

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱
مشارکتها

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱
مشارکتها

۳۶۲

فهرست مندرجات

<u>از بند</u>	هدف
۱	دستیابی به هدف
۲	دامنه کاربرد
۳	مشارکتها
۴	کنترل مشترک
۷	انواع مشارکتها
۱۴	صورتهای مالی طرفهای مشارکت
۲۰	عملیات مشترک
۲۰	مشارکتهای خاص
۲۴	صورتهای مالی جداگانه
۲۶	پیوستها
	الف اصطلاحات تعریف شده
	ب رهنمود بکارگیری
	پ تاریخ اجرا، گذار و کنارگذاری سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱

مشارکتها

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری است که در توافقیهای تحت کنترل مشترک (یعنی مشارکتها)، منافع دارند.

دستیابی به هدف

۲. برای دستیابی به هدف اشاره شده در بند ۱، این استاندارد کنترل مشترک را تعریف می‌کند و هر واحد تجاری را که طرف یک 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

۳. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که طرف یک مشارکت هستند، بکار گرفته شود.

مشارکتها

۴. مشارکت توافقی است که دو یا چند طرف، بر آن کنترل مشترک دارند.
۵. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:
الف. طرفها، طبق توافقی قراردادی، دارای تعهداتی هستند (به بندهای ب ۲ تا ب ۴ مراجعه شود).
ب. توافق قراردادی، به دو یا چند طرف از آن طرفها، کنترل مشترک بر این توافق را اعطا می‌کند (به بندهای ۷ تا ۱۳ مراجعه شود).
۶. مشارکت، یا عملیات مشترک است یا مشارکت خاص.

کنترل مشترک

۷. کنترل مشترک، تسهیم قراردادی کنترل یک مشارکت است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی است که در کنترل سهیم هستند.
۸. واحد تجاری که یک طرف توافق است باید ارزیابی کند که آیا توافق قراردادی، برای تمام طرفها یا گروهی از طرفها، کنترل جمعی بر توافق را ایجاد می‌کند یا خیر. کنترل جمعی زمانی برای تمام طرفها یا گروهی از طرفها وجود دارد که هدایت فعالیتهای دارای تأثیر قابل ملاحظه بر بازده توافق (یعنی فعالیتهای مربوط)، مستلزم همکاری مشترک آنها باشد.
۹. پس از آنکه مشخص شد تمام طرفها یا گروهی از طرفها، توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند، کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی باشد که بطور جمعی آن توافق را کنترل می‌کنند.
۱۰. در یک مشارکت، هیچ یک از طرفها به تنهایی مشارکت را کنترل نمی‌کند. هر طرف دارای کنترل مشترک بر مشارکت، می‌تواند از کنترل مشارکت توسط هر یک از طرفهای دیگر یا گروهی از طرفها جلوگیری کند.
۱۱. حتی اگر برخی از طرفهای یک توافق، کنترل مشترک بر آن نداشته باشند، این توافق می‌تواند یک مشارکت باشد. این استاندارد، بین طرفهایی که بر مشارکت کنترل مشترک دارند (مجریان عملیات مشترک یا شرکای خاص) و طرفهایی که در مشارکت سهیم هستند ولی کنترل مشترک بر آن ندارند، تمایز قائل می‌شود.
۱۲. ارزیابی وجود کنترل مشترک تمام طرفها یا گروهی از طرفها 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 ۵ تا ۱۱ مراجعه شود).
۱۳. در صورت تغییر در واقعیتهای و شرایط، واحد تجاری باید کنترل مشترک خود بر توافق را مجدداً ارزیابی کند.

انواع مشارکتها

۱۴. واحد تجاری باید نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. طبقه‌بندی یک مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفین توافق بستگی دارد.
۱۵. عملیات مشترک، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهدات دارند. این طرفها، مجریان عملیات مشترک نامیده می‌شوند.
۱۶. مشارکت خاص، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حق دارند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می‌شوند.
۱۷. 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 مشارکت، نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. واحد تجاری،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتهای

با توجه به ساختار و شکل حقوقی مشارکت، شرایط توافق شده بین طرفهای توافق قراردادی و در صورت لزوم سایر واقعیتهای و شرایط، حقوق و تعهدات خود را ارزیابی می‌نماید (به بندهای ب۱۲ تا ب۳۳ مراجعه شود).

۱۸. برخی مواقع، طرفها 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 تعیین شود که طرفها، 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 طرفها، با انجام فعالیتهای مختلف مشخص شده در موافقت‌نامه کلی تغییر کند، نوع مشارکتهای متفاوت خواهد بود. در نتیجه، هرگاه طرفها، فعالیتهای مختلفی را که تشکیل دهنده بخشی از موافقت‌نامه کلی است به عهده بگیرند، عملیات مشترک و مشارکتهای خاص می‌توانند همزمان وجود داشته باشند.

۱۹. 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 طرفهای یک مشارکت

عملیات مشترک

۲۰. 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.

۲۱. 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.

۲۱الف. هرگاه واحد تجاری منفعی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند ۲۰، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ و سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری مزبور، 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، تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری است، کاربرد دارد. حسابداری تحصیل منافع در چنین عملیات مشترکی، در بندهای ب۳۳ تا ب۳۴ تعیین می‌شود.

۲۲. 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 ب۳۴ تا ب۳۷ تعیین می‌شود.

۲۳. 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 ۲۰ تا ۲۲ 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

۲۴. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه‌گذاری شناسایی کند و باید حسابداری آن را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ 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.

