

Il Modello ex D.Lgs. 231/2001: quale possibile realizzazione nelle PMI?

di Alberto Pesenato (*), Susanna Barbacovi (**) e Fabiana Widesott (***)

La sentenza n. 15657/2011 della Cassazione afferma che anche le società di piccole dimensioni che ricorrono ad un'organizzazione interna complessa debbano essere dotate del MOGC. La legge 12 novembre 2011 n. 183 attribuisce alle società di capitali la facoltà di conferire le funzioni dell'Organismo di Vigilanza al collegio sindacale. Il presente contributo tratta, brevemente, entrambi i temi dando delle utili indicazioni.

Le caratteristiche distintive delle piccole e medie imprese

La sentenza della Corte di Cassazione penale sez. 3, n. 15657/2011 ha sancito l'applicabilità del decreto 231/2001 (1) anche alle imprese individuali e diventa quanto mai attuale definire delle metodologie applicative per la costruzione del «Modello». Per definire meglio il concetto di piccole e medie imprese è possibile fare riferimento al principio di revisione ISA 200 § A64, A65 che indica con chiarezza la nozione dell'entità aziendale di minori dimensioni.

Proprietà

La proprietà e la direzione sono concentrate in un numero limitato di soggetti (di sovente un singolo soggetto).

Altre caratteristiche

- a) registrazioni contabili semplici - a fronte di operazioni semplici e lineari;
- b) un numero limitato di settori di attività e di prodotti nell'ambito del singolo settore;
- c) limitate fonti di ricavo;
- d) un numero limitato di controlli interni che possono essere elusi dalla direzione;
- e) un numero limitato di livelli direzionali ma responsabili di una vasta gamma di controlli;
- f) un numero limitato di dipendenti e questi rivestono una molteplicità di funzioni.

Quotazione

Quanto affermato per imprese di dimensioni ridotte può presupporre che queste non siano quotate.

Nessuna di queste caratteristiche, di per sé, si può ritenere esclusiva. Di certo, la dimensione, quale che sia il metodo per misurarla (ricavi, numero occupati, attività patrimoniali, ecc.), influenza ed è influenzata da queste caratteristiche, e configura il modo di intendere l'espressione di Piccole e Medie Imprese. Le imprese e gli enti minori hanno di norma pochi od un unico proprietario che generalmente sono od è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana. Il proprietario/amministratore esercita un controllo diretto su tutte le decisioni ed ha la possibilità di intervenire personalmente in qualsiasi momento con efficacia per far fronte al modificarsi delle circostanze. Questo controllo diretto e tempestivo può compensare le deboli procedure di controllo interno e protocolli in essere.

La semplicità dei controlli non significa di

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001 (Presidente OdV: Karrell Srl – Trentino Trasporti Esercizio SpA – Far marenna S.C.a r.l.)*

(**) *Legale in Trentino Trasporti Esercizio SpA*

(***) *Controllo di Gestione in Trentino Trasporti Esercizio SpA*
(1) Si veda *Organismo di Vigilanza e Modello di organizzazione gestione e controllo ex D Lgs. n. 231/2001 - Ipsos IV* Edizione 2013 e contributi in www.albertopesenato.net.

per sé che esiste un alto rischio di frodi, errori, reati ed illeciti ma è possibile che il proprietario/amministratore approfitti della sua posizione dominante per eludere i controlli. Sono, quindi, le doti di integrità del proprietario/imprenditore a determinare il rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento, nonché la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione come preteso dagli artt. 2403 c.c. e 14 ex D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010. Un sistema perfetto ed è eventualmente possibile in grandi organizzazioni, laddove le dimensioni aziendali permettono una completa separazione delle mansioni, garantendo un certo grado di affidabilità. Nella pratica, numerose società di piccole dimensioni fanno uso di sistemi di rilevazione molto semplici che non possono soddisfare di per sé stessi l'attendibilità delle registrazioni. La valutazione del Rischio di Infrazione e la successiva pianificazione del controllo da parte dell'Organismo di Vigilanza possono richiedere un tempo limitato ai colloqui periodici con il proprietario/amministratore. Come pure definito dalle linee guida di Confindustria nella parte IV le Associazioni di categoria e le imprese stesse dovranno condurre un'attività finalizzata alla redazione di un MOGC che soddisfi pienamente le esigenze della singola realtà imprenditoriale di minori dimensioni. Per l'individuazione dei rischi e l'elaborazione di procedure di controllo interno e protocolli anche da parte degli enti di più piccole dimensioni, si può pensare ad uno schema sufficientemente flessibile, per il quale l'aspetto dimensionale si limita ad influire, ai fini del processo di gestione dei rischi, su:

