

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)



استاندارد حسابداری شماره ۲۰  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

فهرست مندرجات

شماره بند

(۱۰) - (۱)

■ پیشگفتار

■ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ " سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته "

۱

• دامنه کاربرد

۲ - ۱۲

• تعاریف

۶ - ۱۰

- نفوذ قابل ملاحظه

۱۱ - ۱۲

- روش ارزش ویژه

۱۳ - ۳۲

• کاربرد روش ارزش ویژه

۲۹ - ۳۲

- زیان کاهش ارزش

۳۳

• ارائه صورتهای مالی

۳۴

• صورتهای مالی جداگانه

۳۵ - ۳۸

• افشا

۳۹

• تاریخ اجرا

۴۰

• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

• پیوست شماره ۱ : اصلاحات سایر استانداردهای حسابداری

• پیوست شماره ۲ : مبانی نتیجه‌گیری

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

**پیشگفتار**

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که در تاریخ ... توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۲۰ قبلی می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

**دلایل تجدید نظر در استاندارد**

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

**تغییرات اصلی**

**دامنه کاربرد**

(۳) این استاندارد برای سرمایه‌گذاریهای نگهداری شده توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این گونه سرمایه‌گذاریها براساس الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاریها به ارزش بازار اندازه‌گیری می‌شود.

(۴) این استاندارد، واحدهای تجاری اصلی را که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف می‌باشند، از بکارگیری روش ارزش ویژه نیز معاف می‌کند. علاوه براین، واحد سرمایه‌گذاری که واحد اصلی نیست اما حائز همان معیارهایی است که براساس آن یک واحد اصلی از تهیه صورتهای مالی تلفیقی معاف می‌شود نیز از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف می‌گردد.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

**نفوذ قابل ملاحظه**

**حق رأی بالقوه**

(۵) واحد سرمایه‌گذار ملزم است در هنگام ارزیابی توان مشارکت در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر، وجود و اثر حق رأی بالقوه قابل اعمال یا قابل تبدیل را نیز مد نظر قرار دهد.

**روش ارزش ویژه**

(۶) در استاندارد تصریح شده است که سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته صرف نظر از وجود واحدهای فرعی و تهیه صورتهای مالی تلفیقی، باید با استفاده از روش ارزش ویژه شناسایی شود. با این حال، واحد سرمایه‌گذار هنگام تهیه صورتهای مالی جداگانه، نباید از روش ارزش ویژه استفاده کند.

**حذف معافیت از بکارگیری روش ارزش ویژه**

(۷) استاندارد قبلی، واحدهای تجاری را از بکارگیری روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاریهایی که تنها به منظور واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری می‌شد، معاف می‌نمود. این معافیت در استاندارد جدید حذف شده است.

(۸) طبق استاندارد قبلی، در صورتی که واحد تجاری وابسته تحت محدودیتهای شدید و بلندمدتی فعالیت کند که به توانایی آن در انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار، به نحوی عمده لطمه وارد کند، واحد سرمایه‌گذار استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف می‌کرد. طبق استاندارد جدید، بکارگیری روش ارزش ویژه، صرف نظر از محدودیتهای شدید و بلندمدت، تا زمانی که نفوذ قابل ملاحظه وجود دارد، ادامه می‌یابد.

**رویه‌های حسابداری یکسان**

(۹) این استاندارد، واحد سرمایه‌گذار را ملزم می‌کند که به منظور یکسان سازی رویه‌های حسابداری واحد تجاری وابسته با رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد سرمایه‌گذار برای معاملات و

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند، تعدیلات مناسب را در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته انجام دهد. استاندارد قبلی، کاربرد این الزام را در صورت غیرممکن بودن تعدیلات مستثنی می‌کرد. این استاندارد، استثنای مقرر در استاندارد قبلی در این زمینه را حذف کرده است.

**شناسایی زیانها**

(۱۰) طبق این استاندارد، واحد سرمایه‌گذار سهم خود از زیانهای واحد تجاری وابسته را تا حد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری براساس روش ارزش ویژه و دیگر منافع بلند مدت در واحد تجاری وابسته، شناسایی می‌کند. طبق استاندارد قبلی، سهم از زیان تنها تا حد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شد.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

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

**دامنه کاربرد**

۱. این استاندارد باید برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته بکار گرفته شود. با این حال، این استاندارد در رابطه با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه کاربرد ندارد. این قبیل سرمایه‌گذاریها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" به ارزش بازار اندازه‌گیری می‌شود. در ضمن، رعایت الزامات افشای قسمت (و) بند ۳۵ برای صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه الزامی است.

