

A.2.25 – Principio di revisione internazionale ISA Italia 550

Parti correlate

Oggetto del principio

- Il principio di revisione ISA Italia 550 tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile dei bilanci
- **Molte operazioni con parti correlate rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale**

Oggetto del principio

In alcune circostanze, **la natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate può generare rischi più elevati di errori significativi** nel bilancio rispetto a quelli connessi a operazioni con parti non correlate:

1. le parti correlate **possono operare mediante una serie complessa di rapporti e strutture che aumentano la complessità delle operazioni**
2. **i sistemi informativi possono essere inefficaci nell'identificare e riepilogare operazioni e saldi** in essere tra impresa e parti correlate
3. le operazioni tra parti correlate **possono non essere effettuate secondo normali termini e condizioni di mercato** (ad esempio senza corrisponsione di corrispettivo)

Scopo dei principio

Lo scopo del principio di revisione ISA ITALIA 550 è:

- **stabilire regole di comportamento e fornire una guida sulle procedure di revisione da seguire** in presenza di operazioni con parti correlate;
 - **dare indicazioni sulla responsabilità del revisore**, in relazione alle parti correlate ed alle operazioni che con tali parti vengono poste in essere.
- Le operazioni con parti correlate possono presentare criticità e dare luogo a fenomeni fraudolenti.

Definizioni

Una **operazione con parti correlate** è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra una società e la sua controllante, le controllate, le collegate, le consociate, i manager, gli amministratori e gli azionisti di maggioranza, nonché i loro stretti familiari, indipendentemente dal fatto che per l'operazione sia stato pattuito un corrispettivo.

Definizioni

Per **operazione effettuata a normali condizioni di mercato** si intende una **operazione conclusa secondo termini e condizioni come quelle tra un compratore e un venditore**, disponibili a concludere la transazione, **che non siano tra loro correlati e agiscano indipendentemente l'uno dall'altro, perseguendo ciascuno i propri interessi.**

Secondo lo IAS 24 par.9 si definisce **parte correlata, una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio.**

Persone fisiche – una persona è correlata all'entità che redige il bilancio se tale persona:

- ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;
- ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o
- è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

Il medesimo concetto si estende anche ai familiari stretti di quella persona.

Si considerano familiari stretti di una persona quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'entità, tra cui:

- **i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;**
- **i figli del coniuge o del convivente di quella persona; e**
- **le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella persona.**

Definizione di parti correlate (IAS 24)

La correlazione è definita dall'esercizio del controllo, controllo congiunto, dall'influenza notevole e/o dalla qualifica di dirigente.

- a) **controllo** è il **potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'entità** al fine di ottenere i benefici dalle sue attività.
- b) **controllo congiunto** è la **condivisione**, stabilita contrattualmente, del **controllo** su un'attività economica.
- c) **influenza notevole** è il **potere di partecipare alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'entità senza averne il controllo**. Un'influenza notevole può essere ottenuta attraverso il possesso di azioni, tramite clausole statutarie o accordi.
- d) **dirigenti** con responsabilità strategiche sono quei soggetti **che hanno il potere** e la responsabilità, direttamente o indirettamente, **della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'entità, compresi gli amministratori** (esecutivi o meno) dell'entità stessa.

Una entità è correlata a una entità che redige il bilancio se si applicano determinate condizioni. Ad esempio:

- 1. l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo** (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);
- 2. un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità** (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);

- 3. entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;**
- 4. un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;**
- 5. l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto 1.**

- La Direzione della società ha la responsabilità di **identificare ed evidenziare le parti correlate e le operazioni poste in essere** con tali parti.
- Questa responsabilità richiede che la Direzione adotti nell'ambito del **sistema di controllo interno procedure idonee** ad assicurare che le operazioni con le parti correlate siano **adeguatamente identificate nella contabilità ed evidenziate in bilancio**.

- **La società deve evidenziare in nota integrativa le operazioni con parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato.
- Tali procedure sono indispensabili poiché molto spesso le leggi e/o i principi contabili di riferimento applicabili prevedono che la società debba essere in grado di **identificare ed evidenziare separatamente in bilancio le informazioni relative alle operazioni con parti correlate.**

Il revisore deve **attentamente valutare l'adeguatezza degli elementi probativi** in presenza di operazioni con parti correlate e in particolare:

- La **presenza di idonee procedure interne** dirette a regolamentare i rapporti con parti correlate (regole di identificazione delle parti correlate, le modalità di approvazione delle medesime da parte degli organi di governance, le modalità di conservazione della relativa documentazione);
- La **concreta e corretta applicazione delle procedure** in essere;
- L'**esistenza di adeguata informativa** di bilancio.

