



سازمان حسابرسي

استاندارد حسابداری ۴۰  
مشاركتها (مصوب ۱۳۹۸)

## فهرست مندرجات

### بند

- هدف ۱
- - دستیابی به هدف ۲
- دامنه کاربرد ۳
- مشارکتها ۱۹-۴
- - کنترل مشترک ۱۳-۷
- - انواع مشارکتها ۱۹-۱۴
- صورتهای مالی طرفهای مشارکت ۲۶-۲۰
- - عملیات مشترک ۲۴-۲۰
- - مشارکتهای خاص ۲۶-۲۵
- صورتهای مالی جداگانه ۲۷
- کنارگذاری استاندارد حسابداری ۲۳ (۱۳۸۹) ۲۹
- تاریخ اجرا ۳۰
- مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۳۱
- پیوستها
  - - الف اصطلاحات تعریف شده
  - - ب رهنمود بکارگیری
  - - پ گذار

## هدف

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

## دستیابی به هدف

۲. برای دستیابی به هدف اشاره شده در بند ۱، این استاندارد کنترل مشترک را تعریف می کند و هر واحد تجاری را که طرف یک مشارکت است ملزم می نماید با ارزیابی حقوق و تعهدات خود، نوع مشارکت را تعیین کند و حسابداری حقوق و تعهدات خود را با توجه 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 به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند.
۵. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:
  - الف. طرفهای مشارکت، طبق یک قرارداد، الزاماتی دارند (به بندهای ب ۲ تا ب ۴ مراجعه شود).
  - ب. آن قرارداد، به دو یا چند طرف از آن طرفها، کنترل مشترک بر مشارکت را اعطا می کند (به بندهای ۷ تا ۱۳ مراجعه شود).
۶. مشارکت، یا عملیات مشترک است یا مشارکت فاص.

## کنترل مشترک

۷. کنترل مشترک، تسهیم کنترل یک مشارکت بطور قراردادی 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 قرارداد، برای تمام طرفها یا گروهی از طرفها، کنترل جمعی بر توافق را ایجاد می کند 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 می کنند، کنترل مشترک تنها زمانی وجود دارد که تصمیم گیری درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی باشد که بطور جمعی آن توافق را کنترل می کنند.

۱۰. در یک مشارکت، هیچ یک از طرفها به تنهایی مشارکت را کنترل نمی کند. هر طرف دارای کنترل مشترک بر مشارکت، می تواند 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 می تواند یک مشارکت باشد. این استاندارد، بین طرفهایی که بر مشارکت کنترل مشترک دارند (مجریان عملیات مشترک یا شرکای خاص) و طرفهایی که در مشارکت سهم هستند ولی کنترل مشترک بر آن ندارند، تمایز قائل می شود.

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 ب ۵ تا ب 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. طبقه بندی یک مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفهای مشارکت 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 داشته باشند. این طرفها، مجریان عملیات مشترک نامیده می شوند.

۱۶. مشارکت خاص، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، از حق برخوردار باشند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می شوند.

۱۷. واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است یا مشارکت خاص، قضاوت می کند. 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، با توجه به ساختار و شکل حقوقی مشارکت، شرایط توافق شده بین طرفهای قرارداد و در صورت لزوم سایر واقعیتهای و شرایط، حقوق و تعهدات خود را ارزیابی می نماید (به بندهای ب ۱۲ تا ب ۳۳ مراجعه شود).

۱۸. برخی مواقع، طرفها به موجب یک موافقت نامه کلی که شرایط عمومی قراردادی را برای انجام یک یا چند فعالیت تعیین می کند، متعهد می شوند. در موافقت نامه کلی، ممکن است این گونه تعیین شود که طرفها، مشارکتهای متفاوتی برای انجام فعالیتهای خاصی که بخشی از موافقت نامه را تشکیل می دهد، ایجاد کنند. حتی اگر مشارکتهای مزبور به یک موافقت نامه کلی معین مربوط باشند، در صورتی که حقوق و تعهدات طرفها، با انجام فعالیتهای مختلف مشخص شده در موافقت نامه کلی تغییر کند، نوع مشارکتهای متفاوت خواهد بود. در نتیجه، هرگاه طرفها، فعالیتهای مختلفی را که تشکیل دهنده بخشی از موافقت نامه کلی است به عهده بگیرند، عملیات مشترک و مشارکتهای خاص می توانند 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 می شود؛
  - ب. بدهیهای خود، شامل سهم از بدهیهایی که بطور مشترک تحمل می شود؛
  - 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 می شود.
۲۱. مجری عملیات مشترک، باید حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینههای مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط برای آن داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینهها انجام دهد.

