

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LE PARTI CORRELATE

Documento n° 550

*Ottobre 2002*

INDICE

Introduzione

Esistenza di parti correlate ed informazione resa dalla Direzione

Esistenza di operazioni con parti correlate

Esame delle operazioni con parti correlate identificate

Attestazione della Direzione

Conclusioni del revisore e relazione

## Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulle procedure di revisione da seguire, nonché dare indicazioni sulla responsabilità del revisore, in relazione alle parti correlate ed alle operazioni che con tali parti vengono poste in essere.
2. Il revisore deve svolgere procedure di revisione che permettano di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi relativi all'individuazione ed alla completezza dell'informazione fornita dalla Direzione in merito alle parti correlate, allo scopo ed alla natura delle operazioni poste in essere con tali parti ed alla significatività degli effetti sul bilancio di tali operazioni. Tuttavia non si può escludere che il lavoro di revisione non evidenzi tutte le operazioni con parti correlate.

Qualora nello svolgimento del lavoro di revisione dovessero emergere problematiche relative alla ragionevolezza e correttezza degli atti societari collegati a tali operazioni, il revisore dovrà valutare, nei casi previsti dalla legge, l'eventuale sussistenza di fatti censurabili.

3. Come indicato nel principio di revisione "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio", in presenza di operazioni con parti correlate esistono limitazioni che possono influenzare la capacità persuasiva degli elementi probativi disponibili per trarre le conclusioni su specifiche asserzioni di bilancio. Il revisore deve attentamente valutare l'adeguatezza di tali elementi posto che, in presenza di operazioni con parti correlate, essi si fondano in generale su documentazione e affermazioni che, per loro natura, hanno meno efficacia probatoria di quelle ottenute da terzi.

In considerazione del grado di incertezza connesso alle informazioni ed ai dati relativi a tali operazioni, nel presente documento vengono identificate le procedure di revisione atte a fornire sufficienti ed appropriati elementi probativi in assenza di circostanze identificate dal revisore che:

- (a) aumentino il rischio di errori oltre il rischio normalmente atteso;
- (b) indichino che si è verificato un significativo errore riguardante le parti correlate.

Qualora vi siano elementi indicativi di simili situazioni, il revisore deve modificare, estendere o aumentare le procedure di revisione, svolgendo quelle ritenute più appropriate nelle circostanze.

4. Per la definizione di parti correlate si richiama lo IAS 24 nonché gli artt. 2359 cc. e 93 del D.lgs. 58/98 per la definizione di controllo e, ove applicabili, le norme regolamentari e le raccomandazioni emanate dalla Consob.
5. 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 un sistema contabile ed un sistema di controllo interno atti ad assicurare che le operazioni con le parti correlate siano adeguatamente identificate nella contabilità ed evidenziate in bilancio.
6. Il revisore deve raggiungere un livello di conoscenza dell'attività e del settore in cui opera la società, tale da consentirgli l'identificazione di eventi, di operazioni e di prassi che possano avere un effetto significativo sul bilancio. Sebbene l'esistenza di parti correlate e di operazioni poste in essere con tali parti possa essere considerato un normale aspetto dell'attività aziendale, il revisore ha necessità di conoscere ed esaminare tale aspetto con estrema attenzione in quanto:
  - (a) la vigente normativa civilistica in materia di bilancio prevede che:
    - (i) siano evidenziate le partecipazioni, i crediti ed i debiti verso società controllate, collegate e controllanti;
    - (ii) siano evidenziate le garanzie prestate a favore di imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

(iii) siano esplicitati, nell'ambito dei proventi e degli oneri finanziari, quelli derivanti da imprese controllate, collegate e controllanti;

(iv) siano fornite nella nota integrativa ulteriori indicazioni circa le partecipazioni e gli impegni di cui ai precedenti punti (i) ed (ii).

Ulteriori informazioni nel bilancio relative alle parti correlate possono essere richieste da altre norme di legge o di regolamento.

(b) l'esistenza di parti correlate e di operazioni con tali parti può avere effetti sul bilancio. Ad esempio, la legislazione fiscale attribuisce particolare rilievo ai rapporti con parti correlate che incidono sui costi e sull'imponibile fiscale della società;

(c) il giudizio del revisore sull'affidabilità degli elementi probativi è influenzato dalla loro fonte di provenienza. Infatti, normalmente, il revisore attribuisce un più alto grado di affidabilità agli elementi probativi acquisiti o provenienti da soggetti che non siano parti correlate;

(d) un'operazione con parti correlate può essere motivata da ragioni estranee alla normale attività aziendale, ad esempio, per ottenere perequazioni dei profitti o addirittura per perpetrare frodi o altre irregolarità.

### **Esistenza di parti correlate ed informazione resa dalla Direzione**

7. 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:

(a) analisi delle carte di lavoro degli esercizi precedenti, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;

(b) richiesta di informazioni alla Direzione e ottenimento di attestazioni sui nominativi conosciuti di parti correlate;

(c) esame delle procedure poste in essere dalla società per identificare le parti correlate;

(d) richiesta di informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità;

(e) esame del libro soci per individuare i principali soci;

(f) esame dei libri dei verbali delle Assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione nonché degli altri libri sociali di interesse come, ad esempio, il libro dei verbali del Comitato Esecutivo ed il libro dei verbali del Collegio sindacale;

(g) richiesta di informazioni agli altri revisori contemporaneamente coinvolti nel lavoro, o a revisori precedenti, circa la loro conoscenza di ulteriori parti correlate;

(h) esame della dichiarazione dei redditi e di ogni altra eventuale documentazione trasmessa agli organi di controllo.

