



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

فهرست مندرجات

بند	
۱	• هدف
۲-۴	• دامنه کاربرد
۵-۹	• تعاریف
۶	- توافق الزام آور
۷-۹	- افشای اطلاعات درباره منافع در واحدهای دیگر
۱۰-۱۱	• قضاوت‌ها و مفروضات عمده
۱۲-۲۱	• منافع در واحدهای تحت کنترل
۱۴	- سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیت‌ها و جریان‌های نقدی گروه
۱۵	- ماهیت و میزان محدودیت‌های عمده
۱۶-۱۹	- ماهیت ریسک‌های مرتبط با منافع واحد گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق شده
۲۰	- آثار تغییرات در منافع مالکیت واحد کنترل کننده در واحد تحت کنترل، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود
۲۱	- آثار از دست دادن کنترل واحد تحت کنترل طی دوره گزارشگری
۲۲-۲۵	• منافع در مشارکت‌ها و واحدهای وابسته
۲۳-۲۴	- ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد گزارشگر در مشارکت‌ها و واحدهای وابسته
۲۵	- ریسک‌های مرتبط با منافع واحد گزارشگر در مشارکت‌های خاص و واحدهای وابسته
۲۶-۳۳	• منافع در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده
۲۸-۳۰	- ماهیت منافع
۳۱-۳۳	- ماهیت ریسک‌ها
۳۴-۳۵	• منافع مالکیت غیرقابل اندازه‌گیری
۳۶-۴۱	• منافع دارای حق کنترل تحصیل شده با قصد واگذاری
۴۲	• تاریخ اجرا
	• پیوست: رهنمود بکارگیری

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

هدف

۱. هدف این استاندارد، الزام واحد گزارشگر به افشای اطلاعاتی است که استفاده کنندگان صورت‌های مالی را قادر به ارزیابی موارد زیر سازد:

الف. ماهیت منافع آن در واحدهای دیگر و ریسک‌های مرتبط با آن منافع؛ و

ب. آثار آن منافع بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی؛

واحد گزارشگر.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید توسط واحد گزارشگری که در هریک از موارد زیر منافع دارد، بکار گرفته شود:

الف. واحدهای تحت کنترل؛

ب. مشارکت‌ها؛

پ. واحدهای وابسته؛ و

ت. واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده.

۳. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد:

الف. طرح‌های مزایای بازنشستگی کارکنان که استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان در مورد آن‌ها کاربرد دارد.

ب. صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر که استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۸ با عنوان صورت‌های مالی جداگانه در مورد آن‌ها کاربرد دارد. با وجود این، اگر واحد گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده منافی داشته باشد و صورت‌های مالی جداگانه را به عنوان تنها صورت‌های مالی خود تهیه کند، باید الزامات بندهای ۲۶ تا ۳۳ را در تهیه صورت‌های مالی جداگانه بکار گیرد.

پ. منافع یک واحد گزارشگر که در مشارکت سهام است اما بر آن کنترل مشترک ندارد؛ مگر اینکه آن منافع منجر به نفوذ قابل ملاحظه در مشارکت شود یا منافی در واحد ساختاریافته باشد.

تعاریف

۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

درآمد حاصل از واحد ساختاریافته: حق‌الزحمه‌های مکرر و غیر مکرر، درآمد مالی، سودهای تقسیمی یا توزیع‌های مشابه، سود یا زیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری یا قطع شناخت منافع در واحدهای ساختاریافته و سود یا زیان ناشی از انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها به واحدهای ساختاریافته است، اما محدود به این موارد نیست.

شخصیت جداگانه: هر ساختار مالی که به‌طور جداگانه قابل تشخیص است، شامل اشخاص حقوقی مجزا یا اشخاصی که صرف‌نظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.

منافع در واحد دیگر: برای مقاصد این استاندارد، منافع در واحد دیگر، به رابطه از طریق توافقات الزام‌آور یا طرق دیگر اشاره دارد که واحد گزارشگر را در معرض منافع متغیر ناشی از عملکرد واحد دیگر قرار می‌دهد. منافع در واحد دیگر، می‌تواند شامل 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 دیگر، شامل ابزاری است که

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

واحد گزارشگر از طریق آن بر واحد دیگر، کنترل یا کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه دارد. واحد گزارشگر لزوماً به صرف داشتن رابطه معمول تأمین کننده منابع مالی-دریافت کننده منابع مالی یا مشتری-تأمین کننده کالا و خدمات، منفعی در واحد دیگر ندارد.

در بند ۷۲ اطلاعات بیشتری درباره منافع در واحدهای دیگر ارائه شده است.

در بندهای ۵۷ و ۵۸ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی، منافع متغیر توضیح داده شده است.

واحد ساختار یافته:

الف. چنانچه عامل اصلی تعیین کنترل کننده یک واحد، ضوابط مربوط به نحوه اداره یا ضوابط قانونی باشد، واحد ساختاریافته، واحدی است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که این ضوابط مربوط به نحوه اداره یا ضوابط قانونی عامل اصلی در تعیین کنترل کننده آن واحد نیست، مانند زمانی که توافقات الزام آور در تعیین کنترل کننده واحد دیگر دارای اهمیت است و فعالیت‌های مربوط از طریق توافقات الزام آور هدایت می‌شود؛ یا

ب. چنانچه عامل اصلی تعیین کنترل کننده یک واحد، حق رأی یا حقوق مشابه باشد، واحد ساختاریافته، واحدی است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا حقوق مشابه عامل اصلی در تعیین کنترل کننده آن واحد نیست، مانند زمانی که حق رأی تنها در ارتباط با وظایف اداری است و فعالیت‌های مربوط از طریق توافقات الزام آور هدایت می‌شود.