**تعاریف**

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

- روش ارزش ویژه: یک روش حسابداری است که براساس آن، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه‌پذیر، حسب مورد در صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع منعکس می‌شود.
- صندوق سرمایه‌گذاری: نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- صورتهای مالی تلفیقی: صورتهای مالی یک گروه است که در آن، گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود.
- صورتهای مالی جداگانه: صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی، واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، یا شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ارائه می‌شود و در آن، سرمایه‌گذاریها بر مبنای منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر، به حساب گرفته می‌شود.
- کنترل: توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- کنترل مشترک: مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است و تنها هنگامی وجود دارد که تصمیم‌گیرهای مالی و عملیاتی راهبردی مربوط به آن فعالیت، مستلزم اتفاق آرای اشخاص دارای کنترل مشترک (شرکای خاص) باشد.
  - نفوذ قابل ملاحظه: توانایی مشارکت در تصمیم‌گیرهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک سیاستهای مزبور.
  - واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.
  - واحد تجاری وابسته: یک واحد سرمایه‌پذیر که واحد سرمایه‌گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه‌گذار محسوب نمی‌شود.
۳. صورتهای مالی که در تهیه آن روش ارزش ویژه اعمال می‌شود و صورتهای مالی واحدهایی که فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص هستند، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی‌شود.
۴. صورتهای مالی جداگانه به صورتهایی اطلاق می‌شود که علاوه بر صورتهای مالی زیر ارائه گردد:
- الف. صورتهای مالی تلفیقی،
- ب. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد(های) تجاری تحت کنترل مشترک که در آن سهم شریک خاص با روش ارزش ویژه ناخالص گزارش می‌شود، یا
- ج. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد(های) تجاری وابسته که در آن سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته با روش ارزش ویژه گزارش می‌شود.
۵. واحدهای تجاری که طبق بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، از تلفیق، طبق بند ۳۱ استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان حسابداری مشارکتهای خاص، از بکارگیری روش ارزش ویژه



**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ناخالص، یا طبق بند ۱۳ این استاندارد از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده‌اند، فقط صورتهای مالی جداگانه ارائه می‌کنند.

**نفوذ قابل ملاحظه**

۶. اگر واحد سرمایه‌گذار به طور مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، مگر اینکه نبود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. برعکس، اگر واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از ۲۰ درصد حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار نیست، مگر اینکه وجود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. تعلق بخش قابل توجه یا اکثریت سهام یک واحد سرمایه‌پذیر به واحد دیگر، لزوماً مانع اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط سایر سرمایه‌گذاران نمی‌شود.

۷. موارد زیر معمولاً به تنهایی یا در مجموع، ممکن است بیانگر وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

- الف. عضویت در هیئت مدیره یا دیگر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد سرمایه‌پذیر،
- ب. مشارکت در فرآیندهای سیاست‌گذاری شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به پرداخت سود سهام،
- ج. معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر،
- د. تبادل کارکنان رده مدیریت، یا
- ه. تأمین اطلاعات فنی اساسی.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۸. یک واحد تجاری ممکن است مالک حق خرید سهام، اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، یا ابزارهای مشابهی باشد که بتواند در صورت اعمال یا تبدیل آنها موجب افزایش حق رأی خود یا کاهش حق رأی سایر اشخاص برای تعیین سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر (حق رأی بالقوه) شود. هنگامی که واحد تجاری وجود نفوذ قابل ملاحظه را ارزیابی می‌کند، وجود و اثر حق رأی بالقوه‌ای که در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل است، از جمله حق رأی بالقوه نگهداری شده توسط سایر سرمایه‌گذاران، را مد نظر قرار می‌دهد. چنانچه حق رأی بالقوه را (برای مثال، تا تاریخی در آینده یا وقوع یک رویداد آتی) نتوان اعمال یا تبدیل کرد، در حال حاضر قابل اعمال یا قابل تبدیل محسوب نمی‌شود.

