

سازمان حسابرسى

استاندارد حسابداري 20

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدیدنظرشده 1397)

**كميته تدوين استانداردهاى حسابداري، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد ”** **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص“ را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.**

**كميته تدوين استانداردهاى حسابداري از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا 29 اسفند 1397 برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بيهقى، نبش خيابان دوازدهم غربی، پلاك14 یا پايگاه اطلاع‌رسانى سازمان حسابرسى** www.audit.org.ir)**)، ارسال فرمايند.**

كميته تدوين استانداردهاى حسابداري

|  |  |
| --- | --- |
| فهرست‌ مندرجات‌ |  |
|  | از بند |
| * **هدف** | **1** |
| * **دامنه کاربرد** | **2** |
| **تعاریف** | **3** |
| * **نفوذ قابل ملاحظه** | **5** |
| * **روش ارزش ویژه** | **10** |
| * **بکارگیری روش ارزش ویژه** | **16** |
| * معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه | **17** |
| * طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش | **20** |
| * توقف استفاده از روش ارزش ویژه | **22** |
| * تغییر در منافع مالکیت | **25** |
| * ضوابط روش ارزش ویژه | **26** |
| * زیان کاهش ارزش | **41** |
| * **صورتهای مالی جداگانه** | **47** |
| * **کنارگذاری استاندارد حسابداری 20 (1389)** | **48** |

هدف

*1. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و تعیین الزامات بکارگیری روش ارزش ویژه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص است.*

دامنه کاربرد

2. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری بکار گرفته شود که سرمایه‌گذارانی با کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر هستند.

# تعاریف

*3.* در اين استاندارد، اصطلاحات زیر با معاني مشخص بکار رفته است:

واحد تجاری وابسته واحد تجاری است که سرمايه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.

صورتهاي مالي تلفيقی**،**صورتهای مالی گروه است که در آن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت‌ اقتصادی واحدی است.

روش ارزش ويژه روش حسابداري است که بر اساس آن، سرمايه‌گذاري در ابتدا به بهاي تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغيير سهم سرمايه‌گذار از خالص داراييهاي سرمايه‌پذير پس از تحصیل، تعديل مي‌گردد. سود یا زیان سرمايه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمايه‌پذير است و سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر می‌باشد.

مشارکت توافقی است که به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند.

کنترل مشترک توافق قراردادی برای سهیم شدن در کنترل یک توافق است، که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم موافقت تمام طرفین سهیم در کنترل باشد.

مشارکت خاص مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به خالص داراییهای توافق از حق برخوردار هستند.

شریک خاص یکی از طرفین مشارکت خاص است که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.

نفوذقابل ملاحظه توانایی سهیم بودن در تصميمات مربوط به سياستهاي مالي و عملياتي سرمايه‌پذير است، اما کنترل يا کنترل مشترک آن سياستها نیست.

*4*. اصطلاحات زير در بند 4 استاندارد حسابداري 18 صورتهاي مالي جداگانه و در پيوست الف استاندارد حسابداری 39 صورتهاي مالي تلفيقي تعريف شده است و در اين استاندارد، با معاني مشخص‌شده در استانداردهايی که در آنها تعريف شده‌اند، بکار مي‌رود:

* کنترل سرمايه‌پذير
* گروه
* واحد تجاری اصلي
* صورتهاي مالي جداگانه.
* واحد تجاری فرعي.

نفوذ قابل ملاحظه

*5. چنانچه واحد تجاري بطور مستقيم يا غيرمستقيم (برای مثال از طريق واحدهاي تجاری فرعي)، حداقل 20 درصد از حق رأي در سرمايه‌پذیر را در اختيار داشته باشد، فرض مي‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه‌ دارد، مگر اينکه به روشنی اثبات شود که چنین نیست. برعکس، اگر واحد تجاری بطور مستقيم يا غيرمستقيم (براي مثال از طريق واحدهاي تجاری فرعي) کمتر از 20 درصد از حق رأي در سرمايه‌پذير را در اختيار داشته باشد، فرض مي‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اينکه چنین نفوذي به روشني قابل اثبات باشد. مالکیت قابل توجه یا عمده توسط سرمایه‌گذار دیگر، لزوماً مانع داشتن نفوذ قابل ملاحظه یک واحد تجاری نمی‌شود.*

*6. وجود یک یا چند مورد از موارد زیر، بطور معمول نشان‌دهنده وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط یک واحد تجاری است:*

الف. داشتن نماینده در هيئت مديره يا رکن اداره‌کننده مشابه در سرمايه‌پذير؛

ب. مشارکت در فرايندهاي سياست‌گذاري، شامل مشاركت در تصميمات مربوط به سود تقسیمی یا دیگر مبالغ قابل توزیع بین مالکان؛

پ. معاملات بااهمیت بين واحد تجاری و سرمايه‌‌پذير آن؛

ت. تبادل كاركنان رده مدیریت؛ يا

ث. تأمين اطلاعات فني اساسی.

