

Цей Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

МСБОДС 20 - РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 24 (переглянутому в 1994 році) "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 24 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Інформацію про Міжнародну федерацію бухгалтерів та примірники цього Стандарту можна знайти в Інтернеті, на сторінці <http://www.ifac.org>.

Затвердженим текстом цього Стандарту є текст, надрукований англійською мовою.

Авторське право © 2001 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цієї публікації не бути відтворена, збережена у будь-якій системі вилучення інформації або передана в будь-якій формі чи будь-яким засобом, включаючи електронні та механічні засоби, фотокопіювання, магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження і відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.

ISBN: 1-887464-72-7

Міжнародна федерація бухгалтерів
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Інтернет-сторінка: <http://www.ifac.org>

ВСТУП

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

МСБОДС базуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), раніше відомими як Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, в тих випадках, коли вимоги цих стандартів можна застосувати до державного сектору. Комітет також розробляє МСБОДС, у яких розглядаються питання обліку в державному секторі, які не розглядалися в МСФЗ чи МСБО.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної в звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору в своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з МСБОДС. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосовного МСБОДС.

МСБОДС 20 - РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

ЗМІСТ

Параграфи

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1–3

ВИЗНАЧЕННЯ.....4–17

Зв'язані сторони.....10-15

Винагорода праці провідного управлінського персоналу16

Право голосу.....17

ПИТАННЯ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН18–21

Винагорода праці провідного управлінського персоналу.....21

СУТТЄВІСТЬ.....22

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....23–41

Розкриття інформації щодо контролю25-26

Розкриття інформації щодо операцій між зв'язаними сторонами.....27-33

Розкриття інформації: провідний управлінський персонал.....34-41

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....42-43

**ДОДАТОК - ПРИКЛАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ЦЬОГО СТАНДАРТУ
ПОРІВНЯННЯ З МСБО 24**

МСБОДС 20 - РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Метою цього Стандарту є вимога розкриття інформації про існування зв'язаних сторін і відносин з ними за наявності контролю, а також розкриття інформації щодо операцій між суб'єктом господарювання і зв'язаними з ним сторонами, які відбуваються за певних обставин. Надання такої інформації вимагається для цілей обліку, а також для сприяння кращому розумінню фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. У розкритті інформації щодо зв'язаних сторін принципове значення мають такі питання: визначення сторін, які контролюють суб'єкт господарювання, що звітує, або суттєво впливають на нього, і визначення інформації щодо операцій з такими сторонами, яка підлягає розкриттю.

Сфера застосування

- 1. Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктам господарювання, які готують і подають фінансові звіти за принципом нарахування, для розкриття інформації про зв'язані сторони, стосунки з ними та про певні операції зі зв'язаними з ним сторонами.*
- 2. Цей Стандарт поширюється на всі суб'єкти господарювання, за винятком державних комерційних підприємств.*
- Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

- 4. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Близькі члени родини фізичної особи – близькі члени родини такої особи або її найближчі родичі, які можуть мати вплив на цю особу або бути під її впливом, коли це стосується їхніх справ у суб'єкті господарювання.

Винагорода праці провідного управлінського персоналу – будь-яка компенсація або виплата, що її прямо або непрямо отримує провідний управлінський персонал від суб'єкта господарювання, що звітує, за послуги, надані ними як членами органу управління цього суб'єкта господарювання або ж як його працівниками.

Зв'язані сторони – сторони вважаються зв'язаними, якщо одна сторона має можливість контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття іншою стороною фінансових та операційних рішень, або якщо

суб'єкт господарювання зв'язаної сторони та інший суб'єкт перебувають під спільним контролем. Зв'язані сторони включають:

- а) суб'єкти господарювання, які прямо або непрямо через одного чи більше посередників контролюють суб'єкт господарювання або перебувають під його контролем ;*
- б) асоційовані компанії (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії");*
- в) осіб, які прямо або непрямо володіють часткою суб'єкта господарювання, що звітує, яка забезпечує їм суттєвий вплив на цей суб'єкт господарювання, а також близьких членів родини будь-якої з таких осіб;*
- г) провідний управлінський персонал та членів родини провідного управлінського персоналу;*
- г) суб'єктів господарювання, у яких суттєва частка власності належить прямо або непрямо особі, зазначеній у пункті в чи г, або тих, на які така особа здатна здійснювати суттєвий вплив.*

Нагляд – нагляд за діяльністю суб'єкта господарювання з повноваженнями та відповідальністю здійснювати контроль або суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, на його фінансові та операційні рішення.

Операція між зв'язаними сторонами – обмін ресурсами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами незалежно від того, чи призначається ціна. До операцій зі зв'язаними сторонами не належать операції з будь-яким іншим суб'єктом господарювання, який є зв'язаною стороною виключно через свою економічну залежність від суб'єкта господарювання, що звітує, або від державного органу, до складу якого він належить.

