



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la circoscrizione del Tribunale di Pisa

**Commissione Bilancio,
principi contabili, collegio
sindacale e revisione**

Consigliere Delegato
Dott. Pasquale Romano

Presidente
Rag. Rita Doccini

Segretario
Dott.ssa Eugenia Martino

**Componenti alla data di
redazione della presente
circolare**

Dott. Massimo Antonini
Dott. Francesco Baicchi
Dott. Federico Benvenuti
Dott.ssa Miriam Burchi
Dott.ssa Carol Costa
Dott. Tommaso Daddi
Dott.ssa Eleonora D'Arrigo
Dott. Marco Figlini
Dott.ssa Diletta Giacomelli
Dott. Simone Lepori
Dott. Giuseppe Mangano
Dott. Roberto Mazzetti
Dott. Francesco Morelli
Dott. Matteo Orazzini
Dott. Simone Sartini
Dott. Samuele Susini

Sede
Piazza Vittorio Emanuele II, 2
56127 Pisa

Telefono
050 – 503318

@-mail
segreteria@odcecpisa.it

“LE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE”

Con il presente elaborato la Commissione ha analizzato “le operazioni con parti correlate” a tutto tondo partendo dalla definizione, dai riferimenti normativi ecc. per arrivare a dare suggerimenti operativi ai colleghi.

Tali suggerimenti che speriamo possano essere un aiuto pratico, vengono proposti sia in riferimento alle informazioni da dare in nota integrativa che in ambito di revisione contabile.

Buona lettura a tutti!

Indice:

1) Riferimenti normativi	pag.	3
2) Definizione di parte correlata	pag.	3
3) Operazioni rilevanti	pag.	5
4) Contenuto dell'informativa di bilancio	pag.	7
5) Operazioni con parti correlate nella revisione contabile	pag.	9
6) I controlli della direzione	pag.	9
7) Procedure di valutazione del rischio	pag.	11
8) Identificazione e valutazione degli errori significativi	pag.	11
9) Il rischio di mancata individuazione di una o più parti correlate	pag.	12
10) Efficacia dei controlli interni	pag.	13
11) Identificazione delle relazioni significative con parti correlate	pag.	14
12) Transazioni da vagliare	pag.	15
13) Documenti da revisionare	pag.	15
14) Conferme esterne	pag.	16
15) Operazioni sospette	pag.	16
16) Attestazioni della direzione	pag.	18
17) Carte di lavoro	Pag.	18

1) Riferimenti normativi

Con il D.Lgs. 3 novembre 2008, n. 173 (Gazz. Uff. n. 260 del 6 novembre 2008) di attuazione della direttiva 2006/46/CE è stato aggiunto il numero 22-bis all'articolo 2427, primo comma, del Codice civile, ai sensi del quale in nota integrativa deve essere data **indicazione delle operazioni realizzate con parti correlate qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato**.

Si tratta quindi di operazioni che intercorrono tra soggetti che in qualche modo possono essere accomunati da interessi comuni e che, pertanto, sono maggiormente rischiose in quanto più facilmente passibili di distorsioni con significative ripercussioni sui dati di bilancio.

Cosa dice il codice civile (Art. 2427 c.1 n. 22-bis)
<i>Contenuto della nota integrativa</i> <i>La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:</i> <i>[...]</i> <i>22-bis) 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;</i>

L'intervento del legislatore in materia di operazioni con parti correlate si è reso necessario per due principali motivi:

- 1) tali operazioni possono pregiudicare gli interessi sia dei terzi creditori, sia di tutti gli azionisti e in particolare quelli di minoranza;
- 2) i processi di autoregolamentazione non sono, generalmente, in grado di ridurre in misura significativa il rischio di comportamenti "opportunistici";

In particolare le operazioni con parti correlate possono svolgere un ruolo importante sia nella realizzazione di fenomeni di espropriazione degli azionisti/soci, in particolare quelli di minoranza, sia nell'occultamento della reale situazione economico-finanziaria della società.

2) Definizione di parte correlata

Il Legislatore ha rinviato, per la definizione di parte correlata, al contenuto dei principi contabili internazionali adottati dall'Unione Europea e, in particolare, al principio contabile IAS 24 relativo all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.

Lo IAS 24 (par. 9) nell'individuare le parti correlate precisa che **una parte è correlata a un'entità se:**

- a) direttamente o indirettamente, attraverso uno o più intermediari, la parte:
 - i. controlla l'entità, ne è controllata, oppure è soggetta al controllo congiunto (ivi incluse le entità controllanti, le controllate e le consociate);
 - ii. detiene una partecipazione nell'entità tale da poter esercitare un'influenza notevole su quest'ultima;
 - iii. controlla congiuntamente l'entità;

- b) la parte è una società collegata (secondo la definizione dello IAS 28 Partecipazioni in società collegate) dell'entità;
- c) la parte è una joint venture in cui l'entità è una partecipante (vedere IAS 31 Partecipazioni in Joint venture)
- d) la parte è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità o la sua controllante;
- e) la parte è uno stretto familiare di uno dei soggetti di cui ai punti (a) o (d);
- f) la parte è un'entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole da uno dei soggetti di cui ai punti (d) o (e), ovvero tali soggetti detengono, direttamente o indirettamente, una quota significativa di diritti di voto;
- g) la parte è un fondo pensionistico per i dipendenti dell'entità, o di una qualsiasi altra entità ad essa correlata.

