

استاندارد حسابداری شماره 20
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده 1389)

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

دامنه کاربرد

1. این استاندارد باید برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته بکار گرفته شود. با این حال، این استاندارد در رابطه با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این قبیل سرمایه‌گذاریها طبق استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" به ارزش بازار اندازه‌گیری می‌شود.

تعاریف

2. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- **روش ارزش ویژه:** یک روش حسابداری است که براساس آن، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده 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، حسب مورد در صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع منعکس می‌شود.
 - **صورتهای مالی تلفیقی:** صورتهای مالی یک گروه است که در آن، گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود.
 - **کنترل:** توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.
 - **نفوذ قابل ملاحظه:** توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای 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 سرمایه‌پذیر که واحد سرمایه‌گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه‌گذار محسوب نمی‌شود.

نفوذ قابل ملاحظه

6. اگر واحد سرمایه‌گذار به طور مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل 20 درصد از حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض

استاندارد حسابداری شماره 20

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

(تجدید نظر شده 1389)

پیوست شماره 2 (ادامه)

می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، مگر اینکه نبود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد.

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

الف. عضویت در هیئت مدیره

ب. مشارکت در فرآیندهای سیاست‌گذاری

ج. معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر،

د. تبادل کارکنان رده مدیریت، یا

ه. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

روش ارزش ویژه

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

سرمایه‌گذاری ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شود

کاربرد روش ارزش ویژه

13. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر هنگامی که:

تمامی موارد زیر صدق کند:

۱. واحد سرمایه‌گذار، 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 سرمایه‌گذار برای عدم بکارگیری روش ارزش ویژه با آن مخالفت نداشته باشند.

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

استاندارد حسابداری شماره 20
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
(تجدید نظر شده 1389)
پیوست شماره 2 (ادامه)

۳. واحد سرمایه‌گذار 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 سرمایه‌گذار، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند.

14. پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.

16. واحد سرمایه‌گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می‌دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند. بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" خواهد بود.

17. اگر واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های 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 می‌کند.

21. 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 استهلاک آن براساس استاندارد حسابداری شماره 19 با عنوان ترکیبهای تجاری محاسبه می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 20

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

(تجدید نظر شده 1389)

پیوست شماره 2 (ادامه)

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:

1. 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

2. 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.

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

24. اگر در بکارگیری روش ارزش ویژه، تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته متفاوت از تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار 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 سرمایه‌گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می‌شود. در هر حال، پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته نباید بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه‌گذار باشد. طول دوره‌های گزارشگری و تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری باید در تمام دوره‌ها یکسان باشد.

25. در تهیه صورتهای مالی، واحد سرمایه‌گذار باید برای معاملات و رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند، از رویه‌های حسابداری یکسان استفاده کند.

27. اگر سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته شود، واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را متوقف می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره 20

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

(تجدید نظر شده 1389)

پیوست شماره 2 (ادامه)

28. پس از آنکه منافع واحد سرمایه‌گذار به صفر کاهش پیدا کرد، زیانهای مازاد و بدهی مربوط تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه‌گذار شناسایی می‌گردد. در صورتی که واحد تجاری وابسته در دوره‌های بعد سود گزارش کند، واحد سرمایه‌گذار تنها پس از پوشش سهم خود از خالص زیانهای شناسایی نشده، می‌تواند سهم خود از سود را به حساب منظور نماید.

ارائه صورتهای مالی

33. هر واحد سرمایه‌گذار که تنها دارای واحد(های) تجاری وابسته است، غیر از واحدهای تجاری یاد شده در بند 13، باید صورتهای مالی را براساس روش ارزش ویژه تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.

صورتهای مالی جداگانه

34. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 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 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" انجام شود.

افشا

35. 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 20 درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،

استاندارد حسابداری شماره 20

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

(تجدید نظر شده 1389)

پیوست شماره 2 (ادامه)

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 20 درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،

ه. پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته، هنگامی تاریخ یا دوره آنها با صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار متفاوت است و دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت،

38. طبق استاندارد حسابداری شماره 4 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

39. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1390/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

40. به استثنای الزامات مربوط به نحوه اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری ارزش ویژه (بند 16)، و الزامات مربوط به استهلاك 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 21)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 28 با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (ویرایش دسامبر 2008) نیز رعایت می‌شود.