استاندارد حسابداری شماره ۲۳

حسابداری مشارکتهای خاص

(اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹)

www.irhesabdaran.ir

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

فهرست مندرجات

	شماره بنـد
• دامنه کاربرد	۱
• تعاریف	۸ – ۲
– انواع مشارکت خاص	٤
– توافق قراردادی	۸ – ٥
• عملیات تحت کنترل مشترک	۱۳ – ۹
• داراییهای تحت کنترل مشترک	۱۹ – ۱٤
• واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک	۳٤ – ۲۰
– صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص	۳۲ – ۲٦
– موارد استثنا	۳۲ – ۳۱
– صورتهای مالی جداگانه شریک خاص	۳٤ – ۳۳
• معاملات بین شریک خاص و مشارکت خاص	۳٦– مکرر– ۳٥
• گزارشگری مشارکت خاص در صورتهای مالی سرمایه‌گذار	۳۷
• مجریان مشارکت خاص	۳۹ – ۳۸
• افشا	٤۳ – ٤۰
• تاریخ اجرا	٤٤
• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری	٤٥

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

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

دامنه کاربرد

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

تعاریف

۲. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- **مشارکت خاص : عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می‌گیرند.**
- **کنترل : عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب منافع .**
- **کنترل مشترک: مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است و تنها هنگامی وجود دارد که تصمیم‌گیریهای مالی و عملیاتی راهبردی مربوط به آن فعالیت، مستلزم اتفاق آرای اشخاص دارای کنترل مشترک (شرکای خاص) باشد.**
- **نفوذ قابل ملاحظه : عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک آن سیاستها .**
- **شریک خاص : یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک دارد .**
- **سرمایه‌گذار : در مشارکت خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک ندارد.**
- **واحد تجاری : عبارت است از تشکلی قانونی یا قراردادی، اعم از ثبت‌شده یا ثبت‌نشده، یا هر شخص یا تشکلی که یک فعالیت اقتصادی را از جانب خود برای دستیابی به اهداف خاص اداره می‌کند .**
- **روش ارزش ویژه : یک روش حسابداری است که براساس آن سهم شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر درسهم وی از خالص داراییهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک تعدیل می‌گردد. سهم**

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

شریک خاص از نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

- **روش ارزش ویژه ناخالص : نوعی روش ارزش ویژه است که به موجب آن سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای مشارکت خاص که تشکیل‌دهنده مبلغ خالص سرمایه‌گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص در صورت سود و زیان منعکس می‌شود .**

۳ . کنترل مشترک، همانند کنترل، رابطه‌ای برای دستیابی به منافع است. هر یک از شرکای خاص برای دستیابی به منافع خود، کنترل مشترک را نسبت به منافع مشترک اعمال می‌کند. هر شریک خاص که در کنترل سهم دارد باید نقش فعالی در سیاستهای مالی و عملیاتی مشارکت خاص، دست‌کم در سطح راهبردهای کلی، ایفا کند. البته این شرط، مانع مدیریت مشارکت خاص توسط یکی از شرکا نیست مشروط براینکه سیاستهای مالی و عملیاتی اصلی مشارکت با موافقت کلیه شرکای خاص تعیین شود و شرکای خاص بتوانند از اجرای سیاستهای یادشده مطمئن شوند. در بعضی موارد ممکن است سرمایه‌گذار، با توجه به تعریف واحد تجاری فرعی در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان **صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی** (برای مثال بدلیل دارا بودن اکثریت آرا) واحد تجاری اصلی شناخته شود، اما در عمل براساس توافق قراردادی با سهامداران دیگر کنترل را تقسیم کرده باشد. در چنین مواردی، واحد تجاری فرعی تلفیق نمی‌شود بلکه براساس این استاندارد به عنوان مشارکت خاص محسوب می‌گردد.

انواع مشارکت خاص

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

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

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

توافق قراردادی

۵ . وجود توافق قراردادی، مشارکت خاص را از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که در آن سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه است، متمایز می‌کند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته** مراجعه شود). از نظر این استاندارد، فعالیتهای فاقد توافق قراردادی برای ایجاد کنترل مشترک، مشارکت خاص محسوب نمی‌شود.

٦ . توافق قراردادی ممکن است به چندین راه، برای مثال به موجب قراردادی بین شرکای خاص یا به موجب صورتجلسه مذاکرات بین آنان صورت گیرد. در بعضی موارد، این توافق در اساسنامه یا سایر آیین‌نامه‌های مشارکت خاص درج می‌شود. توافق قراردادی صرف‌نظر از شکل، معمولاً مکتوب و شامل موضوعات زیر است:

الف . نوع فعالیت، مدت و الزامات گزارشگری مشارکت خاص،

ب . انتصاب اعضای هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه مشارکت خاص و حق رأی شرکای خاص،

ج . آورده‌های شرکای خاص، و

د . سهم شرکای خاص از محصول، درآمدها، هزینه‌ها یا نتایج مشارکت خاص.

