



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)





استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

فهرست مندرجات

شماره بند	
(۱۰) - (۱)	■ پیشگفتار
	■ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ "سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته"
۱	• دامنه کاربرد
۲ - ۱۲	• تعاریف
۶ - ۱۰	- نفوذ قابل ملاحظه
۱۱ - ۱۲	- روش ارزش ویژه
۱۳ - ۳۲	• کاربرد روش ارزش ویژه
۲۹ - ۳۲	- زیان کاهش ارزش
۳۳	• ارائه صورتهای مالی
۳۴	• صورتهای مالی جداگانه
۳۵ - ۳۸	• افشا
۳۹	• تاریخ اجرا
۴۰	• مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری
	• پیوست شماره ۱ : اصلاحات سایر استانداردهای حسابداری
	• پیوست شماره ۲ : مبانی نتیجه گیری





استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته که در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۲۸ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۲۰ قبلی می شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

دلایل تجدید نظر در استاندارد

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

دامنه کاربرد

(۳) این استاندارد برای سرمایه گذاریهای نگهداری شده توسط صندوقهای سرمایه گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این گونه سرمایه گذاریها براساس الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه گذاریها به ارزش بازار اندازه گیری می شود.

(۴) این استاندارد، واحدهای تجاری اصلی را که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف می باشند، از بکارگیری روش ارزش ویژه نیز معاف می کند. علاوه براین، واحد سرمایه گذاری که واحد اصلی نیست اما حائز همان معیارهایی است که براساس آن یک واحد اصلی از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف می شود نیز از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف می گردد.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

نفوذ قابل ملاحظه

حق رأی بالقوه

(۵) واحد سرمایه‌گذار ملزم است در هنگام ارزیابی توان مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر، وجود و اثر حق رأی بالقوه قابل اعمال یا قابل تبدیل را نیز مد نظر قرار دهد.

روش ارزش ویژه

(۶) در استاندارد تصریح شده است که سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته صرف نظر از وجود واحدهای فرعی و تهیه صورتهای مالی تلفیقی، باید با استفاده از روش ارزش ویژه شناسایی شود. با این حال، واحد سرمایه‌گذار هنگام تهیه صورتهای مالی جداگانه، نباید از روش ارزش ویژه استفاده کند.

حذف معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه

(۷) استاندارد قبلی، واحدهای تجاری را از بکارگیری روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاریهایی که تنها به منظور واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری می‌شد، معاف می‌نمود. این معافیت در استاندارد جدید حذف شده است.

(۸) طبق استاندارد قبلی، در صورتی که واحد تجاری وابسته تحت محدودیتهای شدید و بلندمدتی فعالیت کند که به توانایی آن در انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار، به نحوی عمده لطمه وارد کند، واحد سرمایه‌گذار استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می‌کرد. طبق استاندارد جدید، بکارگیری روش ارزش ویژه، صرف نظر از محدودیتهای شدید و بلندمدت، تا زمانی که نفوذ قابل ملاحظه وجود دارد، ادامه می‌یابد.

رویه‌های حسابداری یکسان

(۹) این استاندارد، واحد سرمایه‌گذار را ملزم می‌کند که به منظور یکسان سازی رویه‌های حسابداری واحد تجاری وابسته با رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد سرمایه‌گذار برای معاملات و



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند، تعدیلات مناسب را در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته انجام دهد. استاندارد قبلی، کاربرد این الزام را در صورت غیرممکن بودن تعدیلات مستثنی می‌کرد. این استاندارد، استثنای مقرر در استاندارد قبلی در این زمینه را حذف کرده است.

شناسایی زیانها

(۱۰) طبق این استاندارد، واحد سرمایه‌گذار سهم خود از زیانهای واحد تجاری وابسته را تا حد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری براساس روش ارزش ویژه و دیگر منافع بلند مدت در واحد تجاری وابسته، شناسایی می‌کند. طبق استاندارد قبلی، سهم از زیان تنها تا حد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شد.





استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد باید برای حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته بکار گرفته شود. با این حال، این استاندارد در رابطه با سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این قبیل سرمایه گذاریها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" به ارزش بازار اندازه گیری می شود. در ضمن، رعایت الزامات افشای قسمت (و) بند ۳۵ برای صندوقهای سرمایه گذاری و واحدهای تجاری مشابه الزامی است.

تعاریف

۲. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- **روش ارزش ویژه:** یک روش حسابداری است که براساس آن، سرمایه گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می شود. سهم واحد سرمایه گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه پذیر، حسب مورد در صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع منعکس می شود.
- **صندوق سرمایه گذاری:** نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه گذاری می کند.
- **صورتهای مالی تلفیقی:** صورتهای مالی یک گروه است که در آن، گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می شود.
- **صورتهای مالی جداگانه:** صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی، واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته، یا شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ارائه می شود و در آن، سرمایه گذاریها بر مبنای منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر، به حساب گرفته می شود.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- کنترل: توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.
 - کنترل مشترک: مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است و تنها هنگامی وجود دارد که تصمیم گیریهای مالی و عملیاتی راهبردی مربوط به آن فعالیت، مستلزم اتفاق آرای اشخاص دارای کنترل مشترک (شرکای خاص) باشد.
 - نفوذ قابل ملاحظه: توانایی مشارکت در تصمیم گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک سیاستهای مزبور.
 - واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.
 - واحد تجاری وابسته: یک واحد سرمایه پذیر که واحد سرمایه گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه گذار محسوب نمی شود.
۳. صورتهای مالی که در تهیه آن روش ارزش ویژه اعمال می شود و صورتهای مالی واحدهایی که فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص هستند، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی شود.
۴. صورتهای مالی جداگانه به صورتهایی اطلاق می شود که علاوه بر صورتهای مالی زیر ارائه گردد:
- الف. صورتهای مالی تلفیقی،
- ب. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد(های) تجاری تحت کنترل مشترک که در آن سهم شریک خاص با روش ارزش ویژه ناخالص گزارش می شود (صورتهای مالی مجموعه)، یا
- ج. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد(های) تجاری وابسته که در آن سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته با روش ارزش ویژه گزارش می شود (صورتهای مالی مجموعه).



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۵. واحدهای تجاری که طبق بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، از تلفیق، طبق بند ۳۱ استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان حسابداری مشارکتهای خاص، از بکارگیری روش ارزش ویژه ناخالص، یا طبق بند ۱۳ این استاندارد از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده‌اند، فقط صورتهای مالی جداگانه ارائه می‌کنند.

نفوذ قابل ملاحظه

۶. اگر واحد سرمایه‌گذار به طور مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، مگر اینکه نبود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. برعکس، اگر واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از ۲۰ درصد حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار نیست، مگر اینکه وجود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. تعلق بخش قابل توجه یا اکثریت سهام یک واحد سرمایه‌پذیر به واحد دیگر، لزوماً مانع اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط سایر سرمایه‌گذاران نمی‌شود.

۷. موارد زیر معمولاً به تنهایی یا در مجموع، ممکن است بیانگر وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

- الف. عضویت در هیئت مدیره یا دیگر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد سرمایه‌پذیر،
- ب. مشارکت در فرآیندهای سیاست‌گذاری شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به پرداخت سود سهام،
- ج. معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر،
- د. تبادل کارکنان رده مدیریت، یا
- ه. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۸. یک واحد تجاری ممکن است مالک حق خرید سهام، اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، یا ابزارهای مشابهی باشد که بتواند در صورت اعمال یا تبدیل آنها موجب افزایش حق رأی خود یا کاهش حق رأی سایر اشخاص برای تعیین سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر (حق رأی بالقوه) شود. هنگامی که واحد تجاری وجود نفوذ قابل ملاحظه را ارزیابی می‌کند، وجود و اثر حق رأی بالقوه‌ای که در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل است، از جمله حق رأی بالقوه نگهداری شده توسط سایر سرمایه‌گذاران، را مد نظر قرار می‌دهد. چنانچه حق رأی بالقوه را (برای مثال، تا تاریخی در آینده یا وقوع یک رویداد آتی) نتوان اعمال یا تبدیل کرد، در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل محسوب نمی‌شود.

