

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی
حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی
و نوسازی محیطی

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی
محیطی

ارجاع

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 صورتهای مالی تلفیقی
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتها
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 28 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری (تجدیدنظرشده در سال 2007)

پیش‌زمینه

1. هدف صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی محیطی که از این پس به آن "صندوقهای برچیدن" یا "صندوق" اطلاق می‌شود، تفکیک داراییها به منظور تأمین تمام یا بخشی از مخارج برچیدن کارخانه (نظیر یک سایت هسته‌ای) یا تجهیزات خاص (نظیر خودروها) یا جهت نوسازی محیطی (نظیر تصفیه آلودگی آب یا بازسازی زمین معدن) است، که در مجموع به آنها "برچیدن" اطلاق می‌شود.

2. کمک به این‌گونه صندوقها ممکن است اختیاری یا به موجب قوانین یا مقررات، الزامی باشد. ساختار این صندوقها ممکن است به یکی از اشکال زیر باشد:

الف. صندوقهایی که توسط یک مشارکت‌کننده منفرد به منظور تأمین مالی تعهدات برچیدن خود، صرفنظر از اینکه تعهدات در ارتباط با یک سایت خاص یا تعدادی از سایت‌های پراکنده به لحاظ جغرافیایی باشند، تأسیس می‌شود.

ب. صندوقهایی که توسط چند مشارکت‌کننده به منظور تأمین مالی تعهدات مشترک یا منفرد برچیدن ایجاد می‌شود و مشارکت‌کنندگان، به میزان کمکه‌ای آنها به اضافه هرگونه سود واقعی مربوط به آن کمکه‌ها پس از کسر سهم آنها از مخارج اداره صندوق، محق هستند که هزینه‌های

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی محیطی

برچیدن برای آنها جبران شود. ممکن است مشارکت‌کنندگان متعهد به انجام کمکه‌های بیشتر باشند، برای مثال، هنگامی که مشارکت‌کننده دیگر ورشکست شده باشد.

پ. صندوقهایی که توسط چند مشارکت‌کننده به منظور تأمین مالی تعهدات مشترک یا منفرد برچیدن ایجاد می‌شود و سطح مورد نیاز کمکه‌ها بر مبنای فعالیت فعلی مشارکت‌کننده و منافع کسب‌شده توسط مشارکت‌کننده بر مبنای فعالیت گذشته او تعیین می‌شود. در این موارد، بین مبلغ کمکه‌های انجام‌شده توسط مشارکت‌کننده (بر مبنای فعالیت فعلی) و ارزش بازیافتنی حاصل از صندوق (بر مبنای فعالیت گذشته)، عدم تطابق بالقوه‌ای وجود دارد.

3. این‌گونه صندوقها، بطور معمول از ویژگیهای زیر برخوردار هستند:

الف. صندوق بطور جداگانه توسط هیئت امنای مستقل اداره می‌شود.

ب. واحدهای تجاری (مشارکت‌کنندگان) به صندوق کمکه‌ای می‌کنند که در داراییهای مختلف شامل ابزارهای بدهی و مالکانه سرمایه‌گذاری می‌شود و برای کمک به پرداخت مخارج برچیدن در دسترس مشارکت‌کنندگان است. نحوه سرمایه‌گذاری کمکه‌ها توسط هیئت امنای تعیین می‌شود که تابع محدودیتهای تعیین‌شده در اسناد راهبری صندوق و هرگونه قوانین قابل اعمال و سایر مقررات است.

پ. مشارکت‌کنندگان تعهد به پرداخت مخارج برچیدن را حفظ می‌کنند. با وجود این، جبران مخارج برچیدن برای مشارکت‌کنندگان تا میزان اقل مخارج تحمل‌شده بابت برچیدن و سهم مشارکت‌کننده از داراییهای صندوق، امکان‌پذیر است.

ت. مشارکت‌کنندگان ممکن است به مازاد داراییهای صندوق نسبت به داراییهای استفاده‌شده برای تأمین مخارج برچیدن واجد شرایط، دسترسی نداشته باشند یا دسترسی محدودی داشته باشند.

دامنه کاربرد

4. این تفسیر برای حسابداری منافع حاصل از صندوقهای برچیدن در صورتهای مالی یک مشارکت‌کننده کاربرد دارد. این صندوقها دارای هر دو ویژگی زیر هستند:

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی
محیطی

الف. داراییها جداگانه اداره میشوند (یا در یک شخصیت
حقوقی جداگانه یا به عنوان داراییهای تفکیک‌شده در
واحد تجاری دیگر نگهداری میشوند)؛ و

ب. حق دسترسی مشارکت‌کننده به داراییها محدود است.

