

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۴-۲	• دامنه کاربرد
۶-۵	• تعاریف
۶	- توافق الزام آور
۱۲-۷	• نفوذ قابل ملاحظه
۱۷-۱۳	• روش ارزش ویژه
۴۲-۱۸	• بکارگیری روش ارزش ویژه
۱۹	- معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه
۲۱-۲۰	- توقف استفاده از روش ارزش ویژه
۲۲	- تغییر در منافع مالکیت
۳۵-۲۳	- ضوابط روش ارزش ویژه
۴۲-۳۶	- زیان کاهش ارزش
۴۳	• صورتهای مالی جداگانه
۴۴	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

هدف

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

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید توسط واحدهای گزارشگری که دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر هستند و سرمایه‌گذاری آنها دربرگیرنده منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری است بکار گرفته شود.

۳. این استاندارد مبنایی برای حسابداری منافع مالکیت در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص ارائه می‌کند؛ به این معنا که سرمایه‌گذاری در واحد دیگر، مزایا و مخاطرات ناشی از منافع مالکیت را به واحد گزارشگر انتقال می‌دهد. این استاندارد تنها برای منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری کاربرد دارد. منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری شامل منافع مالکیت حاصل از سرمایه‌گذاری در ساختار مالکانه رسمی واحد دیگر است. ساختار مالکانه رسمی به معنای سهام سرمایه یا معادل سرمایه (مانند واحدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری) است. منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری ممکن است شامل منافع مالکیت حاصل از سایر سرمایه‌گذاری‌هایی نیز باشد که بتوان منافع مالکیت واحد گزارشگر از آنها را به طور قابل اتکاء اندازه‌گیری نمود (برای نمونه منافع حاصل از مشارکت). در صورتی که ساختار سرمایه واحد دیگر به وضوح تعریف نشده باشد ممکن است دستیابی به معیار قابل اتکایی از منافع مالکیت امکان‌پذیر نباشد.

۴. برخی از مشارکتهای واحدهای بخش عمومی ممکن است به عنوان سرمایه‌گذاری تلقی شده اما منجر به ایجاد منافع مالکیت نشود. برای مثال، یک واحد بخش عمومی ممکن است سرمایه‌گذاری قابل ملاحظه‌ای در توسعه بیمارستانی انجام دهد که تحت مالکیت یک مؤسسه خیریه است و توسط آن اداره می‌شود. چنین مشارکتهایی ماهیت غیرمبادله‌ای دارد و به آن واحد بخش عمومی اجازه می‌دهد تا در توسعه بیمارستان همکاری داشته باشد. مؤسسه خیریه در قبال استفاده از منابع عمومی به آن واحد بخش عمومی پاسخگو است. مشارکتهای یاد شده، منافع مالکیت ایجاد نمی‌کند زیرا مؤسسه خیریه می‌تواند منبع تأمین مالی دیگری را جایگزین کند و از

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

مشارکت واحد بخش عمومی در توسعه بیمارستان ممانعت به عمل آورد. بر این اساس، واحد بخش عمومی در معرض مخاطرات نیست و از مزایای ناشی از منافع مالکیت منتفع نمی‌شود.

تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:

روش ارزش ویژه: روش حسابداری که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در زمان شناخت اولیه به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. سود (زیان) سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود (زیان) سرمایه‌پذیر است و خالص داراییهای سرمایه‌گذار علاوه بر سهم آن از سود (زیان) سرمایه‌پذیر شامل سهم آن از تغییرات در خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر است که در سود (زیان) واحد سرمایه‌پذیر شناسایی نشده است.

شریک خاص: یکی از طرفهای مشارکت خاص که بر آن مشارکت، کنترل مشترک دارد.

کنترل مشترک: تسهیم کنترل یک مشارکت به موجب یک توافق الزام‌آور است و تنها زمانی وجود دارد که تصمیم‌گیری درباره فعالیت‌های مربوط، مستلزم موافقت تمام طرفهای سهام در کنترل باشد.

