

استاندارد بین‌المللی حسابداری 28  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای  
خاص

### فهرست مندرجات

از بند	هدف
1	دامنه کاربرد
2	تعاریف
3	نفوذ قابل ملاحظه
5	روش ارزش ویژه
10	بکارگیری روش ارزش ویژه
16	معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه
17	طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش
20	توقف استفاده از روش ارزش ویژه
22	تغییر در منافع مالکیت
25	ضوابط روش ارزش ویژه
26	زیان کاهش ارزش
40	صورتهای مالی جداگانه
44	تاریخ اجرا و گذار
45	ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9
46	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 28
47	(2003)

## استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

### استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

#### هدف

1. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و تعیین الزامات بکارگیری روش ارزش ویژه در حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص است.

#### دامنه کاربرد

2. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که سرمایه‌گذارانی با کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر هستند، بکار گرفته شود.

#### تعاریف

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

واحد تجاری وابسته واحد تجاری است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.

صورت‌های مالی تلفیقی صورت‌های مالی یک گروه است که در آن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به شخصیت اقتصادی واحدی است.

روش ارزش ویژه روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص داراییهای سرمایه‌پذیر پس از تحویل، تعدیل می‌گردد. سود یا زیان سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر است و سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر می‌باشد.

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

کنترل مشترک توافق قراردادی برای سهم شدن در کنترل یک توافق است، که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیت‌های مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفین سهم در کنترل باشد.

مشارکت خاص مشارکتی است که به موجب آن، طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به خالص داراییهای توافق از حقوقی برخوردار هستند.

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

نفوذ قابل ملاحظه توان مشارکت در تصمیمات مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها نیست.

4. اصطلاحات زیر در بند 4 استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 صورتهای مالی جداگانه و در پیوست الف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 صورتهای مالی تلفیقی تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص‌شده در استانداردهایی که در آنها تعریف شده‌اند، بکار می‌رود:

- کنترل سرمایه‌پذیر
- گروه
- واحد تجاری اصلی
- صورتهای مالی جداگانه.
- واحد تجاری فرعی.

#### نفوذ قابل ملاحظه

5. چنانچه واحد تجاری بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال از طریق واحدهای تجاری فرعی)، حداقل 20 درصد از حق رأی سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه دارد، مگر اینکه به روشنی اثبات شود که چنین نیست. برعکس، اگر واحد تجاری بطور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از 20 درصد از حق رأی سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه چنین نفوذي به روشنی قابل اثبات باشد. مالکیت قابل توجه یا عمده توسط سرمایه‌گذار دیگر، لزوماً مانع داشتن نفوذ قابل ملاحظه واحد تجاری نمی‌شود.

6. وجود یک یا بیش از یک مورد از موارد زیر، بطور معمول نشان‌دهنده وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط یک واحد تجاری است:

- الف. داشتن نماینده در هیئت مدیره یا رکن راهبری مشابیه در سرمایه‌پذیر؛
- ب. مشارکت در فرایندهای سیاست‌گذاری، شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به سود تقسیمی یا دیگر ستانده‌های مالکان؛
- پ. معاملات با اهمیت بین واحد تجاری و سرمایه‌پذیر آن؛
- ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛ یا
- ث. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

7. ممکن است واحد تجاری، امتیاز خرید سهام، اختیار خرید سهام، ابزارهای بدهی یا مالکانه قابل تبدیل به سهام عادی یا ابزارهای مشابه دیگری داشته باشد که اگر اعمال یا تبدیل شوند، این قابلیت را دارند که حق رأی بیشتری به واحد تجاری اعطا کنند یا حق رأی طرف دیگر درباره سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر (یعنی حق رأی‌های بالقوه) را کاهش دهند. هنگام ارزیابی وجود نفوذ قابل ملاحظه توسط واحد تجاری، وجود و تأثیر حق رأی‌های بالقوه‌ای که در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل است، از جمله حق رأی‌های بالقوه‌ای که در اختیار سایر واحدهای تجاری است، در نظر گرفته می‌شود. حق رأی‌های بالقوه در صورتی در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل نیست که برای مثال، تا تاریخی در آینده یا تا وقوع رویدادی آتی، قابل اعمال یا تبدیل نباشد.
8. در ارزیابی اثرگذاری حق رأی‌های بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری تمام واقعیتهای و شرایط (از جمله شرایط اعمال حق رأی‌های بالقوه و هرگونه توافق قراردادی دیگر که به تنهایی یا به صورت ترکیبی در نظر گرفته می‌شود) را که بر حقوق بالقوه تأثیر دارد، به استثنای مقاصد مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل آن حقوق بالقوه، بررسی می‌کند.
9. واحد تجاری در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر را از دست می‌دهد که توان مشارکت در تصمیمات مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر را از دست بدهد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر یا بدون تغییر سطوح مطلق یا نسبی مالکیت واقع شود. برای مثال، هنگامی که واحد تجاری وابسته، در کنترل دولت، دادگاه، سرپرست یا دستگاه نظارتی قرار گیرد، نفوذ قابل ملاحظه از دست می‌رود. این وضعیت، بر اثر توافق قراردادی نیز واقع می‌شود.

