

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 24
(RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)**

Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio originariamente approvato nel marzo 1984. Esso è presentato con la impostazione rivista nella terminologia adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-6
Problematiche connesse ai rapporti fra le parti correlate	7-17
Informazioni integrative	18-25
Data di entrata in vigore	26

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato in presenza di parti correlate e di operazioni fra l'impresa che redige il bilancio e le controparti correlate. Le disposizioni del presente Principio si applicano ai bilanci di ciascuna impresa che redige il bilancio.***
2. ***Il presente Principio si applica solo ai rapporti con parti correlate descritti nel paragrafo 3, con le precisazioni di cui al paragrafo 6.***
3. Il presente Principio tratta solo i rapporti con parti correlate descritti nei punti da (a) ad (e):
 - (a) le imprese che direttamente, o indirettamente attraverso una o più imprese intermedie, controllano, o sono controllate dalla o sono sotto un comune controllo con, la società che redige il bilancio. (l'universo descritto è rappresentato dalle società controllanti, controllate e consociate);
 - (b) le società collegate (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate);
 - (c) le persone fisiche che hanno direttamente o indirettamente un potere di voto nell'impresa che redige il bilancio che conferisca loro un'influenza dominante sull'impresa e i loro stretti familiari⁽¹⁾.
 - (d) i dirigenti con responsabilità strategiche, cioè coloro che hanno il potere e la responsabilità della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'impresa che redige il bilancio, compresi amministratori e funzionari della società e gli stretti familiari di tali persone;

⁽¹⁾ Si considerano stretti familiari di una persona fisica coloro che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati, dalla persona interessata nei loro rapporti con l'impresa.

- (e) le imprese nelle quali è posseduto, direttamente o indirettamente, un rilevante potere di voto da qualunque persona fisica descritta in (c) o in (d) o sulle quali tale persona fisica è in grado di esercitare un'influenza notevole. Questo caso comprende le imprese possedute dagli amministratori o dai maggiori azionisti dell'impresa che redige il bilancio e le imprese che hanno un dirigente con responsabilità strategiche in comune con l'impresa che redige il bilancio.

Nell'esame di ciascun rapporto con parti correlate l'attenzione deve essere rivolta alla sostanza del rapporto e non solamente alla sua forma giuridica.

4. **Non è richiesta l'illustrazione di operazioni:**

- (a) *nel bilancio consolidato con riferimento a operazioni con parti correlate;*
- (b) *nel bilancio della capogruppo quando questo è contestualmente al bilancio consolidato reso disponibile o pubblicato;*
- (c) *nel bilancio di una società controllata interamente posseduta se la sua capogruppo ha la sede nello stesso Paese e presenta il bilancio consolidato in quello stesso Paese; e*
- (d) *nel bilancio di imprese a controllo statale con riferimento a operazioni con altre imprese a controllo statale.*

DEFINIZIONI

5. **I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:**

Parti correlate — i soggetti sono considerati correlati se uno di essi ha la capacità di controllare l'altro o di esercitare un'influenza notevole sull'assunzione di decisioni operative e finanziarie dell'altro soggetto.

Operazione con parti correlate — un trasferimento di risorse o obbligazioni fra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Controllo — possesso, diretto o indiretto tramite società controllate, di più della metà del potere di voto di un'impresa, o partecipazione sostanziale nel potere di voto e potere di determinare, in virtù di clausole statutarie o accordi, le politiche finanziarie e operative di gestione delle imprese.