Lo IAS 24 (par. 9) precisa inoltre che:

- si considerano familiari stretti di un soggetto *«quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati, dal soggetto interessato nei loro rapporti con l'entità. Essi possono includere:*

- a) il convivente e i figli del soggetto;*
- b) i figli del convivente;*
- c) le persone a carico del soggetto o del convivente;*

- per **controllo** si deve intendere *«il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'entità al fine di ottenere i benefici dalle sue attività»;*

-il **controllo congiunto** è *«la condivisione, stabilita contrattualmente, del controllo su un'attività economica, ed esiste unicamente quando per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo»;*

- i **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»;*

- l'**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».*

La relazione illustrativa al decreto di attuazione citato precisa che *“l'obbligo di divulgazione dovrebbe essere esteso ad altri tipi di parti correlate, come i principali dirigenti e i coniugi degli amministratori, ma solo qualora tali transazioni presentino una certa importanza e non vengano concluse in normali condizioni di mercato.*

Con riferimento alle **società quotate in borsa** la scelta del legislatore non è stata quella di vietare tali operazioni, ma di regolamentare la materia attraverso il combinato disposto del “Regolamento recante disposizioni in materia di operazioni con parti correlate” adottato dalla CONSOB del 12.03.2010 e dell'articolo 2391-bis c.c. con il quale si precisa che “gli organi di amministrazione delle società con azioni quotate in mercati regolamentati adottano, secondo principi generali indicati dalla Consob, regole che assicurano la trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale delle operazioni con parti correlate e li rendono noti nella relazione sulla gestione”.

3) Operazioni rilevanti e a condizioni di mercato

Il citato principio contabile IAS 24 precisa che per operazione con parte correlata si deve intendere **«un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni fra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo»**.

Suggerimenti operativi
L'Organismo Italiano di Contabilità nella Bozza dell'appendice di aggiornamento al principio contabile "OIC 12" riporta alcuni esempi di operazioni che possono assumere rilevanza ai fini delle disposizioni in oggetto: a) acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati); b) acquisti o vendite di immobili ed altre attività (es. impianti, macchinari, marchi, brevetti); c) prestazione od ottenimento di servizi; d) leasing; e) trasferimenti per ricerca e sviluppo; f) trasferimenti a titolo di licenza; g) trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura); h) clausole di garanzia o pegno; i) estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte; j) retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche.

Nell'esame di ciascun rapporto con parti correlate **l'attenzione deve essere chiaramente rivolta alla sostanza del rapporto** e non semplicemente alla forma giuridica assunta dallo stesso.

Come precisato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili tali disposizioni si applicano a tutte le società obbligate alla redazione della nota integrativa.

L'obbligo di informativa scatta peraltro esclusivamente nei casi in cui le operazioni interessate:

- presentano una certa rilevanza;
- non sono state concluse a normali condizioni di mercato.

Per quanto riguarda la **"rilevanza"** né la direttiva Comunitaria né il Codice Civile dettano criteri o parametri specifici per verificare quando un'operazione può essere considerata rilevante. Tuttavia si può fare riferimento al principio generale della significatività illustrato nel principio contabile nazionale OIC 11, il quale, tra l'altro, precisa che il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari (l'informazione è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri).

Parte della Dottrina pertanto ha ritenuto che elementi utili per determinare la rilevanza di un'operazione possano essere ricavati e individuati nel citato Regolamento Consob del 12 Marzo 2010 e successive modifiche ed integrazioni fino alla delibera numero 22144 del 22 Dicembre 2021 ed entrato in vigore dal giorno 31 Dicembre 2021.

Tale regolamento individua i seguenti indici di riferimento all'interno dell'Allegato numero 3 **"Individuazione delle operazioni di maggiore rilevanza con parti correlate"**. Le procedure interne alla società devono essere in grado di individuare almeno le categorie di operazioni di seguito indicate:

- 1) Le operazioni in cui almeno uno dei seguenti indici di rilevanza, applicabili a seconda della specifica operazione, risulti superiore alla soglia del 5%:

- a) **Indice di rilevanza del controvalore:** è il rapporto tra il controvalore dell'operazione e il patrimonio netto risultante dal più recente stato patrimoniale pubblicato dalla società; o in caso di società quotate, se maggiore, la capitalizzazione della società rilevata alla chiusura dell'ultimo giorno di mercato aperto compreso nel periodo di riferimento del più recente documento contabile periodico pubblicato;
 - b) **Indice di rilevanza dell'attivo:** è il rapporto tra il totale attivo dell'entità oggetto dell'operazione e il totale attivo della società. I dati da utilizzare devono essere tratti dal più recente stato patrimoniale pubblicato dalla società;
 - c) **Indice di rilevanza delle passività:** è il rapporto tra il totale delle passività dell'entità acquisita e il totale attivo della società. Anche in questo caso i dati da utilizzare devono essere tratti dal più recente stato patrimoniale pubblicato.
- 2) Le operazioni con la società controllante quotata o con soggetti a quest'ultima correlati che risultino a loro volta correlati alle società; qualora almeno uno degli indici di rilevanza di cui al punto numero 1 risulti superiore alla soglia del 2%;
 - 3) Le società valutano se individuare soglie di rilevanza inferiori a quelle individuate ai punti numero 1 e numero 2 per operazioni che possono incidere sull'autonomia gestionale dell'emittente come per esempio, cessione di attività immateriali quali marchi o brevetti;
 - 4) In caso di cumulo di più operazioni le società determinano in primo luogo la rilevanza di ciascuna operazione sulla base dell'indice o degli indici sopra indicati ad essa applicabili. Per verificare il superamento delle soglie previste dai punti numero 1, 2 e 3, i risultati relativi a ciascun indice sono quindi sommati tra loro.

Per le società non quotate i valori da considerare ai fini del calcolo di detti indici di rilevanza sono quelli del bilancio di esercizio in cui l'operazione è avvenuta e non quelli tratti dall'ultimo bilancio di esercizio pubblicato dalla società. Inoltre è necessario considerare che tali soglie previste per le società quotate potrebbero talvolta risultare incompatibili nel contesto dei valori di bilancio che caratterizzano le piccole e medie imprese, e, quindi ritenere rilevanti operazioni di fatto non significative. Conseguentemente, valutato caso per caso, la predetta percentuale del 5% potrebbe essere disattesa prendendo a più utile riferimento una percentuale più elevata.