### روش ارزش ویژه

10. در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود و به منظور شناسایی سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، مبلغ دفتری افزایش یا کاهش می‌یابد. سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، در سود یا زیان سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود. ستانده دریافتی مالکان از سرمایه‌پذیر، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. همچنین، ممکن

است بابت تغییر در منافع نسبی سرمایه‌گذار در سرمایه‌پذیر که از تغییرات در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌پذیر ناشی می‌شود، تعدیلات مبلغ دفتری ضرورت یابد. این تغییرات شامل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات و ناشی از تفاوت‌های تسعیر مبادلات ارزی است. سهم سرمایه‌گذار از آن تغییرات، در سایر اقلام سود و زیان جامع سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی مراجعه شود).

11. شناسایی درآمد بر مبنای ستانده دریافتی مالکان، ممکن است معیار مناسبی از درآمد کسب‌شده توسط سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نباشد، زیرا ممکن است ستانده دریافتی مالکان، ارتباط اندکی با عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص داشته باشد. از آنجا که سرمایه‌گذار، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر دارد، در عملکرد واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و در نتیجه، در بازده سرمایه‌گذاری خود، از منافع برخوردار است. سرمایه‌گذار با گسترش دامنه صورتهای مالی به منظور انعکاس سهم خود از سود یا زیان سرمایه‌پذیر، این منافع را به حساب می‌گیرد. در نتیجه، به‌کارگیری روش ارزش‌ویژه، گزار شگری سودمندتری درباره خالص داراییها و سود یا زیان سرمایه‌گذار ارائه می‌کند.

12. هرگاه حق رأی‌های بالقوه یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق رأی بالقوه، وجود داشته باشد، منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص فقط بر مبنای منافع مالکیتی موجود تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی‌های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه بر آن مؤثر نیست، مگر اینکه بند 13 کاربرد داشته باشد.

13. در برخی شرایط، واحد تجاری در نتیجه معامله‌ای که در حال حاضر دسترسی به بازده مربوط به منافع مالکیت برای آن ایجاد می‌کند، از لحاظ محتوا، مالکیت فعلی را به دست می‌آورد. در چنین شرایطی، سهمی که به واحد تجاری تخصیص می‌یابد، با احتساب اعمال نهایی آن حق رأی‌های بالقوه و سایر ابزارهای مشتقه‌ای تعیین می‌شود که در حال حاضر دسترسی به بازده را برای واحد تجاری ایجاد می‌کند.

14. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 ابزارهای مالی، در خصوص منافع در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، کاربرد ندارد. هرگاه ابزارهای دارای حق رأی‌های بالقوه، از لحاظ محتوا دسترسی فعلی به بازده مربوط به منافع مالکیت در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را ایجاد کند، این ابزارها موضوع استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 نمی‌باشند. در تمام موارد دیگر، حسابداری ابزارهای دارای حق رأی‌های بالقوه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 انجام می‌شود.

15. به استثنای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود، سرمایه‌گذاری یا هرگونه منافع انباشته در سرمایه‌گذاری که به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی نمی‌شود، باید به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی گردد.

#### بکارگیری روش ارزش ویژه

16. واحد تجاری دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه‌پذیر، باید حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر اینکه سرمایه‌گذاری، طبق بندهای 17 تا 19، شرایط معافیت را احراز کند.

#### معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه

17. در صورتی که واحد تجاری، به موجب استثنای بند 4(الف) استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، واحد تجاری اصلی باشد که از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف است یا در صورتی که تمام موارد زیر مصداق داشته باشد، ضرورتی ندارد واحد تجاری روش ارزش ویژه را برای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بکار گیرد:

الف واحد تجاری، واحد تجاری فرعی تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر است یا واحد تجاری فرعی است که بخشی از آن متعلق به واحد تجاری دیگر است و سایر مالکان آن، شامل مالکان فاقد حق رأی، از عدم استفاده واحد

## استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

تجاری از روش ارزش ویژه مطلع شده‌اند و با آن مخالفت نمی‌کنند.