۹. واحد تجاری در ارزیابی اثر حق رأی بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمامی واقعیتها و شرایط مؤثر بر حق رأی بالقوه (شامل شرایط اعمال حق رأی بالقوه و دیگر توافقات قراردادی، به صورت جداگانه یا با هم) به جز قصد مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل را در نظر می‌گیرد.

۱۰. واحد تجاری در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را از دست می‌دهد که دیگر نتواند در تصمیم‌گیریهایی مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر مشارکت داشته باشد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر یا بدون تغییر در میزان مالکیت رخ دهد. برای مثال، واحد سرمایه‌گذار ممکن است هنگامی که واحد تجاری وابسته، تحت کنترل دولت، دادگاه یا دستگاه نظارتی قرار گیرد، نفوذ قابل ملاحظه را از دست دهد.

روش ارزش ویژه

۱۱. ویژگیهای اصلی روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

الف. سرمایه‌گذاری ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شود،



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ب. مبلغ دفتری سرمایه گذاری به میزان سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، افزایش یا کاهش می یابد،

ج. سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، در صورت سود و زیان واحد سرمایه گذار منظور می شود،

د. مبلغ دفتری سرمایه گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه پذیر کاهش می یابد،

ه. مبلغ دفتری سرمایه گذاری، در صورت لزوم، به میزان سهم واحد سرمایه گذار از سایر اقلام صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود و تفاوت تسعیر ارز) تعدیل می شود، و

و. سهم واحد سرمایه گذار از سایر اقلام صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه پذیر انعکاس نیافته است، در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه گذار انعکاس می یابد.

۱۲. هنگامی که حق رأی بالقوه وجود دارد، سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان و تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه پذیر بر مبنای میزان مالکیت فعلی تعیین می شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه در نظر گرفته نمی شود.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

کاربرد روش ارزش ویژه

۱۳. حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر هنگامی که:

الف. با توجه به معافیت بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، واحد تجاری اصلی که دارای سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته نیز می‌باشد، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نباشد، یا

ب. تمامی موارد زیر صدق کند:

۱. واحد سرمایه گذار، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد و سایر صاحبان سهام علی‌رغم آگاهی از قصد واحد سرمایه گذار برای عدم بکارگیری روش ارزش ویژه با آن مخالفت نداشته باشند.

۲. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد سرمایه گذار در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.

۳. واحد سرمایه گذار برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورت‌های مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع نظارتی تحویل نداده باشد یا در جریان تحویل آن نباشد.

۴. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی واحد سرمایه گذار، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند.

۱۴. پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۱۵. شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری بر مبنای سود سهام دریافتی یا دریافتی ممکن است شاخص مناسبی برای درآمد تحصیل شده به وسیله واحد سرمایه گذار از طریق سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، زیرا این سود ممکن است رابطه ضعیفی با عملکرد واحد تجاری وابسته داشته باشد. از آنجا که واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته دارای نفوذ قابل ملاحظه است، نسبت به عملکرد آن واحد و در نتیجه، نسبت به بازده سرمایه گذاری خود نیز مسئولیت دارد. واحد سرمایه گذار برای نشان دادن این مسئولیت، دامنه صورتهای مالی خود را گسترش می دهد تا سهم خود از نتایج عملکرد واحد تجاری وابسته را شناسایی کند. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه باعث می شود تا گزارشگری خالص داراییها و نتایج عملکرد واحد سرمایه گذار به گونه ای سودمندتر انجام شود.

۱۶. واحد سرمایه گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند. بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره های آتی، واحد سرمایه گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه گذاری کسر شود.