۲۲. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ (ترکیبهای تجاری) (مصوب ۱۳۹۸) باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند ۲۰، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) و سایر استانداردهای حسابداری 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 ب ۳۴ تا ب ۳۷ تعیین می شود.

۲۳. 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 ب ۳۸ تا ب ۴۱ تعیین می شود.

۲۴. 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 ۲۳ 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 حسابداری مربوط انجام دهد.

#### مشارکتهای خاص

۲۵. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه گذاری شناسایی کند و حسابداری آن را طبق استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدید نظر شده ۱۳۹۸)، 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 شده باشد.

۲۶. طرفی که در مشارکت خاص سهم است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه گذاریها 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 حسابداری ۲۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) انجام دهد.

#### صورتتهای مالی جداگانه

۲۷. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورتتهای مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:

الف. عملیات مشترک را طبق بندهای ۲۰ تا ۲۳ انجام دهد.

ب. مشارکت خاص را طبق بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ صورتتهای مالی جداگانه (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) انجام دهد.

۲۸. طرفی که در مشارکت سهیم است، اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید در صورتهای مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:

الف. عملیات مشترک را طبق بند ۲۴ انجام دهد؛

ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ (اصلاح شده در سال ۱۳۹۸) را بکار گیرد.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۲۳ (۱۳۸۹)

---

۲۹. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۳ مسابرداری مشارکتهای فاص (اصلاح شده ۱۳۸۹) می شود.

تاریخ اجرا

---

۳۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

---

۳۱. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتهای (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می شود.

## پیوست الف

### اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش بدانندنی این استاندارد مسابرداری است.

مشارکت	توافقی است که به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند.
کنترل مشترک	تسهیم کنترل یک مشارکت بطور قراردادی است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی است که در کنترل سهیم هستند.
عملیات مشترک	مشارکتی که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به این مشارکت، حقوق و تعهداتی دارند.
مجری عملیات مشترک	یک طرف عملیات مشترک که بر آن عملیات مشترک، کنترل مشترک دارد.
مشارکت فاص	مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت از حق برخوردار هستند.
شریک فاص	یکی از طرفهای مشارکت فاص است که بر آن مشارکت خاص، کنترل مشترک دارد.
یک طرف مشارکت	واحد تجاری که در مشارکت سهیم است، صرف نظر از اینکه بر آن مشارکت، کنترل مشترک داشته باشد یا خیر.
شخصیت جداگانه	هر ساختار مالی که بطور جداگانه قابل تشخیص است، شامل اشخاص حقوقی مجزا یا اشخاصی که صرف نظر از دارا بودن یا نبودن شخصیت حقوقی، مورد پذیرش قانون هستند.
اصطلاحات زیر در استاندارد حسابداری ۱۸ (تجدیدنظر شده ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۳۹۸) یا استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) تعریف شده است و در این استاندارد، با معانی مشخص شده در استانداردهای مزبور، مورد استفاده قرار می گیرد:	

- کنترل سرمایه پذیر
- روش ارزش ویژه
- تسلط
- حقوق حمایتی
- فعالیتهای مربوط
- صورتهای مالی جداگانه
- نفوذ قابل ملاحظه.



## پیوست ب

### رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش بداندننی این استاندارد است. در این پیوست کاربرد بندهای ۱ تا ۲۸ 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 حسابداری ۴۰، ارزیابی تمام واقعیتها و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

### مشارکتها

#### قرارداد (بند ۵)

ب ۲. قراردادهای، به روشهای مختلف مستند می‌شوند. یک قرارداد لازم‌الاجرا، اغلب، ولی نه همیشه، به صورت مکتوب است. سازوکارهای قانونی نیز بطور مستقل یا همراه با قراردادهای بین طرفها، توافقی الزام‌آور ایجاد می‌کنند.

