

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتها

فهرست مندرجات

از
بند

1	هدف
2	دستیابی به هدف
3	دامنه کاربرد
4	مشارکتها
7	کنترل مشترک
14	انواع مشارکتها
20	صورت‌های مالی طرفین مشارکت
20	عملیات مشترک
24	مشارکتهای خاص
26	صورت‌های مالی جداگانه
	پیوستها
	الف اصطلاحات تعریف‌شده
	ب رهنمود بکارگیری
	پ تاریخ اجرا، گذار و کنارگذاری سایر
	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11

مشارکتها

هدف

1. هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری است که در توافقیهای مشترک (یعنی مشارکتها)، منافع دارند.

دستیابی به هدف

2. برای دستیابی به هدف اشاره‌شده در بند 1، این استاندارد کنترل مشترک را تعریف می‌کند و هر واحد تجاری را که یک طرف مشارکت است، ملزم می‌نماید با ارزیابی حقوق و تعهدات خود، نوع مشارکت را تعیین کند و حسابداری حقوق و تعهدات خود را باتوجه به نوع مشارکت انجام دهد.

دامنه کاربرد

3. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که یکی از طرفین مشارکت هستند، بکار گرفته شود.

مشارکتها

4. مشارکت، به توافقی اطلاق می‌شود که دو یا چند طرف، بر آن کنترل مشترک دارند.

5. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:

الف. طرفین، طبق توافقی قراردادی، دارای تعهداتی هستند (به بندهای 2 تا 4 مراجعه شود).

ب. توافق قراردادی، به دو یا چند طرف، کنترل مشترک بر این توافق را اعطا می‌کند (به بندهای 7 تا 13 مراجعه شود).

6. مشارکت، یا عملیات مشترک است یا مشارکت خاص.

کنترل مشترک

7. کنترل مشترک، تسهیم قراردادی کنترل یک توافق است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفینی است که در کنترل سهم هستند.

8. واحد تجاری که یک طرف توافق است باید ارزیابی کند که آیا توافق قراردادی، به تمام طرفین یا گروهی از طرفین، کنترل جمعی بر این توافق را اعطا می‌کند یا خیر. زمانی که تمام طرفین یا گروهی از طرفین، باید برای هدایت فعالیتهایی که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر بازده توافق دارند (یعنی فعالیتهای مربوط) همکاری مشترک داشته باشند، کنترل جمعی وجود دارد.

9. هرگاه مشخص شد تمام طرفین یا گروهی از طرفین، توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند، کنترل مشترک تنها زمانی وجود

دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفینی باشد که بطور جمعی این توافق را کنترل می‌کنند.

10. در یک مشارکت، هیچ یک از طرفین به تنهایی توافق را کنترل نمی‌کند. هر طرف دارای کنترل مشترک بر توافق، می‌تواند از کنترل این توافق توسط هر یک از طرفین دیگر یا گروهی از طرفین جلوگیری کند.

11. حتی اگر برخی طرفین یک توافق، کنترل مشترک بر آن نداشته باشند، این توافق می‌تواند یک مشارکت باشد. این استاندارد، بین طرفینی که بر مشارکت، کنترل مشترک دارند (مجریان عملیات مشترک یا شرکای خاص) و طرفینی که در مشارکت سهم هستند ولی کنترل مشترک بر آن ندارند، تمایز قائل می‌شود.

12. ارزیابی وجود کنترل مشترک تمام طرفین یا گروهی از طرفین بر توافق، مستلزم اعمال قضاوت توسط واحد تجاری است. واحد تجاری باید این ارزیابی را با در نظر گرفتن تمام واقعیتهای و شرایط انجام دهد (به بندهای 5 تا 11 مراجعه شود).

13. در صورت تغییر در واقعیتهای و شرایط، واحد تجاری باید کنترل مشترک خود بر توافق را مجدداً ارزیابی کند.

انواع مشارکتها

14. واحد تجاری باید نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. طبقه‌بندی مشارکتها به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفین توافق بستگی دارد.

15. عملیات مشترک، مشارکتی است که به‌موجب آن، طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به توافق، حقوق و تعهدات دارند. این طرفین، مجریان عملیات مشترک نامیده می‌شوند.

16. مشارکت خاص، مشارکتی است که به‌موجب آن، طرفینی که بر توافق، کنترل مشترک دارند، نسبت به خالص داراییهای توافق، حق دارند. این طرفین، شرکای خاص نامیده می‌شوند.

17. واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، قضاوت می‌کند. واحد تجاری، باید با در نظر گرفتن حقوق و تعهدات ناشی از توافق، نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. واحد تجاری، با توجه به ساختار و شکل حقوقی مشارکت، شرایط توافق‌شده بین طرفین توافق قراردادی و در صورت لزوم سایر واقعیتهای و شرایط، حقوق و تعهدات خود را ارزیابی می‌نماید (به بندهای 12 تا 33 مراجعه شود).

18. برخی مواقع، طرفین به موجب یک موافقتنامه کلی که شرایط عمومی قراردادی را برای انجام یک یا چند فعالیت تعیین می‌کند، متعهد می‌شوند. در موافقتنامه کلی، ممکن است اینگونه تعیین شود که طرفین، مشارکتهای متفاوتی برای انجام فعالیتهای خاصی که بخشی از موافقتنامه را تشکیل می‌دهد، ایجاد کنند. حتی اگر مشارکتهای مزبور به یک موافقتنامه کلی معین مربوط باشند، در صورتی که حقوق و تعهدات طرفین، با انجام فعالیتهای مختلف مشخص شده در موافقتنامه کلی تغییر کند، نوع مشارکتها متفاوت خواهد بود. در نتیجه، هرگاه طرفین، فعالیتهای مختلفی را که تشکیل‌دهنده بخشی از موافقتنامه کلی است به عهده بگیرند، عملیات مشترک و مشارکتهای خاص می‌توانند همزمان وجود داشته باشند.

19. در صورت تغییر در واقعیتهای و شرایط، واحد تجاری باید تغییر در نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، مجدداً ارزیابی کند.

صورت‌های مالی طرفین یک مشارکت

عملیات مشترک

20. مجری عملیات مشترک باید در رابطه با منافع خود در عملیات مشترک، موارد زیر را شناسایی کند:

الف. داراییهای خود، شامل سهم از داراییهایی که بطور مشترک نگهداری می‌شود؛

ب. بدهیهای خود، شامل سهم از بدهیهایی که بطور مشترک تحمل می‌شود؛

پ. درآمد عملیاتی خود، حاصل از فروش سهم خود از محصولات عملیات مشترک؛

ت. سهم خود از درآمد عملیاتی حاصل از فروش محصولات توسط عملیات مشترک؛ و

ث. هزینه‌های خود، شامل سهم از هزینه‌هایی که بطور مشترک تحمل می‌شود.

21. مجری عملیات مشترک، باید حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌های مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابل اعمال برای آن داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها انجام دهد.

21 الف. هرگاه واحد تجاری منفعی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری

مالی 3 ترکیبهای تجاری با شد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند 20، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3، و سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری، اطلاعات الزامی طبق آن استانداردها را افشا کند. این موضوع هم برای تحصیل اولیه منافع و هم برای تحصیل منافع اضافی در یک عملیات مشترک که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری است، کاربرد دارد. حسابداری تحصیل منافع در چنین عملیات مشترکی، در بندهای ب33 الف تا ب33ت تعیین می‌شود.