۱۷. اگر واحد سرمایه گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام در رابطه با واحد تجاری وابسته را که از طریق سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود (زیان) انباشته منتقل می کند. برای مثال، اگر واحد تجاری وابسته دارای سرمایه گذاریهای بلندمدتی باشد که برای حسابداری آنها از روش تجدید ارزیابی استفاده کرده است، و واحد سرمایه گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، واحد سرمایه گذار مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به این سرمایه گذاری را به سود (زیان) انباشته منتقل می کند. اگر سهم واحد سرمایه گذار در یک واحد تجاری



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

وابسته کاهش یابد، اما سرمایه گذاری کماکان به عنوان سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته تلقی شود، واحد سرمایه گذار تنها متناسب با کاهش سهم خود، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام را به سود (زیان) انباشته منتقل می کند.

۱۸. بسیاری از ضوابط مناسب برای بکارگیری روش ارزش ویژه، مشابه ضوابط تلفیق تشریح شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی است. علاوه بر آن، مفاهیم زیربنای روشهای استفاده شده در حسابداری تحصیل یک واحد تجاری فرعی نیز در حسابداری تحصیل سرمایه گذاری در یک واحد تجاری وابسته بکار گرفته می شود.

۱۹. سهم گروه در واحد تجاری وابسته، مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. سهام متعلق به سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه برای این منظور در نظر گرفته نمی شود. در مواردی که واحد تجاری وابسته، خود دارای واحدهای تجاری فرعی، وابسته یا مشارکتهای خاص باشد سهم واحد سرمایه گذار از نتایج عملکرد و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، براساس ارقام گزارش شده در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته (شامل سهم واحد تجاری وابسته از نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان سازی رویه های حسابداری، محاسبه می شود (به بندهای ۲۵ و ۲۶ مراجعه نمایید).

۲۰. سودها و زیانهای ناشی از معاملات بین واحد سرمایه گذار (شامل واحدهای تجاری فرعی مشمول تلفیق آن) و واحد تجاری وابسته، تنها تا میزان سهم سایر سرمایه گذاران (غیر وابسته) در واحد تجاری وابسته، در صورتهای مالی واحد سرمایه گذار شناسایی می شود. فروش داراییها توسط واحد تجاری وابسته به واحد سرمایه گذار یا بالعکس،



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

نمونه‌ای از این معاملات است. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان تحقق نیافته حاصل از این گونه معاملات حذف می‌شود.

۲۱. حسابداری سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته از تاریخی که وابسته محسوب شود به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:

الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود و استهلاك آن براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبای تجاری محاسبه می‌شود.

ب. در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته بیشتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد، واحد سرمایه‌گذار باید:

۱. تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و

۲. هر گونه مازاد باقی‌مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

همچنین، پس از تحصیل، سهم واحد سرمایه‌گذار از سودها و زیانهای واحد تجاری وابسته بابت شناسایی استهلاك یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل تعدیل می‌شود.

۲۲. واحد سرمایه‌گذار ممکن است نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را در چند مرحله کسب نماید. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

تشخیص واحد سرمایه پذیر و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه گذاری با سهم واحد سرمایه گذار از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه پذیر در تاریخ هر معامله عمده، انجام می گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه گذاری بعد از کسب نفوذ قابل ملاحظه نیز ادامه می یابد.

۲۳. واحد سرمایه گذار در بکارگیری روش ارزش ویژه از آخرین صورتهای مالی واحد تجاری وابسته استفاده می کند. هنگامی که بین تاریخهای گزارشگری واحد سرمایه گذار و واحد تجاری وابسته تفاوت وجود دارد، واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه گذار، صورتهای مالی خود را بر اساس تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه گذار تهیه می کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد.