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

ب ۴. قرارداد، شرایطی را مشخص می‌کند که طبق آن، طرفها در فعالیتهای موضوع قرارداد مشارکت می‌کنند. قرارداد، 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 تصمیم‌گیری طرفها، حق رأی طرفها و سطح حمایت مورد نیاز از آن موضوعات است. فرایند تصمیم‌گیری مندرج در قرارداد، کنترل مشترک بر آن قرارداد 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 حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، 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 قابل ملاحظه 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 طرفهای یک قرارداد، بطور تلویحی منجر به کنترل مشترک می‌شود. برای مثال، فرض کنید دو طرف، توافقی ایجاد می‌کنند که هر یک، ۵۰ درصد حق رأی در آن دارند و قرارداد 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 دارند. طبق قرارداد 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 قرارداد 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.

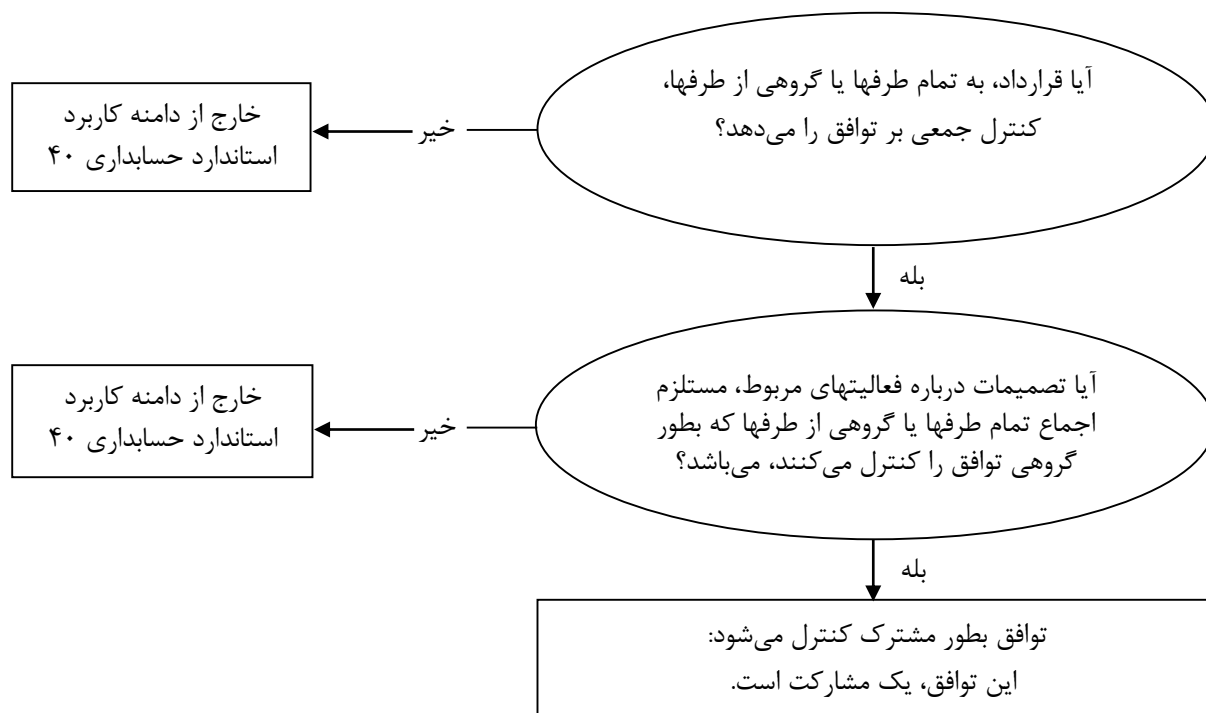
## مثال ۳

توافقی را در نظر بگیرید که در آن الف و ب، هر یک ۳۵ درصد حق رأی 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 قرارداد مشخص کند تصمیم‌گیری درباره فعالیت‌های مربوط، مستلزم توافق الف و ب است.

ب۹. 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، حقوق حمایتی اعطا می‌کند و نه تصمیماتی درباره فعالیت‌های مربوط، آن طرف، طرف دارای کنترل مشترک بر توافق نیست.

ب۱۰. 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 حسابداری ۴۰ (مصوب ۱۳۹۸) قرار نگیرد، واحد تجاری باید حسابداری منافع در آن توافق را طبق استانداردهای حسابداری مربوط، مانند استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۲۰ (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) یا استاندارد حسابداری ۱۵ 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 طرفها به فناوری یا بازارهای جدید) و می‌توانند با استفاده از ساختارها و شکلهای حقوقی مختلف ایجاد شوند.