Провідний управлінський персонал – це:

- а) усі директори або члени органу управління суб'єкта господарювання;*
- б) інші особи, які мають повноваження та є відповідальними за планування, керівництво та контроль діяльності суб'єкта господарювання, що звітує. До провідного управлінського персоналу також належать:*
 - і) ті члени органів управління загальнодержавних суб'єктів господарювання, які мають повноваження та є відповідальними за планування, керівництво та контроль діяльності суб'єкта господарювання, що звітує;*
 - ii) усі провідні радники такого члена органу управління;*
 - iii) члени групи вищого управління суб'єкта господарювання, що звітує, у тому числі головний виконавчий або постійний директор суб'єкта господарювання, що звітує.*

Суттєвий вплив (у цьому Стандарті) – повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль за цією політикою. Суттєвий вплив може здійснюватися різними шляхами, як правило, через представництво в раді директорів або в еквівалентному органі управління, але також, наприклад, і шляхом участі у процесі розробки політики, в суттєвих операціях усередині суб'єкта господарювання, взаємообмінні управлінським персоналом або через залежність від технічної інформації. Суттєвий вплив можна отримати через володіння певною часткою власності через статут або угоду. За умов

часткового володіння значний вплив розглядається згідно з визначенням, наведеним у МСБОДС 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії".

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, використовуються в цьому Стандарті в такому самому значенні, як у цих інших стандартах, та наводяться у Глосарії визначених термінів, який публікується окремо.

Близькі члени родини фізичної особи

5. Для визначення особи як близького члена родини певної фізичної особи (для застосування положень цього Стандарту) слід користуватися судженням. У разі відсутності інформації, яка свідчила б про те, що чоловік (дружина) або інший член родини перестає бути членом родини певної фізичної особи, вважається, що перелічені далі близькі члени родини такої фізичної особи та її найближчі родичі можуть мати на цю особу такий вплив (або бути під таким впливом з її боку), який задовольнятиме визначенню близького члена родини фізичної особи:
 - а) чоловік (дружина), партнер по спільному домогосподарству, дитина на утриманні або родич, який проживає у спільному домогосподарстві;
 - б) дідусь (бабуся), батьки, діти, які не перебувають на утриманні, онуки, брат чи сестра;
 - в) чоловік (дружина) або партнер по спільному домогосподарству дитини, батьки чоловіка або дружини, зять або невістка.

Провідний управлінський персонал

6. Провідний управлінський персонал включає всіх директорів або членів органу управління суб'єкта господарювання, що звітує, якщо цей орган має повноваження та є відповідальним за планування, керівництво та контроль діяльності суб'єкта господарювання. На загальнодержавному рівні такий орган управління може складатися з обраних шляхом голосування або призначених представників (наприклад, президент або губернатор, міністри, радники та члени органів місцевого самоврядування та кандидати на ці посади).
7. Якщо суб'єкт господарювання перебуває під наглядом обраного шляхом голосування або призначеного представника державного органу управління, якому належить цей суб'єкт господарювання, така особа включається до складу провідного управлінського персоналу, якщо функція нагляду передбачає повноваження і відповідальність за планування, керівництво та контроль діяльності цього суб'єкта господарювання. У багатьох юрисдикціях провідні радники цієї особи можуть не мати достатніх повноважень, визначених законодавчо чи в інший спосіб, які б відповідали визначенню провідного управлінського персоналу. В інших юрисдикціях провідні радники такої особи можуть вважатися представниками провідного управлінського персоналу, оскільки вони мають особливі робочі стосунки з особою, яка має контроль над суб'єктом господарювання. Отже, вони мають доступ до привілейованої інформації і можуть також здійснювати контроль або мати суттєвий вплив на суб'єкт господарювання. Для оцінки становища такої особи – чи є вона ключовим радником і чи відповідає такий радник визначенню ключового управлінського персоналу або ж є зв'язаною стороною, – слід застосовувати судження.
8. Орган управління разом із головним виконавчим директором та групою вищого управління має повноваження і несе відповідальність за планування і контроль діяльності суб'єкта господарювання, за управління ресурсами суб'єкта господарювання і за досягнення визначених цілей суб'єкта господарювання в цілому. Отже, до складу провідного управлінського персоналу входить головний

виконавчий директор та група вищого управління суб'єкта господарювання, що звітує. У деяких юрисдикціях державні службовці не наділені достатнім обсягом повноважень та відповідальності для того, щоб їх можна було вважати провідним управлінським персоналом (згідно з визначеннями цього Стандарту) загальнодержавного суб'єкта господарювання, що звітує. У таких випадках до складу провідного управлінського персоналу будуть належати лише ті обрані шляхом виборів члени органу управління, які наділені найвищою відповідальністю перед урядом; таких осіб часто називають “кабінетом міністрів”.

