

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24

Розкриття інформації про зв'язані сторони

Мета

1. Мета цього Стандарту – забезпечити розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на фінансовий стан і на прибуток чи збиток суб'єкта господарювання, спричиненого існуванням зв'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, в тому числі зобов'язаннями між такими сторонами.

Сфера застосування

2. Цей стандарт застосовується при:
 - а) визначенні відносин і операцій між зв'язаними сторонами;
 - б) визначенні залишків заборгованості, в тому числі зобов'язань, між суб'єктом господарювання та зв'язаними з ним сторонами;
 - в) визначенні обставин, за яких необхідно розкривати інформацію згідно з пунктами а) і б); та
 - г) визначенні розкриття інформації, яке належить зробити за цими статтями.
3. Цей Стандарт вимагає розкриття інформації щодо відносин, операцій і залишків заборгованості, в тому числі зобов'язань, зі зв'язаними сторонами, у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства, контролюючого учасника або інвестора, поданих відповідно до вимог МСБО 27 *"Консолідована та окрема фінансова звітність"*. Цей стандарт також застосовується до окремої фінансової звітності.
4. Операції між зв'язаними сторонами і залишки заборгованості з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Внутрішньогрупові операції і залишки заборгованості між зв'язаними сторонами вилучаються при складанні консолідованої фінансової звітності групи.

Мета розкриття інформації про зв'язані сторони

5. Відносини між зв'язаними сторонами є звичайним явищем у торгівлі та бізнесі. Наприклад, суб'єкти господарювання часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин суб'єкт

господарювання здатний впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу.

6. Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Зв'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються незв'язаними сторонами. Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах. Крім того, операції між зв'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між незв'язаними сторонами.
7. Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між зв'язаними сторонами не здійснюються. Сам факт існування відносин може бути достатнім для впливу на операції суб'єкта господарювання з іншими сторонами. Наприклад, дочірнє підприємство може припинити відносини з торговим партнером після придбання материнським підприємством спорідненого дочірнього підприємства, яке працює в тій самій галузі, що й попередній торговий партнер. І навпаки, одна сторона може утриматися від дій з причини значного впливу іншої сторони. Наприклад, дочірнє підприємство може отримати вказівку від свого материнського підприємства не займатися дослідженнями та розробками.
8. З цих причин знання операцій суб'єкта господарювання, залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, та відносини суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути в того чи іншого суб'єкта господарювання.

Визначення

9. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Зв'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (у цьому стандарті він зветься “суб'єкт господарювання, що звітує”).

- а) Фізична особа або близький родич такої особи є зв'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа:

- i) контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;
- ii) має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує;
- iii) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.

- б) суб'єкт господарювання є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:
- i) суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем є зв'язані одне з одним);
 - ii) один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (або асоційованого підприємства чи спільного підприємства члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання);
 - iii) обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони;
 - iv) один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання;
 - v) суб'єкт господарювання є програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників або суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є зв'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує;
 - vi) суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем особи, визначеної в пункті а);
 - vii) особа, визначена в пункті а)і), має значний вплив на суб'єкт господарювання або є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання (або материнського підприємства суб'єкта господарювання).

Операція зі зв'язаною стороною – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

Близькі родичі фізичної особи – члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб'єктом господарювання та охоплюють:

- а) дітей, чоловіка/ дружину чи шлюбного партнера такої фізичної особи;
- б) дітей чоловіка/дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи;
- в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка/ дружину чи шлюбного партнера такої фізичної особи.

Компенсація – усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 “Виплати працівникам”), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”. Виплати працівникам – це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб’єктом господарювання (чи за дорученням суб’єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб’єктові господарювання. Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб’єкта господарювання, що його стосується. Компенсація охоплює:

а) короткострокові виплати працівникам, такі, як заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та оплата тимчасової непрацездатності, участь у прибутках підприємства та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові виплати (такі, як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовні чи субсидовані товари або послуги) для теперішніх працівників;

б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі, як пенсії, інші види пенсійних виплат, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років, виплати у зв’язку з тривалою непрацездатністю, якщо вони не підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочена компенсація;

г) виплати при звільненні; та

г) платіж на основі акцій.