ب ۱۳. برخی مشارکتها مستلزم انجام فعالیتهای موضوع مشارکت از طریق شخصیت جداگانه نیست، اما سایر مشارکتها 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 مشارکتهاى 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 ب۱۶ تا ب۳۳، نحوه ارزیابی اینکه واحد تجاری در عملیات مشترک یا در مشارکت خاص منافع دارد را تعیین می‌کند.

#### طبقه‌بندی مشارکت

ب۱۵. همان‌طور که در بند ب۱۴ 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 ب۱۶ تا ب۲۱ مراجعه شود).

ب. چنانچه مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شود:

۱. شکل حقوقی آن شخصیت جداگانه (به بندهای ب۲۲ تا ب۲۴ مراجعه شود)؛

۲. شرایط توافق قراردادی (به بندهای ب۲۵ تا ب۲۸ مراجعه شود)؛ و

۳. در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب۲۹ تا ب۳۳ مراجعه شود).

#### ساختار مشارکت

*مشارکتهایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود*

ب۱۶. مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود، عملیات مشترک است. در این موارد، قرارداد، حقوق طرفها نسبت به داراییها و درآمدهای مشارکت و تعهدات آنها نسبت به بدهیها و هزینههای مشارکت را تعیین می‌کند.

ب۱۷. در اغلب موارد، ماهیت فعالیتهای موضوع مشارکت و اینکه طرفها چگونه با یکدیگر آن فعالیتها را به عهده می‌گیرند، در قرارداد توصیف می‌شود. برای مثال، طرفهای مشارکت ممکن است برای تولید یک محصول با یکدیگر، توافق کنند و هر یک از طرفها، مسئول کار خاصی باشد و هر یک، از داراییهای خود استفاده کند و بدهیهای خود را تحمل نماید. همچنین، توافق قراردادی چگونگی تسهیم درآمدهای عملیاتی و هزینههای مشترک بین طرفها را تعیین می‌کند. در این موارد، هر یک از مجریان عملیات مشترک، داراییها و بدهیهای استفاده‌شده برای کار خاص خود و سهم خود از درآمدهای عملیاتی و هزینهها را طبق قرارداد، در صورتهای مالی خود شناسایی می‌کند.

ب۱۸. 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 طرفه‌ها را قرارداد تعیین می‌کند. هر یک از مجریان عملیات مشترک، سهم خود از دارایی مشترک و سهم توافقی خود از هرگونه بدهی را به حساب منظور می‌کند و سهم خود از محصول، درآمدهای عملیاتی و هزینه‌ها را طبق قرارداد شناسایی می‌نماید.

مشارکتهایی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی می‌شود

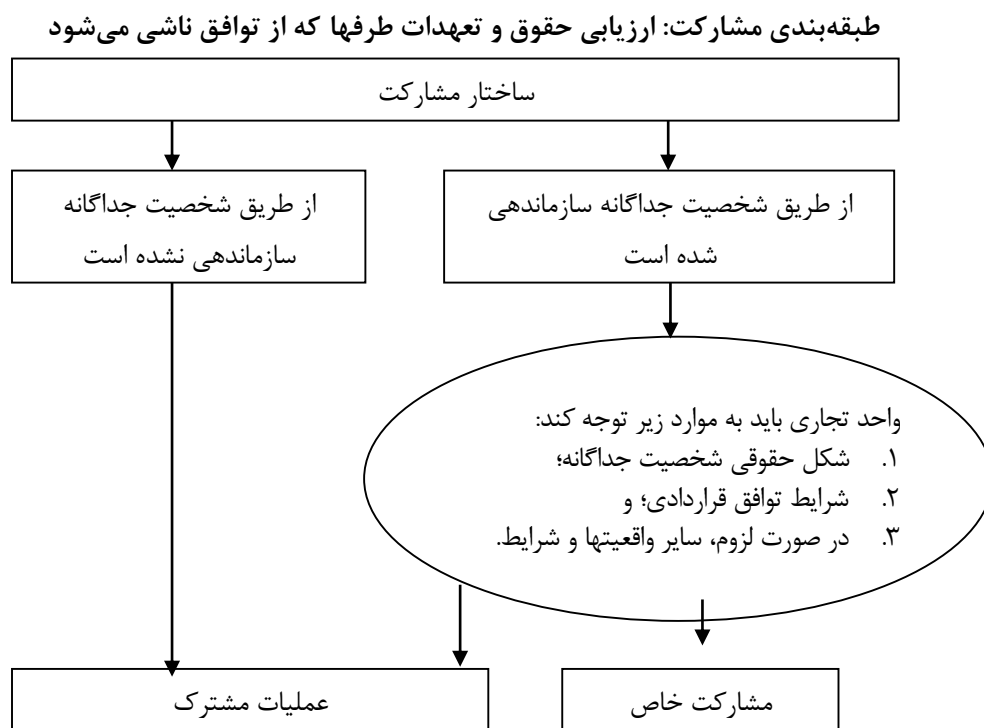
ب ۱۹. یک مشارکت که به موجب آن، داراییها و بدهیهای مرتبط با مشارکت در شخصیتی جداگانه نگهداری می‌شود، می‌تواند مشارکت خاص یا عملیات مشترک باشد.