9. До складу групи вищого управління суб'єкта господарювання можуть входити як особи з контролюючого суб'єкта господарювання, так і з інших суб'єктів господарювання, які разом складають суб'єкт господарювання.

Зв'язані сторони

10. Розглядаючи кожний можливий випадок стосунків зв'язаних сторін, слід приділяти увагу суті цих стосунків, а не правовій формі як такій.
11. Якщо два суб'єкти господарювання мають спільного члена провідного управлінського персоналу, необхідно розглянути можливість і оцінити ймовірну здатність такої особи впливати на політику обох суб'єктів господарювання в процесі їхніх спільних операцій. Однак самий факт наявності такого спільного члена провідного управлінського персоналу не обов'язково є свідченням наявних стосунків зв'язаних сторін.
12. У контексті цього Стандарту наведене далі не розглядається як зв'язані сторони:
- а) і) особи, що надають фінансування в процесі здійснення свого бізнесу;
 - ii) профспілки в процесі їхніх звичайних стосунків із суб'єктом господарювання виключно через факт наявності таких стосунків (хоча вони можуть обмежувати свободу дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень);
 - б) суб'єкт господарювання, стосунки з яким є виключно стосунками з агентством.
13. Стосунки зв'язаних сторін можуть виникати, якщо особа є членом органу управління чи бере участь у затвердженні фінансових або операційних рішень суб'єкта господарювання, що звітує. Відносини зв'язаних сторін також можуть виникати в результаті зовнішніх операційних зв'язків між суб'єктом господарювання, що звітує, і певною зв'язаною стороною. Такі стосунки часто передбачають певну міру економічної залежності.
14. Економічна залежність, коли один суб'єкт господарювання залежить від іншого в тому сенсі, що його фінансування в суттєвих обсягах або реалізація товарів чи послуг залежать від останнього, сама по собі мало ймовірно може призвести до контролю або суттєвого впливу, а отже, скоріше за все, не призведе до виникнення стосунків зв'язаних сторін. Сам по собі окремих замовник, постачальник, підприємство, що отримало пільги (френчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким суб'єкт господарювання державного сектору здійснює значний обсяг операцій, не буде вважатися зв'язаною стороною винятково з причин економічної залежності. Однак, у поєднанні з іншими факторами економічна залежність може спричинити суттєвий вплив, а значить призвести до виникнення відносин зв'язаних сторін. Для оцінки впливу економічної залежності на стосунки зв'язаних сторін слід застосовувати судження. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, є економічно залежним від іншого суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання, що звітує, заохочується до розкриття такої залежності.

15. Визначення зв'язаних сторін включає суб'єкти господарювання, власниками яких є представники провідного управлінського персоналу, близькі члени їхніх родин або основні акціонери (чи подібні до них особи, якщо суб'єкт господарювання не має формальної структури капіталу) суб'єкта господарювання, що звітує. Визначення зв'язаної сторони також включає обставини, за яких одна сторона має здатність здійснювати суттєвий вплив на іншу сторону. У державному секторі фізична особа або суб'єкт господарювання можуть бути наділені повноваженнями нагляду за суб'єктом господарювання, що звітує; це надає їм можливість здійснювати суттєвий вплив на фінансові та операційні рішення суб'єкта господарювання, що звітує, але не мати контролю над ним. У цьому Стандарті суттєвий вплив визначається як такий, що охоплює суб'єкти господарювання, які перебувають під спільним контролем.

Винагорода праці провідного управлінського персоналу

16. Винагорода праці провідного управлінського персоналу включає компенсацію, отримувану особами від суб'єкта господарювання, що звітує, за послуги, надані ними суб'єктові господарювання, що звітує, як членами органу управління або працівниками. Виплата, яку прямо або непрямо отримують від суб'єкта господарювання за послуги, надані особами, що не є членами органу управління або працівниками цього суб'єкта господарювання, не відповідає визначенню винагороди праці провідного управлінського персоналу в цьому Стандарті. Однак параграф 24 вимагає розкриття інформації щодо певних видів цих інших виплат. Винагорода праці провідного управлінського персоналу не включає будь-яку компенсацію, яка надається виключно як відшкодування витрат, здійснених цими особами на користь суб'єкта господарювання, що звітує, – наприклад, відшкодування витрат на проживання, пов'язаних із відрядженням.

Право голосу

17. Визначення зв'язаної сторони включає будь-яких осіб, які прямо або непрямо володіють часткою у суб'єкті господарювання, що звітує, яка надає їм право голосу, а отже, забезпечує суттєвий вплив на цей суб'єкт господарювання. Володіння часткою у суб'єкті господарювання, яка забезпечує право голосу, може виникати, якщо суб'єкт господарювання державного сектору має корпоративну структуру, а міністр або державна установа володіють акціями цього суб'єкта господарювання.