22. حسابداری معاملاتی مانند فروش، اعطا یا خرید داراییها، بین یک واحد تجاری و عملیات مشترکی که واحد تجاری در آن مجری عملیات مشترک است، در بندهای ب34 تا ب37 تعیین می‌شود.

23. طرفی که در عملیات مشترک سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، در صورتی که نسبت به داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی داشته باشد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق بندهای 20 تا 22 انجام دهد. اگر طرفی که در عملیات مشترک سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، نسبت به داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی نداشته باشد، باید حسابداری منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابل اعمال برای آن منافع انجام دهد.

مشارکتهای خاص

24. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه‌گذاری شناسایی کند و باید حسابداری آن را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شود.

25. طرفی که در مشارکت خاص سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 ابزارهای مالی انجام دهد، مگر آنکه بر آن مشارکت خاص، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در این صورت باید حسابداری منافع خود در مشارکت خاص را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح‌شده در سال 2011) انجام دهد.

صورت‌های مالی جداگانه

26. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورت‌های مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:

الف. عملیات مشترک را طبق بندهای 20 تا 22 انجام دهد؛

ب. مشارکت خاص را طبق بند 10 استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 صورت‌های مالی جداگانه انجام دهد.

27. طرفی که در مشارکت سهم است، اما بر آن کنترل مشترک ندارد، باید در صورت‌های مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:

الف. عملیات مشترک را طبق بند 23 انجام دهد؛

ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند 10 استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح‌شده در سال 2011) را بکار گیرد.

پیوست الف

اصطلاحات تعریف‌شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است.

مشارکت توافقی که دو یا چند طرف، بر آن کنترل مشترک دارند.

کنترل مشترک تسهیم قراردادی کنترل یک توافق که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیت‌های مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفینی است که در کنترل سهم هستند.

عملیات مشترک مشارکتی که به موجب آن، طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به دارایی‌ها و بدهی‌های مربوط به این توافق، حقوق و تعهداتی دارند.

مجری عملیات مشترک یک طرف عملیات مشترک که بر آن عملیات مشترک، کنترل مشترک دارد.

مشارکت خاص مشارکتی که به موجب آن، طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به خالص دارایی‌های توافق، حقوقی دارند.

شریک خاص یک طرف مشارکت خاص که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.

یک طرف مشارکت واحد تجاری که در مشارکت سهم است، صرف‌نظر از اینکه بر آن توافق کنترل مشترک داشته باشد یا خیر.

شخصیت جداگانه هر ساختار مالی که بطور جداگانه قابل تشخیص است، شامل واحدهای حقوقی جداگانه یا واحدهایی که صرف‌نظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.

اصطلاحات زیر در استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح‌شده در سال 2011)، استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح‌شده در سال 2011) یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 (اصلاح‌شده در سال 2011) تعریف شده است و در این استاندارد، با

معانی مشخص‌شده در استانداردهای مزبور، مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- کنترل سرمایه‌پذیر
- روش ارزش ویژه
- تسلط
- حقوق حمایتی
- فعالیتهای مربوط
- صورتهای مالی جداگانه
- نفوذ قابل ملاحظه.

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است. در این پیوست کاربرد بندهای 1 تا 27 تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجراست.

ب1. در مثالهای این پیوست، و وضعیتهای فرضی تو صیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثالهای ذکرشده ممکن است در الگوهای واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11، ارزیابی تمام واقعیتهای و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

مشارکتها

توافق قراردادی (بند 5)

ب2. توافقیهای قراردادی، به روشهای مختلف مستند می‌شود. یک توافق قراردادی لازم‌الاجرا، اغلب، ولی نه همیشه، به صورت مکتوب و معمولاً به شکل قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرفین است. سازوکارهای قانونی نیز بطور مستقل یا همراه با قرارداد های بین طرفین، توافقیهای لازم‌الاجرا ایجاد می‌کنند.

ب3. هرگاه مشارکتها از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شوند (به بندهای ب19 تا ب33 مراجعه شود)، توافق قراردادی یا بعضی از جنبه‌های توافق قراردادی، در برخی موارد در اساسنامه‌ها، شرکتنامه‌ها یا آیین‌نامه‌های شخصیت جداگانه درج می‌شود.

ب4. توافق قراردادی، شرایطی را مشخص می‌کند که طبق آن، طرفین در فعالیتهای موضوع توافق مشارکت می‌کنند. توافق قراردادی، بطور معمول با موضوعات زیر در ارتباط است:

الف. هدف، فعالیت و مدت مشارکت.

ب. چگونگی انتصاب اعضای هیئتمدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه مشارکت.

پ. فرایند تصمیم‌گیری: موضوعاتی که مستلزم تصمیمات طرفین، حق رأی طرفین و سطح حمایت مورد نیاز از آن موضوعات است. فرایند تصمیم‌گیری مندرج در توافق قراردادی، کنترل مشترک بر آن توافق را برقرار می‌کند (به بندهای ب5 تا ب11 مراجعه شود).

ت. سرمایه یا سایر آورده‌های طرفین.

ث. چگونگی سهم‌شمار شدن طرفین در داراییها، بدهیها،
درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها یا سود یا زیان دوره
مربوط به مشارکت.

کنترل مشترک (بندهای 7 تا 13)

ب5. در ارزیابی وجود کنترل مشترک بر یک توافق توسط واحد تجاری، در ابتدا واحد تجاری باید کنترل تمام طرفین، یا گروهی از طرفین بر آن توافق را ارزیابی کند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، کنترل را تعریف می‌کند و باید در تعیین این موضوع که آیا تمام طرفین یا گروهی از طرفین، در معرض بازده متغیر ناشی از مشارکت در توافق قرار دارند یا از حقوقی نسبت به آن بازده برخوردار هستند و آیا از طریق تسلط بر توافق، توانایی اثرگذاری بر آن بازده را دارند یا خیر، مورد استفاده قرار گیرد. هرگاه تمام طرفین یا گروهی از طرفین، بطور جمعی توانایی هدایت فعالیتهای دارای اثر قابل‌ملاحظه بر بازده توافق (یعنی فعالیتهای مربوط) را داشته باشند، طرفین، این توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند.

ب6. پس از آنکه مشخص شد تمام طرفین یا گروهی از طرفین، بطور جمعی توافق را کنترل می‌کنند، واحد تجاری باید وجود کنترل مشترک بر توافق را ارزیابی کند. کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفینی باشد که توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند. ارزیابی اینکه توافق، توسط تمام طرفین یا گروهی از طرفین، بطور مشترک کنترل می‌شود یا توسط یکی از طرفین به تنهایی کنترل می‌شود، ممکن است مستلزم قضاوت باشد.

ب7. برخی مواقع، فرایند تصمیم‌گیری که در توافق قراردادی مورد پذیرش طرفین قرار گرفته است، بطور تلویحی منجر به کنترل مشترک می‌شود. برای مثال، فرض کنید دو طرف، توافقی ایجاد می‌کنند که هر یک، 50 درصد حق رأی در آن دارند و توافق قراردادی بین آنها تصریح می‌کند که برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، حداقل 51 درصد حق رأی الزامی است. در این مورد، طرفین بطور تلویحی توافق کرده‌اند که کنترل مشترک بر توافق داشته باشند زیرا تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، نمی‌تواند بدون توافق هر دو طرف انجام گیرد.

