

CONTROLLO

Le attività di revisione delle operazioni con “parti correlate” – 1° parte

di **Francesco Rizzi**

Ai fini della **revisione** contabile del **bilancio**, il revisore **deve** anche verificare la **correttezza** delle **asserzioni** della **direzione** riferite alle cosiddette “**parti correlate**” al fine di concludere se il **bilancio**, per quanto **influenzato** da tali rapporti, fornisca una rappresentazione **corretta**.

Per tale ragione egli deve svolgere **procedure** di revisione tese a indagare la sussistenza di **rischi** di **errori significativi** associati ai rapporti e alle operazioni con le “**parti correlate**”, nonché **valutare** tali operazioni nell’ambito delle attività di individuazione e valutazione dei **rischi di frode**.

Di fatti, mediante operazioni tra “**parti correlate**”, le **frodi** possono essere commesse più **agevolmente**, in quanto tali rapporti comportano **maggiori** possibilità di **collusione**, **occultamento** e **manipolazione**.

Ciò premesso, occorre partire in primo luogo dalle **fonti normative** di riferimento, e in particolare:

- dall'[articolo 2427, comma 1, numero 22-bis, cod. civ.](#) a mente del quale la **nota integrativa** deve indicare “*le operazioni realizzate 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. Le **informazioni** relative alle singole operazioni possono essere **aggregate** secondo la loro **natura**, salvo quando la loro **separata** evidenziazione sia necessaria per **comprendere** gli **effetti** delle operazioni medesime sulla situazione **patrimoniale** e **finanziaria** e sul risultato **economico** della società”;*
- dall'[articolo 2426, comma 2, cod. civ.](#), secondo cui per la **definizione** di “parte correlata” occorre fare riferimento “*ai **principi contabili internazionali** adottati dall'Unione europea*” e, pertanto, allo **las 24** che definisce parte correlata come quella “**persona**” o “**entità**” che “è **correlata** all'entità che redige il **bilancio**”. Detto principio specifica inoltre le **differenti** casistiche che danno luogo a una “**correlazione**”, sia nel caso di **persona fisica** che di **entità**, chiarendo, in sintesi, che per entrambi i soggetti la correlazione **esiste** quando vi è una fattispecie di **controllo**, di **appartenenza** allo stesso **gruppo** o di **influenza significativa** (cfr. las 24, par. 9).

Per quel che invece concerne i **principi contabili** e i **principi di revisione**, occorre fare principalmente riferimento:

- al principio contabile **las 24** per le società che adottano i **principi contabili internazionali**;
- al principio contabile **Oic 12** per le società che adottano i **principi contabili nazionali**;
- al **principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 550** “*Parti correlate*”;
- ai **principi di revisione internazionali (Isa Italia) nn. 200, 210, 240, 315, 330, 500, 600, 700 e 705**, nella parte in cui chiariscono gli **obiettivi** e dettano i **criteri** che devono essere perseguiti e applicati dal revisore anche in riferimento alle attività di revisione afferenti alle “**parti correlate**” (tutti i **paragrafi** di detti principi di revisione a cui occorre fare riferimento sono specificatamente **richiamati**, con apposite **note**, nel **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 550**).

Come **prassi professionale**, infine, ci si può riferire al documento “**Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni**” (cfr. cap. 20) pubblicato dal **Cndcec**.

Va inoltre premesso che:

- per “operazione conclusa a **normali condizioni di mercato**” deve intendersi “*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**” (cfr. **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 550, par. 10**);*
- in riferimento alle “**normali**” condizioni di mercato “*si dovrebbero considerare le condizioni di tipo **quantitativo** relative al **prezzo**” (cfr. **Oic 12, par. 134**);*
- “*In caso di **omessa** informativa, in quanto le operazioni sono giudicate concluse a **normali** condizioni di mercato, la società dovrà disporre di **elementi** che possono **supportare** tale conclusione” (cfr. **Oic 12, par. 134**);*
- “*L’obbligo di **informativa** relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell’esercizio deve **sempre** essere rispettato anche se i rapporti con le stesse **non** sono più in essere alla **data** del bilancio” (cfr. **Oic 12, par. 137**).*

Detto ciò, ai fini dell’espressione del proprio **giudizio** sul bilancio, al revisore compete provvedere all’acquisizione di **elementi probativi sufficienti e appropriati** per supportare il convincimento che i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati **appropriatamente identificati, contabilizzati e rappresentati** in bilancio in **conformità** al quadro normativo di riferimento.

Per raggiungere tale **obiettivo**, il corretto **modus operandi** del revisore dovrà essere quello:

- di ritenere che **anche** nel caso in cui la direzione **non** abbia rappresentato in **bilancio** operazioni con **parti correlate**, ciò possa essere **equivalente** a un’asserzione **implicita**

della circostanza che l'operazione sia stata effettuata **a normali condizioni di mercato** (asserzione, quindi, da verificare);

- di indagare sugli **“elementi”** che la **direzione** può fornire **a supporto** delle proprie **asserzioni** riferite alle **parti correlate**.

In particolare, gli **elementi** che **in genere** la **direzione** può fornire **a supporto** delle proprie **asserzioni** possono essere:

- *“il **confronto** tra le **condizioni** delle operazioni con la **parte correlata** e quelle di operazioni **identiche o simili** con una o più parti **non correlate**;*
- *l'utilizzo di un **esperto esterno** che determini il **valore di mercato** e **confermi i termini e le condizioni** di mercato relativi alle operazioni;*
- *il **confronto** tra le **operazioni** e le **condizioni** di mercato **note** per operazioni sostanzialmente **simili** in un mercato attivo” (cfr. principio di revisione internazionale Isa Italia n. 550, par. A43).*

Per **valutare** la **correttezza** e l'**appropriatezza** di tali **“elementi”**, il revisore **dovrà** quindi svolgere una o più delle seguenti **attività**:

- *“**considerazione dell'appropriatezza** del **processo** seguito dalla **direzione** per **comprovare** l'asserzione;*
- ***verifica** della **fonte** dei **dati interni ed esterni** a **supporto** dell'asserzione e il **controllo** dei dati per determinare l'**accuratezza**, la **completezza** e la **pertinenza**;*
- ***valutazione** della **ragionevolezza** delle assunzioni **significative** su cui si **basa** l'asserzione” (cfr. principio di revisione internazionale Isa Italia n. 550, par. A44).*

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

Scopri le sedi in programmazione >