

استاندارد حسابداری شماره ۲۰
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	. دامنه کاربرد
۲	. تعاریف
۳ - ۴	. ارتباط واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر
۵ - ۱۰	. نفوذ قابل ملاحظه
۱۱ - ۱۳	. روشهای حسابداری
۱۱	- روش ارزش ویژه
۱۲	- روش بهای تمام‌شده
۱۳	- تفاوت روشهای ارزش ویژه و بهای تمام‌شده
۱۴ - ۲۱	. کاربرد روش ارزش ویژه
۱۵	- سرقتی
۱۶	- معاملات درون‌گروهی
۱۷ - ۱۸	- تاریخ گزارشگری
۱۹	- رویه‌های حسابداری
۲۰ - ۲۱	- سایر موارد
۲۲ - ۲۸	. صورتهای مالی تلفیقی
۲۵	- ترازنامه تلفیقی واحد سرمایه‌گذار
۲۶	- صورت سود و زیان تلفیقی واحد سرمایه‌گذار
۲۷	- صورت سود و زیان جامع تلفیقی واحد سرمایه‌گذار
۲۸	- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی واحد سرمایه‌گذار
۲۹ - ۳۱	. صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار
۳۲	. کاهش دائمی در ارزش
۳۳ - ۳۴	. تغییرات سرمایه‌گذاری
۳۵	. افشا
۳۶	. تاریخ اجرا
۳۷	. مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد حسابداری شماره ۲۰

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

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

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد باید برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار بکار گرفته شود. الزامات این استاندارد در مورد کلیه واحدهای سرمایه‌گذار از جمله شرکتهای تخصصی سرمایه‌گذاری کاربرد دارد.

تعاریف

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

. واحد تجاری وابسته عبارت است از یک واحد سرمایه‌پذیر که واحد سرمایه‌گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه‌گذار نیست.

. نفوذ قابل ملاحظه عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور.

. کنترل عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن.

. واحد تجاری فرعی عبارت است از یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.

. روش ارزش ویژه یک روش حسابداری است که براساس آن سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود.

سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه‌پذیر در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

. روش بهای تمام‌شده یک روش حسابداری است که براساس آن سرمایه‌گذاری به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود. در این روش، واحد سرمایه‌گذار، سود حاصل از سرمایه‌گذاری را تنها تا میزانی به عنوان درآمد شناسایی می‌کند که از محل سودهای خالص انباشته واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری، دریافت می‌شود.

ارتباط واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر

۳. سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای تجاری، ابزاری رایج برای گسترش دامنه فرصتها یا فعالیتهای یک واحد تجاری است. در مواردی ارتباط بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر از ارتباط معمول بین واحد تجاری و سهامدار، فراتر نمی‌رود. اما، در موارد دیگر، ارتباطی خاص بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر وجود دارد که ویژگی آن، توان واحد سرمایه‌گذار در کنترل یا اعمال نفوذ بر سیاستهای مالی و یا عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است.

۴. در مواردی که چنین ارتباط خاصی بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر وجود دارد، واحد سرمایه‌پذیر یا یک واحد تجاری فرعی یا یک واحد تجاری وابسته (طبق تعاریف این استاندارد) است. تفاوت بین واحد تجاری فرعی و واحد تجاری وابسته، عموماً در میزان توانایی واحد سرمایه‌گذار برای اعمال نفوذ در سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است. در مورد واحد

تجاری فرعی، توان اعمال نفوذ به دلیل کنترل واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر فراگیر است. در مورد واحد تجاری وابسته توان اعمال نفوذ کمتر از تسلط فراگیر است و واحد سرمایه‌گذار فاقد کنترل بر واحد سرمایه‌پذیر می‌باشد. برای اینکه یک واحد سرمایه‌پذیر به عنوان واحد تجاری وابسته شناخته شود باید نفوذ واحد سرمایه‌گذار بر آن، قابل ملاحظه باشد.

