

3 -IAS 24 (testo in vigore alla data di approvazione della presente procedura)

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 24***Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate***

FINALITÀ

1. La finalità del presente Principio è di assicurare che il bilancio di un'entità contenga le informazioni integrative necessarie a evidenziare la possibilità che la sua situazione patrimoniale-finanziaria ed il suo risultato economico possano essere stati influenzati dall'esistenza di parti correlate e da operazioni e saldi in essere con tali parti.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente Principio deve essere applicato nella:
 - a) individuazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate;
 - b) individuazione di saldi in essere tra l'entità e le sue parti correlate;
 - c) individuazione delle circostanze in cui sono richieste informazioni integrative sugli elementi di cui ai punti a) e b); e
 - d) determinazione delle informazioni integrative da fornire in merito agli elementi di cui sopra.
3. Il presente Principio richiede che vengano fornite informazioni integrative su operazioni e su saldi in essere con parti correlate nel bilancio separato di una controllante, di una partecipante in una joint venture o di un investitore, da esporre in conformità dello IAS 27 *Bilancio consolidato e separato*.
4. Delle operazioni con parti correlate e dei saldi in essere con altre entità di un gruppo è data informativa nel bilancio dell'entità. Le operazioni e i saldi in essere con parti correlate infragruppo sono eliminati nella redazione del bilancio consolidato del gruppo.

SCOPO DELL'INFORMATIVA DI BILANCIO SULLE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE

5. I rapporti fra parti correlate sono aspetti ordinari delle attività commerciali e gestionali. Ad esempio, le entità spesso svolgono una parte delle proprie attività avvalendosi di società controllate, joint venture e società collegate. In tali circostanze, la capacità di influire sulle politiche finanziarie e gestionali della partecipata viene esercitata attraverso il controllo, il controllo congiunto o l'influenza notevole.
6. Un rapporto con una parte correlata può avere un effetto sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità. Le parti correlate possono effettuare operazioni che società indipendenti non effettuerebbero. Per esempio, un'entità che vende merci alla sua controllante al costo potrebbe non vendere alle stesse condizioni ad altri clienti. Inoltre, operazioni tra parti correlate possono non essere effettuate ai medesimi corrispettivi rispetto a quelle intercorrenti tra parti indipendenti.
7. Il risultato economico e la situazione patrimoniale-finanziaria di un'entità possono essere influenzati da rapporti con parti correlate anche nel caso in cui non si verifichino operazioni con le stesse. La semplice esistenza del rapporto può essere sufficiente a condizionare le operazioni dell'entità con parti terze. Per esempio, una controllata può interrompere i propri rapporti con una controparte commerciale a partire dal momento dell'acquisizione da parte della capogruppo di un'altra controllata che svolge la stessa attività della precedente controparte. In alternativa, una parte può astenersi dal compiere determinate operazioni a causa dell'influenza notevole di un'altra; per esempio, una controllata può essere istruita dalla sua controllante a non impegnarsi in attività di ricerca e sviluppo.
8. Per tali ragioni, la conoscenza di operazioni, saldi e rapporti in essere con parti correlate può incidere sulla valutazione da parte degli utilizzatori del bilancio delle attività di un'entità, inclusa sulla valutazione dei rischi e delle opportunità a cui l'entità va incontro.

DEFINIZIONI

9. I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:

Parte correlata 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 sotto comune controllo (ivi incluse le entità controllanti, le controllate e le altre società del gruppo);
 - ii) detiene una partecipazione nell'entità tale da poter esercitare un'influenza notevole su quest'ultima; o

- 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 (cfr. IAS 31 *Partecipazioni in joint venture*);
- d) la parte è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità o della 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 parte di uno dei soggetti di cui ai punti d) o e), ovvero tali soggetti detengono, direttamente o indirettamente, una quota significativa di diritti di voto; o
- g) la parte è un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità, o di una qualsiasi altra entità a essa correlata.

Un'operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni fra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

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

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

La retribuzione comprende tutti i benefici per i dipendenti (come definiti nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) inclusi quei benefici per i dipendenti ai quali si applica l'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*. I benefici per i dipendenti sono rappresentati da tutte le forme di emolumenti corrisposti, pagabili o accantonati dall'entità, o per suo conto, a fronte dei servizi prestati all'entità da un dipendente. Comprendono anche quei corrispettivi relativi all'entità, pagati per conto di una controllante dell'entità stessa. La retribuzione include:

- a) benefici a breve termine per i dipendenti, quali salari, stipendi e relativi contributi sociali, pagamento di indennità sostitutive di ferie e di assenze per malattia, compartecipazione agli utili e incentivazioni (se dovuti entro dodici mesi dalla fine dell'esercizio) e benefici non monetari (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendale e beni o servizi gratuiti o a costo ridotto) per il personale in servizio;
- b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici pensionistici, assicurazioni sulla vita e assistenza sanitaria successive al rapporto di lavoro;
- c) altri benefici a lungo termine per i dipendenti, ivi inclusi permessi o periodi sabatici legati all'anzianità di servizio, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità permanente e, se dovuti dopo dodici mesi o più dalla chiusura dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;
- d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro; e
- e) pagamenti basati su azioni.

Il controllo è il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'entità al fine di ottenere benefici dalle sue attività.

Il controllo congiunto è la condivisione, stabilita contrattualmente, del controllo su un'attività economica.

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 stessa.

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.