- la complessità dell'analisi: in termini di sintesi delle funzioni aziendali interessate e di casistiche di illecito con potenziale rilevanza nel contesto dell'attività specifica dell'ente;
- le modalità operative di conduzione dell'attività di gestione dei rischi: potrà essere svolta, dall'organo dirigente, non con il supporto di funzioni interne aziendali, bensì eventualmente con apporti professionali esterni;
- l'articolazione dei controlli preventivi: que-

sti enti potranno utilizzare soltanto alcuni dei protocolli indicati ed, eventualmente, anche in forme semplificate;

- Codice Etico (o di comportamento) e sistema disciplinare: la predisposizione e l'adozione di un codice contenente i principi etici rilevanti ex D.Lgs. n. 231/2001 cui l'ente dovrà uniformarsi non desta particolari preoccupazioni e difficoltà di adattamento alle imprese di piccole dimensioni. I contenuti minimi del Codice Etico, consistono essenzialmente nel rispetto delle norme vigenti, nel monitoraggio di ogni operazione effettuata e nella espressione di una serie di principi cui dovrà essere improntata l'attività dell'ente nello svolgimento dei rapporti commerciali con i soggetti rilevanti. Tali contenuti, imprescindibili per la effettività e credibilità di un Codice Etico, sono da considerarsi di applicazione generalizzata e vanno pertanto recepiti anche dalle piccole imprese. La configurazione del sistema disciplinare e dei meccanismi sanzionatori non presenta profili diversi da quelli applicati nelle aziende di maggiori dimensioni;

- l'Organismo di Vigilanza: rispetto alla configurazione dell'Organismo di Vigilanza la realtà delle piccole imprese presenta specificità proprie che richiedono un adattamento di quanto previsto.

Vista la complessità e l'onerosità del modello indicato dal D.Lgs. n. 231/2001, il legislatore ha voluto tenere in debito conto le problematiche che si pongono in quella categoria di enti che, per la dimensione e la semplicità della struttura organizzativa, non dispongono di una funzione (o persona) con compiti di monitoraggio del sistema di controllo interno. Per tali enti l'onere derivante dalla istituzione di un organismo ad hoc potrebbe non essere economicamente sostenibile. A questo proposito il legislatore con la Legge 12 novembre 2011 n. 183 art. 14 ha disposto l'inserimento nell'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 del comma 4 - bis (2), che attribuisce alle

Nota:

(2) Il comma 4-bis inserito nell'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 dalla Legge 12 novembre 2011 n. 183, dispone: «nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza ed il comitato della gestione possono svolgere le funzioni dell'Organismo di Vigilanza di cui al comma 1, lettera b».

società di capitali la facoltà di conferire le funzioni dell'Organismo di Vigilanza al Collegio Sindacale. Oltre a quanto sopra evidenziato il D.Lgs. n. 231/2001 ha previsto all'art. 6, comma 4, la facoltà dell'organo dirigente di svolgere direttamente i compiti indicati. Tuttavia, tenuto conto delle molteplici responsabilità ed attività su cui quotidianamente l'organo dirigente deve applicarsi, è auspicabile ritenere che, nell'assolvimento di questo ulteriore compito, esso si avvalga di professionisti esterni ai quali affidare l'incarico di effettuare periodiche verifiche sul rispetto e l'efficacia del modello. Così, come esposto in tutti i casi in cui si è prevista la possibilità per soggetti esterni all'ente di svolgere attività di supporto a quelle del soggetto cui sono deputate le funzioni di vigilanza, è necessario chiarire che i compiti delegabili all'esterno sono quelli relativi allo svolgimento di tutte le attività di carattere tecnico, fermo restando l'obbligo del professionista esterno di riferire all'organo dell'ente. È evidente, infatti, che l'affidamento di questo tipo di delega non fa venir meno la responsabilità dell'organo dell'ente in ordine alla funzione di vigilanza ad esso conferita dalla legge. Qualora, poi, l'organo dirigente ritenga di non avvalersi di tale supporto esterno ed intenda svolgere personalmente l'attività di verifica, è opportuna, in via cautelativa nei confronti dell'autorità giudiziaria eventualmente chiamata ad analizzare l'efficacia del modello e dell'azione di vigilanza, la stesura di un verbale delle attività di controllo svolte, controfirmato dall'ufficio o dal dipendente sottoposto alle verifiche.

