

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

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

#### دامنه کاربرد

1. این استاندارد باید برای حسابداری مشارکتهای خاص شامل نحوه ارائه داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌های مشارکت خاص در صورتهای مالی هر یک از شرکای خاص و سرمایه‌گذاران، صرف‌نظر از نوع مشارکت خاص، بکار رود.

#### تعاریف

2. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
  - مشارکت خاص : عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می‌گیرند.
  - کنترل : عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب منافع .
  - کنترل مشترک : عبارت است از مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی .
  - نفوذ قابل ملاحظه : عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها .
  - شریک خاص : یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک دارد .
  - سرمایه‌گذار : در مشارکت خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک ندارد.
  - روش ارزش ویژه : یک روش حسابداری است که براساس آن سهم شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم وی از خالص داراییهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک تعدیل می‌گردد. سهم شریک خاص از نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.
  - روش ارزش ویژه ناخالص : نوعی روش ارزش ویژه است که به موجب آن سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای مشارکت خاص که تشکیل‌دهنده مبلغ

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

خالص سرمایه‌گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

#### انواع مشارکت خاص

4. مشارکتهای خاص، ساختارهای بسیار متفاوتی دارد. در این استاندارد، سه نوع فراگیر آن شامل عملیات تحت کنترل مشترک، داراییهای تحت کنترل مشترک و واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، مشخص شده است که مشمول تعریف مشارکت خاص می‌باشند. ویژگیهای مشترک مشارکتهای خاص به شرح زیر است:

الف. دو یا چند شریک خاص به موجب یک توافق قراردادی با هم مرتبطند، و

ب. این توافق قراردادی، کنترل مشترک را برقرار می‌کند.

#### عملیات تحت کنترل مشترک

10. در عملیات تحت کنترل مشترک، دو یا چند شریک خاص، عملیات، منابع و مهارتهای خود را به منظور تولید، بازاریابی و توزیع مشترک محصولی خاص، با هم ترکیب می‌کنند.

11. شریک خاص باید در رابطه با سهم خود در عملیات تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:

الف. داراییهای تحت کنترل خود و بدهیهای تحمل‌شده توسط وی، و

ب. هزینه‌های تحمل‌شده توسط خود و سهم وی از درآمد فروش کالا یا خدمات حاصل از مشارکت خاص.

#### داراییهای تحت کنترل مشترک

15. این نوع مشارکتهای خاص، مستلزم ایجاد یک واحد تجاری مجزای از شرکای خاص نیست. هر شریک خاص متناسب با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، بر سهم خود از منافع اقتصادی آتی کنترل دارد.

17. هر یک از شرکای خاص باید در رابطه با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورتهای مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

- الف. سهم خود از داراییهای تحت کنترل مشترک و طبقه‌بندی آنها برحسب ماهیت داراییها،
- ب. بدهیهای تحمل‌شده توسط وی،
- ج. سهم خود از بدهیهای تحمل‌شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص،
- د. سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینه‌های تحمل‌شده به وسیله مشارکت خاص، و
- ه. هزینه‌هایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است.

#### واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک

21. واحد تجاری تحت کنترل مشترک، داراییهای مشارکت خاص را کنترل، بدهیها و هزینه‌ها را تحمل و درآمدها را تحصیل می‌کند. این واحد تجاری می‌تواند به نام خود قرارداد ببندد و نیز برای مقاصد فعالیت مشارکت خاص تأمین مالی کند. هر شریک خاص در نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک به تناسب سهم خود حق دارد و در مواردی نیز در محصول مشارکت خاص سهیم است.

23. واحد تجاری تحت کنترل مشترک، باید سوابق حسابداری خود را به گونه‌ای نگهداری کند که اجرای الزامات این استاندارد برای شرکای خاص و سرمایه‌گذاران میسر شود.

#### صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص

26. مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.

27. در روش ارزش ویژه ناخالص، شرکای خاص باید علاوه بر تبعیت از همان قواعدی که در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در بندهای 25 تا 28 استاندارد حسابداری شماره 20 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" الزامی شده است، موارد زیر را در صورتهای مالی تلفیقی ارائه کنند:

الف. سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک نیز باید در صورت سود و زیان تلفیقی مجزا از درآمد عملیاتی گروه منعکس شود.

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

ب. سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک که تشکیل دهنده مبلغ خالص سرمایه گذاری وی است باید در ترازنامه تلفیقی منعکس شود.

30. شریک خاص از تاریخی که کنترل مشترک خود بر واحد تجاری تحت کنترل مشترک را از دست می دهد باید استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص را متوقف کند.