In conclusione, nel contesto delle PM, la rilevanza o meno di un'operazione con parti correlate deve essere ricercata e valutata avuto riguardo alle caratteristiche qualitative e quantitative della singola società (e con riferimento all'esercizio in corso) dato che laddove gli importi interessati decrescono la soglia percentuale della rilevanza naturalmente aumenta.

Esaminiamo adesso la seconda e contestuale condizione perché le operazioni con parti correlate debbano obbligatoriamente essere indicate in nota integrativa e cioè **l'operazione non sia stata conclusa a normali condizioni di mercato.**

Il legislatore italiano anche con riferimento a questa seconda e contestuale condizione non ha specificato alcunché nella norma di legge per la sua identificazione. A tal fine potrebbe essere ragionevole fare riferimento anche alle disposizioni della normativa tributaria in tema di individuazione del "valore normale", previsto dall'articolo 9 comma 3 del dpr 917 del 1986) e dall'articolo 14 del Dpr n. 633 del 1973.

Per "**normali condizioni di mercato**" non devono essere considerate solo le condizioni attinenti all'eventuale prezzo dell'operazione e ad elementi ad esso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate anziché con terzi.

La valenza di “autodenuncia fiscale” delle operazioni poste in essere con parti correlate non a condizioni di mercato, qualora indicate in nota integrativa in quanto anche rilevanti, non è la sola fattispecie che si ritiene possa emergere e forse nemmeno la più importante, in termini di conseguenze per chi (ad esempio il management) ha posto in essere l'operazione. In questo caso, infatti, le conseguenze non si limiterebbero a quelle in ambito civilistico, riguardanti il risarcimento del danno, ma potrebbero essere anche penalmente rilevanti ex articolo 2634 del Codice Civile.

4) *Contenuto dell'informativa di bilancio*

Il fatto che un'operazione sia stata fatta con una parte correlata pur essendo condizione necessaria non è tuttavia anche condizione sufficiente affinché una società non IAS debba procedere a dare informazioni nella nota integrativa. L'articolo 2427 comma 1 numero 22-bis subordina infatti l'obbligo informativo al duplice presupposto congiunto che l'operazione:

- a) sia rilevante,
- b) non sia stata conclusa a normali condizioni di mercato.

Qualora sia soddisfatta soltanto una delle predette condizioni non scatta l'obbligatorietà dell'indicazione dell'informazione, perché la congiunzione copulativa positiva “e” di cui alla disposizione normativa non lascia spazio a dubbi od interpretazioni diverse.

Il punto n. 22-bis) dell'art. 2427, comma 1 del Codice civile richiede che, in presenza di operazioni con parti correlate “rilevanti” e non concluse a normali condizioni di mercato, la nota integrativa precisi:

- l'importo (e quindi l'ammontare dell'operazione intervenuta);
- la natura del rapporto con la parte correlata (ad esempio se si tratta di acquisto o cessione di beni, di prestazioni di servizi, di finanziamenti etc.);
- ogni altra informazione necessaria alla sua comprensione (condizioni previste, garanzie prestate e/o ricevute, etc.).

La disposizione del Codice Civile, pertanto, diversamente da quanto previsto dallo IAS 24, non prevede l'indicazione anche degli effetti pendenti originati da operazioni poste in essere negli esercizi precedenti; tuttavia, dette informazioni, se ritenute necessarie “*per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni*”, debbono inequivocabilmente ritenersi comprese in quelle ulteriori informazioni (“ogni altra”) che è previsto che vengano obbligatoriamente fornite. Naturalmente, l'obbligo di informativa deve essere rispettato anche qualora i rapporti tra parti correlate non sia più in essere alla data del bilancio.

Qualora le informazioni sulle operazioni con parti correlate non venissero indicate, quando dovuto, si sarebbe in presenza di valutazioni arbitrarie con conseguente violazione dell'articolo 2423 e seguenti del Codice Civile.

Il Legislatore consente al redattore di bilancio di aggregare le singole operazioni tenendo conto della loro natura, salvo i casi in cui la loro esposizione singola sia necessaria a comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società.

Al fine di adempiere correttamente all'informativa di bilancio in oggetto, **l'organo amministrativo** è tenuto ad attivare un sistema contabile e di controllo interno in grado di identificare ed isolare le operazioni con parti correlate e rappresentarle adeguatamente in bilancio.

Potrebbe essere utile predisporre e approvare un “fac-simile di dichiarazione” con la quale i soci e gli amministratori della società danno evidenza dell’effettuazione o meno di operazioni che assumo rilevanza ai fini della disciplina in oggetto.

FAC SIMILE DICHIARAZIONE PARTI CORRELATE

Il sottoscritto _____, nato a _____, il _____ (CF _____) in qualità di _____
(socio o amministratore) della società _____,

PRESO ATTO

delle disposizioni di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, del Codice civile, che individuano quali “parti correlate” i soggetti definiti come tali dal principio contabile internazionale IAS 24, paragrafo 9 e impongono l’obbligo di precisare l’importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativamente alle operazioni, realizzate con parti correlate, rilevanti e non concluse a normali condizioni di mercato

DICHIARA:

☐ di non aver posto in essere, nel corso dell’esercizio 202_, direttamente e/o indirettamente tramite società o stretti familiari, operazioni con la _____ (società) e con le imprese dalla stessa controllate o collegate ai sensi dell’articolo 2359 del Codice civile;

☐ di aver posto in essere, nel corso dell’esercizio 202_, direttamente e/o per il tramite dei soggetti di cui al paragrafo 9 dello IAS 24 a lui riconducibili, le seguenti operazioni con la _____ (società) e con le imprese dalla stessa controllate o collegate ai sensi dell’articolo 2359 del Codice civile:

Persona fisica o entità giuridica	Natura del rapporto	Importo	Concluse a condizioni di mercato? (SI-NO)

Ulteriori informazioni in merito alle operazioni concluse con parti correlate

Data ____/____/____

Firma

I possibili rischi connessi al compimento di operazioni con parti correlate impongono chiaramente all'organo di controllo, ove presente, di attivarsi al fine di verificare:

- la presenza di idonee procedure interne dirette a regolamentare i rapporti con parti correlate (regole intese ad identificare le parti correlate e le relative operazioni nonché le modalità di approvazione delle medesime da parte degli organi di governo e le informazioni e la documentazione a tal fine necessarie);
- il concreto e corretto funzionamento delle suddette procedure;
- l'esistenza di un'informativa di bilancio che sappia rappresentare adeguatamente le operazioni intercorse con parti correlate.