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.

ب ۲۱. با توجه به بند ب ۱۵، هرگاه طرفها، مشارکت را در یک شخصیت جداگانه سازماندهی کرده باشند، باید ارزیابی کنند که آیا شکل حقوقی شخصیت جداگانه، شرایط قرارداد و در صورت لزوم سایر واقعیتها و شرایط، برای آنها:

الف. نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهدات ایجاد می‌کند (یعنی مشارکت، عملیات مشترک است)؛ یا

ب. نسبت به خالص داراییهای مشارکت، حقوق ایجاد می‌کند (یعنی مشارکت، مشارکت خاص است).



### 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 می کند، مانند ارزیابی اینکه طرفها در داراییهای نگهداری شده در شخصیت جداگانه منافی 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 جداگانه ای هدایت کنند که شکل حقوقی آن موجب می شود 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 طرفهای مشارکت ایجاد می شود، تعیین می کند که مشارکت از نوع مشارکت خاص است. با وجود این، شرایطی که در توافق قراردادی مورد پذیرش طرفها قرار گرفته است (به بندهای ب ۲۵ تا ب ۲۸ مراجعه شود) و در صورت لزوم، سایر واقعیتهای و شرایط (به بندهای ب ۲۹ تا ب ۳۳ مراجعه شود) می تواند ارزیابی حقوق و تعهداتی را که به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه برای طرفها ایجاد می شود، تحت تأثیر قرار دهد.

ب ۲۴. اگر طرفها، مشارکت را از طریق شخصیت جداگانه ای 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 نتیجه گیری در مورد اینکه مشارکت از نوع عملیات مشترک است کفایت می کند.

### ارزیابی شرایط قرارداد

ب ۲۵. 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 جداگانه ای که توافق در آن سازماندهی شده است، انطباق دارد یا با آن مغایرتی ندارد.

ب ۲۶. در سایر موارد، طرفها برای تغییر یا تعدیل حقوق و تعهدات ایجاد شده به موجب شکل حقوقی شخصیت جداگانه ای که توافق در آن سازماندهی شده است، از قرارداد استفاده می کنند.

مثال کاربردی

مثال ۱۴

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را در یک واحد تجاری ثبت شده، سازماندهی می کنند. هر طرف، دارای ۵۰ درصد از منافع مالکیت در واحد تجاری ثبت شده است. واحد تجاری ثبت شده، تفکیک واحد تجاری از مالکانش را امکانپذیر می سازد 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 می دهد که طرفها، نسبت به خالص داراییهای مشارکت حقوق دارند.

با وجود این، طرفها با استفاده از قرارداد فی مابین، ویژگیهای شرکت را به گونه ای تعدیل می کنند که هر یک، در داراییهای واحد تجاری ثبت شده منافی 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 می شود که مشارکت، به عنوان عملیات مشترک تلقی گردد.

ب۲۷. جدول زیر، شرایط رایج در قرارداد بین طرفهای عملیات مشترک را با شرایط رایج در قرارداد بین طرفهای مشارکت خاص مقایسه می کند. مثالهای ارائه شده مربوط به شرایط قراردادی در جدول زیر، جامع نیستند.