نفوذ قابل ملاحظه

۵. یک واحد سرمایه‌گذار زمانی دارای نفوذ قابل ملاحظه است که بتواند به طور مستقیم در سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری وابسته دخالت کند. در این حالت، واحد سرمایه‌گذار در انتظار نتایج سیاست‌های واحد سرمایه‌پذیر نمی‌ماند بلکه از واحد سرمایه‌پذیر به عنوان ابزاری برای انجام بخشی از فعالیتهای خود استفاده می‌کند. با گذشت زمان، واحد تجاری وابسته عموماً سیاست‌هایی را بکار می‌گیرد که با استراتژیهای واحد سرمایه‌گذار سازگار است و از اجرای سیاست‌هایی خلاف منافع واحد سرمایه‌گذار خودداری می‌کند. بنابراین اگر واحد سرمایه‌پذیر به طور مستمر سیاست‌های ناسازگار با استراتژیهای واحد سرمایه‌گذار را اعمال کند، واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر نیست.

۶. تعیین توان اعمال نفوذ قابل ملاحظه، نیازمند اعمال قضاوت در هر مورد خاص است. موارد زیر مجموعه عواملی است که به

تنهایی یا در مجموع، ممکن است مبین وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

الف. قدرت رأی کافی واحد سرمایه‌گذار در واحد سرمایه‌پذیر.

ب. عضویت در هیأت‌مدیره یا دیگر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد سرمایه‌پذیر.

ج. مشارکت در تصمیم‌گیری برای پرداخت یا نگهداری سود واحد سرمایه‌پذیر.

د. مشارکت در سایر فرایندهای سیاست‌گذاری واحد سرمایه‌پذیر.

ه. معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر.

و. تبادل کارکنان رده مدیریت.

ز. وابستگی به اطلاعات فنی اساسی.

۷. دخالت واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته معمولاً از طریق انتخاب اعضای هیأت‌مدیره (یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه) صورت می‌گیرد، اما ممکن است از قراردادهای دیگری ناشی شود که به واحد سرمایه‌گذار اجازه مشارکت مؤثر در سیاست‌گذاری را می‌دهد.

۸. اعمال نفوذ قابل ملاحظه اساساً بدون دارا بودن قدرت رأی کافی، بعید است و به همین دلیل داشتن میزان خاصی از حق رأی در واحد سرمایه‌پذیر به عنوان فرض وجود نفوذ قابل ملاحظه تلقی می‌شود. برای دستیابی به میزان معقولی از یکنواختی در عمل، فرض بر این است که در غیاب شواهد نقض‌کننده، در مواردی که واحد سرمایه‌گذار (به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از قدرت رأی در واحد سرمایه‌پذیر را داشته باشد، دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر است. برعکس، در مواردی که واحد سرمایه‌گذار (به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از ۲۰ درصد قدرت رأی در واحد سرمایه‌پذیر را داشته باشد، چنین فرض می‌شود که سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. مالکیت بخش قابل توجه یا اکثریت سهام واحد سرمایه‌پذیر توسط واحدی دیگر، لزوماً مانع اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط سرمایه‌گذار نمی‌شود.

۹. در تصمیم‌گیری راجع به اینکه آیا قدرت رأی واحد سرمایه‌گذار موجب نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر می‌شود، ممکن است لازم باشد به قدرت سایر سهامداران، توجه شود. برای مثال، ممکن است این قدرت متعلق به تعداد معدودی سهامدار بزرگ یا اینکه متعلق به تعداد نسبتاً زیادی از سهامداران کوچک باشد.

۱۰. قدرت رأی‌دهی واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته باید از حقوق مالکیت واحد سرمایه‌گذار در سهام آن واحد متمایز شود. قدرت رأی‌دهی در تعیین وجود نفوذ قابل ملاحظه مهم است. حقوق مالکیت واحد سرمایه‌گذار برای محاسبه سهم آن واحد از سود یا زیان و خالص داراییهای واحد تجاری وابسته کاربرد دارد.

روشهای حسابداری

روش ارزش ویژه

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

الف. سرمایه‌گذاری ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود،

ب. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل افزایش یا کاهش می‌یابد،

ج. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل، در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌گذار منظور می‌شود،

د. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد،

ه. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورت لزوم، به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود) تعدیل می‌شود.

روش بهای تمام‌شده

۱۲. در روش بهای تمام‌شده، سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای تجاری در زمان خرید به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود. واحد سرمایه‌گذار، تنها سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سودهای تحصیل‌شده توسط واحد سرمایه‌پذیر "بعد از تاریخ تحصیل" را به عنوان درآمد شناسایی می‌کند. سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سود قبل از تاریخ تحصیل به عنوان باز یافت بخشی از بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد.