در بندهای ۱۸ تا ۲۱ اطلاعات بیشتری در رابطه با واحدهای ساختاریافته ارائه شده است.

اصطلاحات زیر، در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی، استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۶ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکت‌های خاص و استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۸ با عنوان صورت‌های مالی جداگانه تعریف شده است و در این استاندارد با معانی مشخص شده در استانداردهای مزبور، بکار گرفته می‌شود:

واحد وابسته، صورت‌های مالی تلفیقی، کنترل، واحد تحت کنترل، واحد کنترل کننده، گروه، روش ارزش ویژه، مشارکت، کنترل مشترک، مشارکت خاص، منافع فاقد حق کنترل، فعالیت‌های مربوط، صورت‌های مالی جداگانه، نفوذ قابل ملاحظه؛ و توافق الزام آور.

توافق الزام آور

۵. وجود توافقات الزام آور به چندین روش احراز می‌شود. توافق الزام آور اغلب به صورت کتبی در قالب یک قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرف‌ها است. ساز و کارهای قانونی نظیر اختیار اجرایی یا قانون‌گذاری نیز می‌تواند مشابه توافقات الزام آور، به تنهایی یا همراه با قراردادهای بین طرف‌ها، توافقات الزام آور ایجاد کند.

افشای اطلاعات درباره منافع در واحدهای دیگر

۶. برای دستیابی به اهداف مندرج در بند یک، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. قضاوت‌ها و مقروضات عمده‌ای که در تعیین موارد زیر بکار گرفته است:

۱. ماهیت منافع در واحد دیگر یا مشارکت؛ و

۲. نوع مشارکتی که در آن منافع دارد (بندهای ۹ و ۱۰)؛ و

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

ب. اطلاعات مربوط به منافع در موارد زیر:

۱. واحدهای تحت کنترل (بندهای ۱۱ تا ۲۰)؛
 ۲. مشارکت‌ها و واحدهای وابسته (بندهای ۲۱ تا ۲۴)؛
 ۳. واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۲۵ تا ۳۲)؛
 ۴. منافع مالکیت غیرقابل اندازه‌گیری (بندهای ۳۳ و ۴۵)؛ و
 ۵. منافع دارای حق کنترل تحصیل‌شده با قصد واگذاری (بندهای ۳۵ تا ۴۰).
۷. چنانچه موارد افشای الزامی در این استاندارد به همراه افشاهای مقرر در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، موجب دستیابی به هدف مندرج در بند ۱ نشود، واحد گزارشگر باید هرگونه اطلاعات دیگری را که برای دستیابی به این هدف لازم است، افشا کند.
۸. واحد گزارشگر باید سطح جزئیات مورد نیاز برای دستیابی به هدف افشا و میزان تأکید بر هریک از الزامات این استاندارد را مورد توجه قرار دهد. واحد گزارشگر باید موارد افشا را به گونه‌ای تجمیع یا تفکیک کند که اطلاعات مفید، به دلیل افشای حجم زیادی از جزئیات بی‌اهمیت یا تجمیع اقلام با ویژگی‌های متفاوت، پنهان نشود (به بندهای ۲ تا ۶ مراجعه شود).

قضایات و مفروضات عمده

۹. واحد گزارشگر باید روش مورد استفاده برای تعیین موارد زیر را افشا کند:
- الف. اینکه بر واحد دیگر، همان‌طور که در بندهای ۱۳ و ۱۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ تشریح شده است، کنترل دارد یا خیر؛
- ب. اینکه کنترل مشترک بر یک مشارکت، یا نفوذ قابل ملاحظه در واحد دیگر دارد یا خیر؛ و
- پ. نوع مشارکت هنگامی که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد.
۱۰. به منظور رعایت الزامات بند ۹، واحد گزارشگر باید، برای مثال، عواملی را که برای تعیین موارد زیر در نظر گرفته است، افشا کند:
- الف. داشتن کنترل بر یک واحد مشخص یا طبقه مشابهی از واحدها زمانی که منافع در واحد دیگر از طریق در اختیار داشتن ابزارهای مالکانه یا بدهی احرار نشده باشد؛
- ب. نداشتن کنترل بر واحد دیگر یا طبقه‌ای از واحدهای دیگر با وجود دارا بودن بیش از نصف حق رأی آن واحد یا واحدهای دیگر؛
- پ. داشتن کنترل بر واحد دیگر یا طبقه‌ای از واحدهای دیگر با وجود دارا بودن کمتر از نصف حق رأی آن واحد یا واحدهای دیگر؛
- ت. نماینده یا اصیل بودن (به بندهای ۵۹ تا ۷۳ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ مراجعه شود)؛
- ث. نداشتن نفوذ قابل ملاحظه با وجود دارا بودن حداقل ۲۰ درصد حق رأی آن واحد دیگر؛ و
- ج. نفوذ قابل ملاحظه در واحد دیگر با وجود داشتن کمتر از ۲۰ درصد حق رأی آن واحد دیگر.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

منافع در واحدهای تحت کنترل

۱۱. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی را افشا کند که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی، موارد زیر امکان‌پذیر شود:

الف. درک:

۱. ترکیب گروه؛ و

۲. سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیت‌ها و جریان‌های نقدی گروه (بند ۱۳)؛ و

ب. ارزیابی:

۱. ماهیت و میزان محدودیت‌های عمده مربوط به توانایی واحد گزارشگر برای دسترسی به دارایی‌های گروه یا استفاده از آن‌ها و تسویه بدهی‌های گروه (بند ۱۴)؛

۲. ماهیت ریسک‌های مرتبط با منافع واحد گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق‌شده و تغییر در آن ریسک‌ها (بندهای ۱۵ تا ۱۸)؛

۳. آثار تغییر در منافع مالکیت واحد گزارشگر در واحد تحت کنترل که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود (بند ۱۹)؛ و

۴. آثار از دست دادن کنترل یک واحد تحت کنترل طی دوره گزارشگری (بند ۲۰).