Influenza notevole (per gli scopi del presente Principio) — partecipazione nelle decisioni sulle politiche finanziarie e operative di un'impresa, ma non il loro controllo. Un'influenza notevole può essere esercitata in vari modi, di solito tramite rappresentanti nel consiglio di amministrazione ma anche attraverso, per esempio, partecipazione al processo di definizione delle politiche aziendali, operazioni rilevanti fra società, scambio di personale direttivo o dipendenza da conoscenze tecniche. Un'influenza notevole può essere ottenuta attraverso il possesso di azioni, tramite clausole statutarie o accordi. In caso di possesso di azioni, l'influenza notevole è presunta secondo quanto previsto dalla definizione contenuta nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

6. Nel contesto del presente Principio le seguenti situazioni non rientrano nella definizione di parti correlate:

- (a) due società che abbiano semplicemente un amministratore in comune, nonostante i paragrafi 3 (d) ed (e) sopra riportati (ma è necessario prendere in considerazione l'eventualità, e accertare la probabilità, che l'amministratore possa condizionare le politiche di entrambe le società nei rapporti reciproci);

N. 24

- b) (i) finanziatori;
- (ii) sindacati;
- (iii) imprese di pubblici servizi;
- (iv) amministrazioni pubbliche,

nel corso dei loro normali rapporti con l'impresa e in virtù solo di quei rapporti (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'impresa o partecipare al suo processo di definizione delle scelte); e

- (c) un singolo cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente con il quale l'impresa effettua un rilevante volume di affari unicamente in virtù della dipendenza economica che ne deriva.

PROBLEMATICHE CONNESSE AI RAPPORTI FRA PARTI CORRELATE

- 7. I rapporti fra parti correlate sono molto frequenti. Le imprese, infatti, svolgono parte della loro attività attraverso società controllate o collegate e acquisiscono partecipazioni in altre imprese — a scopo di investimento o per ragioni commerciali — di tale rilevanza che la società partecipante può controllare o esercitare un'influenza notevole sulle decisioni operative e finanziarie della sua partecipata.
- 8. I rapporti con parti correlate possono avere un effetto sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sui risultati operativi dell'impresa. Le parti correlate possono effettuare operazioni che società indipendenti non effettuerebbero. Inoltre, operazioni con parti correlate possono essere effettuate a corrispettivi differenti da quelli intercorrenti fra imprese indipendenti.
- 9. I risultati operativi e la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa possono essere influenzati da rapporti con controparti correlate anche nel caso in cui non si verificano operazioni con le stesse. La semplice esistenza del rapporto può essere sufficiente per influire sulle operazioni dell'impresa con altre parti. 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 società può astenersi da compiere determinate operazioni a causa dell'influenza notevole di un'altra. La capogruppo, per esempio, può decidere che una controllata non si impegni in attività di ricerca e sviluppo.
- 10. Poiché per la direzione aziendale esiste un'intrinseca difficoltà nel determinare l'effetto di influenze che precludono l'effettuazione di operazioni, l'illustrazione di tali effetti non è richiesta dal presente Principio.
- 11. La rilevazione contabile di un trasferimento di risorse si basa, di solito, sul prezzo concordato fra le parti. Fra società indipendenti il prezzo concordato è un prezzo normale. Le parti correlate, nel processo di determinazione del prezzo, possono avere un grado di flessibilità che non esiste in operazioni fra società indipendenti.
- 12. Sono utilizzati vari metodi per stabilire i prezzi delle operazioni tra parti correlate.
- 13. Un modo per determinare il prezzo di un'operazione fra parti correlate è il criterio del confronto con il prezzo non controllato; il prezzo è determinato con riferimento a merci similari vendute in un mercato economicamente simile a un acquirente indipendente dal venditore. Questo criterio è spesso utilizzato quando le merci e i servizi oggetto di un'operazione fra parti correlate, e le relative condizioni, sono simili a quelle di una normale operazione commerciale. È spesso utilizzato anche per determinare il costo dei finanziamenti.