5) Operazioni con parti correlate nella revisione contabile

La molteplicità di norme e disposizioni in tema di parti correlate fa emergere l'importanza che tale concetto riveste in tema di reportistica economico-finanziaria, e delle conseguenze che le relazioni instaurate tra i soggetti coinvolti possono portare sull'attività dell'impresa e sui suoi risultati. Ai fini della revisione contabile, tali operazioni saranno da osservare ed analizzare attentamente al fine di cogliere quegli aspetti ed elementi che potrebbero far emergere rischi di errori significativi con impatto sul bilancio, derivanti da frodi oppure da comportamenti o eventi non intenzionali.

Il principio di revisione ISA Italia 550 tratta la responsabilità del revisore relativamente ai rapporti ed alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio, ed in particolare approfondisce le modalità con cui i principi di revisione internazionali (ISA) n. 315, n. 330 e n. 240 si applicano con riferimento ai rischi di errori significativi associati ai rapporti ed alle operazioni con parti correlate.

ISA Italia 550	Parti correlate
ISA Italia 315	L'identificazione la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
ISA Italia 330	Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
ISA Italia 240	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio

6) Indagini presso la direzione

La comprensione dei rapporti con le parti correlate è facilitata da un confronto del revisore con la direzione (ISA Italia 550, par.13). In fase di accettazione dell'incarico, infatti, nel comprendere la struttura aziendale ed il contesto in cui opera, è opportuno ottenere dalla direzione una panoramica generale delle transazioni intercorse con le parti correlate, identificandole opportunamente e analizzando la tipologia di relazioni che vengono poste in essere, con particolare attenzione alla loro natura, entità e significatività.

Cosa dicono i principi di revisione (ISA Italia 550.13)
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.

Se la direzione ha posto in essere un sistema di controllo delle relazioni della società con le parti correlate, tale sistema consente al revisore un lavoro di indagine e valutazione più agevole, rendendo i controlli maggiormente efficaci, anche ai fini della valutazione del rischio (ISA Italia 550, par. 14, Documento Cndcec).

Cosa dicono i principi di revisione (ISA Italia 550, par. 14)

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.

Il revisore non può prescindere inoltre dal verificare l'esistenza di un'informativa di bilancio che sappia rappresentare adeguatamente le operazioni intercorse con parti correlate.

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 (ISA Italia 550, part. 24).

Nel valutare la struttura dei controlli interni e nell'ispezionare le procedure implementate, attraverso colloqui con i referenti aziendali preposti, il revisore deve ottenere innanzitutto un'adeguata comprensione circa la reale capacità di tali controlli nel prevenire eventuali forzature da parte della direzione, che potrebbero impedire una corretta individuazione e relativa presentazione di operazioni con parti correlate.

Casistiche comuni

› L'imprenditore o l'amministratore, in particolare in realtà aziendali di modeste dimensioni, può avere l'intenzione di effettuare artifici e manipolazioni della realtà aziendale, con conseguente maggior rischio di errori significativi attribuibili a frodi e relativi impatti sull'attività del revisore.

› Si costituiscono, ad esempio, società immobiliari, con l'intento di far confluire «asset» immobiliari o titoli, solitamente intestati ai diretti familiari dell'imprenditore o dell'amministratore. In tal caso, ad esempio, è opportuno verificare che non ricorrano i presupposti per manovre elusive o fittizie, sotto il profilo fiscale, attraverso il trasferimento della titolarità del bene immobile a favore di società o entità che beneficino di imposizione fiscale ridotta o agevolata o per eludere eventuali imposizioni in tema di trasferimenti o donazioni/successioni e normativo (se, ad esempio, viene simulata una vendita a condizioni di mercato ma non viene in realtà mai regolato il relativo corrispettivo).

› Altra casistica normalmente connessa a quanto potenzialmente posto in essere dalla compagine familiare dell'imprenditore/amministratore con la realtà d'impresa, è il verificarsi di flussi finanziari non supportati da valide giustificazioni economiche, né da adeguata documentazione probatoria come ad esempio un accordo scritto.

In questi casi, i controlli posti in essere dalla direzione potrebbero conseguentemente risultare inefficaci ad individuare correttamente quei rischi di forzature o ingerenze da parte della direzione o dei soggetti che esercitano un'influenza dominante, a cause del conflitto di interessi.

7) Procedure di valutazione del rischio

Il revisore deve porre in essere una serie di procedure che gli consentano di individuare correttamente le parti correlate dell'impresa sottoposta a revisione, di comprendere la natura e l'estensione delle relazioni intrattenute, di valutare se possano emergere rischi legati a frodi e/o a comportamenti ed eventi non intenzionali, ed infine se siano state rispettate le previsioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in tema di individuazione, contabilizzazione e presentazione delle transazioni significative con le parti correlate.

La comprensione dei rapporti con le parti correlate consente di individuare un fattore di rischio potenziale per il revisore, che deve quindi identificare e valutare se e come le relative transazioni possano costituire un fattore di rischio significativo con impatto sull'informativa finanziaria. Già in fase di accettazione dell'incarico, infatti, nel comprendere la struttura aziendale ed il contesto in cui opera, è opportuno ottenere una panoramica anche sulle transazioni intercorse con le parti correlate, identificandole opportunamente e analizzando la tipologia di relazioni che vengono poste in essere, indagando sulla loro natura, entità e significatività.

