sanzioni in caso di loro violazione, nonché l'implementazione di una specifica procedura per la gestione dei rapporti con la PA, sono le prime misure da adottare. Documenti che costituiscono parte integrante del Modello 231, ma che potrebbero essere adottati anche in assenza del modello.

• **Formazione del personale**

- Per la prevenzione dei reati in questione, è necessaria la formazione dei dipendenti, specificamente finalizzata a diffondere una cultura della legalità e della trasparenza degli atti compiuti. La sensibilizzazione sui rischi associati ai reati contro la PA è uno strumento fondamentale per ridurre l'esposizione dell'organizzazione a queste minacce.

• **Whistleblowing**

- Altra misura di prevenzione da opportunamente valorizzare all'interno dell'organizzazione è il canale di comunicazione che consente di segnalare (*whistleblowing*), in modo riservato o anonimo, comportamenti illeciti di cui si è venuti a conoscenza nel contesto lavorativo dell'ente, agevolando così l'individuazione delle possibili condotte illecite. Tra l'altro, il D.Lgs. 24/2023 ha rafforzato le tutele per chi segnala o denuncia, proteggendolo da eventuali atti ritorsivi.

ATTIVITÀ DELL'ORGANISMO DI VIGILANZA

• **Compiti**

- Compete all'Organismo di Vigilanza (OdV) il controllo sulla corretta applicazione delle misure di prevenzione e contrasto agli illeciti adottate dall'ente; in merito, è bene precisare che, ai sensi della norma, all'OdV non sono riconosciuti poteri impeditivi dei comportamenti illeciti né una posizione di garanzia, quest'ultima come nel caso dell'Organo di controllo.

• **Segnalazione anomalie**

- Se nel corso di svolgimento dell'attività di vigilanza l'OdV rileva anomalie o violazioni delle regole, deve segnalarlo con immediatezza all'Organo di governo dell'ente, affinché adotti le necessarie azioni correttive e, se del caso, gli opportuni provvedimenti nei confronti di chi le ha violate.
- Inoltre, in relazione al tipo di anomalia o violazioni, deve essere informato anche l'Organo di controllo qualora presente.

• **Analisi aree di maggior rischio**

- In ordine alla prevenzione e contrasto ai reati contro la Pubblica Amministrazione, l'azione di vigilanza deve essere prioritariamente indirizzata verso le aree organizzative che in fase di mappatura sono state individuate come maggiormente sensibili al rischio di commissione (aree sensibili):
 - .. partecipazione e gestione di gare pubbliche;
 - .. attribuzione di appalti pubblici e/o concessioni;
 - .. richieste e gestione di autorizzazioni, permessi e licenze;
 - .. utilizzo di risorse pubbliche nelle varie forme previste, incluse le agevolazioni fiscali;
 - .. gestione dei rapporti con pubblici funzionari o incaricati di pubblico servizio.