10. Nell'esame di ciascun rapporto con parti correlate l'attenzione deve essere rivolta alla sostanza del rapporto e non semplicemente alla sua forma giuridica.
11. Nel contesto del presente Principio, le seguenti situazioni non rappresentano necessariamente operazioni con parti correlate:
 - a) due entità per il solo fatto di avere in comune un amministratore o un altro dirigente con responsabilità strategiche, nonostante quanto esposto ai punti d) e f) nella definizione di «parte correlata»;

- b) due entità partecipanti, per il solo fatto di detenere il controllo congiunto in una joint venture;
- c)
 - i) finanziatori;
 - ii) sindacati;
 - iii) imprese di pubblici servizi; e
 - iv) agenzie e dipartimenti pubblici,solo in ragione dei normali rapporti d'affari con l'entità (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'entità o partecipare al suo processo decisionale);
- d) un cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente generale con il quale l'entità effettua un rilevante volume di affari, unicamente in ragione della dipendenza economica che ne deriva.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

- 12. I rapporti tra controllanti e controllate devono essere indicati indipendentemente dal fatto che siano state effettuate operazioni fra tali soggetti. L'entità deve indicare la ragione sociale della propria controllante e, se diversa, quella della capogruppo. Se né la controllante dell'entità né la capogruppo redigono un bilancio ad uso pubblico, deve essere indicata la ragione sociale della controllante di livello immediatamente superiore che è tenuta alla redazione del bilancio.
- 13. Allo scopo di consentire all'utilizzatore del bilancio di formarsi un'opinione circa gli effetti sull'entità dei rapporti con parti correlate, è appropriato indicare il rapporto con la parte correlata in presenza di controllo, indipendentemente dal fatto che fra di esse siano state effettuate operazioni.
- 14. L'individuazione dei rapporti con parti correlate quando sono controllanti e controllate si aggiunge alle disposizioni sull'informativa di bilancio di cui agli IAS 27, IAS 28 e IAS 31, in cui si richiede un appropriato elenco e una descrizione delle partecipazioni significative in controllate, collegate ed entità a controllo congiunto.
- 15. Ove né la controllante dell'entità, né la capogruppo redigono un bilancio a uso pubblico, è necessario indicare la ragione sociale della controllante di livello immediatamente superiore che lo redige. Per controllante di livello immediatamente superiore si intende la prima controllante del gruppo al di sopra della controllante diretta che redige un bilancio consolidato disponibile per uso pubblico.
- 16. L'entità deve fornire informazioni in merito alle retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche, in totale e suddivise per ciascuna delle seguenti categorie:
 - a) benefici a breve termine per i dipendenti;
 - b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro;
 - c) altri benefici a lungo termine;
 - d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro; e
 - e) pagamenti basati su azioni.
- 17. Se sono state effettuate operazioni con parti correlate, l'entità deve indicare la natura della relazione con la parte correlata oltre a fornire informazioni sulle operazioni e sui saldi in essere, necessarie per una comprensione dei potenziali effetti di tale relazione sul bilancio. Tali disposizioni informative si aggiungono a quelle previste al paragrafo 16 relative alle informazioni sulle retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche. Tali informazioni devono almeno includere:
 - a) l'ammontare delle operazioni;
 - b) l'ammontare dei saldi in essere e:
 - i) le loro condizioni e i termini contrattuali, incluse eventuali garanzie esistenti e la natura del corrispettivo da riconoscere al momento del regolamento; e
 - ii) dettagli di qualsiasi garanzia fornita o ricevuta;
 - c) accantonamenti per crediti dubbi relativi all'ammontare dei saldi in essere; e
 - d) la perdita rilevata nell'esercizio, relativa ai crediti inesigibili o dubbi dovuti da parti correlate.

18. Le informazioni integrative richieste al paragrafo 17 devono essere indicate separatamente per ciascuna delle seguenti categorie:
- la controllante;
 - le entità che controllano congiuntamente o esercitano un'influenza notevole sull'entità stessa;
 - le controllate;
 - le collegate;
 - le joint venture in cui l'entità è una società partecipante;
 - i dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità o della sua controllante; e
 - altre parti correlate.
19. La classificazione degli importi dovuti da e a parti correlate, nelle diverse categorie, secondo quanto previsto al paragrafo 18, rappresenta un'estensione della disposizione sull'informativa da fornire di cui allo IAS 1 *Presentazione del bilancio* in merito alle informazioni da presentare in stato patrimoniale o nelle note. Le categorie sono state ampliate per fornire un'analisi più esauriente dei saldi in essere con parti correlate e sono applicate alle operazioni con parti correlate.
20. Di seguito si riportano degli esempi di operazioni delle quali è data informativa se effettuate con parti correlate:
- acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
 - acquisti o vendite di immobili e altre attività;
 - prestazione o ottenimento di servizi;
 - leasing;
 - trasferimenti per ricerca e sviluppo;
 - trasferimenti a titolo di licenza;
 - trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro o in natura);
 - clausole di garanzia o pegno; e
 - estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte.

La partecipazione da parte di una controllante o di una controllata in un piano a benefici definiti che condivide i rischi tra entità del gruppo è un'operazione con parti correlate (cfr. paragrafo 34B dello IAS 19).

21. Le informazioni integrative in cui si specifica che le operazioni con parti correlate sono state effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in libere transazioni, sono fornite soltanto se tali condizioni possono essere comprovate.
22. Elementi di natura simile possono essere indicati cumulativamente salvo quando l'indicazione distinta sia necessaria per la comprensione degli effetti di operazioni con parti correlate sul bilancio dell'entità.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

23. L'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2005, tale fatto deve essere indicato.
- 23A L'entità deve applicare le modifiche del paragrafo 20 agli esercizi a partire dal 1° gennaio 2006. Se un'entità applica le modifiche dello IAS 19 *Benefici per i dipendenti — Utili e perdite attuariali, piani per i dipendenti e informazioni integrative* per un esercizio precedente, tali modifiche dovranno essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

SOSTITUZIONE DELLO IAS 24 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

24. Il presente Principio contabile sostituisce lo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* (rivisto nella forma nel 1994).