

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24

Розкриття інформації про пов'язані сторони

Мета

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

Сфера застосування

- 2 Цей стандарт застосовується при:
 - а) визначенні відносин і операцій між пов'язаними сторонами;
 - б) визначенні непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, між суб'єктом господарювання та пов'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 непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, з пов'язаними сторонами у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства або інвесторів, які спільно контролюють об'єкт інвестування або мають суттєвий вплив на нього, що подається відповідно до МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" або МСБО 27 "Окрема фінансова звітність". Цей стандарт також застосовується до індивідуальної фінансової звітності.
- 4 Операції між пов'язаними сторонами і непогашена заборгованість з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. При складанні консолідованої фінансової звітності групи внутрішньогрупові операції і непогашена заборгованість між пов'язаними сторонами вилучаються, окрім операцій та непогашеної заборгованості між інвестиційним суб'єктом господарювання та тими його дочірніми підприємствами, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Мета розкриття інформації про пов'язані сторони

- 5 Відносини між пов'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 пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Пов'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються непов'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 пов'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між непов'язаними сторонами.
- 7 Відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між пов'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. Як варіант, одна сторона може утриматися від дій з причини суттєвого 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, непогашеної заборгованості, у тому числі й загальних зобов'язань, та відносин суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами може впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, у тому числі на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути у суб'єкта господарювання.

Визначення

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

Пов'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, пов'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 пов'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа:
 - i) контролює суб'єкта господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;
 - ii) має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання, що звітує; або

- iii) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.
- б) суб'єкт господарювання є пов'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 споріднене дочірнє підприємство є пов'язаними одне з одним);
 - ii) один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (чи асоційованим підприємством або спільним підприємством 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 після закінчення трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є пов'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)i), має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання або є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання (або материнського підприємства суб'єкта господарювання);
 - viii) суб'єкт господарювання або будь-який член групи, до якої він належить, надає послуги провідного управлінського персоналу суб'єктові господарювання, що звітує, або материнському підприємству суб'єкта господарювання, що звітує.

Операція з пов'язаною стороною – передавання ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та пов'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 та чоловіка/дружину або співмешканця такої фізичної особи;
- б) дітей чоловіка/дружини або співмешканця такої фізичної особи; та
- в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка/ дружини або співмешканця 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 від імені суб’єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб’єктові господарювання. Вона також охоплює компенсацію, сплачену за дорученням материнського підприємства суб’єкта господарювання стосовно цього суб’єкта господарювання. Компенсація охоплює:

- а) короткострокові виплати працівникам, такі, як заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачувана щорічна відпустка та оплачувана тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та преміювання (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові вигоди (такі, як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовні чи субсидовані товари або послуги) для теперішніх працівників;
- б) виплати після закінчення трудової діяльності, такі, як пенсії, інші пенсійні виплати, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи відпустку за вислугу років або академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років, виплати у зв’язку з тривалою непрацездатністю, а також, якщо вони не підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, участь у прибутку, преміювання та відстрочену компенсацію;
- г) виплати при звільненні; та
- г) платіж на основі акцій.

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.

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

Суб’єкт господарювання, пов’язаний з органами влади – суб’єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу влади.

Терміни "контроль", "інвестиційний суб’єкт господарювання", "спільний контроль" та "суттєвий вплив" визначені в МСФЗ 10, МСФЗ 11 "Спільна

діяльність" та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства", відповідно, та вживаються у цьому стандарті у значеннях, вказаних у перелічених МСФЗ.

- 10 Під час розгляду кожного можливого випадку відносин пов'язаних сторін увагу треба спрямовувати на суть цих відносин, а не лише на юридичну форму.
- 11 У контексті цього Стандарту пов'язаними сторонами не вважаються:
 - а) два суб'єкти господарювання лише 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 іншого суб'єкта господарювання;
 - б) два учасники спільного підприємства лише тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства;
 - i) особи, що надають фінансування;
 - ii) профспілки;
 - iii) комунальні служби; та
 - iv) міністерства та відомства органу влади, які не контролюють, не здійснюють спільний контроль або не мають суттєвого впливу на суб'єкта господарювання, що звітує,
 - в) лише тому, що вони мають звичайні відносини з суб'єктом господарювання (навіть якщо вони можуть впливати на свободу дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень цим суб'єктом господарювання);
 - г) клієнт, постачальник, франчайзер, дистриб'ютор або генеральний агент, з якими суб'єкт господарювання здійснює значущий обсяг операцій, просто через економічну залежність, що виникає в результаті цього.
- 12 У визначенні пов'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 це асоційоване підприємство, є пов'язаними між собою сторонами.

Розкриття інформації

Всі суб'єкти господарювання

- 13 Інформацію про 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 консолідовану фінансову звітність, що оприлюднюється, слід також

розкривати назву материнського підприємства наступного вищого рівня, яке складає таку звітність.