۱۲. زمانی که تاریخ یا دوره صورت‌های مالی واحد تحت کنترل که در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد با تاریخ یا دوره صورت‌های مالی تلفیقی تفاوت داشته باشد (به بند ۲۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ مراجعه شود)، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورت‌های مالی واحد تحت کنترل مزبور؛ و

ب. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت.

سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیت‌ها و جریان‌های نقدی گروه

۱۳. واحد گزارشگر باید برای هر یک از واحدهای تحت کنترل خود که منافع فاقد حق کنترل آن‌ها برای واحد گزارشگر بالاهمیت است، موارد زیر را افشا کند:

الف. نام واحد تحت کنترل؛

ب. مرکز اصلی، شکل حقوقی و محل فعالیت واحد تحت کنترل؛

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. مازاد یا کسری دوره که طی دوره گزارشگری به منافع فاقد حق کنترل واحد تحت کنترل تخصیص یافته است؛

ج. منافع فاقد حق کنترل انباشته واحد تحت کنترل در پایان دوره گزارشگری؛ و

چ. خلاصه اطلاعات مالی درباره واحد تحت کنترل (به بند ۸ مراجعه شود).

ماهیت و میزان محدودیت‌های عمده

۱۴. واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

الف. محدودیت‌های عمده در توافق الزام‌آور (برای مثال، محدودیت‌های قانونی، قراردادی و نظارتی) در خصوص توانایی واحد گزارشگر برای دسترسی به دارایی‌های گروه یا استفاده از آن‌ها و تسویه بدهی‌های گروه مانند:

۱. مواردی که توانایی واحد کنترل‌کننده یا واحدهای تحت کنترل آن را برای انتقال نقد یا سایر دارایی‌ها به دیگر واحدهای گروه یا از دیگر واحدهای گروه محدود می‌کند.

۲. تضمین‌ها یا سایر الزاماتی که می‌تواند پرداخت سودهای تقسیمی و سایر توزیع‌های مالکانه یا اعطا یا بازپرداخت وام را به دیگر واحدهای گروه یا توسط دیگر واحدهای گروه محدود کند.

ب. ماهیت و میزان حق حمایتی دارندگان منافع فاقد حق کنترل در ایجاد محدودیت عمده در توانایی واحد گزارشگر برای دسترسی به دارایی‌های گروه یا استفاده از آن‌ها و تسویه بدهی‌های گروه، (مانند زمانی که واحد کنترل‌کننده متعهد به تسویه بدهی‌های واحد تحت کنترل قبل از تسویه بدهی‌های خود می‌باشد، یا زمانی که برای دسترسی به دارایی‌ها یا تسویه بدهی‌های واحد تحت کنترل، تصویب توسط دارندگان 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 گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق شده

۱۵. واحد گزارشگر باید شرایط هر یک از توافقات الزام‌آوری را که می‌تواند واحد کنترل‌کننده یا واحدهای تحت کنترل آن را ملزم به حمایت مالی از یک واحد ساختاریافته تلفیق شده نماید، شامل رویدادها یا شرایطی که می‌تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد، افشا کند. برای نمونه، توافقات نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری که با تعهد خرید دارایی‌های واحد ساختاریافته یا حمایت مالی از آن ارتباط دارد.

۱۶. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد کنترل‌کننده یا هر یک از واحدهای تحت کنترل آن، بدون داشتن تعهد طبق توافق الزام‌آور، اقدام به حمایت مالی یا سایر حمایت‌ها از واحد ساختاریافته تلفیق شده کرده باشند (مانند خرید دارایی‌های واحد ساختاریافته یا ابزارهای مالی منتشرشده توسط آن)، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان حمایت، شامل وضعیت‌هایی که در آن واحد کنترل‌کننده یا واحدهای تحت کنترل آن، به واحد ساختاریافته در جذب حمایت مالی کمک می‌کنند؛ و

ب. دلایل حمایت.

۱۷. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد کنترل‌کننده یا هر یک از واحدهای تحت کنترل آن، بدون داشتن تعهد طبق توافق الزام‌آور، اقدام به حمایت مالی یا سایر حمایت‌ها از واحد ساختاریافته تلفیق نشده پیشین کرده باشند و این حمایت منجر به کنترل واحد ساختاریافته توسط واحد گزارشگر شود، واحد گزارشگر باید توضیحی درباره عوامل مربوط به اتخاذ چنین اقدامی را افشا کند.

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

آثار تغییرات در منافع مالکیت واحد کنترل‌کننده در واحد تحت کنترل، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود

۱۹. واحد گزارشگر باید جدولی ارائه دهد که آثار تغییر در منافع مالکیت در واحد تحت کنترل که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود را بر ارزش خالص قابل انتساب به مالکان واحد کنترل‌کننده نشان دهد.

آثار از دست دادن کنترل واحد تحت کنترل طی دوره گزارشگری

۲۰. واحد گزارشگر باید سود یا زیان محاسبه‌شده طبق بند ۴۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ و موارد زیر را، در

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

صورت وجود، افشا کند:

الف. بخشی از سود یا زیان که قابل انتساب به اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تحت کنترل پیشین به ارزش منصفانه در تاریخ از دست دادن کنترل است؛ و

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

منافع در مشارکت‌ها و واحدهای وابسته

۲۱. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی را افشا کند که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ارزیابی موارد زیر امکان‌پذیر شود:

الف. ماهیت، میزان و آثار مالی منافع واحد گزارشگر در مشارکت‌ها و واحدهای وابسته، شامل ماهیت و آثار رابطه با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت‌ها یا دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحدهای وابسته (بندهای ۲۲ و ۲۳)؛ و

ب. ماهیت ریسک‌های مرتبط با منافع واحد گزارشگر در مشارکت‌های خاص و واحدهای وابسته و تغییرات در آن ریسک‌ها (بند ۲۴).

