

استاندارد حسابداری 40
مشارکتها (مصوب 1398)



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

فهرست مندرجات

بنا
1
2
3
19-4
13-7
19-14

- هدف
- دستیابی به هدف
- دامنه کاربرد
- مشارکتها
- کنترل مشترک
- انواع مشارکتها

- صورتهای مالی طرفهای مشارکت
 - عملیات مشترک
 - مشارکتهای خاص
 - صورتهای مالی جداگانه
 - کنارگذاری استاندارد حسابداری 23 (1389)
 - تاریخ اجرا
 - مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
 - پیوستها
 - الف اصطلاحات تعریف‌شده
 - ب رهنمود بکارگیری
 - پ گذار
- 26-20
- 24-20
- 26-25
- 27
- 29
- 30
- 31

1. هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری است که در توافقات تحت کنترل مشترک (یعنی مشارکتها)، منافی دارند.

دستیابی به هدف

2. برای دستیابی به هدف اشاره شده در بند 1، این استاندارد کنترل مشترک را تعریف می‌کند و هر واحد تجاری را که طرف یک مشارکت است ملزم می‌نماید با ارزیابی حقوق و تعهدات خود، نوع مشارکت را تعیین کند و حسابداری حقوق و تعهدات خود را باتوجه به نوع مشارکت انجام دهد.

دامنه کاربرد

3. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که طرف یک مشارکت هستند، بکار گرفته شود.

مشارکتها

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

5. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:

الف. طرفهای مشارکت، طبق یک قرارداد، الزاماتی دارند (به بندهای ب2 تا ب4 مراجعه شود).

ب. آن قرارداد، به دو یا چند طرف از آن طرفها، کنترل مشترک بر مشارکت را اعطا می‌کند (به بندهای 7 تا 13 مراجعه شود).

6. مشارکت، یا عملیات مشترک است یا مشارکت خاص.

کنترل مشترک

7. 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 سهیم هستند.

8. واحد تجاری که یک طرف توافق است باید ارزیابی کند که آیا قرارداد، برای تمام طرفها یا گروهی از طرفها، کنترل جمعی بر توافق را ایجاد می‌کند یا خیر. کنترل جمعی زمانی برای تمام طرفها یا گروهی از طرفها وجود دارد که هدایت فعالیتهای دارای تأثیر قابل ملاحظه بر بازده توافق (یعنی فعالیتهای مربوط)، مستلزم همکاری مشترک آنها باشد.

9. پس از آنکه مشخص شد تمام طرفها یا گروهی از طرفها، توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند، کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیمگیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی باشد که بطور جمعی آن توافق را کنترل می‌کنند.

10. در یک مشارکت، هیچ یک از طرفها به تنهایی مشارکت را کنترل نمی‌کند. هر طرف دارای کنترل مشترک بر مشارکت، می‌تواند از کنترل مشارکت توسط هر یک از طرفهای دیگر یا گروهی از طرفها جلوگیری کند.

11. حتی اگر برخی از طرفهای یک توافق، کنترل مشترک بر آن نداشته باشند، این توافق می‌تواند یک مشارکت باشد. این استاندارد، بین طرفهایی که بر مشارکت کنترل مشترک دارند (مجریان عملیات مشترک یا شرکای خاص) و طرفهایی که در مشارکت سهم هستند ولی کنترل مشترک بر آن ندارند، تمایز قائل می‌شود.

12. ارزیابی وجود کنترل مشترک تمام طرفها یا گروهی از طرفها بر توافق، مستلزم اعمال قضاوت توسط واحد تجاری است. واحد تجاری باید این ارزیابی را با در نظر گرفتن تمام واقعیتها و شرایط انجام دهد (به بندهای ب5 تا ب11 مراجعه شود).

13. در صورت تغییر در واقعیتها و شرایط، واحد تجاری باید کنترل مشترک خود بر توافق را مجدداً ارزیابی کند.

انواع مشارکتها

14. واحد تجاری باید نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. طبقه‌بندی یک مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفهای مشارکت بستگی دارد.

15. عملیات مشترک، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهدات داشته باشند. این طرفها، مجریان عملیات مشترک نامیده می‌شوند.

16. مشارکت خاص، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، از حق برخوردار باشند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می‌شوند.

17. واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، قضاوت می‌کند. واحد تجاری، باید با در نظر گرفتن حقوق و تعهدات ناشی از مشارکت، نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد تعیین کند. واحد تجاری، با توجه به ساختار و شکل حقوقی مشارکت، شرایط توافق شده بین طرفهای قرارداد و در صورت لزوم سایر واقعیتها و شرایط، حقوق و تعهدات خود را ارزیابی می‌نماید (به بندهای ب12 تا ب33 مراجعه شود).

18. برخی مواقع، طرفها به موجب یک موافقت‌نامه کلی که شرایط عمومی قراردادی را برای انجام یک یا چند فعالیت تعیین می‌کند، متعهد می‌شوند. در موافقت‌نامه کلی، ممکن است این‌گونه تعیین شود که طرفها، مشارکتهای متفاوتی برای انجام فعالیتهای خاصی که بخشی از موافقت‌نامه را تشکیل می‌دهد، ایجاد کنند. حتی اگر مشارکتهای مزبور به یک موافقت‌نامه کلی معین مربوط باشند، در صورتی که حقوق و تعهدات طرفها، با انجام فعالیتهای مختلف مشخص شده در موافقت‌نامه کلی تغییر کند، نوع مشارکتهای متفاوت خواهد بود. در نتیجه، هرگاه طرفها، فعالیتهای مختلفی را که تشکیل‌دهنده بخشی از موافقت‌نامه کلی است به عهده بگیرند، عملیات مشترک و مشارکتهای خاص می‌توانند همزمان وجود داشته باشند.

19. در صورت تغییر در واقعیتها و شرایط، واحد تجاری باید تغییر در نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، مجدداً ارزیابی کند.

عملیات مشترک

20. مجری عملیات مشترک باید در رابطه با منافع خود در عملیات مشترک، موارد زیر را شناسایی کند:

- الف. داراییهای خود، شامل سهم از داراییهایی که بطور مشترک نگهداری می‌شود؛
- ب. بدهیهای خود، شامل سهم از بدهیهایی که بطور مشترک تحمل می‌شود؛
- پ. درآمد عملیاتی خود، حاصل از فروش سهم خود از محصولات عملیات مشترک؛
- ت. سهم خود از درآمد عملیاتی حاصل از فروش محصولات توسط عملیات مشترک؛ و
- ث. هزینه‌های خود، شامل سهم از هزینه‌هایی که بطور مشترک تحمل می‌شود.