۲۴. اگر در بکارگیری روش ارزش ویژه، تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته متفاوت از تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد سرمایه گذار باشد، در ارتباط با آثار معاملات و سایر رویدادهای عمده که در فاصله زمانی بین تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری وابسته و تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می شود. در هر حال، پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته نباید بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه گذار باشد. طول دورههای گزارشگری و تفاوت بین پایان دورههای گزارشگری باید در تمام دورهها یکسان باشد.

۲۵. در تهیه صورتهای مالی، واحد سرمایه گذار باید برای معاملات و رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده اند، از رویه های حسابداری یکسان استفاده کند.

۲۶. چنانچه واحد تجاری وابسته در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده اند از رویه های حسابداری متفاوتی نسبت به واحد سرمایه گذار استفاده کند، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه گذار از روش ارزش ویژه، تعدیل می شود.

۲۷. اگر سهم واحد سرمایه گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته شود، واحد سرمایه گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را متوقف



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

می کند. منافع واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته دربرگیرنده مبلغ دفتری سرمایه گذاری طبق روش ارزش ویژه به علاوه هرگونه منافع بلندمدتی است که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می دهد. برای مثال، اقلامی که زمان تسویه آن مشخص نیست و تسویه آن در آینده قابل پیش بینی، محتمل نمی باشد، ماهیتاً، افزایش سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب می شود. این اقلام ممکن است شامل مطالبات یا وامهای دریافتی بلندمدت باشد اما حسابهای دریافتی تجاری، حسابهای پرداختی تجاری یا هرگونه حسابهای دریافتی بلندمدتی که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وام تضمین شده، را شامل نمی شود. زیانهای شناسایی شده طبق روش ارزش ویژه، مازاد بر مبلغ دفتری سرمایه گذاری واحد سرمایه گذار، به سایر اجزای منافع واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته، عکس ترتیب اولویت تسویه آنها تخصیص می یابد.

۲۸. پس از آنکه منافع واحد سرمایه گذار به صفر کاهش پیدا کرد، زیانهای مازاد و بدهی مربوط تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه گذار یا پرداختهای انجام شده به نیابت از واحد تجاری وابسته، شناسایی می گردد. در صورتی که واحد تجاری وابسته در دوره های بعد سود گزارش کند، واحد سرمایه گذار تنها پس از پوشش سهم خود از خالص زیانهای شناسایی نشده، می تواند سهم خود از سود را به حساب منظور نماید.

زیان کاهش ارزش

۲۹. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، شامل شناسایی زیان واحد تجاری وابسته طبق بند ۲۷، واحد سرمایه گذار لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش اضافی را در مورد خالص سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته بررسی می کند.

۳۰. واحد سرمایه گذار همچنین لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش اضافی مربوط به منافع واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته را که بخشی از خالص سرمایه گذاری را تشکیل نمی دهد، بررسی می کند.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۱. از آنجا که سرقفلی، بخشی از مبلغ دفتری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می دهد و به طور جداگانه شناسایی نمی شود، الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها در مورد آن کاربرد ندارد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، کل مبلغ دفتری سرمایه گذاری به عنوان یک دارایی منفرد، از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی (ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر است) با مبلغ دفتری آن، مورد آزمون کاهش ارزش قرار می گیرد. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در این شرایط به هیچ یک از داراییها، از جمله سرقفلی، که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می دهد، تخصیص نمی یابد. همچنین براساس استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، هرگونه برگشت زیان کاهش ارزش تا میزان بازیافت کاهش ارزش انباشته سرمایه گذاری شناسایی می شود. واحد تجاری، ارزش اقتصادی سرمایه گذاری را به یکی از روشهای زیر برآورد می کند:

الف. سهم واحد سرمایه گذار از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می رود توسط واحد تجاری وابسته ایجاد شود. جریانهای نقدی آتی برآوردی شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد تجاری وابسته و عایدات حاصل از واگذاری نهایی سرمایه گذاری می باشد، یا

ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می رود از محل سود سهام و واگذاری نهایی سرمایه گذاری به دست آید.

با مفروضات مناسب، هر دو روش منجر به نتیجه یکسانی می شود.