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

۲۲. واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. برای هر مشارکت و واحد وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:

۱. نام مشارکت یا واحد وابسته؛

۲. ماهیت رابطه واحد گزارشگر با مشارکت یا واحد وابسته (برای مثال، از طریق تشریح ماهیت فعالیت‌های مشارکت یا واحد وابسته و اینکه آن فعالیت‌ها راهبردی هستند یا خیر)؛

۳. مرکز اصلی، شکل حقوقی و محل فعالیت مشارکت یا واحد وابسته؛ و

۴. نسبت منافع مالکیت یا سهم مشارکت واحد گزارشگر و در صورت تفاوت، درصد حق رأی (اگر عملی باشد).

ب. برای هر مشارکت خاص و واحد وابسته‌ای که برای واحد گزارشگر بااهمیت است:

۱. خلاصه اطلاعات مالی درباره مشارکت خاص یا واحد وابسته، طبق بندهای ۱۲ و ۱۳.

۲. افشای ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در مشارکت خاص یا واحد وابسته، مشروط بر اینکه برای سرمایه‌گذاری قیمت اعلام‌شده در بازار وجود داشته باشد.

پ. اطلاعات مالی طبق بند ۱۴ درباره سرمایه‌گذاری‌های واحد گزارشگر در مشارکت‌های خاص و واحدهای وابسته که به تنهایی بااهمیت نیستند:

۱. برای تمام مشارکت‌های خاصی که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع؛ و

۲. برای تمام واحدهای وابسته‌ای که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع. این اطلاعات تجمیعی جدا از اطلاعات تجمیعی مربوط به مشارکت‌های خاص افشا می‌شود.

۲۳. واحد گزارشگر باید موارد زیر را نیز افشا کند:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

الف. ماهیت و میزان محدودیت‌های عمده (برای مثال، محدودیت‌های ناشی از توافقاتی استقراس، الزامات نظارتی یا توافقاتی الزام آور بین سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص یا دارای نفوذ قابل ملاحظه بر واحد وابسته) درباره توانایی مشارکت‌های خاص یا واحدهای وابسته برای انتقال وجوه به واحد گزارشگر بابت تقسیم سود نقدی سهام یا توزیع‌های مشابه، یا بازپرداخت تسهیلات اعطایی توسط واحد گزارشگر.

ب. هنگامی که تاریخ یا دوره صورت‌های مالی یک مشارکت خاص یا واحد وابسته با تاریخ یا دوره واحد گزارشگر تفاوت داشته باشد:

۱. تاریخ پایان دوره گزارشگری صورت‌های مالی آن مشارکت خاص یا واحد وابسته؛ و

۲. دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت.

پ. سهم شناسایی نشده از زیان‌های مشارکت خاص یا واحد وابسته، هم برای دوره گزارشگری و هم به صورت انباشته، در صورتی که واحد گزارشگر هنگام بکارگیری روش ارزش ویژه، شناسایی سهم خود از زیان‌های مشارکت خاص یا واحد وابسته را متوقف کرده باشد.

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

۲۴. واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. تعهدات مرتبط با مشارکت‌های خاص جدا از مبلغ تعهدات مشخص شده در بندهای ۱۵ تا ۱۷؛ و

ب. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، به جز زمانی که احتمال زیان بعید باشد، بدهی‌های احتمالی مرتبط با منافع واحد گزارشگر در مشارکت‌های خاص یا واحدهای وابسته (شامل سهم واحد گزارشگر از بدهی‌های احتمالی که به‌طور مشترک با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص یا دارای نفوذ قابل ملاحظه بر واحدهای وابسته تحمل می‌کند)، جدا از مبلغ بدهی‌های احتمالی دیگر.

منافع در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده

۲۵. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی را افشا کند که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی، موارد زیر امکان‌پذیر شود:

الف. درک ماهیت و میزان منافع واحد گزارشگر در واحد ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۲۷ تا ۲۹)؛ و

ب. ارزیابی ماهیت ریسک‌های مرتبط با منافع واحد گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده و تغییر در آن ریسک‌ها (بندهای ۳۰ تا ۳۲).

۲۶. اطلاعات الزامی بند ۲۵، شامل اطلاعاتی درباره قرارگرفتن واحد گزارشگر در معرض ریسک ارتباط آن با واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده در دوره‌های گذشته است (مانند حمایت از واحد ساختاریافته)، حتی اگر واحد گزارشگر در تاریخ گزارشگری، دیگر هیچ ارتباطی طبق توافق الزام آور با واحد ساختاریافته نداشته باشد.

ماهیت منافع

۲۷. یک واحد گزارشگر باید اطلاعات کیفی و کمی درباره منافع خود در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده، ازجمله ماهیت، هدف، اندازه و فعالیت‌های واحد ساختاریافته و نحوه تأمین مالی آن واحد ساختاریافته را افشا کند؛ هر چند افشا محدود به این موارد نیست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

۲۸. اگر واحد گزارشگر، از واحد ساختاریافته تلفیق نشده‌ای حمایت کرده باشد که اطلاعات الزامی طبق بند ۳۰ را در مورد آن ارائه نمی‌کند (برای مثال، به دلیل اینکه در تاریخ گزارشگری، منافی در آن واحد ندارد)، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نحوه تعیین واحدهای ساختاریافته مورد حمایت واحد گزارشگر؛

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

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

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

ماهیت ریسک‌ها

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

الف. مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌های شناسایی شده در صورت‌های مالی، که با منافع واحد گزارشگر در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است.

