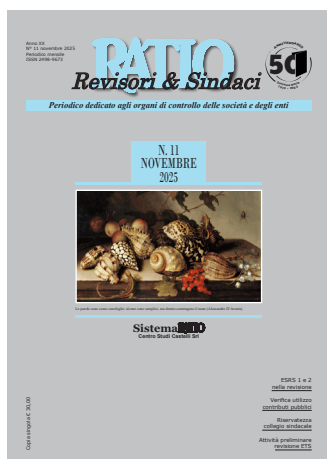




Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

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

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bongì, 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. Valcarengchi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Alibrandi, P. Bisi,
Brixia Revisione S.r.l., C. Corghi,
P. Di Biase, F. Fiameni, M. Fiameni,
A. Gerolimich, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, S. Spitti, R. Stanghellini,
S. Stringa, A. Vianello, S. Zanon

Stampa
Grafica Sette S.r.l.
Via P.G. Piamarta, 61, Bagnolo M. (BS)
Tel. 030-6820600
Sito web: www.seventyseven.biz

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
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 17.10.2025

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 11/2025

Opinione	- Adeguatezza degli assetti organizzativi e Modello 231/01	3
Notizie in breve		4

Vigilanza

Normativa	- Ruolo del collegio fra vigilanza e riservatezza	6
	- Concordato semplificato dopo il correttivo-ter	10
Verifiche	- Verifica corretto utilizzo dei contributi pubblici	14
Responsabilità	- Adeguatezza del Modello organizzativo 231	16
	- Classificazione e analisi dei rischi	20
	- Mappatura dei rischi aziendali	24

Revisione legale

Normativa	- Obbligo di conoscenza dell'impresa	26
Terzo settore	- Attività preliminare per la revisione negli ETS	30
ESG	- ESRS 1 e 2 nella limited assurance su un report di sostenibilità	34
Verifiche	- Pianificazione dell'attività di revisione	36
	- Verifica del sistema di controllo interno	41
	- Valutazione errori identificati nella revisione	46