۳۲. مبلغ بازیافتنی سرمایه گذاری در هر واحد تجاری وابسته به صورت جداگانه محاسبه می شود، مگر آنکه واحد تجاری وابسته جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییهای واحد تجاری ایجاد نکند.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ارائه صورتهای مالی

۳۳. هر واحد سرمایه‌گذار که تنها دارای واحد(های) تجاری وابسته است، غیر از واحدهای تجاری یاد شده در بند ۱۳، باید صورتهای مالی مجموعه را براساس روش ارزش ویژه تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.

صورتهای مالی جداگانه

۳۴. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است باید در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" انجام شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

افشا

۳۵. موارد زیر باید افشا شود:

- الف. ارزش بازار سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته‌ای که برای آنها قیمت بازار وجود دارد،
- ب. خلاصه اطلاعات مالی هر یک از واحدهای تجاری وابسته شامل مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها و سود یا زیان،
- ج. دلایل توجیهی وجود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، کمتر از ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،
- د. دلایل توجیهی نبود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، حداقل ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
 (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ه . پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته، هنگامی که این صورتهای مالی با استفاده از روش ارزش ویژه تهیه می شود و تاریخ یا دوره آنها با صورتهای مالی واحد سرمایه گذار متفاوت است و دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت،

و . ماهیت و میزان هرگونه محدودیت با اهمیت (برای مثال، ناشی از شرایط استقراض یا الزامات قانونی) در توانایی واحد تجاری وابسته برای انتقال وجوه به واحد سرمایه گذار در قالب سود سهام نقدی یا بازپرداخت تسهیلات دریافتی یا پیش پرداختها،

ز . سهم شناسایی نشده از زیانهای واحد تجاری وابسته، هم برای دوره مورد گزارش و هم به صورت تجمیعی، اگر واحد سرمایه گذار شناسایی سهم خود از زیانهای واحد تجاری وابسته را متوقف کرده باشد،

ح . این واقعیت که طبق بند ۱۳، حسابداری واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه انجام نمی شود، و

ط . خلاصه اطلاعات مالی، به طور جداگانه یا گروهی، برای واحدهای تجاری وابسته ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام نمی شود، شامل مبالغ مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها، و سود یا زیان.

۳۶ . سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می گیرد، به استثنای سرمایه گذاریهای طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید به عنوان داراییهای غیر جاری طبقه بندی شود. سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان دوره این واحدهای تجاری وابسته و مبلغ دفتری این سرمایه گذاریها باید به صورت جداگانه افشا شود. سهم واحد سرمایه گذار از نتایج عملیات متوقف شده این واحدهای تجاری وابسته نیز باید به صورت جداگانه افشا شود.

۳۷ . سهم واحد سرمایه گذار از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه گذار ارائه شود.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۸. طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، واحد سرمایه‌گذار باید موارد زیر را افشا کند:

الف. سهم خود از بدهیهای احتمالی واحد تجاری وابسته که به صورت مشترک با سایر سرمایه‌گذاران متعهد شده است، و

ب. بدهیهای احتمالی که به دلیل تعهد جداگانه واحد سرمایه‌گذار نسبت به تمام یا بخشی از بدهیهای واحد تجاری وابسته ایجاد شده است.

تاریخ اجرا

۳۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۰. به استثنای الزامات مربوط به نحوه اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری ارزش ویژه (بند ۱۶)، و الزامات مربوط به استهلاک سرقفلی و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (بند ۲۱)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (ویرایش دسامبر ۲۰۰۸) نیز رعایت می‌شود.





استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست

مبانی نتیجه‌گیری

این مبانی نتیجه‌گیری بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۰ را تشکیل نمی‌دهد.