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

پ. مبلغی که نشان‌دهنده حداکثر قرار گرفتن واحد گزارشگر در معرض زیان ناشی از منافع در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده را ارائه می‌دهد و نحوه تعیین حداکثر قرارگرفتن در معرض زیان. چنانچه واحد گزارشگر نتواند حداکثر قرار گرفتن خود در معرض زیان ناشی از منافع در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده را به صورت کمی بیان کند، این موضوع و دلایل آن را باید افشا نماید.

ت. مقایسه مبالغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌های واحد گزارشگر که با منافع آن در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده مرتبط است و حداکثر قرار گرفتن واحد گزارشگر در معرض زیان ناشی از آن واحدها.

۳۱. چنانچه طی دوره گزارشگری، واحد گزارشگر بدون داشتن تعهد طبق توافق الزام‌آور، اقدام به حمایت مالی یا سایر حمایت‌ها از واحد ساختاریافته تلفیق نشده‌ای کرده باشد که در حال حاضر در آن منافی دارد یا در گذشته در آن منافی داشته است (برای مثال، خرید دارایی‌های واحد ساختاریافته یا ابزارهای منتشرشده توسط آن)، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. نوع و میزان حمایت، شامل وضعیت‌هایی که در آن، واحد گزارشگر به واحد ساختاریافته تلفیق نشده برای جذب حمایت مالی کمک می‌کند؛ و

ب. دلایل حمایت.

۳۲. واحد گزارشگر باید قصد فعلی خود برای حمایت مالی یا سایر حمایت‌ها از واحد ساختاریافته تلفیق نشده، از جمله قصد کمک به واحد ساختاریافته در جذب حمایت مالی، را افشا کند. چنین قصدی شامل قصد واحد گزارشگر برای حمایت ناشی از تعهدات طبق توافق الزام‌آور و همچنین قصد واحد گزارشگر برای حمایتی است که تعهدی طبق توافق الزام‌آور برای آن وجود ندارد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

منافع مالکیت غیرقابل اندازه گیری

۳۳. واحد گزارشگر باید اطلاعاتی را افشا کند که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی، درک ماهیت و حدود منافع مالکیت غیرقابل اندازه گیری در واحدهای دیگر امکان پذیر شود.

۳۴. در مواردی که این اطلاعات طبق این استاندارد تهیه و ارائه نشده است، واحد گزارشگر باید در مورد هریک از منافع مالکیت غیرقابل اندازه گیری بااهمیت، موارد زیر را افشا کند:

الف. نام واحدی که در آن منافع مالکیت دارد؛ و

ب. ماهیت منافع مالکیت در آن واحد.

منافع دارای حق کنترل تحصیل شده با قصد واگذاری

۳۵. در برخی مواقع، یک واحد گزارشگر ممکن است کنترل واحد دیگری را به دست آورد، اما در آینده نزدیک قصد جدی برای واگذاری تمام یا بخشی از آن منافع دارای حق کنترل داشته باشد. در این شرایط، واحد گزارشگر باید اطلاعات مربوط به منافع خود در واحد تحت کنترل را افشا کند.

۳۶. به دلیل مسئولیت‌های گسترده دولت در قبال رفاه اقتصادی شهروندان، دولت ممکن است برای جلوگیری از پیامدهای ناتوانی مالی یک واحد، مانند یک مؤسسه مالی، مداخله کند. چنین مداخلاتی ممکن است منجر به این شود که دولت کنترل واحد دیگری را به دست آورد، اگرچه قصدی برای حفظ کنترل آن واحد ندارد و ممکن است قصد فروش یا به نحو دیگری واگذاری منافع خود در واحد تحت کنترل را داشته باشد. اگر برای تسهیل واگذاری واحد دیگر، نیاز به تجدید ساختار آن واحد باشد، این تجدید ساختار ممکن است طی یک یا چند سال رخ دهد و دولت ممکن است برخی از دارایی‌ها و بدهی‌های باقیمانده را در پایان فرآیند واگذاری حفظ کند. تلفیق چنین واحدهای تحت کنترلی برای دوره‌های گزارشگری که کنترل در آن‌ها وجود دارد، می‌تواند بر صورت‌های مالی تلفیقی تأثیر قابل توجهی داشته باشد. به دست آوردن کنترل در نتیجه مداخلات برای جلوگیری از ناتوانی مالی، به احتمال زیاد در سطح کل دولت واقع می‌شود، اما می‌تواند در مورد هر یک از واحدهای بخش عمومی نیز رخ دهد.

۳۷. واحد بخش عمومی ممکن است در راستای اهداف دولت، منافع دارای حق کنترل در واحد دیگر را با قصد واگذاری تمام یا بخشی از آن منافع تحصیل کند. برای نمونه، دولت ممکن است به منظور توزیع مجدد منافع، واحد بخش عمومی را مکلف به کسب منافع معین در سایر واحدها کند.

۳۸. واحد گزارشگر باید در خصوص هر واحد تحت کنترل مربوط به بند ۳۵، اطلاعات زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. نام واحد تحت کنترل و شرح فعالیت‌های اصلی آن؛

ب. دلایل مربوط به تحصیل منافع دارای حق کنترل و عواملی که در تعیین کنترل موجود در نظر گرفته شده‌اند؛

پ. آثار تلفیق واحد تحت کنترل بر صورت‌های مالی تلفیقی شامل آثار آن بر دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ارزش خالص؛ و

ت. وضعیت فعلی روش واگذاری از جمله روش مورد انتظار برای واگذاری و زمانبندی آن.