Le sentenze della Cassazione

Con la sentenza n. 18941/2004, la Suprema Corte ha statuito, in un primo momento, che la responsabilità amministrativa poteva essere applicata solo agli enti dotati di personalità giuridica in forma societaria e pluripersonale, escludendo così dal novero dei destinatari della disciplina le imprese individuali. Sul punto, però, più di recente è intervenuta nuovamente la Corte di Cassazione che con sentenza n. 15657, depositata il 21 aprile 2011, ha scelto un orientamento più severo, specificando che se è indubbio che la disciplina dettata dal D.Lgs n. 231/2001 è senz'al-

tro applicabile alle società a responsabilità limitata cc. dd. «uni personali», è altrettanto vero che «molte imprese individuali spesso ricorrono ad un'organizzazione interna complessa che prescinde dal sistematico intervento del titolare dell'impresa per la soluzione di determinate problematiche e che può spesso involgere la responsabilità di soggetti diversi dall'imprenditore, che operano nell'interesse della stessa persona individuale». In questo senso, secondo la Corte, i soggetti che possono essere colpiti dalla norma vanno individuati non solo attraverso la loro esplicita previsione «ma ben possono essere identificati sulla base dell'appartenenza alla generale categoria degli enti forniti di personalità giuridica nonché di società e associazioni anche prive di personalità giuridica»; per la Cassazione, quindi, non si può negare che l'impresa individuale possa essere assimilata a una persona giuridica nella quale viene a confondersi la persona dell'imprenditore come soggetto fisico che esercita una determinata attività d'impresa. Il che porta alla conclusione che «da un punto di vista tecnico, per impresa deve intendersi l'attività svolta dall'imprenditore-persona fisica per la cui definizione deve farsi rinvio agli articoli 2082 e 2083 del codice civile».

Secondo i giudici, ne consegue, pertanto, che una lettura costituzionalmente orientata della norma dovrebbe indurre a conferire al disposto di cui al comma 2 dell'articolo 1 del decreto in parola una portata più ampia, tanto più che non cogliendosi nel testo alcun cenno riguardante le imprese individuali, la loro mancata indicazione non equivale ad un'esclusione, ma semmai ad un'implicita inclusione nell'area dei destinatari della norma.

Il controllo interno nelle PMI

Le linee guida del documento

CoSO Report III

Nel 2006 è stato emanato il documento «Internal Control over Financial Reporting - Guidelines for Smaller Public Companies» Strumenti di riferimento per il management (CoSO III) che è stato predisposto per le imprese di dimensioni ridotte ed è specifico per il *Financial Reporting*, il fatto è che tale documento non si riferisce ad attività che in Italia

si identificano nelle PMI. Il termine *smaller* si riferisce alle società non quotate che negli USA sono entità economiche ben più consistenti delle PMI italiane. Ciò non toglie che alcune indicazioni proposte nel documento CoSO III possano essere utili alla definizione dell'argomento che trattato in questo contributo. Realizzare un controllo interno efficiente nelle PMI costituisce sicuramente una sfida impegnativa. Tra i problemi da affrontare si espongono i seguenti:

- determinazione in chi dirige l'azienda di svolgere un ruolo predominante delle funzioni aziendali, senza creare possibilità per eludere i controlli;
- disporre di sufficienti risorse per realizzare un'adeguata separazione dei compiti;
- volontà di assumere collaboratori preparati in materia di contabilità, bilanci e altre professionalità che possano operare efficacemente nel consiglio di amministrazione;
- capacità di assumere e fare rimanere personale con adeguate esperienze e competenze in materia contabile ed amministrativa;
- avere un appropriato controllo sui sistemi IT pur disponendo di risorse tecniche limitate;
- concentrare, l'attenzione degli organi di governance nella gestione operativa e negli aspetti contabili ed amministrativi. Oltre a questi problemi operativi è necessario ricordare che tutte le società sostengano costi addizionali per progettare e realizzare un adeguato controllo interno, ma siffatti oneri nelle PMI si rivelano proporzionalmente più alti.

