

استاندارد حسابداری ۲۰

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص



فهرست مندرجات

بند

۱	هدف
۲	دامنه کاربرد
۴-۳	تعاریف
۹-۵	نفوذ قابل ملاحظه
۱۵-۱۰	روش ارزش ویژه
۴۶-۱۶	بکارگیری روش ارزش ویژه
۱۹-۱۷	معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه
۲۱-۲۰	طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش
۲۴-۲۲	توقف استفاده از روش ارزش ویژه
۲۵	تغییر در منافع مالکیت
۴۰-۲۶	ضوابط روش ارزش ویژه
۴۶-۴۱	زیان کاهش ارزش
۴۷	صورتهای مالی جداگانه
۴۸	کنارگذاری استاندارد حسابداری ۲۰ (۱۳۸۹)
۴۹	تاریخ اجرا
۵۰	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

هدف

۱. 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

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

تعاریف

۳. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص‌شده بکار رفته است:
 واحد تجاری وابسته واحد تجاری است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.
 صورتهای مالی تلفیقی، 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 ویژه روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. سود یا زیان سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر 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 تسهیم کنترل یک مشارکت بطور قراردادی است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیت‌های مربوط، مستلزم اجماع تمام طرف‌هایی است که در کنترل سپیم هستند.
 مشارکت خاص مشارکتی است که به موجب آن، طرف‌های دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت از حق برخوردار هستند.
 شریک خاص یکی از طرف‌های مشارکت خاص است که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.
 نفوذ قابل ملاحظه توانایی شرکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.
 اصطلاحات زیر در بند ۴ استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) و در پیوست الف استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص‌شده در استانداردهایی که در آنها تعریف شده‌اند، بکار می‌رود:
 کنترل سرمایه‌پذیر
 گروه
 واحد تجاری اصلی
 صورتهای مالی جداگانه
 واحد تجاری فرعی.

نفوذ قابل ملاحظه

۵. چنانچه واحد تجاری بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی)، حداقل ۲۰ درصد از حق رأی در سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه دارد، مگر اینکه به روشنی اثبات شود که چنین نیست. برعکس، اگر واحد تجاری بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از ۲۰ درصد از حق رأی در سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه چنین نفوذی به روشنی قابل اثبات باشد. مالکیت قابل توجه یا عمده توسط سرمایه‌گذار دیگر، لزوماً مانع داشتن نفوذ قابل ملاحظه یک واحد تجاری نمی‌شود.
۶. وجود یک یا چند مورد از موارد زیر، بطور معمول نشان‌دهنده وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط یک واحد تجاری است:
 الف. داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن اداره‌کننده مشابه در سرمایه‌پذیر؛
 ب. مشارکت در فرایندهای سیاست‌گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به سود تقسیمی یا دیگر مبالغ قابل توزیع بین مالکان؛
 پ. معاملات بااهمیت بین واحد تجاری و سرمایه‌پذیر آن؛
 ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا
 ث. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

۷. واحد تجاری ممکن است مالک امتیاز خرید سهام، اختیار خرید سهام، ابزارهای بدهی یا مالکانه قابل تبدیل به سهام عادی یا ابزارهای مشابه دیگری باشد که اگر اعمال یا تبدیل شوند، این قابلیت را دارند که حق رأی بیشتری برای واحد تجاری ایجاد کنند یا حق رأی طرف دیگر درباره سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر (یعنی حق رأی بالقوه) را کاهش دهند. هنگام ارزیابی وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط واحد تجاری، وجود و تأثیر حق رأی بالقوه‌ای که در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل است، از جمله حق رأی بالقوه‌ای که در اختیار سایر واحدهای تجاری است، در نظر گرفته می‌شود. حق رأی بالقوه در صورتی در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل نیست که برای مثال، تا تاریخی در آینده یا تا وقوع رویدادی آتی، نتوان آن را اعمال یا تبدیل کرد.
۸. واحد تجاری در ارزیابی اثرگذاری حق رأی بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمام واقعیتهای و شرایط (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 مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل آن حق بالقوه، بررسی می‌کند.
۹. واحد تجاری در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر را از دست می‌دهد که توانایی سهام شدن در تصمیمات مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر را از دست بدهد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر یا بدون تغییر سطوح مطلق یا نسبی مالکیت واقع شود. برای مثال، هنگامی که واحد تجاری وابسته، در کنترل دولت، دادگاه، اداره کننده، مدیر تصفیه یا مقررات گذار 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 ویژه