- 14 Для того, щоб користувачі фінансової звітності змогли сформуванати точку зору стосовно впливу відносин між пов'язаними сторонами на суб'єкта господарювання, доцільно розкривати інформацію про відносини між пов'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами.
- 15 Вимога розкривати інформацію про відносини з пов'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог МСБО 27 та МСФЗ 12 *“Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”*.
- 16 Пункт 13 містить посилання на материнське підприємство наступного вищого рівня. Це перше материнське підприємство у групі над безпосереднім 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 після закінчення трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам;
 - г) виплати при звільненні; та
 - г) платіж на основі акцій.
- 17А Якщо суб'єкт господарювання отримує послуги провідного управлінського персоналу від іншого суб'єкта господарювання ("управлінського суб'єкта господарювання"), то від суб'єкта господарювання не вимагається застосовувати вимоги пункту 17 до компенсації, сплаченої або яка підлягає сплаті управлінським суб'єктом господарювання своїм працівникам або директорам.
- 18 Якщо суб'єкт господарювання здійснював операції з пов'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, він повинен розкрити інформацію про характер відносин з пов'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та непогашену заборгованість, у тому числі загальні 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 пункті 17. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:
 - а) суму операцій;
 - б) суму непогашеної заборгованості, у тому числі загальні зобов'язання, а також:

- i) її період 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 непогашеної заборгованості; та
 - г) витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.
- 18A Суми, витрачені суб'єктом господарювання на надання послуг провідного управлінського персоналу, які надаються окремим управлінським суб'єктом господарювання, мають бути розкриті.**
- 19 Інформацію, розкриття якої вимагає пункт 18, слід подавати окремо за кожною з таких категорій:**
- а) материнське підприємство;
 - б) суб'єкти господарювання, які спільно контролюють суб'єкта господарювання або мають суттєвий вплив на нього;
 - в) дочірні підприємства;
 - г) асоційовані підприємства;
 - г) спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання є учасником спільного підприємства;
 - д) провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства; та
 - е) інші пов'язані сторони.
- 20** Класифікація сум кредиторської та дебіторської заборгованості пов'язаних сторін за різними категоріями (як це вимагається в пункті 19) є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, для інформації, що подається у звіті про фінансовий стан або у примітках. Перелік категорій розширено для надання всебічного аналізу залишків пов'язаних сторін і застосування до операцій між пов'язаними сторонами.
- 21** Далі наведено приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються з пов'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;
 - г) передавання досліджень та розробок;
 - д) передавання за ліцензійними угодами;

- е) передавання за фінансовими угодами (у тому числі позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
 - є) надання гарантій або застави;
 - ж) загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, у тому числі договори, що підлягають виконанню в майбутньому¹ (визнані або невизнані); та
 - з) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.
- 22 Участь материнського або дочірнього підприємства у програмі з визначеними виплатами, яка розподіляє ризики між суб'єктами господарювання групи, є операцією між пов'язаними сторонами (див. пункт 42 МСБО 19 (зміненого в 2011 р.)).
- 23 Розкриття інформації про те, що операції з пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що превалюють 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 пов'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Суб'єкти господарювання, пов'язані з органами влади

- 25 Суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації, викладених у пункті 18, стосовно операцій з пов'язаними сторонами та непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, з:
- а) органом влади, який здійснює контроль або спільний контроль суб'єкта господарювання, що звітує, або має суттєвий вплив на нього; та
 - б) іншим суб'єктом господарювання, що є пов'язаною стороною, оскільки той самий орган влади здійснює контроль або спільний контроль чи має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання, що звітує, і на цього іншого суб'єкта господарювання.
- 26 Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, застосовує звільнення, викладене у пункті 25, то він повинен розкрити наступну інформацію про операції та пов'язану з ними непогашену заборгованість, про які йдеться у пункті 25:

¹ МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" визначає договори, що підлягають виконанню в майбутньому, як договори, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони частково виконали свої зобов'язання рівною мірою.

- а) назву органу 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 зрозуміти вплив операцій, які здійснюються пов'язаною стороною, на його фінансову звітність:
 - (і) характер та суму кожної окремо значущої операції; та
 - (ii) для інших операцій, які є значущими в сукупності, а не кожна окремо, якісні або кількісні показники їхніх обсягів. Види операцій включають операції, перелічені у пункті 21.
- 27 Користуючись своїм судженням для визначення рівня деталізації інформації, що має розкриватися відповідно до вимог, викладених у пункті 26 б), суб'єкт господарювання, що звітує, бере до уваги те, наскільки тісними є відносини з пов'язаною стороною, а також інші чинники, доречні до визначення рівня значущості операції, а саме, чи:
- а) є вона значущою за розміром;
 - б) здійснена вона за неринковими умовами;
 - в) здійснена вона поза межами звичайної повсякденної господарської діяльності, такої, як придбання та продаж бізнесу;
 - г) розкривається інформація про неї регуляторним або наглядовим органам;
 - г) повідомляється про неї вищому управлінському персоналу;
 - д) підлягає вона ухваленню акціонерами.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт ретроспективно до річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється всього стандарту або часткового звільнення, викладеного у пунктах 25–27 для суб'єктів господарювання, пов'язаних з органами влади. Якщо суб'єкт господарювання застосовує весь стандарт або таке часткове звільнення до періоду, що розпочався до 1 січня 2011 р., то він розкриває цей факт.
- 28А МСФЗ 10, МСФЗ 11 "Спільна діяльність" та МСФЗ 12, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 3, 9, 11 б), 15, 19 б) і г) та 25. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12.
- 28Б Документ "Інвестиційні суб'єкти господарювання" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункти 4 та 9. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа "Інвестиційні суб'єкти господарювання" дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці

зміни раніше, то він разом з тим застосовує й усі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.

- 28В Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ 2010–2012 рр. Цикл."*, випущений у грудні 2013 р., змінив пункт 9 і додав пункти 17А та 18А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 24 (2003 р.)

- 29 Цей стандарт замінює МСБО 24 *"Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"* (переглянутий у 2003 р.).