ب8. در شرایط دیگر، توافق قراردادی، حداقل نسبت حق رأی برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط را الزامی می‌کند. هرگاه حداقل نسبت حق رأی لازم، از طریق توافق بیش از یک ترکیب از طرفین توافق‌کننده قابل دستیابی باشد، آن توافق، مشارکت تلقی نمی‌شود، مگر آنکه توافق قراردادی تصریح کند کدام یک از طرفین (یا ترکیبی از

طرفین) ملزم هستند برای تصمیم‌گیری درباره فعالیت‌های مربوط، با یکدیگر به توافق برسند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11
مشارکتها

مثالهای کاربردی

مثال 1

فرض کنید سه طرف، یک توافق ایجاد می‌کنند: در این توافق الف 50 درصد، ب 30 درصد و پ 20 درصد حق رأی دارد. توافق قراردادی بین الف، ب و پ تصریح می‌کند که داشتن حداقل 75 درصد از حق رأی برای تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط الزامی است. حتی اگر الف بتواند مانع اتخاذ هر تصمیمی شود، توافق را کنترل نمی‌کند، زیرا او نیاز دارد با ب به توافق برسد. شرایط توافق قراردادی آنها مبنی بر الزامی بودن داشتن حداقل 75 درصد از حق رأی برای تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط، اشاره به این دارد که الف و ب، بر این توافق کنترل مشترک دارند، زیرا تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط، بدون توافق الف و ب با یکدیگر، مقدور نیست.

مثال 2

فرض کنید یک توافق، سه طرف دارد: در این توافق الف 50 درصد و ب و پ هر یک 25 درصد حق رأی دارند. این توافق قراردادی بین الف، ب و پ تصریح می‌کند که داشتن حداقل 75 درصد از حق رأی برای تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط الزامی است. حتی اگر الف بتواند مانع اتخاذ هر تصمیمی شود، توافق را کنترل نمی‌کند، زیرا او نیاز دارد با ب یا پ به توافق برسد. در این مثال، الف، ب و پ، توافق را بطور گروهی کنترل می‌کنند. با این وجود، بیش از یک ترکیب از طرفین می‌توانند برای رسیدن به 75 درصد از حق رأی با یکدیگر توافق کنند (یعنی الف و ب یا الف و پ). در این شرایط، برای اینکه توافق قراردادی میان طرفین، مشارکت باشد، ضرورت دارد تصریح شود که کدام ترکیب از طرفین ملزم هستند در خصوص تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط، با یکدیگر توافق کنند.

مثال 3

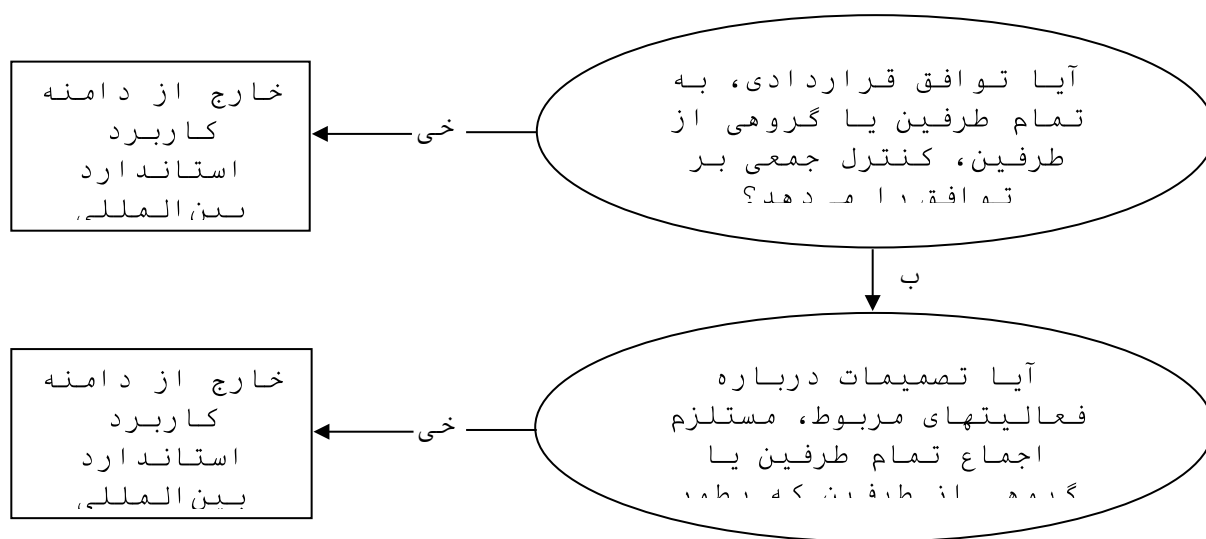
توافقی را در نظر بگیرید که در آن الف و ب، هر یک 35 درصد حق رأی در توافق دارند و 30 درصد از حق رأی باقیمانده، بطور گسترده پراکنده شده است. تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم تصویب توسط اکثریت دارندگان حق رأی است. الف و ب تنها در صورتی بر این توافق کنترل مشترک دارند که توافق قراردادی تصریح کند تصممگیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم توافق الف و ب است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11
مشارکتها

ب9. الزام به اجماع طرفین به این معنی است که هر یک از طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، بتواند از تصمیمات یکجانبه (درباره فعالیتهای مربوط) که بدون موافقت وی، توسط هر یک از طرفین دیگر یا گروهی از طرفین اتخاذ می‌شود، جلوگیری کند. اگر الزام به اجماع تنها به تصمیماتی مربوط شود که به هر کدام از طرفین، حقوق حمایتی اعطا می‌کند و نه تصمیماتی درباره فعالیتهای مربوط توافق، آن طرف، طرف دارای کنترل مشترک بر توافق نیست.

ب10. یک توافق قراردادی ممکن است شامل بندهایی برای حل اختلافات، مانند نحوه داوری، باشد. این شرطها، تصمیم‌گیری در صورت نبود اجماع بین طرفین دارای کنترل مشترک را امکانپذیر می‌کند. وجود این شرطها، مانع کنترل مشترک توافق و در نتیجه، شکل‌گیری یک مشارکت، نمی‌شود.

ارزیابی کنترل



ب11. هرگاه یک توافق، در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی قرار گیرد، شرکتها کنترل 11 را می‌پذیرند، و باید حقایق و شرایطی را که منجر به خروج از دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط، مانند استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح‌شده در سال 2011) یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 انجام دهد.

انواع مشارکتها (بندهای 14 تا 19)

ب12. مشارکتها، برای مقاصد گوناگون ایجاد می‌شوند (برای مثال، به عنوان روشی برای تقسیم هزینه‌ها و ریسک بین طرفین یا روشی برای فراهم کردن دسترسی طرفین به فناوری یا بازارهای جدید) و می‌توانند با استفاده از ساختارها و شکل‌های حقوقی مختلف ایجاد شوند.

ب13. برخی توافقات، مستلزم انجام فعالیتهای موضوع توافق از طریق شخصیت جداگانه نمی‌باشند اما سایر توافقات مستلزم ایجاد شخصیت جداگانه است.

ب14. طبقه‌بندی مشارکتها، که به موجب این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی الزامی شده است، به حقوق و تعهدات طرفین که از این توافق در روال عادی فعالیتهای تجاری حاصل می‌شود، بستگی دارد. این استاندارد، مشارکتها را به عملیات مشترک یا مشارکتهای خاص طبقه‌بندی می‌کند. هرگاه واحد تجاری، در ارتباط با داراییها و بدهیهای توافق، حقوق و تعهداتی داشته باشد، مشارکت مذکور، عملیات مشترک است. هرگاه واحد تجاری، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حقوقی داشته باشد، مشارکت مذکور، مشارکت خاص است. ارزیابی اینکه واحد تجاری در عملیات مشترک منافع دارد یا در مشارکت خاص، در بندهای ب16 تا ب33 تعیین می‌شود.

