



**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶  
سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص**



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

### فهرست مندرجات

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



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

### هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص و تعیین الزامات بکارگیری روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذاری 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 سرمایه پذیر هستند و سرمایه گذاری آنها دربرگیرنده منافع مالکیت قابل اندازه گیری است بکار گرفته شود.

۳. این استاندارد مبنایی برای حسابداری منافع مالکیت در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص ارائه می کند؛ به این معنا که سرمایه گذاری در واحد دیگر، مزایا و مخاطرات ناشی از منافع مالکیت را به واحد گزارشگر انتقال می دهد. این استاندارد تنها برای منافع مالکیت قابل اندازه گیری کاربرد دارد. منافع مالکیت قابل اندازه گیری شامل منافع مالکیت حاصل از سرمایه گذاری در ساختار مالکانه رسمی واحد دیگر است. ساختار مالکانه رسمی به معنای سهام سرمایه یا معادل سرمایه (مانند واحدهای صندوق های سرمایه گذاری) است. منافع مالکیت قابل اندازه گیری ممکن است شامل منافع مالکیت حاصل از سایر سرمایه گذاری هایی نیز باشد که بتوان منافع مالکیت واحد گزارشگر از آنها را به طور قابل اتکاء اندازه گیری 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 امکان پذیر نباشد.

۴. برخی از مشارکتهای واحدهای بخش عمومی ممکن است به عنوان سرمایه گذاری تلقی شده اما منجر به ایجاد منافع مالکیت نشود. برای مثال، یک واحد بخش عمومی ممکن است سرمایه گذاری قابل ملاحظه ای در توسعه بیمارستانی انجام دهد که تحت مالکیت یک



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

مؤسسه خیریه است و توسط آن اداره می شود. چنین مشارکتهایی ماهیت غیرمبادله ای دارد و به آن واحد بخش عمومی اجازه می دهد 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 نمی کند زیرا مؤسسه خیریه می تواند منبع تأمین مالی دیگری را جایگزین کند و از 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 نمی شود.

### تعاریف

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

روش ارزش ویژه: روش حسابداری که بر اساس آن، سرمایه گذاری در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه گذار از خالص داراییهای سرمایه پذیر پس از تحصیل، تعدیل می گردد. سود (زیان) سرمایه گذار، شامل سهم آن از سود (زیان) سرمایه پذیر است و خالص داراییهای سرمایه گذار علاوه بر سهم آن از سود (زیان) سرمایه پذیر شامل سهم آن از تغییرات در خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر است که در سود (زیان) واحد سرمایه پذیر 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 الزام آور است و تنها زمانی وجود دارد که تصمیم گیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم موافقت تمام طرفهای سهیم 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 تصمیم گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

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 کنترل کننده، گروه، صورتهای مالی تلفیقی، توافق الزام آور عملیات مشترک، و تسلط.

### توافق الزام آور

۶. وجود توافقی‌های الزام آور به چندین روش احراز می‌شود. توافق الزام آور اغلب به صورت کتبی در قالب یک قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرفها است. سازو کارهای‌های قانونی نظیر اختیار اجرایی یا قانون‌گذاری نیز می‌تواند مشابه توافقی‌های قراردادی، به تنهایی یا همراه با قراردادهای بین طرفین، توافقی‌های الزام آور را ایجاد نماید.

### نفوذ قابل ملاحظه

۷. اینکه یک سرمایه‌گذار بر سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه دارد یا خیر، موضوعی قضاوتی 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



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

حق رأی در سرمایه پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می شود که واحد گزارشگر نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه وجود چنین نفوذی به روشنی قابل اثبات باشد. مالکیت قابل توجه یا عمده توسط سرمایه گذار دیگر، لزوماً مانع داشتن نفوذ قابل ملاحظه یک واحد گزارشگر نمی شود.

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

الف. داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن اداره کننده مشابه در سرمایه پذیر؛

ب. مشارکت در فرایندهای سیاست گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به تقسیم سود یا توزیع های مشابه؛

پ. معاملات با اهمیت بین واحد گزارشگر و سرمایه پذیر آن؛

ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا

ث. تأمین اطلاعات فنی اساسی سرمایه پذیر.