Питання щодо зв'язаних сторін

18. Стосунки зв'язаних сторін існують у державному секторі, оскільки:
- а) адміністративні одиниці є суб'єктами загального керівництва державних органів виконавчої влади, а в кінцевому результаті – керівництва з боку Парламенту або подібного органу обраних або призначених офіційних осіб; узяті разом, вони функціонують для реалізації політики уряду;
 - б) державні управління та агентства часто здійснюють діяльність, спрямовану на виконання складових їхніх обов'язків і досягнення різних цілей, через залучення різних контрольованих ними суб'єктів господарювання, а також через ті суб'єкти господарювання, на які вони мають суттєвий вплив;
 - в) міністри та інші обрані або призначені члени уряду та групи вищого управління можуть здійснювати суттєвий вплив на діяльність певного управління або агентства.
19. Розкриття інформації щодо певних стосунків зв'язаних сторін і операцій між зв'язаними сторонами, а також зв'язків, які лежать в основі цих операцій, є необхідним для звітності і дозволяє користувачам краще зрозуміти фінансові звіти

суб'єкта господарювання, що звітує, тому що:

- а) стосунки зв'язаних сторін можуть впливати на спосіб, у який суб'єкт господарювання буде свою роботу з іншими суб'єктами господарювання для досягнення своїх власних цілей, а також на спосіб, у який він співпрацює з іншими суб'єктами господарювання для досягнення спільних або колективних цілей;
- б) стосунки зв'язаних сторін можуть наражати суб'єкт господарювання на ризики, або створювати можливості, які б не існували за відсутності таких стосунків;
- в) зв'язані сторони можуть вступати у стосунки, неможливі для незв'язаних сторін, або можуть погоджуватися на здійснення операцій на інших умовах, які зазвичай є недоступними для незв'язаних сторін. Це часто здійснюється в державних управліннях та агентствах, коли між ними відбувається передача товарів або послуг за вартістю, меншою від вартості відшкодування; така передача відбувається як складова процедур звичайної діяльності, що відповідає досягненню цілей як суб'єкта господарювання, що звітує, так і уряду. Від урядів і від окремих суб'єктів господарювання державного сектору очікується ефективно використання ресурсів відповідно до визначених завдань; від них очікується також виняткова чесність у розпорядженні державними коштами. Існування стосунків зв'язаних сторін означає, що одна сторона може контролювати іншу сторону або суттєво впливати на неї. Це уможливує здійснення операцій на засадах, які можуть надати переваги одній стороні за рахунок іншої.

20. Розкриття інформації щодо певних видів здійснюваних операцій зі зв'язаними сторонами, а також умов, на яких вони здійснюються, дає змогу користувачам оцінити наслідки впливу таких операцій на фінансовий стан та на результати фінансової діяльності суб'єкта господарювання і його здатність надавати послуги згідно з домовленостями. Розкриття такої інформації також забезпечує прозорість суб'єкта господарювання щодо його стосунків зі зв'язаними сторонами.

Винагорода праці провідного управлінського персоналу

21. Посади представників провідного управлінського персоналу в суб'єкті господарювання наділяють цих службовців відповідальністю. Представники провідного управлінського персоналу відповідають за стратегічний напрямок та за управління операційною діяльністю суб'єкта господарювання; крім того, їх наділяють значними повноваженнями. Розмір їхньої заробітної плати часто визначається статутом або певним органом, незалежним від суб'єкта господарювання. Однак їхні обов'язки можуть надавати їм можливість впливати на виплати від посади, яку вони обіймають, і такі виплати можуть надходити до них або до зв'язаних з ними сторін. Цей Стандарт вимагає розкриття певної інформації щодо винагороди праці провідного управлінського персоналу і близьких членів родин провідного управлінського персоналу в звітний період, а також щодо наданих їм кредитів та компенсації, виплаченої за послуги, які вони надають суб'єктові господарювання як особи, що не є членами органу управління або працівниками цього суб'єкта господарювання. Розкриття інформації згідно з вимогами цього Стандарту забезпечить застосування належних мінімальних рівнів прозорості в питаннях винагороди праці провідного управлінського персоналу і близьких членів їхніх родин.

Суттєвість

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів" вимагає окремого розкриття суттєвих статей. Суттєвість статті визначається шляхом посилання на характер або розмір статті. При оцінці суттєвості операцій зі зв'язаними сторонами, характер стосунків між суб'єктом господарювання, що звітує, і зв'язаною стороною, а також характер операції може

означати, що операція є суттєвою незалежно від її розміру.