۹. واحد تجاری در ارزیابی اثر حق رأی بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمامی واقعیتها و شرایط مؤثر بر حق رأی بالقوه (شامل شرایط اعمال حق رأی بالقوه و دیگر توافقات قراردادی، به صورت جداگانه یا با هم) به جز قصد مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل را در نظر می‌گیرد.

۱۰. واحد تجاری در صورتی نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را از دست می‌دهد که دیگر نتواند در تصمیم‌گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر مشارکت داشته باشد. از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه می‌تواند با تغییر یا بدون تغییر در میزان مالکیت رخ دهد. برای مثال، واحد سرمایه‌گذار ممکن است هنگامی که واحد تجاری وابسته، تحت کنترل دولت، دادگاه یا دستگاه نظارتی قرار گیرد، نفوذ قابل ملاحظه را از دست دهد.

روش ارزش ویژه

۱۱. ویژگیهای اصلی روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

الف. سرمایه‌گذاری ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شود،

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

ب. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، افزایش یا کاهش می‌یابد،

ج. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌گذار منظور می‌شود،

د. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد،

ه. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری، در صورت لزوم، به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از سایر اقلام صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود و تفاوت تسعیر ارز) تعدیل می‌شود، و

و. سهم واحد سرمایه‌گذار از سایر اقلام صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر انعکاس نیافته است، در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه‌گذار انعکاس می‌یابد.

۱۲. هنگامی که حق رأی بالقوه وجود دارد، سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص یا زیان و تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه‌پذیر بر مبنای میزان مالکیت فعلی تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه در نظر گرفته نمی‌شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

**کاربرد روش ارزش ویژه**

۱۳. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر هنگامی که:

الف. با توجه به معافیت بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"، واحد تجاری اصلی که دارای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نیز می‌باشد، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نباشد، یا

ب. تمامی موارد زیر صدق کند:

۱. واحد سرمایه‌گذار، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد و سایر صاحبان سهام علی‌رغم آگاهی از قصد واحد سرمایه‌گذار برای عدم بکارگیری روش ارزش ویژه با آن مخالفت نداشته باشند.

۲. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد سرمایه‌گذار در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.

۳. واحد سرمایه‌گذار برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورت‌های مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع نظارتی تحویل نداده باشد یا در جریان تحویل آن نباشد.

۴. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی واحد سرمایه‌گذار، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند.

۱۴. پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۱۵. شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری بر مبنای سود سهام دریافتی یا دریافتنی ممکن است شاخص مناسبی برای درآمد تحصیل شده به وسیله واحد سرمایه‌گذار از طریق سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، زیرا این سود ممکن است رابطه ضعیفی با عملکرد واحد تجاری وابسته داشته باشد. از آنجا که واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته دارای نفوذ قابل ملاحظه است، نسبت به عملکرد آن واحد و در نتیجه، نسبت به بازده سرمایه‌گذاری خود نیز مسئولیت دارد. واحد سرمایه‌گذار برای نشان دادن این مسئولیت، دامنه صورتهای مالی خود را گسترش می‌دهد تا سهم خود از نتایج عملکرد واحد تجاری وابسته را شناسایی کند. در نتیجه، بکارگیری روش ارزش ویژه باعث می‌شود تا گزارشگری خالص داراییها و نتایج عملکرد واحد سرمایه‌گذار به گونه‌ای سودمندتر انجام شود.

۱۶. واحد سرمایه‌گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می‌دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند. بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذارها" خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره‌های آتی، واحد سرمایه‌گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته‌های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود.

۱۷. اگر واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام در رابطه با واحد تجاری وابسته را که از طریق سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند. برای مثال، اگر واحد تجاری وابسته دارای سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی باشد که برای حسابداری آنها از روش تجدید ارزیابی استفاده کرده است، و واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، واحد سرمایه‌گذار مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به این سرمایه‌گذاری را به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند. اگر سهم واحد سرمایه‌گذار در یک واحد تجاری

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

وابسته کاهش یابد، اما سرمایه‌گذاری کماکان به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تلقی شود، واحد سرمایه‌گذار تنها متناسب با کاهش سهم خود، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام را به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند.