ADEGUATEZZA DEL MODELLO ORGANIZZATIVO 231

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

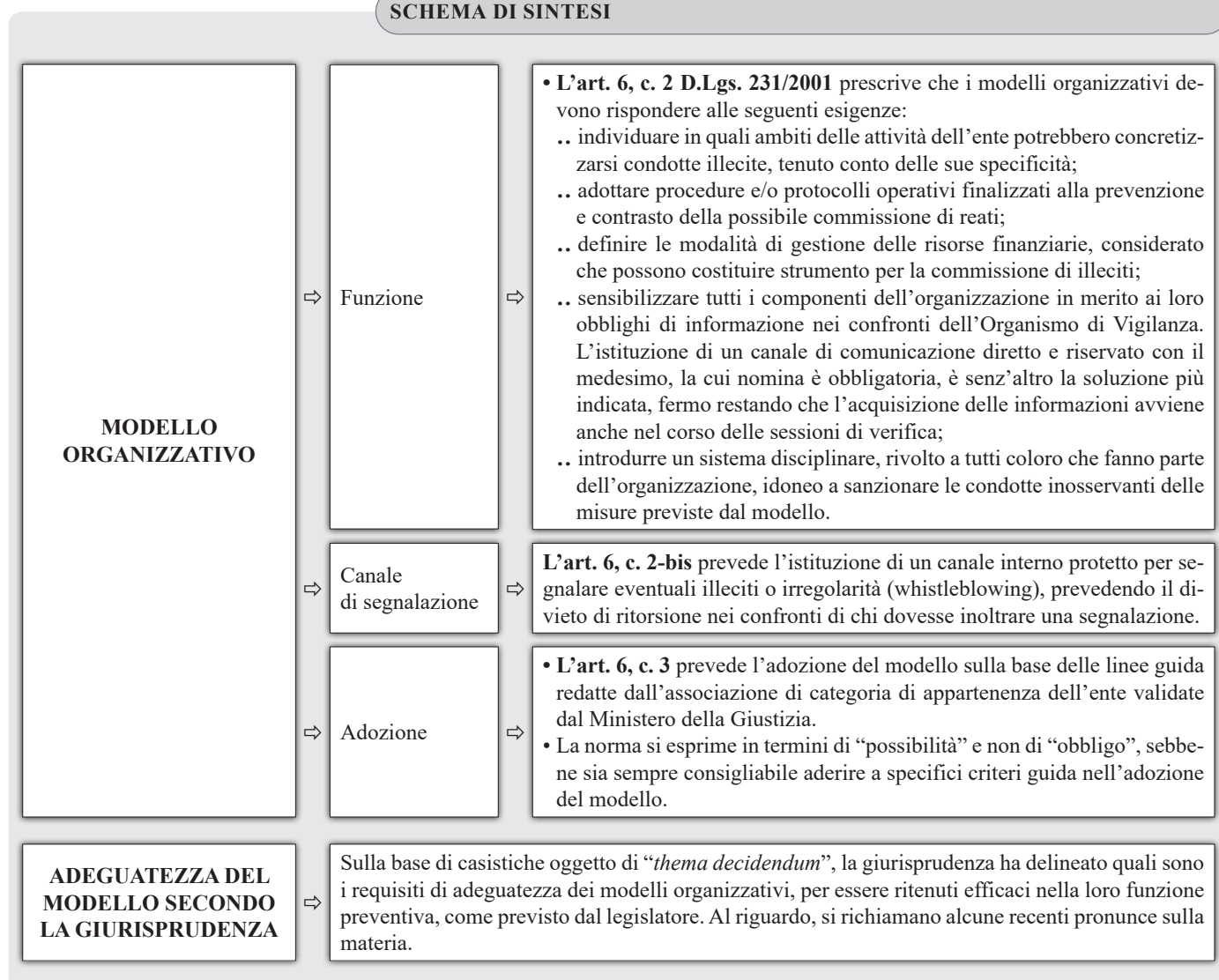
D.Lgs. 231/2001

Questione particolarmente spinosa, ai fini della mancanza di responsabilità amministrativa da reato, è l'adeguatezza del Modello organizzativo 231, che nella prospettiva del D.Lgs. 231/2001 costituisce per l'ente il fondamentale presidio di prevenzione e contrasto ai rischi di possibili reati commessi al suo interno, nell'interesse o a vantaggio del medesimo.

Riguardo all'adeguatezza dei Modelli 231 la norma non è particolarmente prodiga di prescrizioni circa i requisiti strutturali che devono caratterizzarli, fornendo solo indicazioni applicative di massima. Aspetto sovente all'origine di problemi interpretativo/operativi riguardo alla loro configurazione, talvolta anche in relazione alle modalità di esecuzione delle attività di verifica e controllo.

A supplenza della scarsa chiarezza normativa, le linee guida redatte dalle associazioni di categoria forniscono agli enti di loro appartenenza indicazioni operative più precise, e nel corso del tempo, sulla base di casistiche oggetto di "*thema decidendum*", la giurisprudenza ha delineato i requisiti del modello organizzativo per essere ritenuto efficace nella sua funzione di prevenire i rischi reati.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

ESONERO
DALLA RESPONSABILITÀ
AMMINISTRATIVA

Trib. Trapani,
ord. del 24.10.2024

• Elusione
fraudolenta
del modello

- Con il decreto di archiviazione del 23.10.2024, che riprende una sentenza del Tribunale di Milano (**sezione II penale, n. 1070/2024**) che ha escluso l'illecito amministrativo dell'ente per il reato di false comunicazioni sociali, essendo stato ritenuto idoneo il Modello 231 adottato e ravvisatane la fraudolenta elusione da parte dei soggetti apicali, la Procura della Repubblica di Trapani ha esonerato una società dalla responsabilità amministrativa per il reato di corruzione commesso da un proprio dipendente, la cui condotta illecita era stata posta in essere eludendo in modo fraudolento le prescrizioni del modello.
- Nella specie, il PM ha riconosciuto che "l'attività di *risk assessment* è stata certamente posta in essere dalla società, anche per tramite del proprio OdV, sicché è evidente che il (dipendente) abbia posto in essere un'elusione fraudolenta del Modello, e in particolare si ritiene che nel caso di specie sussista il c.d. *management override*, laddove il comportamento del (dipendente) diviene forzatamente improntato alla sistematica violazione ed aggiramento fraudolento di ogni regola e procedura e in presenza del quale qualsiasi Modello Organizzativo, seppur adeguato ed efficacemente attuato, non sarebbe in grado di evitare comportamenti elusivi e manipolatori".

