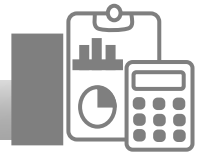


# استاندارد حسابداری ۱۲

## افشای اطلاعات اشخاص وابسته



### فهرست مندرجات

#### بند

(۱) - (۸) .....	پیشگفتار
.....	استاندارد حسابداری ۱۲ " افشای اطلاعات اشخاص وابسته "
۱ .....	هدف
۲ - ۵ .....	دامنه کاربرد
۶ .....	تعاریف
۷ - ۱۲ .....	هدف از افشای اطلاعات اشخاص وابسته
۱۳ - ۲۴ .....	افشا
۲۵ .....	تاریخ اجرا
۲۶ .....	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	پیوست : مبانی نتیجه‌گیری

**پیشگفتار**

(۱) استاندارد حسابداری ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته که در تاریخ ۱۳۸۶/۴/۳۰ وسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری ۱۲ قبلی می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود لازم‌الاجراست.

**تغییرات اصلی****دامنه کاربرد**

(۲) واحدهای تجاری تحت کنترل دولت که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی می‌باشد، در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می‌باشد در دامنه کاربرد این استاندارد قرار گرفته است.

**تعاریف**

(۳) تعریف "شخص وابسته" با افزودن موارد زیر بسط داده شده است:

اشخاص دارای کنترل مشترک بر واحد تجاری،

مشارکتهای خاصی که واحد تجاری در آن شریک خاص است، و

طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری، یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها.

(۴) در این استاندارد اصطلاح "مدیران اصلی" تعریف شده است.

**هدف از افشای اطلاعات اشخاص وابسته**

(۵) مباحث مربوط به نحوه تعیین قیمت در معاملات با اشخاص وابسته و نیز موارد افشای مربوط به آن، حذف شده است؛ زیرا این استاندارد برای اندازه‌گیری معاملات با اشخاص وابسته بکار نمی‌رود.

(۶) در استاندارد تصریح شده است که دو شریک خاص تنها بواسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص، اشخاص وابسته نیستند.

**افشا**

(۷) استاندارد، الزامات افشا درباره موارد زیر را تصریح کرده است:

مانده حسابهای فیما بین با اشخاص وابسته، دوره تسویه و نرخ سود تضمین شده، تضمین‌های مربوط و ماهیت مابه‌ازای تسویه. جزئیات هر گونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده، و

تسویه بدهیها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر.

(۸) سایر الزامات جدید افشا به شرح زیر است:

افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است، در مواردی که این امر قابل اثبات باشد.

هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.

مبلغ معاملات، و مبالغ پرداختی به اشخاص وابسته و مبالغ دریافتی از آنان به تفکیک طبقات مشخص.

نام واحد تجاری اصلی و کنترل‌کننده نهایی، چنانچه متفاوت باشد، و در صورت عدم تهیه صورتهای مالی برای استفاده عمومی توسط واحدهای مزبور، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام می‌دهد.

موارد افتراق با اهمیت بین شرایط حاکم بر معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری.

## هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین الزامات افشا در صورتهای مالی واحد تجاری برای جلب نظر استفاده کنندگان به این امر است که وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری ممکن است تحت تأثیر وجود اشخاص وابسته، و معاملات و مانده حسابهای فیما بین قرار گرفته باشد.

## دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:
- الف. تشخیص روابط و معاملات با اشخاص وابسته،
- ب. تشخیص مانده حسابهای فیما بین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن،
- ج. تشخیص شرایطی که افشای موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب" الزامی می شود، و
- د. تعیین افشای لازم درباره موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب".
۳. واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، درخصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می باشند، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی گیرد، مگر اینکه اوراق سهام یا اوراق مشارکت واحد تجاری گزارشگر به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی باشد.
۴. طبق این استاندارد، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیما بین باید در صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری از جمله صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، شریک خاص یا سرمایه گذار که طبق استانداردهای حسابداری ۱۸، ۲۰ و ۲۳ ارائه می شود افشا گردد.
۵. در صورتهای مالی یک واحد تجاری، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیما بین با سایر واحدهای تجاری گروه افشا می شود. در صورتهای مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حسابهای درون گروهی حذف می گردد.

## تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- شخص وابسته یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که:
- الف. به طور مستقیم، یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم گروه)،
۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
- ب. واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲۰ حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته)،
- ج. مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۸۱ مشارکتها)،
- د. از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
- ه. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای "الف" یا "د" باشد،
- و. توسط اشخاص اشاره شده در بندهای "د" یا "ه" کنترل می شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد، و
- ز. طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.
- معامله با شخص وابسته انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است. خویشاوندان نزدیک خویشاوند نسبی و سببی فرد است که انتظار می رود در معامله با واحد تجاری، وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه اول تا سوم است.
- کنترل توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن است. مدیران اصلی اشخاصی هستند که به طور موظف یا غیر موظف اختیار و مسئولیت برنامه ریزی، هدایت و کنترل فعالیتهای واحد تجاری را به طور مستقیم یا غیرمستقیم برعهده دارند، از جمله شامل اعضای هیئت مدیره، مدیرعامل و مدیران ارشد اجرایی.
- کنترل مشترک مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است.
- نفوذ قابل ملاحظه توانایی مشارکت در تصمیم گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری است، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور.

## هدف از افشای اطلاعات اشخاص وابسته

۷. رابطه با اشخاص وابسته از ویژگیهای معمول فعالیتهای تجاری است. برای مثال، برخی واحدهای تجاری بخشی از فعالیتهای خود را از طریق واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته انجام می‌دهند. در این شرایط، واحد تجاری با داشتن کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر تأثیر بگذارد.
۸. رابطه با شخص وابسته می‌تواند بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری تأثیر داشته باشد. اشخاص وابسته ممکن است معاملاتی انجام دهند که اشخاص غیر وابسته انجام نمی‌دهند. برای مثال، یک واحد تجاری فرعی ممکن است کالاهای خود را به قیمت یا شرایطی متفاوت با سایر مشتریان به واحد تجاری اصلی بفروشد. همچنین مبالغ معاملات بین اشخاص وابسته ممکن است با مبالغ مشابه بین اشخاص غیر وابسته یکسان نباشد.
۹. وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ممکن است تحت تأثیر رابطه با اشخاص وابسته واقع شود حتی اگر معامله‌ای با اشخاص وابسته صورت نگیرد. وجود رابطه به تنهایی ممکن است برای تأثیرگذاری بر معاملات واحد تجاری با سایر اشخاص کافی باشد. برای مثال، پس از این که یک واحد تجاری توسط واحد تجاری دیگر تملک شد، ممکن است به سبب رقابت بین واحد تجاری طرف معامله و یکی از واحدهای تجاری گروه، به روابط تجاری با واحد تجاری طرف معامله خود خاتمه دهد. همچنین، صرف وجود رابطه با اشخاص وابسته ممکن است سبب گردد یکی از دو طرف، به علت نفوذ قابل ملاحظه طرف دیگر، از پرداختن به امری اجتناب کند. برای مثال، ممکن است یک واحد تجاری فرعی طبق دستور واحد تجاری اصلی از انجام فعالیتهای تحقیق و توسعه منع شود.
۱۰. به دلایل مذکور، آگاهی از معاملات، مانده حسابهای فیما بین و رابطه با اشخاص وابسته ممکن است بر ارزیابی استفاده کنندگان صورتهای مالی از عملیات واحد تجاری شامل ارزیابی ریسک و فرصتهای پیش روی واحد تجاری، تأثیر بگذارد.
۱۱. در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن توجه می‌شود.
۱۲. طبق مفاد این استاندارد، اشخاص زیر لزوماً اشخاص وابسته نیستند:
  - الف. دو واحد تجاری صرفاً بواسطه داشتن عضو هیئت مدیره یا مدیر اصلی مشترک، علیرغم وجود بندهای "د" و "و" در تعریف شخص وابسته،
  - ب. دو شریک خاص صرفاً بواسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص،
  - ج. تأمین کنندگان منابع مالی، اتحادیه‌های تجاری، شوراهای کارگری، مؤسسات خدمات عمومی و ادارات دولتی، صرفاً به واسطه معاملات عادی با واحد تجاری (حتی اگر بتوانند آزادی عمل واحد تجاری را محدود یا در فرآیند تصمیم‌گیری آن مشارکت کنند)، و
  - د. مشتریان، فروشندگان، صاحبان حق امتیاز، توزیع‌کنندگان یا نمایندگان گهگاهی که واحد تجاری حجم قابل ملاحظه‌ای از معاملات تجاری خود را با آنها انجام می‌دهد، هرگاه رابطه صرفاً به واسطه وابستگی اقتصادی حاصل شده باشد.