ارزیابی شرایط قرارداد		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
طبق قرارداد، 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 قرارداد، طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت، حقوق و تعهدات دارند.	شرایط قرارداد
قرارداد تعیین می کند که داراییهای آورده شده به مشارکت توسط طرفها یا داراییهایی که بعداً توسط مشارکت تحصیل می شود، داراییهای مشارکت هستند. طرفهای مشارکت، منافی (یعنی نه حقوق، نه مالکیت و نه حق مالکیت) در داراییهای مربوط به مشارکت ندارند.	قرارداد تعیین می کند 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



ارزیابی شرایط قرارداد		
مشارکت خاص	عملیات مشترک	
<p>قرارداد تعیین می‌کند که مشارکت در قبال بدهیها و تعهدات مشارکت، متعهد باشد.</p> <p>قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، تنها به میزان سرمایه‌گذاری آنها در مشارکت یا به میزان تعهدات آنها بابت مشارکت در تأمین سرمایه پرداخت‌نشده یا اضافی یا هر دو، به مشارکت متعهد باشند.</p>	<p>قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در تمام بدهیها، تعهدات، مخارج و هزینه‌ها به نسبت معین (برای مثال، به نسبت منافع مالکیت آنها در مشارکت یا به نسبت فعالیت انجام‌شده از طریق مشارکت که بطور مستقیم به آنها منتسب شده است) سهم باشند.</p>	<p>تعهد بابت بدهیها</p>
<p>قرارداد تصریح می‌کند که در ارتباط با بدهیها و تعهدات مشارکت، بستانکاران مشارکت، حق رجوع به هیچ یک از طرفها را نداشته باشند.</p>	<p>قرارداد تعیین می‌کند که طرفهای مشارکت، در برابر ادعاهای اشخاص ثالث متعهد باشند.</p>	
<p>قرارداد، سهم هر طرف از سود یا زیان فعالیتهای مربوط به مشارکت را تعیین می‌کند.</p>	<p>قرارداد 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، طرفهای مشارکت ممکن است موافقت کنند که بر مبنای یک نسبت معین مانند منافع مالکیت آنها در مشارکت، در سود یا زیان دوره سهم شوند. وجود حقوق و تعهدات طرفها نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، مانع طبقه‌بندی مشارکت به عنوان عملیات مشترک نمی‌شود.</p>	<p>درآمدهای عملیاتی، هزینه‌ها، سود یا زیان دوره</p>
<p>طرفهای مشارکت، اغلب باید به اشخاص ثالث که از مشارکت خدمات دریافت می‌کنند یا آن 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. ویژگی تعیین‌کننده مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، تعهد طرفها در قبال بدهیهای مربوط به مشارکت است (برای برخی از آنها طرفها باید تضمین ارائه دهند و برای برخی دیگر نیاز به ارائه تضمین نیست).</p>		<p>تضمینها</p>

ب ۲۸. هرگاه توافق قراردادی تصریح کند که طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مشارکت حقوق و تعهدات 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 گیرد.

#### ارزیابی سایر واقعیتهای و شرایط

ب ۲۹. هرگاه شرایط قرارداد 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 طرفها 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 تحمل‌شده 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.

#### مثالهای کاربردی

##### مثال ۵

فرض کنید دو طرف، مشارکتی را از طریق یک واحد تجاری ثبت‌شده (واحد تجاری پ) سازماندهی می‌کنند و هر طرف دارای ۵۰ درصد منافع مالکیت است. هدف مشارکت، تولید مواد اولیه مورد نیاز طرفها برای فرایندهای تولیدی آنها است. مشارکت اطمینان می‌دهد که طرفها، از تجهیزاتی 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 می‌شود، نشان می‌دهد که داراییها و بدهیهای نگهداری شده در واحد تجاری پ، داراییها و بدهیهای واحد تجاری پ هستند. به موجب قرارداد، طرفهای مشارکت، نسبت به داراییها یا بدهیهای واحد تجاری پ، حقوق و تعهدات ندارند. بر این اساس، شکل حقوقی واحد تجاری پ و شرایط قرارداد نشان می‌دهد که این مشارکت، یک مشارکت خاص است.

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

- طرفها توافق کرده‌اند که تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ را به نسبت ۵۰:۵۰ خریداری کنند. واحد تجاری پ، نمی‌تواند هیچ محصولی را به اشخاص ثالث بفروشد، مگر آنکه به تأیید دو طرف مشارکت برسد. از آنجا که هدف این مشارکت، تأمین محصول مورد نیاز طرفهای آن است، انتظار می‌رود که این گونه فروشها به اشخاص ثالث، غیرمعمول و ناچیز باشد.