۲۵. 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 ۹ 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 ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) انجام دهد.

صورت‌های مالی جداگانه

۲۶. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورت‌های مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:
- الف. عملیات مشترک را طبق بندهای ۲۰ تا ۲۲ انجام دهد؛
 - ب. مشارکت خاص را طبق بند ۱۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورت‌های مالی جداگانه انجام دهد.
۲۷. طرفی که در مشارکت سهام است، اما بر آن کنترل مشترک ندارد، باید در صورت‌های مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:
- الف. عملیات مشترک را طبق بند ۲۳ انجام دهد؛
 - ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند ۱۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) را بکار گیرد.

سازمان حسابداری سی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها

۳۶۶

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است.	
توافقی که دو یا چند طرف، بر آن کنترل مشترک دارند.	مشارکت
تسهیم قراردادی کنترل یک مشارکت که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفینی است که در کنترل سهم هستند.	کنترل مشترک
مشارکتی که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به این توافق، حقوق و تعهداتی دارند.	عملیات مشترک
یک طرف عملیات مشترک که بر آن عملیات مشترک، کنترل مشترک دارد.	مجری عملیات مشترک
مشارکتی که به موجب آن، طرفین دارای کنترل مشترک بر توافق، نسبت به خالص داراییهای توافق، حقوقی دارند.	مشارکت فاص
یک طرف مشارکت خاص که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.	شریک فاص
یک واحد تجاری که در مشارکت سهم است، صرف نظر از اینکه بر آن مشارکت، کنترل مشترک داشته باشد یا خیر.	یک طرف مشارکت
هر ساختار مالی که بطور جداگانه قابل تشخیص است، شامل واحدهای حقوقی جداگانه یا واحدهایی که صرف نظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.	شفصیت جداگانه
اصطلاحات زیر در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱)، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص شده 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 ۱ تا ۲۷ تشریح می‌شود و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

ب ۱. در مثالهای این پیوست، وضعیتهای فرضی توصیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثالهای ذکر شده ممکن است در الگوهای واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱، ارزیابی تمام واقعیتهای و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

مشارکتها

توافق قراردادی (بند ۵)

ب ۲. توافقه‌های قراردادی، به روشهای مختلف مستند می‌شود. یک توافق قراردادی الزام‌آور، 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 قراردادهای بین طرفین، توافقه‌های الزام‌آور ایجاد می‌کنند.

ب ۳. هرگاه مشارکتها از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شوند (به بندهای ب ۱۹ تا ب ۳۳ مراجعه شود)، توافق قراردادی یا بعضی از جنبه‌های توافق قراردادی، در برخی موارد در اساسنامه‌ها، شرکتنامه‌ها یا آیین‌نامه‌های شخصیت جداگانه درج می‌شود.

ب ۴. توافق قراردادی، شرایطی را مشخص می‌کند که طبق آن، طرفها در فعالیتهای موضوع توافق مشارکت می‌کنند. توافق قراردادی، بطور معمول موضوعات زیر را دربرمی‌گیرد:

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 طرفها 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 ب ۵ تا ب ۱۱ مراجعه شود).

ت. سرمایه یا سایر آورده‌های طرفها.

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

کنترل مشترک (بندهای ۷ تا ۱۳)

ب ۵. واحد تجاری در ارزیابی وجود کنترل مشترک بر یک توافق، ابتدا باید کنترل تمام طرفها، یا گروهی از طرفها بر آن توافق را ارزیابی کند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، کنترل را تعریف می‌کند و باید در تعیین این موضوع که آیا تمام طرفها یا گروهی از طرفها، در معرض بازده متغیر ناشی از مشارکت در توافق قرار دارند یا نسبت به آن بازده از حق برخوردار هستند و آیا از طریق تسلط بر توافق، توانایی اثرگذاری بر آن بازده را دارند یا خیر، مورد استفاده قرار گیرد. هرگاه تمام طرفها یا گروهی از طرفها، بطور جمعی توانایی هدایت فعالیتهای دارای تأثیر قابل‌ملاحظه بر بازده توافق (یعنی فعالیتهای مربوط) را داشته باشند، طرفها، این توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند.

ب ۶. پس از آنکه مشخص شد تمام طرفها یا گروهی از طرفها، بطور جمعی توافق را کنترل می‌کنند، واحد تجاری باید ارزیابی کند که بر توافق، کنترل مشترک دارد یا خیر. کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع طرفهایی باشد که توافق را بطور جمعی کنترل می‌کنند. ارزیابی اینکه توافق، توسط تمام طرفها یا گروهی از طرفها بطور مشترک یا توسط یکی از طرفها به تنهایی کنترل می‌شود، ممکن است مستلزم قضاوت باشد.