## افشا

۱۳. ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در مورد شرکتهای سهامی مقرر می‌دارد که هیئت مدیره شرکت، گزارشی در خصوص معاملات با برخی اشخاص وابسته به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه کند. اگرچه افشای اطلاعات در مورد معاملات با اشخاص وابسته طبق این استاندارد دربرگیرنده اقلام با اهمیت معاملات مشمول ماده ۱۲۹ است، لیکن گزارش کامل معاملات یاد شده، طبق قانون ضرورت دارد. اطلاعات لازم طبق ماده ۱۲۹ در یادداشت توضیحی مستقلی از یادداشت مربوط به معاملات با اشخاص وابسته یا به صورت پیوست صورتهای مالی افشا می‌شود.
۱۴. طبق فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. اعمال کیفیت اهمیت در زمینه معاملات با اشخاص وابسته، مستلزم دقت خاص است. در قضاوت نسبت به اهمیت معاملات با اشخاص وابسته، نه تنها اهمیت آنها برای واحد تجاری گزارشگر، بلکه اهمیت آنها در رابطه با شخص وابسته طرف معامله نیز باید در موارد زیر مدنظر قرار گیرد:
  - الف. هنگامی که شخص وابسته طرف معامله از مدیران اصلی واحد تجاری باشد، یا
  - ب. هرگاه شخص وابسته طرف معامله از خویشاوندان نزدیک شخص مورد اشاره در بند "الف" باشد، یا
  - ج. چنانچه شخص وابسته طرف معامله، واحد تجاری تحت کنترل اشخاص مورد اشاره در بندهای "الف" یا "ب" باشد.
۱۵. روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود. واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی و در صورت متفاوت بودن، کنترل‌کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ‌یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل‌کننده نهایی، صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام می‌دهد باید افشا شود.
۱۶. برای اینکه استفاده کنندگان صورتهای مالی، اثر روابط با اشخاص وابسته را بر واحد تجاری گزارشگر تشخیص دهند، رابطه با اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل، صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا می‌شود. این افشا، علاوه بر الزامات افشا طبق استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر می‌باشد.