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

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

نفوذ قابل ملاحظه: توانایی شرکت در تصمیم‌گیریهایی مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.

واحد وابسته: واحد سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذار بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.

اصطلاحات زیر با همان معانی که در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی تعریف شده است، در این استاندارد نیز به کار می‌رود:

منافع، کنترل، واحد تحت کنترل، واحد کنترل‌کننده، گروه، صورتهای مالی تلفیقی، توافق الزام‌آور عملیات مشترک، و تسلط.

توافق الزام‌آور

۶. وجود توافقیهای الزام‌آور به چندین روش احراز می‌شود. توافق الزام‌آور اغلب به صورت کتبی در قالب یک قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرفها است. سازوکارهای - های قانونی نظیر اختیار اجرایی یا قانون‌گذاری نیز می‌تواند مشابه توافقیهای

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

قراردادی، به تنهایی یا همراه با قراردادهای بین طرفین، توافق‌های الزام‌آور را ایجاد نماید.

نفوذ قابل ملاحظه

۷. اینکه یک سرمایه‌گذار بر سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه دارد یا خیر، موضوعی قضوتی است که مبتنی بر ماهیت رابطه بین آنها و تعریف نفوذ قابل ملاحظه در این استاندارد است. این استاندارد تنها برای آن دسته از واحدهای وابسته‌ای کاربرد دارد که یک واحد گزارشگر، در آن دارای منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری به شکل نگهداری سهام یا ساختار مالکانه رسمی دیگر یا شکل دیگری است که منافع آن واحد را بتوان بطور قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

۸. چنانچه واحد گزارشگر دارای منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری باشد و بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال از طریق واحدهای تحت کنترل)، حداقل ۲۰ درصد از حق رأی در سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد گزارشگر نفوذ قابل ملاحظه دارد، مگر اینکه به روشنی اثبات شود که چنین نیست. برعکس، اگر واحد گزارشگر بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تحت کنترل) کمتر از ۲۰ درصد از حق رأی در سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد گزارشگر نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه وجود چنین نفوذی به روشنی قابل اثبات باشد. مالکیت قابل توجه یا عمده توسط سرمایه‌گذار دیگر، لزوماً مانع داشتن نفوذ قابل ملاحظه یک واحد گزارشگر نمی‌شود.

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

الف. داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن اداره‌کننده مشابه در سرمایه‌پذیر؛

ب. مشارکت در فرایندهای سیاست‌گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به تقسیم سود یا توزیع‌های مشابه؛

پ. معاملات بااهمیت بین واحد گزارشگر و سرمایه‌پذیر آن؛

ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

ث. تأمین اطلاعات فنی اساسی سرمایه‌پذیر.

۱۰. واحد گزارشگر ممکن است مالک حق تقدم 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 گزارشگر ایجاد کنند یا حق رأی طرفهای دیگر نسبت به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر (یعنی حق رأی بالقوه) را کاهش دهند. هنگام ارزیابی وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط واحد گزارشگر، 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 طرفها 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.

۱۱. واحد گزارشگر در ارزیابی اثرگذاری حق رأی بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمام واقعیتهای و شرایط (از جمله شرایط اعمال حق رأی بالقوه و هرگونه توافق الزام‌آور دیگر که به تنهایی یا به صورت ترکیبی در نظر گرفته می‌شود) را که بر حق بالقوه تأثیر دارد، به جز مقاصد مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل آن حق بالقوه، بررسی می‌کند.

۱۲. واحد گزارشگر در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر را از دست می‌دهد که توانایی سهام‌شدن در تصمیم‌گیری مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر را از دست بدهد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر یا بدون تغییر میزان مطلق یا نسبی مالکیت واقع شود. برای مثال، هنگامی که واحد وابسته، در کنترل واحد دیگر یا دادگاه قرار می‌گیرد، ممکن است نفوذ قابل ملاحظه از دست رود. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند بر اثر توافق الزام‌آور نیز واقع شود.

