

Principio contabile internazionale n. 24

Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

La presente versione include i cambiamenti risultanti dalla Modifica allo IAS 19 Benefici per i dipendenti—Utili e perdite attuariali, piani per i dipendenti e informazioni integrative emessa il 16 dicembre 2004.

SOMMARIO

	<i>paragrafi</i>
INTRODUZIONE	IN1–IN13
PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 24 INFORMATIVA DI BILANCIO SULLE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE	
FINALITÀ	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2–4
SCOPO DELL’INFORMATIVA DI BILANCIO SULLE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE	5–8
DEFINIZIONI	9–11
INFORMAZIONI INTEGRATIVE	12–22
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	23–23A
SOSTITUZIONE DELLO IAS 24 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)	24
APPENDICE	
Modifiche allo IAS 30	
APPROVAZIONE DELLO IAS 24 DA PARTE DEL BOARD	
MOTIVAZIONI PER LE CONCLUSIONI	

Il Principio contabile internazionale n. 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* (IAS 24) è illustrato nei paragrafi 1-24 e nell'Appendice. Tutti i paragrafi hanno pari autorità, ma conservano il formato IASC del Principio di quando questo fu adottato dallo IASB. Lo IAS 24 dovrebbe essere letto nel contesto della sua finalità e delle Motivazioni per le conclusioni, della *Prefazione agli International Financial Reporting Standard* e del *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio*. Lo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

Introduzione

- IN1 Il Principio contabile internazionale n. 24 Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate (IAS 24) sostituisce lo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* (rivisto nella forma nel 1994) e dovrebbe essere applicato ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1 gennaio 2005 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.
- IN2 L'International Accounting Standards Board ha sviluppato il presente IAS 24 così rivisto come parte del progetto di revisione (Improvement) dei Principi contabili internazionali. Il progetto è stato intrapreso alla luce delle domande e delle critiche mosse al Principio dagli organi di regolamentazione, dalle professioni contabili e da altri soggetti interessati. Le finalità del progetto erano di ridurre o eliminare alternative, ridondanze e conflitti tra i Principi, di affrontare alcuni problemi di convergenza contabile e di apportare ulteriori miglioramenti.
- IN3 Per quanto concerne lo IAS 24, la finalità principale del Board è stata quella di fornire ulteriori indicazioni e chiarimenti in merito all'applicazione del Principio, alle definizioni e all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate. L'enunciazione della finalità del presente Principio è stata modificata al fine di chiarire che il bilancio di un'entità deve contenere le informazioni integrative necessarie a evidenziare la possibilità che la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico possano essere stati alterati dall'esistenza di parti correlate e da operazioni e saldi in essere con tali parti. Il Board non ha inteso mettere in discussione l'approccio fondamentale all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate descritto nello IAS 24.

Principali Modifiche

- IN4 Le modifiche principali rispetto alla versione precedente dello IAS 24 sono riportate di seguito.

Ambito di applicazione

- IN5 Il Principio richiede informazioni integrative sulla retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche.
- IN6 Le entità a controllo statale rientrano nell'ambito di applicazione degli International Financial Reporting Standard, ossia le entità a scopo di lucro non sono più esentate dall'indicazione delle informazioni relative a operazioni con altre entità a controllo statale.

Scopo dell'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

- IN7 Le discussioni relative alla determinazione dei prezzi delle operazioni e alle informazioni integrative connesse tra le parti correlate sono state rimosse in quanto il Principio non si applica alla valutazione delle operazioni con parti correlate.

Definizioni

- IN8 La definizione di “parte correlata” è stata estesa e include:
- le parti che controllano congiuntamente l’entità;
 - le joint venture in cui l’entità è una società partecipante; e
 - il fondo pensionistico a beneficio dei dipendenti dell’entità o di una qualsiasi altra entità a essa correlata.
- IN9 Il Principio aggiunge la definizione di “familiari stretti di un soggetto” e specifica che gli amministratori non esecutivi sono dirigenti con responsabilità strategiche.
- IN10 Il Principio specifica che due entità partecipanti non rappresentano parti correlate per il solo fatto di detenere il controllo congiunto in una joint venture.