تفاوت روشهای ارزش ویژه و بهای تمام‌شده

۱۳. تفاوت‌های عمده روشهای ارزش ویژه و بهای تمام‌شده به شرح زیر است:

الف. در روش بهای تمام‌شده، سودهای تقسیم‌نشده و زیانهای تحمل‌شده به وسیله واحد سرمایه‌پذیر در صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار منعکس نمی‌شود. به علاوه، با محدود کردن شناسایی درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری به سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر، لزوماً ارتباطی بین سود سهام ناشی از سرمایه‌گذاری افشا شده در صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار و نتایج عملکرد واقعی واحد سرمایه‌پذیر در دوره‌های مالی مختلف وجود ندارد.

ب. در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذار سهم خود از سود، زیان و اندوخته‌های واحد تجاری وابسته را صرف‌نظر از میزان توزیع سود به وسیله واحد سرمایه‌پذیر، شناسایی می‌کند.

کاربرد روش ارزش ویژه

۱۴. برای محاسبه مبالغی که با استفاده از روش ارزش ویژه در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می‌شود از ضوابطی مشابه با ضوابط تلفیق استفاده می‌شود.

سرقفلی

۱۵. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هر گونه تفاوت (اعم از مثبت یا منفی) بین بهای تمام‌شده تحصیل و سهم سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته، به عنوان سرقفلی یا سرقفلی منفی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیب واحدهای تجاری در نظر گرفته می‌شود. سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل از بابت موارد زیر تعدیل می‌شود:

الف. تفاوت استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبالغ دفتری آنها، و
ب. استهلاک سرقفلی یا سرقفلی منفی.

معاملات درون گروهی

۱۶. در مواردی که سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات بین واحد سرمایه‌گذار (یا واحدهای تجاری فرعی مشمول تلفیق آن) و واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری داراییهای یکی از آن دو واحد منظور شده است، بخش مربوط به سهم سرمایه‌گذار حذف می‌شود. از آنجا که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته بیانگر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد تجاری وابسته است، حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل آن و همچنین سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد تجاری وابسته می‌شود. در صورتی که چنین معاملاتی شواهدی دال بر کاهش ارزش آن داراییها یا هر دارایی مشابه دیگری ارائه کند، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود.

تاریخ گزارشگری

۱۷. واحد سرمایه‌گذار در کاربرد روش ارزش ویژه از آخرین صورتهای مالی واحد سرمایه‌پذیر استفاده می‌کند. هنگامی که بین تاریخهای گزارشگری واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر تفاوت وجود دارد، واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار، اغلب صورتهای مالی خود را براساس همان تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار تهیه می‌کند. هنگامی که انجام این کار غیرعملی است، می‌توان از صورتهای مالی تنظیم شده براساس تاریخهای مختلف گزارشگری استفاده کرد به شرط این که پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه‌گذار نباشد.

۱۸. هنگامی که صورتهای مالی با تاریخهای گزارشگری متفاوت مورد استفاده قرار می‌گیرد، در ارتباط با آثار معاملات یا سایر رویدادهای عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته که در فاصله زمانی بین تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری وابسته و تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می‌شود.

رویه‌های حسابداری

۱۹. صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار معمولاً براساس رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و رویدادهای مشابهی تهیه می‌شود که در شرایط یکسان رخ داده‌اند. در موارد بسیاری، چنانچه واحد تجاری وابسته از رویه‌های حسابداری متفاوت با رویه‌های اتخاذشده توسط واحد سرمایه‌گذار در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند

استفاده کند، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار از روش ارزش ویژه، تعدیل می‌شود. اگر محاسبه این تعدیلات ممکن نباشد، معمولاً این واقعیت افشا می‌شود.

سایر موارد

۲۰. چنانچه سرمایه‌گذار یک گروه باشد، سهم آن در واحد تجاری وابسته عبارت از مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. سهام متعلق به سایر واحدهای تجاری وابسته برای تعیین سهم واحد سرمایه‌گذار در نظر گرفته نمی‌شود. در مواردی که واحد تجاری وابسته خود دارای واحدهای تجاری فرعی و وابسته باشد سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، براساس ارقام گزارش شده در صورتهای مالی تلفیقی (شامل سهم سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای انعکاس اثر رویه‌های حسابداری متفاوت، محاسبه می‌شود.