روش ارزش ویژه

۱۳. در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود و به منظور شناسایی سهم سرمایه‌گذار از سود (زیان) سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، مبلغ دفتری

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

سرمایه‌گذاری افزایش یا کاهش می‌یابد. سهم سرمایه‌گذار از سود (زیان) سرمایه‌پذیر، در مازاد یا کسری دوره 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 آن بخش از حقوق مالکانه سرمایه‌پذیر ناشی می‌شود که در سود (زیان) آن شناسایی نشده است، تعدیلات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری ضرورت یابد. این تغییرات شامل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود و تفاوت تسعیر ارز است. سهم سرمایه‌گذار از آن تغییرات، در ارزش خالص سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود.

۱۴. شناسایی در آمد بر مبنای مبالغ توزیع شده بین مالکان معیار مناسبی از درآمد کسب شده توسط سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص نمی‌باشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع شده بین مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه‌گذار، نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه‌پذیر دارد، در عملکرد واحد 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 (زیان) سرمایه‌پذیر، این منافع را به حساب می‌گیرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه، گزارش مفیدتری درباره ارزش خالص و مازاد یا کسری دوره سرمایه‌گذار ارائه می‌کند.

۱۵. زمانی که حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق رأی بالقوه وجود داشته باشد، منافع واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص صرفاً بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه در آن منعکس نمی‌گردد، مگر اینکه بند ۱۶ کاربرد داشته باشد.

۱۶. در برخی شرایط، واحد گزارشگر در نتیجه معامله‌ای که در حال حاضر دسترسی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را برای آن فراهم می‌کند، از نظر محتوا، از منافع مالکیت فعلی برخوردار می‌گردد. در چنین شرایطی، سهم تخصیص یافته به واحد گزارشگر، با در نظر گرفتن اعمال نهایی آن دسته از حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه‌ای

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

که در حال حاضر برای واحد گزارشگر دسترسی به منافع را فراهم می‌کند، تعیین می‌شود.

۱۷. سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته یا مشارکت خاص که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌شود باید به عنوان دارایی غیر جاری طبقه‌بندی گردد.

بکارگیری روش ارزش ویژه

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

معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه

۱۹. در صورتی که واحد گزارشگر، به موجب استثنای بند ۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵، واحد کنترل‌کننده‌ای باشد که از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف است یا در صورت احراز تمام شرایط زیر، واحد گزارشگر ضرورتی ندارد روش ارزش ویژه را برای سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص بکار گیرد:

الف. واحد مزبور تماماً متعلق به واحد گزارشگر دیگر باشد یا واحد تحت کنترلی باشد که کمتر از ۱۰۰ درصد مالکیت آن متعلق به واحد گزارشگر دیگر است و سایر مالکان آن یا نهادها یا مقامات قانونی ذیربط، از عدم استفاده واحد گزارشگر از روش ارزش ویژه مطلع بوده و مخالفت خود را با آن اعلام نکرده باشند؛

ب. ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد گزارشگر، در بازار در دسترس عموم (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله نمی‌شود؛

پ. واحد گزارشگر، 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 سایر بازارهای مربوط، ارائه نکرده باشد و یا در فرایند ارائه آن نیز نباشد؛ و

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

ت. واحد کنترل کننده نهایی یا یکی از واحدهای کنترل کننده میانی، صورتهای مالی در دسترس برای عموم را طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کند که در صورتهای مزبور، واحدهای تحت کنترل، طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی، تلفیق می‌شود.

توقف استفاده از روش ارزش ویژه

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

الف. در صورتی که سرمایه‌گذاری مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تحت کنترل تبدیل شود، واحد گزارشگر باید حسابداری سرمایه‌گذاری را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ و سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط انجام دهد.