Tutti gli elementi esposti **si fondano in generale su documentazione e affermazioni che, per loro natura, hanno meno efficacia probatoria** di quelle ottenute da terzi.

Obiettivi del revisore

- **Individuare fattori di rischio di frode** derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi
- **Concludere**, sulla base degli elementi probativi ottenuti, **se il bilancio**, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni **fornisca comunque una corretta rappresentazione**
- **Acquisire elementi probativi** sufficienti e appropriati in merito al fatto che i **rapporti e le operazioni con parti correlate** siano stati appropriatamente **identificati, contabilizzati e presentati** in bilancio

Procedure di revisione

Il revisore deve svolgere procedure di revisione per **acquisire informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate**. Le procedure includono:

- 1. Comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con le parti correlate**
- 2. Comprensione del sistema di controllo interno rilevante**
- 3. Riesame delle registrazioni e documenti**
- 4. Indagini su operazioni significative e non usuali**
- 5. Valutazione dell'esistenza della possibilità di frodi in presenza di una parte correlata avente un'influenza dominante sull'impresa**
- 6. Condivisione delle informazioni su parti correlate con il team di revisione**

Il revisore deve svolgere **indagini presso la Direzione aziendale** con riguardo a:

- **Identità delle parti correlate dell'impresa**, inclusi i cambiamenti rispetto all'esercizio precedente
- **Natura dei rapporti** tra l'impresa e tali parti correlate
- **Tipologia e finalità** di eventuali operazioni con parti correlate

Esame delle operazioni con parti correlate identificate

Il revisore deve **verificare le informazioni fornite dalla Direzione** analizzando i nomi di tutte le parti correlate conosciute, nonché **svolgere** le seguenti **procedure per accertare la completezza** di tali informazioni:

- **analisi delle carte di lavoro degli esercizi precedenti**, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;
- richiesta di informazioni alla Direzione e **ottenimento di attestazioni sui nominativi conosciuti** ovvero richiesta effettuata alla parte correlata;
- richiesta di **informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità**

- **esame del libro soci** per individuare i principali soci;
- **esame dei libri dei verbali delle Assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione** nonché del libro dei verbali del Comitato Esecutivo ed il **libro dei verbali del Collegio sindacale**;
- **richiesta di informazioni agli altri revisori** contemporaneamente coinvolti nel lavoro, **o a revisori precedenti**, circa la loro conoscenza di ulteriori parti correlate;
- **esame della dichiarazione dei redditi** e di ogni altra eventuale documentazione trasmessa agli organi di controllo;
- **Verifica dell'adeguatezza dell'informativa fornita in nota integrativa**

Nel corso delle ispezioni, il revisore deve **esercitare il proprio scetticismo professionale quando analizza:**

- **Le conferme acquisite da banche e legali**
- **I verbali** delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance
- **Le informazioni fornite alle autorità di vigilanza**
- **I contratti e gli accordi** con i membri della direzione con responsabilità strategiche
- **Fatture di consulenti d'impresa**

Riesame di registrazioni e documenti

- **Accordi** che prevedono la gestione di alcune tipologie di **operazioni soggette a particolari termini e condizioni**
- **Accordi** che prevedono la **costituzione di un rapporto d'affari**
- **Accordi** che prevedono la **fornitura di determinati servizi o di sostegno finanziario**
- **Contratti** per la fornitura di servizi a controparti **secondo termini e condizioni che esulano** dallo svolgimento dell'attività aziendale
- **Contratti** che prevedono il **rilascio di garanzie** e rapporti di fideiussioni da parte dell'impresa
- **Le altre registrazioni o i documenti considerati necessari** nelle circostanze.

Indagini su operazioni significative e non usuali

Possono includere:

- **Acquisizioni aziendali**
- **Operazioni con società off-shore**
- **Locazioni di immobili o prestazioni di servizio senza corrispettivo**
- **Operazioni di vendita con sconti o condizioni di reso insolite**
- **Vendite con patto di riacquisto**
- **Significativi acquisti senza la richiesta di offerte**
- **Operazioni i cui termini contrattuali vengono modificati prima della scadenza**
- **Operazioni che prevedono il regolamento con scadenze insolite**
- **Consulenze su tematiche inusuali**
- **Utilizzo di consulenti non conosciuti sul mercato**