21. مجری عملیات مشترک، باید حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌های مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط برای آن داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها انجام دهد.

22. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری 38 ترکیبهای تجاری (مصوب 1398) باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند 20، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد حسابداری 38 (مصوب 1398) و سایر استانداردهای حسابداری که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری مزبور، اطلاعات الزامی طبق آن استانداردها را افشا کند. این موضوع هم برای تحصیل اولیه منافع و هم برای تحصیل منافع اضافی در یک عملیات مشترک که فعالیت آن عملیات مشترک تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری است، کاربرد دارد. حسابداری تحصیل منافع در چنین عملیات مشترکی، در بندهای ب34 تا ب37 تعیین می‌شود.

23. حسابداری معاملاتی مانند فروش، اعطا یا خرید داراییها بین یک واحد تجاری و عملیات مشترکی که واحد تجاری در آن مجری عملیات مشترک است، در بندهای ب38 تا ب41 تعیین می‌شود.

24. طرفی که در عملیات مشترک سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، در صورتی که نسبت به داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی داشته باشد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق بندهای 20 تا 23 انجام دهد. اگر طرفی که در عملیات مشترک سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، نسبت به داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی نداشته باشد، باید حسابداری منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط انجام دهد.



استاندارد حسابداری 40 مشارکتها

مشارکتهای خاص

25. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه‌گذاری شناسایی کند و حسابداری آن را طبق استاندارد حسابداری 20 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدیدنظرشده 1398)، با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده باشد.
26. طرفی که در مشارکت خاص سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها انجام دهد، مگر آنکه بر آن مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در این صورت باید حسابداری منافع خود در مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظرشده 1398) انجام دهد.

صورت‌های مالی جداگانه

27. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورت‌های مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:
الف. عملیات مشترک را طبق بندهای 20 تا 23 انجام دهد.
ب. مشارکت خاص را طبق بند 10 استاندارد حسابداری 18 صورت‌های مالی جداگانه (تجدیدنظرشده 1398) انجام دهد.
28. طرفی که در مشارکت سهم است، اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید در صورت‌های مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:
الف. عملیات مشترک را طبق بند 24 انجام دهد؛
ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری 15 انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند 10 استاندارد حسابداری 18 (اصلاح‌شده در سال 1398) را بکار گیرد.

کنارگذاری استاندارد حسابداری 23 (1389)

29. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری 23 حسابداری مشارکتهای خاص (اصلاح‌شده 1389) می‌شود.

تاریخ اجرا

30. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1400/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

31. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتها (ویرایش 2018) نیز رعایت می‌شود.

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

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 سهیم هستند.
عملیات مشترک	مشارکتی که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به این مشارکت، حقوق و تعهداتی دارند.
مجری عملیات مشترک	یک طرف عملیات مشترک که بر آن عملیات مشترک، کنترل مشترک دارد.
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.
یک طرف مشارکت	واحد تجاری که در مشارکت سهیم است، صرفنظر از اینکه بر آن مشارکت، کنترل مشترک داشته باشد یا خیر.
شخصیت جداگانه	هر ساختار مالی که بطور جداگانه قابل تشخیص است، شامل اشخاص حقوقی مجزا یا اشخاصی که صرفنظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.

اصطلاحات زیر در استاندارد حسابداری 18 (تجدیدنظرشده 1398)، استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظرشده 1398) یا استاندارد حسابداری 39 صورتهای مالی تلفیقی (مصوب 1398) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص شده در استانداردهای مزبور، مورد استفاده قرار میگیرد:

- کنترل سرمایه‌پذیر
- روش ارزش ویژه
- تسلط
- حقوق حمایتی
- فعالیتهای مربوط
- صورتهای مالی جداگانه
- نفوذ قابل ملاحظه.

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است. در این پیوست کاربرد بندهای 1 تا 28 تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

ب1. در مثالهای این پیوست، وضعیتهای فرضی توصیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثالهای ذکر شده ممکن است در الگوهای واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری استاندارد حسابداری 40، ارزیابی تمام واقعیتهای و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

قرارداد (بند 5)

ب2. قراردادهای، به روشهای مختلف مستند می‌شوند. یک قرارداد لازم‌الاجرا، اغلب، ولی نه همیشه، به صورت مکتوب است. سازوکارهای قانونی نیز بطور مستقل یا همراه با قراردادهای بین طرفها، توافقی الزام‌آور ایجاد می‌کنند.

ب3. هرگاه مشارکتها از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شوند (به بندهای ب19 تا ب33 مراجعه شود)، قرارداد یا بعضی از جنبه‌های مفاد قرارداد، در برخی موارد در اساسنامه‌ها، شرکتنامه‌ها یا آیین‌نامه‌های شخصیت جداگانه درج می‌شود.

ب4. قرارداد، شرایطی را مشخص می‌کند که طبق آن، طرفها در فعالیتهای موضوع قرارداد مشارکت می‌کنند. قرارداد، بطور معمول موضوعات زیر را دربرمی‌گیرد:

الف. هدف، فعالیت و مدت مشارکت.

ب. چگونگی انتصاب اعضای هیئت‌مدیره (یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه) مشارکت.

پ. فرایند تصمیم‌گیری: موضوعاتی که مستلزم تصمیم‌گیری طرفها، حق رأی طرفها و سطح حمایت مورد نیاز از آن موضوعات است. فرایند تصمیم‌گیری مندرج در قرارداد، کنترل مشترک بر آن قرارداد را برقرار می‌کند (به بندهای ب5 تا ب11 مراجعه شود).

ت. سرمایه یا سایر آورده‌های طرفها.

ث. چگونگی سهم شدن طرفها در داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها یا سود یا زیان دوره مربوط به مشارکت.