- L'adozione del Modello 231, sebbene costituisca un elemento essenziale per prevenire le condotte illecite, non è di per sé sufficiente a garantire l'integrità dell'ente se ad essa non consegue un'efficace attuazione e azione di vigilanza.
- Il fenomeno del c.d. *management override* enfatizzato dal PM, evidenzia il rischio che i vertici dell'ente, abusando della propria posizione, possano eludere o manipolare le regole interne, compromettendo in tal modo l'efficacia del modello stesso.

• Mappatura
delle attività

- Altro aspetto posto in rilievo del provvedimento riguarda la mappatura delle attività (c.d. "*risk assessment*"), approntata dalla società in coerenza ai criteri delineati dalla giurisprudenza, secondo cui questa deve articolarsi attraverso un procedimento caratterizzato da:
 - .. individuazione delle aree potenzialmente a rischio di reato;
 - .. rilevazione delle attività sensibili e delle direzioni e ruoli aziendali coinvolti;
 - .. rilevazione e valutazione del grado di efficacia del sistema operativo già in essere e individuazione di eventuali criticità; definizione delle cautele preventive.

• Ruolo
dell'Organismo
di Vigilanza

- Relativamente al ruolo svolto dall'Organismo di Vigilanza nel caso di specie, rimarcando il possesso dei requisiti di autonomia, professionalità e continuità d'azione, il provvedimento ne ha valorizzato:
 - .. il funzionamento costante nel tempo e in continua interazione con gli organi amministrativi e di controllo della società;
 - .. la programmazione delle attività;
 - .. la previsione di un budget per lo svolgimento delle stesse;
 - .. la presenza di un regolamento disciplinante il suo funzionamento.
- Enfatizzando, inoltre, la decisiva importanza dei flussi informativi periodici, sia verso l'OdV per essere costantemente informato sull'andamento delle attività aziendali, sia quelli dall'OdV all'organo amministrativo per informarlo in merito alle attività di vigilanza eseguite e sulle segnalazioni di violazioni ricevute.

RESPONSABILITÀ

vigilanza

CONTENUTO
DEL MODELLO 231

- Oltre a offrire precise indicazioni su ruolo e compiti dell'Organismo di Vigilanza, il provvedimento in commento fornisce anche una panoramica dei contenuti del Modello 231, relativamente alla composizione delle sue parti generale e speciale.

- **Parte generale**
 - Il Codice Etico, quale espressione del complesso di principi e valori che ispirano l'operare dell'ente.
 - Le linee di attività per informare e formare l'organizzazione sul Modello e sui protocolli di prevenzione, attività che non devono essere occasionali ma ispirate a criteri di continuità e intensità.
 - Il sistema di rilevamento delle violazioni del Modello per consentire a tutti i suoi destinatari di segnalare un illecito, anche potenziale, garantendo riservatezza e protezione contro eventuali ritorsioni, in conformità alla normativa sul whistleblowing.
 - Il sistema disciplinare, in particolare, la predisposizione di un apparato sanzionatorio diversamente articolato a seconda dei ruoli ricoperti dai destinatari del modello.
- **Parte speciale**
 - La descrizione della **struttura dei reati presupposto, il cui elenco deve essere aggiornato costantemente**.
 - La mappatura delle attività a rischio (come sopra già descritta).
 - I principi generali di comportamento applicabili a tutti i destinatari.
 - Le procedure e i protocolli operativi finalizzati a regolamentare i processi sensibili attraverso: segregazione delle funzioni, designazione di responsabili, completezza dei flussi informativi ed efficace monitoraggio del controllo di linea.