Qualora, secondo il giudizio del revisore, il rischio di non individuare importanti parti correlate sia basso, le procedure sopra elencate possono essere modificate di conseguenza.

Qualora le norme di legge o regolamentari richiedano di dare informazioni nel bilancio sui rapporti con parti correlate, il revisore deve accertarsi che l'informativa resa sia adeguata.

**Esistenza di operazioni con parti correlate**

8. Il revisore deve esaminare le informazioni fornite dalla Direzione che identificano le operazioni con parti correlate e deve prestare attenzione all'esistenza di altre eventuali operazioni significative intercorse con le medesime parti.
9. I nominativi delle parti correlate identificate devono essere comunicati al personale che svolge la revisione, in modo che questo venga posto nelle condizioni di riconoscere e rilevare le operazioni con tali parti e comportarsi di conseguenza.
10. Il revisore, nell'analisi dei sistemi contabile e di controllo interno e nella valutazione preliminare del rischio di controllo, deve considerare l'adeguatezza dei controlli sulle autorizzazioni e sulla contabilizzazione delle operazioni con le parti correlate.
11. Durante lo svolgimento del lavoro, il revisore deve prestare particolare attenzione alle operazioni che, date le circostanze, potrebbero apparire anomale e quindi indicare l'esistenza di parti correlate precedentemente non identificate. Ne sono esempi:
  - (a) operazioni che presentano condizioni anomale, quali prezzi, tassi di interesse, garanzie o termini di rimborso;
  - (b) operazioni che sembrano essere state effettuate senza apparenti motivazioni di logica economica;
  - (c) operazioni nelle quali la sostanza differisce dalla forma;
  - (d) operazioni eseguite con procedure non usuali;
  - (e) operazioni numerose o rilevanti concentrate su alcuni clienti o fornitori;
  - (f) operazioni non contabilizzate, quali prestazioni professionali fornite o ricevute senza corrispettivo;
  - (g) operazioni atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione d'impresa, soprattutto se effettuate a ridosso della chiusura dell'esercizio.
12. Durante il lavoro di revisione, il revisore svolge procedure che possono portare alla luce l'esistenza di operazioni con parti correlate. Esempi di queste procedure includono:
  - (a) verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio;
  - (b) esame dei verbali delle riunioni dell'Assemblea dei Soci, del Consiglio di Amministrazione e del Collegio Sindacale;
  - (c) esame delle scritture contabili al fine di individuare operazioni o saldi rilevanti o anomali, prestando particolare attenzione alle operazioni registrate in prossimità o alla fine dell'esercizio;
  - (d) esame delle conferme esterne e/o delle informazioni ricevute dalle banche e dagli istituti finanziari per i prestiti attivi e passivi. Quest'esame può evidenziare garanzie date e ricevute nonché ulteriori operazioni con parti correlate;
  - (e) esame delle operazioni di investimento, per esempio di acquisti e/o vendite di partecipazioni in una joint venture o in un'altra entità.

### **Esame delle operazioni con parti correlate identificate**

13. Nell'esaminare le operazioni che il revisore ha identificato come poste in essere con parti correlate, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per valutare se tali operazioni siano state correttamente contabilizzate e evidenziate nel bilancio.
14. Data la natura dei rapporti con le parti correlate, la disponibilità di elementi probativi relativi alle operazioni con tali parti può essere limitata; in considerazione di tali limitazioni, il revisore deve considerare di porre in essere le seguenti procedure:
  - (a) richiedere conferme dei termini e dell'ammontare delle operazioni alle parti correlate o al loro revisore;
  - (b) prendere visione degli elementi probativi in possesso delle parti correlate;
  - (c) esaminare le caratteristiche delle operazioni e le loro motivazioni economiche. Confermare o discutere tali aspetti con le persone coinvolte nelle operazioni stesse, quali amministratori e dirigenti della società, banche, avvocati, agenti e garanti, nonché con il collegio sindacale;
  - (d) controllare che sia fornita in bilancio una adeguata informazione.

### **Attestazione della Direzione**

15. Il revisore deve ottenere dalla Direzione una attestazione scritta riguardante:
  - (a) la completezza delle informazioni fornite sulla identificazione delle parti correlate;
  - (b) l'adeguatezza delle informazioni sulle parti correlate e sulle operazioni effettuate con tali parti, indicate nel bilancio.

### **Conclusioni del revisore e relazione**

16. Se il revisore non è in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi relativi ai rapporti ed alle operazioni con le parti correlate, o ritenga che le relative informazioni contenute nel bilancio non siano adeguate, deve attentamente valutare tali fatti nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- \*\* Rondelli Michelangelo - Presidente
- \* Loli Giorgio - Vice Presidente
- \*\* Portaluppi Pietro - Vice Presidente
  
- \* Adami Gianna
- \* Badalotti Claudio
- \*\* Baudo Sebastiano
- \* Bauer Riccardo
- \* Caratozzolo Matteo
- \*\* Cassandrelli Sergio
- \*\* Ciarcià Ulderico
- \* Colombo Dario
- \*\* Cossu Giovanni
  
- \* Ferrarese Giuseppe
- \* Gallassi Fabio
- \* Insaudo Gaspare
- \* Officio Gianluca
- \*\* Palma Emilio
- \*\* Pulcini Massimo
- \*\* Serafini Maurizio
- \* Tedde Vittorino
- \* Zanzi Ambrogina

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- \* Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- \*\* Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.