

Corso di formazione per revisori legali



25 Novembre 2021



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Oggetto:

Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio.

In particolare, approfondisce le modalità con cui i principi di revisione internazionali (ISA Italia)

n. **315** - *L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera,*

n. **330** - *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati e*

n. **240** - *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*

si applicano con riferimento ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate.



Natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:

Molte operazioni con parti correlate rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale. In tali circostanze, esse possono non comportare rischi di errori significativi nel bilancio più elevati rispetto a quelli relativi a operazioni similari con parti non correlate.

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

- le parti correlate possono operare mediante una serie ampia e complessa di rapporti e strutture, con un corrispondente aumento della complessità delle operazioni con parti correlate;
- i sistemi informativi possono essere inefficaci nell'identificare e riepilogare operazioni e saldi in essere tra un'impresa e le sue parti correlate;
- le operazioni con parti correlate possono non essere effettuate secondo i normali termini e condizioni di mercato; per esempio, alcune operazioni con parti correlate possono essere effettuate senza corrisponsione di corrispettivo.



Responsabilità ed obiettivi del revisore:

Molti dei quadri normativi sull'informazione finanziaria stabiliscono **disposizioni specifiche** per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio di rapporti, operazioni e saldi con le parti correlate, per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprenderne la natura e gli effetti reali o potenziali sul bilancio.

E' responsabilità del revisore svolgere procedure di revisione al fine di **identificare, valutare rispondere ai rischi di errori significativi** derivanti da una inappropriata contabilizzazione o presentazione in bilancio da parte dell'impresa di rapporti, operazioni o saldi con parti correlate in conformità alle disposizioni del quadro normativo di riferimento.



Responsabilità ed obiettivi del revisore:

Anche laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni minime in merito alle parti correlate, ovvero non ne preveda alcuna, è comunque necessario che il revisore acquisisca una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate **sufficiente** per poter concludere se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni fornisca:

- a) una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero
- b) non sia fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità).

Inoltre, la comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate è rilevante ai fini della valutazione da parte del revisore circa **l'esistenza di uno o più fattori di rischio di frode**, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 in quanto possono essere commesse frodi più agevolmente mediante parti correlate.



Responsabilità ed obiettivi del revisore:

A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste **il rischio inevitabile** che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia correttamente pianificata e svolta in conformità al principio di revisione.

Con riferimento alle parti correlate, i potenziali effetti dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per ragioni quali le seguenti:

- la direzione può non essere a conoscenza dell'esistenza di tutti i rapporti e le operazioni con parti correlate, in particolare laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non stabilisca disposizioni sulle parti correlate;
- i rapporti con parti correlate possono offrire maggiori opportunità di collusione, occultamento o manipolazione da parte della direzione.

Pianificare e svolgere la revisione contabile con **scetticismo professionale**, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 assume quindi un'importanza particolare in questo contesto.



Definizioni:

- a) **Operazione conclusa a normali condizioni di mercato:** un'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.



Definizioni:

b) Parte correlata :

1. una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
2. laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:
 - una persona o un'impresa che **abbia il controllo o eserciti un'influenza notevole** sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;
 - un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia il controllo ovvero eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari; ovvero
 - un'altra impresa che sia sotto controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:
 - i. un assetto proprietario di controllo comune;
 - ii. proprietari che siano familiari stretti;
 - iii. membri della direzione con responsabilità strategiche in comune.



Parte Correlata:

Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria trattano i concetti di controllo e di influenza notevole.

Sebbene tale trattazione possa articolarsi mediante l'utilizzo di differente terminologia, generalmente i quadri normativi chiariscono che:

- a) **il controllo** è il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'impresa in modo da conseguire benefici dalle sue attività;
- b) **l'influenza notevole** (che può essere esercitata mediante il possesso di azioni o tramite clausole statutarie o accordi) è il potere di partecipare alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'impresa, ma senza esercitare il controllo su di esse.



Parte Correlata:

L'esistenza dei seguenti rapporti può indicare la presenza di controllo o di influenza notevole:

- a) partecipazioni dirette o indirette nel capitale ovvero altri interessi finanziari nell'impresa;
- b) partecipazioni dirette o indirette o altri interessi finanziari dell'impresa in altre imprese;
- c) partecipazione agli organi responsabili delle attività di governance o alla dirigenza con responsabilità strategiche (ossia quei membri della direzione che hanno l'autorità e la responsabilità per la pianificazione, la direzione e il controllo delle attività dell'impresa);
- d) essere stretti familiari con una delle persone di cui al sottoparagrafo c);
- e) rapporti di affari significativi in essere con una delle persone di cui al sottoparagrafo c).