کنترل مشترک (بندهای 7 تا 13)

ب5. واحد تجاری در ارزیابی وجود کنترل مشترک بر یک توافق، ابتدا باید کنترل تمام طرفها، یا گروهی از طرفها بر آن توافق را ارزیابی کند. استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398)، کنترل را تعریف می‌کند و باید در تعیین این موضوع که آیا تمام طرفها یا گروهی از طرفها، در معرض بازده متغیر ناشی از مشارکت در توافق قرار دارند یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار هستند و آیا از طریق تسلط بر توافق، توانایی اثرگذاری بر آن بازده را دارند یا خیر، مورد استفاده قرار گیرد. هرگاه تمام طرفها یا گروهی از طرفها، بطور جمعی توانایی هدایت فعالیتهای دارای تأثیر قابل‌ملاحظه بر بازده توافق (یعنی فعالیتهای مربوط) را داشته باشند، طرفها، این توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند.

ب6. پس از آنکه مشخص شد تمام طرفها یا گروهی از طرفها، بطور جمعی توافق را کنترل می‌کنند، واحد تجاری باید ارزیابی کند که بر توافق، کنترل مشترک دارد یا خیر. کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع طرفهایی باشد که توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند. ارزیابی اینکه توافق، توسط تمام طرفها یا گروهی از طرفها بطور مشترک یا توسط یکی از طرفها به تنهایی کنترل می‌شود، ممکن است مستلزم قضاوت باشد.

ب7. در مواردی، فرایند تصمیم‌گیری مورد پذیرش طرفهای یک قرارداد، بطور تلویحی منجر به کنترل مشترک می‌شود. برای مثال، فرض کنید دو طرف، توافقی ایجاد می‌کنند که هر یک، 50 درصد حق رأی در آن دارند و قرارداد بین آنها تصریح می‌کند که برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، حداقل 51 درصد آرا الزامی است. در این مورد، طرفها بطور تلویحی توافق کرده‌اند که بر توافق کنترل مشترک داشته باشند زیرا تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، نمی‌تواند بدون توافق هر دو طرف انجام گیرد.

ب8. در موارد دیگر، قرارداد، حداقل نسبت حق رأی برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط را الزامی می‌کند. هنگامی که حداقل نسبت حق رأی لازم، از طریق بیش از یک ترکیب از طرفهای توافق‌کننده قابل دستیابی باشد، آن توافق، مشارکت تلقی نمی‌شود، مگر آنکه قرارداد تصریح کند کدام یک از طرفها (یا ترکیبی از طرفها) ملزم هستند برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، به اجماع برسند.

مثالهای کاربردی

مثال 1

فرض کنید سه طرف، یک توافق ایجاد می‌کنند: در این توافق الف 50 درصد، ب 30 درصد و پ 20 درصد حق رأی دارند. طبق قرارداد بین الف، ب و پ، داشتن حداقل 75 درصد آرا برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط الزامی است. حتی اگر الف بتواند مانع اتخاذ هر تصمیمی شود، توافق را کنترل نمی‌کند، زیرا او نیاز دارد با ب به توافق برسد. شرایط قرارداد مبنی بر الزامی بودن داشتن حداقل 75 درصد آرا برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، اشاره به این دارد که الف و ب، بر این توافق کنترل مشترک دارند، زیرا تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، بدون توافق الف و ب با یکدیگر، مقدور نیست.

مثال 2

فرض کنید یک توافق، سه طرف دارد: در این توافق الف 50 درصد و ب و پ هر یک 25 درصد حق رأی دارند. این قرارداد بین الف، ب و پ، تصریح می‌کند که داشتن حداقل 75 درصد آرا برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط الزامی است. حتی اگر الف بتواند مانع اتخاذ هر تصمیمی شود، توافق را کنترل نمی‌کند، زیرا او نیاز دارد با ب یا پ به توافق برسد. در این مثال، الف، ب و پ، توافق را بطور گروهی کنترل می‌کنند. با این وجود، بیش از یک ترکیب از طرفها می‌توانند برای رسیدن به 75 درصد آرا با یکدیگر توافق کنند (یعنی الف و ب یا الف و پ). در این شرایط، برای اینکه قرارداد بین طرفها، مشارکت باشد، ضرورت دارد مشخص شود که کدام ترکیب از طرفها لازم است درخصوص تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، با یکدیگر توافق کنند.

مثال 3

توافقی را در نظر بگیرید که در آن الف و ب، هر یک 35 درصد حق رأی دارند و 30 درصد از حق رأی

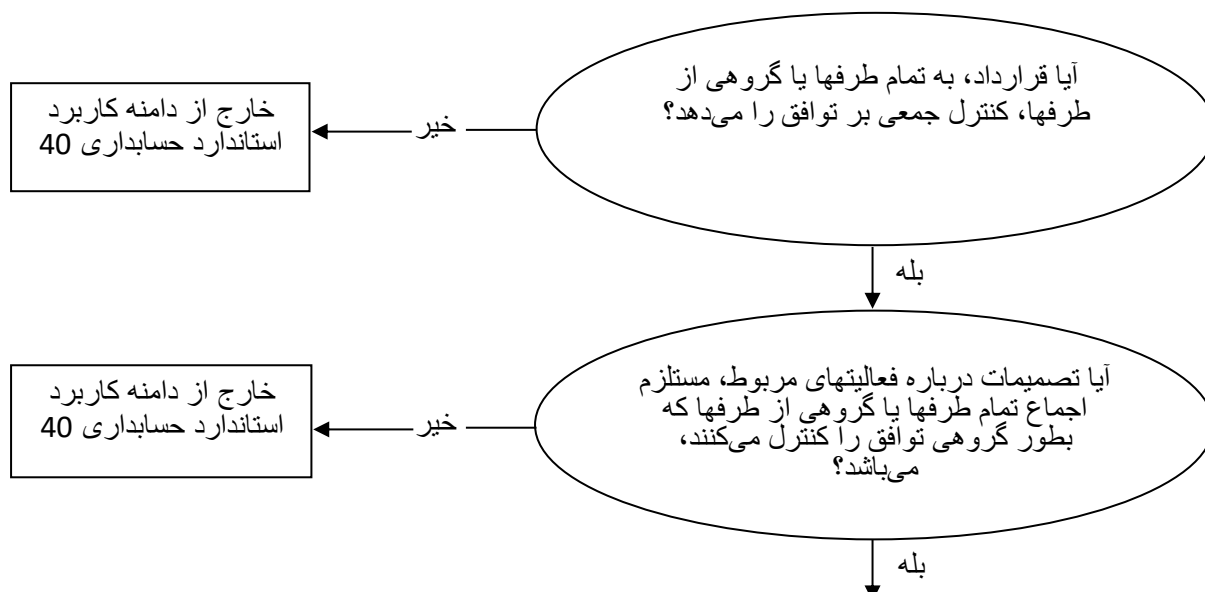
مثالهای کاربردی

باقیمانده، بطور گسترده پراکنده شده است. تصمیمگیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم تصویب توسط اکثریت دارندگان حق رأی است. الف و ب تنها در صورتی بر این توافق کنترل مشترک دارند که قرارداد مشخص کند تصمیمگیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم توافق الف و ب است.