۱۸. بسیاری از ضوابط مناسب برای بکارگیری روش ارزش ویژه، مشابه ضوابط تلفیق تشریح شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی است. علاوه بر آن، مفاهیم زیربنای روشهای استفاده شده در حسابداری تحصیل یک واحد تجاری فرعی نیز در حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته بکار گرفته می‌شود.

۱۹. سهم گروه در واحد تجاری وابسته، مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. سهام متعلق به سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه برای این منظور در نظر گرفته نمی‌شود. در مواردی که واحد تجاری وابسته، خود دارای واحدهای تجاری فرعی، وابسته یا مشارکتهای خاص باشد سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملکرد و خالص داراییها با استفاده از روش ارزش ویژه، براساس ارقام گزارش شده در صورتهای مالی واحد تجاری وابسته (شامل سهم واحد تجاری وابسته از نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص متعلق به آن)، پس از اعمال تعدیلات لازم برای یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری، محاسبه می‌شود (به بندهای ۲۵ و ۲۶ مراجعه نمایید).

۲۰. سودها و زیانهای ناشی از معاملات بین واحد سرمایه‌گذار (شامل واحدهای تجاری فرعی مشمول تلفیق آن) و واحد تجاری وابسته، تنها تا میزان سهم سایر سرمایه‌گذاران (غیر وابسته) در واحد تجاری وابسته، در صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود. فروش داراییها توسط واحد تجاری وابسته به واحد سرمایه‌گذار یا بالعکس،

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

نمونه‌ای از این معاملات است. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان تحقق نیافته حاصل از این گونه معاملات حذف می‌شود.

۲۱. حسابداری سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته از تاریخی که وابسته محسوب شود به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:

الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود و استهلاك آن براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبای تجاری محاسبه می‌شود.

ب. در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته بیشتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد، واحد سرمایه‌گذار باید:

۱. تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و

۲. هر گونه مازاد باقی مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

همچنین، پس از تحصیل، سهم واحد سرمایه‌گذار از سودها و زیانهای واحد تجاری وابسته بابت شناسایی استهلاك یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل تعدیل می‌شود.

۲۲. واحد سرمایه‌گذار ممکن است نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را در چند مرحله کسب نماید. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

تشخیص واحد سرمایه‌پذیر و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در تاریخ هر معامله عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه‌گذاری بعد از کسب نفوذ قابل ملاحظه نیز ادامه می‌یابد.

۲۳. واحد سرمایه‌گذار در بکارگیری روش ارزش ویژه از آخرین صورتهای مالی واحد تجاری وابسته استفاده می‌کند. هنگامی که بین تاریخهای گزارشگری واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته تفاوت وجود دارد، واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار، صورتهای مالی خود را بر اساس تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار تهیه می‌کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد.

۲۴. اگر در بکارگیری روش ارزش ویژه، تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته متفاوت از تاریخ گزارشگری صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار باشد، در ارتباط با آثار معاملات و سایر رویدادهای عمده که در فاصله زمانی بین تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری وابسته و تاریخ صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می‌شود. در هر حال، پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته نباید بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه‌گذار باشد. طول دوره‌های گزارشگری و تفاوت بین پایان دوره‌های گزارشگری باید در تمام دوره‌ها یکسان باشد.

۲۵. در تهیه صورتهای مالی، واحد سرمایه‌گذار باید برای معاملات و رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند، از رویه‌های حسابداری یکسان استفاده کند.

۲۶. چنانچه واحد تجاری وابسته در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که در شرایط یکسان رخ داده‌اند از رویه‌های حسابداری متفاوتی نسبت به واحد سرمایه‌گذار استفاده کند، صورتهای مالی واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار از روش ارزش ویژه، تعدیل می‌شود.

۲۷. اگر سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته شود، واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را



**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

متوقف می‌کند. منافع واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته دربرگیرنده مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری طبق روش ارزش ویژه به علاوه هرگونه منافع بلندمدتی است که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد. برای مثال، اقلامی که زمان تسویه آن مشخص نیست و تسویه آن در آینده قابل پیش‌بینی، محتمل نمی‌باشد، ماهیتاً، افزایش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب می‌شود. این اقلام ممکن است شامل مطالبات یا وامهای دریافتی بلندمدت باشد اما حسابهای دریافتی تجاری، حسابهای پرداختی تجاری یا هرگونه حسابهای دریافتی بلندمدتی که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وام تضمین شده، را شامل نمی‌شود. زیانهای شناسایی شده طبق روش ارزش ویژه، مازاد بر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد سرمایه‌گذار، به سایر اجزای منافع واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، عکس ترتیب اولویت تسویه آنها تخصیص می‌یابد.

