معيار المحاسبة الدولي 28

الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

الهدف

1 **هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.**

النطاق

2 **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي هي منشآت مستثمرة لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مُستثمر فيها.**

التعريفات

3 **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المُحددة:**

المنشأة الزميلة **هي منشأة يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها.**

القوائم المالية الموحدة **هي القوائم المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها لمنشأة اقتصادية واحدة.**

طريقة حقوق الملكية **هي طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار – بشكل أولي – بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في حصة المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها بعد الاستحواذ. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة لمستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.**

ترتيب مشترك **هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.**

السيطرة المشتركة **هي التقاسم المتفق عليه – تعاقدياً – للسيطرة على ترتيب، والتي توجد – فقط – عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالأجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.**

مشروع مشترك **هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.**

مشارك في مشروع مشترك **هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.**

التأثير المهم **هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.**

4 عُرفت المصطلحات التالية في الفقرة 4 من معيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة" وفي الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة" وتُستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي التي عُرفت فيها:

- السيطرة على منشأة مستثمر فيها.
- المجموعة.
- المنشأة الأم.
- القوائم المالية المنفصلة.
- المنشأة التابعة.

© مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية

التأثير المهم

5 عندما تحتفظ المنشأة – بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) – بـ 20 % أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل – بشكل واضح – على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، عندما تحتفظ المنشأة– بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) – بأقل من 20 % من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل – بشكل واضح– على مثل هذا التأثير. وليس بالضرورة أن تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأةَ من أن يكون لها تأثير مهم.

6 يُقام الدليل – عادةً – على وجود تأثير مهم، من قبل المنشأة، بواحد أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة، أو في أي جهة حاكمة مُعادلة، في المنشأة المستثمر فيها؛ أو

(ب) المشـاركة في عمليات وضـع السـياسـات، بما في ذلك المشـاركة في القرارات بشـأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛ أو

(ج) المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمَر فيها؛ أو

(د) تبادل الموظفين الإداريين؛ أو

(هـ) تقديم معلومات فنية أساس.

7 قد تمتلك المنشأة أذونات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات أخرى مشابهة والتي، إذا مُورست أو حُولت، يكون لها إمكانية أن تمنح المنشأة قوة تصويتية إضافية أو أن تخفض القوة التصويتية لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (أي حقوق التصويت الممكنة). ويؤخذ في الحسبان عند تقويم ما إذا كان للمنشأة تأثير مهم، وجود وأثر حقوق التصويت الممكنة التي تكون قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل منشآت أخرى. ولا تُعد حقوق التصويت الممكنة قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي عندما، على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

8 عند تقويم ما إذا كانت حقوق التصويت الممكنة تساهم في التأثير المهم، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت الممكنة وأي ترتيبات تعاقدية أخرى سواء أخذت في الحسبان بشكل منفرد أو مجتمعة) التي تؤثر على الحقوق الممكنة، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية لممارسة أو لتحويل تلك الحقوق الممكنة.

9 تفقد المنشأة التأثير المهم على منشأة مستثمر فيها عندما تفقد القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع، أو بدون، تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح منشأة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة، أو محكمة، أو إدارة أو جهة تنظيمية. ويمكن أن يحدث ذلك – أيضا – نتيجة لترتيب تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

10 بموجب طريقة حقوق الملكية، عند الإثبات الأولي، يُثبت الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفتري لإثبات نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن الربح أو الخسارة للمنشأة المستثمرة. وتخفض توزيعات الأرباح المُستلمة من المنشأة المستثمر فيها المبلغ الدفتري للاستثمار. وقد تكون التعديلات على المبلغ الدفتري ضرورية – أيضا – للتغيرات في الحصة التناسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات في الدخل الآخر الشامل للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق ترجمة أسعار صرف العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من هذه التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض القوائم المالية").

© مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية

11 قد لا يكون إثبات الدخل على أساس توزيعات الأرباح المُستلمة قياساً كافياً للدخل المُكتسب من قبل منشأة مستثمرة على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك نظراً لأن توزيعات الأرباح المُستلمة قد تنطوي على علاقة ضعيفة بأداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ونظراً لأن للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة، أو تأثيراً مهماً، على المنشأة المستثمر فيها، فإن للمنشأة المستثمرة حصة في أداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك و– نتيجة لذلك – في العائد على استثمارها. تحاسب المنشأة المستثمرة عن هذه الحصة من خلال توسيع نطاق قوائمها المالية لتشمل نصيبها من ربح أو خسارة تلك المنشأة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك، يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقريراً إعْلامِيّاً أكثر عن صافي أصول المنشأة المستثمرة وربحها أو خسارتها.

12 عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى متضمنة حقوق تصويت ممكنة، تُحدد حصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك – فقط – على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى، ما لم تنطبق الفقرة 13.

13 في بعض الظروف، يكون للمنشأة – في الجوهر– ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنحها – في الوقت الحالي – الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، تُحدد النسبة المُخصصة للمنشأة من خلال الأخذ في الحسبان الممارسة اللاحقة لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح المنشأة – في الوقت الحالي – الحق في الحصول على العوائد.

14 لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9"الأدوات المالية" على الحصص في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. عندما تمنح الأدوات المتضمنة حقوق تصويت ممكنة – في الجوهر – في الوقت الحالي الحق في الحصول على العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الأدوات لا تخضع للمعيار الدولي للتقرير المالي 9. أما في جميع الحالات الأخرى، فإنه تتم المحاسبة عن الأدوات المتضمنة حقوق تصويت ممكنة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

15 ما لم يكن الاستثمار أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك مُصنفا على أنه مُحتفظ به للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يجب أن يُصنف الاستثمار، أو أي حصة مبقاة من الاستثمار، غير مُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع، على أنه أصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

16 يجب على المنشأة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها، أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، باستثناء عندما يتأهل ذلك الاستثمار للإعفاء وفقاً للفقرات 17–19.

الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

17 لا يلزم المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة هي منشأة أُمٌّ معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب الاستثناء من النطاق الوارد في الفقرة 4(أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي 10، أو عندما ينطبق جميع ما يلي:

(أ) المنشأة هي منشأة تابعة مملوكة – بشكل كامل – أو منشأة تابعة مملوكة – بشكل جزئي – لمنشأة أخرى، وأن ملاكها الآخرين، بما فيهم اولئك الذين – لولا ذلك – لم يكن ليكون لهم حق التصويت، تم إخطارهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.

(ب) لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للمنشأة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج سوق نظامية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

(ج) لم تودع المنشأة، أو ليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

(د) تُعِد المنشأة الأم النهائية للمنشأة، أو أي منشأة أُمٍّ وسيطة لها، قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي يتم فيها توحيد المنشآت التابعة أو قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 10.

18 عندما يحتفظ باستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك من قِبَل –أو بشكل غير مباشر من خلال- منشأة هي تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية ومنشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار أن تقيس الاستثمارات في تلك المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

19 عندما يكون للمنشأة استثمار في منشأة زميلة، ويُحتفظ بجزء منه – بشكل غير مباشر – من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية و منشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للمنشأة أن تختار أن تقيس ذلك الجزء من الاستثمار في المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9، وذلك بغض النظر عما إذا كان لتنظيم رأس المال المُخاطر، أو للصندوق المشترك، أو لصندوق الائتمان ، وللمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، تأثير مهم على ذلك الجزء من الاستثمار. وإذا قامت المنشأة بذلك الاختيار، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء مُتبقي من استثمارها في المنشأة الزميلة لا يُحتفظ به من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية ومنشآت مشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار.

التصنيف على أنه مُحتفظ بها للبيع

20 يجب على المنشأة أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 5 على الاستثمار أو الجزء من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك الذي يستوفي الضوابط ليُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع. ويجب أن تتم المحاسبة عن أي جزء متبقي من الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لم يُصنف على أنه مُحتفظ به للبيع، باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم استبعاد الجزء الذي صُنف على أنه مُحتفظ به للبيع. وبعد أن يجري الاستبعاد، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن أي حصة مبقاة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9، ما لم تستمر الحصة المبقاة في كونها منشأة زميلة أو مشروع مشترك، وفي هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية.