۳۹. تا زمانی که واحد گزارشگر منافع دارای حق کنترل را واگذار نکرده است یا دیگر قصد واگذاری آن منافع را ندارد، در هر تاریخ گزارشگری باید موارد افشای الزامی طبق بند ۳۸ را افشا کند. در دوره‌ای که واحد گزارشگر منافع دارای حق کنترل را واگذار می‌کند یا دیگر قصد واگذاری آن را ندارد باید موارد زیر را افشا کند:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

- الف. این موضوع که قصد واگذاری یا تغییر قصد وجود دارد؛ و
- ب. آثار واگذاری یا تغییر قصد واگذاری بر صورت‌های مالی تلفیقی.
- ع. در مواردی که سایر افشاهای الزامی طبق این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی اطلاعات مربوط به بند ۳۸ یا ۳۹ را ارائه می‌دهد، عطف متقابل به سایر افشاها ارائه می‌شود.

تاریخ اجرا

- ع۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۴۰۴ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

پیوست: رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخشی از این استاندارد است

- ر۱. در مثال‌های این پیوست، وضعیت‌های فرضی توصیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثال‌های ذکر شده ممکن است در نمونه‌های واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری این استاندارد، ارزیابی تمام واقعیت‌ها و شرایط یک نمونه واقعی خاص، ضرورت دارد.

تجمع (بند ۸)

- ر۲. واحد گزارشگر باید، با توجه به شرایط خود، درباره میزان جزئیات ارائه‌شده برای تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، میزان تأکید بر ابعاد مختلف الزامات و چگونگی تجمع اطلاعات، تصمیم‌گیری کند. توازن بین صورت‌های مالی با جزئیات بیش از حد که ممکن است برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک‌کننده نباشد و اطلاعات با تجمع بیش از حد، ضرورت دارد.
- ر۳. واحد گزارشگر ممکن است افشاهای الزامی طبق این استاندارد در مورد منافع در واحدهای مشابه را تجمع کند، مشروط بر اینکه تجمع، با هدف افشا و الزام بند ۴ سازگار باشد و سبب پنهان شدن اطلاعات نشود. واحد گزارشگر باید چگونگی تجمع منافع خود در واحدهای مشابه را افشا نماید.
- ر۴. واحد گزارشگر باید اطلاعات مربوط به منافع در موارد زیر را به‌طور جداگانه افشا کند:

الف. واحدهای تحت کنترل؛

ب. مشارکت‌ها؛

پ. واحدهای وابسته؛ و

ت. واحدهای ساختاریافته تلفیق‌نشده.

- ر۵. واحد گزارشگر برای تعیین سطح تجمع اطلاعات، باید به اطلاعات کمی و کیفی درباره ویژگی‌های مختلف ریسک و منافع هر یک از واحدهایی که آنها را برای تجمع در نظر گرفته است و اهمیت هر یک از این واحدها برای واحد گزارشگر، توجه کند. واحد گزارشگر باید افشا را به گونه‌ای انجام دهد که ماهیت و میزان منافع در سایر واحدها را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به روشنی تشریح کند.

- ر۶. نمونه‌هایی از سطوح تجمع در خصوص موارد مندرج در بند ۴ که می‌تواند مناسب باشد، به شرح زیر است:

الف. ماهیت فعالیت‌ها (برای مثال، واحد با فعالیت تحقیق و توسعه، یا واحد با فعالیت واسطه تأمین مالی).

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

ب. نوع صنعت.

پ. موقعیت جغرافیایی (مانند کشور یا منطقه).

منافع در واحدهای دیگر

۷. ر. منافع در واحد دیگر، به رابطه از طریق توافقات الزام آور یا طرق دیگر اشاره دارد که واحد گزارشگر را در معرض منافع متغیر ناشی از عملکرد واحد دیگر قرار می دهد. توجه به هدف و سازماندهی واحد دیگر می تواند به واحد گزارشگر هنگام ارزیابی اینکه در آن واحد منافع دارد یا خیر، و در نتیجه، ملزم به ارائه و افشا طبق این استاندارد است یا خیر، کمک کند. در این ارزیابی باید به ریسک هایی که واحد دیگر به گونه ای سازماندهی شده که در معرض آنها قرار می گیرد و ریسک هایی که واحد دیگر به گونه ای سازماندهی شده که آن ها را به واحد گزارشگر و طرف های دیگر انتقال دهد. دیگر سازماندهی شده است، توجه شود.

خلاصه اطلاعات مالی در مورد واحدهای تحت کنترل، مشارکت های خاص و واحدهای وابسته (بند های ۱۳ و ۲۲)

۸. ر. واحد گزارشگر باید برای هر واحد تحت کنترل که منافع فاقد حق کنترل آن برای واحد گزارشگر با اهمیت است، موارد زیر را افشا کند:

الف. سود سهام یا توزیع های مشابه پرداخت شده به دارندگان منافع فاقد حق کنترل.

ب. اطلاعات مالی خلاصه شده درباره دارایی ها، بدهی ها، سود یا زیان دوره و جریان های نقدی واحد تحت کنترل که استفاده کنندگان را قادر به درک سهم دارندگان منافع فاقد حق کنترل از فعالیت ها و جریان های نقدی گروه می کند. این اطلاعات ممکن است مواردی مانند دارایی های جاری، دارایی های غیر جاری، بدهی های جاری، بدهی های غیر جاری، درآمد عملیاتی، سود یا زیان دوره را شامل شود، اما محدود به این موارد نیست.

۹. ر. اطلاعات مالی خلاصه شده الزامی طبق بند ۸ ب، باید مبالغ پیش از حذف اقلام درون گروهی باشد.