۲۱. اگر در روش ارزش ویژه، سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شود، واحد سرمایه‌گذار معمولاً احتساب سهم زیان خود را متوقف می‌کند و سرمایه‌گذاری به ارزش صفر گزارش می‌شود. زیانهای اضافی تنها تا میزان تعهدات قطعی واحد سرمایه‌گذار یا پرداختهای انجام شده از طرف واحد تجاری وابسته برای تسویه تعهدات آن که توسط واحد سرمایه‌گذار تضمین شده یا به نحو دیگری تعهد شده است، شناسایی می‌گردد. در صورتی که واحد تجاری وابسته بعداً سود گزارش کند، واحد سرمایه‌گذار تنها پس از پوشش سهم خود از خالص زیانهای شناسایی نشده، می‌تواند سهم خود از سود را به حساب گیرد.

صورتهای مالی تلفیقی

۲۲. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به منظور انعکاس در صورتهای مالی تلفیقی باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر اینکه سرمایه‌گذاری تنها به منظور واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری شود که در این صورت، حسابداری آن باید به روش بهای تمام شده انجام گیرد.

۲۳. از آنجا که تأثیر نفوذ قابل ملاحظه یک واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته کمتر از کنترل است، تلفیق کامل صورتهای مالی آنها، ارتباط بین این دو شخصیت قانونی را اغراق آمیز نشان می‌دهد. از سوی دیگر، شناخت درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری بر مبنای سود سهام دریافتی یا دریافتنی ممکن است شاخص مناسبی برای درآمد تحصیل شده به وسیله واحد سرمایه‌گذار در ارتباط با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، زیرا این سود ممکن است رابطه ناچیزی با عملکرد واحد تجاری وابسته داشته باشد. از آنجا که واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذی قابل ملاحظه در واحد تجاری وابسته است، نسبت به عملکرد آن واحد و در نتیجه، نسبت به بازده سرمایه‌گذاری خود نیز تا حدی مسئولیت دارد. واحد سرمایه‌گذار برای نشان دادن این مسئولیت و اعمال این مباشرت، دامنه صورتهای مالی تلفیقی خود را گسترش می‌دهد تا سهم خود از نتایج عملیات این واحدهای تجاری وابسته را در آن منظور کند و به این ترتیب، اطلاعاتی درباره سودآوری و سرمایه‌گذاری ارائه می‌کند که براساس آن می‌توان نسبتهای مفیدتری را محاسبه کرد. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه باعث می‌شود تا گزارشگری خالص داراییها و سود خالص واحد سرمایه‌گذار به گونه‌ای سودمندتر انجام شود.

۲۴. واحد سرمایه‌گذار باید استفاده از روش ارزش ویژه را از تاریخی که یکی از دو وضعیت زیر روی می‌دهد، متوقف کند :

الف. نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، اما تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری خود را حفظ کند ، یا
ب. 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 .

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری روش ارزش ویژه باید از آن تاریخ به بعد به عنوان بهای تمام‌شده
سرمایه‌گذاری تلقی شود . در صورتی که در دوره‌های آتی ، واحد سرمایه‌گذار مبالغی بابت سود سهام از محل سود قبل از تاریخ
تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود .

ترازنامه تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

۲۵. سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر باید به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت و به صورت جداگانه در
ترازنامه تلفیقی واحد سرمایه‌گذار درج شود . سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری وابسته ، پس از کسر استهلاک یا ذخیره
کاهش ارزش، باید در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور ، اما به صورت جداگانه افشا شود .

صورت سود و زیان تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

۲۶. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان فعالیتهای عادی واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان تلفیقی واحد
سرمایه‌گذار ، بلافاصله بعد از سود یا زیان فعالیتهای عادی گروه منعکس شود . استهلاک یا حذف سرقفلی ناشی از تحصیل واحد
تجاری وابسته که در محاسبه سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان فعالیتهای عادی واحد تجاری وابسته منظور شده است باید افشا
شود . سهم واحد سرمایه‌گذار از اقلام غیرمترقبه واحد تجاری وابسته باید جدا از اقلام غیرمترقبه گروه منعکس شود .

صورت سود و زیان جامع تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

۲۷. سهم واحد سرمایه‌گذار از مبالغ سود یا زیان شناسایی‌شده واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع منعکس شود
و در صورت با اهمیت بودن براساس هر سرفصل در متن صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی، جداگانه نشان داده
شود .