ب. در صورتی که منافع باقیمانده در یک واحد وابسته یا مشارکت خاص قبلی، دارایی مالی باشد، واحد گزارشگر 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. چنانچه واحد گزارشگر نتواند به طور قابل اتکا منافع باقیمانده را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نماید، باید آن را به مبلغ دفتری در تاریخی که شناخت سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص متوقف شده است، اندازه‌گیری نماید و مبلغ دفتری باید به عنوان بهای تمام شده در زمان شناخت اولیه دارایی مالی در نظر گرفته شود. واحد گزارشگر باید هرگونه تفاوت بین دو مورد زیر را در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی کند:

۱. حسب مورد، ارزش منصفانه یا مبلغ دفتری منافع باقیمانده و هرگونه عایدات حاصل از واگذاری بخشی از منافع در واحد وابسته یا مشارکت خاص؛ و

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

پ. زمانی که واحد گزارشگر استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می‌کند، باید تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری مستقیماً در ارزش خالص شناسایی کرده است، به همان شیوه‌ای به حساب بگیرد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه‌پذیر، ضرورت می‌یافت. اگر مازاد تجدید ارزیابی که قبلاً به طور مستقیم در ارزش خالص شناسایی شده است، هنگام واگذاری دارایی به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته انتقال یابد، واحد کنترل کننده در زمان توقف روش ارزش ویژه نیز باید مازاد تجدید ارزیابی را به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته منتقل کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

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

تغییر در منافع مالکیت

۲۲. هرگاه منافع مالکیت واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری همچنان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص طبقه‌بندی شود، واحد گزارشگر در صورتی باید آن بخش از سود (زیان) مربوط به کاهش در منافع مالکیت را که قبلاً در ارزش خالص شناسایی شده است مستقیماً به مازاد یا کسری انباشته انتقال دهد که این انتقال، در صورت واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، الزامی می‌شد.

ضوابط روش ارزش ویژه

۲۳. بسیاری از ضوابط بکارگیری روش ارزش ویژه، مشابه با ضوابط تلفیق مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ است. افزون بر این، مفاهیم زیربنایی ضوابط مورد استفاده در حسابداری تحصیل واحد تحت کنترل، در حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص نیز پذیرفته می‌شود.

۲۴. سهم گروه در واحد وابسته یا مشارکت خاص، معادل مجموع سهم واحد کنترل کننده و واحدهای تحت کنترل آن در واحد وابسته یا مشارکت خاص است. سهم سایر واحدهای وابسته یا مشارکتهای خاص گروه، برای این منظور در نظر گرفته نمی‌شود. هرگاه واحد وابسته یا مشارکت خاص، دارای واحدهای تحت کنترل، واحدهای وابسته یا مشارکتهای خاص باشد، سود (زیان) و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، بر اساس مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی واحد وابسته یا صورت‌های مالی مشارکت خاص (شامل سهم واحد وابسته یا مشارکت خاص از سود (زیان) و خالص داراییهای واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری، محاسبه می‌شود (به بندهای ۳۱ و ۳۲ مراجعه شود).

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۲۵. سودها و زیانهای ناشی از معاملات با بالادستی و پایین‌دستی در صورتهای مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تحت کنترل مشمول تلفیق آن) تنها تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد وابسته یا مشارکت خاص شناسایی می‌شود. معاملات با بالادستی، برای مثال، شامل فروش داراییهای واحد وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه‌گذار است. معاملات با پایین‌دستی، برای مثال، شامل واگذاری داراییها توسط سرمایه‌گذار به واحدهای وابسته یا مشارکتهای خاص آن می‌باشد. سهم سرمایه‌گذار از سودها یا زیانهای واحد وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود.

۲۶. هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهایی که واگذار می‌شود یا شواهدی از کاهش در ارزش آن داراییها فراهم کند، آن زیانها باید توسط سرمایه‌گذار بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهایی که خریداری می‌شود یا شواهدی از زیان کاهش ارزش آن داراییها فراهم کند، سرمایه‌گذار باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.