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 طرف های دیگر نسبت به سیاست های 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 بالقوه ای که در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل است، از جمله حق رأی بالقوه ای که در اختیار سایر طرفها است، در نظر گرفته می شود. 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.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

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

۱۲. واحد گزارشگر در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه پذیر را از دست می دهد که توانایی سهم شدن در تصمیم گیری مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه پذیر را از دست بدهد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می تواند 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 می گیرد، ممکن است نفوذ قابل ملاحظه از دست رود. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می تواند بر اثر توافق الزام آور نیز واقع شود.

### روش ارزش ویژه

۱۳. در روش ارزش ویژه، سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود و به منظور شناسایی سهم سرمایه گذار از سود (زیان) سرمایه پذیر پس از تاریخ تحصیل، مبلغ دفتری سرمایه گذاری افزایش یا کاهش می یابد. سهم سرمایه گذار از سود (زیان) سرمایه پذیر، در مازاد یا کسری دوره سرمایه گذار شناسایی می شود. مبالغ توزیع شده بین مالکان توسط سرمایه پذیر، مبلغ دفتری سرمایه گذاری را کاهش می دهد. همچنین، ممکن است بابت تغییر در منافع نسبی سرمایه گذار در سرمایه پذیر که از تغییر در آن بخش از حقوق مالکانه سرمایه پذیر ناشی می شود که در سود (زیان) آن شناسایی نشده است، تعدیلات مبلغ دفتری سرمایه گذاری ضرورت یابد. این تغییرات شامل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود و تفاوت تسعیر ارز است. سهم سرمایه گذار از آن تغییرات، در ارزش خالص سرمایه گذار شناسایی می شود.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۱۴. شناسایی درآمد بر مبنای مبالغ توزیع شده بین مالکان معیار مناسبی از درآمد کسب شده توسط سرمایه گذار از سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص نمی باشد، زیرا ممکن است مبالغ توزیع شده بین مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه گذار، نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه پذیر دارد، در عملکرد واحد وابسته یا مشارکت خاص از منافع برخوردار است که بازده سرمایه گذاری آن می باشد. سرمایه گذار با گسترش دامنه صورتهای مالی به منظور انعکاس سهم خود از سود (زیان) سرمایه پذیر، این منافع را به حساب می گیرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه، گزارش مفیدتری درباره ارزش خالص و مازاد یا کسری دوره سرمایه گذار ارائه می کند.

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 می شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه در آن منعکس نمی گردد، مگر اینکه بند ۱۶ کاربرد داشته باشد.

۱۶. در برخی شرایط، واحد گزارشگر در نتیجه معامله ای که در حال حاضر دسترسی به بازده مرتبط با منافع مالکیت را برای آن فراهم می کند، از نظر محتوا، از منافع مالکیت فعلی برخوردار می گردد. 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 مشتقه ای که در حال حاضر برای واحد گزارشگر دسترسی به منافع را فراهم می کند، تعیین می شود.

۱۷. سرمایه گذاری در واحدهای وابسته یا مشارکت خاص که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می شود باید به عنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی گردد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

### بکارگیری روش ارزش ویژه

۱۸. واحد گزارشگر دارای نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل مشترک بر سرمایه پذیر باید حسابداری سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه گذاری، 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 کنترل کننده ای 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 سرمایه گذاری 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 منطقه ای) معامله نمی شود؛

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

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 می کند که در صورتهای مزبور، واحدهای تحت کنترل، طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی، تلفیق می شود.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

توقف استفاده از روش ارزش ویژه

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

الف. در صورتی که سرمایه گذاری مزبور به سرمایه گذاری در واحد تحت کنترل تبدیل شود، واحد گزارشگر باید حسابداری سرمایه گذاری 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 اندازه گیری 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 اندازه گیری نماید، باید آن را به مبلغ دفتری در تاریخی که شناخت سرمایه گذاری به عنوان سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص متوقف شده است، اندازه گیری 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 سرمایه گذاری در تاریخی که روش ارزش ویژه متوقف شده است.