7. واحد تجاري ممکن است مالک امتیاز خرید سهام، اختيار خريد سهام، ابزارهای بدهي يا مالکانه قابل تبدیل به سهام عادی یا ابزارهای مشابه دیگری باشد که اگر اعمال یا تبدیل شوند، این قابلیت را دارند که حق رأي بیشتری برای واحد تجاری ایجاد کنند یا حق رأي طرف دیگر درباره سياستهاي مالي و عملياتي واحد تجاري ديگر (یعنی حق رأی‌ بالقوه) را کاهش دهند. هنگام ارزیابی وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط واحد تجاري، وجود و تأثیر حق رأي‌ بالقوه‌ای كه در حال حاضر قابل اعمال يا قابل تبديل است، از جمله حق رأي بالقوه‌ای که در اختیار ساير واحدهای تجاری است، در نظر گرفته می‌شود. حق رأي‌ بالقوه در صورتی در حال حاضر قابل اعمال يا قابل تبديل نیست که برای مثال، تا تاريخي در آينده يا تا وقوع رويدادی آتي، نتوان آن را اعمال يا تبديل کرد.

8. واحد تجاری در ارزيابي اثرگذاری حق رأي بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمام واقعیتها و شرايط (از جمله شرایط اعمال حق‌ رأی بالقوه و هرگونه توافق قراردادی دیگر که به تنهایی یا به صورت ترکیبی در نظر گرفته می‌شود) را که بر حق بالقوه تأثیر دارد، به استثنای مقاصد مديريت و توانايي مالي براي اعمال يا تبديل آن حق بالقوه، بررسی می‌کند.

9. واحد تجاري در صورتي نفوذ قابل ملاحظه بر سرمايه‌پذير را از دست مي دهد كه توانایی سهیم شدن در تصميمات مربوط به سياستهاي مالي و عملياتي سرمايه‌‌پذير را از دست بدهد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر يا بدون تغيير سطوح مطلق یا نسبی مالکیت واقع شود. براي مثال، هنگامي كه واحد تجاری وابسته، در کنترل دولت، دادگاه، اداره‌کننده، مدیر تصفیه یا مقررات‌گذار قرار می‌گیرد، ممکن است نفوذ قابل ملاحظه از دست رود. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند بر اثر توافق قراردادی نیز واقع شود.

روش ارزش ويژه

10. در روش ارزش ويژه، سرمايه‌گذاري در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص، در زمان شناخت اوليه به بهاي تمام شده شناسايي مي‌شود و به منظور شناسايي سهم سرمايه‌گذار از سود يا زيان سرمايه‌پذير پس از تاريخ تحصيل، مبلغ دفتري افزايش يا کاهش مي‌يابد. سهم سرمايه‌گذار از سود يا زيان سرمايه‌پذير، در سود یا زیان سرمایه‌گذار شناسايي مي‌شود. مبالغ توزیع‌شده بین مالکان توسط سرمایه‌پذیر، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. همچنین، ممکن است بابت تغيير در منافع نسبي سرمايه‌گذار در سرمايه‌پذير که از تغيير در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمايه‌پذير ناشی می‌شود، تعديلات مبلغ دفتري سرمایه‌گذاری ضرورت یابد. این تغييرات شامل تغییرات ناشي از تجديد ارزيابي داراییهای ثابت مشهود است. سهم سرمايه‌گذار از آن تغييرات، در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمايه‌گذار شناسايي مي‌شود (به استاندارد حسابداري 1 ارائه صورتهاي مالي مراجعه شود).