۱۰. در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود و به منظور شناسایی سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحویل، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری افزایش یا کاهش می‌یابد. سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، در سود یا زیان سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود. مبالغ توزیع شده بین مالکان توسط سرمایه‌پذیر، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. همچنین، ممکن است بابت تغییر در منافع نسبی سرمایه‌گذار در سرمایه‌پذیر که از تغییر در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر ناشی می‌شود، تعدیلات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری ضرورت یابد. این تغییرات شامل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود است. سهم سرمایه‌گذار از آن تغییرات، در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود (به استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی مراجعه شود).
۱۱. شناسایی درآمد بر مبنای مبالغ توزیع شده بین مالکان، ممکن است معیار مناسبی از درآمد کسب شده توسط سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نباشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع شده بین مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه‌گذار، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر دارد، در عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از منافع برخوردار است که بازده سرمایه‌گذاری آن می‌باشد. سرمایه‌گذار با گسترش دامنه صورتهای مالی به منظور انعکاس سهم خود از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، این منافع را به حساب می‌گیرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه، گزارش مفیدتری درباره خالص داراییها و سود یا زیان سرمایه‌گذار ارائه می‌کند.
۱۲. هرگاه حق رأی بالقوه یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق رأی بالقوه وجود داشته باشد، منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص فقط بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه بر آن مؤثر نیست، مگر اینکه بند ۱۳ کاربرد داشته باشد.
۱۳. در برخی شرایط، واحد تجاری در نتیجه معامله‌ای که برای آن دسترسی فعلی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را فراهم می‌کند، از نظر ماهیت، از منافع مالکیت فعلی 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 برای واحد تجاری اصلی دسترسی فعلی به بازده را فراهم می‌کند، تعیین می‌شود.
۱۴. استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذار، در خصوص منافع در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، کاربرد ندارد. هرگاه ابزارهای دارای حق رأی بالقوه، از نظر ماهیت، دسترسی فعلی به بازده مرتبط با منافع مالکیت در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را فراهم کند، این ابزارها موضوع استاندارد حسابداری ۱۵ نیست. در تمام موارد دیگر، حسابداری ابزارهای دارای حق رأی بالقوه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام می‌شود.
۱۵. به استثنای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود، سرمایه‌گذاری یا منافع باقیمانده در سرمایه‌گذاری که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نمی‌شود، باید به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی گردد.

بکارگیری روش ارزش ویژه

۱۶. واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه‌پذیر، باید حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه‌گذاری، طبق بندهای ۱۷ تا ۱۹، شرایط معافیت را احراز کند.

معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه

۱۷. در صورتی که واحد تجاری، به موجب استثنای بند ۴ استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، 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 ۱۰۰ 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. ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد تجاری 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 تهیه می‌کند که در صورتهای مزبور، واحدهای تجاری فرعی، طبق استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) تلفیق یا به ارزش منصفانه همراه با انعکاس تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان، اندازه‌گیری شده‌اند.

۱۸. چنانچه سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری شود یا بطور غیرمستقیم از طریق این واحدها نگهداری گردد، واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد که سرمایه‌گذاری در آن واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در صورت سود و زیان نشان دهد.

۱۹. هرگاه واحد تجاری دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته‌ای باشد که بخشی از آن سرمایه‌گذاری، بطور غیرمستقیم از طریق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری شود، صرف‌نظر از اینکه صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمایه‌گذاری داشته باشند، واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند و تغییرات آن را در صورت سود و زیان نشان دهد. در صورتی که واحد تجاری چنین تصمیمی اتخاذ کند باید برای بخش باقیمانده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که از طریق صندوقهای سرمایه‌گذاری جسورانه، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه نگهداری نمی‌شود، روش ارزش ویژه را بکار گیرد.

طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش

۲۰. واحد تجاری باید برای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش را احراز می‌کند، استاندارد حسابداری ۳۱ را بکار گیرد. حسابداری بخش باقیمانده از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که به صورت نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است، باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، با استفاده از روش ویژه انجام شود. پس از واگذاری، باید حسابداری هرگونه منافع باقیمانده در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام دهد، مگر اینکه منافع باقیمانده، همچنان به صورت منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد که در این صورت، واحد تجاری از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند.

۲۱. تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که قبلاً به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، در صورتی که از این پس، معیارهای این نوع طبقه‌بندی را احراز نکند، باید با استفاده از روش ارزش ویژه با تسری به گذشته از تاریخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری‌شده برای فروش به حساب گرفته شود. صورتهای مالی برای دوره‌های پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش، باید بر این اساس اصلاح شود.

توقف استفاده از روش ارزش ویژه

۲۲. واحد تجاری باید استفاده از روش ارزش ویژه را از تاریخی متوقف کند که سرمایه‌گذاری آن، به شرح زیر، به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص تلقی نشود:

الف. در صورتی که سرمایه‌گذاری مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تبدیل شود، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری را طبق استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸) و استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) انجام دهد.

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

۱. ارزش منصفانه منافع باقیمانده و هرگونه عایدات حاصل از واگذاری بخشی از منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛ و

۲. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخی که روش ارزش ویژه متوقف شده است.

پ. زمانی که واحد تجاری استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می‌کند، باید تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده است، بر همان مبنایی به حساب بگیرد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه‌پذیر، ضرورت می‌یافت.

۲۳. بنابراین، اگر سود یا زیانی که قبلاً توسط سرمایه‌پذیر در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به دلیل واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، به سود انباشته منتقل می‌شود، واحد تجاری هنگام توقف روش ارزش ویژه، سود یا زیان را از حقوق مالکانه به سود انباشته منتقل می‌کند. برای مثال، اگر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به عملیات خارجی داشته باشد و واحد تجاری مزبور، استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند، واحد تجاری باید طبق استاندارد حسابداری ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز، سود یا زیان مرتبط با عملیات خارجی را که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود دوره منتقل کند.

۲۴. در صورتی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص تبدیل شود یا سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل گردد، واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گیری نمی‌کند.

تغییر در منافع مالکیت

۲۵. هرگاه منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری همچنان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبقه‌بندی شود، واحد تجاری در صورتی باید 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 می‌شود.

ضوابط روش ارزش ویژه

۲۶. بسیاری از ضوابطی که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مناسب است، مشابه با ضوابط تلفیق است که در استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) مطرح شده است. افزون بر این، مفاهیم زیربنایی ضوابط مورد استفاده در حسابداری تحصیل واحد تجاری فرعی، در حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نیز پذیرفته می‌شود.

۲۷. سهم گروه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، معادل مجموع سهم واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است. سهم سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه، برای این منظور در نظر گرفته نمی‌شود. هرگاه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دارای واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص باشد، سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، بر اساس ارقام شناسایی شده در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا صورتهای مالی مشارکت خاص (شامل سهم واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری، محاسبه می‌شود (به بندهای ۳۵ تا ۳۷ مراجعه شود).

۲۸. سودها و زیانهای ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورتهای مالی واحد تجاری (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. معاملات "با بالادستی"، برای مثال، شامل فروش داراییهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه‌گذار است. معاملات "با