Контроль – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб’єкта господарювання з метою отримання вигоди від його діяльності.

Спільний контроль – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

Провідний управлінський персонал – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб’єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб’єкта господарювання.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень стосовно фінансової та операційної політики суб’єкта господарювання, але не контроль такої політики. Суттєвого впливу можна набути шляхом володіння часткою, згідно зі статутом або угодою.

Органи державної влади – органи державної влади, урядові агенції та подібні органи державної влади – місцеві, національні або міжнародні.

Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади – суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу-а державної влади.

10. Під час розгляду кожного можливого випадку відносин зв'язаних сторін увагу треба спрямовувати на суть цих відносин, а не лише на юридичну форму.
11. У цьому Стандарті зв'язаними сторонами не вважаються:
- а) два суб'єкти господарювання, просто тому, що вони мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, або тому, що член провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання;
 - б) два контролюючі учасники, просто тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства;
 - в)
 - i) особи, що надають фінансування;
 - ii) профспілки;
 - iii) комунальні служби; та
 - iv) департаменти та агентства органу державної влади, що не контролюють, не здійснюють спільного контролю або не мають суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує, просто тому, що вони мають звичайні відносини з суб'єктом господарювання (навіть якщо вони можуть обмежувати свободу дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень цим суб'єктом господарювання);
 - г) замовник, постачальник, суб'єкт господарювання, що отримав пільги (френчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким суб'єкт господарювання здійснює значний обсяг операцій, просто з причин економічної залежності, що виникає в результаті вищезазначеного.
12. У визначенні зв'язаної сторони асоційоване підприємство охоплює дочірні підприємства асоційованого підприємства, а спільне підприємство охоплює дочірні підприємства цього спільного підприємства. Тому, наприклад, дочірнє підприємство асоційованого підприємства та інвестор, що має суттєвий вплив на цю асоційовану компанію, є зв'язаними сторонами одне з одним.

Розкриття інформації

Всі суб'єкти господарювання

13. Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними. Суб'єкт господарювання розкриває назву свого материнського

підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюються, слід зазначати назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

14. Для того, щоб користувач фінансової звітності зміг сформувати точку зору стосовно впливу відносин між зв'язаними сторонами на суб'єкт господарювання, доцільно розкривати відносини між зв'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між зв'язаними сторонами.
15. Вимога розкривати відносини зі зв'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог, що містяться у МСБО 27, МСБО 28 *“Інвестиції в асоційовані підприємства”* та МСБО 31 *“Частки у спільних підприємствах”*.
16. Параграф 13 містить посилання на материнське підприємство наступного вищого рівня. Це перше материнське підприємство у групі, яке перебуває на наступному шаблі безпосередньо за материнським підприємством, яке складає консолідовану фінансову звітність для оприлюднення.
17. Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій:
 - а) короткострокові виплати працівникам;
 - б) виплати по закінченні трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам;
 - г) виплати при звільненні;
 - г) платіж на основі акцій.
18. Якщо суб'єкт господарювання здійснював операції зі зв'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, він повинен розкрити інформацію про характер відносин зі зв'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, в тому числі зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Ці вимоги до розкриття інформації визначені додатково до вимог, наведених у параграфі 17. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:
 - а) суму операцій;
 - б) суму залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, а також:
 - і) його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні, та
 - ii) детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
 - в) резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;