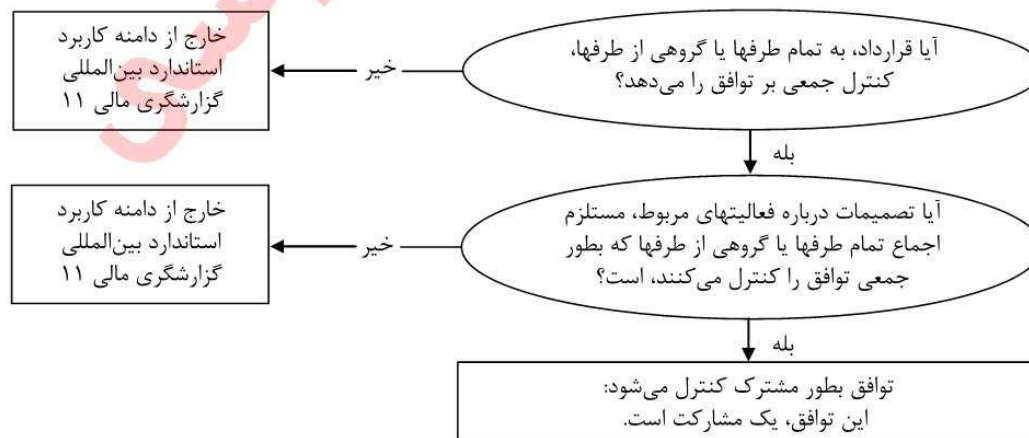
ب ۷. در مواردی، فرایند تصمیم‌گیری مورد پذیرش طرفین در یک قرارداد، بطور تلویحی منجر به کنترل مشترک می‌شود. برای مثال، فرض کنید دو طرف، توافقی ایجاد می‌کنند که هریک، ۵۰ درصد حق رأی در آن دارند و توافق قراردادی بین آنها تصریح می‌کند که برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، حداقل ۵۱ درصد آرا الزامی است. در این مورد، طرفها بطور تلویحی توافق کرده‌اند که بر توافق کنترل مشترک داشته باشند زیرا تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، نمی‌تواند بدون توافق هر دو طرف انجام گیرد.

ب ۸. در موارد دیگر، قرارداد، حداقل نسبت حق رأی برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط را الزامی می‌کند. هنگامی که حداقل نسبت حق رأی لازم، از طریق بیش از یک ترکیب از طرفهای توافق‌کننده قابل دستیابی باشد، آن توافق، مشارکت تلقی نمی‌شود، مگر آنکه قرارداد تصریح کند کدام یک از طرفها (یا ترکیبی از طرفها) ملزم هستند برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، به اجماع برسند.

مثالهای کاربردی
مثال ۱ فرض کنید سه طرف، یک توافق ایجاد می‌کنند: در این توافق الف ۵۰ درصد، ب ۳۰ درصد و پ ۲۰ درصد حق رأی دارد. طبق توافق قراردادی بین الف، ب و پ، داشتن حداقل ۷۵ درصد آرا برای تصمیم‌گیری 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 مبنی بر الزامی بودن داشتن حداقل ۷۵ درصد آرا برای تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، اشاره به این دارد که الف و ب، بر این توافق کنترل مشترک دارند، زیرا تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، بدون توافق الف و ب با یکدیگر، مقدور نیست. مثال ۲ فرض کنید یک توافق، سه طرف دارد: در این توافق الف ۵۰ درصد و ب و پ هر یک ۲۵ درصد حق رأی دارند. این قرارداد بین الف، ب و پ، تصریح می‌کند که داشتن حداقل ۷۵ درصد آرا برای تصمیم‌گیری 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 طرفها می‌توانند برای رسیدن به ۷۵ درصد آرا با یکدیگر توافق کنند (یعنی الف و ب یا الف و پ). در این شرایط، برای اینکه قرارداد بین طرفها، مشارکت باشد، ضرورت دارد مشخص شود که کدام ترکیب از طرفها لازم است درخصوص تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، با یکدیگر توافق کنند. مثال ۳ توافقی را در نظر بگیرید که در آن الف و ب، هر یک ۳۵ درصد حق رأی در توافق دارند و ۳۰ درصد از حق رأی باقیمانده، بطور گسترده پراکنده شده است. تصمیم‌گیری 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 تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم توافق الف و ب است.

۹. ب الزام به اجماع به این معنی است که هر یک از طرفهای دارای کنترل مشترک بر توافق، بتواند از تصمیمات یکجانبه (درباره فعالیتهای مربوط) که بدون موافقت وی توسط هر یک از طرفهای دیگر یا گروهی از طرفها اتخاذ می‌شود، جلوگیری کند. اگر الزام به اجماع تنها به تصمیماتی مربوط شود که به یکی از طرفها، حق حمایتی اعطا می‌کند و نه تصمیماتی درباره فعالیتهای مربوط، آن طرف، طرف دارای کنترل مشترک بر توافق نیست.
۱۰. ب 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.
۱۰. یک قرارداد ممکن است شامل بندهایی برای حل اختلافات، مانند نحوه داوری، باشد. در صورت نبود اجماع بین طرفهای دارای کنترل مشترک، این بندها، تصمیم‌گیری را امکانپذیر می‌کند. وجود این بندها، مانع کنترل مشترک توافق نمی‌شود و در نتیجه، توافق یک مشارکت است.

ارزیابی کنترل مشترک



ب ۱۱. هرگاه یک توافق، در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ قرار نگیرد، واحد تجاری باید حسابداری منافع در آن توافق را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط، مانند استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ انجام دهد.

انواع مشارکتها (بندهای ۱۴ تا ۱۹)

ب ۱۲. مشارکتها، برای مقاصد گوناگون ایجاد می‌شوند (برای مثال، به عنوان روشی برای تقسیم هزینه‌ها و ریسک بین طرفها یا روشی برای فراهم کردن دسترسی طرفین به فناوری یا بازارهای جدید) و می‌توانند با استفاده از ساختارها و شکلهای حقوقی مختلف ایجاد شوند.