I controlli applicabili dagli organi di governance

Le PMI sono governate, in molti casi, dalla figura del proprietario/amministratore, oppure da dirigenti con ampi poteri discrezionali e con una tendenza di direzione imperniata su contatti diretti, personali e di sovente invasivi con i dipendenti ed è interessante rilevare come questi comportamenti possono contribuire, in modo rimarchevole, a realizzare un efficace controllo interno: il cosiddetto *Span of Control* (3), si tratta del più ampio numero di collaboratori sotto il controllo del proprietario/ fondatore. L'approfondita conoscenza dei vari aspetti del *core business* (le attività, i processi, la varietà de-

gli impegni contrattuali, i rischi operativi, ecc.) consentono a questi amministratori unici di valutare la esattezza delle informazioni contenute nei report generati dal sistema informativo, e di intervenire con azioni correttive all'insorgere di eccezioni inattese. Uno svantaggio delle PMI conseguente a questa gestione diretta è costituito dalla possibilità di poter eludere le procedure di controllo stabilite da parte del proprietario/fondatore: il cosiddetto *management override* (4) cioè i possibili interventi del management per eludere i controlli.

Un consiglio di amministrazione attento

La semplicità delle operazioni e delle strutture organizzative delle PMI consente ai responsabili di avere una conoscenza approfondita del business. Gli amministratori, fortemente coinvolti nell'attività dell'impresa sin dalla sua nascita, hanno una buona conoscenza degli eventi storici che l'hanno interessata. La possibilità di comunicare attraverso contatti quotidiani con tutti i collaboratori consente agli amministratori di svolgere un'attività di supervisione altamente efficace. È da rilevare inoltre che l'esistenza di procedure informali possono essere valide a supportare il management nel riscontrare nell'andamento della gestione corrente che il personale esegue con regolarità i controlli assegnati.

Procedure per supplire l'inadeguata «separazione dei compiti»

Le PMI non possono attuare in modo accurato il principio della separazione dei compiti per mezzo di un adeguato sistema di *check and balance* (5), che consiste nell'adeguata separazione dei compiti che permette, nella stessa procedura, che l'operatore a valle di una procedura possa controllare quanto verificato dal collega a monte al fine di evitare o meglio impedire che sorgano punti di debolezza. Tuttavia, si possono attivare alcuni

Note:

(3) «*Internal Control over Financial Reporting - Guidelines for Smaller Public Companies*» Strumenti di riferimento per il management (CoSO III) PriceWaterhouseCoopers Il Sole 24Ore (2008), pag. 24.

(4) Op. cit. pag 28.

(5) Op. cit. pag 27.

interventi per compensare questa potenziale debolezza. Questi interventi consistono in verifiche svolte dai dirigenti e quadri sulla reportistica, ad esempio:

- selezionando alcune operazioni e verificandole;
- controllando la verifica periodica delle rimanenze di magazzino, dei cespiti o di altre attività patrimoniali e riscontrandoli con le relative registrazioni contabili;
- esaminando le riconciliazioni dei saldi contabili oppure rieseguendole in modo indipendente. In molte PMI i manager già svolgono questi controlli e altre procedure per convalidare l'attendibilità dei dati ed è necessario trarre il massimo vantaggio da queste prassi che contribuiscono a rendere efficace il controllo interno.

Il supporto I.T.

La carenza di adeguate risorse interne destinate all'*Information Technology* può essere certamente superata utilizzando un software sviluppato esternamente con la relativa manutenzione. La società esterna che ha sviluppato il software e, generalmente provvede all'aggiornamento dello stesso consente il vantaggio di non presentare i rischi tipici dei sistemi realizzati internamente; inoltre richiedono controlli limitati riferiti alle modifiche dei *material weaknesses* (6): una carenza o una combinazione di carenze o dei controlli interni finalizzati all'attendibilità del *financial reporting*, tale per cui esiste una ragionevole possibilità che non siano prevenuti o individuati errori nei bilanci annuali o del periodo:

- *significant deficiency* (7), carenze significative: una carenza o una combinazione di carenze o dei controlli interni finalizzati all'attendibilità del *financial reporting* di minore importanza rispetto ad una carenza rilevante, ma tale da meritare una dovuta attenzione da parte dei soggetti che hanno responsabilità nell'ambito del *financial reporting*;
- *control deficiency*: carenze riconducibili al disegno od alla funzionalità dei controlli sistematici, tali per cui condizionano la possibilità di prevenire o individuare tempestivamente errori. Tali possono rivelarsi rilevanti o significative in quanto queste modifiche sono apportate dal service esterno che le ha proposte. Altri vantaggi possono essere otte-

nuti impiegando software che dispongono di controlli applicativi automatici in grado di migliorare la coerenza dell'elaborazione delle transazioni, automatizzare i controlli di riconciliazione, facilitare l'emissione della reportistica delle anomalie da sottoporre all'esame della direzione e supportare una corretta separazione dei compiti.