- پایین‌دستی"، برای مثال، شامل واگذاری داراییها توسط سرمایه‌گذار به واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص آن می‌باشد. سهم سرمایه‌گذار از سودها یا زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود.
۲۹. هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتی داراییهایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن داراییها ارائه کند، این زیانها باید توسط سرمایه‌گذار بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتی داراییهای قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن داراییها ارائه کند، سرمایه‌گذار باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.
۳۰. واگذاری دارایی غیرپولی به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در ازای منافع مالکانه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند ۲۸ به حساب گرفته شود، به استثنای زمانی که واگذاری، محتوای تجاری نداشته باشد که شرایط آن در استاندارد حسابداری ۱۱ **داراییهای ثابت مشهود** تعیین شده است. در صورتی که چنین واگذاری فاقد محتوای تجاری باشد، سود یا زیان، تحقق نیافته تلقی می‌شود و شناسایی نمی‌شود، مگر اینکه بند ۳۱ نیز قابل اعمال باشد. این سودها و زیانهای تحقق نیافته، باید با سرمایه‌گذاری که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، حذف گردد.
۳۱. چنانچه واحد تجاری، افزون بر دریافت منافع مالکانه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، داراییهای پولی یا غیرپولی دریافت کند، واحد تجاری سود یا زیان واگذاری دارایی غیرپولی را به تناسب داراییهای پولی یا غیرپولی دریافتی، بطور کامل در صورت سود و زیان شناسایی می‌کند.
۳۲. یک سرمایه‌گذاری، از تاریخی که به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص تبدیل می‌شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌گردد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:
- الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود و استهلاک آن طبق استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) محاسبه می‌گردد.
- ب. هرگونه مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در تعیین سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در دوره‌ای که سرمایه‌گذاری تحصیل شده است، به عنوان سود خرید زیر قیمت در نظر گرفته می‌شود.
- تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان پس از تحصیل واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای مثال بابت استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر، بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل انجام می‌شود. به همین ترتیب، تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان پس از تحصیل واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بابت زیانهای کاهش ارزش، برای اقلامی مانند داراییهای ثابت مشهود انجام می‌گیرد.
۳۳. واحد تجاری برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص استفاده می‌کند. هرگاه پایان دوره گزارشگری واحد تجاری متفاوت از پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای استفاده واحد تجاری، صورتهای مالی را به همان تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری تهیه می‌کنند، مگر اینکه انجام آن غیرعملی باشد.
۳۴. چنانچه، طبق بند ۳۳، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مورد استفاده قرار می‌گیرد به تاریخی تهیه شود که متفاوت از تاریخ 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 تعدیلات اعمال شود. به هر حال، تفاوت بین پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و پایان دوره گزارشگری واحد تجاری، نباید بیش از سه ماه باشد. طول دوره‌های گزارشگری و هرگونه تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری، باید در دوره‌های مختلف، یکسان باشد.
۳۵. صورتهای مالی واحد تجاری، باید برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط مشابه، با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.
۳۶. به استثنای مورد مطرح شده در بند ۳۷، هرگاه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای معاملات و رویدادهای 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 تجاری وابسته یا مشارکت خاص با رویه‌های حسابداری واحد تجاری، تعدیلاتی اعمال شود.
۳۷. علیرغم الزام بند ۳۶، چنانچه یک واحد تجاری که خود واحد تجاری سرمایه‌گذاری نیست، از منفعی 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، 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.

۳۸. اگر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، سهام ممتاز انباشت‌شونده‌ای داشته باشد که در اختیار اشخاصی به جز واحد تجاری است و به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، واحد تجاری صرف‌نظر از اینکه سود سهام اعلام شده یا نشده باشد، سهم خود از سود یا زیان را پس از تعدیل بابت سود مربوط به این سهام محاسبه می‌کند.

۳۹. چنانچه سهم واحد تجاری از زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری شناسایی سهم خود از زیانهای اضافی را متوقف می‌کند. منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است که با استفاده از روش ارزش ویژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل‌دهنده بخشی از سرمایه‌گذاری خالص در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می‌شود. برای مثال، اقلامی که برای تسویه آنها برنامه‌ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش‌بینی محتمل است، از نظر ماهیت، افزایش سرمایه‌گذاری واحد تجاری در آن واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص محسوب می‌شود. چنین اقلامی می‌تواند شامل سهام ممتاز، دریافتنی‌ها یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتنی‌های تجاری، پرداختنی‌های تجاری یا هرگونه دریافتنی بلندمدت که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وامهای تضمین‌شده، نمی‌باشد. زیانهای شناسایی شده با استفاده از روش ارزش ویژه، که مازاد بر سرمایه‌گذاری واحد تجاری در سهام عادی است، از سایر اجزای منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به ترتیب عکس اولویت آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی) کسر می‌گردد.