MODELLO
ORGANIZZATIVO
RIPARATORIO

- **Inidoneità**
 - La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il ricorso di una società, cui erano state applicate anche le sanzioni interdittive, a motivo dell'inidoneità del modello organizzativo riparatorio adottato perché "non contempla una mappatura completa del rischio reato e non risultano documentati controlli da parte dell'OdV"; inoltre, la società aveva nominato solo un professionista con un budget assai ridotto (€ 2.500 annui) e solo successivamente si era decisa a istituire un organismo collegiale, composto da due membri esterni ed uno interno.
- **Condizioni necessarie per l'adeguatezza**
 - Per essere considerato adeguato nella sua funzione di prevenire i rischi di reato, **il Modello organizzativo 231 deve**:
 - .. essere costruito **a misura dell'ente**, tenendo conto: delle attività svolte e delle relative modalità operative, nonché degli specifici rischi di reato connessi, della struttura organizzativa e gestionale, delle dimensioni e complessità;
 - .. prevedere un efficace **sistema di prevenzione** dei reati: mappatura dei rischi di reato, protocolli per la formazione e attuazione delle decisioni dell'ente, gestione delle risorse finanziarie, obblighi informativi verso l'OdV, adozione di sistema disciplinare;
 - .. essere **efficacemente attuato**: formazione del personale, comunicazione e diffusione dei contenuti del modello a tutti i livelli dell'organizzazione, verifiche e revisioni periodiche, funzionamento effettivo dell'OdV;
 - .. essere costantemente **aggiornato** in caso di: modifiche normative, mutamenti organizzativi, emersione di nuovi rischi o criticità, a seguito del concretizzarsi di un reato o di violazioni del modello.
- **Valutazioni**
 - L'adeguatezza del Modello organizzativo 231 può essere valutata, internamente, dall'Organismo di Vigilanza, esternamente, da esperti in materia o, eventualmente, dall'Autorità Giudiziaria in sede di procedimento giudiziario.
- **Sanzioni**
 - L'inadeguatezza del modello può comportare: sanzioni pecuniarie e per taluni reati presupposto anche quelle interdittive; la confisca del profitto conseguito a seguito del reato commesso; la pubblicazione della sentenza.