#### موارد استثنا

31. سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیتهای شدید بلندمدت فعالیت می کند و این محدودیتهای توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می دهد، باید براساس استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" به حساب گرفته شود.

32. شریک خاص باید از تاریخی که واحد تجاری تحت کنترل مشترک به واحد فرعی آن تبدیل می شود، سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره 18 با عنوان "صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، به حساب منظور کند.

#### صورت های مالی جداگانه شریک خاص

33. سرمایه گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورت های مالی جداگانه شریک خاصی که صورت های مالی تلفیقی تهیه می کند و 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 طبقه بندی نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین منعکس شود.

34. در مواردی که شریک خاص صورت های مالی تلفیقی منتشر نمی کند باید مبالغ مربوط به مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و بشرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورت های مالی جداگانه، و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشت های توضیحی صورت های مالی.

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

#### معاملات بین شریک خاص و مشارکت خاص

35. زمانی که شریک خاص، داراییهایی را به مشارکت خاص می‌فروشد، یا به عنوان آورده منتقل می‌کند، سود یا زیان مربوط باید براساس محتوای معامله شناسایی شود. تا زمانی که این داراییها نزد مشارکت خاص باقی بماند و به شرط این که مخاطرات و مزایای عمده مالکانه انتقال یافته باشد، شریک خاص باید فقط آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتساب به سهم سایر شرکای خاص است. زمانی که فروش یا آورده مذکور، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری یک دارایی غیرجاری فراهم آورد، در این صورت شریک خاص باید تمام مبلغ زیان مربوط را شناسایی کند.

36. در مواردی که شریک خاص، داراییهایی را از مشارکت خاص خریداری می‌کند تا زمانی که این داراییها به شخص مستقلی فروخته نشده است نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص در این معامله شناسایی کند. شریک خاص باید به روشی مشابه سهم خود را از زیان شناسایی کند، با این تفاوت که زیان را باید در صورتی بی‌درنگ شناسایی کرد.

#### گزارشگری مشارکت خاص در صورتهای مالی سرمایه‌گذار

37. سرمایه‌گذاری که بر مشارکت خاص کنترل مشترک ندارد، باید سهم خود را براساس استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" گزارش کند و چنانچه در یک مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه دارد باید سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره 20 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" گزارش کند.

#### مجریان مشارکت خاص

38. مجریان یا مدیران مشارکت خاص باید حق‌الزحمه خود را براساس استاندارد حسابداری شماره 3 با عنوان "درآمد عملیاتی" به حساب منظور کنند.

#### افشا

40. شریک خاص باید مجموع بدهیهای احتمالی زیر را که براساس استاندارد حسابداری شماره 4 با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، مشمول افشا می‌گردد، جدای از سایر بدهیهای احتمالی افشا کند:

الف. هر بدهی احتمالی که شریک خاص در رابطه با سهم خود در مشارکتهای خاص تحمل می‌کند و سهم وی از هر بدهی احتمالی که به طور مشترک با سایر شرکای خاص تحمل می‌کند،

## استاندارد حسابداری شماره 23

### حسابداری مشارکتهای خاص

ب. سهم شریک خاص از بدهیهای احتمالی مشارکتهای خاص که متضمن بدهی احتمالی برای وی است، و

ج. آن دسته از بدهیهای احتمالی که ناشی از بدهی احتمالی شریک خاص بابت بدهیهای سایر شرکای خاص است.

41. شریک خاص باید مجموع تعهدات زیر را در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص به طور مجزا از سایر تعهدات افشا کند:

الف. تعهدات سرمایه‌ای شریک خاص در رابطه با سهم خود در مشارکتهای خاص و سهم وی از تعهدات سرمایه‌ای که به طور مشترک با سایر شرکای خاص تحمل شده است، و

ب. سهم خود از تعهدات سرمایه‌ای مشارکتهای خاص.

### تاریخ اجرا

44. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1381/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

### مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

45. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 31 با عنوان گزارشگری مالی سهم‌الشرکه در مشارکتهای خاص نیز رعایت می‌شود. توضیح اینکه در این استاندارد برای انعکاس مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه ناخالص استفاده شده است، در صورتی که روش اصلی استاندارد بین‌المللی حسابداری، روش تلفیق نسبی است. روش ارزش ویژه ناخالص نوع خاصی از روش ارزش ویژه است که در استاندارد بین‌المللی حسابداری به عنوان روش مجاز جایگزین معرفی شده است. بنابراین، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات مربوط به روش مجاز جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری نیز رعایت می‌شود.