11. شناسايي درآمد بر مبناي مبالغ توزیع‌شده بین مالکان، ممکن است معیار مناسبی از درآمد کسب‌شده توسط سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نباشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع‌شده بین مالکان، ارتباط اندکي با عملکرد واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمايه‌گذار، کنترل مشترک يا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمايه‌پذير دارد، در عملکرد واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص از منافعی برخوردار است که بازده سرمايه‌گذاري آن می‌باشد. سرمايه‌گذار با گسترش دامنه صورتهاي مالي به منظور انعکاس سهم خود از سود يا زيان سرمايه‌پذیر، اين منافع را به حساب می‌گیرد. در نتيجه، بکارگيري روش ارزش ويژه، گزارش مفیدتری درباره خالص داراييها و سود يا زيان سرمايه‌گذار ارائه مي‌کند.

12. هرگاه حق رأي بالقوه يا ساير ابزارهای مشتقه داراي حق رأي‌ بالقوه وجود داشته باشد، منافع واحد تجاري در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص فقط بر مبناي منافع مالکيت فعلی تعيين مي‌شود و اعمال يا تبديل احتمالي حق رأي‌ بالقوه و ساير ابزارهاي مشتقه بر آن مؤثر نیست، مگر اینکه بند 13 کاربرد داشته باشد.

13. در برخی شرایط، واحد تجاري در نتیجه معامله‌ای که در حال حاضر برای آن دسترسی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را فراهم می‌کند، از نظر ماهیت، از منافع مالکیت فعلي برخوردار می‌گردد. در چنین شرایطی، نسبتی که به واحد تجاری تخصیص می‌یابد، با در نظر گرفتن اعمال نهایی حق رأی بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه‌ای که در حال حاضر برای واحد تجاری اصلی دسترسی به بازده را فراهم می‌کند، تعیین می‌شود.

14. استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها، در خصوص منافع در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ويژه انجام می‌شود، کاربرد ندارد. هرگاه ابزارهای داراي حق رأي‌ بالقوه، از نظر ماهیت، دسترسی فعلی به بازده مرتبط با منافع مالکيت در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص را فراهم کند، اين ابزارها موضوع استاندارد حسابداری 15 نیست. در تمام موارد دیگر، حسابداری ابزارهاي داراي حق رأي بالقوه در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص، طبق استاندارد حسابداری 15 انجام می‌شود.

15. به استثنای تمام يا بخشي از سرمايه‌گذاري در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص که طبق استاندارد حسابداری 31 داراييهاي غيرجاري نگهداري‌شده براي فروش و عمليات متوقف‌شده، به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود، سرمايه‌گذاري يا منافع انباشته در سرمايه‌گذاري‌ که به عنوان نگهداري‌شده براي فروش طبقه‌بندي نمي‌شود، بايد به عنوان دارايي غيرجاري طبقه‌بندي گردد.

بکارگیری روش ارزش ويژه

16. واحد تجاري داراي نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمايه‌پذير، بايد حسابداری سرمايه‌گذاري در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ويژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه‌گذاری، طبق بندهای 17 تا 19، شرایط معافیت را احراز کند.

معافیت از بکارگيري روش ارزش ويژه

17. در صورتی که واحد تجاری، به موجب استثنای بند 4(الف) استاندارد حسابداری 39، واحد تجاری اصلی باشد که از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف است یا در صورت احراز تمام شرایط زیر، واحد تجاری ضرورتی ندارد روش ارزش ویژه را برای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بکار گیرد:

الف واحد تجاری مزبور، واحد تجاری فرعی تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی باشد که کمتر از 100 درصد مالکیت آن متعلق به واحد تجاری دیگر است و سایر مالکان آن، شامل مالکان فاقد حق رأی، از عدم استفاده واحد تجاری از روش ارزش ویژه مطلع شده‌اند و با آن مخالفت نمی‌کنند؛

ب. ابزارهاي بدهي يا مالکانه واحد تجاري در بازار در دسترس عموم (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله نمی‌شود؛

پ. واحد تجاری، برای انتشار هر طبقه از ابزارهای مالی خود در بازار در دسترس عموم، صورتهای مالی خود را به سازمان بورس و اوراق بهادار یا نهاد نظارتی دیگر، ارائه نکرده باشد و در فرایند ارائه آن نیز نباشد؛ و

ت. واحد تجاری اصلی نهایی یا یکی از واحدهای تجاری اصلی میانی، صورتهای مالی قابل استفاده برای عموم را طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه می‌کند که در صورتهای مزبور، واحدهای تجاری فرعی، طبق استاندارد حسابداری 39 تلفیق یا به ارزش منصفانه همراه با انعکاس تغییرات ارزش منصفانه در سود یا زیان دوره، اندازه‌گیری شده‌اند.