ب ۱۳. برخی توافقات، مستلزم انجام فعالیتهای موضوع توافق از طریق شخصیت جداگانه نمی‌باشند اما سایر توافقات مستلزم ایجاد شخصیت جداگانه است.

ب ۱۴. طبقه‌بندی مشارکت طبق این استاندارد، به حقوق و تعهدات طرفها که از این مشارکت 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 مشارکت، حقوق و تعهداتی داشته باشد، مشارکت، عملیات مشترک است. هرگاه واحد تجاری، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حقوقی داشته باشد، مشارکت، مشارکت خاص است. بندهای ب ۱۶ تا ب ۳۳، نحوه ارزیابی اینکه واحد تجاری در عملیات مشترک یا در مشارکت خاص منافع دارد را تعیین می‌کند.

طبقه‌بندی مشارکت

ب ۱۵. همان‌طور که در بند ب ۱۴ بیان شد، طبقه‌بندی مشارکت مستلزم آن است که طرفهای مشارکت، حقوق و تعهدات ناشی از مشارکت را ارزیابی کنند. واحد تجاری هنگام این ارزیابی، باید موارد زیر را در نظر بگیرد:

- الف. ساختار مشارکت (به بندهای ب ۱۶ تا ب ۲۱ مراجعه شود).
- ب. چنانچه مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شود:
 ۱. شکل حقوقی آن شخصیت جداگانه (به بندهای ب ۲۲ تا ب ۲۴ مراجعه شود)؛
 ۲. شرایط توافق قراردادی (به بندهای ب ۲۵ تا ب ۲۸ مراجعه شود)؛ و
 ۳. در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب ۲۹ تا ب ۳۳ مراجعه شود).

ساختار مشارکت

مشارکتهایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود

ب ۱۶. مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود، عملیات مشترک است. در این موارد، توافق قراردادی، حقوق طرفها نسبت به داراییها و درآمدهای مشارکت و تعهدات آنها نسبت به بدهیها و هزینههای مشارکت را تعیین می‌کند.

ب ۱۷. 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 استفاده‌شده 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.

ب ۱۸. در سایر موارد، برای مثال، طرفهای مشارکت ممکن است در مورد تسهیم و استفاده از یک دارایی با یکدیگر، توافق کنند. در این موارد، حقوق طرفها نسبت به دارایی که بطور مشترک بکار گرفته می‌شود و چگونگی تسهیم محصول یا درآمدهای عملیاتی حاصل از دارایی و مخارج عملیاتی بین طرفها را قرارداد تعیین می‌کند. هر یک از مجریان عملیات مشترک، سهم خود از دارایی مشترک و سهم توافقی خود از بدهی 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

ب ۱۹. یک مشارکت که موجب آن، داراییها و بدهیهای مرتبط با مشارکت، در شخصیتی جداگانه نگهداری می‌شود، می‌تواند مشارکت خاص یا عملیات مشترک باشد.

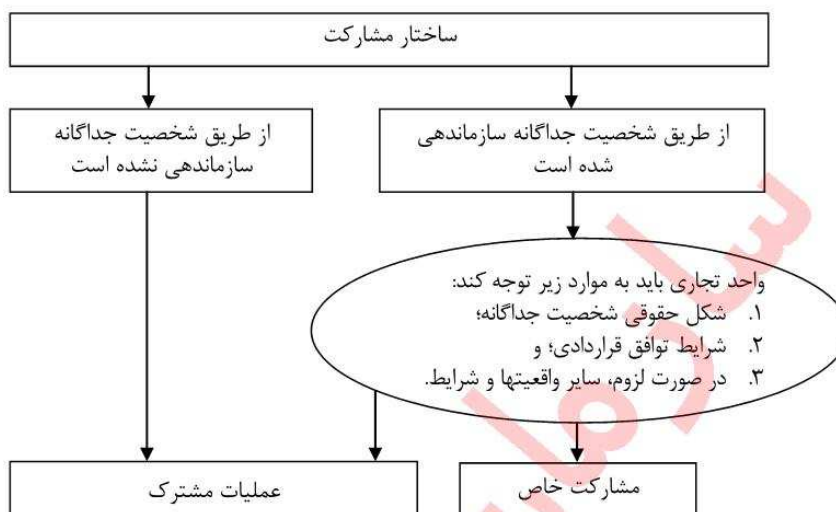
ب ۲۰. اینکه طرف مشارکت، مجری عملیات مشترک است یا شریک خاص، به حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت که در شخصیت جداگانه نگهداری می‌شود، بستگی دارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱

مشارکتها

- ب ۲۱. همان‌طور که در بند ب ۱۵ بیان شد، هر گاه طرفها، 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 واقعیتها 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

- ب ۲۲. شکل حقوقی شخصیت جداگانه، در ارزیابی نوع مشارکت مؤثر است. شکل حقوقی در ارزیابی اولیه حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه کمک می‌کند، مانند ارزیابی اینکه طرفها در داراییهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه منافع دارند و بابت بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه متعهد هستند یا خیر.
- ب ۲۳. برای مثال، ممکن است طرفها، 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 نگهداری شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای شخصیت جداگانه است و داراییها و بدهیهای طرفها نیست). 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 بند های ب ۲۵ تا ب ۲۸ مراجعه شود) و در صورت لزوم، سایر واقعیتها و شرایط (به بند های ب ۲۹ تا ب ۳۳ مراجعه شود) می‌تواند ارزیابی حقوق و تعهداتی را که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفها ایجاد می‌شود، تحت تأثیر قرار دهد.
- ب ۲۴. اگر طرفها مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه‌ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن، بین طرفها و شخصیت جداگانه، تفکیک قائل نشود (یعنی داراییها و بدهیهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه، داراییها و بدهیهای طرفها باشد)، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجاد شده از طریق شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفها، برای نتیجه‌گیری در مورد اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است کفایت می‌کند.