- **Ispezionare i contratti o gli accordi** sottostanti e **valutare se**:
 - le operazioni poste in essere rispondono ad una **logica economica**;
 - i **termini delle operazioni** sono **coerenti** con le spiegazioni e le argomentazioni fornite dalla Direzione;
 - le operazioni siano state **appropriatamente rappresentate in bilancio** in conformità ai principi contabili di riferimento applicabili.
- Acquisire **elementi probativi** in merito al fatto che le operazioni siano state **appropriatamente autorizzate e approvate**;
- Acquisire **elementi probativi** in merito al fatto che le operazioni siano state **effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti sul mercato**

operazioni identificate che esulano dalla normale attività

Il revisore deve **prestare particolare attenzione** a tali operazioni in quanto possono manifestare i seguenti **fattori di rischio**:

- **Anomalie** nei prezzi, nei tassi di interesse, nelle garanzie o nei termini di rimborso;
- **Assenza di logica economica**;
- Aspetti di **sostanza** differenti a quelli **formali**;
- Eseguite con **procedure non usuali**;
- Numerose o rilevanti **concentrate**;
- Con **prestazioni professionali** fornite o ricevute **senza corrispettivo**;
- **Atipiche o inusuali** rispetto alla normale gestione d'impresa, soprattutto se effettuate a ridosso della chiusura dell'esercizio.

Qualora dallo svolgimento delle procedure di revisione, il revisore rilevi la **presenza di parti correlate non precedentemente identificate dalla Direzione o non precedentemente segnalate**, deve:

- **Discutere** della circostanza **con gli organi di governance**;
- **Richiedere alla Direzione di identificare nuovamente** le operazioni con parti correlate;
- **Comprendere le ragioni della mancata identificazione** delle predette operazioni **dalle procedure di controllo interno**;
- **Riconsiderare il rischio** che possano esservi ulteriori parti correlate non ancora identificate o non ancora portate a conoscenza del revisore;
- Comprendere se l'eventuale **mancata identificazione** possa apparire **«intenzionale» o meno** e, quindi, **eventuale presenza errore significativo dovuto a frode**.

- Il revisore deve **prestare particolare attenzione all'esame dell'informativa fornita in bilancio** in relazione ai principi contabili di riferimento
- **Lo IAS 24 rappresenta un valido punto di riferimento per le informazioni da fornire** nei rapporti con le entità correlate nella redazione della relazione sulla gestione, quali ad esempio la **natura del rapporto** con la parte correlata, oltre a fornire **informazioni** su tali operazioni e **sui saldi** in essere, **inclusi gli impegni**, necessarie agli utilizzatori del bilancio per **comprendere i potenziali effetti di tale rapporto sul bilancio**

Tali informazioni devono almeno includere:

- **l'ammontare delle operazioni;**
- **l'ammontare dei saldi** in essere, inclusi gli impegni, e:
 - le loro **condizioni** ed i **termini contrattuali**, incluse eventuali garanzie esistenti e la natura del corrispettivo da riconoscere al momento del regolamento;
 - dettagli di **qualsiasi garanzia fornita o ricevuta;**
- **accantonamenti per crediti dubbi** relativi all'ammontare dei saldi in essere;
- la perdita rilevata nell'esercizio, **relativa ai crediti inesigibili o dubbi dovuti da parti correlate.**

In questa prospettiva è necessario avere pertanto **uniformità tra le informazioni riportate nella relazione sulla gestione e quelle in bilancio.**

Attestazioni della Direzione

Il revisore deve **ottenere dalla Direzione attestazione scritta riguardante:**

- la **completezza delle informazioni fornite sulla identificazione delle parti correlate;**
- **L'appropriatezza delle contabilizzazioni di tali operazioni nonché l'adeguatezza dell'informativa fornita nel bilancio.**

Parti correlate con influenza dominante: rischio frode

- Il revisore deve effettuare una valutazione dell'esistenza della **possibilità di frodi in presenza di una parte correlata avente un'influenza dominante sull'impresa.**
- Il ruolo dominante esercitato da un singolo individuo o da un gruppo ristretto di persone sulla direzione può essere un fattore di rischio di frode **in assenza di controlli che compensino tale situazione.**

Una utile «check-list»

- La parte correlata ha un ruolo dominante nella gestione dell'impresa?
- La parte correlata ha posto il veto su decisioni aziendali significative prese dalla direzione?
- Le operazioni significative sono rimesse all'approvazione finale della parte correlata?
- Sulle proposte di affari prevenute dalla parte correlata il dibattito fra la direzione e i responsabili delle attività di governance è solitamente limitato o del tutto assente?
- Le operazioni che coinvolgono la parte correlata sono raramente riesaminate ed approvate in modo indipendente?
- Vi è stato un avvicendamento insolito ai vertici della direzione o dei consulenti dell'impresa che potrebbe sottintendere l'esistenza di prassi aziendali eticamente scorrette o fraudolente poste in essere nell'interesse della parte correlata?
- vi è stato un ricorso senza apparente motivazione economica ad intermediari di affari in cui la parte correlata potrebbe avere un interesse?