18. چنانچه سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهاي تجاری مشابه از جمله صندوقهاي بيمه متصل به سرمايه‌گذاري نگهداری شود یا بطور غیرمستقیم از طریق این واحدها نگهداری گردد، واحد تجاري ممکن است تصمیم بگیرد که سرمايه‌گذاري در آن واحدهاي تجاري وابسته و مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره نشان دهد.

19. هرگاه واحد تجاري داراي سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته‌ای باشد که بخشي از آن سرمایه‌گذاری، بطور غيرمستقيم از طريق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهاي تجاری مشابه از جمله صندوقهاي بيمه متصل به سرمايه‌گذاري نگهداري شود، صرف‌نظر از اينکه صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهاي تجاری مشابه از جمله صندوقهاي بيمه متصل به سرمايه‌گذاري، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمايه‌گذاري داشته باشند، واحد تجاري ممکن است تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در سود یا زیان دوره نشان دهد. در صورتی که واحد تجاري چنین تصمیمی اتخاذ کند بايد براي بخش باقيمانده سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته که از طريق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهاي تجاری مشابه از جمله صندوقهاي بيمه متصل به سرمايه‌گذاري نگهداري نمي‌شود، روش ارزش ويژه را بکار گيرد.

طبقه‌بندي به عنوان نگهداري‌شده ‌براي فروش

20. واحد تجاري بايد برای تمام يا بخشي از سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري‌شده براي فروش را احراز می‌کند، استاندارد حسابداری 31 را بکار گيرد. حسابداری بخش باقيمانده از سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص که به صورت نگهداري‌شده براي فروش طبقه‌بندي نشده است، بايد تا زمان واگذاري بخشی که به صورت نگهداري‌شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، با استفاده از روش ويژه انجام شود. پس از واگذاري، بايد حسابداری هرگونه منافع باقیمانده در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری 15 انجام دهد، مگر اينکه منافع باقیمانده، همچنان به صورت منافع در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص باشد که در این صورت، واحد تجاري از روش ارزش ويژه استفاده مي‌کند.

21. تمام يا بخشي از سرمایه‌گذاری در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص که قبلاً به‌ عنوان نگهداري‌شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، درصورتی که از این پس، معیارهای این نوع طبقه‌بندي را احراز نکند، بايد با استفاده از روش ارزش ويژه با تسري به گذشته از تاريخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری‌شده برای فروش به حساب گرفته شود. صورتهاي مالي برای دوره‌های پس از تاريخ طبقه‌بندي به عنوان نگهداري‌شده براي فروش، بايد بر این اساس اصلاح شود.

توقف استفاده از روش ارزش ويژه

22. واحد تجاري بايد استفاده از روش ارزش ويژه را از تاريخي متوقف کند که سرمايه‌گذاري آن، به شرح زیر، به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص تلقی نشود:

الف. در صورتی که سرمايه‌گذاري مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تجاري فرعي تبدیل شود، واحد تجاری باید حسابداری سرمايه‌گذاري را طبق استاندارد حسابداری 38 ترکيبهاي تجاري و استاندارد حسابداری 39 انجام دهد.

ب. در صورتی که منافع باقیمانده در یک واحد تجاري تجاری وابسته يا مشارکت خاص قبلی، دارايي مالي باشد، واحد تجاري بايد منافع باقیمانده را به ارزش منصفانه اندازه‌گيري کند. ارزش منصفانه منافع باقیمانده، بايد به عنوان ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه به عنوان دارایی مالی، در نظر گرفته شود. واحد تجاري باید هرگونه تفاوت بین دو مورد زیر را در سود یا زیان دوره شناسایی کند:

1. ارزش منصفانه منافع باقیمانده و هرگونه عايدات حاصل از واگذاري بخشی از منافع در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص؛ و

2. مبلغ دفتري سرمايه‌گذاري در تاريخي که روش ارزش ويژه متوقف شده است.

پ. زمانی که واحد تجاري استفاده از روش ارزش ويژه را متوقف می‌کند، بايد تمام مبالغي را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسايي کرده است، بر همان مبنایی به حساب بگیرد که در صورت واگذاري مستقيم داراييها یا بدهيهای مربوط توسط سرمايه‌پذير، ضرورت می‌یافت.