ب. ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد تجاری در بازار عمومی (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله نمی‌شود.

پ. واحد تجاری، به منظور انتشار هر طبقه از ابزارها در بازار عمومی، صورتهای مالی خود را به کمیسیون اوراق بهادار یا نهاد نظارتی دیگر، ارائه نکرده باشد و در فرایند ارائه آن نیز نباشد.

ت. واحد تجاری اصلی نهایی یا هر یک از واحدهای تجاری اصلی میانی، صورتهای مالی قابل استفاده برای عموم را که در آن واحدهای تجاری فرعی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 تلفیق یا به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری می‌شوند، مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه می‌کند.

18. چنانچه سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، توسط سازمانهای با سرمایه‌گذاری پرخطر، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، صندوقهای سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری شود یا بطور غیرمستقیم از طریق این واحدها نگهداری گردد، واحد تجاری می‌تواند تصمیم بگیرد که سرمایه‌گذاری در آن واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9، به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری کند.

19. هرگاه واحد تجاری دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته‌ای باشد که بخشی از آن سرمایه‌گذاری بطور غیرمستقیم از طریق سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری شود، صرفنظر از اینکه سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری، نفوذ قابل ملاحظه بر آن بخش از سرمایه‌گذاری داشته باشند، واحد تجاری می‌تواند تصمیم بگیرد آن بخش از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را طبق استاندارد بین‌المللی



گزارشگری مالی 9 به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری کند. در صورتی که واحد تجاری چنین تصمیمی اتخاذ کند باید برای بخش باقیمانده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که از طریق سازمان با سرمایه‌گذاری پرخطر یا صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، صندوق سرمایه‌گذاری ویژه و واحدهای تجاری مشابه از جمله صندوقهای بیمه مرتبط با سرمایه‌گذاری نگهداری نمیشود، روش ارزش ویژه را بکار گیرد.

#### طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش

20. واحد تجاری باید برای تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش را احراز میکند، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 را بکار گیرد. حسابداری بخش باقیمانده از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که به صورت نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است، باید تا زمان واگذاری بخشی که به صورت نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، با استفاده از روش ویژه انجام شود. پس از واگذاری، واحد تجاری باید حسابداری هرگونه منافع باقیمانده در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 انجام دهد، مگر اینکه منافع باقیمانده، همچنان به صورت منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد که در این صورت، واحد تجاری از روش ارزش ویژه استفاده میکند.

21. تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که قبلاً به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، در صورتی که معیارهای این نوع طبقه‌بندی را احراز نکند، باید با استفاده از روش ارزش ویژه با تسری به گذشته از تاریخ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری‌شده برای فروش به حساب منظور شود. صورت‌های مالی برای دوره‌های پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش، باید بر این اساس اصلاح شود.

#### توقف استفاده از روش ارزش ویژه

22. واحد تجاری باید استفاده از روش ارزش ویژه را از تاریخی متوقف کند که سرمایه‌گذاری آن به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، به شرح زیر خاتمه می‌یابد:

استاندارد بین‌المللی حسابداری 28  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

الف. در صورتی که سرمایه‌گذاری مزبور به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تبدیل شود، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 انجام دهد.

ب. در صورتی که منافع باقیمانده در واحد تجاری که قبلاً واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص بوده است، دارایی مالی باشد واحد تجاری باید منافع باقیمانده را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. ارزش منصفانه منافع باقیمانده، باید به ارزش منصفانه در شناخت اولیه به عنوان دارایی مالی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 در نظر گرفته شود. واحد تجاری باید هرگونه تفاوت بین دو مورد زیر را در سود یا زیان دوره شناسایی کند:

1. ارزش منصفانه منافع باقیمانده و هرگونه عایدات حاصل از واگذاری بخشی از منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص؛ و

2. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخی که روش ارزش ویژه متوقف شده است.

پ. در صورتی که واحد تجاری استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند، باید حسابداری تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن سرمایه‌گذاری، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده است، بر همان مبنایی انجام دهد که در صورت واگذاری مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط توسط سرمایه‌پذیر، ضرورت می‌یافت.