پ. زمانی که واحد گزارشگر استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می کند، باید تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه گذاری مستقیماً در ارزش خالص شناسایی کرده است، به همان شیوه ای به حساب بگیرد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه پذیر، ضرورت می یافت. 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 سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۲۱. در صورتی که سرمایه گذاری در واحد وابسته به سرمایه گذاری در مشارکت خاص تبدیل شود یا سرمایه گذاری در مشارکت خاص به سرمایه گذاری در واحد وابسته تبدیل گردد، واحد گزارشگر به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه گیری نمی کند.

### تغییر در منافع مالکیت

۲۲. هرگاه منافع مالکیت واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما سرمایه گذاری همچنان به عنوان سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص طبقه بندی 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 می شود.

### 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 سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص نیز پذیرفته می شود.

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 نمی شود. 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



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان سازی رویه های حسابداری، محاسبه می شود (به بندهای ۳۱ و ۳۲ مراجعه شود).

۲۵. سودها و زیانهای ناشی از معاملات با بالادستی و پایین دستی در صورتهای مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تحت کنترل مشمول تلفیق آن) تنها تا میزان منافع سرمایه گذاران غیروابسته در واحد وابسته یا مشارکت خاص شناسایی می شود. معاملات با بالادستی، برای مثال، شامل فروش داراییهای واحد وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه گذار است. معاملات با پایین دستی، برای مثال، شامل واگذاری داراییها توسط سرمایه گذار به واحدهای وابسته یا مشارکتهای خاص آن می باشد. سهم سرمایه گذار از سودها یا زیانهای واحد وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می شود.

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

۲۷. واگذاری دارایی غیر پولی 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 می شود و شناسایی نمی شود، مگر اینکه بند ۲۸ نیز کاربرد داشته باشد. این سودها و زیانهای تحقق نیافته، باید با سرمایه گذاری که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می شود، حذف گردد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

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 دریافتی، بطور کامل در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی می کند.

۲۹. یک سرمایه گذاری از تاریخی که به سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص تبدیل می شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می گردد. در زمان تحصیل سرمایه گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می شود:

الف. واحد گزارشگر سرقفلی مربوط به واحد وابسته یا مشارکت خاص را در مبلغ دفتری سرمایه گذاری منظور و استهلاک آن را طبق استاندارد حسابداری مربوط محاسبه می کند.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه گذاری، در تعیین سهم واحد گزارشگر از سود (زیان) واحد وابسته یا مشارکت خاص در دوره ای که سرمایه گذاری تحصیل شده است، به عنوان درآمد در نظر گرفته می شود.

تعدیلات مناسب سهم سرمایه گذار از سود (زیان) پس از تحصیل واحد وابسته یا مشارکت خاص، برای مثال بابت استهلاک داراییهای استهلاک پذیر، بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل انجام می شود. 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 می گیرد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

۳۰. واحد گزارشگر برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی واحد وابسته یا مشارکت خاص استفاده می کند. 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 می کند؛ 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 می کند.

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

۳۲. هرگاه واحد وابسته یا مشارکت خاص، برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط یکسان، از رویه های حسابداری متفاوت با رویه های 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 رویه های حسابداری واحد وابسته یا مشارکت خاص با رویه های حسابداری واحد گزارشگر، تعدیلاتی اعمال شود.

۳۳. اگر واحد وابسته یا مشارکت خاص، سهام ممتاز انباشت شونده ای داشته باشد که در اختیار اشخاصی به جز واحد گزارشگر است و به عنوان حقوق مالکانه طبقه بندی می شود، واحد

گزارشگر صرف نظر از اینکه سود سهام اعلام شده یا نشده باشد، سهم خود واحد وابسته یا مشارکت خاص را پس از تعدیل بابت سود مربوط به این می کند.

