

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲
افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲
افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

فهرست مندرجات

از بند	هدف
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 دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیتها و جریانهای نقدی گروه
۱۳	ماهیت و دامنه محدودیتهای عمده
۱۴	ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق شده
۱۸	پیامدهای تغییرات در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود
۱۹	پیامدهای از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری
۱۹الف	منافع در واحدهای تجاری فرعی تلفیق نشده (واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری)
۲۰	منافع در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته
۲۱	ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته
۲۳	ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته
۲۴	منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده
۲۶	ماهیت منافع
۲۹	ماهیت ریسکها
	پیوستها
	پیوست الف اصطلاحات تعریف شده
	پیوست ب رهنمود بکارگیری
	پیوست پ تاریخ اجرا و گذار

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

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 واحدهای تجاری دیگر و ریسکهای مرتبط با آن منافع؛ و
 - ب. آثار آن منافع بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری.

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 گرفته است:
 ۱. ماهیت منافع آن در واحد تجاری یا مشارکت دیگر؛
 ۲. نوع مشارکتی که در آن منافع دارد (بندهای ۷ تا ۹)؛
 ۳. احراز تعریف واحد تجاری سرمایه‌گذاری، در موارد مقتضی (بند ۹ الف)؛ و
 - ب. اطلاعات درباره منافع واحد تجاری در:
 ۱. واحدهای تجاری فرعی (بندهای ۱۰ تا ۱۹)؛
 ۲. مشارکها 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 به گونه‌ای تجمع یا تفکیک کند که اطلاعات مفید، به دلیل افشای حجم زیادی از جزئیات بی‌اهمیت یا تجمع اقلام با ویژگیهای متفاوت، پنهان نماند (به بندهای ب ۲ تا ب ۶ مراجعه شود).

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. مشارکها (یعنی عملیات مشترک یا مشارکتهای خاص)
 - پ. واحدهای تجاری وابسته
 - ت. واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده.
- ۵الف. به استثنای مورد توصیف‌شده در بند ب ۱۷، الزامات این استاندارد برای منافع فهرست‌شده واحد تجاری در بند ۵ که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده، به عنوان نگهداری‌شده برای فروش یا عملیات متوقف‌شده طبقه‌بندی می‌شود (یا در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده برای فروش یا عملیات متوقف‌شده قرار می‌گیرد)، کاربرد دارد.
۶. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد:
 - الف. طرحهای مزایای دوران بازنشستگی یا سایر طرحهای مزایای بلندمدت کارکنان که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان در مورد آنها کاربرد دارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

- 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 صورتهای مالی خود تهیه کند، باید الزامات بندهای ۲۴ تا ۳۱ را در تهیه صورتهای مالی جداگانه بکار گیرد.
 ۲. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری که در صورتهای مالی آن، تمام واحدهای تجاری فرعی طبق بند ۳۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری می‌شوند، باید موارد افشای الزامی مرتبط با واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد را ارائه کند.
 - پ. منافع یک واحد تجاری که در مشارکت سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد؛ مگر اینکه آن 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. هرگاه آن منافع، منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاصی 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.

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 افشا شده 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، توسط واحد تجاری 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 دیگر.
 - ب. کنترل واحد تجاری دیگر علیرغم دارا بودن کمتر از نصف حق رأی آن واحد تجاری دیگر.
 - پ. نماینده یا اصیل 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 آن واحد تجاری دیگر.
 - ث. نفوذ قابل ملاحظه در واحد تجاری دیگر علیرغم داشتن کمتر از ۲۰ درصد حق رأی آن واحد تجاری دیگر.

وضعیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری

- ۱۹الف. 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 را افشا کند. اگر واحد تجاری مزبور، از یک یا چند ویژگی معمول 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 واحدهای تجاری دیگر

- 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 ب ۱۰۱ 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 فعاليتها و جریانهای نقدی گروه (بند ۱۲)؛ و
- ب. ارزیابی:
۱. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده مربوط به توانایی واحد تجاری برای دسترسی به، یا استفاده از، داراییهای گروه و تسویه بدهیهای گروه (بند ۱۳)؛
 ۲. ماهیت ریسکهای مرتبط با 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 صورتهای مالی واحد تجاری فرعی که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد با تاریخ یا دوره صورتهای مالی تلفیقی تفاوت داشته باشد (به بندهای ب ۹۲ و ب ۹۳ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ مراجعه شود)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری فرعی مزبور؛ و
- ب. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت.

سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعاليتها 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 واحد تجاری فرعی (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد).
- پ. نسبت منافع مالکیت دارندگان منافع فاقد حق کنترل.
- ت. نسبت حق رأی دارندگان منافع فاقد حق کنترل، در صورتی که با نسبت منافع 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 عمده

۱۳. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. محدودیتهای عمده (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 را برای انتقال نقد یا سایر داراییها به (یا از) سایر واحدهای تجاری گروه محدود می‌کند.
 ۲. تضمینها یا سایر الزاماتی که می‌تواند پرداخت سودهای تقسیمی و توزیع سایر ستانده‌های مالکانه یا اعطا یا بازپرداخت وام را به (یا توسط) سایر واحدهای تجاری گروه محدود کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

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

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

ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق شده

۱۴. واحد تجاری باید شرایط هر یک از توافقات قراردادی را که می‌تواند واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن را ملزم به حمایت مالی از یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق شده نماید، شامل رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد (برای مثال، توافقات نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا انجام حمایت مالی از آن ارتباط دارد)، افشا کند.

۱۵. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق شده اقدام کرده باشند (مانند خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا ابزارهای مالی منتشر شده توسط آن)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان حمایت انجام شده، شامل وضعیتهایی که در آن واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری فرعی آن، به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی کمک می‌کند؛ و

ب. دلایل انجام حمایت.

۱۶. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری اصلی یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده پیشین اقدام کرده باشند و این حمایت منجر به کنترل واحد تجاری ساختاریافته توسط واحد تجاری شود، واحد تجاری باید توضیحی درباره عوامل مربوط به اتخاذ چنین تصمیمی را افشا کند.

۱۷. واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق شده، از جمله قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی، را افشا کند.

پیامدهای 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 تغییر در منافع مالکیت در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود را بر حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی، نشان دهد.

پیامدهای از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی طی دوره گزارشگری

۱۹. واحد تجاری باید، در صورت وجود، سود یا زیان محاسبه شده 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 سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی پیشین به ارزش منصفانه در تاریخ از دست دادن کنترل است؛ و

ب. قلم (اقلام) اصلی صورت سود و زیان که سود یا زیان مزبور (در صورتی که جداگانه ارائه نشده باشد)، در آن شناسایی می‌شود.

منافع در واحدهای تجاری فرعی تلفیق نشده (واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری)

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

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

الف. نام واحد تجاری فرعی؛

ب. محل اصلی فعالیت تجاری واحد تجاری فرعی (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد)؛ و

پ. نسبت منافع مالکیت واحد تجاری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و در صورت تفاوت، درصد حق رأی آن.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

۱۹پ. چنانچه واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحد تجاری اصلی واحد تجاری سرمایه‌گذاری دیگری باشد، واحد تجاری اصلی باید موارد افشای مندرج در بند ۱۹ب (الف) تا (پ) را برای سرمایه‌گذاریهایی که در کنترل واحد تجاری سرمایه‌گذاری فرعی است، 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.

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

الف. ماهیت و میزان محدودیتهای عمده (برای مثال، محدودیتهای ناشی از توافقههای استقراض، الزامات نظارتی یا توافقههای قراردادی) درباره توانایی واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده برای انتقال وجوه به واحد تجاری سرمایه‌گذاری بابت تقسیم سود نقدی سهام یا بازپرداخت وامهای اعطایی واحد تجاری سرمایه‌گذاری به واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده؛ و
ب. تعهد یا قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده، از جمله تعهد یا قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری فرعی در جذب حمایت مالی.