- قیمت محصول فروخته شده به طرفها، توسط هر دو طرف به میزانی تعیین می‌شود که مخارج تولید و هزینه‌های اداری تحمل شده توسط واحد تجاری پ را پوشش دهد. بر مبنای این مدل عملیاتی، قصد این است که این مشارکت، در سطح سربه‌سر فعالیت کند.

با توجه به الگوی بالا، واقعیتها و شرایط زیر، مربوط تلقی می‌شوند:

- تعهد طرفهای مشارکت برای خرید تمام محصول تولیدی توسط واحد تجاری پ، نشان می‌دهد که واحد تجاری پ، برای ایجاد جریانهای نقدی، به طرفهای مشارکت وابستگی خاص دارد، بنابراین، طرفها متعهد هستند که منابع مالی واحد تجاری پ را برای تسویه بدهیها تأمین کنند.

- اینکه طرفها نسبت به تمام محصول تولیدی واحد تجاری پ حقوقی دارند به این معنی است که طرفهای مشارکت، مصرف‌کننده هستند. بنابراین، نسبت به تمام منافع اقتصادی داراییهای واحد تجاری پ حق دارند.

این واقعیتها و شرایط نشان می‌دهد که این مشارکت، عملیات مشترک است. اگر طرفها به جای استفاده از سهم خود از محصول در فرایند تولیدی بعد، سهم خود از محصول را به اشخاص ثالث بفروشند، نتیجه‌گیری درباره طبقه‌بندی مشارکت در این شرایط تغییر نخواهد کرد.

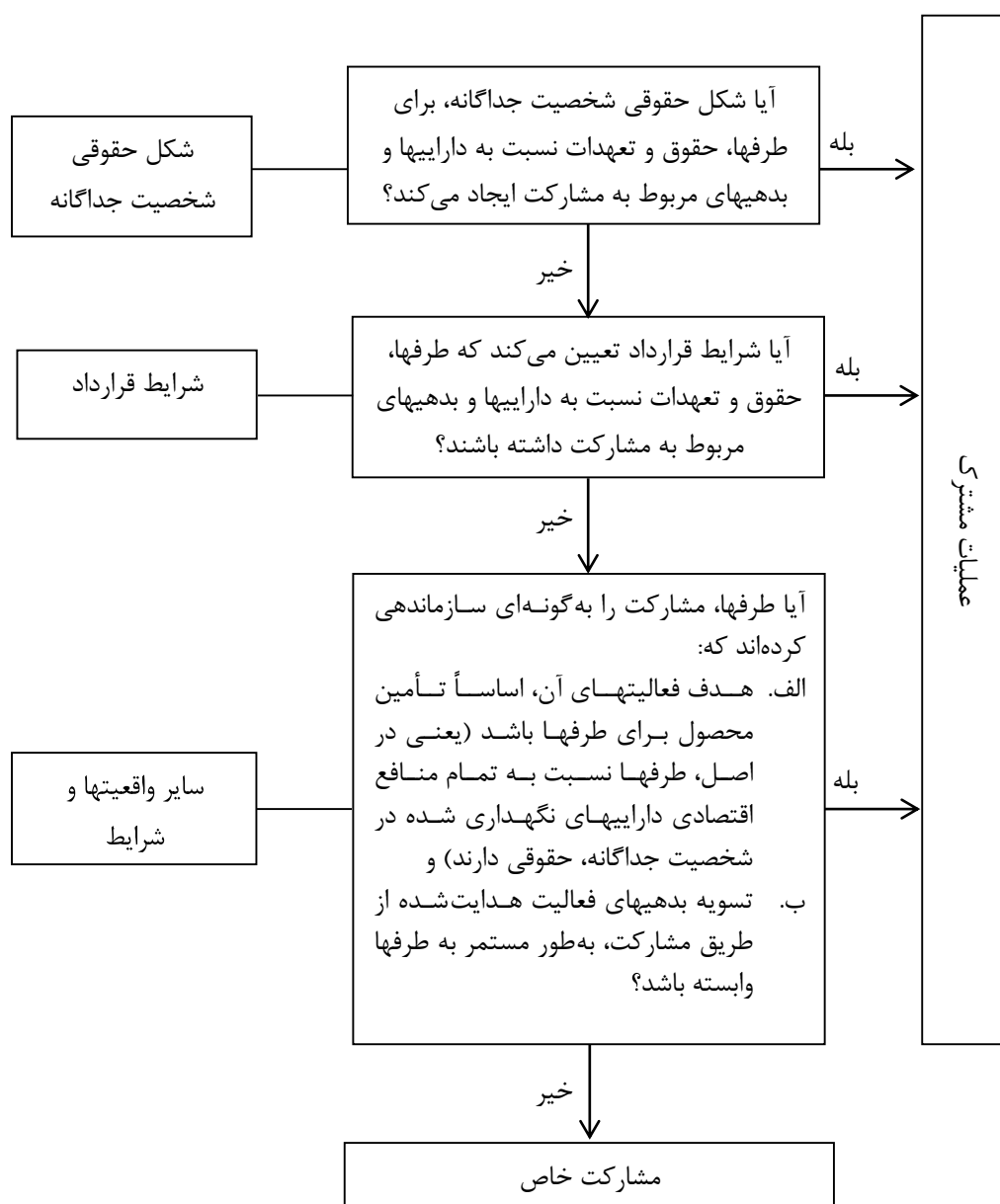
اگر طرفهای مشارکت، شرایط قرارداد را به گونه‌ای تغییر دهند که مشارکت، توانایی فروش محصول به اشخاص ثالث را داشته باشد، این امر موجب می‌شود واحد تجاری پ، ریسکهای تقاضا، موجودی و اعتباری را به عهده گیرد. در