۲۸. پس از آنکه منافع واحد سرمایه‌گذار به صفر کاهش پیدا کرد، زیانهای مازاد و بدهی مربوط تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه‌گذار یا پرداختهای انجام شده به نیابت از واحد تجاری وابسته، شناسایی می‌گردد. در صورتی که واحد تجاری وابسته در دوره‌های بعد سود گزارش کند، واحد سرمایه‌گذار تنها پس از پوشش سهم خود از خالص زیانهای شناسایی نشده، می‌تواند سهم خود از سود را به حساب منظور نماید.

زیان کاهش ارزش

۲۹. پس از بکارگیری روش ارزش ویژه، شامل شناسایی زیان واحد تجاری وابسته طبق بند ۲۷، واحد سرمایه‌گذار لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش اضافی را در مورد خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته بررسی می‌کند.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۰. واحد سرمایه‌گذار همچنین لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش اضافی مربوط به منافع واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته را که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری را تشکیل نمی‌دهد، بررسی می‌کند.

۳۱. از آنجا که سرقتی، بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد و به طور جداگانه شناسایی نمی‌شود، الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها در مورد آن کاربرد ندارد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، کل مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به عنوان یک دارایی منفرد، از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی (ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش، هر کدام که بیشتر است) با مبلغ دفتری آن، مورد آزمون کاهش ارزش قرار می‌گیرد. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در این شرایط به هیچ یک از داراییها، از جمله سرقتی، که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد، تخصیص نمی‌یابد. همچنین براساس استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، هرگونه برگشت زیان کاهش ارزش تا میزان بازیافت کاهش ارزش انباشته سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود. واحد تجاری، ارزش اقتصادی سرمایه‌گذاری را به یکی از روشهای زیر برآورد می‌کند:

الف. سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود توسط واحد تجاری وابسته ایجاد شود. جریانهای نقدی آتی برآوردی شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد تجاری وابسته و عایدات حاصل از واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری می‌باشد، یا

ب. ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود از محل سود سهام و واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری به دست آید.

با مفروضات مناسب، هر دو روش منجر به نتیجه یکسانی می‌شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۲. مبلغ بازیافتی سرمایه‌گذاری در هر واحد تجاری وابسته به صورت جداگانه محاسبه می‌شود، مگر آنکه واحد تجاری وابسته جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییهای واحد تجاری ایجاد نکند.

**ارائه صورتهای مالی**

۳۳. هر واحد سرمایه‌گذار که تنها دارای واحد(های) تجاری وابسته است، غیر از واحدهای تجاری یاد شده در بند ۱۳، باید صورتهای مالی را براساس روش ارزش ویژه تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.

**صورتهای مالی جداگانه**

۳۴. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته 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 نشده است باید در صورتهای مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" انجام شود. با سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته 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.

**افشا**

۳۵. موارد زیر باید افشا شود:

- الف. ارزش بازار سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته‌ای که برای آنها قیمت بازار وجود دارد،
- ب. خلاصه اطلاعات مالی هر یک از واحدهای تجاری وابسته شامل مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها و سود یا زیان،
- ج. دلایل توجیهی وجود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، کمتر از ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- د . دلایل توجیهی نبود نفوذ قابل ملاحظه، در صورتی که واحد سرمایه‌گذار به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق واحدهای تجاری فرعی خود)، حداقل ۲۰ درصد حق رأی بالفعل یا بالقوه واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد،
- ه . پایان دوره گزارشگری صورتهای مالی واحد تجاری وابسته، هنگامی که این صورتهای مالی با استفاده از روش ارزش ویژه تهیه می‌شود و تاریخ یا دوره آنها با صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار متفاوت است و دلیل استفاده از تاریخ یا دوره متفاوت،
- و . ماهیت و میزان هرگونه محدودیت با اهمیت (برای مثال، ناشی از شرایط استقراض یا الزامات قانونی) در توانایی واحد تجاری وابسته برای انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار در قالب سود سهام نقدی یا بازپرداخت تسهیلات دریافتی یا پیش‌پرداختها،
- ز . سهم شناسایی نشده از زیانهای واحد تجاری وابسته، هم برای دوره مورد گزارش و هم به صورت تجمیعی، اگر واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای واحد تجاری وابسته را متوقف کرده باشد،
- ح . این واقعیت که طبق بند ۱۳، حسابداری واحد تجاری وابسته به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود، و
- ط . خلاصه اطلاعات مالی، به طور جداگانه یا گروهی، برای واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود، شامل مبالغ مجموع داراییها، بدهیها، درآمدها، و سود یا زیان.
۳۶. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد، به استثنای سرمایه‌گذاریهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید به عنوان داراییهای غیر جاری طبقه‌بندی شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص یا زیان دوره این واحدهای تجاری وابسته و مبلغ دفتری این سرمایه‌گذاریها باید به صورت جداگانه افشا شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از نتایج عملیات متوقف شده این واحدهای تجاری وابسته نیز باید به صورت جداگانه افشا شود.
۳۷. سهم واحد سرمایه‌گذار از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه‌گذار ارائه شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳۸. طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، واحد سرمایه‌گذار باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. سهم خود از بدهیهای احتمالی واحد تجاری وابسته که به صورت مشترک با سایر سرمایه‌گذاران متعهد شده است، و
- ب. بدهیهای احتمالی که به دلیل تعهد جداگانه واحد سرمایه‌گذار نسبت به تمام یا بخشی از بدهیهای واحد تجاری وابسته ایجاد شده است.

**تاریخ اجرا**

۳۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

**مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری**

۴۰. به استثنای الزامات مربوط به نحوه اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری ارزش ویژه (بند ۱۶)، و الزامات مربوط به استهلاك سرقفلی و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (بند ۲۱)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (ویرایش دسامبر ۲۰۰۸) نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۰  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

پیوست شماره ۱  
اصلاحات سایر استانداردهای حسابداری

این استاندارد، استانداردهای حسابداری موجود را به شرح زیر اصلاح می‌کند. برای سهولت تشخیص اصلاحات، متون جدید در زمینه ترام دار ارائه می‌شود و روی متون حذف شده خط کشیده می‌شود.

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها"

بند های ۵ و ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

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

...

• صندوق سرمایه‌گذاری: نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.

۲۹. به استثنای سرمایه‌گذاریهای نگهداری شده توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری

مشابه که باید به ارزش بازار گزارش گردد، سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هر گاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. ارزش بازار، یا

ب. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش.

استاندارد حسابداری شماره ۲۰  
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)  
پیوست شماره ۱ (۱۴۵۱)

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص"

بندهای ۲، ۲۷ و ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۲۳ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

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

...

• کنترل مشترک: عبارت است از مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی است و تنها هنگامی وجود دارد که تصمیم‌گیرهای مالی و عملیاتی راهبردی مربوط به آن فعالیت، مستلزم اتفاق آرای اشخاص دارای کنترل مشترک (شرکای خاص) باشد.

۲۷. در روش ارزش ویژه ناخالص، شرکای خاص باید علاوه بر تبعیت از همان قواعدی که در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در بندهای ۴۵ تا ۳۵ و ۴۸ تا ۳۶ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" الزامی شده است، موارد زیر را در صورتهای مالی تلفیقی ارائه کنند:

۲۹. برای اعمال روش ارزش ویژه ناخالص الزامات مربوط به سرقتی، معاملات درون گروهی، تاریخ گزارشگری، رویه‌های حسابداری و دیگر موارد همانند ضوابط مربوط به کاربرد روش ارزش ویژه در بندهای ۴۴ تا ۱۳ الی ۴۴ تا ۳۱ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" استفاده می‌شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

**پیوست شماره ۲**

**مبانی نتیجه‌گیری**

این مبانی نتیجه‌گیری بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۰ را تشکیل نمی‌دهد.