دلایل تجدیدنظر در استاندارد

۱. در استاندارد قبلی، به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط واحد سرمایه‌گذاری که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی از تلفیق معاف بود، اشاره نشده بود. همچنین، در استاندارد پیشین، نحوه برخورد با زیانهای مازاد واحد تجاری وابسته و زیان کاهش ارزش، و نیز وجود محدودیتهای شدید در توانایی انتقال وجوه نقد با استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ متفاوت بود. این دلایل موجب شد تا کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، بازنگری استاندارد حسابداری شماره ۲۰ را در دستور کار خود قرار دهد.

دامنه کاربرد

مستثنی شدن سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه از الزامات اندازه‌گیری این استاندارد

۲. استفاده از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه، اغلب به ارائه اطلاعات مربوط برای مدیریت و سرمایه‌گذاران منجر نمی‌شود. علاوه بر این، میزان سرمایه‌گذاری این گونه واحدهای تجاری در واحدهای سرمایه‌پذیر، اغلب در نوسان است و تغییر مکرر روش حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها موجب کاهش سودمندی صورتهای مالی آنها خواهد شد. این دلایل موجب شد تا صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری شماره ۲۰ مستثنی شوند. به نظر کمیته، استفاده از ارزش بازار برای حسابداری تمامی طبقات سرمایه‌گذاری توسط این گونه واحدها رویکرد مناسب‌تری است.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)
(پیوست ۱۴۱۴ه)

کاربرد روش ارزش ویژه

نفوذ قابل ملاحظه موقت

۳. در استاندارد قبلی، بکارگیری روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاریهایی که تنها به منظور واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری می‌شود منع، و بکارگیری روش بهای تمام‌شده در مورد آنها الزامی شده بود. کمیته تصمیم گرفت که به منظور حفظ ثبات رویه در نحوه برخورد با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته، و مطابقت با الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، بکارگیری روش ارزش ویژه برای حسابداری این‌گونه سرمایه‌گذاریها را الزامی نماید.

محدودیت‌های شدید و بلندمدت

۴. از آنجا که وجود محدودیت‌های شدید و بلندمدتی که به توانایی واحد تجاری وابسته در انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار، به نحوی عمده لطمه وارد کند، مانع از اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته نیست، کمیته معافیت واحد سرمایه‌گذار از بکارگیری روش ارزش ویژه در چنین شرایطی را حذف کرد. با این حال، واحد سرمایه‌گذار باید امکان از بین رفتن نفوذ قابل ملاحظه هنگام وجود محدودیت‌های شدید و بلندمدت را بررسی کند و در صورت از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه، استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف نماید.

شناسایی زیانها

۵. طبق استاندارد قبلی، در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیشتر از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری می‌گردید، واحد سرمایه‌گذار احتساب سهم زیان خود را متوقف و سرمایه‌گذاری را به ارزش صفر گزارش می‌کرد.



استاندارد حسابداری شماره ۲۰
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)
پیوست (۱۴۱۴)

به نظر کمیته، هنگام شناسایی زیان واحد تجاری وابسته، علاوه بر مبلغ دفتری منافع مالکانه واحد سرمایه‌گذار، منافع غیرمالکانه (نظیر مطالبات بلند مدت) نیز باید کاهش داده شود. در نظر نگرفتن سرمایه‌گذاریهای غیرمالکانه برای شناسایی زیان، امکان تغییر ساختار سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به منظور گریز از شناسایی زیان واحد تجاری وابسته در روش ارزش ویژه را فراهم می‌کند.

زیانهای کاهش ارزش

۶. در استاندارد قبلی، رهنمود روشنی در رابطه با تشخیص، نحوه اندازه‌گیری و میزان برگشت زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته ارائه نشده بود.

۷. در استاندارد جدید، چگونگی تشخیص زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته، نحوه اندازه‌گیری آن، و میزان برگشت زیان کاهش ارزش تشریح شده است. بر این اساس، واحد سرمایه‌گذار نباید زیان کاهش ارزش را به هیچ یک از داراییها، از جمله سرقفلی، که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد، تخصیص دهد، زیرا سرمایه‌گذاری به صورت یک دارایی منفرد در نظر گرفته می‌شود.