طبقه‌بندی مشارکت

ب15. همان‌طور که در بند ب14 بیان شد، طبقه‌بندی مشارکت مستلزم ارزیابی حقوق و تعهدات ناشی از مشارکت، توسط طرفین مشارکت است. واحد تجاری هنگام این ارزیابی، باید موارد زیر را در نظر بگیرد:

الف. ساختار مشارکت (به بندهای ب16 تا ب21 مراجعه شود).

ب. چنانچه ساختار مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شود:

1. شکل حقوقی آن شخصیت جداگانه (به بندهای ب22 تا ب24 مراجعه شود)؛

2. شرایط توافق قراردادی (به بندهای ب25 تا ب28 مراجعه شود)؛ و

3. در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب29 تا ب33 مراجعه شود).

ساختار مشارکت

مشارکتهایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود

ب16. مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود، عملیات مشترک است. در این موارد، حقوق طرفین نسبت به داراییها و درآمدهای مشارکت و تعهدات آنها نسبت به بدهیها و هزینه‌های مشارکت، به موجب توافق قراردادی تعیین می‌شود.

ب17. توافق قراردادی، اغلب ماهیت فعالیت‌های موضوع مشارکت و نحوه انجام آن فعالیت‌ها توسط طرفین را شرح می‌دهد. برای مثال، ممکن است طرفین مشارکت، برای تولید یک محصول با یکدیگر توافق کنند و هر یک از طرفین، مسئولیت کار خاصی را به عهده گیرد و هر یک، از داراییهای خود استفاده کند و بدهیهای خود را تحمل نماید. همچنین، توافق قراردادی چگونگی تسهیم درآمدها و هزینه‌های مشترک بین طرفین را تعیین می‌کند. در این موارد، هر یک از مجریان عملیات مشترک، داراییها و بدهیهای استفاده شده برای کار خاص خود را در صورت‌های مالی خود شناسایی می‌کند و سهم خود از درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها را طبق توافق قراردادی شناسایی می‌نماید.

ب18. در سایر موارد، ممکن است طرفین مشارکت، برای مثال، در مورد تسهیم و استفاده از یک دارایی با یکدیگر توافق کنند. در این موارد، توافق قراردادی، حقوق طرفین نسبت به دارایی که بطور مشترک بکار گرفته می‌شود و چگونگی تسهیم محصول یا درآمدهای عملیاتی حاصل از دارایی و مخارج عملیاتی بین طرفین را تعیین می‌کند. هر یک از مجریان عملیات مشترک، سهم خود از دارایی مشترک و سهم توافقی خود از بدهیها را به حساب منظور می‌کند و سهم خود از محصول، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها را طبق توافق قراردادی شناسایی می‌نماید.

مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی می‌شود

ب19. مشارکتی که در آن، داراییها و بدهیهای مرتبط با مشارکت، در شخصیتی جداگانه نگهداری می‌شود، می‌تواند مشارکت خاص یا عملیات مشترک باشد.

ب20. اینکه طرف مشارکت، مجری عملیات مشترک یا شریک خاص باشد، به حقوق و تعهدات طرفین نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت که در شخصیت جداگانه نگهداری می‌شود، بستگی دارد.

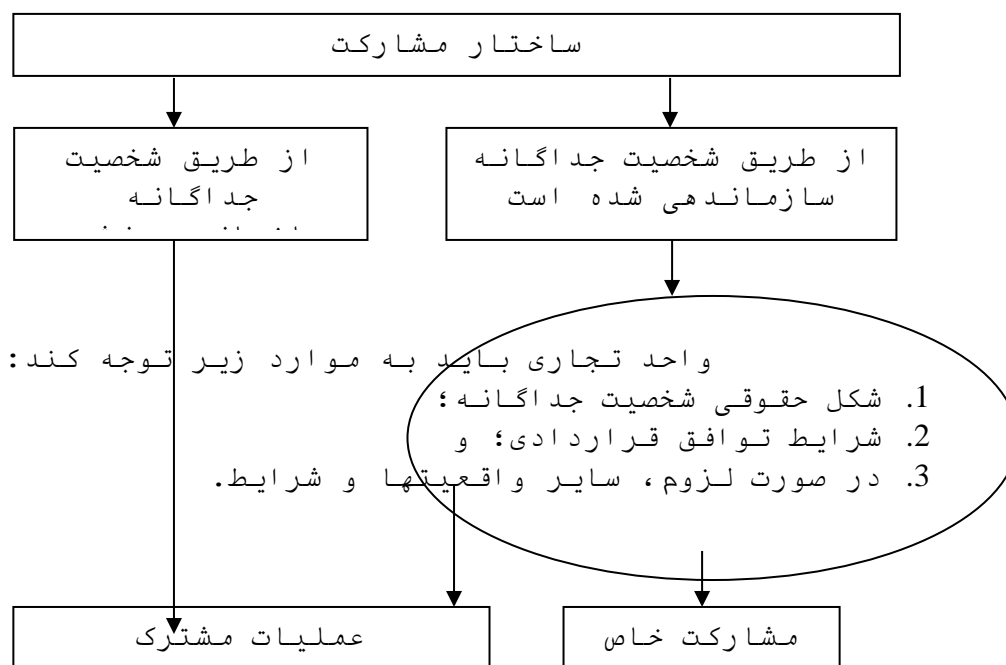
ب21. همان‌طور که در بند ب15 بیان شد، هرگاه طرفین، مشارکت را در یک شخصیت جداگانه سازماندهی کرده باشند، باید

ارزیابی کنند که آیا شکل حقوقی شخصیت جداگانه، شرایط توافق قراردادی و در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط، برای آنها:

الف. نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهداتی ایجاد میکند (یعنی مشارکت، عملیات مشترک است)؛ یا

ب. نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حقوقی ایجاد میکند (یعنی مشارکت، مشارکت خاص است).

طبقه‌بندی مشارکت: ارزیابی حقوق و تعهدات
طرفین که از توافق ناشی می‌شود.



شکل حقوقی شخصیت جداگانه

ب22. شکل حقوقی شخصیت جداگانه، در ارزیابی نوع مشارکت مؤثر است. شکل حقوقی در ارزیابی اولیه حقوق و تعهدات طرفین نسبت به داراییها و بدهیهای نگهداری‌شده در شخصیت جداگانه، کمک می‌کند، مانند ارزیابی اینکه طرفین در داراییهای نگهداری‌شده در شخصیت جداگانه منافع دارند و بابت بدهیهای نگهداری‌شده در شخصیت جداگانه متعهد هستند یا خیر.

ب23. برای مثال، ممکن است طرفین، مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه‌ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن موجب می‌شود شخصیت جداگانه، خود، صاحب حق در نظر گرفته شود (یعنی داراییها و بدهیهای نگهداری‌شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای شخصیت جداگانه است و داراییها و بدهیهای طرفین نمی‌باشد). در این موارد، ارزیابی حقوق و تعهداتی که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفین مشارکت ایجاد می‌شود، تعیین می‌کند که مشارکت از نوع مشارکت خاص است. با وجود این، شرایطی که در توافق قراردادی مورد پذیرش طرفین قرار گرفته است (به بندهای ب25 تا ب28 مراجعه شود) و در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب29 تا ب33 مراجعه شود) می‌تواند

ارزیابی حقوق و تعهداتی را که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفین ایجاد می‌شود، تحت تأثیر قرار دهد.