۴۰. پس از آنکه منافع واحد تجاری به صفر رسید، زیانهای اضافی و بدهی مربوط، تنها تا میزان تعهدات حقوقی یا عرفی واحد تجاری یا پرداختهای انجام‌شده به نیابت از واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. در صورتی که واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص متعاقباً سود گزارش کند، واحد تجاری تنها پس از اینکه سهم از سودها با سهم از زیانهای شناسایی نشده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سودها را از سر می‌گیرد.

زیان کاهش ارزش

۴۱. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، از جمله شناسایی زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبق بند ۳۹، واحد تجاری بندهای ۴۲ تا ۴۴ را بکار می‌گیرد تا تعیین کند که آیا شواهد عینی درباره کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص وجود دارد یا خیر.

۴۲. 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 واقع شده پس از شناخت اولیه خالص سرمایه‌گذاری (رویداد عامل زیان) وجود داشته باشد و آن رویداد(های) عامل زیان، بر جریانهای نقدی آتی برآوردی حاصل از خالص سرمایه‌گذاری، که به گونه‌ای قابل اتکا، 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، به گونه‌ای 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.

۴۳. 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.

۴۴. افزون بر این، برای انواع رویدادهای مندرج در بند ۴۲، شواهد عینی کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شامل اطلاعاتی درباره تغییرات عمده واقع شده 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.

۴۵. از آنجا که سرقتی بخشی از مبلغ دفتری خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تشکیل می‌دهد و جداگانه شناسایی نمی‌شود، با بکارگیری الزامات آزمون کاهش ارزش سرقتی در استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها، جداگانه بابت کاهش ارزش مورد آزمون قرار نمی‌گیرد؛ بلکه، اگر با بکارگیری بندهای ۴۲ تا ۴۴ مشخص شود که ممکن است خالص سرمایه‌گذاری کاهش ارزش داشته باشد، کل مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری، طبق استاندارد حسابداری ۳۲ 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. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در آن شرایط، به هیچ یک از داراییها از جمله سرقتی که بخشی از مبلغ دفتری خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تشکیل می‌دهد، تخصیص داده نمی‌شود. به همین ترتیب، طبق استاندارد حسابداری ۳۲، هر گونه برگشت زیان کاهش ارزش تا میزان افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی خالص سرمایه‌گذاری، شناسایی می‌شود. برای تعیین ارزش اقتصادی خالص سرمایه‌گذاری، واحد تجاری موارد زیر را برآورد می‌کند:

الف. سهم خود از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص ایجاد شود، شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و عایدات واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری؛ یا
ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود از محل سود تقسیمی قابل دریافت بابت سرمایه‌گذاری و واگذاری نهایی آن ایجاد شود.

با بکارگیری مفروضات مناسب، هر دو روش نتیجه یکسانی به همراه دارد.

۴۶. مبلغ بازیافتنی سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید برای هر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص برآورد شود، مگر اینکه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، جریانهای نقدی ورودی حاصل از استفاده مستمر که تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای واحد تجاری است، ایجاد نکند.

صورت‌های مالی جداگانه

۴۷. سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند ۱۱ استاندارد حسابداری ۱۸ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) در صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری گزارش شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۲۰ (۱۳۸۹)

۴۸. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (تجدیدنظرشده ۱۳۸۹) می‌شود.

تاریخ اجرا

۴۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۵۰. به استثنای الزام بند ۳۲(الف) این استاندارد مبنی بر اینکه محاسبه استهلاک سرقتی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، طبق استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) انجام می‌شود، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸، استهلاک سرقتی مربوط به واحد تجاری وابسته یا

مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، مجاز نیست.