۱۰. ر. واحد گزارشگر باید برای هر مشارکت خاص و واحد وابسته ای که برای واحد گزارشگر با اهمیت است، موارد زیر را افشا کند:

الف. سود سهام یا توزیع های مشابه دریافت شده از مشارکت خاص یا واحد وابسته؛ و

ب. اطلاعات مالی خلاصه شده درباره مشارکت خاص یا واحد وابسته (به بند های ۱۲ و ۱۴ مراجعه شود) که موارد زیر را شامل می شود، اما محدود به این موارد نیست:

۱. دارایی های جاری؛

۲. دارایی های غیر جاری؛

۳. بدهی های جاری؛

۴. بدهی های غیر جاری؛

۵. درآمد عملیاتی؛

۶. هزینه مالیات؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

۷. سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی‌ها یا تسویه بدهی‌های مربوط به عملیات متوقف‌شده قبل از کسر مالیات؛ و

۸. سود یا زیان دوره.

۱۱. افزون بر اطلاعات مالی خلاصه‌شده الزامی طبق بند ۱۰، واحد گزارشگر 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 ۱۰ ب؛

ب. بدهی‌های مالی جاری (به غیر از مالیات و انتقالات پرداختنی و پرداختنی‌های مربوط به عملیات مبادله‌ای و ذخایر) مندرج در بند ۱۰ ب؛

پ. بدهی‌های مالی غیرجاری (به غیر از مالیات و انتقالات پرداختنی و پرداختنی‌های مربوط به عملیات مبادله‌ای و ذخایر) مندرج در بند ۱۰ ب؛

ت. هزینه استهلاک؛

ث. درآمد مالی؛

ج. هزینه مالی؛ و

ج. هزینه مالیات بر درآمد.

۱۲. اطلاعات مالی خلاصه‌شده ارائه‌شده طبق بندهای ۱۰ و ۱۱، باید مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مشارکت خاص یا واحد وابسته تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی باشد (و سهم واحد گزارشگر از آن مبالغ نیست). اگر واحد گزارشگر منافع خود در مشارکت خاص یا واحد وابسته را با استفاده از روش ارزش ویژه به حساب منظور کند:

الف. مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مشارکت خاص یا واحد وابسته تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، باید به منظور انعکاس تعدیلات انجام‌شده توسط واحد گزارشگر 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 گزارشگر باید صورت تطبیق اطلاعات مالی خلاصه‌شده با مبلغ دفتری منافع خود در مشارکت خاص و واحد وابسته را ارائه کند.

۱۳. در صورتی که مشارکت خاص یا واحد وابسته، صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه نکند و تهیه صورت‌های مالی مزبور بر آن اساس، غیرعملی باشد یا منجر به مخارج غیرضروری شود، واحد گزارشگر می‌تواند اطلاعات مالی خلاصه‌شده طبق بندهای ۱۰ و ۱۱ را بر مبنای صورت‌های مالی مشارکت خاص یا واحد وابسته ارائه کند. در این صورت، واحد گزارشگر باید مبنای تهیه اطلاعات مالی خلاصه‌شده را افشا کند.

۱۴. واحد گزارشگر باید مبلغ دفتری منافع خود در تمام مشارکت‌های خاص و واحدهای وابسته را که به تنهایی بی‌اهمیت هستند، به صورت مجموع افشا کند. همچنین، واحد گزارشگر باید کل مبلغ سهم خود از موارد زیر در آن مشارکت‌های خاص یا واحدهای وابسته را جداگانه افشا نماید:

الف. درآمد عملیاتی؛

ب. هزینه مالیات؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

پ. سود قبل از کسر مالیات؛

ت. سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی‌ها یا تسویه بدهی‌های مربوط به عملیات متوقف شده قبل از کسر مالیات؛ و

ث. سود یا زیان دوره.

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

تعهدات مرتبط با مشارکت‌های خاص (بند ۱۲۴ الف)

۱۵. واحد گزارشگر باید تمام تعهدات ایجاد شده شناسایی نشده در تاریخ گزارشگری را که با منافع آن در مشارکت خاص مرتبط است (شامل سهم از تعهداتی که به‌طور مشترک با دیگر سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک بر مشارکت خاص ایجاد شده است)، افشا کند. این تعهدات شامل مواردی است که ممکن است موجب جریان آتی خروج نقد یا دیگر منابع شوند.

۱۶. 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 گزارشگر را ملزم به تأمین وجوه

در دوره زمانی مشخصی می‌کند).

۲. پروژه‌های سرمایه‌ای که مشارکت خاص عهده‌دار شده است.

۳. تعهدات خرید غیرمشروط، شامل خرید تجهیزات، موجودی‌ها یا خدماتی که واحد گزارشگر 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.

۱۷. الزامات و نمونه‌های مندرج در بندهای ۱۵ و ۱۶، برخی انواع الزامات افشا طبق بند ۱۹ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۱ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته را تشریح می‌کند.

منافع در واحدهای ساختاریافته تلفیق نشده (بندهای ۲۵ تا ۳۲)

واحدهای ساختاریافته

۱۸. واحد ساختاریافته، واحدی است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که روش‌های معمول کنترل یک واحد، عامل اصلی در تعیین کنترل کننده آن واحد نیست. واحد ساختاریافته در مورد واحدهایی مانند وزارتخانه‌ها یا سازمان‌ها که معمولاً عامل اصلی تعیین کنترل کننده یک واحد، ضوابط مربوط به نحوه اداره یا ضوابط قانونی است، واحدی است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که ضوابط مربوط به نحوه اداره یا ضوابط قانونی عامل اصلی در تعیین کنترل کننده آن واحد نیست. واحد ساختاریافته در مورد واحدهایی که معمولاً عامل اصلی تعیین کنترل کننده یک واحد، حق رأی یا حقوق مشابه است (که ممکن است واحدهایی با هدف کسب سود باشند)، واحدی است که به گونه‌ای سازماندهی شده است که حق رأی یا

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

حقوق مشابه عامل اصلی در تعیین کنترل کننده آن واحد نیست. اگرچه توافقات الزام آور اغلب بین واحدهای بخش عمومی رخ می دهد، اما معمولاً عامل اصلی تعیین کنترل کننده یک واحد نیست. بنابراین استفاده از توافقات الزام آور برای تعیین فعالیت های مربوط یک واحد ممکن است نشان دهنده وجود یک واحد ساختاریافته باشد. با توجه به شرایط، یک واحد ساختاریافته می تواند (الف) واحدی باشد که بیشتر فعالیت های آن از پیش تعیین شده و دامنه فعالیت های مربوط آن محدود است اما از طریق توافقات الزام آور هدایت می شوند، یا (ب) واحدی باشد که هر گونه حق رأی تنها در ارتباط با وظایف اداری است و فعالیت های مربوط از طریق توافقات الزام آور هدایت می شود.