14. Quando le merci sono trasferite fra parti correlate prima della vendita a una parte indipendente, spesso è utilizzato il criterio del prezzo di rivendita. In base a questo criterio il prezzo di rivendita è ridotto di un margine che rappresenta il valore con il quale un rivenditore dovrebbe cercare di coprire i suoi costi e realizzare un adeguato profitto, per arrivare a un prezzo di trasferimento al rivenditore. La determinazione del margine adeguato per il rivenditore comporta problemi di valutazione. Questo criterio è utilizzato anche per i trasferimenti di altre risorse, quali diritti e servizi.
15. Un altro approccio è il metodo a margine garantito («cost-plus-method»), in base al quale un adeguato margine viene aggiunto al costo del fornitore. Si possono incontrare difficoltà nella determinazione sia degli elementi di costo attribuibili sia del margine. Tra i parametri di valutazione che possono agevolare la determinazione dei prezzi di trasferimento possono essere considerati i rendimenti sul volume d'affari o sul capitale impiegato rilevati in attività analoghe.
16. Talvolta i prezzi delle operazioni fra parti correlate non possono essere determinati con uno dei metodi descritti sopra nei paragrafi da 13 a 15, oppure non viene addebitato alcun prezzo, come nel caso della prestazione gratuita di servizi amministrativi e della concessione di dilazioni su un debito senza addebito di interessi.
17. Per altro alcune operazioni non avrebbero avuto luogo se il legame non fosse esistito. Per esempio, una società che ha venduto al costo gran parte della sua produzione alla sua società capogruppo non avrebbe potuto trovare un cliente alternativo se la società capogruppo non avesse acquistato le merci.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

18. Le legislazioni di molti Paesi richiedono che il bilancio fornisca informazioni integrative su certe categorie di operazioni con parti correlate. In particolare a causa della natura fiduciaria dei rapporti con l'impresa, l'attenzione è focalizzata sulle operazioni con gli amministratori, in particolare sulle loro remunerazioni e sui finanziamenti loro concessi, sull'illustrazione di operazioni significative tra società, sulle partecipazioni e sui saldi con società del gruppo e collegate e con gli amministratori. Lo IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate e lo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate richiedono l'indicazione di un elenco delle società controllate e delle collegate significative. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, richiede l'indicazione dei componenti straordinari e dei proventi e costi compresi nell'utile lordo o nella perdita dell'attività ordinaria che siano di dimensione, natura o incidenza tale per cui la loro indicazione sia rilevante per comprendere il risultato economico d'esercizio dell'impresa.
19. Seguono esempi di situazioni nelle quali operazioni con parti correlate possono richiedere informativa da parte della società che redige il bilancio nell'esercizio nel quale esse hanno avuto luogo:
 - acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
 - acquisti o vendite di immobili e altre attività;
 - prestazione o ottenimento di servizi;
 - contratti di agenzia;
 - contratti d'affitti e di leasing;
 - trasferimento di ricerca e sviluppo;
 - accordi di licenza;
 - finanziamenti (compresi prestiti e conferimenti di capitale in denaro o in natura);
 - garanzie personali e collaterali; e
 - contratti di servizi amministrativi.

20. ***I rapporti di controllo tra parti correlate devono essere indicati indipendentemente dal fatto che siano state effettuate operazioni fra tali soggetti.***
21. Allo scopo di fornire all'utilizzatore del bilancio la possibilità di formarsi un'opinione circa gli effetti dei rapporti con parti correlate sull'impresa che redige il bilancio, è opportuno illustrare i rapporti di controllo indipendentemente dal fatto che fra di esse siano state effettuate operazioni.
22. ***Se sono state effettuate operazioni con parti correlate, l'impresa che presenta il bilancio deve indicare la natura dei rapporti con parti correlate così come i tipi e i dettagli delle operazioni necessari per la comprensione del bilancio.***
23. Gli elementi necessari per la comprensione del bilancio includono normalmente:
- (a) il volume delle operazioni, in valore assoluto o percentuale;
 - (b) valore assoluto o percentuale dei saldi di bilancio;
 - (c) politiche dei prezzi.
24. ***Elementi di natura omogenea possono essere indicati cumulativamente salvo quando l'indicazione distinta sia necessaria per la comprensione degli effetti di operazioni con controparti dipendenti sul bilancio dell'impresa che presenta il bilancio.***
25. Nel bilancio consolidato non è necessaria l'indicazione di operazioni fra società del gruppo perché esse presentano l'informativa sulla capogruppo e sulle società controllate come una singola impresa. Le operazioni con le società collegate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto non sono eliminate e, perciò, richiedono l'indicazione distinta come operazioni con parti correlate.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

26. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1986 o da data successiva.***