۱۹ث. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری سرمایه‌گذاری یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری فرعی تلفیق‌نشده اقدام کرده باشد (مانند خرید داراییهای واحد تجاری فرعی یا ابزارهای منتشرشده توسط آن یا کمک به واحد تجاری فرعی در جذب حمایت مالی)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
الف. نوع و میزان حمایت انجام‌شده از هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده؛ و
ب. دلایل انجام حمایت.

۱۹ج. واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید شرایط هر یک از توافقههای قراردادی را که می‌تواند واحد تجاری یا واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده آن را به حمایت مالی از واحد تجاری ساختاریافته تحت کنترل تلفیق‌نشده ملزم نماید، شامل رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد (برای مثال، توافقههای نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا انجام حمایت مالی از آن ارتباط دارد)، افشا کند.

۱۹چ. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری سرمایه‌گذاری یا هر یک از واحدهای تجاری فرعی تلفیق‌نشده آن، بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری فرعی ساختاریافته تلفیق‌نشده‌ای که واحد تجاری سرمایه‌گذاری آن را کنترل نمی‌کند اقدام نماید، و اگر انجام این حمایت منجر به کنترل واحد تجاری ساختاریافته توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری شود، واحد تجاری سرمایه‌گذاری باید توضیحی درباره عوامل مربوط به اتخاذ چنین تصمیمی درخصوص انجام این حمایت را افشا کند.

منافع در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته

۲۰. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکان‌پذیر شود:
الف. ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد تجاری در مشارکتها و واحدهای تجاری وابسته، شامل ماهیت و آثار رابطه قراردادی با دیگر 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 مشارکتها 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 موارد زیر را افشا کند:

- الف. برای هر مشارکت و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:
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 آن فعالیتها راهبردی هستند یا خیر).
 ۳. محل اصلی فعالیت تجاری مشارکت یا واحد تجاری وابسته (و کشور محل تأسیس آن، چنانچه متفاوت از محل اصلی فعالیت تجاری باشد).
 ۴. نسبت منافع مالکیت یا سهم مشارکت واحد تجاری و در صورت تفاوت، درصد حق رأی (اگر عملی باشد).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

- ب. برای هر مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:
۱. اینکه سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه اندازه‌گیری می‌شود یا به روش ارزش منصفانه.
 ۲. خلاصه اطلاعات مالی درباره مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، طبق بندهای ۱۲ و ۱۳.
 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 ۱۶ درباره سرمایه‌گذاریهای واحد تجاری در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته که به تنهایی بااهمیت نیستند:
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 محدودیتهای عمده (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 بابت تقسیم سود نقدی یا بازپرداخت وامهای اعطاشده توسط واحد تجاری.
- ب. هنگامی که تاریخ یا دوره صورتهای مالی یک مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته که در بکارگیری روش ارزش ویژه استفاده شده است، با تاریخ یا دوره 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 شناسایی‌نشده 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 تعهدات مشخص‌شده در 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 تحمل‌شده در ارتباط با منافع واحد تجاری در مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته (شامل سهم واحد تجاری از بدهیهای احتمالی 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 بدهیهای احتمالی دیگر.

منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده

۲۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آن، موارد زیر امکان‌پذیر شود:
- الف. درک ماهیت و میزان منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده (بندهای ۲۶ تا ۲۸)؛ و
- ب. ارزیابی ماهیت ریسکهای مرتبط با منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده و تغییرات در آن ریسکها (بندهای ۲۹ تا ۳۱).
۲۵. اطلاعات الزامی طبق بند ۲۴ (ب)، شامل اطلاعاتی درباره آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک ارتباط واحد تجاری با واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده در دوره‌های گذشته است (مانند حمایت از واحد تجاری ساختاریافته)، حتی اگر واحد تجاری در تاریخ گزارشگری، دیگر هیچ ارتباط قراردادی با واحد تجاری ساختاریافته در تاریخ گزارشگری نداشته باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲

افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

۲۵ الف. یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری در صورتی ضرورت ندارد موارد افشای الزامی طبق بند ۲۴ را برای یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده ارائه کند که واحد تجاری سرمایه‌گذاری، واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده را کنترل کند و موارد افشای الزامی طبق بندهای ۱۹ الف تا ۱۹ چ را برای آن ارائه نماید.