Розкриття інформації

23. У багатьох країнах закони та інші офіційні правила фінансової звітності вимагають від суб'єктів господарювання приватного сектору і від державних комерційних підприємств розкривати інформацію щодо певних категорій зв'язаних сторін та операцій зі зв'язаними сторонами. Зокрема, увага зосереджується на операціях із директорами суб'єкта господарювання, із членами органу управління, а також із його групою вищого управління, особливо це стосується їх винагороди та запозичень. Це пояснюється фідучіарним характером обов'язків директорів, членів органу управління та групи вищого управління і широкими повноваженнями, якими вони наділені в питаннях розміщення ресурсів суб'єкта господарювання. У деяких юрисдикціях подібні вимоги включаються до статутів та нормативних актів, що регулюють діяльність суб'єктів господарювання державного сектору.
24. Деякі Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору також вимагають розкриття операцій зі зв'язаними сторонами. Наприклад, МСБОДС 1 вимагає розкриття сум дебіторської та кредиторської заборгованості контролюючих суб'єктів господарювання, спільно контрольованих суб'єктів господарювання та інших зв'язаних сторін. МСБОДС 6 "Консолідовані фінансові звіти та облік у контрольованих суб'єктах господарювання" і МСБОДС 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії" вимагають розкриття переліку суттєвих контрольованих суб'єктів господарювання та асоційованих компаній. МСБОДС 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки і зміни в обліковій політиці" вимагає розкриття екстраординарних статей, а також статей доходів і витрат у межах надлишку або дефіциту від звичайної діяльності, які є такими за обсягом, природою та частотою, що їх розкриття є доцільним для пояснення результатів діяльності суб'єкта господарювання за певний період.

Розкриття інформації щодо контролю

25. *Ті відносини зв'язаних сторін, де існує контроль, слід розкривати незалежно від наявності або відсутності операції між зв'язаними сторонами.*
26. Щоб користувач фінансових звітів зміг сформувану думку стосовно впливу відносин між зв'язаними сторонами на суб'єкт господарювання, що звітує, доцільно розкривати відносини між зв'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між зв'язаними сторонами. Це положення передбачає розкриття назви будь-якого контрольованого суб'єкта господарювання, назви безпосередньо контролюючого суб'єкта господарювання та назви кінцевого контролюючого суб'єкта господарювання, у разі наявності такого.

Розкриття інформації щодо операцій між зв'язаними сторонами

27. *Що стосується операцій між зв'язаними сторонами (за винятком операцій, які відбуваються в процесі звичайних відносин між постачальником або клієнтом / одержувачем на умовах, які не є більш або менш сприятливими порівняно з умовами, прийняття яких було б доречно очікувати від суб'єкта господарювання за таких самих обставин у комерційній операції з цією особою або суб'єктом господарювання) то суб'єкт господарювання, що звітує, повинен розкривати таку інформацію:*

а) характер стосунків зі зв'язаними сторонами;

б) види здійснених операцій;

в) елементи операцій, які необхідні, щоб з'ясувати суттєвість цих операцій для

його діяльності й достатні для відображення у фінансових звітах належної та достовірної інформації для прийняття рішень і підзвітності.

28. Далі наводимо приклади ситуацій, у яких операції між зв'язаними сторонами можуть спричиняти потребу розкриття інформації суб'єктом господарювання, що звітує:
- а) надання та отримання послуг;
 - б) придбання або передача / продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
 - в) придбання або передача / продаж нерухомості та інших активів;
 - г) агентські угоди;
 - г) лізингові угоди;
 - д) передача досліджень та розробок;
 - е) ліцензійні угоди;
 - є) фінансування (зокрема, позики та внески власного капіталу, гранти готівковими коштами або в натуральній формі) та інша фінансова підтримка (у тому числі угоди щодо спільного покриття витрат);
 - ж) гарантії та застава.
29. Суб'єкти господарювання державного сектору щоденно здійснюють великий обсяг операцій між собою. Ці операції можуть відбуватися на безоплатній основі або за вартістю, яка є нижчою від собівартості. Наприклад, державне управління адміністративних послуг може надати офісне приміщення іншим управлінням на безоплатній основі або суб'єкт господарювання державного сектору може виступати агентом із придбання для інших суб'єктів господарювання державного сектору. За деяких моделей структури уряду може існувати можливість відшкодування в розмірі, який є вищим від повної вартості надання послуг. Управління є зв'язаними сторонами, оскільки вони є суб'єктами спільного контролю і такі операції відповідають визначенню операцій між зв'язаними сторонами. Однак розкриття інформації щодо операцій між цими суб'єктами господарювання не вимагається, якщо такі операції відповідають звичайним операційним відносинам між певними суб'єктами господарювання і за цих обставин здійснюються на звичайних умовах. Вилучення таких операцій між зв'язаними сторонами з вимог до розкриття, зазначених у параграфі 27, відображає той факт, що суб'єкти господарювання державного сектору функціонують разом для досягнення спільних цілей, і визнає можливість застосування різних механізмів для надання послуг суб'єктами господарювання державного сектору в різних юрисдикціях. Цей Стандарт вимагає розкриття операцій між зв'язаними сторонами лише тоді, коли ці операції відбуваються за іншими операційними параметрами, ніж ті, що встановлені в цій юрисдикції.
30. Інформація щодо характеру відносин зі зв'язаними сторонами, яку слід розкривати для відповідності загальним цілям фінансової звітності, звичайно включає таке:
- а) опис характеру відносин між зв'язаними сторонами, що беруть участь у цих операціях. Наприклад, чи є ці відносини стосунками з контролюючим або контрольованим суб'єктом господарювання, з суб'єктом господарювання, що перебуває під спільним контролем, або з провідним управлінським персоналом;
 - б) опис операцій зі зв'язаними сторонами всередині кожного широкого класу операцій у вигляді конкретної суми або частки цього класу операцій та / або залишків за ними;
 - в) стислий виклад загальних умов операцій зі зв'язаними сторонами, у тому числі