۷ . توافق قراردادی، کنترل مشترک بر مشارکت خاص را برقرار می‌کند. چنین الزامی اطمینان می‌دهد که هیچ یک از شرکای خاص در موقعیتی نیست که به تنهایی فعالیت مربوط را کنترل کند. به موجب این توافق، تصمیمات مربوط به تأمین اهداف اساسی مشارکت خاص که مستلزم موافقت تمام شرکای خاص است و همچنین تصمیماتی که مستلزم موافقت اکثریت معینی از شرکای خاص است مشخص می‌شود.

۸ . در توافق قراردادی ممکن است یکی از شرکای خاص به عنوان مجری یا مدیر مشارکت خاص مشخص شود. مجری، مشارکت خاص را کنترل نمی‌کند بلکه با توجه به سیاستهای

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

مالی و عملیاتی که براساس توافق قراردادی مورد موافقت شرکای خاص قرار گرفته و اجرای آن به مجری محول شده است، بکار می‌پردازد. اگر مجری به تنهایی توان هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی فعالیت اقتصادی را داشته باشد، در این صورت، چنین فعالیتی مشارکت خاص تلقی نمی‌شود بلکه به عنوان واحد تجاری فرعی مجری، محسوب می‌گردد.

عملیات تحت کنترل مشترک

۹. عملیات بعضی از مشارکتهای خاص مستلزم استفاده از داراییها و سایر منابع شرکای خاص است. در واقع، به جای ایجاد یک واحد تجاری، هر یک از شرکای خاص، داراییهای ثابت مشهود و سایر امکانات خود را بکار می‌برد، هزینه‌ها و بدهیهای خود را تحمل و نیازهای مالی خود را با تعهد خود تأمین می‌کند. فعالیتهای مشارکت خاص ممکن است در کنار فعالیتهای مشابه شریک خاص و به وسیله کارکنان آن انجام پذیرد. معمولاً به موجب موافقت‌نامه مشارکت خاص، درآمد فروش محصول مشترک و هزینه‌های مشترک بین شرکای خاص تسهیم می‌شود.

۱۰. در عملیات تحت کنترل مشترک، دو یا چند شریک خاص، عملیات، منابع و مهارتهای خود را به منظور تولید، بازاریابی و توزیع مشترک محصولی خاص، با هم ترکیب می‌کنند. بخشهای مختلف فرایند تولید به وسیله هر یک از شرکای خاص انجام می‌پذیرد. هر شریک خاص مخارج خود را تحمل می‌کند و سهمی از درآمد محصول را دریافت می‌کند که به موجب توافق قراردادی تعیین شده است.

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

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

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

۱۲ . از آنجا که داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در صورتهای مالی جداگانه هر یک از شرکای خاص و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی آنها شناسایی می‌شود، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این اقلام ضرورت ندارد.

۱۳ . نگهداری سوابق حسابداری جداگانه و نیز تهیه صورتهای مالی برای مشارکت خاص ممکن است ضرورت نیابد. با این وجود، شرکای خاص ممکن است برای ارزیابی عملکرد مشارکت خاص، گزارشهای مدیریت تهیه کنند.

داراییهای تحت کنترل مشترک

۱٤ . بعضی مشارکتهای خاص متضمن کنترل مشترک و اغلب مالکیت مشترک شرکای خاص نسبت به یک یا چند دارایی است که مشخصاً برای هدف مشارکت خاص آورده یا تحصیل‌شده است. این داراییها به منظور کسب منافع برای شرکای خاص استفاده می‌شود. هر شریک خاص ممکن است سهمی از محصول را دریافت کند و همچنین، سهم توافق شده‌ای از هزینه‌ها را تحمل کند.

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

۱٦ . بسیاری از فعالیتهایی که در حوزه صنایع استخراج نفت، گاز و معادن انجام می‌شود، مستلزم استفاده از داراییهای تحت کنترل مشترک است. برای مثال، تعدادی از شرکتهای تولیدکننده نفت ممکن است یک خط لوله نفتی را به طور مشترک کنترل و اداره کنند. هر شریک خاص از این خط لوله برای انتقال محصول خود استفاده می‌کند و در مقابل سهم توافق‌شده‌ای از هزینه‌های عملیات بهره‌برداری خط لوله را تحمل می‌کند. مثالی دیگر از یک دارایی تحت کنترل مشترک، ملکی است که تحت کنترل مشترک دو واحد تجاری قرار دارد و هر یک از آنها سهمی از اجاره را دریافت و سهمی از هزینه‌ها را تحمل می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

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

الف. سهم خود از داراییهای تحت کنترل مشترک و طبقه‌بندی آنها برحسب ماهیت داراییها،

ب. بدهیهای تحمل‌شده توسط وی،

ج. سهم خود از بدهیهای تحمل شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص،

د. سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینه‌های تحمل‌شده به وسیله مشارکت خاص، و

ه. هزینه‌هایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است.

