

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 24

## Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby sprawozdanie finansowe jednostki ujawniało informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na sytuację finansową bądź zysk lub stratę jednostki może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności lub zobowiązań pomiędzy takimi podmiotami.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do:
- identyfikacji powiązań i transakcji pomiędzy podmiotami;
  - identyfikacji nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką a jej podmiotami powiązanymi;
  - identyfikacji okoliczności, w jakich wymagane jest ujawnienie pozycji wymienionych w pkt a) i b); oraz
  - określania informacji, które powinny być ujawnione w odniesieniu do takich pozycji.
- 3 Niniejszy standard wymaga, aby informacje dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy nimi były ujawniane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej wspólnika lub inwestora, sporządzonym zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
- 4 Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań w stosunku do innych jednostek w grupie ujawnia się w sprawozdaniu finansowym jednostki. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań wewnątrz grupy kapitałowej wyłącza się na etapie sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

## CEL UJAWNIANIA INFORMACJI NA TEMAT PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

- 5 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi są naturalną cechą działalności handlowej i gospodarczej. Na przykład jednostki często prowadzą część swej działalności poprzez jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia oraz jednostki stowarzyszone. W takich okolicznościach możliwość wpływania przez jednostkę na politykę finansową i operacyjną spółek będących przedmiotem inwestycji odbywa się poprzez kontrolę, współkontrolę lub przy użyciu znaczącego wpływu.
- 6 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą wpływać na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki. Podmioty powiązane mogą zawierać transakcje, których podmioty niepowiązane zawierać nie mogą. Na przykład jednostka sprzedająca swojej jednostce dominującej dobra po koszcie wytworzenia może nie sprzedawać ich na takich samych warunkach innemu odbiorcy. Ponadto transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą nie być realizowane w takich samych kwotach jak transakcje pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.
- 7 Na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki mogą wpływać związki pomiędzy podmiotami powiązanymi nawet wtedy, gdy transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi nie mają miejsca. Już samo istnienie związku może wpływać na transakcje jednostki z innymi podmiotami. Jednostka zależna może na przykład zakończyć związki z partnerem handlowym w momencie nabycia przez jednostkę dominującą jednostki współzależnej w ramach tej samej grupy kapitałowej prowadzącej taką samą działalność jak poprzedni partner handlowy. Z kolei dany podmiot może powstrzymać się od działań na skutek znaczącego wpływu innego podmiotu – jednostka może na przykład otrzymać od swej jednostki dominującej zakaz włączania się w działalność badawczo-rozwojową.
- 8 W świetle powyższego, wiedza na temat transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz związków między nimi może wpływać na ocenę działalności jednostki przez użytkowników sprawozdania finansowego, w tym na ocenę ryzyka i szans stojących przed jednostką.

## DEFINICJE

- 9 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Podmiot powiązany* – podmiot uznaje się za powiązany z jednostką, jeżeli:

- podmiot, bezpośrednio lub poprzez jednego lub więcej pośredników:
  - sprawuje kontrolę, podlega kontroli lub znajduje się pod wspólną kontrolą jednostki (dotyczy to jednostek dominujących, jednostek zależnych i jednostek zależnych w ramach tej samej grupy kapitałowej);
  - posiada udział w jednostce dający mu możliwość znaczącego wpływania na jednostkę; lub

- (iii) sprawuje współkontrolę nad jednostką;
- b) podmiot jest jednostką stowarzyszoną (według definicji w MSR 28 *Investycje w jednostkach stowarzyszonych*) z jednostką;
- c) podmiot jest wspólnym przedsięwzięciem, w którym jednostka jest współnikiem (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*);
- d) podmiot jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej;
- e) podmiot jest bliskim członkiem rodziny osoby, o której mowa w pkt a) lub d);
- f) podmiot jest jednostką kontrolowaną, współkontrolowaną bądź jednostką, na którą znacząco wpływa lub posiada w niej znaczącą ilość głosów, bezpośrednio albo pośrednio, osoba, o której mowa w pkt d) lub e); lub
- g) podmiot jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanym do pracowników jednostki lub do innej dowolnej jednostki będącej podmiotem powiązanim w stosunku do tej jednostki.

*Transakcja z podmiotem powiązanim* jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi, niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne.

*Bliscy członkowie rodziny danej osoby* są członkami rodziny, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą wywierać wpływ lub podlegać wpływowi tychże osób w swoich kontaktach z jednostką. Można do nich zaliczyć:

- a) partnera życiowego i dzieci;
- b) dzieci partnera życiowego; oraz
- c) osoby pozostające na utrzymaniu osoby albo partnera życiowego.

*Świadczenie łączy* w sobie wszystkie świadczenia pracownicze (według definicji w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*), w tym świadczenia pracownicze, do których odnosi się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Świadczenia pracownicze stanowią wszelkie formy wynagrodzenia wypłaconego, przypadającego do zapłaty lub zapewnianego przez jednostkę lub w jej imieniu w zamian za usługi świadczone na rzecz jednostki. W ich skład wchodzi też wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej w stosunku do jednostki. W skład świadczenia wchodzi:

- a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jak pensje i składki na ubezpieczenie społeczne, płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie (jeśli są wypłacane w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu) oraz świadczenia niepieniężne (jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody oraz darmowe bądź dotowane dobra lub usługi) na rzecz obecnych pracowników;
- b) świadczenia po okresie zatrudnienia, jak emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, emerytalne ubezpieczenie na życie albo emerytalna opieka zdrowotna;
- c) pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop udzielany pracownikom z tytułu wysługi lat, urlop naukowy, jubileusz bądź inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentowe oraz, jeśli nie są one płatne w całości w okresie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, udziały w zyskach, premie i odroczone wynagrodzenie;
- d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
- e) płatności w formie akcji.

*Kontrola* jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

*Współkontrola* jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

*Kluczowy personel kierowniczy* to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie czynności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni, w tym każdy dyrektor (wykonawczy bądź inny) tej jednostki.

*Znaczący wpływ* jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej jednostki; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli nad tą polityką. Znaczący wpływ można uzyskać na podstawie posiadanych udziałów, statutu lub umowy.

- 10 Rozważając wszystkie możliwe związki występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi, zwraca się uwagę na istotę związku, a nie jedynie jego formę prawną.
- 11 W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane niekoniecznie uznaje się:
  - a) dwie jednostki tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego, z zastrzeżeniem pkt d) i f) definicji „podmiotu powiązanego”;

- b) dwóch wspólników tylko z racji tego, iż sprawują współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem;
- c)
  - (i) instytucje lub osoby zapewniające źródła finansowania;
  - (ii) związki zawodowe;
  - (iii) jednostki użyteczności publicznej; oraz
  - (iv) departamenty i agencje rządowe;

jedynie na podstawie ich rutynowych kontaktów z jednostką (mimo iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych);
- d) pojedynczego odbiorcę, dostawcę, udzielającego koncesji, dystrybutora lub agenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 12 Związki pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi ujawnia się niezależnie od faktu, czy pomiędzy tymi podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje. Jednostka ujawnia nazwę swojej jednostki dominującej oraz – jeśli jest to inny podmiot – również nazwę jednostki dominującej najwyższego szczebla. Jeśli ani jednostka dominująca, ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, ujawnia się także nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która sporządza takie sprawozdanie finansowe.
- 13 Aby dać użytkownikowi sprawozdania finansowego możliwość wyrobienia sobie zdania na temat wpływu związków pomiędzy podmiotami powiązаныmi na jednostkę, należy ujawnić informacje dotyczące związków pomiędzy podmiotami powiązаныmi w przypadku, gdy jest sprawowana kontrola, niezależnie od tego, czy miały miejsce transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi.
- 14 Ustalenie relacji właściwych dla podmiotów powiązanych, jakie zachodzą pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi, jest dodatkowym wymogiem obok zawartego w MSR 27, MSR 28 i MSR 31 wymogu dotyczącego przedstawienia odpowiedniej listy i opisu znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i współkontrolowanych.
- 15 W przypadku gdy ani jednostka dominująca jednostki, ani jej jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, jednostka ujawnia nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która to czyni. Następną w kolejności jednostką dominującą jest bezpośrednia jednostka dominująca w grupie kapitałowej w stosunku do bezpośredniej jednostki dominującej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego.
- 16 Jednostka ujawnia informacje dotyczące świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego łącznie oraz dla każdej z następujących kategorii:
  - a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze;
  - b) świadczenia po okresie zatrudnienia;
  - c) pozostałe świadczenia długoterminowe;
  - d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
  - e) płatności w formie akcji.
- 17 Jeśli pomiędzy podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje, jednostka ujawnia informacje dotyczące istoty związku z podmiotem powiązаныm oraz wszelkie informacje dotyczące transakcji i nierozliczonych sald należności i zobowiązań niezbędnych dla zrozumienia potencjalnego wpływu tego związku na sprawozdanie finansowe. Są to dodatkowe wymogi co do ujawniania informacji oprócz wymogu wynikającego z paragrafu 16, dotyczącego ujawniania informacji na temat świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego. Ujawniane informacje zawierają co najmniej:
  - a) kwotę transakcji;
  - b) wysokość nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz:
    - (i) ich warunki łącznie z informacją dotyczącą sposobu ich zabezpieczenia i sposobu, w jaki zostaną one rozliczone; oraz
    - (ii) szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji;
  - c) rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności; oraz
  - d) koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.

- 18 Ujawnienia wymaganego przez paragraf 17 dokonuje się odrębnie dla każdej z następujących kategorii:
- jednostka dominująca;
  - jednostki sprawujące współkontrolę lub mające istotny wpływ na jednostkę;
  - jednostki zależne;
  - jednostki stowarzyszone;
  - wspólne przedsięwzięcia, w których jednostka jest współnikiem;
  - kluczowy personel kierowniczy jednostki bądź jej jednostki dominującej; oraz
  - pozostałe podmioty powiązane.
- 19 Klasyfikacja zobowiązań lub należności od podmiotów powiązanych w poszczególnych kategoriach wymagana przez paragraf 18 stanowi rozszerzenie zawartego w MSR 1 *Prezentacja sprawozdania finansowego* wymogu dotyczącego ujawniania informacji, które powinny być prezentowane w bilansie lub informacji dodatkowej. Kategorie te zostały rozszerzone w celu przedstawienia bardziej szczegółowej analizy sald z podmiotami powiązanymi i mają zastosowanie do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.
- 20 Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązanym:
- zakup lub sprzedaż dóbr (gotowych lub niezakończonych);
  - zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów;
  - świadczenie lub korzystanie z usług;
  - umowy leasingowe;
  - transfer prac badawczych i rozwojowych;
  - transfer na podstawie umów licencyjnych;
  - transfer na podstawie umów na finansowanie (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w gotówce lub wkładem niepieniężnym);
  - udzielanie gwarancji i zabezpieczeń; oraz
  - rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu innego podmiotu.
- Uczestnictwo w programie określonych świadczeń jednostki dominującej lub jednostki zależnej, które dzielą ryzyko z jednostkami wchodzącymi w skład grupy kapitałowej, jest transakcją między podmiotami powiązanymi (zob. paragraf 34B MSR 19).
- 21 Informacje, iż transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, które obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych, ujawniane są tylko wtedy, gdy warunki te mogą zostać potwierdzone.
- 22 Podobne pozycje mogą być ujawniane łącznie, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na sprawozdanie finansowe jednostki.
- DATA WEJŚCIA W ŻYCIE
- 23 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.
- 23A Jednostka stosuje zmiany zawarte w paragrafie 20 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje zmiany zawarte w MSR 19 *Świadczenia pracownicze – zyski i straty aktuarialne, grupowe programy świadczeń pracowniczych i ujawnianie informacji* we wcześniejszym okresie, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- WYCOFANIE MSR 24 (PRZEKSZTAŁCONEGO W 1994 R.)
- 24 Niniejszy standard zastępuje MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (przekształcony w 1994 r.).