Tali procedure consentiranno pertanto al revisore di (ISA Italia 550, par. 11-17; Documento Cndcec):

- a) Individuare correttamente le parti correlate dell'impresa sottoposta a revisione;
- b) Comprendere la natura e l'estensione delle relazioni intrattenute;
- c) Valutare se possano emergere rischi legati a frodi e/o a comportamenti ed eventi non intenzionali in presenza di una parte correlata avente un'influenza dominante sull'impresa;
- d) Valutare se siano state rispettate le previsioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in tema di individuazione, contabilizzazione e presentazione delle transazioni significative con le parti correlate;
- e) Comprendere il sistema di controllo interno rilevante;
- f) Indagare su operazioni significative e non usuali;
- g) Condividere le informazioni su parti correlate con il team di revisione.

Esempi di procedure di valutazione del rischio
Dettagliata verifica delle operazioni e dei connessi saldi di bilancio.
Lettura dei verbali degli organi sociali nei quali si potrebbero menzionare operazioni con parti correlate.
Verifica delle scritture contabili al fine di individuare eventuali operazioni o saldi rilevanti o anomali, ponendo particolare attenzione alle registrazioni contabili ed operazioni effettuate nella fase finale dell'esercizio sociale.
Riscontro delle conferme esterne ricevute dagli istituti bancari per i finanziamenti attivi e passivi. (da questo esame possono emergere garanzie date e ricevute nonché ulteriori operazioni con parti correlate).
Analisi delle operazioni di investimento (partecipazioni, joint venture ecc.).

8) Identificazione e valutazione degli errori significativi

Il revisore è tenuto a verificare sia la significatività delle relazioni o transazioni con parti correlate, comunicate dalla direzione o individuate attraverso le proprie ispezioni, sia l'entità dell'errore che ne potrebbe derivare, al fine di valutare se si tratti di errori significativi (anche ai sensi di quanto richiesto dal principio di revisione n. 315). I principi di revisione, che richiedono infatti al revisore di analizzare la natura e le caratteristiche delle relazioni con parti correlate, considerano sistematicamente quale rischio significativo le transazioni con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale (ISA Italia 550, par. 18, Documento Cndcec).

Cosa dicono i principi di revisione (ISA Italia 550, par. 18)

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.

Il revisore, in ordine di importanza, ha l'obbligo di:

- individuare eventuali rischi riconducibili a frodi (ISA Italia 550, par. 19);
- individuare se gli eventi o comportamenti non intenzionali individuati producano errori significativi con riguardo alla contabilizzazione o presentazione in bilancio degli eventi verificatisi, in ottemperanza al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ove sussistano i presupposti di cui all'art. 2391-bis c.c., **all'inizio dell'incarico, il collegio sindacale acquisisce conoscenza delle procedure adottate dall'organo di amministrazione per la regolamentazione delle operazioni con parti correlate.**

In particolare, all'inizio dell'incarico e nel corso del medesimo, il collegio sindacale verifica:

- la conformità delle procedure adottate alle disposizioni di legge e regolamentari;
- l'adeguatezza delle procedure adottate in relazione alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche, anche organizzative, della società, nonché la loro idoneità ad assicurare la trasparenza e la correttezza delle operazioni con parti correlate;
- l'osservanza delle regole procedurali adottate in occasione del compimento di operazioni con parti correlate.

Il collegio sindacale vigila, inoltre, che l'informativa di bilancio in ordine alla natura ed all'estensione dei rapporti nonché alle operazioni con parti correlate sia coerente con le informazioni di cui sia venuto in possesso nell'espletamento del proprio mandato.

Laddove l'organo amministrativo non abbia predisposto tali regole, il collegio sindacale ne richiede l'adozione e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico.

9) Il rischio di mancata individuazione di una o più parti correlate

Una o più parti correlate potrebbero non essere individuate e tale rischio potrebbe impedire la comprensione di specifiche transazioni o relazioni che, per quanto effettuate con frequenza limitata, potrebbero condizionare significativamente l'attività dell'impresa, la quale può essere indotta a compiere determinate operazioni illegali, non giustificabili economicamente, oppure finalizzate a conseguire una manipolazione o alterazione della realtà aziendale.

Ottemperando agli specifici obblighi normativi in merito alle transazioni con parti correlate, la direzione dovrà necessariamente conservare ed aggiornare una lista di parti correlate, oltre che pianificare e adottare il sistema più adatto per tenerne sotto controllo le relative transazioni.

In particolare, nelle società di minori dimensioni, nelle quali la direzione potrebbe non aver predisposto processi formali di gestione o strumenti di controllo relativi alle transazioni con parti correlate, risulterà più difficile, per il revisore, individuare adeguatamente tutte le parti correlate. In tali circostanze, il revisore deve focalizzarsi sugli elementi che più strettamente sono collegati all'esistenza di parti correlate, con il fine ultimo di comprenderne poi la natura e l'entità delle relative transazioni.

Suggerimenti operativi

Il revisore è tenuto ad avvalorare le informazioni fornite dalla direzione e dai responsabili delle attività di «governance» con determinati documenti, sia di pubblico dominio che di origine interna, in grado di supportare la corretta individuazione di tutte le parti correlate.

È palese che la direzione non fornirà spontaneamente esatte e complete informazioni per individuare la totalità delle parti correlate, nell'ipotesi in cui abbia intenzionalmente posto in essere comportamenti fraudolenti o comunque contrari al quadro normativo applicabile.

Attraverso, ad esempio, la semplice analisi di una visura camerale completa, possono evidenziarsi informazioni utili circa la compagine societaria di riferimento, rivelando la presenza di eventuali azionisti di maggioranza (persone fisiche o giuridiche), sia diretti che indiretti.

Nel caso in cui il revisore possa analizzare bilanci dei precedenti periodi amministrativi (ad esempio, nel caso di primo incarico), da essi si possono evincere informazioni preziose in merito a:

- › esercizio di attività di direzione e coordinamento;
- › presenza e natura di transazioni con società appartenenti ad un medesimo gruppo societario;
- › entità di finanziamenti ricevuti da o effettuati in favore di soci;
- › presenza di sedi secondarie o di filiali in paesi a fiscalità privilegiata;
- › presenza di dirigenti apicali in più entità appartenenti al medesimo gruppo societario;
- › operazioni particolari e significative che hanno interessato l'impresa ed entità correlate.