9. الزام به اجماع به این معنی است که هر یک از طرفهای دارای کنترل مشترک بر توافق، بتواند از تصمیمات یکجانبه (درباره فعالیتهای مربوط) که بدون موافقت وی توسط هر یک از طرفهای دیگر یا گروهی از طرفها اتخاذ می شود، جلوگیری کند. اگر الزام به اجماع تنها به تصمیماتی مربوط شود که به یکی از طرفها، حقوق حمایتی اعطا می کند و نه تصمیماتی درباره فعالیتهای مربوط، آن طرف، طرف دارای کنترل مشترک بر توافق نیست.

10. یک قرارداد ممکن است شامل بندهایی برای حل اختلافات، مانند نحوه داوری، باشد. در صورت نبود اجماع بین طرفهای دارای کنترل مشترک، این بندها، تصمیمگیری را امکانپذیر می کند. وجود این بندها، مانع کنترل مشترک توافق نمی شود و در نتیجه، توافق یک مشارکت است.

ارزیابی کنترل مشترک



11. هرگاه یک توافق فقط در صورتی که هر یک از طرفها کنترل مشترک را داشته باشند، قابل اجرا باشد: حسابداری 40 (مصوب 1398) قرار نگیرد، واحد تجاری باید حسابداری منافع در آن توافق را طبق استانداردهای حسابداری مربوط، مانند استاندارد حسابداری 39 (مصوب 1398)، استاندارد حسابداری 20 (تجدیدنظر شده 1398) یا استاندارد حسابداری 15 انجام دهد.

انواع مشارکتها (بندهای 14 تا 19)

ب12. مشارکتها، برای مقاصد گوناگون ایجاد می‌شوند (برای مثال، به عنوان روشی برای تقسیم هزینه‌ها و ریسک بین طرفها یا روشی برای فراهم کردن دسترسی طرفها به فناوری یا بازارهای جدید) و می‌توانند با استفاده از ساختارها و شکل‌های حقوقی مختلف ایجاد شوند.

ب13. برخی مشارکتها مستلزم انجام فعالیت‌های موضوع مشارکت از طریق شخصیت جداگانه نیست، اما سایر مشارکتها مستلزم ایجاد شخصیت جداگانه است.

ب14. طبقه‌بندی مشارکت طبق این استاندارد، به حقوق و تعهدات طرفها که از این مشارکت در روال عادی فعالیت‌های تجاری حاصل می‌شود، بستگی دارد. این استاندارد، مشارکتها را به عملیات مشترک یا مشارکت‌های خاص طبقه‌بندی می‌کند. هرگاه واحد تجاری، در ارتباط با داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهداتی داشته باشد، مشارکت، عملیات مشترک است. هرگاه واحد تجاری، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حقوقی داشته باشد، مشارکت، مشارکت خاص است. بندهای ب16 تا ب33، نحوه ارزیابی اینکه واحد تجاری در عملیات مشترک یا در مشارکت خاص منافع دارد را تعیین می‌کند.

طبقه‌بندی مشارکت

ب15. همان‌طور که در بند ب14 بیان شد، طبقه‌بندی مشارکت مستلزم آن است که طرفهای مشارکت، حقوق و تعهدات ناشی از مشارکت را ارزیابی کنند. واحد تجاری هنگام این ارزیابی، باید موارد زیر را در نظر بگیرد:

الف. ساختار مشارکت (به بندهای ب16 تا ب21 مراجعه شود).

ب. چنانچه مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شود:

1. شکل حقوقی آن شخصیت جداگانه (به بندهای ب22 تا ب24 مراجعه شود)؛

2. شرایط توافق قراردادی (به بندهای ب25 تا ب28 مراجعه شود)؛ و

3. در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب29 تا ب33 مراجعه شود).

ساختار مشارکت

مشارکت‌هایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود

ب16. مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود، عملیات مشترک است. در این موارد، قرارداد، حقوق طرفها نسبت به داراییها و درآمدهای مشارکت و تعهدات آنها نسبت به بدهیها و هزینه‌های مشارکت را تعیین می‌کند.

ب17. در اغلب موارد، ماهیت فعالیت‌های موضوع مشارکت و اینکه طرف‌ها چگونه با یکدیگر آن فعالیت‌ها را به عهده می‌گیرند، در قرارداد توصیف می‌شود. برای مثال، طرف‌های مشارکت ممکن است برای تولید یک محصول با یکدیگر، توافق کنند و هر یک از طرف‌ها، مسئول کار خاصی باشد و هر یک، از دارایی‌های خود استفاده کند و بدهی‌های خود را تحمل نماید. همچنین، توافق قراردادی چگونگی تسهیم درآمدهای عملیاتی و هزینه‌های مشترک بین طرف‌ها را تعیین می‌کند. در این موارد، هر یک از مجریان عملیات مشترک، دارایی‌ها و بدهی‌های استفاده‌شده برای کار خاص خود و سهم خود از درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها را طبق قرارداد، در صورتهای مالی خود شناسایی می‌کند.

ب18. در سایر موارد، برای مثال، طرف‌های مشارکت ممکن است در مورد تسهیم و استفاده از یک دارایی با یکدیگر، توافق کنند. در این موارد، حقوق طرف‌ها نسبت به دارایی که بطور مشترک بکار گرفته می‌شود و چگونگی تسهیم محصول یا درآمدهای عملیاتی حاصل از دارایی و مخارج عملیاتی بین طرف‌ها را قرارداد تعیین می‌کند. هر یک از مجریان عملیات مشترک، سهم خود از دارایی مشترک و سهم توافقی خود از هرگونه بدهی را به حساب منظور می‌کند و سهم خود از محصول، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها را طبق قرارداد شناسایی می‌نماید.

مشارکتهایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی می‌شود

ب19. یک مشارکت که به موجب آن، دارایی‌ها و بدهی‌های مرتبط با مشارکت در شخصیتی جداگانه نگهداری می‌شود، می‌تواند مشارکت خاص یا عملیات مشترک باشد.

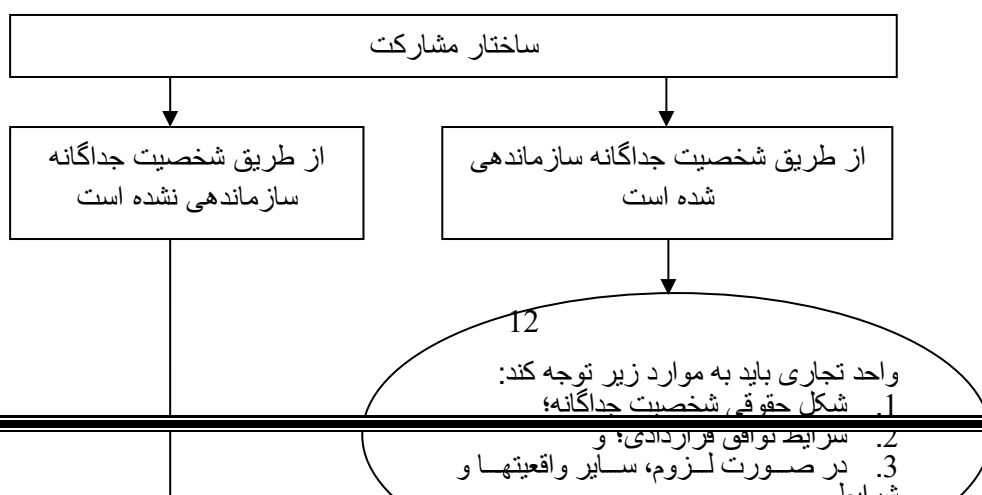
ب20. اینکه طرف مشارکت، مجری عملیات مشترک است یا شریک خاص، به حقوق و تعهدات طرف‌ها نسبت به دارایی‌ها و بدهی‌های مشارکت که در شخصیت جداگانه نگهداری می‌شود، بستگی دارد.

ب21. با توجه به بند ب15، هرگاه طرف‌ها، مشارکت را در یک شخصیت جداگانه سازماندهی کرده باشند، باید ارزیابی کنند که آیا شکل حقوقی شخصیت جداگانه، شرایط قرارداد و در صورت لزوم سایر واقعیتها و شرایط، برای آنها:

الف. نسبت به دارایی‌ها و بدهی‌های مشارکت، حقوق و تعهدات ایجاد می‌کند (یعنی مشارکت، عملیات مشترک است)؛ یا

ب. نسبت به خالص دارایی‌های مشارکت، حقوق ایجاد می‌کند (یعنی مشارکت، مشارکت خاص است).

طبقه‌بندی مشارکت: ارزیابی حقوق و تعهدات طرف‌ها که از توافق ناشی می‌شود



شکل حقوقی شخصیت جداگانه

ب22. شکل حقوقی شخصیت جداگانه، در ارزیابی نوع مشارکت مؤثر است. شکل حقوقی در ارزیابی اولیه حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه، کمک می‌کند، مانند ارزیابی اینکه طرفها در داراییهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه منافی دارند و بابت بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه متعهد هستند یا خیر.

ب23. برای مثال، ممکن است طرفها، مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه‌ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن موجب می‌شود شخصیت جداگانه، خود، صاحب حق در نظر گرفته شود (یعنی داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای شخصیت جداگانه است و داراییها و بدهیهای طرفها نیست). در این موارد، ارزیابی حقوق و تعهداتی که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفهای مشارکت ایجاد می‌شود، تعیین می‌کند که مشارکت از نوع مشارکت خاص است. با وجود این، شرایطی که در توافق قراردادی مورد پذیرش طرفها قرار گرفته است (به بندهای ب25 تا ب28 مراجعه شود) و در صورت لزوم، سایر واقعیتها و شرایط (به بندهای ب29 تا ب33 مراجعه شود) می‌تواند ارزیابی حقوق و تعهداتی را که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفها ایجاد می‌شود، تحت تاثیر قرار دهد.

ب24. اگر طرفها، مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه‌ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن، بین طرفها و شخصیت جداگانه، تفکیک قائل نشود (یعنی داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای طرفها باشد)، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجاد شده از طریق شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفها، برای نتیجه‌گیری در مورد اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است کفایت می‌کند.

ارزیابی شرایط قرارداد

ب25. در بسیاری از موارد، حقوق و تعهدات مورد پذیرش طرفها در قرارداد، با حقوق و تعهدات ایجاد شده برای طرفها به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد.

ب26. در سایر موارد، طرفها برای تغییر یا تعدیل حقوق و تعهدات ایجاد شده به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، از قرارداد استفاده می‌کنند.

مثال کاربردی

مثال 4

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را در یک واحد تجاری ثبت شده، سازماندهی می کنند. هر طرف، دارای 50 درصد از منافع مالکیت در واحد تجاری ثبت شده است. واحد تجاری ثبت شده، تفکیک واحد تجاری از مالکانش را امکانپذیر می سازد و در نتیجه، داراییها و بدهیهای نگهداری شده در واحد تجاری، داراییها و بدهیهای واحد تجاری ثبت شده است. در این موارد، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجاد شده به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه، نشان می دهد که طرفها، نسبت به خالص داراییهای مشارکت حقوق دارند.

با وجود این، طرفها با استفاده از قرارداد فی مابین، ویژگیهای شرکت را به گونه ای تعدیل می کنند که هر یک، در داراییهای واحد تجاری ثبت شده منافی داشته باشند و هر یک، بابت بدهیهای واحد تجاری ثبت شده، به نسبت معینی متعهد گردند. این تعدیلات در ویژگیهای شرکت که بر اساس قرارداد انجام شده است، موجب می شود که مشارکت، به عنوان عملیات مشترک تلقی گردد.

ب27. جدول زیر، شرایط رایج در قرارداد بین طرفهای عملیات مشترک را با شرایط رایج در قرارداد بین طرفهای مشارکت خاص مقایسه می کند. مثالهای ارائه شده مربوط به شرایط قراردادی در جدول زیر، جامع نیستند.