۱۸. از آنجا که داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در صورتهای مالی جداگانه هر یک از شرکای خاص و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی آنها شناسایی می‌شود، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این اقلام ضرورت ندارد.

۱۹. حسابداری داراییهای تحت کنترل مشترک بیانگر ماهیت و واقعیت اقتصادی و معمولاً شکل قانونی مشارکت خاص است. در سوابق حسابداری جداگانه مشارکت خاص ممکن است تنها هزینه‌های مشترک مشارکت خاص درج شود و در نهایت براساس سهم توافق شده تسهیم گردد. در این حالت ممکن است صورتهای مالی جداگانه تهیه نشود اما شرکای خاص برای ارزیابی عملکرد مشارکت خاص، گزارشهای مدیریت تهیه کنند.

واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک

۲۰. بعضی از مشارکتهای خاص به شکل واحد تجاری است که تحت کنترل مشترک شرکای خاص است و اعمال کنترل مشترک بر فعالیت این گونه واحدها به موجب توافق قراردادی بین شرکای خاص تعیین می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

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

۲۲ . نمونه متداولی از واحد تجاری تحت کنترل مشترک، این است که دو واحد تجاری فعالیتهای خود را در زمینه تجاری خاص از طریق انتقال داراییها و بدهیهای مربوط، به واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ترکیب می‌کنند. مثال دیگر، موردی است که واحد تجاری به طور مشترک با دولت یانماینده یک دولت خارجی از طریق تأسیس واحد تجاری جداگانه‌ای که تحت کنترل مشترک آن واحد و دولت یا نماینده آن دولت قرار دارد، یک فعالیت اقتصادی را آغاز می‌کند.

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

۲٤ . واحد تجاری تحت کنترل مشترک معمولاً سوابق حسابداری خود را نگهداری و همانند سایر واحدهای تجاری، صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌کند.

۲۵ . هر شریک خاص معمولاً با آوردن وجه نقد یا سایر منابع در واحد تجاری تحت کنترل مشترک مشارکت می‌کند. این آورده‌ها در سوابق حسابداری شریک خاص ثبت و در صورتهای مالی جداگانه آن، به عنوان سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص شناسایی می‌شود.

صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص

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

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

۲۷. در روش ارزش ویژه ناخالص، شرکای خاص باید علاوه‌بر تبعیت از همان قواعدی که در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در بندهای ۳۵ و ۳۶ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" الزامی شده است، موارد زیر را در صورتهای مالی تلفیقی ارائه کنند:

الف. سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک نیز باید در صورت سود و زیان تلفیقی مجزا از درآمد عملیاتی گروه منعکس شود. در گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف نیز، سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک باید به روشنی از درآمد عملیاتی گروه متمایز شود.

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

۲۸. با توجه به اینکه کنترل مشترک شریک خاص، مؤثرتر از نفوذ قابل ملاحظه است، یک واحد تجاری گزارشگر که بخش عمده‌ای از فعالیتهای خود را از طریق مشارکتهای خاص انجام می‌دهد لازم است در یادداشتهای توضیحی اطلاعات مفصلتری درباره آنها ارائه کند.

۲۹. برای اعمال روش ارزش ویژه ناخالص الزامات مربوط به سرقفلی، معاملات درون گروهی، تاریخ گزارشگری، رویه‌های حسابداری و دیگر موارد همانند ضوابط مربوط به کاربرد روش ارزش ویژه در بندهای ۱۳ الی ۳۱ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان **سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته** استفاده می‌شود.

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

موارد استثنا

۳۱. سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که تحت محدودیتهای شدید بلندمدت فعالیت می‌کند و این محدودیتها توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش می‌دهد، باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان " حسابداری سرمایه‌گذاریها" به حساب گرفته شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

۳۲. شریک خاص باید از تاریخی که واحد تجاری تحت کنترل مشترک به واحد فرعی آن تبدیل می‌شود، سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان " صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، به حساب منظور کند.

صورتهای مالی جداگانه شریک خاص

۳۳. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی جداگانه شریک خاصی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌کند و طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان " داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است باید به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین منعکس شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری تحت کنترل مشترکی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

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

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه، و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.