23. بنابراين، اگر سود يا زيانی که قبلاً توسط سرمايه‌پذير در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسايي شده است، به دلیل واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، به سود انباشته منتقل می‌شود، واحد تجاری هنگام توقف روش ارزش ويژه، سود يا زيان را از حقوق مالکانه به سود انباشته منتقل مي‌کند. برای مثال، اگر واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر مربوط به عمليات خارجي داشته باشد و واحد تجاري مزبور، استفاده از روش ارزش ويژه را متوقف کند، واحد تجاري بايد طبق استاندارد حسابداری 16 آثار تغییر در نرخ ارز، سود يا زيان مرتبط با عملیات خارجی را که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسايي شده است، به سود انباشته منتقل ‌کند.

24. در صورتی که سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته به سرمايه‌گذاري در مشارکت خاص تبديل شود يا سرمايه‌گذاري در مشارکت خاص به سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته تبديل گردد، واحد تجاري به استفاده از روش ارزش ويژه ادامه مي‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گيري نمي‌کند.

تغيير در منافع مالکیت

25. هرگاه منافع مالکیت واحد تجاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص کاهش يابد، اما سرمایه‌گذاری همچنان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبقه‌بندی شود، واحد تجاري در صورتی بايد آن بخش از سود یا زیان مربوط به کاهش در منافع مالکیت را که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی کند که این تجدید طبقه‌بندی، در صورت واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، الزامی می‌شد.

ضوابط روش ارزش ويژه

26. بسياري از ضوابطی که برای بکارگيري روش ارزش ويژه مناسب است، مشابه با ضوابط تلفیق است که در استاندارد حسابداری 39 مطرح شد. افزون بر این، مفاهيم زیربنایی ضوابط مورد استفاده در حسابداری تحصیل واحد تجاري فرعي، در حسابداری تحصيل سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص نیز پذیرفته می‌شود.

27. سهم گروه در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، معادل مجموع سهم واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص است. سهم سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه، برای این منظور در نظر گرفته نمی‌شود. هرگاه واحد تجاري‌ وابسته یا مشارکت خاص،‌ داراي‌ واحدهاي‌ تجاري‌ فرعي، واحدهاي تجاري وابسته یا مشارکتهای خاص‌ باشد، سهم‌ سرمايه‌گذار از سود یا زيان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراييها با استفاده‌ از روش‌ ارزش‌ ويژه‌، بر اساس‌ ارقام‌ شناسایی‌شده در صورتهاي‌ مالي‌ واحد تجاری وابسته‌ يا صورتهاي مالي مشارکت خاص (شامل‌ سهم‌ واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص از سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراييهاي واحدهاي تجاري وابسته و مشارکتهاي خاص متعلق به آن‌)، پس از اعمال‌ تعديلات‌ لازم‌ براي‌ يکسان‌سازي رويه‌هاي‌ حسابداري‌‌، محاسبه می‌شود (به بندهاي 35 تا 37 مراجعه شود).

28. سودها و زيانهاي ناشي از معاملات ”با بالادستی“ و ”با پایین‌دستی“ در صورتهاي مالي واحد تجاری (شامل واحدهاي تجاري فرعي تلفيقي آن)، فقط تا ميزان منافع سرمايه‌گذاران غيروابسته در واحد تجاري وابسته یا مشارکت خاص، شناسايي مي‌شود. معاملات ” با بالادستی“، برای مثال، شامل فروش داراييهای واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص به سرمایه‌گذار است. معاملات با پایین‌دستی، برای مثال، شامل واگذاری داراييها توسط سرمايه‌گذار به واحدهاي تجاري وابسته يا مشارکتهاي خاص آن مي‌باشد. سهم سرمايه‌گذار از سودها يا زيانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف مي‌شود.

29. هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازيافتني داراييهايی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن داراییها ارائه کند، این زیانها باید توسط سرمايه‌گذار بطور کامل شناسايي شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازيافتني داراييهاي قابل خريداري يا زیان کاهش ارزش آن داراييها ارائه کند، سرمايه‌گذار بايد سهم خود از آن زيانها را شناسايي کند.