Qualora l'impresa sia parte di un gruppo societario, con molta probabilità, sarà possibile individuare un referente con responsabilità precise in materia di individuazione e/o monitoraggio delle parti correlate, grazie al quale sarà possibile ottenere un quadro preciso ed esaustivo.

Infine, nel caso di revisione contabile del bilancio consolidato di un gruppo, si ricorda che è preciso obbligo del revisore della capogruppo di inviare ai revisori delle componenti l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione e qualsiasi altra parte correlata della quale il team di revisione del gruppo sia a conoscenza, così come previsto al punto 40 del principio di revisione ISA Italia 600.

10) Efficacia dei controlli interni

I controlli interni implementati dalla società sono raramente in grado di coprire la totalità delle interazioni più routinarie o standardizzate con l'impresa. L'efficacia potrebbe contrariamente non essere adeguata con riferimento a quelle transazioni dove potrebbero con più facilità annidarsi comportamenti volti a manipolare o falsare la realtà degli accadimenti. Nei confronti di tali operazioni, quindi, è fondamentale che il revisore mantenga un elevato livello di scetticismo professionale ed ottenga pertinenti ed adeguati elementi probativi attraverso analisi di dettaglio.

La frequente rapidità e flessibilità con cui si gestiscono alcune relazioni, in particolare con le parti correlate, possono indurre l'impresa a gestire tali relazioni in maniera informale, soprattutto quando le transazioni sono legate a rapporti di fornitura continuativa. Tale abitudine potrebbe costituire fonte di rischio elevato per il revisore, soprattutto con riferimento a potenziali rischi di frode, considerato che la probabilità di manipolare o forzare comportamenti o transazioni tra le parti, alterando così la reportistica aziendale, potrebbe essere più elevata.

Ai fini della revisione, quando opportuno e significativo, si dovrà procedere con:

- a) La verifica di tutti gli elementi del controllo interno sulle transazioni con parti correlate, mediante colloqui con i referenti coinvolti e ispezioni delle varie fasi e/o documentazioni predisposte;

- b) Porre in essere procedure di conformità volte a testare l'efficacia dei controlli implementati dall'impresa;
- c) Indagare sui motivi per cui i controlli interni dell'impresa non hanno consentito l'identificazione di tali parti correlate;
- d) Indagare sui motivi per cui i controlli interni dell'impresa non hanno consentito l'identificazione di tali parti correlate e dei rapporti con essa intrattenuti;
- e) Riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni con parti correlate non identificate dalla direzione o non portate a conoscenza del revisore, svolgendo ulteriori procedure di revisione.

Di seguito si riporta una utile check list di verifica del sistema di controllo interno, al fine di individuare errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

Check list – Verifica del sistema di controllo interno	Si-No-N/A
La direzione ha una conoscenza adeguata in merito alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile?	
La direzione è propositiva nella costante identificazione di quali sono i rapporti e quali sono le operazioni con parti correlate?	
C'è un'adeguata sensibilità da parte dei responsabili delle attività di «governance» in merito alla loro responsabilità di supervisione?	
Gli eventuali interessi della direzione sono comunicati con modalità trasparente e tempestiva attraverso una adeguata informativa?	
Sono state implementate precise procedure che l'approvazione delle operazioni che implicano conflitti di interessi reali o potenziali?	
Sono state assegnate precise responsabilità per identificare, registrare, riepilogare e presentare in bilancio le operazioni con parti correlate?	
I responsabili delle attività di «governance» sono tempestivamente informati in merito alle operazioni significative con parti correlate?	
I responsabili delle attività di «governance» analizzano la logica economica delle significative operazioni con parti correlate?	

Nel caso in cui i controlli interni dovessero risultare assenti o quantomeno inefficienti, il revisore avrebbe difficoltà nell'acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi sulla completezza delle informazioni rilevanti. In tal caso, il revisore considera le implicazioni sulla revisione contabile, compreso il giudizio di revisione.

11) Identificazione delle relazioni significative con parti correlate

Durante l'attività di revisione è necessario che il revisore mantenga un elevato livello di scetticismo professionale nel vagliare le informazioni ed i documenti ottenuti durante le ispezioni, al fine di individuare eventualmente parti correlate non correttamente individuate o comunicate in precedenza dalla direzione. A tal fine, è necessario che il revisore analizzi gli elementi probativi esaminati nel corso delle verifiche con atteggiamento critico ed analitico, soffermandosi su quegli elementi che, in base alle specificità delle relazioni e del contesto in cui si verificano, potrebbero far sorgere il dubbio che siano state instaurate nei confronti di parti correlate.

12) Transazioni da vagliare

Le più comuni transazioni che potrebbero far sorgere il dubbio che le relazioni siano state effettuate con parti correlate riguardano:

- › trasferimenti di denaro non legati al normale svolgimento dell'attività dell'impresa, soprattutto a favore di entità a destinazione specifica, che frequentemente non sono rappresentate da controparti aventi personalità giuridica;
- › operazioni commerciali o finanziarie con società o entità riconducibili a stretti familiari dei soci o dei dirigenti apicali;
- › estromissione di immobili o altri beni aziendali in favore di società localizzate in paesi a fiscalità privilegiata;
- › implementazione di transazioni complesse, anche se legate a normali e caratteristici rapporti commerciali dell'impresa, con entità collegate direttamente o indirettamente ai soci;
- › esistenza di scritture private o contratti tra società e dirigenti apicali;
- › triangolazioni finanziarie apparentemente artificiose ed inusuali;
- › acquisizioni aziendali;
- › operazioni con società «off-shore»;
- › locazioni di immobili o prestazioni di servizio senza corrispettivo;
- › operazioni di vendita con sconti o con 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.