۳۴. چنانچه سهم واحد گزارشگر از زیان های واحد وابسته یا مشارکت خاص، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد گزارشگر شناسایی سهم خود از زیان های اضافی را متوقف می کند. منافع واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ دفتری سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص است که با استفاده

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

از روش ارزش ویژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل دهنده بخشی از خالص سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می شود. برای مثال، اقلامی که برای تسویه آنها نه برنامه ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش بینی محتمل است، از نظر ماهیت، افزایش سرمایه گذاری واحد گزارشگر در آن واحد وابسته یا مشارکت خاص محسوب می شود. چنین اقلامی می تواند شامل سهام ممتاز، دریافتنی های بلندمدت یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتنی های جاری، پرداختنی های جاری یا هرگونه دریافتنی بلندمدت که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وامهای تضمین شده، نمی باشد. زیانهای شناسایی شده با استفاده از روش ارزش ویژه، که بیش از سرمایه گذاری واحد گزارشگر در سهام عادی است، از سایر اجزای منافع واحد گزارشگر در واحد وابسته یا مشارکت خاص، عکس اولویت تسویه آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی) کسر می گردد.

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 می کند. 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 می گیرد.

### 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 می گیرد تا تعیین کند که آیا شناسایی هرگونه زیان کاهش ارزش اضافی در رابطه با خالص سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص ضروری است یا خیر.

۳۷. خالص سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، تنها در صورتی کاهش ارزش می یابد و زیانهای کاهش ارزش تنها در صورتی شناسایی می شود که شواهد عینی از کاهش ارزش در نتیجه یک یا چند رویداد واقع شده پس از شناخت اولیه خالص سرمایه گذاری (رویداد عامل زیان) وجود داشته باشد و آن رویداد(های) عامل زیان، بر



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

جریانهای نقدی آتی برآوردی حاصل از خالص سرمایه گذاری، که به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد است، تأثیر بگذارد. تشخیص یک رویداد مجزا به عنوان عامل کاهش ارزش ممکن است امکانپذیر نباشد؛ بلکه ترکیب چند رویداد می تواند دلیل کاهش ارزش باشد. زیانهای مورد انتظار ناشی از رویدادهای آتی، صرف نظر از احتمال آن، شناسایی نمی شوند. شواهد عینی نشان دهنده کاهش ارزش خالص سرمایه گذاری، شامل داده های قابل مشاهده ای است که واحد گزارشگر درباره رویدادهای عامل زیان به شرح زیر، به آنها توجه می کند:

الف. مشکلات مالی عمده واحد وابسته یا مشارکت 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، به گونه ای که واحد گزارشگر در شرایط دیگر این امتیاز را در نظر نمی گرفت؛

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 سرمایه گذاری 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 نمی شود، 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 سرمایه گذاری 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 می کند و نشان دهنده آن است که بهای



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ سرمایه گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص

تمام شده سرمایه گذاری در ابزار مالکانه ممکن است بازیافت نشود. کاهش عمده و طولانی مدت در ارزش منصفانه سرمایه گذاری در ابزار مالکانه به کمتر از بهای تمام شده آن نیز شواهد عینی از کاهش ارزش محسوب می شود.

۴۰. اگر با بکارگیری بندهای ۳۷ و ۳۸ نشانه هایی مبنی بر کاهش ارزش سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص وجود داشته باشد، کل مبلغ دفتری سرمایه گذاری، طبق استاندارد حسابداری مربوط به کاهش ارزش، از طریق مقایسه مبلغ دفتری با مبلغ بازیافتنی آن (ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر باشد) بابت کاهش ارزش آزمون می شود. ۴۱. برای تعیین ارزش اقتصادی خالص سرمایه گذاری، واحد گزارشگر موارد زیر را برآورد می کند:

الف. سهم خود از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می رود توسط واحد وابسته یا مشارکت خاص ایجاد شود، شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد وابسته یا مشارکت خاص و عایدات واگذاری نهایی سرمایه گذاری؛ یا ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می رود از محل سود سهام یا توزیع های مشابه قابل دریافت بابت سرمایه گذاری و واگذاری نهایی آن ایجاد شود.

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

۴۲. مبلغ بازیافتنی سرمایه گذاری 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.

### صورت های مالی جداگانه

۴۳. سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص، در صورت های 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 می شود، لازم الاجراست.