30. واگذاری دارايي غيرپولي به واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص در ازاي منافع مالکانه در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، بايد طبق بند 28 به حساب گرفته شود، به استثنای زمانی که واگذاری، محتواي تجاري نداشته باشد که شرایط آن در استاندارد حسابداري 11 داراییهای ثابت مشهود تعیین شده است. در صورتي که چنین واگذاری فاقد محتواي تجاري باشد، سود يا زيان، تحقق‌نيافته تلقی مي‌شود و شناسایی نمی‌شود، مگر اینکه بند 31 نیز قابل اعمال باشد. این سودها و زيانهاي تحقق‌نيافته، بايد با سرمايه‌گذاري که حسابداری آن به روش ارزش ويژه انجام می‌شود، حذف گرد.

31. چنانچه واحد تجاری، افزون بر دريافت منافع مالکانه در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، داراييهاي پولي يا غیرپولی دريافت کند، واحد تجاري سود يا زيان واگذاری دارایی غيرپولي را به تناسب داراييهاي پولي يا غيرپولي دريافتي، بطور کامل در سود یا زیان دوره شناسايي مي‌کند.

32. یک سرمايه‌گذاري، از تاريخي که به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص تبدیل می‌شود، به روش ارزش ويژه به حساب منظور می‌گردد. در زمان تحصيل سرمايه‌گذاري، هرگونه تفاوت بين بهاي تمام شده سرمايه‌گذاري و سهم واحد تجاری از خالص ارزش‌ منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص سرمایه‌پذیر، به شرح زير به حساب گرفته مي‌شود:

الف. سرقفلي مربوط به واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص در مبلغ دفتري سرمايه‌گذاري منظور مي‌شود. مستهلک کردن سرقفلی مذکور مجاز نيست.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص سرمایه‌پذیر نسبت به بهاي تمام شده سرمايه‌گذاري، در تعیین سهم واحد تجاری از سود يا زيان واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص در دوره‌ای که سرمايه‌گذاري تحصیل شده است، به عنوان درآمد در نظر گرفته مي‌شود.

تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زيان پس از تحصیل واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، برای مثال بابت استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر، بر مبناي ارزش منصفانه آنها در تاريخ تحصيل انجام می‌شود. به همین ترتیب، تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زيان پس از تحصیل واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص بابت زيانهای کاهش ارزش، برای اقلامی مانند سرقفلي يا داراییهای ثابت مشهود انجام می‌گیرد.

33. واحد تجاری برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص استفاده می‌کند. هرگاه پایان دوره گزارشگري واحد تجاری متفاوت از پایان دوره گزارشگري واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص باشد، واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، برای استفاده واحد تجاری، صورتهاي مالي را به همان تاريخ صورتهاي مالي واحد تجاری تهيه مي‌کنند، مگر اينکه انجام آن غیرعملی باشد.

34. چنانچه، طبق بند 33، صورتهای مالی واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مورد استفاده قرار می‌گیرد به تاریخی تهیه شود که متفاوت از تاريخ مورد استفاده واحد تجاری است، بابت آثار معاملات یا رویدادهای قابل ملاحظه‌ای که بین آن تاریخ و تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری رخ می‌دهد، باید تعديلات اعمال ‌شود. به هر حال، تفاوت بین پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و پایان دوره گزارشگری واحد تجاري، نبايد بيش از سه ماه باشد. طول دوره‌هاي گزارشگري و هرگونه تفاوت بين پايان دوره‌هاي گزارشگري، بايد در دوره‌های مختلف، يکسان باشد.

35. صورتهای مالی واحد تجاری، باید براي معاملات و رويدادهاي مشابه در شرايط مشابه، با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.

36. به استثنای مورد مطرح‌شده در بند 37، هرگاه واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، برای معاملات و رويدادهاي مشابه در شرایط مشابه، از رویه‌های حسابداری متفاوت از رویه‌های حسابداری واحد تجاری استفاده کند، جهت بکارگیری روش ارزش ویژه هنگام استفاده واحد تجاری از صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، لازم است به منظور تطبیق رویه‌های حسابداری واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص با رویه‌های حسابداری واحد تجاری، تعدیلاتی اعمال شود.