Informazioni integrative

- IN11 Nel Principio sono ulteriormente chiarite le disposizioni sulle informazioni integrative relative a:
- i saldi in essere con parti correlate e i rispettivi termini e condizioni contrattuali, ivi incluse eventuali garanzie esistenti e la natura del corrispettivo da riconoscere al momento del regolamento.
 - i dettagli di qualsiasi garanzia fornita o ricevuta.
 - accantonamenti per crediti dubbi.
 - l’estinzione di passività per conto dell’entità ovvero da parte dell’entità per conto di un’altra parte.
- IN12 Il Principio specifica che un’entità deve fornire informazioni indicanti che le condizioni delle operazioni con parti correlate sono equivalenti a quelle prevalenti in libere transazioni solo se tali condizioni possono essere comprovate.
- IN13 Tra le nuove informazioni integrative richieste sono incluse le seguenti:
- l’ammontare delle operazioni e dei saldi in essere con parti correlate. Non è più sufficiente fornire informazioni integrative sugli importi delle operazioni e dei saldi in essere.
 - la perdita rilevata nell’esercizio, relativa ai crediti inesigibili o dubbi dovuti da parti correlate.
 - la classificazione degli importi dovuti da o a parti correlate, nelle diverse categorie di parti correlate.
 - la ragione sociale della controllante dell’entità e, se diversa, quella della capogruppo. Se nessuna delle due parti redige un bilancio ad uso pubblico, deve essere indicata la ragione sociale della controllante di livello immediatamente superiore che redige il bilancio.

Principio contabile internazionale n. 24

Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

Finalità

- 1 La finalità del presente Principio è quella 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 alterati 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 allo IAS 27 *Bilancio consolidato e separato*.**
- 4 Delle operazioni e dei saldi in essere con parti correlate ed 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 o 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 ed il 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 con parti correlate possono non essere effettuate ai medesimi corrispettivi rispetto a quelli intercorrenti fra 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 ad influire sulle 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 delle attività di un'entità ivi inclusi i rischi e le opportunità a cui l'entità va incontro.

Definizioni

- 9 I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati specificati:

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 consociate);
 - (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 (vedere 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 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 fondo pensionistico per i dipendenti dell'entità, o di una qualsiasi altra entità ad 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, 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; 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 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 in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendali e beni o servizi gratuiti o forniti a costo ridotto) per il personale in servizio;
- (b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici previdenziali, assicurazioni sulla vita e assistenza sanitaria successive al rapporto di lavoro;
- (c) altri benefici a lungo termine ai dipendenti, ivi inclusi permessi e periodi sabbaici legati all'anzianità di servizio, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità e, se dovuti dopo dodici mesi o più dalla chiusura dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;
- (d) indennità 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.

- 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 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 singolo 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** La relazione tra controllanti e controllate deve essere indicata **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 nessuna delle due parti redige 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 offrire all'utilizzatore del bilancio la possibilità di formarsi un'opinione circa gli effetti dei rapporti con parti correlate su un'entità, è appropriato indicare la relazione di parte correlata in presenza di controllo, indipendentemente dal fatto che fra di esse siano state effettuate operazioni.
- 14** L'individuazione della relazione di parte correlata tra 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 ad 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 ad 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 al rapporto di lavoro;**
 - (c) **altri benefici a lungo termine;**
 - (d) **indennità 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 di 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 ed i termini contrattuali, ivi 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:

- (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.**

19 La classificazione degli importi dovuti da o a parti correlate, nelle diverse categorie, secondo quanto previsto al paragrafo 18, rappresenta un'estensione della disposizione di informazioni integrative specificata nello IAS 1 *Presentazione del bilancio relativo* alle informazioni da presentare in bilancio o nella nota integrativa. 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:

- (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 finanziamenti (ivi inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro o in natura);**

- (h) clausole di garanzia o pegno; e
- (i) 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 (vedere 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 un'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 Un'entità deve applicare le modifiche del paragrafo 20 a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio 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, tale modifica dovrà essere applicata per 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).

Appendice

Modifiche allo IAS 30

La modifica riportata nella seguente Appendice deve essere applicata a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1 gennaio 2005 o da data successiva. Qualora un'entità applichi il presente Principio a partire da un esercizio precedente, questa modifica deve essere applicata a partire da quell'esercizio precedente.

* * * * *

La modifica contenuta in questa appendice al momento della pubblicazione del presente Principio nel 2003 è stata integrata nel testo dello IAS 30 pubblicato all'interno di questo volume.

Approvazione dello IAS 24 da parte del Board

Il Principio contabile internazionale n. 24 Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate ha ricevuto l'approvazione per la pubblicazione da parte dei quattordici membri dell'International Accounting Standards Board.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E. Jones	Vice presidente
Mary E. Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T. Cope	
Robert P. Garnett	
Gilbert Gélard	
James J. Leisenring	
Warren J. McGregor	
Patricia L. O'Malley	
Harry K. Schmid	
John T. Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

Motivazioni per le conclusioni dello IAS 24 Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

Le presenti Motivazioni per le conclusioni sono allegate allo IAS 24 ma non ne costituiscono parte integrante.