۲۷. واگذاری دارایی غیرپولی به واحد وابسته یا مشارکت خاص در ازای منافع مالکانه در واحد وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند ۲۵ به حساب گرفته شود، به استثنای زمانی که واگذاری طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ با عنوان داراییهای ثابت مشهود، محتوای تجاری نداشته باشد. در صورتی که چنین واگذاری فاقد محتوای تجاری باشد، سود یا زیان، تحقق نیافته تلقی می‌شود و شناسایی نمی‌شود، مگر اینکه بند ۲۸ نیز کاربرد داشته باشد. این سودها و زیانهای تحقق نیافته، باید با سرمایه‌گذاری که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، حذف گردد.

۲۸. چنانچه واحد گزارشگر، افزون بر دریافت منافع مالکانه در واحد وابسته یا مشارکت خاص، داراییهای پولی یا غیرپولی دریافت کند، واحد گزارشگر سود یا زیان واگذاری دارایی غیرپولی را به تناسب داراییهای پولی یا غیرپولی دریافته، بطور کامل در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۲۹. یک سرمایه‌گذاری از تاریخی که به سرمایه‌گذاری در واحد 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 گزارشگر از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:

الف. واحد گزارشگر سرقفلی مربوط به واحد وابسته یا مشارکت خاص را در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور و استهلاک آن را طبق استاندارد حسابداری مربوط محاسبه می‌کند.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در تعیین سهم واحد گزارشگر از سود (زیان) واحد وابسته یا مشارکت خاص در دوره‌ای که سرمایه‌گذاری تحصیل شده است، به عنوان درآمد در نظر گرفته می‌شود.

تعدیلات مناسب سهم سرمایه‌گذار از سود (زیان) پس از تحصیل واحد 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 واحد گزارشگر از سود (زیان) پس از تحصیل واحد وابسته یا مشارکت خاص بابت زیانهای کاهش ارزش برای اقلامی مانند داراییهای ثابت مشهود و یا در صورت لزوم سرقفلی انجام می‌گیرد.

۳۰. واحد گزارشگر برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی واحد وابسته یا مشارکت خاص استفاده می‌کند. هرگاه پایان دوره گزارشگری واحد گزارشگر متفاوت با پایان دوره گزارشگری واحد وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد گزارشگر:

الف. برای مقاصد بکارگیری روش ارزش ویژه، مجموعه دیگری از اطلاعات مالی واحد وابسته یا مشارکت خاص را به تاریخ صورتهای مالی خود دریافت می‌کند؛ یا

ب. از آخرین صورتهای مالی واحد وابسته یا مشارکت خاص که بابت تاثیر معاملات یا رویدادهای عمده واقع شده بین تاریخ صورتهای مالی مزبور و تاریخ صورتهای مالی واحد گزارشگر تعدیل شده است، استفاده می‌کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۳۱. صورتهای مالی واحد گزارشگر، باید برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط یکسان، با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.

۳۲. هرگاه واحد وابسته یا مشارکت خاص، برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط یکسان، از رویه‌های حسابداری متفاوت با رویه‌های حسابداری واحد گزارشگر استفاده کند، جهت بکارگیری روش ارزش ویژه هنگام استفاده واحد گزارشگر از صورتهای مالی واحد وابسته یا مشارکت خاص، لازم است به منظور تطبیق رویه‌های حسابداری واحد وابسته یا مشارکت خاص با رویه‌های حسابداری واحد گزارشگر، تعدیلاتی اعمال شود.

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

۳۴. چنانچه سهم واحد گزارشگر از زیان‌های واحد وابسته یا مشارکت خاص، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد گزارشگر شناسایی سهم خود از زیان‌های اضافی را متوقف می‌کند. منافع واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص است که با استفاده از روش ارزش ویژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل‌دهنده بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می‌شود. برای مثال، اقلامی که برای تسویه آنها نه برنامه‌ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش‌بینی محتمل است، از نظر ماهیت، افزایش سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در آن واحد وابسته یا مشارکت خاص محسوب می‌شود. چنین اقلامی می‌تواند شامل سهام ممتاز، دریافتنی‌های بلندمدت یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتنی‌های جاری، پرداختنی‌های جاری 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 بیش از سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در سهام عادی است، از سایر اجزای منافع واحد

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص، عکس اولویت تسویه آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی) کسر می‌گردد.