розкриття інформації щодо відмінностей цих умов від умов, які звичайно існують для подібних операцій з незв'язаними сторонами;

г) суми чи належні частки непогашених статей.

31. Параграф 34 цього Стандарту вимагає розкриття додаткової інформації щодо певних операцій між суб'єктом господарювання і провідним управлінським персоналом та / або близькими членами родини провідного управлінського персоналу.
32. Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для відображення у фінансових звітах належної та достовірної інформації для прийняття рішень і підзвітності.
33. У консолідованих фінансових звітах розкриття інформації про операції між зв'язаними сторонами, які здійснюються між членами суб'єкта господарювання, не вимагається, оскільки у цих звітах надається інформація про контролюючий та контрольовані суб'єкти господарювання як про єдиний суб'єкт господарювання, що звітує. Операції між зв'язаними сторонами, які здійснюються всередині суб'єкта господарювання, вилучаються з консолідації відповідно до положень МСБОДС 6. Операції з асоційованими компаніями, які відображаються в обліку згідно з методом участі в капіталі, не вилучаються, а тому вимагають окремого розкриття як операції між зв'язаними сторонами.

Розкриття інформації: провідний управлінський персонал

34. Суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

а) сукупну суму винагороди праці провідного управлінського персоналу і кількість осіб, визначену на основі еквівалента повної зайнятості, які отримують винагороду в цій категорії, з окремим розкриттям основних класів провідного управлінського персоналу і описом кожного з них;

б) загальну суму всіх інших видів винагороди праці і компенсації (виплат) провідному управлінському персоналу, здійснених суб'єктом господарювання, що звітує, протягом звітного періоду, з окремим розкриттям сукупних сум, наданих таким категоріям:

i) провідному управлінському персоналові;

ii) близьким членам родини провідного управлінського персоналу;

в) щодо позик, які не є широко доступними особам, що не належать до провідного управлінського персоналу, і позик, існування яких невідоме широкому загалу, наданих кожному окремому члену провідного управлінського персоналу і кожному близькому члену родини провідного управлінського персоналу:

i) суму і умови позик, наданих протягом звітного періоду;

ii) суму позик, погашених протягом звітного періоду;

iii) суму залишку на кінець звітного періоду за всіма позиками і дебіторською заборгованістю;

iv) зв'язок особи з директором або членом органу управління чи групи вищого управління, якщо ця особа сама не є директором або членом зазначених органів.

35. Параграф 27 цього Стандарту вимагає розкриття інформації про операції між зв'язаними сторонами, які відбулися не на засадах комерційної операції між незалежними учасниками відповідно до операційних умов, установлених суб'єктом господарювання. Цей Стандарт також вимагає розкриття інформації щодо певних операцій з провідним управлінським персоналом, визначених у параграфі 34, незалежно від того, чи відбулися вони на засадах комерційної операції між

незалежними учасниками відповідно до застосовних операційних умов цього суб'єкта господарювання.