ماهیت منافع

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

۲۷. اگر واحد تجاری، به حمایت از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده‌ای اقدام کند که اطلاعات الزامی طبق بند ۲۹ را در مورد آن ارائه نمی‌کند (برای مثال، به دلیل اینکه در تاریخ گزارشگری، منافعی در آن واحد تجاری ندارد)، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند: الف. نحوه تعیین واحدهای تجاری ساختاریافته برای پشتیبانی توسط واحد تجاری؛

ب. درآمد حاصل از آن واحدهای تجاری ساختاریافته طی دوره گزارشگری، شامل شرحی از انواع درآمدهای گزارش‌شده؛ و

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

۲۸. واحد تجاری باید اطلاعات مندرج در بند ۲۷ (ب) و (پ) را در قالب جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگر مناسب‌تر باشد، و فعالیتهای حمایتی خود را در طبقات مربوط تقسیم‌بندی نماید (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 شکل دیگر مناسب‌تر باشد:

الف. مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده در صورتهای مالی که به منافع واحد تجاری در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده مرتبط است.

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

پ. مبلغی که نشان‌دهنده حداکثر آسیب‌پذیری واحد تجاری از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده را ارائه می‌دهد و نحوه تعیین حداکثر آسیب‌پذیری از زیان. چنانچه واحد تجاری نتواند حداکثر آسیب‌پذیری خود از زیان ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده را به صورت کمی بیان کند، این موضوع و دلایل آن را باید افشا نماید.

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

۳۰. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد تجاری بدون داشتن تعهد قراردادی، به انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده‌ای اقدام کرده باشد که در حال حاضر در آن منافعی دارد یا در گذشته در آن منافعی 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 حمایت انجام‌شده، شامل وضعیتهایی که در آن، واحد تجاری به واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده برای جذب حمایت مالی کمک می‌کند؛ و

ب. دلایل انجام حمایت.

۳۱. واحد تجاری باید قصد فعلی خود برای انجام حمایت مالی یا سایر حمایتها از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده، از جمله قصد کمک‌رسانی به واحد تجاری ساختاریافته در جذب حمایت مالی، را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

پیوست الف

اصطلاحات تعریف‌شده

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

درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته
برای مقاصد این استاندارد، درآمد حاصل از واحد تجاری ساختاریافته، شامل حق‌الزحمه‌های مکرر و غیرمکرر، درآمد مالی، سودهای تقسیمی، سود یا زیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته و سود یا زیان ناشی از انتقال داراییها و بدهیها به واحد تجاری ساختاریافته است، اما محدود به این موارد نیست.

منافع در واحد تجاری دیگر
برای مقاصد این استاندارد، منافع در واحد تجاری دیگر، به روابط قراردادی و غیرقراردادی اشاره دارد که واحد تجاری را در معرض بازده متغیر 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 رابطه مانند تأمین منابع مالی، تأمین نقدینگی، بهبود 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، منفعی در واحد تجاری دیگر ندارد.

واحدهای ب ۷ تا ب ۹، اطلاعات بیشتری درباره منافع در واحدهای تجاری دیگر ارائه می‌کند.
در بندهای ب ۵۵ تا ب ۵۷ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، بازده متغیر توضیح داده شده است.

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

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 مشخص شده 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.

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۳۱ تشریح می‌شود و مانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

ب۱. 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.