ارزیابی شرایط قرارداد		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
طبق قرارداد، طرفهای مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت حق دارند (یعنی به جای طرفها، شخصیت جداگانه نسبت به داراییها و بدهیهای توافق، حقوق و تعهدات دارد).	طبق قرارداد، طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهدات دارند.	شرایط قرارداد
قرارداد تعیین می کند که داراییهای آورده شده به مشارکت توسط طرفها یا داراییهایی که بعداً توسط مشارکت تحصیل می شود، داراییهای مشارکت هستند. طرفهای مشارکت، منافی (یعنی نه حقوق، نه مالکیت و نه حق مالکیت) در داراییهای مربوط به مشارکت ندارند.	قرارداد تعیین می کند که طرفهای مشارکت، در تمام منافع (مانند حقوق، مالکیت یا حق مالکیت) داراییهای مربوط به مشارکت، به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت طرفها در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم به آنها منتسب شده است) سهم باشند.	حقوق نسبت به داراییها

ارزیابی شرایط قرارداد		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
قرارداد تعیین می‌کند که مشارکت در قبال بدهیها و تعهدات مشارکت، متعهد باشد. قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، تنها به میزان سرمایه‌گذاری آنها در مشارکت یا به میزان تعهدات آنها بابت مشارکت در تأمین سرمایه پرداخت‌نشده یا اضافی یا هر دو، به مشارکت متعهد باشند.	قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در تمام بدهیها، تعهدات، مخارج و هزینه‌ها به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت آنها در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام‌شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم به آنها منتسب شده است) سهم باشند.	تعهد بابت بدهیها
قرارداد تصریح می‌کند که در ارتباط با بدهیها و تعهدات مشارکت، بستانکاران مشارکت، حق رجوع به هیچ یک از طرفها را نداشته باشند.	قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در برابر ادعاهای اشخاص ثالث متعهد باشند.	
قرارداد، سهم هر طرف از سود یا زیان فعالیت‌های مربوط به مشارکت را تعیین می‌کند.	قرارداد تعیین می‌کند که تسهیم درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای عملکرد نسبی هر یک از طرفهای مشارکت باشد. برای مثال، قرارداد تعیین می‌کند که درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای استفاده هر یک از طرفها از ظرفیت کارخانه مشترک، تسهیم شود که می‌تواند متفاوت از منافع مالکیت آنها در مشارکت باشد. در سایر موارد، طرفهای مشارکت ممکن است موافقت کنند که بر مبنای یک نسبت معین مانند منافع مالکیت آنها در مشارکت، در سود یا زیان دوره سهم شوند. وجود حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، مانع طبقه‌بندی مشارکت به عنوان عملیات مشترک نمی‌شود.	درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها، سود یا زیان دوره
	طرفهای مشارکت، اغلب باید به اشخاص ثالث که از مشارکت خدمات دریافت می‌کنند یا آن را تأمین مالی می‌نمایند، تضمین ارائه دهند. شرایط این تضمینها یا تعهد طرفها برای تأمین آنها، به خودی خود تعیین نمی‌کند که مشارکت، عملیات مشترک تلقی شود. ویژگی تعیین‌کننده مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، تعهد طرفها در قبال بدهیهای مربوط به مشارکت است (برای برخی از آنها طرفها باید تضمین ارائه دهند و برای برخی دیگر نیاز به ارائه تضمین نیست).	تضمینها

ب28. هرگاه توافق قراردادی تصریح کند که طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهدات دارند، آنها طرفهای عملیات مشترک خواهند بود و نیازی نیست که به منظور طبقه‌بندی مشارکت، سایر واقعیتهای و شرایط (بندهای ب29 تا ب33) مورد توجه قرار گیرد.

ب29. هرگاه شرایط قرارداد مشخص نکند که طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهدات دارند، برای ارزیابی اینکه مشارکت، عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، طرفها باید سایر واقعیتها و شرایط را در نظر بگیرند.

ب30. ممکن است مشارکت از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد که شکل حقوقی آن شخصیت، موجب تفکیک طرفها از شخصیت جداگانه شود. ممکن است در قرارداد بین طرفهای مشارکت، حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیها تعیین نشود، اما در نظر گرفتن سایر واقعیتها و شرایط ممکن است موجب طبقه‌بندی مشارکت به عنوان عملیات مشترک شود. این موضوع زمانی مصداق دارد که سایر واقعیتها و شرایط، برای طرفها حقوق و تعهداتی نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت ایجاد کند.

ب31. هرگاه فعالیتهای مربوط به مشارکت، اساساً به منظور فراهم کردن محصول برای طرفهای مشارکت سازماندهی شده باشد، این موضوع نشان‌دهنده حقوق طرفها نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای مربوط به مشارکت است. طرفهای چنین مشارکتی، اغلب با منع مشارکت از فروش محصول به اشخاص ثالث، از دسترسی خود به آن محصولات اطمینان می‌یابند.

ب32. تأثیر یک مشارکت با چنین ساختار و هدفی، این است که به لحاظ محتوایی، بدهیهای تحمل‌شده توسط مشارکت با جریانهای نقدی دریافتی از طرفهای مشارکت به واسطه خرید محصول توسط آنها تسویه شود. هرگاه طرفها، اساساً تنها تأمین‌کننده جریانهای نقدی برای تداوم عملیات مشارکت باشند، این موضوع نشان می‌دهد که طرفهای مشارکت بابت بدهیهای مربوط به مشارکت، متعهد هستند.

مثالهای کاربردی

مثال 5

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را از طریق یک واحد تجاری ثبت‌شده (واحد تجاری پ) سازماندهی می‌کنند و هر طرف دارای 50 درصد منافع مالکیت است. هدف مشارکت، تولید مواد اولیه مورد نیاز طرفها برای فرایندهای تولیدی آنها است. مشارکت اطمینان می‌دهد که طرفها، از تجهیزاتی استفاده می‌کنند که مواد اولیه را به مقدار و با کیفیت معین، برای آنها تولید می‌کند.