37. علیرغم الزام بند 36، چنانچه یک واحد تجاری که خود واحد تجاری سرمایه‌گذاری نیست، از منافعی در یک واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود برخوردار باشد، آن واحد تجاری ممکن است هنگام بکارگیری روش ارزش ویژه، اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد استفاده توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص (که واحد تجاری سرمایه‌گذاری می‌باشد) برای منافع واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص (که واحد تجاری سرمایه‌گذاری می‌باشد) در واحدهای تجاری فرعی را حفظ ‌کند.

38. اگر واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، سهام ممتاز انباشت‌شونده‌ای داشته باشد که در اختيار اشخاصی به جز واحد تجاري است و به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندي مي‌شود، واحد تجاري صرف‌نظر از اینکه سود سهام اعلام شده یا نشده باشد، سهم خود از سود يا زيان را پس از تعديل بابت سود مربوط به اين سهام محاسبه مي‌کند.

39. چنانچه سهم واحد تجاری از زيانهاي واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، مساوي يا بيش از منافع آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری شناسايي سهم خود از زيانهاي اضافی را متوقف مي‌كند. منافع در واحد تجاری وابسته يا مشارکت خاص، مبلغ دفتري سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص است که با استفاده از روش ارزش ويژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل‌دهنده بخشی از سرمایه‌گذاری خالص در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می‌شود. براي مثال، اقلامي كه برای تسویه آنها نه برنامه‌ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش‌بینی محتمل است، از نظر ماهیت، افزايش سرمايه‌‌گذاري واحد تجاری در آن واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص محسوب می‌شود. چنین اقلامی می‌تواند شامل سهام ممتاز، دریافتنی‌ها یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتني‌های تجاري، پرداختنی‌های تجاری یا هرگونه دريافتني بلندمدت كه برای آن وثيقه كافی وجود دارد، مانند وامهای تضمین‌شده، نمی‌باشد. زيانهاي شناسایی‌شده با استفاده از روش ارزش ویژه، که مازاد بر سرمايه‌گذاري واحد تجاری در سهام عادی است، از ساير اجزاي منافع واحد تجاری در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، به ترتيب عکس اولويت آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی) کسر می‌گردد.

40. پس از آنكه منافع واحد تجاری به صفر رسید، زيانهاي اضافی و بدهی مربوط، تنها تا میزان تعهدات حقوقی يا عرفی واحد تجاری يا پرداختهای انجام‌شده به نیابت از واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. در صورتی كه واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص متعاقباً سود گزارش كند، واحد تجاری تنها پس از اینکه سهم از سودها با سهم از زیانهای شناسایی‌نشده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سودها را از سر می‌گیرد.

زيان کاهش ارزش

41. پس از بکارگيري روش ارزش ويژه، از جمله شناسايي زیانهای واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص طبق بند 39، واحد تجاری بندهای 42 تا 44 را بکار می‌گیرد تا تعیین کند که آیا شواهد عینی درباره کاهش ارزش خالص سرمايه‌گذاري آن در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص وجود دارد یا خیر.

42. خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته و مشارکت خاص، تنها در صورتی کاهش ارزش می‌یابد و زیانهای کاهش ارزش تنها در صورتی واقع می‌شود که شواهد عینی از کاهش ارزش در نتیجه یک یا چند رویداد واقع‌شده پس از شناخت اولیه خالص سرمایه‌گذاری (رویداد عامل زیان) وجود داشته باشد و آن رویداد(های) عامل زیان، بر جریانهای نقدی برآوردی آتی حاصل از خالص سرمایه‌گذاری، که به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است، تأثیر بگذارد. ممکن است تشخیص یک رویداد مجزا به عنوان عامل کاهش ارزش، امکانپذیر نباشد؛ بلکه ترکیب چند رویداد می‌تواند دلیل کاهش ارزش باشد. زیانهای مورد انتظار ناشی از رویدادهای آتی، صرف‌نظر از احتمال آن، شناسایی نمی‌شوند. شواهد عینی نشان‌دهنده کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری، شامل داده‌های قابل مشاهده‌ای است که واحد تجاری درباره رویدادهای عامل زیان به شرح زیر، به آنها توجه می‌کند:

الف. مشکلات مالی عمده واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛

ب. نقض قرارداد، مانند نکول یا کوتاهی در پرداختها توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛

پ. اعطای امتیاز توسط یک واحد تجاری به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به دلایل اقتصادی یا حقوقی مرتبط با مشکلات مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص آن، به‌گونه‌ای که واحد تجاری در شرایط دیگر این امتیاز را در نظر نمی‌گرفت؛

ت. وجود احتمال اینکه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دچار ورشکستگی شود یا به نحوی دیگر سازماندهی مجدد مالی انجام دهد؛

ث. از بین رفتن بازار فعال برای خالص سرمایه‌گذاری به دلیل مشکلات مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص.