Cass. pen., sez. VI,
sent. n. 4535/2025

VALUTAZIONE ERRORI IDENTIFICATI NELLA REVISIONE

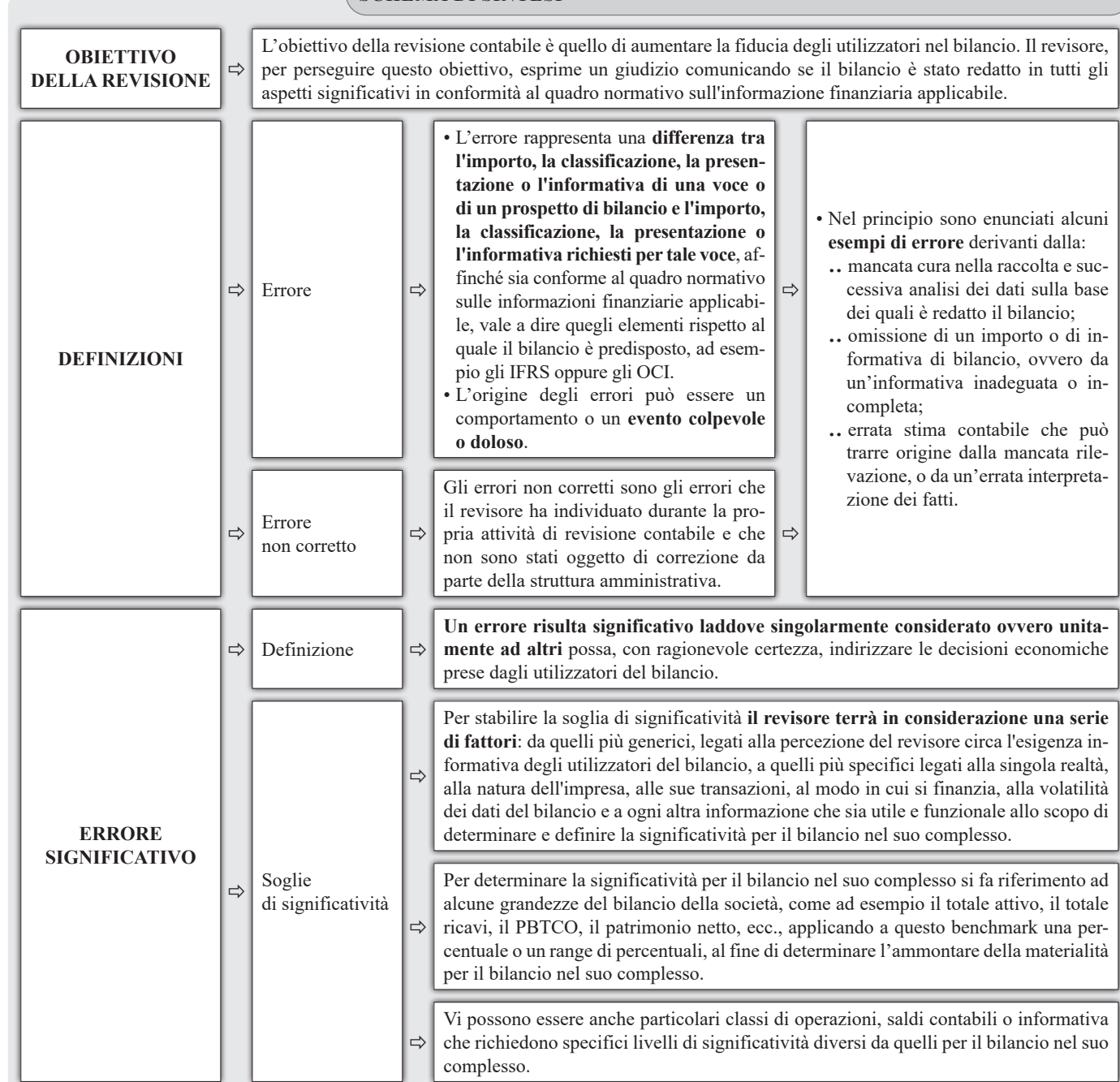
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

(ISA Italia) 450

Il principio (ISA Italia) 450 si occupa della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e, quindi, valutare l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio. Il principio di revisione è inserito in un corpo più ampio che funge da supporto al medesimo, ad esempio i principi (ISA Italia) 700 e 320. È entrato in vigore per le revisioni contabili di bilanci relativi a periodi amministrativi che iniziano il 1.01.2022 o successivamente. Il principio ha 2 obiettivi: valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile; valutare l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

ANALISI
DEGLI ERRORI• Errori
identificati

- Il revisore deve cumulare gli errori identificati e stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione, quando:
 - .. la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi;
 - .. l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 320.
- Qualora la direzione provveda a correggere gli errori, individuati nel corso della revisione, il revisore dovrà svolgere ulteriori procedure per stabilire se permangano ulteriori errori.

• Errori non
individuati

- Un errore potrebbe non essere un evento isolato e rappresentare l'esempio di errori derivanti dal mancato funzionamento del sistema di controllo interno, oppure dalla diffusa applicazione, da parte della società di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.
- Possono, infatti, esistere degli errori non individuati, in ragione di rischi di campionamento ma anche di rischi non dipendenti dal campionamento.
- Il revisore può richiedere alla direzione di esaminare e comprendere la causa di un errore identificato e quindi svolgere le procedure per stabilire l'importo effettivo dell'errore nella specifica classe di operazioni, saldi contabili e informativa e apportando le appropriate rettifiche al bilancio.

Cosa rappresentano i rischi dipendenti dal campionamento? L'attività di revisione è svolta su base campionaria statistica. Questo significa che effettuando dei campionamenti da una popolazione più ampia, le transazioni residue non sono oggetto di controllo e potrebbero portare con sé errori non rilevati.