شکل حقوقی واحد تجاری پ (واحد ثبت‌شده) که فعالیتهای آن هدایت می‌شود، نشان می‌دهد که داراییها و بدهیهای نگهداری‌شده در واحد تجاری پ، داراییها و بدهیهای واحد تجاری پ هستند. به موجب قرارداد، طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها یا بدهیهای واحد تجاری پ، حقوق و تعهدات ندارند. بر این اساس، شکل حقوقی واحد تجاری پ و شرایط قرارداد نشان می‌دهد که این مشارکت، یک مشارکت خاص است.

با این وجود، طرفهای مشارکت سایر جنبه‌های مشارکت را به شرح زیر در نظر می‌گیرند:

- طرفها توافق کرده‌اند که تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ را به نسبت 50:50 خریداری کنند. واحد تجاری پ، نمی‌تواند هیچ محصولی را به اشخاص ثالث بفروشد، مگر آنکه به تأیید دو طرف مشارکت برسد. از آنجا که هدف این مشارکت، تأمین محصول مورد نیاز طرفهای آن است، انتظار می‌رود که این‌گونه فروشها به اشخاص ثالث، غیرمعمول و ناچیز باشد.
- قیمت محصول فروخته‌شده به طرفها، توسط هر دو طرف به میزانی تعیین می‌شود که مخارج تولید و هزینه‌های اداری تحمل‌شده توسط واحد تجاری پ را پوشش دهد. بر مبنای این مدل عملیاتی، قصد این است که این مشارکت، در سطح سر به سر فعالیت کند.

با توجه به الگوی بالا، واقعیتها و شرایط زیر، مربوط تلقی می‌شوند:

- تعهد طرفهای مشارکت برای خرید تمام محصول تولیدی توسط واحد تجاری پ، نشان می‌دهد که واحد تجاری پ، برای ایجاد جریانهای نقدی، به طرفهای مشارکت وابستگی خاص دارد، بنابراین، طرفها متعهد

مثالهای کاربردی

هستند که منابع مالی واحد تجاری پ را برای تسویه بدهیها تأمین کنند.

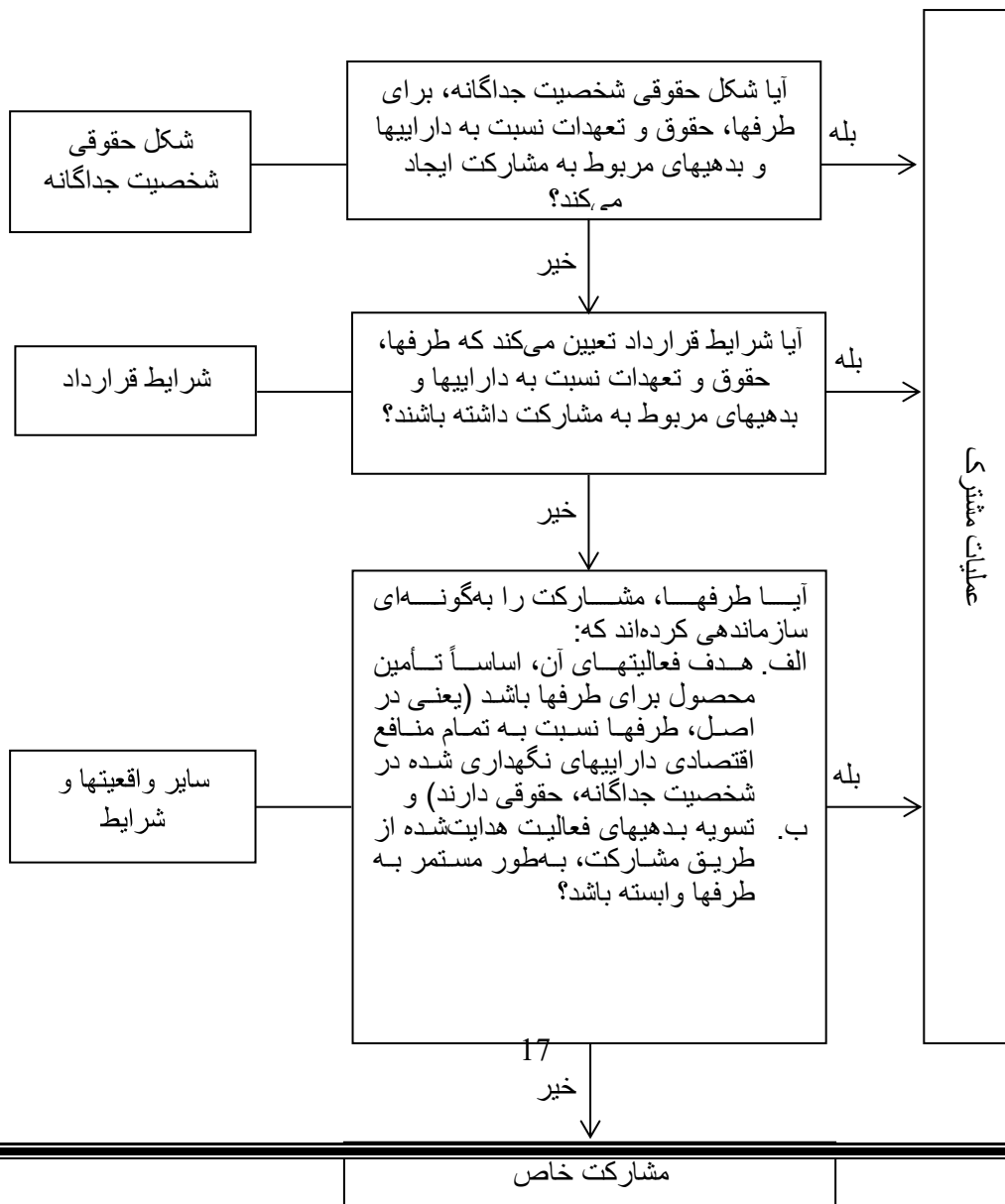
- اینکه طرفها نسبت به تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ حقوقی دارند به این معنی است که طرفهای مشارکت، مصرفکننده هستند. بنابراین، نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای واحد تجاری پ حق دارند.

این واقعیتهای و شرایط نشان می‌دهد که این مشارکت، عملیات مشترک است. اگر طرفها به جای استفاده از سهم خود از محصول در فرایند تولیدی بعد، سهم خود از محصول را به اشخاص ثالث بفروشند، نتیجه‌گیری درباره طبقه‌بندی مشارکت در این شرایط تغییر نخواهد کرد.