Procedure di valutazione del rischio e attività correlate:

Nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate da svolgere nel corso della revisione contabile stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 240, il revisore deve svolgere le procedure di revisione e le attività correlate per **acquisire informazioni rilevanti** ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate. In particolare deve:

1. Comprendere i rapporti e le operazioni dell'impresa con le parti correlate
2. Prestare attenzione alle informazioni sulle parti correlate in sede di riesame delle registrazioni o dei documenti
3. Condividere le informazioni sulle parti correlate con il team di revisione



Comprendere i rapporti e le operazioni dell'impresa con le parti correlate:

Il revisore deve svolgere **indagini presso la direzione** riguardo:

- a) l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente;
- b) la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;
- c) la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.



Comprendere i rapporti e le operazioni dell'impresa con le parti correlate:

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire **una comprensione dei controlli**, ove presenti, che la direzione ha istituito al fine di:

- a) identificare, contabilizzare e presentare in bilancio i rapporti e le operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate;
- c) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.



Prestare attenzione alle informazioni sulle parti correlate in sede di riesame delle registrazioni o dei documenti:

Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di **ispezione di registrazioni, documenti, agli accordi o ad altre informazioni** che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore.

In particolare, il revisore deve ispezionare

- a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione;
- b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance;
- c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.



Condivisione delle informazioni sulle parti correlate con il team di revisione:

Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione, come ad esempio:

- L'entità delle parti correlate dell'impresa;
- La natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate;
- Rapporti o operazioni significative o complesse con parti correlate che possono richiedere una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile, in particolare le operazioni in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance sono coinvolti da un punto di vista finanziario.



Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi :

Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve **identificare e valutare** i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi.

A tal fine, il revisore deve considerare le **operazioni significative** identificate con parti correlate che **esulano** dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.



Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi :

Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate in relazione a parti correlate, identifichi **fattori di rischio di frode** (includere le circostanze riguardanti l'esistenza di una parte correlata con un'influenza dominante), egli deve considerare tali informazioni in sede di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.



Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate :

Nell'ambito delle regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 riguardanti le **risposte del revisore** ai rischi identificati e valutati, il revisore definisce e svolge procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate.

Tali procedure di revisione devono includere:

- 1) Identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate non portate a conoscenza del revisore
- 2) Operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale
- 3) Asserzioni in merito al fatto che le operazioni con parti correlate sono state effettuate a condizioni equivalenti a normali condizioni di mercato



Identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate non portate a conoscenza del revisore

Qualora il revisore identifichi:

- a) accordi o informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso egli deve stabilire se le circostanze sottostanti confermano l'esistenza di tali rapporti o operazioni;
- b) parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso,

egli deve:

- comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione; laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate;



Identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate non portate a conoscenza del revisore

- richiedere alla direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate recentemente identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;
- svolgere indagini sul motivo per cui i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate non hanno consentito l'identificazione o l'evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con tali parti correlate;
- svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;
- riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, e svolgere ulteriori procedure di revisione, secondo quanto ritenuto necessario;
- se la mancata evidenziazione da parte della direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un rischio di errore significativo dovuto a frode), valutare le implicazioni sulla revisione contabile.



Operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale:

Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:

- a) ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti, ove presenti, e valutare se:
 - i. la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa;
 - ii. i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni fornite dalla direzione;
 - iii. le operazioni sono state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

- b) acquisire elementi probativi in merito al fatto se le operazioni sono state appropriatamente autorizzate e approvate.



Asserzioni in bilancio su operazioni con parti correlate effettuate a condizioni equivalenti a quelle concluse a normali condizioni di mercato:

Qualora la direzione abbia espresso una asserzione nel bilancio in merito al fatto che un'operazione con parti correlate è stata effettuata a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato, il revisore deve **acquisire elementi probativi sufficienti** ed appropriati su tale asserzione.



Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate identificate:

Al fine di formarsi un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, il revisore deve valutare:

- a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:
 - i) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero
 - ii) rendano il bilancio fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità).



Attestazioni scritte:

Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, il revisore deve acquisire **attestazioni scritte** dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance che:

- a) essi hanno portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siano a conoscenza;
- b) essi hanno appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità alle disposizioni del quadro normativo.



Comunicazione con i responsabili delle attività di governance:

Tranne il caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore **deve comunicare ai responsabili** delle attività di governance gli aspetti significativi emersi durante la revisione contabile connessi con le parti correlate dell'impresa.



Documentazione:

Il revisore deve includere nella documentazione di revisione **i nomi delle parti correlate** identificate e la natura dei rapporti con parti correlate (ISA Italia n.230)