Una utile «check-list»

Check list sulle caratteristiche dell'ambiente di controllo interno (errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate)

	si	no
L'atteggiamento della direzione rispetto all'identificazione e alla evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate è ritenuto adeguato?		
La direzione è sufficientemente preparata in merito alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile?		
I responsabili delle attività di governance sono sufficientemente sensibilizzati sulla loro responsabilità di supervisione?		
Esistono codici etici interni, comunicati al personale e applicati in modo appropriato che disciplinano le circostanze in cui l'impresa può porre in essere operazioni con parti correlate?		

In pratica ...

B) Costi della produzione

6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	76.962	108.903
7) per servizi	1.957.442	1.686.554
8) per godimento di beni di terzi	368.432	357.155

D) Debiti

esigibili entro l'esercizio successivo	1.606.168	1.503.948
esigibili oltre l'esercizio successivo	154.286	310.681
Totale debiti	1.760.454	1.814.629

- Dal Conto Economico:
- **Costi per servizi**
- **God. Beni di terzi**

- Dallo Stato Patrimoniale:
- **Debiti**

In pratica ...

Di seguito viene fornito un dettaglio della variazione dei costi di godimento beni di terzi.

Descrizione	Valore al 31/12/2018	Valore al 31/12/2019	Variazione
Affitti passivi e locazioni	149.854	148.470	-1.384
Noleggi	29.039	34.982	5.943
Noleggi autovetture	601	19.898	19.297
Royalties, diritti d'autore e brevetti	45.000	50.000	5.000
Altri ...	132.661	115.082	-17.579
Totale calcolato	357.155	368.432	11.277

- Dalla Nota integrativa:
- **Dettaglio dei costi per godimento Beni di terzi**
- **Assente il dettaglio dei Costi per servizi**

In pratica ...

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio	Quota scadente entro l'esercizio	Quota scadente oltre l'esercizio
Debiti verso soci per finanziamenti	104.967	(104.967)	-	-	-
Debiti verso banche	109.149	84.160	193.309	193.309	-
Debiti verso altri finanziatori	205.714	(51.428)	154.286	-	154.286
Acconti	-	96.397	96.397	96.397	-
Debiti verso fornitori	1.028.072	(147.669)	880.403	880.403	-
Debiti tributari	78.155	40.699	118.854	118.854	-
Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	89.178	25.379	114.557	114.557	-
Altri debiti	199.394	3.254	202.648	202.648	-
Totale debiti	1.814.629	(54.175)	1.760.454	1.606.168	154.286

- Dalla Nota integrativa:
- **Debiti v/fornitori**
- **Altri debiti**
- **Ma anche debiti v/altri finanziatori**

In pratica ...

Di seguito viene fornito un dettaglio degli altri debiti

Descrizione	Importo
Debiti verso soci per dividendi o altro	1.318
Debiti verso amministratori o sindaci per emolumenti o altro	39.000
Debiti verso il personale per retribuzioni	72.314
Debiti verso il personale per ferie non godute, mensilità e premi maturati	81.748
Altri debiti ...	8.268
Totale calcolato	202.648

- Dalla Nota integrativa:
- **Dettaglio della voce «Altri debiti»**

In pratica ...

Nota integrativa al Bilancio di esercizio chiuso al 31-12-2019

La funzione della presente nota integrativa è quella di illustrare le voci contenute negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, integrandone i dati sintetico-quantitativi e di fornire ulteriori informazioni utili alla corretta interpretazione del bilancio.

Vengono inoltre fornite tutte le informazioni complementari ritenute necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società, anche se non richieste da specifiche disposizioni di legge.

Altre informazioni

La società non ha effettuato nell'esercizio operazioni con parti correlate per importi di rilievo o a condizioni che si discostano da quelle di mercato. ?

- Dalla Nota integrativa:
- **la volontà di fornire tutte le informazioni necessarie, anche non obbligatorie ma ...**
- **La «sostanza» pare non coerente con la «forma»**