ارزیابی شرایط توافق قراردادی

- ب ۲۵. در بسیاری از موارد، حقوق و تعهدات مورد پذیرش طرفها در توافق قراردادی، با حقوق و تعهدات ایجاد شده برای طرفها به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد.
- ب ۲۶. در بسیاری از موارد، حقوق و تعهدات مورد پذیرش طرفها در قرارداد، با حقوق و تعهدات ایجاد شده برای طرفها به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه‌ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد.

مثال کاربردی
مثال ۴ فرض کنید دو طرف، مشارکتی را در یک واحد تجاری ثبت شده، سازماندهی می‌کنند. هر طرف، دارای ۵۰ درصد از منافع مالکیت در

مثال کاربردی
واحد تجاری ثبت شده است. واحد تجاری ثبت شده، تفکیک واحد تجاری از مالکانش را امکانپذیر می‌سازد و در نتیجه، داراییها و بدهیهای نگهداری شده در واحد تجاری، داراییها و بدهیهای واحد تجاری ثبت شده است. در این موارد، ارزیابی حقوق و تعهدات ایجاد شده به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه، نشان می‌دهد که طرفها، نسبت به خالص داراییهای مشارکت حقوق دارند. با وجود این، طرفها با استفاده از قرارداد فی مابین، ویژگیهای شرکت را به گونه‌ای تعدیل می‌کنند که هر یک، در داراییهای واحد تجاری ثبت شده منافع داشته باشند و هر یک، بابت بدهیهای واحد تجاری ثبت شده، به نسبت معینی متعهد گردند. این تعدیلات در ویژگیهای شرکت که بر اساس قرارداد انجام شده است، موجب می‌شود که مشارکت، به عنوان عملیات مشترک تلقی گردد.

ب ۲۷. جدول زیر، شرایط رایج در توافقه‌های قراردادی طرفهای عملیات مشترک را با شرایط رایج در توافقه‌های قراردادی طرفهای مشارکت خاص مقایسه می‌کند. مثالهای ارائه شده مربوط به شرایط قراردادی در جدول زیر، جامع نیستند.

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
طبق توافق قراردادی، طرفهای مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حق دارند (یعنی به جای طرفها، شخصیت جداگانه نسبت به داراییها و بدهیهای توافق، حقوق و تعهدات دارد).	طبق توافق قراردادی، طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهدات دارند.	شرایط توافق قراردادی
توافق قراردادی تعیین می‌کند که داراییهای آورده شده به مشارکت توسط طرفها یا داراییهایی که بعداً توسط مشارکت تحصیل می‌شود، داراییهای مشارکت هستند. طرفهای مشارکت، منفعی (یعنی نه حقوق، نه مالکیت و نه حق مالکیت) در داراییهای مربوط به مشارکت ندارند.	توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در تمام منافع (مانند حقوق، مالکیت یا حق مالکیت) داراییهای مربوط به مشارکت، به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت طرفها در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم به آنها منتسب شده است) سهم باشند.	حقوق نسبت به داراییها
توافق قراردادی تعیین می‌کند که مشارکت در قبال بدهیها و تعهدات مشارکت، متعهد باشد.	توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در تمام بدهیها، تعهدات، مخارج و هزینه‌ها به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت طرفها در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم به آنها منتسب شده است) سهم باشند.	تعهد بابت بدهیها
توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، تنها به میزان سرمایه گذاری آنها در مشارکت یا تعهدات آنها بابت مشارکت در تأمین سرمایه پرداخت نشده یا اضافی یا هر دو، به مشارکت متعهد باشند.	توافق قراردادی تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در برابر ادعاهای اشخاص ثالث متعهد باشند.	
توافق قراردادی تصریح می‌کند که در ارتباط با بدهیها و تعهدات توافق، بستانکاران مشارکت، حق رجوع به هیچ یک از طرفها را ندارند.		

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱
مشارکتها

ارزیابی شرایط توافق قراردادی		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
توافق قراردادی، سهم هر طرف از سود یا زیان فعالیت‌های مربوط به مشارکت را تعیین می‌کند.	توافق قراردادی تعیین می‌کند که تسهیم درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای عملکرد نسبی هر یک از طرفهای مشارکت باشد. برای مثال، قرارداد تعیین می‌کند که درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها بر مبنای استفاده هر یک از طرفها از ظرفیت کارخانه مشترک، تسهیم شود که می‌تواند متفاوت از منافع مالکیت آنها در مشارکت باشد. در سایر موارد، ممکن است طرفهای مشارکت موافقت کنند که بر مبنای نسبت معینی مانند منافع مالکیت آنها در مشارکت، در سود یا زیان دوره سهم شوند. اگر طرفها، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهداتی داشته باشند، این امر مانع طبقه‌بندی مشارکت به عنوان عملیات مشترک نمی‌شود.	درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها، سود یا زیان دوره
طرفهای 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 طرفها برای تأمین آنها، به خودی خود تعیین نمی‌کند که مشارکت، عملیات مشترک تلقی شود. آن ویژگی که تعیین می‌کند مشارکت، عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، تعهد طرفها در قبال بدهیهای مربوط به این مشارکت است (برای برخی از آنها طرفها باید تضمین ارائه دهند و برای برخی دیگر نیازی به ارائه تضمین نیست).		تضمینها

ب ۲۸. هرگاه توافق قراردادی تصریح کند که طرفها، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهداتی دارند، آنها طرفهای عملیات مشترک خواهند بود و نیازی نیست که به منظور طبقه‌بندی مشارکت، سایر واقعیتهای و شرایط (بندهای ب ۲۹ تا ب ۳۳) مورد توجه قرار گیرند.