تجمیع (بند ۴)

ب۲. 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 تجمیع اطلاعات، تصمیم‌گیری کند. توازن بین صورتهای مالی حجیم با جزئیات بیش از حد که ممکن است برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک‌کننده نباشد و اطلاعات مبهم در نتیجه تجمیع بیش از حد، ضرورت دارد.

ب۳. واحد تجاری ممکن است افشاهای الزامی طبق این استاندارد در مورد منافع در واحدهای تجاری مشابه را تجمیع کند، مشروط بر اینکه تجمیع، با هدف افشا و الزام بند ب۴ سازگار باشد و اطلاعات ارائه‌شده را مبهم نکند. واحد تجاری باید چگونگی تجمیع منافع خود در واحدهای تجاری مشابه را افشا نماید.

ب۴. واحد تجاری باید برای منافع در موارد زیر اطلاعات را بطور جداگانه افشا کند:

الف. واحدهای تجاری فرعی؛

ب. مشارکتهای خاص؛

پ. عملیات مشترک؛

ت. واحدهای تجاری وابسته؛ و

ث. واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق‌نشده.

ب۵. واحد تجاری برای تعیین اینکه اطلاعات تجمیع شود یا خیر، باید به اطلاعات کمی و کیفی درباره ویژگیهای مختلف ریسک و بازده هر یک از واحدهای تجاری که آنها را برای تجمیع در نظر گرفته است و اهمیت هر یک از این واحدهای تجاری برای واحد گزارشگر، توجه کند. واحد تجاری باید افشاها را به گونه‌ای انجام دهد که ماهیت و میزان منافع در سایر واحدهای تجاری را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به روشنی تشریح کند.

ب۶. نمونه‌هایی از سطوح تجمیع در میان طبقات واحدهای تجاری مندرج در بند ب۴، که می‌تواند 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 واحدهای تجاری دیگر

ب۷. منافع در واحد تجاری دیگر، به روابط قراردادی و غیرقراردادی اشاره دارد که واحد گزارشگر را در معرض بازده متغیر ناشی از عملکرد واحد تجاری دیگر قرار می‌دهد. توجه به هدف و سازماندهی 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 است یا خیر، کمک کند. این ارزیابی، باید ریسکهایی که واحد تجاری دیگر برای ایجاد آنها سازماندهی شده و ریسکهایی که واحد تجاری دیگر برای انتقال آنها به واحد گزارشگر و طرفهای دیگر سازماندهی شده است را مدنظر قرار دهد.

ب۸. یک واحد گزارشگر، بطور معمول از طریق در اختیار داشتن ابزارها (مانند ابزارهای بدهی یا مالکانه منتشرشده توسط واحد تجاری دیگر) یا از طریق داشتن روابط دیگری که نوسان را جذب می‌کند، در معرض بازده متغیر 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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

سواپ نکول اعتبار را به منظور حفاظت خود در مقابل عدم پرداخت اصل و سود مربوط به وامها، از واحد تجاری دیگر (واحد گزارشگر) دریافت می‌کند. در چنین حالتی، واحد گزارشگر از روابطی برخوردار است که آن را در معرض بازده متغیر ناشی از عملکرد واحد تجاری ساختاریافته قرار می‌دهد، زیرا سواپ نکول اعتبار، نوسان بازده واحد تجاری ساختاریافته را جذب می‌کند.

ب. برخی ابزارها، برای انتقال ریسک از واحد گزارشگر به واحد تجاری دیگر سازماندهی شده‌اند. این ابزارها، برای واحد تجاری دیگر بازده متغیر ایجاد خواهند کرد اما بطور معمول، واحد گزارشگر را در معرض بازده متغیر 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 نیست). 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 پرتفوی از داراییهای مالی بدون ریسک استفاده می‌نماید. واحد تجاری ساختاریافته از طریق انعقاد سواپ نکول اعتبار با طرف قرارداد سواپ، در معرض ریسک اعتباری واحد تجاری "الف" قرار می‌گیرد. سواپ نکول اعتبار، در ازای مبلغ پرداخت شده توسط طرف قرارداد سواپ، 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 پرداخت شده در سواپ نکول اعتبار است. طرف قرارداد سواپ، ارتباطی با واحد تجاری ساختاریافته ندارد و از این رو، در معرض نوسان بازده ناشی از عملکرد واحد تجاری ساختاریافته قرار نمی‌گیرد، زیرا سواپ 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 (بندهای ۱۲ و ۲۱)