اگر طرفهای مشارکت، شرایط قرارداد را به‌گونه‌ای تغییر دهند که مشارکت، توانایی فروش محصول به اشخاص ثالث را داشته باشد، این امر موجب می‌شود واحد تجاری پ، ریسکهای تقاضا، موجودی و اعتباری را به عهده گیرد. در این وضعیت، چنین تغییری در واقعیتهای و شرایط، مستلزم آن است که طبقه‌بندی مشارکت، مجدداً ارزیابی شود. این واقعیتهای و شرایط نشان می‌دهد که مشارکت، از نوع مشارکت خاص است.

ب33. نمودار زیر، نشان‌دهنده روند ارزیابی واحد تجاری برای طبقه‌بندی مشارکت در شرایطی است که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است:

طبقه‌بندی مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است



حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

ب34. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری 38 ترکیبهای تجاری باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند 20، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد حسابداری 38 و سایر استانداردهای حسابداری که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری، اطلاعات الزامی طبق آن استانداردها را افشا کند. اصول حسابداری ترکیبهای تجاری که با رهنمودهای مندرج در این استاندارد تناقض ندارد شامل موارد زیر است، ولی محدود به این موارد نمی‌شود:

الف. اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص به ارزش منصفانه، به جز اقلامی که در استاندارد حسابداری 38 (مصوب 1398) و سایر استانداردها، مستثنی شده است.

ب. شناسایی مخارج تحصیل ترکیبهای تجاری به عنوان هزینه در دوره‌هایی که این مخارج تحمل می‌شود و خدمات دریافت می‌گردد، به استثنای مخارج انتشار اوراق بهادار مالکانه یا بدهی که طبق استاندارد حسابداری 36 ابزارهای مالی: ارائه شناسایی می‌شود؛

پ. شناسایی داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی که از شناخت اولیه داراییها و بدهیها ناشی می‌شود، به استثنای بدهیهای مالیات انتقالی ناشی از شناخت اولیه سرقفلی طبق الزام استاندارد حسابداری 38 (مصوب 1398) و استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد برای ترکیبهای تجاری.

ت. شناسایی مازاد مابه‌ازای انتقال‌یافته نسبت به خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل، در صورت وجود، به عنوان سرقفلی؛ و

ث. انجام آزمون کاهش ارزش، حداقل بطور سالانه، برای یک واحد مولد نقد که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، و در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش آن واحد مولد نقد، آزمون کاهش ارزش سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری طبق استاندارد حسابداری 32 کاهش ارزش داراییها.

ب35. همچنین بندهای 22 و 34، تنها به شرطی برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد دارد که فعالیت تجاری موجود طبق تعریف استاندارد حسابداری 38 (مصوب 1398)، در زمان تشکیل عملیات مشترک، توسط یکی از طرفها به عملیات مشترک اعطا شده باشد. با این وجود، در صورتی که تمام طرفهای عملیات مشترک تنها داراییها یا گروهی از داراییها را که فعالیت تجاری را تشکیل نمی‌دهند، در زمان تشکیل عملیات مشترک به آن عملیات اعطا کرده باشند، بندهای مزبور برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد ندارند.

ب36. مجری عملیات مشترک ممکن است منافع خود در عملیات مشترکی که فعالیت آن، تشکیل‌دهنده فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری 38 است را از طریق تحصیل منافع اضافی در عملیات مشترک افزایش دهد. در این موارد در صورتی که مجری عملیات مشترک، کنترل مشترک بر عملیات را حفظ کند، منافع قبلی نگهداری‌شده در عملیات مشترک، تجدید اندازه‌گیری نمی‌شود.

ب37. بندهای 22 و ب34 تا ب36، به شرطی برای تحصیل منافع در عملیات مشترک کاربرد ندارند که طرفهای دارای کنترل مشترک، شامل واحد تجاری تحصیلکننده منافع در عملیات مشترک، قبل و بعد از تحصیل، تحت کنترل واحد شخص یا اشخاص کنترلکننده نهایی یکسانی باشند و آن کنترل موقتی نباشد.

حسابداری فروش یا اعطای داراییها به عملیات مشترک

ب38. هرگاه واحد تجاری در عملیات مشترکی که در آن، مجری عملیات مشترک است، به انجام معامله، مانند فروش یا اعطای داراییها، با عملیات مشترک مبادرت کند، با سایر طرفهای عملیات مشترک معامله کرده است و بنابراین، مجری عملیات مشترک باید سودها و زیانهای ناشی از این معاملات را تنها به میزان منافع سایر طرفهای عملیات مشترک شناسایی کند.

ب39. هرگاه چنین معاملاتی، شواهدی مبنی بر کاهش خالص ارزش فروش داراییهایی که قرار است به عملیات مشترک فروخته یا اعطا شوند، فراهم کند یا شواهدی از کاهش ارزش آن داراییها ارائه نماید، آن زیانها باید توسط مجری عملیات مشترک بطور کامل شناسایی شود.

حسابداری خرید داراییها از عملیات مشترک

ب40. هرگاه واحد تجاری در عملیات مشترکی که در آن، مجری عملیات مشترک است، به انجام معامله، مانند خرید یا اعطای داراییها، با عملیات مشترک مبادرت کند، نباید سهم خود از سودها و زیانها را تا زمان فروش مجدد آن داراییها به اشخاص ثالث، شناسایی کند.

ب41. هرگاه چنین معاملاتی، شواهدی مبنی بر کاهش خالص ارزش فروش داراییهای خریداری شده یا شواهدی از کاهش ارزش آن داراییها فراهم کند، مجری عملیات مشترک باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.

استاندارد حسابداری 40 مشارکتها



پیوست پ

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم الاجرا است.

گذار

پ1. با وجود الزامات بند 27 استاندارد حسابداری 34 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، هرگاه این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته شود، ضرورت دارد که واحد تجاری، اطلاعات کمی الزامی طبق بند 27(ج) استاندارد حسابداری 34 را تنها برای دوره سالانه‌ای ارائه کند که قبل از نخستین دوره سالانه‌ای قرار دارد که استاندارد حسابداری 40 برای آن بکار گرفته شده است (دوره قبل). همچنین ممکن است واحد تجاری این اطلاعات را برای دوره جاری یا برای دوره‌های مقایسه‌ای قبلی نیز ارائه کند، اما ملزم به انجام این کار نیست.