ب24. اگر طرفین، مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه‌ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن، بین طرفین و شخصیت جداگانه، تفکیک قائل نشود (یعنی داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای طرفین با شد)، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجادشده از طریق شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفین، برای نتیجه‌گیری در مورد اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است، کفایت می‌کند.

ارزیابی شرایط توافق قراردادی

ب25. در بسیاری از موارد، حقوق و تعهداتی که در توافق قراردادی، مورد پذیرش طرفین قرار گرفته است با حقوق و تعهدات ایجاد شده از طریق شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد.

ب26. در سایر موارد، طرفین، برای لغو یا تعدیل حقوق و تعهدات ایجاد شده به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، از توافق قراردادی استفاده می‌کنند.

مثال کاربردی

مثال 4

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را در یک واحد تجاری ثبت شده، سازماندهی می‌کنند. هر طرف، دارای 50 درصد از منافع مالکیت در واحد تجاری ثبت شده است. واحد تجاری ثبت شده، تفکیک واحد تجاری از مالکانش را امکانپذیر می‌سازد و در نتیجه، داراییها و بدهیهای نگهداری‌شده در واحد تجاری، داراییها و بدهیهای واحد تجاری ثبت‌شده است. در این موارد، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجادشده از طریق شکل حقوقی شخصیت جداگانه، نشان می‌دهد که طرفین، نسبت به خالص داراییهای توافق، حقوقی دارند. با وجود این، طرفین با استفاده از توافق قراردادی فی‌مابین، ویژگیهای شرکت را به‌گونه‌ای تعدیل می‌کنند که هر یک، در داراییهای واحد تجاری ثبت شده، منافع داشته باشند و هر یک، بابت بدهیهای واحد تجاری ثبت‌شده، به نسبت معینی متعهد گردند. این تعدیلات قراردادی در ویژگیهای شرکت، موجب می‌شود که مشارکت، به عنوان عملیات مشترک تلقی گردد.

ب27. جدول زیر، شرایط معمول در توافقیهای قراردادی طرفین عملیات مشترک را با شرایط معمول در توافقیهای قراردادی طرفین مشارکت خاص مقایسه می‌کند. مثالهای ارائه‌شده مربوط به شرایط قراردادی در جدول زیر، جامع نیستند.

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	شرایط توافق قراردادی
طبق توافق قراردادی، طرفین مشارکت، نسبت به خالص داراییهای توافق، حقوقی دارند (یعنی به جای طرفین، شخصیت جداگانه نسبت به داراییها و بدهیهای توافق، حقوق و تعهدات دارد).	طبق توافق قراردادی، طرفین مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای توافق، حقوق و تعهداتی دارند.	
توافق قراردادی تعیین می‌کند که داراییهای آورده شده به مشارکت یا داراییهایی که بعداً توسط مشارکت تحصیل می‌شود، داراییهای مشارکت هستند. طرفین، هیچ‌گونه منافعی (یعنی نه حقوق، نه مالکیت و نه حق مالکیت) در داراییهای مربوط به مشارکت ندارند.	توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفین مشارکت، به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت طرفین در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام‌شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم قابل انتساب به آنها است) در تمام منافع (مانند حقوق، مالکیت یا حق مالکیت) داراییهای مربوط به مشارکت، سهم باشند.	حقوق نسبت به داراییها

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11
مشارکتها

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
<p>توافق قراردادی تعیین می‌کند که مشارکت بابت بدهیها و تعهدات توافق، متعهد است.</p> <p>توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفین مشارکت، تنها به میزان سرمایه‌گذاری آنها در توافق یا تعهدات آنها بابت مشارکت در تأمین هرگونه سرمایه پرداخت نشده یا اضافی یا هر دو، به مشارکت متعهد هستند.</p>	<p>توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفین مشارکت، به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت طرفین در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام‌شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم قابل انتساب به آنها است) در تمام بدهیها، تعهدات، مخارج و هزینه‌ها سهم باشند.</p>	تعهد بابت بدهیها
	<p>توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفین مشارکت، در برابر ادعاهای اشخاص ثالث متعهد هستند.</p>	
<p>توافق قراردادی، سهم هرطرف از سود یا زیان فعالیت‌های مربوط به مشارکت را تعیین می‌کند.</p>	<p>توافق قراردادی تعیین می‌کند که تسهیم درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای عملکرد نسبی هر یک از طرفین مشارکت باشد. برای مثال، توافق</p>	<p>درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها، سود یا زیان دوره</p>

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11
مشارکتها

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
	<p>قراردادی تعیین می‌کند که درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای استفاده هر یک از طرفین از ظرفیت کارخانه مشترک، تسهیم شود که می‌تواند متفاوت از منافع مالکیت آنها در مشارکت باشد. در سایر موارد، ممکن است طرفین مشارکت کنند که بر مبنای نسبت معینی مانند منافع مالکیت آنها در مشارکت، در سود یا زیان دوره سهم شوند. اگر طرفین، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهداتی داشته باشند، این امر مانع طبقه‌بندی توافق به عنوان عملیات مشترک نمی‌شود.</p>	
	<p>طرفین مشارکت، اغلب ملزم می‌شوند که به اشخاص ثالث که، برای مثال، از مشارکت خدمات دریافت می‌کنند یا مشارکت را تأمین مالی می‌نمایند، تضمین ارائه دهند. شرایط این تضمینها یا تعهد طرفین برای تأمین آنها، به خودی خود، تعیین نمی‌کند که مشارکت، عملیات مشترک تلقی</p>	تضمینها

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
<p>شود. آن ویژگی که تعیین می‌کند مشارکت، عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، تعهد طرفین بابت بدهیهای مربوط به این مشارکت می‌باشد (برای برخی از آنها طرفین باید تضمین ارائه دهند و برای برخی دیگر نیازی به ارائه تضمین نیست).</p>		

ب28. هرگاه توافق قراردادی تصریح کند که طرفین، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهداتی دارند، آنها طرفین عملیات مشترک خواهند بود و نیازی نیست که به منظور طبقه‌بندی مشارکت، سایر واقعیتها و شرایط (بندهای 29 تا ب33) مورد توجه قرار گیرد.

ارزیابی سایر واقعیتهای و شرایط

ب29. هرگاه شرایط توافق قراردادی مشخص نکند که طرفین، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهداتی دارند، برای ارزیابی اینکه مشارکت، عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، طرفین باید سایر واقعیتهای و شرایط را در نظر بگیرند.

ب30. ممکن است مشارکت از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد که شکل حقوقی آن شخصیت، موجب تفکیک طرفین از شخصیت جداگانه شود. ممکن است در شرایط قراردادی توافقشده بین طرفین، حقوق و تعهدات طرفین نسبت به داراییها و بدهیها تعیین نشود، اما در نظر گرفتن سایر واقعیتهای و شرایط ممکن است موجب طبقه‌بندی مشارکت به عنوان عملیات مشترک شود. این موضوع زمانی مصداق دارد که سایر واقعیتهای و شرایط، برای طرفین حقوق و تعهداتی نسبت به داراییها و بدهیهای توافق ایجاد کند.

ب31. هرگاه فعالیتهای مربوط به مشارکت، اساساً به منظور فراهم کردن محصول برای طرفین سازماندهی شده باشد، این امر نشان‌دهنده حقوق طرفین نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای مربوط به مشارکت است. طرفین چنین مشارکتی، اغلب با منع مشارکت از فروش محصول به اشخاص ثالث، از دسترسی خود به آن محصولات اطمینان می‌یابند.