ب. ۱۰. واحد تجاری باید برای هر واحد تجاری فرعی که منافع فاقد حق کنترل آن برای واحد گزارشگر بااهمیت است، موارد زیر را افشا کند:
الف. سود سهام پرداخت شده به دارندگان منافع فاقد حق کنترل.

ب. اطلاعات مالی خلاصه‌شده درباره داراییها، بدهیها، سود یا زیان دوره و جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی که استفاده کنندگان را قادر به درک سهم دارندگان 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 نیست.

ب. ۱۱. اطلاعات مالی خلاصه‌شده الزامی طبق بند ب. ۱۰ (ب)، باید مبالغ پیش از حذف اقلام درون گروهی باشد.

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

الف. سود سهام دریافت شده از مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته.

ب. اطلاعات مالی خلاصه‌شده درباره 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 نیست:

۱. داراییهای جاری.

۲. داراییهای غیرجاری.

۳. بدهیهای جاری.

۴. بدهیهای غیرجاری.

۵. درآمد عملیاتی.

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

۷. سود یا زیان حاصل از عملیات متوقف شده (پس از مالیات).

۸. سایر اقلام سود و زیان جامع.

۹. مجموع سود و زیان جامع.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر

- ب ۱۳. افزون بر اطلاعات مالی خلاصه‌شده 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. اطلاعات مالی خلاصه‌شده 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 تحویل و تعدیل ناشی از تفاوت در رویه‌های حسابداری، تعدیل شود.
- ب. واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات مالی خلاصه‌شده با مبلغ دفتری منافع خود در مشارکت خاص و واحد تجاری وابسته را تهیه کند.
- ب ۱۵. واحد تجاری در صورت احراز موارد زیر، می‌تواند اطلاعات مالی خلاصه‌شده 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 (دایرههای نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود (یا در مجموعه واحد طبقه‌بندی شده برای فروش قرار گیرد)، 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 شناسایی نشده در تاریخ گزارشگری که با منافع آن در مشارکت خاص (شامل سهم از تعهداتی که بطور مشترک با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص ایجاد شده است) مرتبط است را افشا کند. این تعهدات شامل مواردی است که ممکن است موجب جریان آتی خروج نقد یا دیگر منابع شوند.
- ب ۱۹. تعهدات شناسایی نشده که ممکن است موجب جریان آتی خروج نقد یا دیگر منابع شوند، شامل موارد زیر است:
- الف. تعهدات شناسایی نشده برای تأمین وجوه یا منابع، برای مثال، در نتیجه:
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 که مشارکت خاص عهده‌دار شده است.
 ۳. تعهدات خرید غیرمشروط، شامل خرید تجهیزات، موجودیها یا خدماتی که واحد تجاری متعهد به خرید آنها از مشارکت خاص یا از طرف مشارکت خاص است.
 ۴. تعهدات شناسایی نشده برای تأمین وامها یا دیگر حمایت‌های مالی برای یک مشارکت خاص.
 ۵. تعهدات شناسایی نشده برای اعطای امکانات به 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 افشا طبق 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. واحد تجاری ساختاریافته، یک واحد تجاری است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا سایر حقوق مشابه، عامل اصلی در تعیین کنترل‌کننده واحد تجاری نیست، مانند زمانی که حق رأی تنها به وظایف اداری مربوط می‌شود و فعالیتهای مربوط از طریق قرارداد هدایت می‌گردد.
- ب ۲۲. یک واحد تجاری ساختاریافته، اغلب از برخی یا تمام ویژگیها و خصوصیات زیر برخوردار است:
- الف. فعالیتهای محدود.
- ب. هدف محدود که به خوبی تعریف شده است، مانند انعقاد قرارداد اجاره دارای صرفه مالیاتی، انجام فعالیتهای تحقیق و توسعه، فراهم کردن منبع سرمایه یا تأمین مالی برای واحد تجاری یا 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 فعالیتهای بدون حمایت مالی تبعی را نمی‌دهد.
- ت. تأمین مالی برای سرمایه‌گذاران به شکل ابزارهای متصل‌شده به یکدیگر از طریق قراردادهای چندجانبه‌ای که تمرکز ریسک اعتباری یا سایر ریسکها را ایجاد می‌کنند.
- ب ۲۳. نمونه‌هایی از واحدهای تجاری ساختاریافته به شرح زیر است، اما محدود به این موارد نیست:
- الف. واسطه‌های تأمین مالی.
- ب. تأمین مالی با پشتوانه دارایی.
- پ. برخی صندوقهای سرمایه‌گذاری.
- ب ۲۴. یک واحد تجاری که از طریق حق رأی کنترل می‌شود، واحد تجاری ساختاریافته محسوب نمی‌شود، زیرا برای مثال، تجدید ساختار این واحدها به سهولت توسط اشخاص ثالث تأمین مالی می‌شود.