13) Documenti da revisionare

Corposa è la documentazione che il revisore è tenuto a revisionare ai fini dell'individuazione di operazioni con parti correlate non sufficientemente identificate dalla direzione:

- › anagrafiche disponibili di tutte le parti correlate conosciute;
- › carte di lavoro degli esercizi precedenti, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;
- › verbali delle assemblee dei soci e dell'organo amministrativo;
- › libro soci per individuare i principali soci;
- › contratti per la fornitura di servizi caratterizzati da termini e condizioni non correlati al normale svolgimento dell'attività aziendale;
- › conferme acquisite da istituti finanziari e legali d'impresa;
- › le informazioni scritte fornite agli organi di controllo;
- › contratti e gli accordi con direzione e altre figure apicali;
- › contratti inerenti il rilascio di garanzie e fidejussioni da parte dell'impresa;
- › incarichi e fatture di consulenti dell'impresa;
- › accordi che prevedono la costituzione di un rapporto d'affari;
- › contratti riferiti alla fornitura di determinati servizi o di sostegno finanziario;
- › altre eventuali registrazioni o documenti considerati necessari nelle circostanze.

La lettura critica dei verbali degli organi sociali (consiglio di amministrazione, assemblea dei soci, riunione responsabili attività di «governance») fornisce informazioni e dati circa potenziali parti correlate non correttamente individuate e comunicate dalla direzione.

14) Conferme esterne

Le procedure di revisione che maggiormente possono agevolare il compito di identificare le operazioni con parti correlate sono le richieste di conferme esterne, soprattutto quelle che forniscono una serie di informazioni aggiuntive o accessorie utili a fornire spunti di indagine per il revisore. L'esempio più importante è il modello ABI-REV inviato dalle banche, nel quale sono contenute una serie di informazioni che esulano dalle specifiche voci di bilancio (ad esempio, saldo dei conti correnti o calcolo degli interessi di competenza), ma che forniscono informazioni aggiuntive che potrebbero non essere state adeguatamente considerate o comunicate dalla direzione.

Nel caso in cui, a seguito di tale indagine, emergano nuove informazioni, il revisore dovrà confrontarsi con la direzione e verificare se l'omessa individuazione di parti correlate deriva da una carenza procedurale interna all'organizzazione oppure se è imputabile ad una precisa volontà della direzione nell'occultare tali informazioni. Nel caso in cui si valuti che il comportamento della direzione è voluto, occorrerà valutarne le motivazioni, considerando gli eventuali rischi di frode connessi a tale comportamento, attraverso la comprensione della natura e delle caratteristiche delle operazioni intraprese nei confronti della parte correlata.

Suggerimenti operativi per le imprese di minori dimensioni

Nelle imprese di minori dimensioni, tenuto conto che i soci o l'organo amministrativo potrebbero non essere in possesso di tutte le adeguate competenze per la corretta individuazione, gestione e rendicontazione delle transazioni con parti correlate, è opportuno un confronto con i consulenti fiscali e legali che assistono l'impresa, i quali possiedono conoscenze specialistiche su tali tematiche e che potrebbero rivelare preziose informazioni circa l'esistenza, la natura e l'operatività di eventuali transazioni ed operazioni inusuali o non concluse a normali condizioni di mercato. In tali imprese, abitualmente, i consulenti esterni dell'impresa rivestono anche il ruolo di consulenti personali dell'imprenditore e dei soci di riferimento, per conto dei quali amministrano o supervisionano la gestione delle «holding» familiari o delle società satellite riferite alla compagine familiare quali, ad esempio, società immobiliari, trust di conservazione e gestione del patrimonio personale e «holding» finanziarie.

15) Operazioni sospette

Una delle procedure di revisione maggiormente utilizzate per individuare transazioni sospette e inusuali, che potrebbero anche rivelare indizi di comportamenti attribuibili a frode, consiste nell'esaminare quelle registrazioni contabili che si presume contengano anomalie, quali ad esempio:

- a) Registrazioni eseguite in giorni coincidenti con festività nazionali;
- b) Registrazioni relative ad importi rilevanti registrati in conti generici (altri debiti, altri crediti, costi diversi ecc.).

Queste operazioni potrebbero interessare potenzialmente i rapporti con parti correlate, poste in essere dalla direzione per permettere il raggiungimento di determinati obiettivi aziendali:

- legati ai premi di produttività dell'alta direzione;
- per manipolare operazioni o situazioni che comporterebbero conseguenze negative per l'azienda (superamento di determinati limiti di indebitamento, mancato raggiungimento di predefiniti livelli di redditività o di fatturato o di altre condizioni imposte da «covenants» con istituti finanziari ecc.);
- per compiere politiche di bilancio mirate all'interno del gruppo di appartenenza (spesso per motivi legati anche al carico fiscale gravante sulle diverse entità del gruppo).

Se tali operazioni sono effettuate con parti correlate non sottoposte a revisione contabile, non è consentito al revisore un controllo incrociato per individuarle rapidamente.

I principi di revisione, che richiedono infatti al revisore di analizzare la natura e le caratteristiche delle relazioni con parti correlate, considerano sistematicamente quale rischio significativo le transazioni con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale (ISA Italia 550, par. 18, Documento Cndcec). Il revisore, in ordine di importanza, ha l'obbligo di:

- a) Individuare eventuali rischi riconducibili a frodi (ISA Italia 550, par. 19);
- b) Individuare se gli eventi o comportamenti non intenzionali individuati producano errori significativi con riguardo alla contabilizzazione o presentazione in bilancio degli eventi verificatisi, in ottemperanza al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Suggerimenti operativi

Gli elementi sui quali il revisore deve porre particolare importanza per valutare un potenziale rischio di frode sono solitamente legati a:

- › fenomeni di forte ingerenza sulle decisioni della direzione;
- › accentramento di deleghe in capo a pochi soggetti legati alla parte correlata prevalente (persone fisiche di riferimento o stretti familiari);
- › affidamento di responsabilità e ruoli apicali a consulenti di stretta fiducia della parte correlata di riferimento;
- › conferimento di poteri in materia contabile e di bilancio a dirigenti con stretti legami con la parte correlata che esercita influenza dominante;
- › poteri ampi di contestazione e veto in merito alle decisioni promanate da organi di controllo e di «governance»;
- › contratti e accordi che presentano condizioni anomale, quali prezzi, tassi di interesse, garanzie o termini di rimborso;
- › operazioni dove risulta evidente che la sostanza differisce dalla forma;
- › operazioni numerose o di particolare entità, concentrate su alcuni clienti o fornitori;
- › operazioni non contabilizzate, quali prestazioni professionali fornite o ricevute senza corrispettivo;
- › operazioni atipiche o inusuali a ridosso della chiusura dell'esercizio.