Attività di monitoraggio

Il management di molte società svolge normalmente le attività di norma manualmente, anche se talvolta sono supportate da procedure informatiche, che devono essere attentamente considerate quando si elabora e si valuta il sistema di controllo interno. Si può anche seguire l'approccio che consiste nel concentrarsi sulle attività di monitoraggio già in essere o che possono essere attivate con sforzi minimi.

Perseguire maggiori efficienze

Il management, concentrandosi sugli obiettivi di *core-business* (legati alle caratteristiche dell'impresa, alle sue attività e alle circostanze in cui essa opera) e che sono rilevanti per il bilancio, può esercitare le proprie responsabilità sul controllo interno con maggiore efficienza. L'esperienza insegna che questo approccio si può rendere ancor più efficace iniziando ad analizzare il bilancio dell'azienda, individuando gli obiettivi specifici per tutte quelle attività, processi ed eventi che possono pregiudicare significativamente la correttezza del bilancio. In tal modo, è possibile focalizzarsi unicamente su ciò che è veramente rilevante ai fini dell'attendibilità del bilancio. A livello generale, partendo dal presupposto che le aziende devono predisporre bilanci attendibili, è necessario acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non sia inficiato da errori significativi. Partendo da questo obiettivo generale, il management definisce gli obiettivi specifici relativi alle attività svolte dall'impresa e alle circostanze in cui essa opera.

Note:

(6) Op. cit. pag 34.

(7) Op.cit. pag. 34 nota 1

Concentrarsi sui rischi

Quando si valuta l'efficacia del controllo interno si utilizzano check-list generiche basate su *best practice*. Sebbene queste check-list o questionari rappresentino, in alcuni casi, degli strumenti validi, si potrebbe, comunque, verificare che il management, involontariamente, si focalizzi su controlli standard o tipici che non sono pertinenti agli specifici obiettivi dell'impresa o ai rischi correlati a questi obiettivi. Comunque, quale che sia l'approccio seguito, si conseguono determinati livelli di efficienza quando l'attenzione si concentra sugli obiettivi fissati dal management, legati alle specifiche attività svolte dall'impresa e alle circostanze in cui essa opera.

Il corretto dimensionamento della documentazione

Le PMI di sovente non ritengono utile disporre di una documentazione formale, come, ad esempio, un manuale dettagliato delle politiche, la rilevazione dei processi tramite *flowchart*, l'organigramma, *job-description*, ecc.. Normalmente nelle PMI si trovano organici esigui e pochi livelli direzionali, ma queste carenze sono compensate da stretti contatti di lavoro quotidiani e più frequenti interazioni che agevolano la comunicazione di ciò che ci si attende dal personale e di ciò che si sta facendo. Un certo grado di documentazione è sempre necessaria per assicurare al management che i processi di controllo operino correttamente (ad esempio, l'esistenza della documentazione necessaria per garantire al management che tutte le merci spedite siano state fatturate, oppure, l'esecuzione periodica delle riconciliazioni). Comunque, nelle PMI il management è coinvolto direttamente nell'esecuzione di procedure di controllo e per queste procedure si potrebbe disporre solo di un livello minimo di documentazione dato che il management è in grado di stabilire *de visu* che i controlli stanno operando efficacemente. Il management, nell'attestare alle autorità di vigilanza, agli azionisti o ad altri l'efficacia della struttura e della funzionalità del controllo interno finalizzato al *financial reporting*, assume un livello di rischio personale molto elevato e verosimilmente esigerà che i principali processi riguardanti il sistema contabile e l'esecuzione delle attività di controllo di rilievo siano documentati per convalidare le sue attestazioni.

cuzione delle attività di controllo di rilievo siano documentati per convalidare le sue attestazioni.