ب32. تأثیر توافقی با چنین ساختار و هدفی این است که به لحاظ محتوایی، بدهیهای تحمل‌شده توسط مشارکت با جریانهای نقدی دریافتی از طرفین به واسطه خرید محصول توسط آنها تسویه شود. هرگاه طرفین، اساساً تنها تأمین‌کننده جریانهای نقدی برای تداوم عملیات مشارکت باشند، این امر نشان می‌دهد که طرفین بابت بدهیهای مربوط به مشارکت، متعهد هستند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11
مشارکتها

مثال کاربردی

مثال 5

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را از طریق یک واحد تجاری ثبت‌شده (واحد تجاری پ) سازماندهی می‌کنند و هر طرف دارای 50 درصد منافع مالکیت می‌باشد. هدف مشارکت، تولید مواد اولیه مورد نیاز طرفین برای فرایندهای تولیدی آنها است. این مشارکت، اطمینان می‌دهد که طرفین، از تجهیزاتی استفاده می‌کنند که مواد اولیه را به مقدار و با کیفیت معین، برای طرفین تولید می‌کند.

شکل حقوقی واحد تجاری پ (واحد ثبت‌شده) که فعالیتها از طریق آن هدایت می‌شوند، بیانگر آن است که داراییها و بدهیهای نگهداری‌شده در واحد تجاری پ، داراییها و بدهیهای واحد تجاری پ هستند. به موجب توافق قراردادی، طرفین، نسبت به داراییها یا بدهیهای واحد تجاری پ، حقوق و تعهداتی ندارند. بر این اساس، شکل حقوقی واحد تجاری پ و شرایط توافق قراردادی نشان می‌دهد که این توافق، یک مشارکت خاص است.

با این وجود طرفین، سایر جنبه‌های مشارکت را به شرح زیر در نظر می‌گیرند:

طرفین توافق کرده‌اند که تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ را به نسبت 50:50 خریداری کنند. واحد تجاری پ، نمی‌تواند هیچ محصولی را به اشخاص ثالث بفروشد، مگر آنکه به تأیید دو طرف این مشارکت برسد. از آنجا که هدف از این توافق، تأمین محصول مورد نیاز طرفین است، انتظار می‌رود که این‌گونه فروشها به اشخاص ثالث، غیرمعمول و ناچیز باشد.

قیمت محصول فروخته‌شده به طرفین، توسط هر دو طرف به میزانی تعیین می‌شود که مخارج تولید و هزینه‌های اداری تحمل‌شده توسط واحد تجاری پ را پوشش دهد. بر مبنای این مدل عملیاتی، قصد این است که این مشارکت، در سطح سربه‌سر فعالیت کند.

با توجه به الگوی بالا، واقعیتها و شرایط زیر، مربوط تلقی می‌شوند:

تعهد طرفین برای خرید تمام محصول تولیدی توسط واحد تجاری پ، نشان می‌دهد که واحد تجاری پ، برای ایجاد

جریانهای نقدی، به طرفین وابستگی خاص دارد، بنابراین، طرفین متعهد هستند که منابع مالی واحد تجاری پ را برای تسویه بدهیها تأمین کنند.

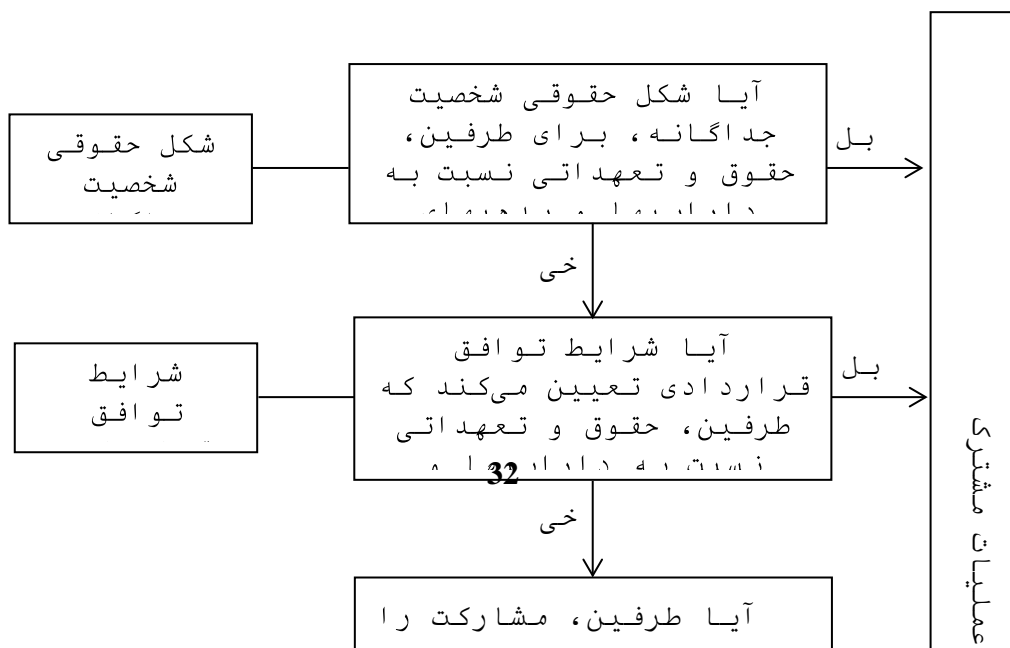
این موضوع که طرفین نسبت به تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ حقوقی دارند، به این معنی است که طرفین، مصرفکننده هستند، بنابراین، نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای واحد تجاری پ حقوقی دارند.

این واقعیتهای و شرایط نشان می‌دهد که این مشارکت، از نوع عملیات مشترک است. اگر طرفین به جای استفاده از سهم خود از محصول در فرایند تولیدی بعد، سهم خود از محصول را به اشخاص ثالث بفروشند، نتیجه‌گیری درباره طبقه‌بندی مشارکت در این شرایط، تغییر نخواهد کرد.

اگر طرفین، شرایط توافق قراردادی را به‌گونه‌ای تغییر دهند که مشارکت، توانایی فروش محصول به اشخاص ثالث را داشته باشد، این امر موجب می‌شود واحد تجاری پ، ریسکهای تقاضا، موجودی و اعتباری را به عهده گیرد. در این وضعیت، چنین تغییری در واقعیتهای و شرایط، مستلزم آن است که طبقه‌بندی مشارکت، مجدداً ارزیابی شود. این واقعیتهای و شرایط نشان می‌دهد که مشارکت، از نوع مشارکت خاص است.

ب33. نمودار زیر، نشان‌دهنده روند ارزیابی واحد تجاری برای طبقه‌بندی مشارکت در شرایطی است که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است:

طبقه‌بندی مشارکتی که از طریق
شخصیت جداگانه سازماندهی شده است



صورت‌های مالی طرفین مشارکت (بندهای 21 الف تا 22)

حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

ب33 الف. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند 20، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3، و سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری، اطلاعات الزامی طبق آن استانداردها را افشا کند. اصول حسابداری ترکیب تجاری که با رهنمودهای مندرج در این استاندارد تناقض ندارد شامل موارد زیر است، ولی محدود به این موارد نمی‌شود:

الف. اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص به ارزشمنصفانه، به جز اقلامی که برای آنها در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 و سایر استانداردها، استثنا وضع شده است؛

ب. شناسایی مخارج تحصیل به عنوان هزینه در دوره‌هایی که این مخارج تحمل می‌شوند و خدمات دریافت می‌گردند، به استثنای مخارج انتشار بدهی یا اوراق بهادار مالکانه که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 ابزارهای مالی: ارائه و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 19، شناسایی می‌شوند.