Il revisore è tenuto ad approfondire le specifiche decisioni e operazioni per ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati per valutare se, in effetti, ricorrono i presupposti per considerare le transazioni analizzate come inusuali rispetto all'attività dell'impresa, poiché caratterizzate da elementi di estraneità rispetto al business corrente dell'azienda o rispetto alle modalità o condizioni utilizzate per condurre l'operazione.

Cosa dicono i principi di revisione (ISA Italia 240, par. 33)

A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione: (...)

- c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.

16) Attestazioni della direzione

La direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di «governance» potrebbero essere tenuti a rilasciare determinate attestazioni scritte mediante le quali comunichino al revisore (ISA Italia 550, par. 26):

- › l'esistenza di tutte le parti correlate dell'impresa;
- › l'esistenza di tutte le transazioni di cui sono a conoscenza;
- › di essersi attenuti alle disposizioni vigenti circa la corretta contabilizzazione e presentazione delle operazioni con parti correlate.

Nel caso in cui il revisore rilevi delle incoerenze tra le attestazioni ricevute e le metodologie o i criteri effettivamente adottati per contabilizzare e presentare in bilancio le operazioni con le sue parti correlate, è tenuto ad analizzare tali anomalie e incongruenze, con l'obiettivo di comprenderne le ragioni al fine di valutare l'adeguatezza dei rischi identificati e valutati di errori significativi con impatto sul bilancio.

Suggerimenti operativi

Il revisore può chiedere inoltre, se lo ritiene opportuno, il rilascio di specifiche attestazioni da parte della direzione in merito a determinate asserzioni compiute, relative a particolari operazioni o transazioni con parti correlate per le quali il revisore richiede appunto una conferma forte da parte dell'impresa.

17) Carte di lavoro

In aggiunta alla sopra citata check list in materia di valutazione del sistema di controllo interno, si segnala la carta di lavoro GEN 3.1.0 bis predisposta dal Cndcec di cui si riporta una copia.

Carta di lavoro		GEN 3.1.0 bis
Parti correlate		
Società: XYZ SpA		Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX
Preparata da: P		Data: _____
Preparata da: M1		Data: _____
Preparata da: M2		Data: _____
ELEMENTI DA CONSIDERARE	SI/NO/...	DESCRIZIONE DEI RISCHI IDENTIFICATI
Identificazione delle parti correlate • La Società adotta una procedura per la corretta individuazione ed il costante monitoraggio delle parti correlate? • Tale procedura è in forma scritta? • Tale procedura è stata adottata a seguito di formale approvazione da parte del CdA?		

• Tale procedura è regolarmente aggiornata in relazione all'evoluzione della Società e/o del Gruppo di riferimento? • Quali sono gli attori interni ed esterni all'azienda che partecipano al processo di aggiornamento della procedura aziendale in materia di parti correlate? • L'ufficio legale (interno e/o esterno) viene correttamente coinvolto nella formalizzazione e continuo aggiornamento della procedura? • Quali sono le risorse aziendali preposte all'individuazione delle parti correlate? • Quali tipologie di comunicazioni vengono poste in essere al fine di assicurare la corretta individuazione delle parti correlate? • Quali risorse, interne ed esterne all'azienda, vengono coinvolte al fine della corretta individuazione delle parti correlate? • La società è dotata di un ufficio predisposto alla reportistica di Gruppo? • Con quali modalità vengono effettuati gli scambi di comunicazione tra i vari attori coinvolti nel processo di identificazione delle parti correlate (email, modulistica predefinita, software specifico, ...)? • Con quale frequenza vengono effettuati gli scambi di comunicazione? • Quali risorse, interne e/o esterne all'azienda, si occupano di verificare le informazioni periodicamente scambiate? • Le informazioni sulla corretta individuazione delle parti correlate vengono condivise anche con gli organi di controllo (sindaci, revisori, ...)?		
---	--	--

• L'identificazione di tutte le parti correlate è chiaramente desumibile da un prospetto o documento aziendale, periodicamente aggiornato e che viene messo a disposizione del revisore?		
Le operazioni con parti correlate • La Società segue una specifica procedura per l'individuazione delle transazioni condotte con le parti correlate? • Esistono strumenti informatici che consentono di individuare agevolmente le transazioni effettuate con le parti correlate? • Esistono specifiche procedure aziendali preposte all'autorizzazione preventiva del compimento di operazioni con parti correlate? • Quali risorse aziendali sono incaricate dell'individuazione ed analisi delle operazioni con le parti correlate? • Chi si occupa dell'analisi delle operazioni con parti correlate al fine di valutarne la rispondenza ai criteri di mercato? • Viene predisposta una reportistica periodica interna in tema di transazioni con parti correlate, al fine di fornire informazioni puntuali agli organi sociali? • Con che frequenza viene predisposta la reportistica periodica interna in tema di transazioni con parti correlate? • Chi si occupa della reportistica in tema di transazioni con parti correlate ai fini del bilancio? • Chi ha la funzione di supervisionare la correttezza delle informazioni, dei dati e delle		

valutazioni fornite in tema di transazioni con parti correlate che confluiscono nel bilancio? • È possibile chiaramente identificare tutte le transazioni con parti correlate? • In base a quali parametri viene valutata la significatività delle transazioni effettuate con le parti correlate?		
Conclusioni		