۳۵. چنانچه واحد گزارشگر تعهدات حقوقی یا عرفی مازاد بر منافع خود در واحد وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد، سهم خود از زیانهای اضافی واحد وابسته یا مشارکت خاص را تنها تا میزان آن تعهدات شناسایی می‌کند. در صورتی که واحد وابسته یا مشارکت خاص متعاقباً سود گزارش کند، واحد گزارشگر تنها پس از اینکه سهم از سودها با سهم از زیانهای شناسایی نشده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سود را از سر می‌گیرد.

زیان کاهش ارزش

۳۶. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، از جمله شناسایی زیان واحد وابسته یا مشارکت خاص طبق بند ۳۴، واحد گزارشگر بندهای ۳۷ و ۳۸ را بکار می‌گیرد تا تعیین کند که آیا شناسایی هرگونه زیان کاهش ارزش اضافی در رابطه با خالص سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص ضروری است یا خیر.

۳۷. خالص سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، تنها در صورتی کاهش ارزش می‌یابد و زیانهای کاهش ارزش تنها در صورتی شناسایی 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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است، تأثیر بگذارد. تشخیص یک رویداد مجزا به عنوان عامل کاهش ارزش ممکن است 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 گزارشگر درباره رویدادهای عامل زیان به شرح زیر، به آنها توجه می‌کند:

الف. مشکلات مالی عمده واحد وابسته یا مشارکت خاص؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

ب. نقض توافق مانند نکول یا کوتاهی در پرداختها توسط واحد وابسته یا مشارکت خاص؛

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

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

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

۳۸. از بین رفتن یک بازار فعال به این دلیل که ابزارهای مالکانه واحد وابسته یا مشارکت خاص، دیگر به صورت عمومی معامله نمی‌شود، شواهدی از کاهش ارزش نیست. کاهش رتبه اعتباری واحد 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.

۳۹. افزون بر این، برای انواع رویدادهای مندرج در بند ۳۷، شواهد عینی کاهش ارزش خالص سرمایه‌گذاری در ابزارهای مالکانه واحد وابسته یا مشارکت خاص، شامل اطلاعاتی درباره تغییرات عمده واقع شده با تأثیر نامطلوب در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی است که واحد وابسته یا مشارکت خاص در آن فعالیت می‌کند و نشان‌دهنده آن است که بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه ممکن است بازیافت نشود. کاهش عمده و طولانی مدت در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه به کمتر از بهای تمام شده آن نیز شواهد عینی از کاهش ارزش محسوب می‌شود.

۴۰. اگر با بکارگیری بندهای ۳۷ و ۳۸ نشانه‌هایی مبنی بر کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص وجود داشته باشد، کل مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری، طبق استاندارد حسابداری مربوط به کاهش ارزش، از طریق مقایسه مبلغ دفتری با مبلغ

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

بازیافتنی آن (ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر باشد) بابت کاهش ارزش آزمون می‌شود.

۴۱. برای تعیین ارزش اقتصادی خالص سرمایه‌گذاری، واحد گزارشگر موارد زیر را برآورد می‌کند:

الف. سهم خود از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود توسط واحد وابسته یا مشارکت خاص ایجاد شود، شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد وابسته یا مشارکت خاص و عایدات واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری؛ یا

ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود از محل سود سهام یا توزیع‌های مشابه قابل‌دریافت بابت سرمایه‌گذاری و واگذاری نهایی آن ایجاد شود.

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

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

صورت‌های مالی جداگانه

۴۳. سرمایه‌گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط تهیه و ارائه شود.

تاریخ اجرا

۴۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۴۰۰ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.