43. از بین رفتن یک بازار فعال به دلیل آنکه ابزارهای مالکانه یا ابزارهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دیگر به صورت عمومی معامله نمی‌شود، شواهدی از کاهش ارزش نیست. کاهش رتبه اعتباری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص یا کاهش ارزش منصفانه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به خودی خود شواهدی از کاهش ارزش نیست، اگرچه ممکن است هنگام در نظر گرفتن آن همراه با سایر اطلاعات در دسترس، شواهدی از کاهش ارزش باشد.

44. افزون بر این، برای انواع رویدادهای مندرج در بند 42، شواهد عینی کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شامل اطلاعاتی درباره تغییرات عمده واقع‌شده با تأثیر نامطلوب در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی است که واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در آن فعالیت می‌کند و نشان‌دهنده آن است که بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه ممکن است بازیافت نشود. کاهش عمده و طولانی‌مدت در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه به کمتر از بهای تمام شده آن نیز شواهد عینی از کاهش ارزش محسوب می‌شود.

45. از آنجا كه سرقفلي بخشي از مبلغ دفتري خالص سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص را تشكيل مي‌دهد و جداگانه شناسايي نمی‌شود، با بکارگیری الزامات آزمون کاهش ارزش سرقفلی در استاندارد حسابداري 32 كاهش ارزش داراييها، جداگانه بابت کاهش ارزش مورد آزمون قرار نمی‌گیرد. به جای آن، اگر با بکارگیری بندهای 42 تا 44 مشخص شود که ممکن است خالص سرمایه‌گذاری کاهش ارزش داشته باشد، كل مبلغ دفتری سرمايه‌گذاري، طبق استاندارد حسابداري 32 از طریق مقایسه مبلغ دفتری با مبلغ بازیافتنی آن (ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر باشد)، به عنوان یک دارایی واحد بابت کاهش ارزش آزمون می‌شود. زيان كاهش ارزش شناسايي‌شده در آن شرايط، به هيچ يك از داراييها از جمله سرقفلي كه بخشي از مبلغ دفتري خالص سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص را تشكيل مي‌دهد، تخصيص داده نمی‌شود. به همین ترتیب، طبق استاندارد حسابداري 32، هرگونه برگشت زیان كاهش ارزش تا میزان افزایش بعدی در مبلغ بازيافتنی خالص سرمايه‌گذاري، شناسايي مي‌‌شود. برای تعیین ارزش اقتصادی خالص سرمایه‌گذاری، واحد تجاری موارد زیر را برآورد می‌کند:

الف. سهم خود از ارزش فعلي جريانهاي نقدي برآوردی آتی كه انتظار مي‌رود توسط واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص ايجاد شود، شامل جريانهاي نقدی حاصل از عمليات واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص و عايدات واگذاري نهايي سرمايه‌‌گذاري؛ یا

ب. ارزش فعلي جريانهاي نقدي برآوردي آتی كه انتظار مي‌رود از محل سود تقسیمی قابل دریافت بابت سرمایه‌گذاری و واگذاري نهايي آن ایجاد شود.

با بکارگیری مفروضات مناسب، هر دو روش نتيجه يكساني به همراه دارد.

46. مبلغ بازيافتني سرمايه‌‌گذاري در واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، باید برای هر واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص برآورد شود، مگر اینکه واحد تجاري وابسته يا مشارکت خاص، جريانهاي نقدي ورودی حاصل از استفاده مستمر که تا حد زیادی مستقل از جريانهاي نقدي ورودی ساير داراييهاي واحد تجاري است، ايجاد نکند.

صورتهاي مالي جداگانه

47. سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند 11 استاندارد حسابداري 18 (تجدیدنظرشده در سال 1397) در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری گزارش شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری 20 (1389)

48. اين استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداري 20 سرمايه‌گذاري در واحدهاي تجاري وابسته (تجدیدنظر‌شده در سال 1389) می‌‍‌شود.