

4 - IAS 24 (testo in vigore a far data dal 1° gennaio 2011)

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, inclusi gli impegni.

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, inclusi gli impegni, 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 rapporti, operazioni e saldi in essere con parti correlate, inclusi gli impegni, nel bilancio consolidato e separato di una controllante, di una partecipante in una joint venture o di un investitore, da esporre in conformità allo IAS 27 *Bilancio consolidato e separato*. Il presente Principio si applica anche ai bilanci individuali.**

- 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, l'entità ha la capacità di influire sulle politiche finanziarie e gestionali della partecipata attraverso la presenza di un controllo, di un controllo congiunto o di un'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 delle operazioni, dei saldi in essere, inclusi gli impegni, e dei rapporti di un'entità con delle parti correlate può incidere sulla valutazione delle sue attività da parte degli utilizzatori del bilancio, oltre che 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:

Una *parte correlata* è una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio (nel presente Principio, definita come l'«entità che redige il bilancio»).

(a) Una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:

- (i) ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;
- (ii) ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o
- (iii) è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

(b) Un'entità è correlata a un'entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:

- (i) l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);
- (ii) un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);
- (iii) entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;
- (iv) un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;
- (v) l'entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità che redige il bilancio o di un'entità ad essa correlata. Se l'entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all'entità che redige il bilancio;
- (vi) l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);
- (vii) una persona identificata al punto (a)(i) ha un'influenza significativa sull'entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità (o di una sua controllante).

Un'operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra un'entità che redige il bilancio e una parte correlata, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Si considerano *familiari stretti di una persona* quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'entità, tra cui:

- (a) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;
- (b) i figli del coniuge o del convivente di quella persona; e
- (c) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella persona.

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 i 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.

Con il termine pubblico si fa riferimento al governo, a enti governativi e ad analoghi enti locali, nazionali o internazionali.

Una entità pubblica è una entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole da parte di un ente governativo.

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 operazioni con parti correlate:

(a) due entità per il solo fatto di avere in comune un amministratore o un altro dirigente con responsabilità strategiche oppure perché un dirigente con responsabilità strategiche di un'entità ha un'influenza notevole sull'altra entità;

(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) ministeri e agenzie di Stato che non controllano, non controllano congiuntamente né influenzano notevolmente l'entità che redige il bilancio,

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, semplicemente in ragione della dipendenza economica che ne deriva.

12 Nella definizione di parte correlata, una società collegata comprende le controllate della società collegata e una joint venture comprende le controllate della joint venture. Pertanto, per esempio, una controllata di una società collegata e l'investitore che ha un'influenza notevole sulla società collegata sono tra loro collegati.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Tutte le entità

13 **Le relazioni tra una controllante e le proprie controllate devono essere indicate indipendentemente dal fatto che tra di esse siano state effettuate operazioni. 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 consolidato ad uso pubblico, deve essere indicata la ragione sociale della controllante di livello immediatamente superiore che è tenuta alla redazione del bilancio.**

14 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.