ارزیابی سایر واقعیتهای و شرایط

ب ۲۹. هرگاه شرایط توافق قراردادی مشخص نکند که طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهدات دارند، برای ارزیابی اینکه مشارکت، عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، طرفها باید سایر واقعیتهای و شرایط را در نظر بگیرند.

ب ۳۰. ممکن است مشارکت از طریق یک شخصیت جداگانه سازماندهی شده باشد که شکل حقوقی آن شخصیت، موجب تفکیک طرفها از شخصیت جداگانه شود. ممکن است در قرارداد بین طرفهای مشارکت، حقوق و تعهدات طرفها 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 طرفهای مشارکت حقوق و تعهداتی نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت ایجاد کند.

ب ۳۱. هرگاه فعالیت‌های مربوط به مشارکت، اساساً به منظور فراهم کردن محصول برای طرفهای مشارکت سازماندهی شده باشد، این موضوع نشان‌دهنده حقوق طرفها نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای مربوط به مشارکت است. طرفهای چنین مشارکتی، اغلب با منع مشارکت از فروش محصول به اشخاص ثالث، از دسترسی خود به آن محصولات اطمینان می‌یابند.

ب ۳۲. تأثیر یک مشارکت با چنین ساختار و هدفی، این است که به لحاظ محتوایی، بدهیهای تحمل شده توسط مشارکت با جریانهای نقدی دریافتی از طرفهای مشارکت به واسطه خرید محصول توسط آنها تسویه شود. هرگاه طرفها، اساساً تنها تأمین‌کننده جریانهای نقدی برای تداوم عملیات مشارکت باشند، این موضوع نشان می‌دهد که طرفهای مشارکت بابت بدهیهای مربوط به مشارکت، متعهد هستند.

مثال کاربردی

مثال ۵

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را از طریق یک واحد تجاری ثبت شده (واحد تجاری پ) سازماندهی می‌کنند و هر طرف دارای ۵۰ درصد منافع مالکیت می‌باشد. هدف مشارکت، تولید مواد اولیه مورد نیاز طرفها برای فرایندهای تولیدی آنها است. این مشارکت، اطمینان می‌دهد که طرفها از تجهیزات استی استفاده می‌کنند که مواد اولیه را به مقدار و با کیفیت معین، برای آنها تولید می‌کند. شکل حقوقی واحد تجاری پ (واحد ثبت شده) که فعالیتها از طریق آن هدایت می‌شوند، نشان‌دهنده آن است که داراییها و

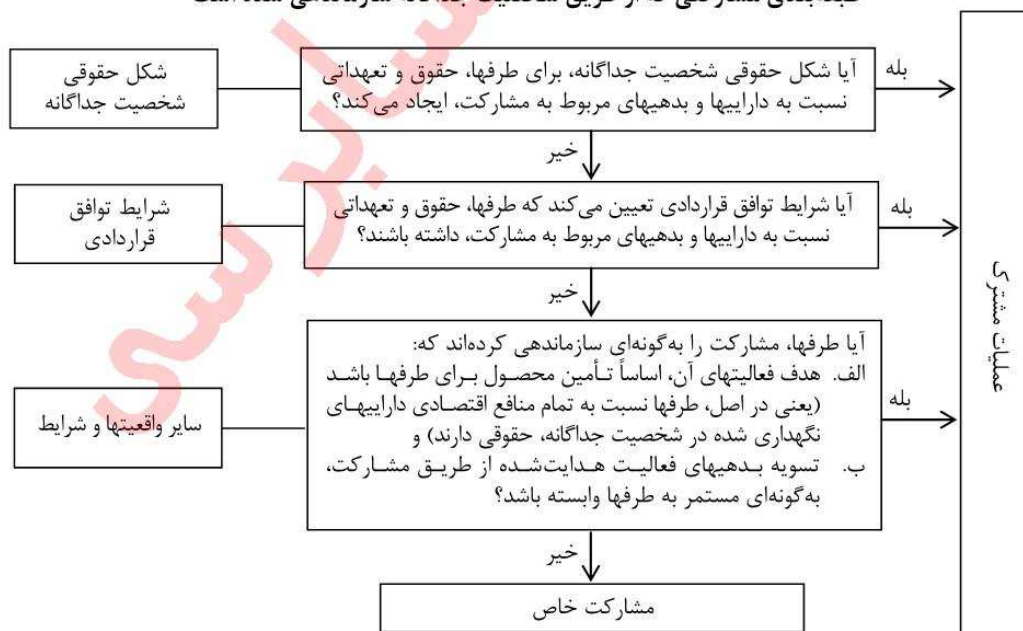
مشاركتها

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

- (

شخصیت جداگانه سازماندهی شده است:

طبقه‌بندی مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است



صورت‌های مالی طرفین مشارکت (بندهای ۲۱الف تا ۲۲)

حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

ب۳۳الف. هرگاه واحد تجاری منفعی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند ۲۰، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳، 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 داراییها و بدهیهای قابل تشخیص به ارزش منصفانه، به جز اقلامی که در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ و سایر استانداردها، مستثنی شده است؛

ب. شناسایی مخارج تحصیل ترکیبهای تجاری به عنوان هزینه در دوره‌هایی که این مخارج تحمل می‌شود و خدمات دریافت می‌گردد، به استثنای مخارج انتشار اوراق بهادار مالکانه یا بدهی که طبق استاندارد حسابداری ۳۲ ابزارهای مالی؛ ارائه و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، 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 سرقتی، طبق الزام استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد برای ترکیبهای تجاری.

