

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 залишками заборгованості, 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 залишків заборгованості, в 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 залишків заборгованості, в тому числі загальних зобов'язань, з пов'язаними сторонами у консолідованій та окремії фінансовій звітності материнського підприємства або інвесторів, що спільно контролюють об'єкт інвестування або мають суттєвий вплив на нього, які подаються 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 залишки заборгованості з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. При складанні консолідованої фінансової звітності групи внутрішньогрупові операції і залишки заборгованості між пов'язаними сторонами вилучаються, окрім операцій та залишків між суб'єктом господарювання, що інвестує, та тими його дочірніми підприємствами, які оцінюються за справедливою вартістю з відображенням різниці переоцінки у прибутку або збитку.

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. 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 й загальних зобов'язань, та відносини суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами може впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема 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'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 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 дочірнє підприємство під спільним контролем є пов'язані 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 по закінченні 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)і), має значний вплив на суб'єкт 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 – передача 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/дружину 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 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.

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 та 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 цьому Стандарті 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 інший суб'єкт господарювання;

б) два контролюючі учасники, лише тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства;

в)

i) особи, що надають фінансування;

ii) профспілки;

iii) комунальні служби; та

iv) міністерства та відомства органу влади, що не контролюють, не здійснюють спільного контролю або не мають суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує,

лише 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, 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 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 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 зазначити назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

14 Для того, щоб користувач фінансової звітності зміг сформулювати точку зору стосовно впливу відносин між пов'язаними сторонами на суб'єкт господарювання, доцільно розкривати відносини між пов'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами.

15 Вимога розкривати відносини з пов'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог, що

містяться у МСБО 27 та МСФЗ 12 *“Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”*.

- 16 Параграф 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 по закінченні трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам;
 - г) виплати при звільненні;
 - 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 параграфа 17 до компенсації, сплаченої або яка має бути сплачена працівникам або директорам управлінського суб'єкта господарювання.
- 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 залишки заборгованості, 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 параграфі 17. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:
- а) суму операцій;
 - б) суму залишків заборгованості, у тому числі загальні зобов'язання, а також:
 - і) його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні, та
 - іі) 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 пов'язаних сторін.

- 18A Суми, витрачені суб'єктом господарювання на забезпечення послуг провідного управлінського персоналу, які надаються окремим управлінським суб'єктом господарювання, мають бути розкриті.**
- 19 Інформацію, розкриття якої вимагає параграф 18, слід подавати окремо за кожною з таких категорій:**
- а) материнське підприємство;**
 - б) суб'єкти господарювання, які спільно контролюють певний суб'єкт господарювання або мають суттєвий вплив на нього;**
 - 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 пов'язані сторони.**
- 20 Класифікація сум дебіторської та кредиторської заборгованості пов'язаних сторін за різними категоріями (як це вимагається в параграфі 19) є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 “*Подання фінансової звітності*”. Перелік категорій розширено, щоб забезпечити всеохопний аналіз залишків заборгованості пов'язаних сторін, і він застосовується 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;
 - 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) загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому¹ (визнаних або невизнаних); та
 - з) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.

¹ 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.

- 22 Участь материнського або дочірнього підприємства у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, є операцією між пов'язаними сторонами (див. параграф 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 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 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 параграфі 18, стосовно операцій з пов'язаними сторонами та залишків заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, з
- а) органом влади, що 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 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 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 пов'язаною стороною, на його фінансову звітність:
 - (i) характер та обсяги кожної окремо суттєвої операції;
 - (ii) для інших операцій, які є суттєвими в сукупності, а не кожна окремо, якісні або 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 з

пов'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 бізнесу;
- г) чи розкривається інформація про неї регуляторним 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, пов'язаних з органами 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.

28А МСФЗ 10, МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"* та МСФЗ 12, випущені у травні 2011 р., змінили параграфи 3, 9, 11б), 15, 19б) та 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), виданий у жовтні 2012 р., змінив параграфи 4 та 9. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Застосування документа *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* до періодів, що починаються раніше вказаної дати, 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 Цикл 2010–2012 рр."*, виданий у грудні 2013 р., змінив параграф 9 і додав параграфи 17А та 18А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Застосування до періодів, які починаються раніше вказаної дати, дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 24 (2003 р.)

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