**دلایل تجدیدنظر در استاندارد**

۱. در استاندارد قبلی، به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط واحد سرمایه‌گذاری که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی از تلفیق معاف بود، اشاره نشده بود. همچنین، در استاندارد پیشین، نحوه برخورد با زیانهای مازاد واحد تجاری وابسته و زیان کاهش ارزش، و نیز وجود محدودیتهای شدید در توانایی انتقال وجوه نقد با استاندارد بین‌المللی حسابداری، شماره ۲۸ متفاوت بود. این دلایل موجب شد تا کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، بازنگری استاندارد حسابداری شماره ۲۰ را در دستور کار خود قرار دهد.

**دامنه کاربرد**

مستثنی شدن سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه از الزامات اندازه‌گیری این استاندارد

۲. استفاده از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته توسط صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه، اغلب به ارائه اطلاعات مربوط برای مدیریت و سرمایه‌گذاران منجر نمی‌شود. علاوه بر این، میزان سرمایه‌گذاری این گونه واحدهای تجاری در واحدهای سرمایه‌پذیر، اغلب در نوسان است و تغییر مکرر روش حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذارها موجب کاهش سودمندی صورتهای مالی آنها خواهد شد. این دلایل موجب شد تا صندوقهای سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری مشابه از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری شماره ۲۰ مستثنی شوند. به نظر کمیته، استفاده از ارزش بازار برای حسابداری تمامی طبقات سرمایه‌گذاری توسط این گونه واحدها رویکرد مناسب‌تری است.



**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)  
پیوست شماره ۲ (۱۴۱۵هـ)

**کاربرد روش ارزش ویژه**

نفوذ قابل ملاحظه موقت

۳. در استاندارد قبلی، بکارگیری روش ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاریهایی که تنها به منظور واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری می‌شود منع، و بکارگیری روش بهای تمام‌شده در مورد آنها الزامی شده بود. کمیته تصمیم گرفت که به منظور حفظ ثبات رویه در نحوه برخورد با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته، و مطابقت با الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، بکارگیری روش ارزش ویژه برای حسابداری این‌گونه سرمایه‌گذاریها را الزامی نماید.

**محدودیت‌های شدید و بلندمدت**

۴. از آنجا که وجود محدودیت‌های شدید و بلندمدتی که به توانایی واحد تجاری وابسته در انتقال وجوه به واحد سرمایه‌گذار، به نحوی عمده لطمه وارد کند، مانع از اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته نیست، کمیته معافیت واحد سرمایه‌گذار از بکارگیری روش ارزش ویژه در چنین شرایطی را حذف کرد. با این حال، واحد سرمایه‌گذار باید امکان از بین رفتن نفوذ قابل ملاحظه هنگام وجود محدودیت‌های شدید و بلندمدت را بررسی کند و در صورت دادن نفوذ قابل ملاحظه، استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف نماید.

**شناسایی زیانها**

۵. طبق استاندارد قبلی، در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیشتر از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری می‌گردید، واحد سرمایه‌گذار احتساب سهم زیان خود را متوقف و سرمایه‌گذاری را به ارزش صفر گزارش می‌کرد. به نظر کمیته، هنگام شناسایی زیان واحد تجاری وابسته، علاوه بر مبلغ دفتری منافع مالکانه

**استاندارد حسابداری شماره ۲۰**  
**سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته**  
(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)  
پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

واحد سرمایه‌گذار، منافع غیرمالکانه (نظیر مطالبات بلند مدت) نیز باید کاهش داده شود. در نظر نگرفتن سرمایه‌گذارهای غیرمالکانه برای شناسایی زیان، امکان تغییر ساختار سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته به منظور گریز از شناسایی زیان واحد تجاری وابسته در روش ارزش ویژه را فراهم می‌کند.

**زیانهای کاهش ارزش**

۶. در استاندارد قبلی، رهنمود روشنی در رابطه با تشخیص، نحوه اندازه‌گیری و میزان برگشت زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته ارائه نشده بود.

۷. در استاندارد جدید، چگونگی تشخیص زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته، نحوه اندازه‌گیری آن، و میزان برگشت زیان کاهش ارزش تشریح شده است. بر این اساس، واحد سرمایه‌گذار نباید زیان کاهش ارزش را به هیچ یک از داراییها، از جمله سرقفلی، که بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد، تخصیص دهد، زیرا سرمایه‌گذاری به صورت یک دارایی منفرد در نظر گرفته می‌شود.