- 15 La disposizione di indicare i rapporti con parti correlate tra una controllante e le proprie controllate si aggiunge alle disposizioni di cui agli IAS 27, IAS 28 *Partecipazioni in società collegate* e IAS 31 *Partecipazioni in joint venture*.
- 16 Il paragrafo 13 fa riferimento alla controllante di livello immediatamente superiore. Ossia, la prima controllante del gruppo al di sopra della controllante diretta che redige un bilancio consolidato disponibile per uso pubblico.
- 17 **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.
- 18 **Se un'entità ha effettuato operazioni con parti correlate nei periodi di riferimento del bilancio, essa deve indicare la natura del rapporto con la parte correlata, oltre a fornire informazioni su tali operazioni e sui saldi in essere, inclusi gli impegni, necessarie agli utilizzatori del bilancio per comprendere i potenziali effetti di tale rapporto sul bilancio. Questi requisiti informativi si aggiungono a quelli disposti nel paragrafo 17. Tali informazioni devono almeno includere:**
- (a) l'ammontare delle operazioni;
 - (b) l'ammontare dei saldi in essere, inclusi gli impegni, e:
 - (i) le loro condizioni ed 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.
- 19 **Le informazioni integrative richieste al paragrafo 18 devono essere indicate separatamente per ciascuna delle seguenti categorie:**
- (a) la controllante;
 - (b) le entità che controllano congiuntamente o esercitano un'influenza notevole sull'entità stessa;
 - (c) le controllate;
 - (d) le collegate;
 - (e) le joint venture in cui l'entità è una società partecipante;
 - (f) i dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità o della sua controllante; e
 - (g) altre parti correlate.
- 20 La classificazione degli importi dovuti da e a parti correlate, nelle diverse categorie, secondo quanto previsto al paragrafo 19, rappresenta un'estensione della disposizione sull'informativa da fornire di cui allo IAS 1 *Presentazione del bilancio* in merito alle informazioni da presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria 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.
- 21 Di seguito si riportano degli esempi di operazioni delle quali è data informativa se effettuate con parti correlate:
- (a) acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
 - (b) acquisti o vendite di immobili e altre attività;
 - (c) prestazione o 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 o in natura);
 - (h) clausole di garanzia o pegno;
 - (i) impegni ad intervenire se si verifica o meno un particolare evento futuro, inclusi i contratti esecutivi (*) (rilevati e non rilevati); e
 - (j) estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di quella parte correlata.
- 22 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 (vedere paragrafo 34B dello IAS 19).
- 23 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.
- 24 **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.**

Entità pubbliche

- 25 **Un'entità che redige il bilancio è dispensata dai requisiti informativi di cui al paragrafo 18 relativi alle operazioni con parti correlate e ai saldi in essere, inclusi gli impegni, nel caso di:**
- (a) **un ente governativo che detiene il controllo, il controllo congiunto o un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; e**
 - (b) **un'altra entità che è una parte correlata perché lo stesso ente governativo ha il controllo, il controllo congiunto o un'influenza notevole sia sull'entità che redige il bilancio sia sull'altra entità.**
- 26 **Se un'entità che redige il bilancio applica l'esenzione di cui al paragrafo 25, deve indicare le seguenti informazioni in merito alle operazioni e ai relativi saldi in essere citati al paragrafo 25:**
- (a) **la denominazione dell'ente governativo e la natura del proprio rapporto con l'entità che redige il bilancio (ossia controllo, controllo congiunto o influenza notevole);**
 - (b) **le informazioni che seguono, con un livello di dettaglio sufficiente a consentire agli utilizzatori del bilancio dell'entità di comprendere l'effetto sul bilancio delle operazioni con parti correlate poste in essere:**
 - (i) **la natura e il valore di ciascuna operazione individualmente significativa; e**
 - (ii) **per le altre operazioni che sono rilevanti collettivamente, ma non singolarmente, un'indicazione qualitativa o quantitativa della loro entità. Le tipologie di operazioni comprendono quelle elencate nel paragrafo 21.**
- 27 Nell'esercitare il proprio giudizio in merito al livello di dettaglio da indicare, in conformità alle disposizioni di cui al paragrafo 26(b), l'entità che redige il bilancio deve valutare quanto sia stretto il rapporto con la parte correlata e altri fattori importanti ai fini della determinazione del livello di significatività dell'operazione, quali ad esempio:
- (a) la significatività in termini di dimensione;
 - (b) se sia stata effettuata a condizioni diverse da quelle di mercato;
 - (c) se sia al di fuori della normale operatività aziendale, quali l'acquisto o la vendita di attività aziendali;
 - (d) se è oggetto di informativa alle autorità di regolamentazione o vigilanza;
 - (e) se è comunicata all'alta dirigenza;
 - (f) se è soggetta all'approvazione degli azionisti.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- 28 Un'entità deve applicare il presente Principio retroattivamente a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva. È consentita un'applicazione anticipata dell'intero Principio o dell'esenzione parziale per le entità pubbliche di cui ai paragrafi 25—27. Se l'entità applica l'intero Principio o l'esenzione parziale per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2011, tale fatto deve essere indicato.

RITIRO DELLO IAS 24 (2003)

- 29 Il presente Principio contabile sostituisce lo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* (rivisto nella sostanza nel 2003).

(*) Lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* definisce i contratti esecutivi come contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura.