

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲
افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

فهرست مندرجات

از بند	
۱	هدف
۲	دستیابی به هدف
۵	دامنه کاربرد
۷	قضاوتها و مفروضات بااهمیت
۹الف	وضعیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری
۱۰	منافع در واحدهای تجاری فرعی
۱۲	سهم منافع فاقد حق کنترل از فعالیتهای و جریانهای نقدی گروه
۱۳	ماهیت و دامنه محدودیتهای قابل ملاحظه
۱۴	ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده
۱۸	آثار تغییرات در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود
۱۹	آثار از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری
۱۹الف	منافع در واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده (واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری)
۲۰	منافع در مشارکتهای و واحدهای تجاری وابسته
۲۱	ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتهای و واحدهای تجاری وابسته
۲۳	ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای و واحدهای تجاری وابسته
۲۴	منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده
۲۶	ماهیت منافع
۲۹	ماهیت ریسکها
	پیوستها

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲
افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

پیوست الف اصطلاحات تعریف‌شده

پیوست ب رهنمود بکارگیری

پیوست پ تاریخ اجرا و گذار

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

هدف

۱. هدف این استاندارد، الزام واحد تجاری به افشای اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی موارد زیر کند:

- الف. ماهیت منافع آن در سایر واحدهای تجاری و ریسکهای مرتبط با آن منافع؛ و
ب. آثار آن منافع بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی.

دستیابی به هدف

۲. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۱، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. قضاوتها و مفروضات بااهمیتی که در تعیین موارد زیر بکار می‌گیرد:
۱. ماهیت منافع واحد تجاری در واحد تجاری یا توافق دیگر؛
 ۲. نوع مشارکتی که واحد تجاری در آن منافع دارد (بندهای ۷ تا ۹)؛
 ۳. احراز تعریف واحد تجاری سرمایه‌گذاری، در موارد مقتضی (بند ۹الف)؛ و
- ب. اطلاعاتی درباره منافع واحد تجاری در:
۱. واحدهای تجاری فرعی (بندهای ۱۰ تا ۱۹)؛
 ۲. مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته (بندهای ۲۰ تا ۲۳)؛ و
 ۳. واحدهای تجاری ساختاریافته‌ای که توسط واحد تجاری کنترل نمی‌شوند (واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده) (بندهای ۲۴ تا ۳۱).
۳. چنانچه موارد افشای الزامی در این استاندارد، به همراه افشاهای مقرر در سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب دستیابی به هدف مندرج در بند ۱ نشود، واحد تجاری باید هرگونه اطلاعات اضافی را که برای دستیابی به این هدف لازم است، افشا کند.
۴. واحد تجاری باید سطح جزئیات مورد نیاز برای دستیابی به هدف افشا و میزان تأکید بر هر یک از الزامات این استاندارد را مورد توجه قرار دهد. واحد تجاری باید موارد افشا را به‌گونه‌ای تجمیع یا تفکیک کند که اطلاعات مفید، به دلیل افشای حجم زیادی از جزئیات بی‌اهمیت یا تجمیع اقلام با ویژگیهای متفاوت، پنهان نماند (به بندهای ب ۲ تا ب ۶ مراجعه شود).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

دامنه کاربرد

۵. این استاندارد باید توسط یک واحد تجاری که در هر یک از موارد زیر منافع دارد، بکار گرفته شود:
- الف. واحدهای تجاری فرعی
 - ب. مشارکتها (یعنی عملیات مشترک یا مشارکتهای خاص)
 - پ. واحدهای تجاری وابسته
 - ت. واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده.
۶. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد:
- الف. طرحهای مزایای پس از بازنشستگی یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ **مزایای کارکنان** در مورد آنها کاربرد دارد.
 - ب. صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ **صورتهای مالی جداگانه** در مورد آنها کاربرد دارد. با وجود این:
۱. اگر واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده منافی داشته باشد و صورتهای مالی جداگانه را به عنوان تنها صورت مالی خود تهیه کند، باید الزامات بندهای ۲۴ تا ۳۱ را در تهیه آن صورتهای مالی جداگانه بکار گیرد.
 ۲. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که صورتهای مالی تهیه می‌کند که در آن تمام واحدهای تجاری فرعی به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره طبق بند ۳۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ اندازه‌گیری می‌شوند، باید موارد افشای الزامی مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد را ارائه کند.
- پ. منافع واحد تجاری که در مشارکت سهیم است، اما کنترل مشترک بر آن ندارد؛ مگر اینکه این منافع منجر به نفوذ قابل ملاحظه در توافق شود یا منافی در واحد تجاری ساختاریافته باشد.
 - ت. منافع در واحد تجاری دیگر که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ **ابزارهای مالی** به حساب منظور می‌شود. با وجود این، واحد تجاری باید این استاندارد را در موارد زیر بکار گیرد:
۱. زمانی که آن منافع، منافع در یک واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، که طبق استاندارد ۲۸ **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص**، به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری شود؛ یا
 ۲. زمانی که آن منافع، منافع در یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

قضاوتها و مفروضات بااهمیت

۷. واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره قضاوتها و مفروضات بااهمیت (و تغییر در آن قضاوتها و مفروضات) مورد استفاده برای تعیین موارد زیر را افشا کند:
- الف. اینکه بر واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تجاری سرمایه‌پذیر تشریح شده در بندهای ۵ و ۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ **صورتهای مالی تلفیقی**، کنترل دارد یا خیر؛
- ب. اینکه کنترل مشترک بر توافق یا نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر دارد؛ و
- پ. نوع مشارکت (یعنی عملیات مشترک یا مشارکت خاص) هنگامی که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد.
۸. قضاوتها و مفروضات بااهمیت افشاشده طبق بند ۷، شامل قضاوتها و مفروضاتی است که اگر واقعیتها و شرایط به گونه‌ای تغییر کند که نتیجه‌گیری واحد تجاری درباره وجود کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه، طی دوره گزارشگری تغییر کند، انجام می‌شود.
۹. به منظور رعایت الزامات بند ۷، واحد تجاری باید، برای مثال، قضاوتها و مفروضات بااهمیتی را که برای تعیین موارد زیر استفاده کرده است، افشا کند:
- الف. نداشتن کنترل بر واحد تجاری دیگر علیرغم دارا بودن بیش از نصف حق رأی آن واحد تجاری.
- ب. کنترل واحد تجاری دیگر علیرغم دارا بودن کمتر از نصف حق رأی آن واحد تجاری دیگر.
- پ. نماینده یا کارگزار بودن (به بندهای ب ۵۸ تا ب ۷۲ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ مراجعه شود).
- ت. نداشتن نفوذ قابل ملاحظه علیرغم دارا بودن حداقل ۲۰ درصد حق رأی واحد تجاری دیگر.
- ث. نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر علیرغم داشتن کمتر از ۲۰ درصد حق رأی آن واحد تجاری.

وضعیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری

- ۹الف. هرگاه واحد تجاری اصلی، طبق بند ۲۷ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، به این نتیجه برسد که یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری است، باید اطلاعاتی درباره قضاوتها و مفروضات بااهمیت مورد استفاده برای تعیین اینکه یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود یا خیر را افشا کند. اگر واحد تجاری مزبور، از یک یا چند ویژگی متداول واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری برخوردار نباشد (به بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ مراجعه شود)، باید دلایل خود در خصوص اینکه با وجود این شرایط همچنان واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

- ۹.ب. هرگاه یک واحد تجاری، به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل شود یا شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست بدهد، باید تغییر در وضعیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری و دلایل تغییر را افشا کند. افزون بر این، یک واحد تجاری که به واحد تجاری سرمایه‌گذاری تبدیل می‌شود، باید اثر این تغییر وضعیت را بر صورتهای مالی دوره مورد گزارش، به شرح زیر افشا نماید:
- الف. کل ارزش منصفانه واحدهای تجاری فرعی که شرایط تلفیق شدن را از دست می‌دهند، در تاریخ تغییر وضعیت؛
- ب. کل سود یا زیان، در صورت وجود، که طبق بند ۱۰.۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ محاسبه می‌شود؛ و
- پ. قلم (اقلام) اصلی سود یا زیان دوره که سود یا زیان مورد نظر در آن شناسایی می‌شود (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد).

منافع در واحدهای تجاری فرعی

۱۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تلفیقی، موارد زیر امکانپذیر شود:
- الف. درک:
۱. ترکیب گروه؛ و
 ۲. سهم منافع فاقد حق کنترل از فعالیتهای و جریانهای نقدی گروه (بند ۱۲)؛ و
- ب. ارزیابی:
۱. ماهیت و میزان محدودیتهای قابل ملاحظه مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه (بند ۱۳)؛
 ۲. ماهیت ریسکهای مربوط به منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده و تغییر در آن ریسکها (بندهای ۱۴ تا ۱۷)؛
 ۳. آثار تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود (بند ۱۸)؛ و
 ۴. آثار از دست دادن کنترل یک واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری (بند ۱۹).
۱۱. زمانی که تاریخ یا دوره زمانی صورتهای مالی واحد تجاری فرعی که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد با تاریخ یا دوره زمانی صورتهای مالی تلفیقی تفاوت داشته باشد (به بندهای ۹۲ و ۹۳ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ مراجعه شود)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

- الف. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری فرعی مزبور؛ و
- ب. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره زمانی متفاوت.

سهم منافع فاقد حق کنترل از فعالیتهای و جریانهای نقدی گروه

۱۲. واحد تجاری باید برای هر یک از واحدهای تجاری فرعی خود که منافع فاقد حق کنترل آنها برای واحد گزارشگر بااهمیت است، موارد زیر را افشا کند:

- الف. نام واحد تجاری فرعی.
- ب. محل اصلی فعالیت تجاری (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد) واحد تجاری فرعی.
- پ. نسبت منافع مالکیت که در اختیار منافع فاقد حق کنترل است.
- ت. نسبت حق رأی‌های در اختیار منافع فاقد حق کنترل، در صورتی که با نسبت مالکیت آنها تفاوت داشته باشد.
- ث. سود یا زیان دوره که طی دوره گزارشگری به منافع فاقد حق کنترل واحد تجاری فرعی تخصیص یافته است.
- ج. منافع فاقد حق کنترل انباشته واحد تجاری فرعی در پایان دوره گزارشگری.
- چ. خلاصه اطلاعات مالی درباره واحد تجاری فرعی (به بند ب ۱۰ مراجعه شود).

ماهیت و میزان محدودیتهای قابل ملاحظه

۱۳. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. محدودیتهای قابل ملاحظه (برای مثال، محدودیتهای قانونی، قراردادی و نظارتی) مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه، مانند:

۱. مواردی که توانایی واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن برای انتقال نقد یا سایر داراییها به (یا از) سایر واحدهای تجاری گروه را محدود می‌کند.

۲. تضمینها یا سایر الزاماتی که می‌تواند پرداخت سودهای تقسیمی و توزیع سایر ستانده‌های مالکانه یا اعطا یا بازپرداخت وام به (یا توسط) سایر واحدهای تجاری گروه را محدود کند.

ب. ماهیت و میزان حقوق حمایتی منافع فاقد حق کنترل در ایجاد محدودیت قابل ملاحظه در توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه (مانند زمانی که واحد تجاری اصلی متعهد به تسویه بدهیهای واحد تجاری فرعی قبل از تسویه

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

بدهیهای خود می‌باشد، یا زمانی که برای دسترسی به داراییها یا تسویه بدهیهای واحد تجاری فرعی، تصویب توسط منافع فاقد حق کنترل الزامی است).

پ. مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای انعکاس‌یافته در صورتهای مالی تلفیقی، که این محدودیتها در مورد آنها اعمال می‌شود.

ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته

۱۴. واحد تجاری باید شرایط هر یک از توافقه‌های قراردادی را که می‌تواند واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن را ملزم به ارائه پشتیبانی مالی برای یک واحد تجاری ساختاریافته نماید، افشا کند. موارد افشا، شامل رویدادها یا شرایطی است که واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار می‌دهد (برای مثال، توافقه‌های تأمین نقدینگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ارائه پشتیبانی مالی برای آن ارتباط دارد).

۱۵. اگر طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، اقدام به ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده کرده باشند (مانند خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای مالی منتشرشده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان پشتیبانی ارائه‌شده، شامل وضعیتهایی که در آن واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن، به واحد تجاری ساختاریافته در جذب پشتیبانی مالی کمک می‌کنند؛ و ب. دلایل ارائه پشتیبانی.

۱۶. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، اقدام به ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده پیشین کنند و این پشتیبانی منجر به کنترل واحد تجاری ساختاریافته توسط واحد تجاری شود، واحد تجاری باید توضیحی درباره عوامل مؤثر بر اتخاذ چنین تصمیمی را افشا کند.

۱۷. واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌شده، از جمله قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب پشتیبانی مالی، را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

آثار تغییرات در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود

۱۸. واحد تجاری باید جدولی ارائه دهد که آثار هرگونه تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود را بر حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی، نشان دهد.

آثار از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری

۱۹. واحد تجاری باید، در صورت وجود، سود یا زیان محاسبه‌شده طبق بند ۲۵ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و موارد زیر را افشا کند:

- الف. بخشی از سود یا زیان که قابل انتساب به اندازه‌گیری هرگونه سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی پیشین به ارزش منصفانه در تاریخ از دست رفتن کنترل است؛ و
- ب. قلم (اقلام) اصلی سود یا زیان دوره که سود یا زیان مورد نظر در آن شناسایی می‌شود (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد).

منافع در واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده (واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری)

۱۹الف. واحد تجاری سرمایه‌گذاری که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، ملزم به بکارگیری استثنای تلفیق است و سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری فرعی را به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری می‌کند، باید این موضوع را افشا نماید.

۱۹ب. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید برای هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده، موارد زیر را افشا کند:

- الف. نام واحد تجاری فرعی؛
- ب. محل اصلی فعالیت تجاری (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد) واحد تجاری فرعی؛ و
- پ. نسبت منافع مالکیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری و در صورت تفاوت، درصد حق رأی آن.

۱۹پ. چنانچه واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحد تجاری اصلی واحد تجاری سرمایه‌گذاری دیگری باشد، واحد تجاری اصلی باید برای سرمایه‌گذاریهایی که در کنترل واحد تجاری سرمایه‌گذاری فرعی است، موارد افشای مندرج در بند ۱۹ب (الف) تا (پ) را افشا کند. این افشا ممکن است از طریق گنجانیدن صورتهای مالی واحد (واحدهای) تجاری فرعی که شامل اطلاعات فوق است، در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی، انجام پذیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

۱۹. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت و میزان هرگونه محدودیت قابل ملاحظه (برای مثال، محدودیتهای ناشی از توافقهایی استقراض، الزامات نظارتی یا توافقهایی قراردادی) درباره توانایی واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده برای انتقال وجوه به واحد تجاری سرمایه‌گذاری در قالب تقسیم سود نقدی سهام یا بازپرداخت وامهای اعطایی به واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری؛ و

ب. هرگونه تعهد یا قصد فعلی خود برای ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده، از جمله تعهد یا قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری فرعی در جذب پشتیبانی مالی.

۱۹.ث. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری سرمایه‌گذاری یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، اقدام به پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از یک واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده نمایند (برای مثال، خرید داراییهای واحد تجاری فرعی یا ابزارهای منتشرشده توسط آن، یا کمک به واحد تجاری فرعی در جذب پشتیبانی مالی)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان پشتیبانی ارائه‌شده برای هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده؛ و
ب. دلایل ارائه پشتیبانی.

۱۹.ج. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید شرایط هر یک از توافقهایی قراردادی را که می‌تواند واحد تجاری یا واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده آن را به پشتیبانی مالی از واحد تجاری تحت کنترل، تلفیق‌نشده و ساختاریافته ملزم نماید، افشا کند. این شرایط، شامل رویدادها یا وضعیتهایی است که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد (برای مثال توافقهایی تأمین نقدینگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا با ارائه پشتیبانی مالی ارتباط دارد).

۱۹.چ. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری سرمایه‌گذاری یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده ساختاریافته‌ای که واحد تجاری سرمایه‌گذاری آن را کنترل نمی‌کند، اقدام نمایند، و اگر ارائه پشتیبانی مالی منجر به کنترل واحد تجاری ساختاریافته توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری شود، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید توضیحی درباره عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری درخصوص ارائه این پشتیبانی را افشا کند.

منافع در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته

۲۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی موارد زیر کند:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

- الف. ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته، شامل ماهیت و آثار رابطه قراردادی با سایر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکتها یا دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحدهای تجاری وابسته (بندهای ۲۱ و ۲۲)؛ و
- ب. ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته و تغییرات در آن ریسکها (بند ۲۳).

ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته

۲۱. واحد تجاری باید:
- الف. برای هر مشارکت و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است، موارد زیر را افشا کند:
۱. نام مشارکت یا واحد تجاری وابسته.
 ۲. ماهیت رابطه واحد تجاری با مشارکت یا واحد تجاری وابسته (برای مثال، از طریق تشریح ماهیت فعالیتهای مشارکت یا واحد تجاری وابسته و اینکه آنها برای فعالیتهای واحد تجاری، راهبردی است یا خیر).
 ۳. محل اصلی فعالیت تجاری (و کشور محل تأسیس، در صورت تفاوت با محل اصلی فعالیت تجاری) مشارکت یا واحد تجاری وابسته.
 ۴. نسبت منافع مالکیت یا سهم مشارکت واحد تجاری و در صورت تفاوت، درصد حق رأی (در صورت لزوم).
- ب. برای هر مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است، موارد زیر را افشا کند:
۱. اینکه سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه یا روش ارزش منصفانه اندازه‌گیری شده است.
 ۲. خلاصه اطلاعات مالی درباره مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، طبق بندهای ب۱۲ و ب۱۳.
 ۳. اگر مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود، ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری واحد تجاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، مشروط بر اینکه برای سرمایه‌گذاری قیمت اعلام‌شده در بازار وجود داشته باشد.
- پ. اطلاعات مالی طبق بند ب۱۶ درباره سرمایه‌گذاریهی واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته که هر یک به تنهایی بااهمیت نیستند:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

۱. برای تمام مشارکتهای خاصی که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع و، به صورت جداگانه،
 ۲. برای تمام واحدهای تجاری وابسته‌ای که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع.
- ۲۱ الف. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری، ضرورت ندارد موارد افشای الزامی طبق بندهای ۲۱ (ب) تا ۲۱ (پ) را ارائه کند.
۲۲. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز افشا کند:
- الف. ماهیت و میزان هر گونه محدودیت قابل ملاحظه (برای مثال، در نتیجه توافقه‌های استقراض، الزامات نظارتی یا توافقه‌های قراردادی بین سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته) در توانایی مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته برای انتقال وجوه به واحد تجاری در قالب تقسیم سود نقدی یا بازپرداخت وامهای اعطاشده توسط واحد تجاری.
- ب. چنانچه تاریخ یا دوره زمانی صورتهای مالی یک مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته که با بکارگیری روش ارزش ویژه تهیه شده است، با تاریخ یا دوره زمانی واحد تجاری تفاوت داشته باشد:
۱. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی آن مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته؛ و
 ۲. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره زمانی متفاوت.
- پ. سهم شناسایی نشده از زیانهای مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، هم برای دوره گزارشگری و هم به صورت انباشته، در صورتی که واحد تجاری هنگام بکارگیری روش ارزش ویژه، شناسایی سهم خود از زیانهای مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را متوقف کرده باشد.

ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته

۲۳. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. تعهدات مرتبط با مشارکتهای خاص واحد تجاری جدا از مبلغ سایر تعهدات، طبق بندهای ۱۸ تا ۲۰.
- ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ **ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی**، به جز زمانی که احتمال زیان بعید باشد، بدهیهای احتمالی تحمل شده در ارتباط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته (شامل سهم واحد تجاری از بدهیهای احتمالی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

که بطور مشترک، با سایر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص، یا دارای نفوذ قابل ملاحظه بر واحدهای تجاری وابسته تحمل می‌کند)، جدا از مبلغ سایر بدهیهای احتمالی.

منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده

۲۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، موارد زیر را امکانپذیر کند:

الف. درک ماهیت و میزان منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۲۶ تا ۲۸)؛ و

ب. ارزیابی ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده و تغییرات در آن ریسکها (بندهای ۲۹ تا ۳۱).

۲۵. اطلاعات الزامی طبق بند ۲۴(ب)، شامل اطلاعاتی درباره آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک ناشی از ارتباطی است که واحد تجاری در دوره‌های گذشته با واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده داشته است (مانند پشتیبانی از واحد تجاری ساختاریافته)، حتی اگر واحد تجاری در تاریخ گزارشگری، دیگر هیچ مشارکت قراردادی با واحد تجاری ساختاریافته در تاریخ گزارشگری نداشته باشد.

۲۵الف. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری ضرورتی ندارد که موارد افشای الزامی طبق بند ۲۴ را برای یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده تحت کنترل که موارد افشای الزامی طبق بندهای ۱۹الف تا ۱۹چ را برای آن ارائه می‌کند، انجام دهد.

ماهیت منافع

۲۶. یک واحد تجاری باید اطلاعات کیفی و کمی درباره منافع خود در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، از جمله ماهیت، هدف، اندازه و فعالیت‌های واحد تجاری ساختاریافته و نحوه تأمین مالی آن را افشا کند. افشا محدود به موارد اشاره شده نمی‌باشد.

۲۷. اگر واحد تجاری، اقدام به پشتیبانی از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده‌ای کند که اطلاعات الزامی طبق بند ۲۹ را در مورد آن ارائه نمی‌کند (برای مثال، به دلیل اینکه در تاریخ گزارشگری، منفعی در آن واحد تجاری نداشته است)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نحوه تعیین واحدهای تجاری ساختاریافته برای پشتیبانی توسط واحد تجاری؛

ب. **درآمد حاصل از واحدهای تجاری ساختاریافته** طی دوره گزارشگری، شامل شرحی از انواع درآمدهای گزارش شده؛ و

پ. مبلغ دفتری (در زمان انتقال) تمام داراییهای منتقل شده به آن واحدهای تجاری ساختاریافته طی دوره گزارشگری.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

۲۸. واحد تجاری باید اطلاعات مندرج در بند ۲۷(ب) و (پ) را در قالب جدول ارائه کند، مگر اینکه ارائه به شکل دیگر، مناسب‌تر باشد، و فعالیتهای پشتیبانی خود را در طبقات مربوط تقسیم‌بندی کند (به بندهای ب ۲ تا ب ۶ مراجعه شود).

ماهیت ریسکها

۲۹. واحد تجاری باید خلاصه‌ای از موارد زیر را در قالب جدول افشا کند، مگر اینکه ارائه به شکل دیگر، مناسب‌تر باشد:

الف. مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده در صورتهای مالی که به منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، مربوط است.

ب. اقلام اصلی مندرج در صورت وضعیت مالی که داراییها و بدهیهای مزبور در آنها شناسایی می‌شود.

پ. مبلغی که به بهترین شکل، بیانگر حداکثر آسیب‌پذیری واحد تجاری از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، شامل نحوه تعیین حداکثر آسیب‌پذیری از زیان است. اگر واحد تجاری نتواند حداکثر آسیب‌پذیری خود از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را به صورت کمی بیان کند، باید این موضوع و دلایل آن را افشا نماید.

ت. مقایسه مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای واحد تجاری که با منافع آن در واحدهای تجاری ساختاریافته مرتبط است و حداکثر آسیب‌پذیری واحد تجاری از زیان ناشی از آن واحدهای تجاری.

۳۰. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری بدون داشتن هرگونه تعهد قراردادی، به پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده‌ای اقدام کند که در حال حاضر در آن منافی دارد یا در گذشته در آن منافی داشته است (برای مثال، خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای منتشرشده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان پشتیبانی صورت‌گرفته، شامل موقعیتهایی که واحد تجاری اقدام به کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده برای جذب پشتیبانی مالی می‌کند؛ و

ب. دلایل ارائه پشتیبانی.

۳۱. واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای ارائه پشتیبانی مالی یا سایر پشتیبانیها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، از جمله قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب پشتیبانی مالی، را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است.

درآمد حاصل از واحد تجاری برای مقاصد این استاندارد، درآمد حاصل از **واحد تجاری سافتاریافته**، شامل حق‌الزحمه‌های مکرر و غیرمکرر، بهره، سودهای تقسیمی،

سافتاریافته

سود یا زیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت بهره در واحدهای تجاری ساختاریافته و سود یا زیان ناشی از انتقال داراییها و بدهیها به واحد تجاری ساختاریافته می‌باشد، اما محدود به این موارد نیست.

منافع در واحد تجاری دیگر

برای مقاصد این استاندارد، منافع در واحد تجاری دیگر، به مشارکت قراردادی و غیرقراردادی اشاره دارد که واحد تجاری را در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار می‌دهد. منافع در واحد تجاری دیگر، می‌تواند به صورت در اختیار داشتن ابزارهای مالکانه یا بدهی و نیز اشکال دیگر مشارکت مانند تأمین منابع مالی، تأمین نقدینگی، افزایش اعتبار و تضمینها باشد، اما محدود به این موارد نیست. منافع در واحد تجاری دیگر، شامل ابزاری است که واحد تجاری از طریق آن بر واحد تجاری دیگر کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه دارد. واحد تجاری لزوماً به صرف داشتن رابطه معمول مشتری- تأمین‌کننده، منافع در واحد تجاری دیگر ندارد.

بندهای ب۷ تا ب۹، اطلاعات بیشتری درباره منافع در سایر واحدهای تجاری ارائه می‌کند.

در بندهای ب۵۵ تا ب۵۷ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، نوسان بازده توضیح داده شده است.

واحد تجاری سافتاریافته

یک واحد تجاری که به‌گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا سایر حقوق مشابه، عامل اصلی در تعیین کنترل‌کننده واحد تجاری نیست، مانند زمانی که حق رأیها تنها در ارتباط با وظایف اداری می‌باشد و فعالیتهای مربوط از طریق توافقه‌های قراردادی هدایت می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

در بندهای ب ۲۲ تا ب ۲۴، اطلاعات بیشتری درباره واحدهای تجاری ساختاریافته ارائه شده است.

اصطلاحات زیر، در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱)، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱)، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ **مشارکتها** تعریف شده است و در این استاندارد با معانی مشخص‌شده در استانداردهای مزبور، بکار گرفته می‌شود:

- واحد تجاری وابسته
- صورتهای مالی تلفیقی
- کنترل واحد تجاری
- روش ارزش ویژه
- گروه
- واحد تجاری سرمایه‌گذاری
- مشارکت
- کنترل مشترک
- عملیات مشترک
- مشارکت خاص
- منافع فاقد حق کنترل
- واحد تجاری اصلی
- حقوق حمایتی
- فعالیتهای مربوط
- صورتهای مالی جداگانه
- شخصیت جداگانه
- نفوذ قابل ملاحظه
- واحد تجاری فرعی.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش بدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۱۳ تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجراست.

ب ۱. در مثالهای این پیوست، وضعیتهای فرضی توصیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثالهای ذکر شده ممکن است در الگوهای واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲، ارزیابی تمام واقعیتهای و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

تجمع (بند ۴)

ب ۲. واحد تجاری باید، با توجه به شرایط خود، درباره میزان جزئیات ارائه‌شده برای تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، میزان تأکید بر ابعاد مختلف الزامات و چگونگی جمع‌آوری اطلاعات، تصمیم‌گیری کند. ایجاد توازن بین صورتهای مالی حجیم با جزئیات بیش از اندازه که ممکن است به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک نکند و اطلاعات مبهم در نتیجه جمع‌آوری بیش از اندازه، ضرورت دارد.

ب ۳. واحد تجاری می‌تواند افشاهای الزامی طبق این استاندارد را در مورد منافع در واحدهای تجاری مشابه جمع‌آوری کند، مشروط بر اینکه جمع‌آوری، با هدف افشا و الزام بند ۲۴ تطابق داشته باشد و اطلاعات ارائه‌شده را مبهم نکند. واحد تجاری باید چگونگی جمع‌آوری منافع خود در واحدهای تجاری مشابه را افشا نماید.

ب ۴. واحد تجاری باید اطلاعات مربوط به منافع در موارد زیر را جداگانه افشا کند:

الف. واحدهای تجاری فرعی؛

ب. مشارکتهای خاص؛

پ. عملیات مشترک؛

ت. واحدهای تجاری وابسته؛ و

ث. واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده.

ب ۵. برای تعیین اینکه اطلاعات جمع‌آوری شود یا خیر، واحد تجاری باید به اطلاعات کمی و کیفی درباره ویژگیهای مختلف ریسک و بازده هر یک از واحدهای تجاری که آنها را برای جمع‌آوری در نظر گرفته است و اهمیت هر یک از این واحدهای تجاری برای واحد گزارشگر، توجه کند. واحد تجاری باید افشاها را به‌گونه‌ای انجام دهد که ماهیت و میزان منافع در سایر واحدهای تجاری را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به روشنی تشریح کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

ب۶. نمونه‌هایی از سطوح تجمیع در میان طبقات واحدهای تجاری مندرج در بند ب۴، که ممکن است مناسب باشد، به شرح زیر است:

الف. ماهیت فعالیتها (برای مثال، یک واحد تجاری تحقیق و توسعه، واسطه تأمین مالی کارتهای اعتباری متغیر).

ب. طبقه‌بندی صنعت.

پ. موقعیت جغرافیایی (مانند کشور یا منطقه).

منافع در سایر واحدهای تجاری

ب۷. منافع در واحد تجاری دیگر، به مشارکت قراردادی و غیرقراردادی اشاره دارد که واحد گزارشگر را در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار می‌دهد. توجه به هدف و ساختار واحد تجاری دیگر، می‌تواند به واحد گزارشگر هنگام ارزیابی اینکه در آن واحد تجاری منافع دارد یا خیر، و در نتیجه، ملزم به ارائه افشا طبق این استاندارد می‌باشد یا خیر، کمک کند. این ارزیابی، باید با توجه به ریسک‌هایی که واحد تجاری دیگر برای ایجاد آنها سازماندهی شده و ریسک‌هایی که واحد تجاری دیگر برای انتقال آنها به واحد گزارشگر و سایر طرفین سازماندهی شده است، انجام شود.

ب۸. واحد گزارشگر، بطور معمول از طریق در اختیار داشتن ابزارهایی (مانند ابزارهای مالکانه یا بدهی منتشرشده توسط واحد تجاری دیگر) یا از طریق ارتباط دیگری که نوسان را جذب می‌کند، در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار می‌گیرد. برای مثال، فرض کنید یک واحد تجاری ساختاریافته، پرتفویی از وامها در اختیار دارد. واحد تجاری ساختاریافته، یک سوآپ نکول اعتبار را به منظور حفاظت خود در مقابل عدم پرداخت اصل و بهره مربوط به وامها، از واحد تجاری دیگر (واحد گزارشگر) دریافت می‌کند. واحد گزارشگر از ارتباطی برخوردار است که آن را در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری ساختاریافته قرار می‌دهد، زیرا سوآپ نکول اعتبار، نوسان بازده واحد تجاری ساختاریافته را جذب می‌کند.

ب۹. برخی ابزارها، برای انتقال ریسک از واحد گزارشگر به واحد تجاری دیگر سازماندهی شده‌اند. این ابزارها، برای واحد تجاری دیگر نوسان بازده ایجاد خواهند کرد اما بطور معمول، واحد گزارشگر را در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار نمی‌دهند. برای مثال، فرض کنید یک واحد تجاری ساختاریافته، به منظور فراهم کردن فرصتهای سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذارانی که تمایل دارند در معرض ریسک اعتباری واحد تجاری "الف" قرار گیرند، تأسیس شده است (واحد تجاری "الف"، شخص وابسته هیچ یک از طرفهای توافق نمی‌باشد). واحد تجاری ساختاریافته، از طریق انتشار اسناد متناسب با ریسک اعتباری واحد تجاری "الف" (اسناد اعتباری) برای سرمایه‌گذاران مزبور، تأمین مالی می‌کند و عواید آن را برای سرمایه‌گذاری در پرتفویی از داراییهای مالی بدون ریسک

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

استفاده می‌نماید. واحد تجاری ساختاریافته از طریق انعقاد سوآپ نکول اعتبار با طرف قرارداد سوآپ، در معرض ریسک اعتباری واحد تجاری "الف" قرار می‌گیرد. سوآپ نکول اعتبار، در ازای مبلغ پرداخت‌شده توسط طرف قرارداد سوآپ، ریسک اعتباری واحد تجاری "الف" را به واحد تجاری ساختاریافته منتقل می‌کند. سرمایه‌گذاران واحد تجاری ساختاریافته، بازده بیشتری دریافت می‌کنند که نشان‌دهنده بازده حاصل از پرتفوی داراییهای واحد تجاری ساختاریافته و مبلغ پرداخت‌شده در سوآپ نکول اعتبار است. طرف قرارداد سوآپ، ارتباطی با واحد تجاری ساختاریافته ندارد و از این رو، در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری ساختاریافته قرار نمی‌گیرد، زیرا سوآپ نکول اعتبار، به جای جذب نوسان بازده واحد تجاری ساختاریافته، نوسان را به واحد تجاری ساختاریافته منتقل می‌کند.

خلاصه اطلاعات مالی در مورد واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته

(بند های ۱۲ و ۲۱)

ب ۱۰. برای هر واحد تجاری فرعی که منافع فاقد حق کنترل آن برای واحد گزارشگر بااهمیت است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. سود تقسیمی پرداخت‌شده به منافع فاقد حق کنترل.

ب. خلاصه اطلاعات مالی درباره داراییها، بدهیها، سود یا زیان دوره و جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی که استفاده‌کنندگان را قادر به درک سهم منافع فاقد حق کنترل از فعالیتهای و جریانهای نقدی گروه می‌کند. این اطلاعات ممکن است مواردی مانند داراییهای جاری، داراییهای غیرجاری، بدهیهای جاری، بدهیهای غیرجاری، درآمد عملیاتی، سود یا زیان دوره و مجموع سود و زیان جامع را شامل شود، اما محدود به این موارد نمی‌باشد.

ب ۱۱. خلاصه اطلاعات مالی الزامی طبق بند ب ۱۰ (ب)، باید مبالغ پیش از حذف اقلام درون‌گروهی باشد.

ب ۱۲. برای هر مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. سود تقسیمی دریافت‌شده از مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته.

ب. خلاصه اطلاعات مالی مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته (به بندهای ب ۱۴ و ب ۱۵ مراجعه شود) که موارد زیر را شامل می‌شود، اما محدود به این موارد نمی‌باشد:

۱. داراییهای جاری.

۲. داراییهای غیرجاری.

۳. بدهیهای جاری.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

۴. بدهیهای غیرجاری.
 ۵. درآمد عملیاتی.
 ۶. سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم.
 ۷. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف‌شده (پس از مالیات).
 ۸. سایر اقلام سود و زیان جامع.
 ۹. مجموع سود و زیان جامع.
- ب ۱۳. افزون بر خلاصه اطلاعات مالی الزامی طبق بند ب ۱۲، واحد تجاری باید برای هر مشارکت خاصی که برای واحد گزارشگر با اهمیت است، موارد زیر را افشا کند:
- الف. نقد و معادل‌های نقد مندرج در بند ب ۱۲ (ب) (۱).
- ب. بدهیهای مالی جاری (به غیر از پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها و ذخایر) مندرج در بند ب ۱۲ (ب) (۳).
- پ. بدهیهای مالی غیرجاری (به غیر از پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها و ذخایر) مندرج در بند ب ۱۲ (ب) (۴).
- ت. استهلاک.
- ث. درآمد بهره.
- ج. هزینه بهره.
- چ. درآمد یا هزینه مالیات بر درآمد.
- ب ۱۴. خلاصه اطلاعات مالی ارائه‌شده طبق بندهای ب ۱۲ و ب ۱۳، باید با مبالغ مندرج در صورتهای مالی مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، که طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده است برابر باشد (و معادل سهم واحد تجاری از آن مبالغ نباشد). اگر واحد تجاری منافع خود در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور کند:
- الف. مبالغ مندرج در صورتهای مالی مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باید به منظور انعکاس تعدیلات انجام‌شده توسط واحد تجاری در زمان استفاده از روش ارزش ویژه، مانند تعدیل ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل و تعدیل ناشی از تفاوت در رویه‌های حسابداری، تعدیل شود.
- ب. واحد تجاری باید صورت تطبیق خلاصه اطلاعات مالی ارائه‌شده با مبلغ دفتری منافع خود در مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته را تهیه کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

ب ۱۵. واحد تجاری در صورت احراز موارد زیر، می‌تواند خلاصه اطلاعات مالی طبق بندهای ب ۱۲ و ب ۱۳ را بر مبنای صورتهای مالی مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته ارائه کند:

الف. واحد تجاری، منافع خود در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۱۱) به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌کند؛ و

ب. مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه نمی‌کنند و تهیه صورتهای مالی مزبور بر آن اساس، غیرعملی است یا منجر به مخارج غیرضروری می‌شود.

در این صورت، واحد تجاری باید مبنای تهیه خلاصه اطلاعات مالی را افشا کند.

ب ۱۶. واحد تجاری باید مبلغ دفتری منافع خود در تمام مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را که به تنهایی بی‌اهمیت هستند و برای حسابداری آنها از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود، به صورت مجموع افشا کند. همچنین، واحد تجاری باید کل مبلغ سهم خود از موارد زیر در مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته را جداگانه افشا نماید:

الف. سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم.

ب. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف‌شده (پس از مالیات).

پ. سایر اقلام سود و زیان جامع.

ت. مجموع سود و زیان جامع.

واحد تجاری، موارد افشای مربوط به مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته را به صورت جداگانه ارائه می‌کند.

ب ۱۷. هرگاه منافع واحد تجاری در یک واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته (یا بخشی از منافع آن در یک مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته)، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ **داراییهای غیرباری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده** به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شود، واحد تجاری ملزم به افشای خلاصه اطلاعات مالی برای آن واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته طبق بندهای ب ۱۰ تا ب ۱۶ نیست.

تعهدات مرتبط با مشارکتهای خاص (بند ۲۳ الف))

ب ۱۸. واحد تجاری باید تمام تعهدات ایجادشده شناسایی‌نشده در تاریخ گزارشگری که با منافع خود در مشارکت خاص (شامل سهم از تعهداتی که بطور مشترک با سایر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص ایجاد شده است) مرتبط است را افشا کند. این موارد تعهداتی هستند که ممکن است در آینده منجر به جریان خروجی نقد یا سایر منابع شوند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

ب ۱۹. تعهدات شناسایی نشده‌ای که ممکن است در آینده منجر به جریان خروجی نقد یا سایر منابع شود، شامل موارد زیر است:

الف. تعهدات شناسایی نشده برای تأمین وجوه یا منابع، برای مثال، در نتیجه موارد زیر:

۱. موافقت‌نامه تأسیس یا تحصیل یک مشارکت خاص (که برای مثال، واحد تجاری را ملزم به تأمین وجوه در دوره زمانی مشخصی می‌کند).

۲. پروژه‌های سرمایه‌بر به عهده مشارکت خاص.

۳. تعهدات خرید غیرمشروط، شامل خرید تجهیزات، موجودیها یا خدماتی که واحد تجاری خرید آنها از مشارکت خاص یا به نمایندگی از مشارکت خاص را تعهد کرده است.

۴. تعهدات شناسایی نشده برای تأمین وامها یا دیگر پشتیبانیهای مالی برای یک مشارکت خاص.

۵. تعهدات شناسایی نشده برای تأمین منابع برای یک مشارکت خاص، مانند داراییها یا خدمات.

۶. سایر تعهدات شناسایی نشده غیر قابل فسخ مرتبط با یک مشارکت خاص.

ب. تعهدات شناسایی نشده برای تحصیل منافع مالکیت (یا بخشی از آن منافع مالکیت) طرف دیگر در یک مشارکت خاص، مشروط به وقوع یا عدم وقوع رویدادی معین در آینده.

ب ۲۰. الزامات و مثالهای مندرج در بندهای ب ۱۸ و ب ۱۹، برخی از انواع الزامات افشای مندرج در بند ۱۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۴ **افشای اطلاعات اشخاص وابسته** را تشریح می‌کند.

منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۲۴ تا ۳۱)

واحدهای تجاری ساختاریافته

ب ۲۱. یک واحد تجاری ساختاریافته، واحد تجاری است که به‌گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا سایر حقوق مشابه، عامل اصلی در تعیین کنترل‌کننده واحد تجاری نیست، مانند زمانی که حق رأیها تنها به وظایف اداری مربوط می‌شود و فعالیتهای مربوط از طریق توافقه‌های قراردادی هدایت می‌شود.

ب ۲۲. یک واحد تجاری ساختاریافته اغلب از برخی ویژگیها و خصوصیات زیر یا تمام آنها برخوردار است:

الف. فعالیتهای محدود.

ب. هدفی محدود که به خوبی تعریف شده است، مانند انعقاد قرارداد اجاره کاهنده مالیات، اجرای

فعالیتهای تحقیق و توسعه، فراهم آوردن منبع سرمایه یا تأمین مالی برای واحد تجاری یا

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

فراهم کردن فرصتهای سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران از طریق انتقال ریسکها و مزایای مرتبط با داراییهای واحد تجاری ساختاریافته به سرمایه‌گذاران.

پ. حقوق مالکانه ناکافی که به واحد تجاری ساختاریافته اجازه تأمین مالی فعالیتها بدون پشتیبانی مالی با اولویت پایین‌تر را نمی‌دهد.

ت. تأمین مالی به شکل ابزارهای مالی چندگانه‌ای که بطور قراردادی با سرمایه‌گذاران ارتباط دارند، و حوزه‌های ریسک اعتباری یا سایر ریسکها را ایجاد می‌کنند.

ب۲۳. نمونه‌هایی از واحدهای تجاری ساختاریافته به شرح زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌باشد:

الف. واسطه‌های تأمین مالی.

ب. تأمین مالی با پشتوانه دارایی.

پ. برخی صندوقهای سرمایه‌گذاری.

ب۲۴. یک واحد تجاری که از طریق حق رأی کنترل می‌شود، واحد تجاری ساختاریافته محسوب نمی‌شود، زیرا برای مثال، این واحد تجاری پس از تجدید ساختار، جوهری را از اشخاص ثالث دریافت می‌کند.

ماهیت ریسکهای ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختار یافته تلفیق نشده (بندهای ۲۹ تا ۳۱)

ب۲۵. افزون بر اطلاعات الزامی طبق بندهای ۲۹ تا ۳۱، واحد تجاری باید اطلاعات دیگری را که برای دستیابی به هدف افشا طبق بند ۲۴(ب) ضرورت دارد، افشا کند.

ب۲۶. نمونه‌هایی از اطلاعات اضافی که با توجه به شرایط، ممکن است مربوط به ارزیابی ریسکهایی باشد که واحد تجاری در صورت برخورداری از منافع در یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده در معرض آنها قرار می‌گیرد، به شرح زیر می‌باشد:

الف. شرایط توافقی که واحد تجاری را ملزم به ارائه پشتیبانی مالی از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده می‌کند (برای مثال، توافقه‌های تأمین نقدینگی یا تعیین رتبه اعتباری مرتبط با تعهدات خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ارائه پشتیبانی مالی برای آن)، شامل:

۱. شرحی از رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد.

۲. اینکه شرایطی مبنی بر محدود کردن تعهد وجود دارد یا خیر.

۳. اینکه اشخاص دیگری برای ارائه پشتیبانی مالی وجود دارند یا خیر، و در صورت وجود، تعهدات واحد گزارشگر در مقایسه با تعهدات آن اشخاص چگونه رتبه‌بندی می‌شود.

ب. زیانهای تحمل شده توسط واحد تجاری طی دوره گزارشگری مرتبط با منافع آن در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

- پ. انواع درآمدهایی که واحد تجاری به واسطه منافع خود در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، طی دوره گزارشگری دریافت می‌کند.
- ت. اینکه واحد تجاری ملزم به جذب زیانهای واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، پیش از سایر طرفین می‌باشد یا خیر، حداکثر محدودیت این زیانها برای واحد تجاری، و (در صورت مربوط بودن) مبالغ زیانهای بالقوه تحمل شده توسط اشخاصی که منافع آنها، نسبت به منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، در جایگاه پایین‌تری قرار دارد.
- ث. اطلاعاتی درباره توافقه‌های تأمین نقدینگی، تضمینها یا سایر تعهدات با اشخاص ثالث که ممکن است ارزش منصفانه یا ریسک منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را تحت تأثیر قرار دهد.
- ج. هرگونه مشکلی که واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، در تأمین مالی فعالیت‌های خود طی دوره گزارشگری با آن مواجه می‌شود.
- چ. در ارتباط با تأمین مالی یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده، شیوه‌های تأمین مالی (برای مثال، اوراق بهادار تجاری یا اسناد میان مدت) و میانگین موزون عمر آنها. در صورتی که واحد تجاری ساختاریافته از داراییهای بلندمدت‌تری برخوردار باشد که از طریق تأمین مالی کوتاه‌مدت‌تر تأمین مالی شده‌اند، این اطلاعات می‌تواند شامل تجزیه و تحلیل سررسید داراییها و تأمین مالی واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

پیوست پ

تاریخ اجرا و گذار

این پیوست، بخش مبدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجراست.

تاریخ اجرا و گذار

پ ۱. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۳ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است.

پ ۱ الف. **صورت‌های مالی تلفیقی، مشارکتها و افشای منافع در سایر واحدهای تجاری: رهنمود گذار** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲)، منتشرشده در ژوئن سال ۲۰۱۲، بندهای پ ۲ الف تا پ ۲ ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۳ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. در صورتی که واحد تجاری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ را پیش از موعد بکار گیرد، باید این اصلاحات را برای آن دوره اعمال کند.

پ ۱ ب. **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشرشده در اکتبر سال ۲۰۱۲، بند ۲ و پیوست الف را اصلاح، و بندهای ۹ الف تا ۹ ب، ۱۹ الف تا ۱۹ چ، ۲۱ الف و ۲۵ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. در صورتی که واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و تمام اصلاحات مندرج در **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری** را همزمان اعمال نماید.

پ ۱ پ. **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری: بکارگیری استثنای تلفیق** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸)، منتشرشده در دسامبر سال ۲۰۱۴، بند ۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۶ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. چنانچه واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

پ ۲. به واحد تجاری توصیه می‌شود اطلاعاتی ارائه کند که طبق این استاندارد، پیش از دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۳ یا پس از آن شروع می‌شود، الزامی شده بود. ارائه برخی موارد افشای الزامی طبق این استاندارد، واحد تجاری را به انطباق پیش از موعد با تمام الزامات این استاندارد یا بکارگیری پیش از موعد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در سایر واحدهای تجاری

مالی ۱۱، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) ملزم نمی‌کند.

پ ۲الف. ضرورتی ندارد که الزامات افشای این استاندارد، برای هر دوره گزارش‌شده‌ای که قبل از دوره سالانه پیش از نخستین دوره بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ شروع می‌شود، اعمال گردد.

پ ۲ب. ضرورتی ندارد که الزامات افشای مندرج در بندهای ۲۴ تا ۳۱ و رهنمود مرتبط با آن در بندهای ب ۲۱ تا ب ۲۶ این استاندارد، برای هر دوره گزارش‌شده‌ای که پیش از نخستین دوره سالانه بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ شروع می‌شود، اعمال گردد.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹

پ ۳. چنانچه یک واحد تجاری این استاندارد را بکار گرفته باشد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ **ابزارهای مالی: شنافت و اندازه‌گیری** تفسیر شود.