۱۷. منظور از واحد تجاری اصلی بعدی در بند ۱۵، نخستین واحد تجاری در گروه، بعد از واحد تجاری اصلی است که صورتهای مالی تلفیقی برای استفاده عمومی تهیه می کند.
۱۸. در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورتهای مالی، واحد تجاری باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حسابهای فیمابین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. مبلغ معاملات،
  - ب. مانده حسابهای فیمابین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده،
  - ج. جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،
  - د. ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مربوط به مانده حسابهای فیمابین، و
  - ه. هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.
۱۹. الزامات افشای بند ۱۸ باید برای هریک از طبقات زیر انجام شود:
- الف. واحد تجاری اصلی،
  - ب. واحدهای تجاری دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری،
  - ج. واحدهای تجاری فرعی،
  - د. واحدهای تجاری وابسته،
  - ه. مشارکتهای خاصی که واحد تجاری در آن شریک خاص است،
  - و. مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن، و
  - ز. سایر اشخاص وابسته.
۲۰. افشای مبلغ پرداختی به اشخاص وابسته و مبلغ دریافتی از آنان برحسب طبقات مشخص شده در بند ۱۹، بسط الزامات افشای مندرج در استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی در مورد ارائه اطلاعات در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی است. این طبقه بندی، اطلاعات جامع تری را درباره مانده حسابهای فیمابین و نیز معاملات با اشخاص وابسته فراهم می سازد.
۲۱. موارد زیر نمونه هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می گردد:
- الف. خرید یا فروش کالا،
  - ب. خرید یا فروش داراییهای غیر جاری،
  - ج. ارائه یا دریافت خدمات،
  - د. اجاره ها،
  - ه. انتقال پروژه های تحقیق و توسعه،
  - و. انتقال ناشی از قرارداد حق امتیاز،
  - ز. تأمین منابع مالی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت،
  - ح. تأمین تضمین ها و وثایق، و
  - ط. تسویه بدهیها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر.
۲۲. معاملات با اشخاص وابسته اساساً در دوره ای افشا می شود که صورتهای مالی واحد تجاری تحت تأثیر آنها قرار گرفته است. با این حال، در راستای ارائه اطلاعات مفید، افشای اطلاعات در مورد انعقاد قراردادهایی که عمدتاً صورتهای مالی دوره های آتی را تحت تأثیر قرار خواهد داد، در دوره انعقاد این گونه قراردادهای ضرورت می یابد.
۲۳. افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است باید تنها زمانی صورت گیرد که این امر قابل اثبات باشد. در صورت وجود تفاوت با اهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود.
۲۴. اقلام با ماهیت مشابه باید به صورت مجموع افشا شود، مگر اینکه درک اثرات معاملات با اشخاص وابسته بر صورتهای مالی واحد تجاری مستلزم افشای آنها به صورت جداگانه باشد.

## تاریخ اجرا

۲۵. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

## مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

۲۶. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری ۲۴ افشای اطلاعات اشخاص وابسته ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴، به استثنای موارد زیر نیز رعایت می شود:
- الف. افشای حقوق و مزایای مدیران، و
  - ب. واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، به استثنای واحدهایی که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی است، درخصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می باشد.

## پیوست

## مبانی نتیجه‌گیری

## این مبانی نتیجه‌گیری بخشی از الزامات استاندارد حسابداری ۱۲ نیست.

۱. افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی با توجه به تأثیر آن بر راهبرد تجاری، طبق استانداردهای بین‌المللی الزامی شده است. اما اکثریت اعضای کمیته با توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر اداره واحدهای تجاری در کشور، افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی را الزامی ندانستند.
۲. طبق استاندارد قبلی، واحدهای تجاری اصلی که صورتهای مالی جداگانه خود را همراه صورتهای مالی تلفیقی منتشر می‌کردند مشمول استاندارد نبودند. با توجه به تأثیر روابط بین واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی آن، افشای اطلاعات در مورد معاملات با اشخاص وابسته و مانده‌های فی‌مابین برای آگاهی از میزان حمایت‌های اشخاص وابسته بسیار اساسی است. لذا در صورتهای مالی جداگانه واحدهای تجاری اصلی، الزامات این استاندارد باید رعایت شود.
۳. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۴، واحدهای تجاری تحت کنترل دولت در مورد تمام معاملات با سایر واحدهای دولتی باید الزامات استاندارد مزبور را رعایت کنند. در ایران واحدهای تجاری تحت کنترل دولت بسیار گسترده است و از سوی دیگر واحدهای تجاری دولتی ملزمند کالاها و خدمات خود را با اولویت بخش دولتی تهیه کنند. بنابراین حجم زیادی از معاملات این گونه واحدها با واحدهای تحت کنترل دولت است. افشای اطلاعات مربوط به این گونه معاملات به عنوان اطلاعات اشخاص وابسته باعث افزایش زیاد حجم اطلاعات صورتهای مالی می‌شود که از سودمندی قابل توجهی برخوردار نیست. لذا، واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، به استثنای واحدهایی که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی می‌باشد، درخصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می‌باشند از شمول این استاندارد خارج شده است.