۳٤- مکرر. زمانی که سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که قبلاً طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان " داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، معیارهای چنین طبقه‌بندی را دیگر احراز نکند، روش ارزش ویژه ناخالص باید به گونه‌ای اعمال شود که گویی از زمان طبقه‌بندی اولیه آن به عنوان نگهداری شده برای فروش، بکار رفته است. صورتهای مالی برای دوره‌های مالی پس از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید تجدید ارائه شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

معاملات بین شریک خاص و مشارکت خاص

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

۳۶. در مواردی که شریک خاص، داراییهایی را از مشارکت خاص خریداری می‌کند تا زمانی که این داراییها به شخص مستقلی فروخته نشده است نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص در این معامله شناسایی کند. شریک خاص باید به روشی مشابه سهم خود را از زیان شناسایی کند، با این تفاوت که زیان را باید در صورتی بی‌درنگ شناسایی کرد که بیانگر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا زیان کاهش ارزش در مبلغ دفتری داراییهای غیرجاری باشد.

۳۶ - مکرر. شریک خاص در ارزیابی وجود نشانه‌های کاهش ارزش دارایی در معامله با مشارکت خاص، مبلغ بازیافتنی دارایی را طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان **کاهش ارزش داراییها** تعیین می‌کند. شریک خاص در تعیین ارزش اقتصادی، جریانهای نقدی آتی دارایی را بر مبنای استفاده مستمر از دارایی و واگذاری نهایی آن توسط مشارکت خاص برآورد می‌کند.

گزارشگری مشارکت خاص در صورتهای مالی سرمایه‌گذار

۳۷. سرمایه‌گذاری که بر مشارکت خاص کنترل مشترک ندارد، باید سهم خود را براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان " حسابداری سرمایه‌گذاریها" گزارش کند و چنانچه در یک مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه دارد باید سهم خود را طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان " حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" گزارش کند.

مجریان مشارکت خاص

۳۸. مجریان یا مدیران مشارکت خاص باید حق‌الزحمه خود را براساس استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان " درآمد عملیاتی" به حساب منظور کنند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۳
حسابداری مشارکتهای خاص

۳۹. یک یا چند شریک خاص ممکن است در قبال دریافت حق‌الزحمه به عنوان مجری یا مدیر یک مشارکت خاص انجام وظیفه کنند. حق‌الزحمه یاد شده توسط مشارکت خاص حسب مورد به حساب دارایی یا هزینه شناسایی می‌شود.

افشا

۴۰. شریک خاص باید مجموع بدهیهای احتمالی زیر را که براساس استاندارد حسابداری شماره ٤ با عنوان " ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، مشمول افشا می‌گردد، جدای از سایر بدهیهای احتمالی افشا کند:

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

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

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

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

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

ب. سهم خود از تعهدات سرمایه‌ای مشارکتهای خاص.

۴۲. علاوه بر موارد پیشگفته، اطلاعات زیر باید در رابطه با مشارکتهای خاص در صورتهای مالی شریک خاص افشا شود:

الف. فهرستی از مشارکتهای خاص عمده شامل نام و ماهیت فعالیت آنها،

ب. نسبت حقوق مالکیت در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک و نسبت حق رأی، در صورتی که متفاوت از نسبت حقوق مالکیت باشد،

ج. دوره مالی یا تاریخ ترازنامه واحد تجاری تحت کنترل مشترک، در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری شریک خاص متفاوت است، و

د. مجموع مبلغ هر یک از سرفصلهای داراییهای جاری، داراییهای غیرجاری، بدهیهای جاری، بدهیهای غیرجاری، درآمدها و هزینه‌ها متناسب با سهم شریک خاص از مشارکتهای خاص.

۴۳. شریک خاصی که به دلیل نداشتن واحد فرعی، صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند، باید اطلاعات خواسته‌شده در بندهای ۴۰، ۴۱ و ۴۲ را افشا کند.

تاریخ اجرا

۴۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۵. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱ با عنوان **گزارشگری مالی سهم‌الشرکه در مشارکتهای خاص** نیز رعایت می‌شود. توضیح اینکه در این استاندارد برای انعکاس مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه ناخالص استفاده شده است، در صورتی که روش اصلی استاندارد بین‌المللی حسابداری، روش تلفیق نسبی است. روش ارزش ویژه ناخالص نوع خاصی از روش ارزش ویژه است که در استاندارد بین‌المللی حسابداری به عنوان روش مجاز جایگزین معرفی شده است. بنابراین، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات مربوط به روش مجاز جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری نیز رعایت می‌شود.