Collegio sindacale con funzioni di Organismo di Vigilanza

La Legge 12 novembre 2011 n. 183 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato» (c.d. Legge di Stabilità per il 2012), all'art. 14 ha disposto l'inserimento nell'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 del comma 4 – bis (8), che attribuisce alle società di capitali la facoltà di conferire le funzioni dell'Organismo di Vigilanza al collegio sindacale o, per quelle che adottano altri sistemi di *corporate governance* (sistema dualistico o monistico), al Consiglio di Sorveglianza o al Comitato per il controllo di gestione, al fine di ottenere una concentrazione degli operatori del controllo ed un risparmio di spesa per gli enti destinatari. Il caso di attribuzione delle funzioni dell'OdV al collegio sindacale risulterebbe in contrasto con le Linee Guida di Confindustria che esigono una continuità di azione che mal si adatta alle quattro visite che il collegio sindacale effettua, di sovente, nell'arco dell'esercizio. (9) L'attribuzione al collegio sindacale dei poteri fino ad oggi in capo all'Organismo

Note:

(8) Il comma 4-bis inserito nell'art. 6 del D.lgs. 231/2001 dalla Legge 12 novembre 2011 n. 183, dispone: «nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza ed il comitato della gestione possono svolgere le funzioni dell'Organismo di Vigilanza di cui al comma 1, lettera b».

(9) Secondo le Linee Guida di Confindustria Parte III punto 2..2 : «Sotto il profilo della professionalità quest'organo (il collegio sindacale) sembra ben attrezzato per adempiere efficacemente al ruolo di vigilanza sul Modello. Per contro, appare più arduo riscontrare la necessaria continuità di azione che il legislatore ha inteso attribuire all'Organismo. È evidente, peraltro, 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. I sindaci, infatti, essendo investiti della responsabilità di valutare l'adeguatezza dei sistemi di controllo interno (in modo specifico nelle SPA, quotate e in via indiretta nelle SRL, in base al dovere di vigilare sulla correttezza dell'amministrazione), dovranno essere sempre informati dell'eventuale commissione dei reati considerati, così come di eventuali carenze del Modello. In taluni casi, rientranti nella patologia aziendale, poi, l'organismo potrà riferire al collegio sindacale affinché questo si attivi secondo quanto previsto dalla legge.»

di Vigilanza, senza una rivisitazione delle norme che ne disciplinano l'attività, non semplifica, a nostro giudizio, il sistema dei controlli presenti nelle società, ma lo confonde, dimenticando le diverse finalità che l'uno ha rispetto all'altro. Differenti, infatti, sono i ruoli e le aree di competenza che la legge attribuisce ai due soggetti giuridici e, di conseguenza, anche le relative responsabilità. In aziende di grande dimensioni è dubbio, come detto, che si tratti di una reale semplificazione, considerate anche le ricadute operative, le criticità persistenti e le incertezze applicative. L'attribuzione delle funzioni di Organismo di Vigilanza al collegio sindacale, anche se supportata normativamente, rappresenta una semplificazione dei soggetti preposti ai controlli societari, la cui adeguatezza deve pur sempre essere valutata dal consiglio di amministrazione con riferimento alla sua concreta efficacia organizzativa. Un discorso a parte dovrebbe essere fatto per le PMI, caratterizzate da operazioni semplici e facilmente identificabili e controllabili. Nelle PMI l'attribuzione al collegio sindacale delle funzioni di OdV, a giudizio di chi scrive, può sicuramente essere valida ed utile al fine di ottenere una concentrazione degli operatori del controllo ed un risparmio di spesa. Diversa deve essere considerata è la situazione nelle aziende di grandi dimensioni. Nelle aziende di grandi dimensioni, infatti, data la complessità ed articolazione organizzativa delle stesse (i.e. sicurezza sul lavoro - information technology - varie tipologie di acquisti/vendite/contrattualistica), un controllo pregnante ed efficace necessita, per forza di cose, di un considerevole impiego di tempo ed una presenza costante dei membri dell'Organismo di Vigilanza, operatori del controllo, che difficilmente possono essere garantiti dal Collegio Sindacale. Al fine di non ridurre l'efficacia della *compliance* 231 nelle aziende di grandi dimensioni, appare, dunque, auspicabile che il collegio sindacale continui a rivestire il ruolo, fino ad oggi assegnatogli, di interlocutore istituzionale dell'Organismo di Vigilanza attraverso un utile scambio di flussi informativi, riunioni periodiche e condivisione di segnalazioni. I requisiti richiesti all'Organismo di Vigilanza dal D.Lgs. 231/2001 possono sicuramente essere soddisfatti, come la prassi ha fino ad oggi

dimostrato, attribuendo le relative funzioni ad un organismo costituito ad hoc a composizione mista. Tale organismo può avvalersi non solo della specifica professionalità di consulenti esterni, ma anche di professionalità interne all'ente (es: internal auditing/servizio ispettorato/ufficio legale/controllo di gestione) per l'esecuzione delle attività di verifica necessarie per lo svolgimento delle funzioni di controllo.