23. بنابراین، اگر سود یا زیانی که قبلاً توسط سرمایه‌پذیر در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به دلیل واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود، واحد تجاری هنگام توقف روش ارزش ویژه، سود یا زیان را از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی می‌کند (به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی). برای مثال، اگر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، تفاوت‌های مبادله‌ای انباشته مربوط به عملیات خارجی داشته باشد و واحد تجاری مزبور، استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند، واحد تجاری باید سود یا زیان مرتبط با عملیات خارجی را که در گذشته در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی کند.

24. در صورتی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص تبدیل شود یا سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل گردد، واحد تجاری به استفاده از روش ارزش ویژه ادامه می‌دهد و منافع باقیمانده را تجدید اندازه‌گیری نمی‌کند.

### تغییر در منافع مالکیت

25. هرگاه منافع مالکیت واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری همچنان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبقه‌بندی شود، واحد تجاری در صورتی باید آن بخش از سود یا زیان مربوط به کاهش در منافع مالکیت را که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی کند که این تجدید طبقه‌بندی، در صورت واگذاری داراییها و بدهیهای مربوط، الزامی باشد.

### ضوابط روش ارزش ویژه

26. بسیاری از ضوابطی که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مناسب است، مشابه با ضوابط تلفیق است که در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 مطرح شده است. افزون بر این، مفاهیم زیربنایی ضوابط مورد استفاده در حسابداری تحصيل واحد تجاری فرعی، در حسابداری تحصيل سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص نیز پذیرفته می‌شود.

27. سهم گروه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، معادل مجموع سهم واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است. سهم سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه، برای این منظور نادیده گرفته می‌شود. هرگاه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، دارای واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص باشد، سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراییها که در بکارگیری روش ارزش ویژه به حساب گرفته شده است، مواردی می‌باشد که در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا صورتهای مالی مشارکت خاص (شامل سهم واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص از سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص)، پس از هرگونه تعدیل ضروری به منظور یکسان سازی رویه‌های حسابداری، شناسایی می‌شود (به بندهای 35 تا 36 الف مراجعه شود).

28. سودها و زیانهای ناشی از معاملات "بالادستی" و "پاییندستی" در صورتهای مالی واحد تجاری (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. معاملات "بالادستی"، برای

## استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

مثال، شامل فروش داراییهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص به سرمایه‌گذار است. معاملات پاییندستی، برای مثال، شامل فروش یا اعطای داراییها توسط سرمایه‌گذار به واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص آن می‌باشد. سهم سرمایه‌گذار از سودها یا زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود.

29. هرگاه معاملات پاییندستی، شواهدی از کاهش خالص ارزش بازیافتنی داراییهای قابل فروش یا قابل اعطا یا کاهش ارزش آن داراییها ارائه کند، این زیانها باید توسط سرمایه‌گذار بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات بالادستی، شواهدی از کاهش خالص ارزش بازیافتنی داراییهای قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن داراییها ارائه کند، سرمایه‌گذار باید سهم خود از آن زیانها را شناسایی کند.

30. اعطای دارایی غیرپولی به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در ازای منافع مالکانه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند 28 به حساب گرفته شود، به استثنای زمانی که اعطا کردن، محتوای تجاری نداشته باشد که شرایط آن در استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 *املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات* تعیین شده است. در صورتی که چنین اعطایی فاقد محتوای تجاری باشد، سود یا زیان، تحقق نیافته تلقی می‌شود و شناسایی نمی‌گردد مگر اینکه بند 31 نیز قابل اعمال باشد. این سودها و زیانهای تحقق‌نیافته، باید با سرمایه‌گذاری که حسابداری آن به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، حذف گردد و در صورت وضعیت مالی تلفیقی واحد تجاری یا در صورت وضعیت مالی واحد تجاری که سرمایه‌گذاریهای آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می‌شود، نباید به عنوان سودها یا زیانهای انتقالی، گزارش گردد.

31. چنانچه واحد تجاری، افزون بر دریافت منافع مالکانه در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، داراییهای پولی یا غیرپولی دریافت کند، واحد تجاری سود یا زیان اعطای دارایی غیرپولی را به تناسب داراییهای پولی یا غیرپولی دریافتی، بطور کامل در سود یا زیان دوره شناسایی می‌کند.