36. Особи, які належать до провідного управлінського персоналу, можуть працювати повний або неповний робочий день. Кількість осіб, зазначених у звітності як такі, що отримують винагороду відповідно до параграфу 34 а), слід оцінювати на основі еквівалента повної зайнятості. Суб'єкти господарювання повинні окремо розкривати інформацію щодо своїх основних класів провідного управлінського персоналу. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має орган управління, відокремлений від його групи вищого керівництва, йому слід розкривати інформацію щодо винагороди праці членів цих двох груп окремо. Якщо особа є членом і органу управління, і групи найвищого керівництва, то згідно з цим Стандартом, така особа буде включена лише до однієї з цих груп. Керівництвом для визначення класів провідного управлінського персоналу можуть бути категорії, наведені у визначенні провідного управлінського персоналу.
37. Винагорода провідного управлінського персоналу може включати різноманітні прямі та непрямі виплати. Там, де можливо визначити вартість таких виплат, цю вартість слід включати у сукупну винагороду, що розкривається у звітності. Якщо ж визначити вартість таких виплат неможливо, слід зробити найкращу оцінку таких витрат суб'єкта господарювання, що звітує, і включити її в сукупну винагороду, відображену в звіті.
38. Наразі не існує Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору, який стосувався б оцінки виплат працівникам. Рекомендації щодо оцінки певних виплат працівникам можна знайти в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 19 "Виплати працівникам". Якщо в сукупну суму винагороди провідного управлінського персоналу, яка розкривається у звітності за певний період, включається негрошова винагорода, яка може бути достовірно оцінена, у примітках до фінансових звітів слід робити розкриття інформації щодо основи, використаної для оцінки такої винагороди в негрошовій формі.
39. Цей Стандарт вимагає розкриття певної інформації щодо умов позик, наданих провідному управлінському персоналові і близьким членам родини провідного управлінського персоналу, якщо такі позики:
 - а) не є широко доступними особам, які не входять до складу групи провідного управлінського персоналу;
 - б) можуть бути широко доступними особам, які не входять до складу групи провідного управлінського персоналу, але доступність цих позик невідома широкому загалу.Розкриття цієї інформації вимагається для цілей підзвітності. Для визначення позик, які підлягають розкриттю згідно з вимогами цього Стандарту, слід застосовувати судження. Таке судження слід робити у спосіб, який відповідає досягненню цілей фінансової звітності, після розгляду відповідних фактів.
40. Параграф 34 а) цього Стандарту вимагає розкриття інформації щодо сукупної винагороди провідного управлінського персоналу. До складу провідного управлінського персоналу належать директори та члени органів управління, а також члени групи вищого управління суб'єкта господарювання. Директори та члени органів управління суб'єкта господарювання можуть також одержувати винагороду або компенсацію від певного суб'єкта господарювання за послуги, надані ними не як директорами або членами органу управління суб'єкта господарювання і не як працівниками цього суб'єкта господарювання. Параграф 34 б) і) цього Стандарту вимагає розкриття загальної суми такої іншої винагороди чи компенсації.

41. При здійсненні операцій із суб'єктом господарювання, близькі члени родини провідного управлінського персоналу можуть впливати на членів провідного управлінського персоналу або, навпаки, перебувати під їх впливом. Параграф 34 б) ii) цього Стандарту вимагає розкриття загальної суми винагороди або компенсації, наданої протягом звітного періоду близьким членам родини провідного управлінського персоналу.

Дата набрання чинності

42. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються з 1 січня 2004 року або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
43. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

<i>Пан Б</i>	<i>О</i>	<i>С</i>	<i>Ю</i>
<i>Вельмишановний В</i>	<i>Р</i>	<i>М</i>	<i>Є</i>
<i>Вельмишановний Д</i>	<i>Т</i>	<i>К</i>	<i>І</i>

Умови і строки

Вельмишановний А, міністр транспорту, отримав позику за відсотковою ставкою в розмірі X % річних, що є на Y % нижче від ринкової ставки відсотку. Згідно з умовами позики, її видано на строк Н років.

Зарплатний пакет вельмишановних В і Д, міністрів Кабінету, дозволяє їм узяти урядову позику на строк до А років під X % річних для придбання автомобіля.

Інші види винагороди та компенсації, надані провідному управлінському персоналові і близьким членам родини провідного управлінського персоналу (Параграф 34 б)).

Протягом звітнього періоду членам Кабінету була виплачена компенсація загальною сумою X (грошових одиниць) за консалтингові послуги конкретним урядовим агентствам.

Протягом звітнього періоду уряд виплатив винагороди і компенсації загальною сумою Y (грошових одиниць) близьким членам родини провідного управлінського персоналу. Ця сума складається з винагороди державних службовців, які є близьким членам родини членів Кабінету.

Розкриття інформації: Урядове Агентство X

Ця інформація розкривається у фінансових звітах Урядового Агентства X, яке є окремою одиницею, що подає звіти.

Контрольовані суб'єкти господарювання (Параграф 25).

Це агентство контролюється Управлінням У. Управління У перебуває під контролем Уряду X.

Це Агентство контролює Управління з надання послуг, яке є державним комерційним підприємством (ДКП).

(Примітка: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 6 "Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання" вимагає розкриття певної інформації щодо суттєвих контрольованих суб'єктів господарювання).

Операції між зв'язаними сторонами (Параграф 27).