پ. شناسایی داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی که از شناخت اولیه داراییها و بدهیها ناشی می‌شود، به استثنای بدهیهای مالیات انتقالی ناشی از شناخت اولیه سرقفلی، طبق الزام استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 مالیات بر درآمد برای ترکیبهای تجاری.

¹ در صورتی که واحد تجاری این اصلاحات را بکار گرفته باشد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 را بکار نگرفته باشد، ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 در این اصلاحات، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.

ت. شنا سایی مازاد مابه‌ازای انتقال‌یافته نسبت به خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل، در صورت وجود، به عنوان سرقفلی؛ و

ث. انجام آزمون کاهش ارزش برای واحد مولد نقدی که حداقل بطور سالانه سرقفلی به آن تخصیص یافته است، و در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش واحد مولد نقد، آزمون کاهش ارزش سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها.

ب33ب. همچنین بندهای 21 الف و ب33 الف، تنها به شرطی برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد دارد که فعالیت تجاری موجود طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3، در زمان تشکیل عملیات مشترک، توسط یکی از طرفین به عملیات مشترک اعطا شده باشد. با این وجود، در صورتی که تمام طرفین عملیات مشترک تنها داراییها یا گروهی از داراییها را که تشکیل‌دهنده فعالیت تجاری نیست، در زمان تشکیل عملیات مشترک به آن عملیات اعطا کرده باشند، بندهای مزبور برای تشکیل عملیات مشترک کاربردی ندارند.

ب33پ. مجری عملیات مشترک ممکن است منافع خود در عملیات مشترکی که در آن، فعالیت عملیات مشترک تشکیل‌دهنده فعالیت تجاری، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3، است را از طریق تحصیل منافع اضافی در عملیات مشترک افزایش دهد. در این موارد در صورتی که مجری عملیات مشترک، کنترل مشترک بر عملیات را حفظ کند، منافع قبلی نگهداری شده در عملیات مشترک، تجدید اندازه‌گیری نمی‌شود.

ب33ت. بندهای 21 الف و ب33 الف تا ب33پ، به شرطی برای تحصیل منافع در عملیات مشترک کاربرد ندارند که طرفین دارای کنترل مشترک، شامل واحد تجاری تحصیل‌کننده منافع در عملیات مشترک، قبل و بعد از تحصیل، مشترک شخص یا اشخاص کنترل‌کننده نهایی یکسانی باشند و آن کنترل موقتی نباشد.

حسابداری فروش یا اعطای داراییها به عملیات مشترک

ب34. هرگاه واحد تجاری به انجام معامله، مانند فروش یا اعطای داراییها، با عملیات مشترکی مبادرت نماید که در آن، مجری عملیات مشترک است، با سایر طرفین عملیات مشترک معامله می‌کند، و بنابراین، مجری عملیات مشترک

باید سودها و زیانهای ناشی از این معاملات را تنها به میزان منافع سایر طرفین عملیات مشترک شناسایی کند.

ب35. هرگاه چنین معاملاتی، شواهدی مبنی بر کاهش خالص ارزش فروش داراییهایی که قرار است به عملیات مشترک فروخته یا اعطا شوند یا شواهدی از کاهش ارزش آن داراییها فراهم کند، آن زیانها باید توسط مجری عملیات مشترک، بطور کامل شناسایی شود.

حسابداری خرید داراییها از عملیات مشترک

ب36. هرگاه واحد تجاری به انجام معامله، مانند خرید داراییها، با عملیات مشترکی مبادرت نماید که در آن، مجری عملیات مشترک است، نباید سهم خود از سودها و زیانها را تا زمان فروش مجدد آن داراییها به اشخاص ثالث، شناسایی کند.

ب37. هرگاه چنین معاملاتی، شواهدی مبنی بر کاهش خالص ارزش فروش داراییهای خریداری شده یا شواهدی از کاهش ارزش آن داراییها فراهم کند، مجری عملیات مشترک باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.

پیوست پ

تاریخ اجرا، گذار و کنارگذاری سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجراست.

تاریخ اجرا

پ1. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2013 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری، این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12 افشای منافع در سایر واحدهای تجاری، استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح‌شده در سال 2011) و استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح‌شده در سال 2011) را همزمان بکار گیرد.

پ1الف. صورتهای مالی تلفیقی، مشارکتها و افشای منافع در سایر واحدهای تجاری: رهنمود گذار (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12)، منتشرشده در ژوئن سال 2012، بندهای پ2 تا پ5، پ7 تا پ10 و پ12 را اصلاح کرد و بندهای پ1ب و پ12الف تا پ12ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2013 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 را پیش از موعد بکار گیرد، باید این اصلاحات را برای آن دوره اعمال کند.

پ1الفالف. حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11) منتشرشده در می سال 2014، عنوان پس از بند ب33 را اصلاح و بندهای 21الف، ب33الف تا ب33ت و پ14الف و عناوین مربوط به آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2016 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکارگیرد، باید این موضوع را افشا کند.

گذار

پ1. با وجود الزامات بند 28 استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، هرگاه این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته شود، ضرورت دارد که واحد تجاری، اطلاعات کمی الزامی طبق بند 28 (ج) استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 را تنها برای دوره سالانه‌ای ارائه کند که قبل از نخستین دوره سالانه‌ای است که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 برای آن بکار گرفته شده است (دوره قبل). همچنین ممکن است واحد تجاری این اطلاعات را برای دوره جاری یا برای دوره‌های مقایسه‌ای قبلی نیز ارائه کند، اما ملزم به انجام این کار نیست.

مشارکته‌های خاص- گذار از روش تلفیق نسبی به روش ارزش ویژه

پ2. هرگاه واحد تجاری از تلفیق نسبی به ارزش ویژه تغییر روش دهد، باید سرمایه‌گذاری خود در مشارکت خاص را در ابتدای دوره قبل، شناسایی کند. این سرمایه‌گذاری اولیه، باید به میزان مجموع مبالغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌هایی که واحد تجاری پیش از این به روش نسبی تلفیق کرده بود، شامل هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل، اندازه‌گیری شود. اگر پیش از این، سرقفلی به واحد مولد نقد بزرگتر یا گروهی از واحدهای مولد نقد تعلق داشته است، واحد تجاری باید سرقفلی را بر مبنای مبالغ دفتری نسبی مشارکت خاص و واحد مولد نقد یا گروه واحدهای مولد نقد که سرقفلی به آن تعلق داشته است، به مشارکت خاص تخصیص دهد.

پ3. مانده آغازین سرمایه‌گذاری که طبق بند پ2 تعیین می‌شود، در زمان شناخت اولیه، به عنوان بهای تمام شده مفروض در نظر گرفته می‌شود. واحد تجاری باید بندهای 40 تا 43 استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (ا) صلاح شده در سال 2011 را برای مانده آغازین سرمایه‌گذاری به منظور ارزیابی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بکار گیرد و هرگونه زیان کاهش ارزش را به عنوان تعدیل سود انباشته در ابتدای دوره قبل شناسایی کند. استثنای مندرج در بندهای 15 و 24 استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 **مالیات بر درآمد** در مورد شناخت اولیه، در صورتی کاربرد ندارد که واحد تجاری، سرمایه‌گذاری در مشارکت خاصی را شناسایی کند که ناشی از اعمال الزامات گذار برای مشارکتهای خاصی باشد که در گذشته به روش نسبی تلفیق شده‌اند.