31الف تا 31ب. [این بندها اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

32. سرمایه‌گذاری، از تاریخی که به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص تبدیل می‌شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌شود. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:

الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود. مستهلک کردن سرقفلی مذکور مجاز نیست.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد تجاری از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، هنگام تعیین سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص در دوره تحصیل سرمایه‌گذاری، به عنوان درآمد در نظر گرفته می‌شود.

تعدیلات مناسب سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص پس از تحصیل، برای مثال بابت استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه آنها، در تاریخ تحصیل انجام می‌شود. همچنین، تعدیلات مناسب سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص پس از تحصیل بابت زیانهای کاهش ارزش، برای اقلای مانند سرقفلی یا املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات انجام می‌گیرد.

33. واحد تجاری برای بکارگیری روش ارزش ویژه، از آخرین صورتهای مالی موجود واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص استفاده می‌کند. هرگاه پایان دوره گزارشگری واحد تجاری متفاوت از پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای استفاده واحد تجاری، صورتهای مالی را به همان تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری تهیه می‌کند، مگر اینکه انجام آن غیرعملی باشد.

34. چنانچه، طبق بند 33، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که برای بکارگیری روش ارزش ویژه مورد استفاده قرار می‌گیرد به تاریخی تهیه شود که متفاوت از تاریخ مورد استفاده واحد تجاری است، به دلیل آثار معاملات یا رویدادهای قابل ملاحظه‌ای که بین آن تاریخ و تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری رخ می‌دهد، باید تعدیلات اعمال شود. به هر حال، تفاوت بین پایان دوره گزارشگری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و پایان دوره گزارشگری واحد تجاری، نباید بیش از سه ماه باشد. طول دوره‌های گزارشگری و هرگونه تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری، باید در دوره‌های مختلف، یکسان باشد.

35. صورتهای مالی واحد تجاری، برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط مشابه، باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان تهیه شود.

36. به استثنای مورد مطرح‌شده در بند 36 الف، هرگاه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، برای معاملات و رویدادهای مشابه در شرایط مشابه، از رویه‌های حسابداری متفاوت از رویه‌های حسابداری واحد تجاری استفاده کند، در صورتی که واحد تجاری در بکارگیری روش ارزش ویژه، از صورتهای مالی واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص استفاده نماید، به منظور تطبیق رویه‌های حسابداری واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص با رویه‌های حسابداری واحد تجاری، باید تعدیلاتی اعمال شود.

36 الف. علیرغم الزام بند 36، چنانچه یک واحد تجاری که خود واحد تجاری سرمایه‌گذاری نیست، از منافعی در یک واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که واحد تجاری سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود برخوردار باشد، آن واحد تجاری ممکن است هنگام بکارگیری روش ارزش ویژه، اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد استفاده توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص (که واحد تجاری سرمایه‌گذاری می‌باشد) برای منافع واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص (که واحد تجاری سرمایه‌گذاری می‌باشد) در واحدهای تجاری فرعی را حفظ کند.

37. اگر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، سهام ممتاز انباشت‌شونده‌ای داشته باشد که در اختیار طرفهایی به جز واحد تجاری است و به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، واحد تجاری صرف‌نظر از اینکه سود سهام اعلام شده باشد یا نشده باشد، سهم خود از سود یا زیان را پس از تعدیل بابت سود تقسیمی مربوط به این سهام محاسبه می‌کند.

38. اگر سهم واحد تجاری از زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص باشد، واحد تجاری شناسایی سهم خود از زیانهای اضافی را متوقف می‌کند. منافع در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است که با استفاده از روش ارزش ویژه همراه با هرگونه منافع بلندمدتی که از نظر ماهیت، تشکیل‌دهنده بخشی از سرمایه‌گذاری خالص در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص است، تعیین می‌شود. برای مثال، اقلامی که برای تسویه آنها نه

برنامه‌ریزی شده است و نه تحقق آنها در آینده قابل پیش‌بینی محتمل است، در اصل، افزایش سرمایه‌گذاری واحد تجاری در آن واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص محسوب می‌شود. ممکن است این اقلام شامل سهام ممتاز، دریافتنی‌ها یا تسهیلات بلندمدت باشد، اما شامل دریافتنی‌های تجاری، پرداختنی‌های تجاری یا هرگونه دریافتنی بلندمدت که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وامهای تضمین‌شده، نمی‌باشد. زیانهای شناسایی شده با استفاده از روش ارزش ویژه، مازاد بر سرمایه‌گذاری واحد تجاری در سهام عادی، به ترتیب عکس اولویت آنها (یعنی تقدم در نقدشوندگی)، در سایر اجزای منافع واحد تجاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، اعمال می‌گردد.