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

۲۸. سودهای دریافت‌شده از بابت سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته باید به عنوان یک قلم مجزا در صورت جریان وجوه نقد
تلفیقی ، در سرفصل بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی منعکس شود مگر در مواردی که فعالیت اصلی واحد
تجاری ، سرمایه‌گذاری باشد. سایر جریانهای نقدی بین سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته باید در سرفصل مناسب با توجه به
ماهیت فعالیت ایجادکننده جریان نقدی درج شود . سایر اقلام جریانهای نقدی واحد تجاری وابسته نباید در صورت جریان وجوه
نقد تلفیقی منظور شود .

صورت‌های مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار

۲۹. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورت‌های مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار که صورت‌های مالی تلفیقی منتشر
می‌کند باید به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز
جایگزین ، منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذارهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با
عنوان "حسابداری سرمایه‌گذارها" منعکس شود .

۳۰. در مواردی که واحد سرمایه‌گذار صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به واحدهای تجاری وابسته را با استفاده از روش ارزش ویژه و به شرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه، یا

ب. افشای اطلاعات مکمل در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار.

۳۱. واحدهای سرمایه‌گذار علاوه بر صورتهای مالی تلفیقی، بنا به ملاحظات قانونی، صورتهای مالی جداگانه نیز تهیه و ارائه می‌کنند. برای انعکاس سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار، از روشهای مختلفی مانند روش بهای تمام‌شده، تجدید ارزیابی و ارزش ویژه استفاده می‌شود. استفاده از روش ارزش ویژه موجب شناسایی سودهای تحقق نیافته در دفاتر قانونی و صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار می‌شود. اما از سوی دیگر این روش باعث می‌شود نتایج عملکرد به صورت واقعی‌تر در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار انعکاس یابد. اما دلیل دوم نمی‌تواند توجیهی قوی برای استفاده از روش ارزش ویژه در دفاتر واحد سرمایه‌گذار باشد زیرا نتایج عملکرد واحدهای تجاری وابسته با استفاده از روش ارزش ویژه در مجموعه کاملتری به نام صورتهای مالی تلفیقی برای استفاده کنندگان ارائه می‌شود و برای تصمیم‌گیری می‌توان به این مجموعه کامل اتکا کرد. بنابراین استفاده از بهای تمام‌شده یا مبالغ تجدید ارزیابی برای انعکاس سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در دفاتر قانونی و صورتهای مالی جداگانه مناسب‌تر است.

کاهش دائمی در ارزش

۳۲. در صورت کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته، مبلغ دفتری آن باید برای شناسایی کاهش مزبور تقلیل یابد. برای شناسایی این کاهش، هر سرمایه‌گذاری باید به طور جداگانه در نظر گرفته شود.

تغییرات سرمایه‌گذاری

۳۳. در صورت فروش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته، سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری برابر عواید حاصل از فروش سرمایه‌گذاری منهای مبلغ دفتری آن در زمان فروش است.

۳۴. در مواردی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری که قبلاً براساس روشی به غیر از ارزش ویژه ارائه می‌شد به دلیل افزایش میزان مالکیت سهام، واجد اعمال روش ارزش ویژه شود، ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و همچنین مبلغ سرقفلی یا سرقفلی منفی به تاریخ هر خرید عمده باید به طور جداگانه تعیین شود.

افشا

۳۵. علاوه بر موارد پیشگفته، موارد زیر باید در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی افشا شود:

الف. فهرستی از واحدهای تجاری وابسته عمده شامل نام، ماهیت فعالیت و نسبت حقوق مالکیت یا میزان سهام با حق رأی (چنانچه متفاوت باشد) در واحد تجاری وابسته.

ب. دوره مالی یا تاریخ ترازنامه واحد تجاری وابسته، در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری واحد سرمایه‌گذار متفاوت است.

ج. روشهای حسابداری مورد استفاده برای این سرمایه‌گذاریها.

د . دلیل عدم استفاده از روش ارزش ویژه برای سرمایه‌گذاریهای بیش از ۲۰ درصد .

تاریخ اجرا

۳۶ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود ، لازم‌الاجراست .

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۳۷ . به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹ و ۳۰، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته نیز رعایت می‌شود.