ت. شناسایی مازاد مابه‌ازای انتقال یافته نسبت به خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل، در صورت وجود، به عنوان سرقتی؛ و

ث. انجام آزمون کاهش ارزش، حداقل بطور سالانه، برای یک واحد مولد نقد که سرقتی به آن تخصیص یافته است، و در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش آن واحد مولد نقد، آزمون کاهش ارزش سرقتی تحصیل شده در ترکیب تجاری طبق استاندارد حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها.

ب۳۳ب. همچنین بندهای ۲۱الف و ب۳۳الف، تنها به شرطی برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد دارد که فعالیت تجاری موجود طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸، در زمان تشکیل عملیات مشترک، توسط یکی از طرفها به عملیات مشترک اعطا شده باشد. با این وجود، در صورتی که تمام طرفهای عملیات مشترک تنها داراییها یا گروهی از داراییها را که فعالیت تجاری را تشکیل نمی‌دهند، در زمان تشکیل عملیات مشترک به آن عملیات اعطا کرده باشند، بندهای مزبور برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد ندارند.

ب۳۳پ. مجری عملیات مشترک ممکن است منافع خود در عملیات مشترکی که فعالیت آن، تشکیل دهنده فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ 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.

ب۳۳پالف. یک طرف عملیات مشترک که بر مشارکت کنترل مشترک ندارد، ممکن است کنترل مشترک آن عملیات مشترک را که در آن، فعالیت عملیات مشترک یک ترکیب تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ است، کسب کند. در این موارد، منافع نگهداری شده قبلی در عملیات مشترک، تجدید اندازه‌گیری نمی‌شود.

ب۳۳ت. بندهای ۲۱الف و ب۳۳الف تا ب۳۳پ، به شرطی برای تحصیل منافع در عملیات مشترک کاربرد ندارند که طرفهای دارای کنترل مشترک، شامل واحد تجاری تحصیل کننده منافع در عملیات مشترک، قبل و بعد از تحصیل، تحت کنترل واحد شخص یا اشخاص کنترل کننده نهایی یکسانی باشند و آن کنترل موقتی نباشد.

حسابداری فروش یا اعطای داراییها به عملیات مشترک

ب۳۴. هرگاه واحد تجاری در عملیات مشترکی که در آن، مجری عملیات مشترک است، به انجام معامله‌ای مانند فروش یا اعطای داراییها با عملیات مشترک مبادرت کند، با سایر طرفهای عملیات مشترک معامله کرده است و بنابراین، مجری عملیات مشترک باید سودها و زیانهای ناشی از این معاملات را تنها به میزان منافع سایر طرفهای عملیات مشترک شناسایی کند.

۱. در صورتی که واحد تجاری این اصلاحات را بکار گرفته باشد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار نگرفته باشد، ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ در این اصلاحات، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۹ (ابزارهای مالی؛ شفافیت و اندازه‌گیری تفسیر شود).

ب۳۵. هرگاه چنین معاملاتی، شواهدی مبنی بر کاهش خالص ارزش فروش داراییهایی که قرار است به عملیات مشترک فروخته یا اعطا شوند، فراهم کند یا شواهدی از کاهش ارزش آن داراییها ارائه نماید، آن زیانها باید توسط مجری عملیات مشترک بطور کامل شناسایی شود.

حسابداری خرید داراییها از عملیات مشترک

ب۳۶. هرگاه واحد تجاری در عملیات مشترکی که در آن، مجری عملیات مشترک است، به انجام معامله، مانند فروش یا اعطای داراییها، با عملیات مشترک مبادرت کند، نباید سهم خود از سودها و زیانها را تا زمان فروش مجدد آن داراییها به اشخاص ثالث، شناسایی کند.

ب۳۷. 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.

سازمان
حسابداری

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، لازم‌الاجرا است.

تاریخ اجرا

پ ۱. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۳ 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 ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ افشای منافع در سایر واحدهای تجاری، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) را همزمان بکار گیرد.

پ الف. صورت‌های مالی تلفیقی، مشارکتها و افشای منافع در سایر واحدهای تجاری: رهنمود گذار (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲)، منتشرشده در ژوئن سال ۲۰۱۲، بندهای پ ۲ تا پ ۵، پ ۷ تا پ ۱۰ و پ ۱۲ را اصلاح کرد و بندهای پ ۱ ب و پ ۱۲ الف تا پ ۱۲ ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۳ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ را پیش از موعد بکار گیرد، باید این اصلاحات را برای آن دوره اعمال کند.