### مثالهای کاربردی

این وضعیت، چنین تغییری در واقعیتها و شرایط، مستلزم آن است که طبقه‌بندی مشارکت، مجدداً ارزیابی شود. این واقعیتها و شرایط نشان می‌دهد که مشارکت، از نوع مشارکت خاص است.

ب۳۳. نمودار زیر، نشان‌دهنده روند ارزیابی واحد تجاری برای طبقه‌بندی مشارکت در شرایطی است که مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است:

طبقه‌بندی مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شده است



### حسابداری تحصیل منافع در عملیات مشترک

ب ۳۴. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیب‌های تجاری باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند ۲۰، تمام اصول حسابداری ترکیب‌های تجاری مندرج در استاندارد حسابداری ۳۸ و سایر استانداردهای حسابداری 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 ترکیب‌های 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 حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) 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 ۳۶ (بازارهای مالی: ارائه شناسایی می‌شود؛

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 سرقفلی طبق الزام استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) و استاندارد حسابداری ۳۵ 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 سرقفلی؛ و

ث. انجام آزمون کاهش ارزش، حداقل بطور سالانه، برای یک واحد مولد نقد که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، و در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش آن واحد مولد نقد، آزمون کاهش ارزش سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری طبق استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها.

ب ۳۵. همچنین بندهای ۲۲ و ب ۳۴، تنها به شرطی برای تشکیل عملیات مشترک کاربرد دارد که فعالیت تجاری موجود طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸)، 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.

ب۳۶. مجری عملیات مشترک ممکن است منافع خود در عملیات مشترکی که فعالیت آن، تشکیل‌دهنده فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ 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.

ب۳۷. بندهای ۲۲ و ب۳۴ تا ب۳۶، به شرطی برای تحصیل منافع در عملیات مشترک کاربرد ندارند که طرفهای دارای کنترل مشترک، شامل واحد تجاری تحصیل‌کننده منافع در عملیات مشترک، قبل و بعد از تحصیل، تحت کنترل واحد شخص یا اشخاص کنترل‌کننده نهایی یکسانی باشند و آن کنترل موقتی نباشد.

#### حسابداری فروش یا اعطای داراییها به عملیات مشترک

ب۳۸. 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، 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.

ب۳۹. 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

ب۴۰. هرگاه واحد تجاری در عملیات مشترکی که در آن، مجری عملیات مشترک است، به انجام معامله، مانند خرید 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.

ب۴۱. 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.

## پیوست پ

این پیوست، بخش بدانشدنی این استاندارد مسابرداری است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم الاجرا است.

### گذار

پ ۱. با وجود الزامات بند ۲۷ استاندارد حسابداری ۳۴ (ویه‌های مسابرداری، تغییر در برآوردهای مسابرداری و اشتباهات، هرگاه این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته شود، ضرورت دارد که واحد تجاری، اطلاعات کمی الزامی طبق بند ۲۷(ج) استاندارد حسابداری ۳۴ را تنها برای دوره سالانه‌ای ارائه کند که قبل از نخستین دوره سالانه‌ای قرار دارد که استاندارد حسابداری ۴۰ 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.