5. منافع باقیمانده در یک صندوق که فراتر از حق جبران
است، مانند حق قراردادی نسبت به توزیع منابع پس از
تکمیل فرایند برچیدن یا منحل کردن صندوق، ممکن است یک
ابزار مالکانه در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی
حسابداری 39 باشد و در دامنه کاربرد این تفسیر قرار
نمی‌گیرد.

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی محیطی

مسائل

6. مسائل مطرح‌شده در این تفسیر عبارتند از:
- الف. مشارکت‌کننده چگونه باید منافع خود در صندوق را به حساب منظور کند؟
- ب. هنگامی که مشارکت‌کننده متعهد به انجام کمکهای بیشتر است، برای مثال در زمان ورشکستگی مشارکت‌کننده دیگر، تعهد مزبور چگونه باید به حساب منظور شود؟

اجماع

حسابداری منافع در صندوق

7. مشارکت‌کننده باید تعهد خود برای پرداخت مخارج برچیدن را به عنوان بدهی شناسایی کند و منافع خود در صندوق را جداگانه شناسایی نماید، مگر اینکه مشارکت‌کننده به لحاظ قانونی مسئولیتی برای پرداخت مخارج برچیدن، حتی در صورت عدم پرداخت توسط صندوق، نداشته باشد.
8. مشارکت‌کننده باید با توجه به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 28، تعیین کند که آیا بر صندوق، کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه دارد یا خیر. در صورتی که این‌گونه باشد، مشارکت‌کننده باید منافع خود در صندوق را طبق استانداردهای مذکور به حساب منظور کند.
9. چنانچه مشارکت‌کننده، کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر صندوق نداشته باشد، باید حق دریافت خسارت از صندوق را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 به عنوان جبران مخارج شناسایی کند. این جبران مخارج باید به اقل موارد زیر اندازه‌گیری شود:
- الف. مبلغ تعهد شناسایی‌شده بابت برچیدن؛ و
- ب. سهم مشارکت‌کننده از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل انتساب صندوق به مشارکت‌کنندگان.
- تغییرات در مبلغ دفتری حق دریافت خسارت به غیر از کمکهای انجام‌شده به صندوق و پرداختهای صورت‌گرفته توسط صندوق باید در سود یا زیان دوره وقوع این تغییرات شناسایی شود.

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی
حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوق های برچیدن، بازسازی و نوسازی
محیطی

حسابداری تعهد به انجام کمک های بیشتر

10. هنگامی که مشارکت کننده متعهد به انجام کمک های بالقوه
بیشتر باشد، برای مثال هنگام ورشکستگی مشارکت کننده
دیگر یا در صورتی که ارزش دارایی های سرمایه گذاری شده
توسط صندوق به میزانی کاهش یابد که برای ایفای
تعهدات صندوق کفایت نکند، این تعهد یک بدهی احتمالی
است که در دامنه کاربرد استاندارد بین المللی
حسابداری 37 قرار می گیرد. مشارکت کننده باید تنها در
صورتی که پرداخت کمک های بیشتر محتمل باشد، بدهی
شناسایی کند.

افشا

11. مشارکت کننده باید ماهیت منافع خود در صندوق و هرگونه
محدودیت در دسترسی به دارایی های صندوق را افشا کند.
12. هنگامی که مشارکت کننده متعهد به انجام کمک های بالقوه
بیشتری باشد که به عنوان بدهی شناسایی نشده است (به
بند 10 مراجعه شود)، باید الزام افشای بند 86
استاندارد بین المللی حسابداری 37 را رعایت کند.
13. در صورتی که مشارکت کننده منافع خود در صندوق را طبق
بند 9 به حساب منظور کند، باید موارد افشای الزامی
طبق بند 85 (پ) استاندارد بین المللی حسابداری 37 را
ارائه نماید.

تاریخ اجرا

14. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره های سالانه ای
که از اول ژانویه 2006 یا پس از آن شروع می شود، بکار
گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می شود. چنانچه
واحد تجاری این تفسیر را برای دوره ای که قبل از اول
ژانویه 2006 شروع می شود بکار گیرد، باید این موضوع
را افشا کند.

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

14 ب. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی 10 و استاندارد
بین المللی گزارشگری مالی 11، منتشر شده در می 2011،
بندهای 8 و 9 را اصلاح کردند. واحد تجاری باید این
اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین المللی
گزارشگری مالی 10 و استاندارد بین المللی گزارشگری
مالی 11 اعمال کند.

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

تفسیر 5 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
حقوق نسبت به منافع حاصل از صندوقهای برچیدن، بازسازی و نوسازی
محیطی

14ت. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و
بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

گذار

15. تغییر در رویه‌های حسابداری باید طبق الزامات
استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 به حساب منظور شود.