- г) витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.
19. Інформацію, розкриття якої вимагає параграф 18, слід подавати окремо за кожною із таких категорій:
- а) материнське підприємство;
 - б) суб'єкти господарювання, які здійснюють спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;
 - в) дочірні підприємства;
 - г) асоційовані підприємства;
 - ґ) спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;
 - д) провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;
 - е) інші зв'язані сторони.
20. Класифікація сум дебіторської та кредиторської заборгованості зв'язаних сторін за різними категоріями (як це вимагається в параграфі 19) є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 “Подання фінансової звітності”. Цей Стандарт вимагає подавати інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках до фінансової звітності. Перелік категорій розширено, щоб забезпечити всеохопний аналіз залишків заборгованості зв'язаних сторін, і він застосовується до операцій між зв'язаними сторонами.
21. Далі наведено приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною:
- а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
 - б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;
 - в) надання або отримання послуг;
 - г) оренда;
 - ґ) передача досліджень та розробок;
 - д) передача за ліцензійними угодами;
 - е) передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
 - є) надання гарантій або застави;
 - ж) зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому* (визнаних або невизнаних);

* МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” визначає контракти з виконанням у майбутньому як контракти, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони частково виконали свої зобов'язання рівною мірою.

- з) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої зв'язаної сторони.
22. Участь материнського або дочірнього підприємства у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, є операцією між зв'язаними сторонами (див. параграф 34Б МСБО 19).
23. Розкриття інформації про те, що операції зі зв'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.
- 24. Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій зв'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.**

Суб'єкти господарювання, зв'язані з органами державної влади

25. Суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації, викладених у параграфі 18, стосовно операцій зі зв'язаними сторонами та залишків заборгованості, у тому числі зобов'язань, з
- а) органом державної влади, що здійснює контроль, спільний контроль або суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує; та
 - б) іншим суб'єктом господарювання, що є зв'язаною стороною, оскільки той самий орган державної влади має контроль, спільний контроль або суттєвий вплив і на суб'єкт господарювання, що звітує, і на цей інший суб'єкт господарювання.
26. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, застосовує звільнення, викладене у параграфі 25, то він повинен розкрити наступну інформацію про операції та пов'язані з ними залишки, про які йдеться у параграфі 25:
- а) назва органу державної влади та характер його відносин з суб'єктом господарювання, що звітує (тобто, відносини контролю, спільного контролю або суттєвого впливу);
 - б) достатньо детальну наступну інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання, що звітує, зрозуміти вплив операцій, які здійснюються зв'язаною стороною, на його фінансову звітність:
 - (і) характер та обсяги кожної окремо суттєвої операції;
 - (ii) для інших операцій, які є суттєвими в сукупності, а не окремо, якісні та кількісні показники їхніх обсягів. Види операцій включають операції, перелічені у параграфі 21.

27. Користуючись своїм судженням для визначення рівня деталізації інформації, що має розкриватися відповідно до вимог, викладених у параграфі 26б), суб'єкт господарювання, що звітує, бере до уваги те, наскільки тісними є відносини зі зв'язаною стороною, а також інші чинники, доречні до визначення рівня суттєвості операції, а саме:
- а) чи є вона суттєвою у термінах обсягу;
 - б) чи здійснена вона за неринковими умовами;
 - г) чи здійснена вона поза межами звичайної повсякденної господарської діяльності, такої, як придбання та продаж підприємства;
 - г) чи розкривається інформація про неї регулювальним або наглядовим органам;
 - д) чи повідомляється про неї вищому управлінському персоналу;
 - е) чи підлягає вона ухваленню акціонерами.

Дата набрання чинності та перехід

28. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт ретроспективно до річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Дозволяється застосування до цієї дати або всього стандарту, або часткового звільнення, викладеного у параграфах 25–27 для суб'єктів господарювання, зв'язаних з органами державної влади. Якщо суб'єкт господарювання застосовує або весь стандарт, або таке часткове звільнення до періоду, що розпочався до 1 січня 2011 р., то він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 24 (2003 р.)

29. Цей стандарт заміняє МСБО 24 *“Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”* (переглянутий у 2003 р.).