پ4. اگر تجمیع تمام دارایی‌ها و بدهی‌هایی که در گذشته به روش نسبی تلفیق شده است، منجر به منفی شدن خالص

داراییها شود، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا نسبت به خالص داراییهای منفی، تعهدات حقوقی یا عرفی دارد و اگر اینگونه است، آیا واحد تجاری باید بدهی مربوط را شناسایی کند یا خیر. اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که نسبت به خالص داراییهای منفی، تعهدات حقوقی یا عرفی ندارد، نباید بدهی مربوط را شناسایی کند، اما باید سود انباشته ابتدای دوره قبل را تعدیل نماید. واحد تجاری باید این موضوع را همراه با سهم شناسایی نشده انباشته خود از زیانهای مشارکت خاص در ابتدای دوره قبل و در تاریخی که این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته می‌شود، افشا کند.

پ5. واحد تجاری باید ریز اقلام داراییها و بدهیهای را که در مانده سرمایه‌گذاری در ابتدای دوره قبل جمع شده است، به صورت تفکیک شده افشا نماید. این افشا باید برای تمام مشارکتهای خاصی که واحد تجاری برای آنها الزامات گذار اشاره شده در بندهای پ2 تا پ6 را اعمال می‌کند، به صورت مجموع ارائه شود.

پ6. پس از شناخت اولیه، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری خود در مشارکت خاص را با استفاده از روش ارزش ویژه طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح شده در سال 2011) انجام دهد.

عملیات مشترک- گذار از روش ارزش ویژه به حسابداری داراییها و بدهیها

پ7. هنگامی که واحد تجاری برای منافع خود در عملیات مشترک از ارزش ویژه به حسابداری داراییها و بدهیها تغییر روش دهد، باید در ابتدای دوره قبل، سرمایه‌گذاری را که در گذشته، حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام شده است و سایر اقلامی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در توافق را طبق بند 38 استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح شده در سال 2011) هستند را قطع شناخت کند و درخصوص منافع خود در عملیات مشترک، سهم خود از هر یک از داراییها و بدهیها را شامل هرگونه سرقفلی که ممکن است بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باشد، شناسایی نماید.

پ8. واحد تجاری باید منافع خود در داراییها و بدهیهای مربوط به عملیات مشترک را بر مبنای حقوق و تعهدات خود به نسبت معین طبق توافق قراردادی، تعیین کند. واحد تجاری، مبالغ دفتری اولیه داراییها و بدهیها را با تفکیک آنها از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در ابتدای دوره

قبل، بر مبنای اطلاعات مورد استفاده واحد تجاری در بکارگیری روش ارزش ویژه، اندازه‌گیری می‌کند.

پ9. هرگونه تفاوت شناسایی‌شده ناشی از سرمایه‌گذاری که در گذشته حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام شده است همراه با سایر اقلامی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در توافق طبق بند 38 استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (اصلاح‌شده در سال 2011) است، و خالص مبلغ داراییها و بدهیها، شامل هرگونه سرقفلی، باید:

الف. در صورتی که خالص مبلغ داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده، شامل هرگونه سرقفلی، بیشتر از سرمایه‌گذاری قطع شناخت‌شده باشد (و هر یک از اقلامی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری را تشکیل می‌دهد)، ابتدا با هرگونه سرقفلی مربوط به سرمایه‌گذاری تهاثر شود و باقیمانده آن به سود انباشته ابتدای دوره قبل منظور گردد.

ب. در صورتی که خالص مبلغ داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده، شامل هرگونه سرقفلی، کمتر از سرمایه‌گذاری قطع شناخت‌شده باشد (و هر یک از اقلامی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری را تشکیل می‌دهد)، به سود انباشته ابتدای دوره قبل منظور شود.

پ10. واحد تجاری که از روش ارزش ویژه به حسابداری داراییها و بدهیها تغییر روش می‌دهد، باید صورت تطبیق بین سرمایه‌گذاری قطع شناخت‌شده با داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده، همراه با هرگونه تفاوت باقیمانده منظور شده به سود انباشته ابتدای دوره قبل را تهیه کند.

پ11. استثنای شناخت اولیه مندرج در بندهای 15 و 24 استاندارد بین‌المللی حسابداری 12، در صورتی کاربرد ندارد که واحد تجاری، داراییها و بدهیهای مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را شناسایی کند.

شرایط گذار در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری

پ12. طبق بند 10 استاندارد بین‌المللی حسابداری 27، واحد تجاری که در گذشته، در صورتهای مالی جداگانه، منافع خود در عملیات مشترک را به صورت سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9، به حساب منظور کرده است، باید:

الف. سرمایه‌گذاری را قطع شناخت کند و داراییها و بدهیها را با توجه به منافع خود در عملیات مشترک به مبلغ تعیین‌شده طبق بندهای پ7 تا پ9 شناسایی نماید.

ب. صورت تطبیق بین سرمایه‌گذاری قطع شناخت‌شده با داراییها و بدهیهای شناسایی‌شده، همراه با هرگونه تفاوت باقیمانده منظور شده به سود انباشته ابتدای دوره قبل را تهیه کند.

پ13. در صورتی که واحد تجاری داراییها و بدهیهای مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را در صورتهای مالی جداگانه خود با اعمال الزامات گذار برای عملیات مشترک اشاره شده در بند پ12 شناسایی کند، استثنای شناخت اولیه مندرج در بندهای 15 و 24 استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 کاربرد ندارد.

ارجاع به "دوره قبل"

پ13الف. با وجود ارجاع به "دوره قبل" در بندهای پ2 تا پ12، ممکن است واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل‌شده را برای هر یک از دوره‌های مورد گزارش قبلی ارائه کند، اما ملزم به انجام این کار نیست. اگر واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل‌شده را برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه کند، تمام ارجاعات به "دوره قبل" در بندهای پ2 تا پ12، باید به صورت "اولین دوره گزارش‌شده مقایسه‌ای تعدیل‌شده" تفسیر شود.

پ13ب. در صورتی که واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل‌نشده برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه کند، باید به روشنی، اطلاعاتی را که تعدیل نشده است، مشخص کند و بیان نماید که آن اطلاعات بر مبنایی متفاوت تهیه شده است و آن مبنا را توضیح دهد.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9

پ14. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را بکار گیرد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ایزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.

حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

پ14 الف. حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزار شگری مالی 11)، منتشر شده در می سال 2014، عنوان پس از بند ب 33 را اصلاح و بندهای 21 الف، ب33 الف تا ب33 ت، پالفالف و عناوین مربوط به آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای تحصیل منافع در عملیات مشترکی که فعالیتهای آن تشکیل‌دهنده فعالیتهای تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزار شگری مالی 3 است و از ابتدای نخستین دوره بکارگیری این اصلاحات واقع شده است، با تسری به آینده بکارگیرد. بنابراین مبالغ شناسایی‌شده در ارتباط با تحصیل منافع در عملیات مشترک که در دوره‌های قبلی واقع شده است، نباید تعدیل شود.

کنارگذاری سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پ15. این استاندارد، جایگزین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی زیر می‌شود:

الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری 31 منافع در مشارکتهای خاص؛ و

ب. تفسیر 13 کمیته تفاسیر جاری واحدهای تجاری مشترک-آورده غیرپولی توسط شرکای خاص.