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

- ب۲۵. افزون بر اطلاعات الزامی طبق بندهای ۲۹ تا ۳۱، واحدهای تجاری باید اطلاعات دیگری را به منظور مطابقت با هدف بند ۲۴(ب)، افشا کند.
- ب۲۶. نمونه‌هایی از اطلاعات که با توجه به شرایط، ممکن است به ارزیابی ریسکهای مربوط باشد که واحد تجاری هنگام برخورداری از منافع در یک واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده در معرض آنها قرار می‌گیرد، به شرح زیر است:
- الف. شرایط یک توافق که واحد تجاری را ملزم به انجام حمایت مالی از واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده می‌کند (برای مثال، توافقات نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری مرتبط با تعهدات خرید داراییهای واحد تجاری ساختاریافته یا انجام حمایت مالی از آن)، شامل:
۱. شرحی از رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد.
 ۲. اینکه شرایطی وجود دارد که تعهد را محدود می‌کند.
 ۳. اینکه اشخاص دیگری برای انجام حمایت 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.
- پ. انواع درآمدهایی که واحد تجاری طی دوره گزارشگری به واسطه منافع خود در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده 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 پایین تری قرار دارد.
- ث. اطلاعاتی درباره توافقات نقدشوندگی، تضمینها یا سایر تعهدات به اشخاص ثالث که ممکن است ارزش منصفانه یا ریسک منافع واحد تجاری در واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده را تحت تأثیر قرار دهد.
- ج. مشکلاتی که واحد تجاری ساختاریافته تلفیق نشده در تأمین مالی فعالیتهای خود طی دوره گزارشگری با آن مواجه بوده است.
- 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 بلندمدتی برخوردار باشد که از طریق تأمین مالی کوتاه مدت 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 واحدهای تجاری دیگر

پیوست پ

تاریخ اجرا و گذار

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است و مانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

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)، منتشر شده 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)، منتشر شده در اکتبر سال ۲۰۱۲، بند ۲ و پیوست الف را اصلاح، و بندهای ۹ الف تا ۹ ب، ۱۹ الف تا ۱۹ ج، 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)، منتشر شده 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 ۱ ت. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۶، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۶، بند ۵ الف را اضافه و بند ۱۷ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۷ یا پس از آن شروع می‌شود، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، با تسری به گذشته بکار گیرد.

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

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

پ ۲ ب. ضرورتی ندارد که الزامات افشای مندرج در بندهای ۲۴ تا ۳۱ و رهنمود مرتبط با آن در بندهای ۲۱ تا ۲۶ این استاندارد، برای هر دوره گزارش شده‌ای 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، هر گونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.