39. پس از آنکه منافع واحد تجاری تا صفر کاهش یافت، زیانهای مازاد و بدهی مربوط، تنها تا میزان تعهدات حقوقی یا عرفی واحد تجاری یا پرداختهای انجام‌شده به نیابت از واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، شناسایی می‌شود. در صورتی که واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص متعاقباً سود گزارش‌کند، واحد تجاری تنها پس از اینکه سهم از سودها با سهم از زیانهای شناسایی نشده برابر شد، شناسایی سهم خود از آن سودها را از سر می‌گیرد.

#### زیان کاهش ارزش

40. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، از جمله شناسایی زیانهای واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص طبق بند 38، واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری را بکار می‌گیرد تا لزوم شناسایی هرگونه زیان کاهش ارزش اضافی مربوط به خالص سرمایه‌گذاری خود در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تعیین کند.

41. واحد تجاری، همچنین، استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 را بکار می‌گیرد تا لزوم شناسایی هرگونه زیان کاهش ارزش اضافی شناسایی شده در ارتباط با منافع خود در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری را تشکیل می‌دهد و مبلغ آن زیان کاهش ارزش را، تعیین کند.

41 الف تا 41 پ. [این بندها اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

42. از آنجا که سرقتی که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تشکیل می‌دهد

## استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

جداگانه شنا سایی نمی‌شود، با بکارگیری الزامات آزمون کاهش ارزش سرقفلی در استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها، بابت کاهش ارزش جداگانه مورد آزمون قرار نمی‌گیرد. به جای آن، اگر با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، مشخص شود که ممکن است سرمایه‌گذاری کاهش ارزش داشته باشد، کل مبلغ دفتری سرمای‌گذاری، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 از طریق مقایسه مبلغ دفتری با مبلغ بازیافتنی آن (ارزش اقتصادی و ارزش منصفانه پس از کسر هزینه‌های فروش، هر کدام که بیشتر باشد) به عنوان دارایی واحد بابت کاهش ارزش آزمون می‌شود. زیان کاهش ارزش شنا سایی شده در آن شرایط، به هیچ‌یک از داراییها از جمله سرقفلی که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را تشکیل می‌دهد، تخصیص داده نمی‌شود. به همین ترتیب، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36، هرگونه برگشت آن از زیان کاهش ارزش تا میزان افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی سرمایه‌گذاری، شنا سایی می‌شود. برای تعیین ارزش بکارگیری سرمایه‌گذاری، واحد تجاری موارد زیر را برآورد می‌کند:

- الف. سهم خود از ارزش فعلی جریانهای نقدی برآوردی آتی که انتظار می‌رود توسط واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص ایجاد شود، شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص و عایدات واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری؛ یا
  - ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی برآوردی آتی که انتظار می‌رود از محل سود تقسیمی قابل دریافت بابت سرمایه‌گذاری و واگذاری نهایی آن ایجاد شود.
- با بکارگیری مفروضات مناسب، هر دو روش نتیجه یکسانی به همراه دارد.

43. مبلغ بازیافتنی سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید برای هر واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص برآورد شود، مگر اینکه واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، جریانهای نقدی ورودی حاصل از استفاده مستمر که تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای واحد تجاری است، ایجاد نکند.

### صورت‌های مالی جداگانه

44. سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، باید طبق بند 10 استاندارد بین‌المللی حسابداری 27



## استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

(اصلاح شده در سال 2011) در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری گزارش شود.

### تاریخ اجرا و گذار

45. 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 همزمان، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12 افشای منافع در سایر واحدهای تجاری و استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح شده در سال 2011) را بکار گیرد.

45الف. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

45ب. روش ارزش ویژه در صورتهای مالی جداگانه (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری 27)، منتشر شده در آگوست سال 2014، بند 25 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2016 یا پس از آن شروع می‌شود، این مورد اصلاحی را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات با تسری به گذشته بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

45پ. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

45ت. واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری: بکارگیری استثنای تلفیق (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 28)، منتشر شده در دسامبر سال 2014، بندهای 17، 27 و 36 را اصلاح و بند 36الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2016 یا پس از آن شروع می‌شود بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 28  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9

46. 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 تعبیر شود.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 (2003)

47. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (تجدیدنظرشده در سال 2003) می‌شود.