Introduzione

- BC1 Le presenti Motivazioni per conclusioni riassumono le considerazioni dell'International Accounting Standards Board e le relative conclusioni in merito alla revisione dello IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* nel 2003. I singoli componenti del Board hanno attribuito ad alcuni fattori una importanza maggiore rispetto ad altri.
- BC2 Nel mese di luglio del 2001 il Board annunciò che, come parte del piano iniziale di progetti tecnici, avrebbe intrapreso un progetto per migliorare una serie di Principi, tra cui lo IAS 24. Il progetto era stato intrapreso alla luce delle domande e delle critiche mosse ai Principi dalle Autorità di regolamentazione dei mercati mobiliari, dalle professioni contabili e da altri soggetti interessati. Le finalità del progetto di revisione (Improvement) erano di ridurre o eliminare alternative, ridondanze e conflitti tra i Principi, di affrontare alcune problematiche di convergenza contabile e di apportare ulteriori miglioramenti. Nel maggio 2002 il Board ha pubblicato le proprie proposte in una Exposure Draft del progetto di *revisione (Improvement) dei Principi contabili internazionali*, richiedendo i commenti entro il 16 settembre 2002. Il Board ha ricevuto oltre 160 lettere di commento sull'Exposure Draft.
- BC3 Poiché l'intenzione del Board non era di riconsiderare l'approccio fondamentale all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate stabilito dallo IAS 24, le presenti Motivazioni per le conclusioni non trattano né alcune previsioni sullo IAS 24 che non sono state prese in considerazione dal Board.

Retribuzione della direzione aziendale

- BC4 La versione precedente dello IAS 24 non presentava esenzioni relative alle informazioni integrative sulla retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche. Sviluppando l'Exposure Draft, il Board ha proposto che le informazioni integrative relative alla retribuzione della direzione aziendale, alle indennità di spesa e a voci similari pagate nel normale svolgimento dell'attività non dovrebbero essere richieste poiché:
- (a) le procedure di approvazione della retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche in alcuni ordinamenti giuridici rimuovono la logica dell'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate;
 - (b) problemi di riservatezza sorgono in alcuni ordinamenti dove esistono, oltre alle informazioni integrative dei bilanci, meccanismi di responsabilità; e
 - (c) la previsione di queste informazioni rendeva importante la definizione dei 'dirigenti con responsabilità strategiche' e della 'retribuzione', probabilmente dalla natura controversa. Inoltre, la comparabilità di queste informazioni sarebbe improbabile fino a quando le disposizioni relative alla valutazione non siano sviluppate in tutte le forme di retribuzione.

- BC5 Tuttavia, alcuni commentatori all'Exposure Draft hanno obiettato contro la proposta esenzione poiché erano preoccupati che le informazioni relative alla retribuzione della direzione aziendale fossero rilevanti per le necessità d'informazione degli utilizzatori e che un'esenzione basata sulle 'voci pagate nel normale svolgimento dell'attività' potesse portare ad un abuso. Stabilire un'esenzione dal fornire informazioni integrative su un criterio del genere, senza la definizione dei termini, potrebbe portare all'esenzione dall'indicazione di altre operazioni con la direzione aziendale poiché esse, nella loro interezza, potrebbero essere strutturate come 'retribuzione pagata nel normale svolgimento delle operazioni dell'entità'. I commentatori hanno sostenuto che un'esenzione del genere potrebbe portare ad un abuso poiché potrebbe essere potenzialmente applicata a qualsiasi operazione con la direzione aziendale.
- BC6 Le opinioni dei commentatori sull'Exposure Draft hanno convinto il Board, il quale ha deciso che il Principio debba prevedere le informazioni integrative sulla retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche perché:
- (a) il principio alla base delle disposizioni contenute nello IAS 24 è che le operazioni con parti correlate dovrebbero essere indicate e i dirigenti con responsabilità strategiche sono parti correlate di un'entità.
 - (b) la retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche è rilevante per le decisioni degli utilizzatori del bilancio quando rappresenti un importo significativo. La struttura e l'importo della retribuzione sono i motori principali dell'attuazione della strategia aziendale.
 - (c) il beneficio di questa informazione per gli utilizzatori del bilancio supera ampiamente la potenziale mancanza di comparabilità che ha origine dall'assenza di disposizioni sulla rilevazione e sulla valutazione per ogni forma di retribuzione.
- BC7 Il Board è del parere che sebbene alcuni ordinamenti giuridici abbiano delle procedure per approvare la retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche, nel tentativo di assicurare un libero risultato derivante da una libera transazione, è chiaro che alcuni ordinamenti non ne hanno. Inoltre, sebbene le procedure di approvazione della retribuzione della direzione aziendale possono coinvolgere altre parti come azionisti o investitori, l'informativa sui dirigenti con responsabilità strategiche può ancora avere una valenza significativa. Inoltre, il Board ha osservato che l'indicazione della retribuzione dei dirigenti con responsabilità strategiche andrebbe a migliorare la trasparenza e la comparabilità, permettendo così agli utilizzatori del bilancio di eseguire una valutazione migliore dell'impatto di tale retribuzione sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità. Il Board ha osservato inoltre che la definizione dei dirigenti con responsabilità strategiche e le linee guida sulla retribuzione nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti* sono sufficienti per permettere alle entità di indicare le informazioni rilevanti.

Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate nel bilancio separato

- BC8 La versione precedente dello IAS 24 prevedeva delle esenzioni dall'informativa relativa alle operazioni con parti correlate:
- (a) nel bilancio della controllante quando siano rese disponibili o pubblicate con i rendiconti consolidati; e

- (b) nel bilancio di una società interamente controllata se la propria controllante è incorporata nello stesso paese e predisporre il bilancio consolidato in quel paese.

- BC9 Nell'Exposure Draft, il Board proponeva di continuare ad esentare il bilancio separato delle controllanti e il bilancio delle società interamente controllate dall'informativa relativa a qualsiasi parte correlata in specifiche circostanze. Esso proponeva che l'informativa sulle operazioni con parti correlate e sui saldi in essere nel bilancio separato di una controllante o nel bilancio di una società interamente controllata non venisse richiesta, solamente nel caso in cui questi rendiconti siano resi disponibili o pubblicati con il bilancio consolidato del gruppo.
- BC10 Il Board ha deciso di mantenere tale esenzione nell'Exposure Draft in modo che le entità che sono obbligate per legge a produrre il bilancio disponibile per l'utilizzo pubblico secondo gli International Financial Reporting Standard in aggiunta al bilancio consolidato del gruppo, non sarebbero eccessivamente gravate. Il Board ha osservato che in alcune circostanze, gli utilizzatori possono reperire informazioni sufficienti ai loro scopi in merito ad una controllata dal suo bilancio o dal bilancio consolidato del gruppo. Inoltre, gli utilizzatori del bilancio di una controllata hanno spesso maggiori informazioni o possono avere accesso ad esse. Il Board ha inoltre osservato che gli utilizzatori dovrebbero essere consapevoli che gli importi rilevati nel bilancio di una società interamente controllata possono risentire significativamente del rapporto tra la controllata e la propria controllante.
- BC11 I commentatori dell'Exposure Draft hanno posto delle obiezioni a questa esenzione, sulla base del fatto che l'informativa sulle operazioni con parti correlate e sui saldi in essere è una informazione essenziale agli utilizzatori esterni che devono essere consapevoli del livello di supporto fornito dalle parti correlate. I commentatori hanno inoltre sostenuto che il bilancio preparato secondo gli International Financial Reporting Standard potrebbe essere presentato su base autonoma. Pertanto, il bilancio preparato sulla base di questa proposta esenzione non darebbe una presentazione attendibile senza l'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.
- BC12 Il Board è stato convinto da queste argomentazioni e ha deciso di richiedere l'informativa sulle operazioni con parti correlate e sui saldi in essere nel bilancio separato di una controllante, di un investitore o di un partecipante a una joint venture oltre alle disposizioni sull'informativa secondo lo IAS 27 *Bilancio consolidato e separato*, IAS 28 *Partecipazioni in società collegate* e IAS 31 *Partecipazioni in joint venture*.
- BC13 Il Board ha osservato che il bilancio di un'entità che faccia parte di un gruppo consolidato può includere gli effetti delle considerevoli operazioni infragruppo. In effetti, potenzialmente tutti i ricavi ed i costi di quest'entità possono derivare da operazioni con parti correlate. Il Board ha concluso che le disposizioni previste dallo IAS 24 sono essenziali per la comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria e dell'andamento di questa entità e pertanto dovrebbero essere previste per il bilancio separato presentato secondo lo IAS 27.
- BC14 Il Board è anche del parere che l'informativa su queste operazioni sia essenziale poiché gli utilizzatori esterni devono essere consapevoli delle interrelazioni tra parti correlate, compreso il livello di supporto fornito da parti correlate, per assistere gli utilizzatori esterni nelle loro decisioni economiche.