ERRORI
TRASCURABILI

• Rilevanza

- Gli errori possono essere chiaramente trascurabili. Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso, inferiore nello specifico, o di natura completamente diversa rispetto a quelli che sono considerati significativi. Gli errori trascurabili sono irrilevanti, singolarmente e nel loro insieme.
- Nel caso di dubbi sul fatto che un determinato errore sia chiaramente trascurabile o meno, non deve essere trattato come chiaramente trascurabile.

• Soglia

- Il revisore potrà definire un importo al di sotto del quale gli errori nei singoli prospetti sono chiaramente trascurabili e, anche considerati nel complesso si ritiene, considerati nel loro insieme, non abbiano un effetto significativo sul bilancio.

• Cumulo

- Qualora gli errori nei singoli prospetti siano di valore superiore, rispetto all'importo definito come trascurabile, saranno un oggetto di cumulo.

• Errori
qualitativi

- Anche gli errori di importo inferiore potrebbero essere valutati non dal punto di vista quantitativo, ma qualitativo e, quindi, potrebbero non essere trascurabili e quindi potrebbero essere cumulati.
- Sarà il professionista valutare se un errore di natura qualitativa sia significativo e tale valutazione deve essere effettuata sulla base dell'esperienza maturata.

• Errore
di informativa

- Inoltre, sono da considerare gli errori di informativa, che ovviamente non hanno evidenza numerica. Gli stessi possono essere chiaramente trascurabili sia se considerati singolarmente che nell'insieme.

**VALUTAZIONE
ERRORI**

- Individuati gli errori il revisore deve provvedere alla loro valutazione e alla comunicazione alla direzione e ai responsabili delle attività di governance, per procedere può essere utile distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati:
 - .. sono oggettivi gli errori sui quali non sussistono dubbi;
 - .. sono soggettivi gli errori costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione;
 - .. gli errori proiettati sono la migliore stima da parte del revisore degli errori nelle popolazioni.
- **Errori significativi per natura**
 - Nel valutare errori significativi per natura il revisore dovrà valutare se gli errori identificati sono persistenti o pervasivi o se alcuni degli errori identificati sono relativi allo stesso aspetto.
 - Inoltre, si dovrà valutare se, considerati nel loro insieme, possano influenzare la comprensione dell'aspetto da parte degli utilizzatori.
- **Singolo errore significativo**
 - Qualora il singolo errore sia ritenuto significativo è improbabile che questo possa essere compensato da altri errori. Ad esempio, se un ricavo è sovrastimato e tale valore è compensato da una sottostima di costo, il bilancio risulterà, in ogni caso, significativamente errato.
- **Errori di classificazione**
 - Stabilire se un errore di classificazione sia significativo comporta la valutazione di considerazioni di tipo qualitativo, quali l'effetto dell'errore di classificazione sulle clausole dei contratti di finanziamento.
 - Ci sono situazioni in cui anche un errore non è significativo, pur superando determinati valori può risultare non significativo.
- **Errore inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso**
 - Vi sono, altresì, errori che, singolarmente o considerati insieme agli altri errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, anche inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso, sono comunque considerati rilevanti.
 - Vi sono circostanze che possono condurre a tale valutazione, quando l'errore:
 - .. influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
 - .. influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
 - .. riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che potrebbe avere un effetto significativo sui bilanci degli esercizi successivi;
 - .. copre un cambiamento nell'andamento degli utili;
 - .. influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
 - .. influenza l'informativa di settore presentata in bilancio;
 - .. ha l'effetto di aumentare i premi riconosciuti al management al raggiungimento di determinati obbiettivi;
 - .. influenza altre informazioni.
 - Le circostanze elencate rappresentano degli esempi e la sussistenza di una di queste circostanze non porta necessariamente a concludere che l'errore sia significativo.
- **Errori non corretti di periodi precedenti**
 - L'effetto cumulato degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti può avere un effetto significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame.
 - Esistono diversi approcci accettabili per la valutazione da parte del revisore di tali errori non corretti sul bilancio del periodo amministrativo in esame.
 - Utilizzare lo stesso approccio valutativo assicura coerenza tra un periodo amministrativo e l'altro.