Агентство забезпечило Міністра будинком без оплати його оренди. Вартість оренди будинків, подібних до наданого міністру, приблизно дорівнює X грошових одиниць на рік. Забезпечення житлом не входить до пакету винагороди за працю міністра, а забезпечення міністрів житлом не входить до переліку звичайних операційних процедур урядових агентств. Однак у цьому випадку будинок був наданий у розпорядження міністра згідно з вказівкою уряду.

Провідний управлінський персонал (Параграф 34)

Винагорода (Параграф 34 а))

Провідний управлінський персонал (згідно з визначеннями Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 20 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін") Агентства У – це: міністр, члени органу управління та члени

групи вищого управління. До складу органу управління входять: члени, призначені Урядом Х; головний виконавчий директор і головний директор з фінансових питань (беруть участь у засіданнях органу управління, але не входять до його складу). Агентство У не виплачує винагороду міністрів. Сукупна винагорода членів органу управління і їхня кількість визначається на основі еквівалента повної зайнятості відповідно до категорії і складає:

сукупна винагорода *ХХ мільйонів*
кількість осіб *УУ осіб*

До складу групи вищого управління входять: головний виконавчий директор, головний директор із фінансових питань і начальники відділів АБ. Сукупна винагорода членів групи вищого управління і членів органу управління визначається на основі еквівалента повної зайнятості відповідно до категорії і складає:

сукупна винагорода *ХР мільйонів*
кількість осіб *УС осіб*

Два начальники відділів були відряджені з Управління О й отримують винагороду в Управлінні Д.

Позики, які не є широко доступними (та / або широко відомими) особам, що не належать до групи провідного управлінського персоналу (Параграф 34 в)).

Суми таких позик, що були видані або погашені протягом певного періоду, і непогашені залишки за станом на кінець періоду наведено далі:

Особа	Видано	Погашено	Залишок
Міністр	Н	П	Ж
Пан В	О	С	Ю
Пан Д	Р	М	Є

Умови і строки

Міністр отримав позику розміром 3 грошові одиниці за відсотковою ставкою в Х% річних, що є на У% нижче від ринкової ставки відсотку. Згідно з умовами позики, її видано на строк Н років.

Зарплатний пакет представників вищої ланки персоналу, пана В і пана Д дозволяє їм взяти урядову позику на строк до А років під Х% річних для придбання автомобіля.

Інші види винагороди та компенсації, надані близьким членам родини провідного управлінського персоналу (Параграф 34 б)).

Протягом звітнього періоду Агентство виплатило винагороди і компенсації загальною сумою У (грошових одиниць) працівникам, які є близькими членами родини провідного управлінського персоналу.

Порівняння з МСБО 24

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 20 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 24 (переглянутий у 1994 році), "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін". Основні відмінності між МСБОДС 20 та МСБО 24 такі:

- Структура МСБОДС 20 суттєво відрізняється від МСБО 24.
- Вилучення зі сфери дії МСБО 24 дочірніх підприємств, що повністю перебувають у володінні материнської компанії, яка розташована в тій самій країні і там само подає консолідовані фінансові звіти, не було прийняте для МСБОДС 20.
- Коментар, який визначає провідний управлінський персонал у МСБО 24, включено до МСБОДС 20 як формалізоване визначення. Коментар, наведений в МСБО 24, охоплює близьких членів родини, тимчасом як визначення провідного управлінського персоналу в МСБОДС 20 не включає близьких членів родини.
- Визначення зв'язаної сторони, наведене у МСБОДС 20, включає стосунки між зв'язними сторонами, натомість у МСБО 24 вони відзначаються тільки в коментарях.
- МСБОДС 20 включає визначення провідного управлінського персоналу. В МСБО 24 такого визначення немає.
- МСБОДС 20 містить додаткові вимоги до розкриття інформації щодо винагороди провідного управлінського персоналу та близьких членів їх родин, а також певних інших операцій між суб'єктом господарювання та провідним управлінським персоналом і близькими членами їх родин.
- У МСБОДС 20 включено додатковий, порівняно з МСБО 24, коментар для роз'яснення застосовності стандартів для обліку суб'єктами господарювання державного сектору.
- За винятком обмеженого розкриття інформації щодо винагороди провідного управлінського персоналу і певних зазначених операцій з його членами, МСБОДС 20 не вимагає розкриття інформації стосовно операцій між зв'язаними сторонами, які відбуваються за звичайних умов. МСБО 24 містить більш обмежені винятки щодо операцій між зв'язаними сторонами, які відбуваються за звичайних відносин між сторонами.
- У деяких випадках у МСБОДС 20 використовується інша, ніж у МСБО 24, термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 20 термінів "суб'єкт господарювання" та "члени органу управління". Еквівалентні терміни в МСБО 24 такі: "підприємство" та "директори".