۱۹. یک واحد ساختاریافته، اغلب تمام یا برخی از ویژگی های زیر را دارد:

الف. فعالیت های محدود.

ب. هدف محدود که به خوبی تعریف شده است، مانند انجام فعالیت های تحقیق و توسعه، فراهم کردن منبع سرمایه یا تأمین مالی برای یک واحد یا فراهم کردن فرصت های سرمایه گذاری برای سرمایه گذاران از طریق انتقال ریسک ها و مزایای مرتبط با دارایی های واحد ساختاریافته به سرمایه گذاران.

پ. کافی نبودن ارزش خالص به نحوی که به واحد ساختاریافته اجازه تأمین مالی فعالیت ها بدون حمایت مالی تبعی را نمی دهد.

ت. تأمین مالی برای سرمایه گذاران به شکلی که چند ابزار به صورت قراردادی با یکدیگر ارتباط دارند و تمرکز ریسک اعتباری یا سایر ریسک ها را ایجاد می کنند.

۲۰. نمونه هایی از واحدهای ساختاریافته به شرح زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف. مشارکت بین یک واحد دولتی و یک واحد بخش خصوصی که مشارکت خاص محسوب نمی شود و براساس توافقات الزام آور ایجاد و هدایت می شود.

ب. واسطه های تأمین مالی.

پ. تأمین کنندگان مالی به پشتوانه دارایی.

ت. برخی صندوق های سرمایه گذاری.

۲۱. صرف این واقعیت که دولت منابع مالی واحد دیگر را تأمین می کند، آن واحد یک واحد ساختاریافته محسوب نمی شود. همچنین واحدی را که از طریق حق رأی کنترل می شود، به سهولت نمی توان به دلیل این که برای مثال، پس از تجدید ساختار، تأمین مالی این واحدها توسط اشخاص ثالث صورت می گیرد، واحد ساختاریافته تلقی کرد.

ماهیت ریسک های ناشی از منافع در واحدهای ساختار یافته تلفیق نشده (بندهای ۳۰ تا ۳۲)

۲۲. افزون بر اطلاعات الزامی طبق بندهای ۳۱ تا ۳۳، واحد گزارشگر باید اطلاعات دیگری را به منظور مطابقت با هدف بند ۲۵ افشا کند.

۲۳. نمونه اطلاعاتی که بسته به موقعیت، ممکن است به ارزیابی ریسک هایی مربوط باشد که واحد گزارشگر هنگام برخورداری از منافع در یک واحد ساختاریافته تلفیق نشده در معرض آن ها قرار می گیرد، به شرح زیر است:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۰

افشای منافع در واحدهای دیگر

الف. شرایط یک توافق که واحد گزارشگر را ملزم به انجام حمایت مالی از واحد ساختاریافته تلفیق نشده می کند (برای مثال، توافقات نقدشوندگی یا تعیین رتبه اعتباری مرتبط با تعهدات خرید دارایی های واحد ساختاریافته یا انجام حمایت مالی از آن)، شامل موارد زیر است:

۱. شرحی از رویدادها یا شرایطی که می تواند واحد گزارشگر را در معرض زیان قرار دهد.
 ۲. اینکه شرایطی وجود دارد که تعهد را محدود می کند.
 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 رتبه بندی می شود.
- ب. زیان های تحمل شده توسط واحد گزارشگر طی دوره گزارشگری مرتبط با منافع آن در واحد ساختاریافته تلفیق نشده.
- پ. انواع درآمدهایی که واحد گزارشگر طی دوره گزارشگری به واسطه منافع خود در واحد ساختاریافته تلفیق نشده دریافت می کند.
- ت. اینکه واحد گزارشگر ملزم به جذب زیان های واحد ساختاریافته تلفیق نشده، پیش از سایر طرف ها می باشد یا خیر، حداکثر میزان این زیان ها برای واحد گزارشگر، و (در صورت مربوط بودن) مبالغ زیان های بالقوه تحمل شده توسط اشخاصی که منافع آن ها، نسبت به منافع واحد گزارشگر در واحد ساختاریافته تلفیق نشده، در جایگاه پایین تری قرار دارد.
- ث. اطلاعاتی درباره توافقات نقدشوندگی، تضمین ها یا سایر تعهدات به اشخاص ثالث که ممکن است ارزش منصفانه یا ریسک منافع واحد گزارشگر در واحد ساختاریافته تلفیق نشده را تحت تأثیر قرار دهد.
- ج. مشکلاتی که واحد ساختاریافته تلفیق نشده در تأمین مالی فعالیت های خود طی دوره گزارشگری با آن مواجه بوده است.
- چ. در ارتباط با تأمین مالی یک واحد ساختاریافته تلفیق نشده، شکل های تأمین مالی (برای مثال، اوراق بهادار تجاری یا اسناد میان مدت) و میانگین موزون عمر آن ها. در صورتی که واحد ساختاریافته از دارایی های بلندمدتی برخوردار باشد که از طریق تأمین مالی کوتاه مدت تأمین مالی شده اند، این اطلاعات می تواند شامل تحلیل سررسید دارایی ها و تأمین مالی واحد ساختاریافته تلفیق نشده باشد.