پ الف الف. حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱)، منتشرشده در می سال ۲۰۱۴، عنوان پس از بند ب ۳۳ را اصلاح و بندهای ۲۱ الف، ب ۳۳ الف تا ب ۳۳ ت و پ ۱۴ الف و عناوین مربوط به آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۶ 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 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

پ الف الف. حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱)، منتشرشده در می سال ۲۰۱۴، عنوان پس از بند ب ۳۳ را اصلاح و بندهای ۲۱ الف، ب ۳۳ الف تا ب ۳۳ ت و پ ۱۴ الف و عناوین مربوط به آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۶ 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 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

پ الف ب. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷، منتشرشده در دسامبر سال ۲۰۱۷، بند ب ۳۳ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای معاملاتی بکار گیرد که کنترل مشترک آنها را در ابتدای یا پس از ابتدای نخستین دوره گزارشگری سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ یا پس از آن شروع می‌شود، به دست می‌آورد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

گذار

پ ۱ ب. با وجود الزامات بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ 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 ۲۸ (ج) استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ را تنها برای دوره سالانه‌ای ارائه کند که قبل از نخستین دوره سالانه‌ای است که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ 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.

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

پ ۲. 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 بدهیهای که واحد تجاری پیش از این به روش نسبی تلفیق کرده بود، شامل هرگونه سرقتی ناشی از تحصیل، اندازه‌گیری شود. اگر پیش از این، سرقتی به واحد مولد نقد بزرگتر یا گروهی از واحدهای مولد نقد تعلق داشته است، واحد تجاری باید سرقتی را بر مبنای مبالغ دفتری نسبی مشارکت خاص و واحد مولد نقد یا گروه واحدهای مولد نقد که سرقتی به آن تعلق داشته است، به مشارکت خاص تخصیص دهد.

پ ۳. مانده آغازین سرمایه‌گذاری که طبق بند پ ۲ تعیین می‌شود، در زمان شناخت اولیه، به عنوان بهای تمام شده مفروض در نظر گرفته می‌شود. واحد تجاری باید بندهای ۴۰ تا ۴۳ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) 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 ۱۵ و ۲۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ 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.

پ ۴. 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 این گونه 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.

پ ۵. واحد تجاری باید ریز اقلام داراییها و بدهیهایی را که در مانده سرمایه‌گذاری در ابتدای دوره قبل تجمیع 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 پ ۲ تا پ ۶ را اعمال می‌کند، به صورت مجموع ارائه شود.

پ ۶. پس از شناخت اولیه، واحد تجاری باید حسابداری سرمایه‌گذاری خود در مشارکت خاص را با استفاده از روش ارزش ویژه طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) انجام دهد.

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

پ ۷. 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 ۳۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) هستند را قطع شناخت کند و در خصوص منافع خود در عملیات مشترک، سهم خود از هر یک از داراییها و بدهیها را شامل هرگونه سرقتی که ممکن است بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باشد، شناسایی نماید.

پ ۸. 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.

پ ۹. هرگونه تفاوت شناسایی شده 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 ۳۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (اصلاح شده در سال ۲۰۱۱) است، و خالص مبلغ داراییها و بدهیها، شامل هرگونه سرقتی، باید:

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

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

پ ۱۰. واحد تجاری که از روش ارزش ویژه به حسابداری داراییها و بدهیها تغییر روش می‌دهد، باید صورت تطبیق بین سرمایه‌گذاری قطع شناخت شده با داراییها و بدهیهای شناسایی شده، همراه با هرگونه تفاوت باقیمانده منظور شده به سود انباشته ابتدای دوره قبل را تهیه کند.

پ ۱۱. استثنای شناخت اولیه مندرج در بندهای ۱۵ و ۲۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲، 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

پ ۱۲. طبق بند ۱۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷، 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 ۹، 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 تعیین شده طبق بندهای پ ۷ تا پ ۹ شناسایی نماید.

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

پ ۱۳. 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 پ ۱۲ شناسایی کند، استثنای شناخت اولیه مندرج در بندهای ۱۵ و ۲۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ کاربرد ندارد.

ارجاع به "دوره قبل"

پ ۱۳ الف. با وجود ارجاع به "دوره قبل" در بندهای پ ۲ تا پ ۱۲، ممکن است واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل شده را برای هر یک از دوره‌های مورد گزارش قبلی ارائه کند، اما ملزم به انجام این کار نیست. اگر واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل شده را برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه کند، تمام ارجاعات به "دوره قبل" در بندهای پ ۲ تا پ ۱۲، باید به صورت "اولین دوره گزارش شده مقایسه‌ای تعدیل شده" تفسیر شود.

پ ۱۳ ب. در صورتی که واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل نشده 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 مبنای توضیح دهد.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹

پ ۱۴. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را بکار گیرد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.

حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

پ ۱۴ الف. حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱)، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، عنوان پس از بند ب ۳۳ را اصلاح و بندهای ۲۱ الف، ب ۳۳ الف تا ب ۳۳ ت، پ الف الف و عناوین مربوط به آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای تحصیل منافع در عملیات مشترکی که فعالیتهای آن تشکیل دهنده فعالیتهای تجاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ است و از ابتدای نخستین دوره بکارگیری این اصلاحات واقع شده است، با تسری به آینده بکار گیرد. بنابراین مبالغ شناسایی شده در ارتباط با تحصیل منافع در عملیات مشترک که در دوره‌های قبلی واقع شده است، نباید تعدیل شود.

کنارگذاری سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پ ۱۵. این استاندارد، جایگزین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی زیر می‌شود:

الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۱ منافع در مشارکتهای خاص؛ و

ب. تفسیر ۱۳ کمیته تفاسیر جاری واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک-آورده غیرپولی توسط شرکای خاص.