21 عندما لا يعد الاستثمار، أو الجزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، والذي صُنف – سابقاً – على أنه مُحتفظ به للبيع، مستوفيا الضوابط ليُصنف كذلك، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية – بأثر رجعي – اعتبارا من تاريخ تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع. ومن ثم، يجب أن تُعدل القوائم المالية للفترات منذ التصنيف على أنه محتفظ به للبيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

22 **يجب على المنشأة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً، وذلك كما يلي:**

(أ) إذا أصبح الاستثمار منشأة تابعة، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال" والمعيار الدولي للتقرير المالي 10.

(ب) عندما تكون الحصة المبقاة في المنشأة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق أصلاً مالياً، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس الحصة المبقاة بالقيمة العادلة. ويجب اعتبار القيمة العادلة للحصة المبقاة على أنها هي قيمتها العادلة عند الإثبات الأولي على أنها أصل مالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9. ويجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين:

(1) القيمة العادلة لأي حصة مبقاة وأي متحصلات من استبعاد حصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ وبين

(2) المبلغ الدفتري للاستثمار في تاريخ إيقاف طريقة حقوق الملكية.

(ج) عندما تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن جميع المبالغ المُثبتة – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بذلك الاستثمار على الأساس نفسه الذي كان سيُتطلب إذا استبعدت المنشأة المستثمر فيها – بشكل مباشر – الأصول والالتزامات المتعلقة به.

23 وبناءً عليه، إذا كان سيُعاد تصنيف مكسب أو خسارة، مُثبته – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر من قبل المنشأة المستثمر فيها، إلى الربح أو الخسارة من استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، فإن المنشاة تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنها تعديل إعادة تصنيف) عند إيقاف طريقة حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى منشأة زميلة أو مشروع مشترك فروق تراكمية من تبادل العملات تتعلق بعملية أجنبية وتتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف المكسب أو الخسارة المُثبتة – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر، فيما يتعلق بالعملية الأجنبية، إلى الربح أو الخسارة.

24 **عندما يصبح استثمار في منشأة زميلة استثماراً في مشروع مشترك، أو يصبح استثمار في مشروع مشترك استثماراً في منشأة زميلة، فإن المنشأة تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المبقاة.**

التغيرات في حصة الملكية

25 عندما تنخفض حصة ملكية المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، ولكن يستمر تصنيف الاستثمار إما كشركة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد تصنيف القدر من المكسب أو الخسارة المُثبت – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر، والمتعلق بذلك الانخفاض في حصة الملكية، إلى الربح أو الخسارة، وذلك إذا كان سيُتطلب أن يُعاد تصنيف هذا المكسب والخسارة إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

26 كثير من الإجراءات التي تُعد مناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لإجراءات التوحيد المُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي 10. إضافة إلى ذلك، فإن المفاهيم التي تحكم الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن الاستحواذ على منشأة تابعة يتم – أيضا – تبنيها في المحاسبة عن اقتناء استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

27 نصيب المجموعة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هو مجموع الحيازات من قبل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ولهذا الغرض، يتم تجاهل حيازات المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة الأخرى في المجموعة. وعندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك منشآت تابعة، أو منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة، فإن الربح أو الخسارة، والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول المأخوذة في الحسبان عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المُثبتة في القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك (بما في ذلك نصيب المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من الربح أو الخسارة، والدخل الشامل الآخر وصافي أصول منشآتها الزميلة أو مشروعاتها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية تنشأ عنها سياسات محاسبية متماثلة (انظر الفقرتين 35 - 36أ).

28 تُثبت في القوائم المالية للمنشأة المكاسب والخسائر الناتجة عن المعاملات "الصاعدة" و"النازلة" التي تنطوي على أصول لا تشكل أعمال، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي 3، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة المُوحدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك – فقط – بقدر حصص المستثمرين غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. "المعاملات الصاعدة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أصول من منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلى المنشأة المستثمرة. ويتم استبعاد نصيب المنشأة في مكسب أو خسارة الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة من هذه المعاملات. "المعاملات النازلة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أو مساهمات بأصول من المنشأة المستثمرة إلى منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك.

29 عندما توفر المعاملات النازلة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تُثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل المنشأة المستثمرة. وعندما توفر المعاملات الصاعدة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق من الأصول التي سيتم شراؤها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت نصيبها من تلك الخسائر.

30 تجب المحاسبة عن المكسب أو الخسارة الناتجين من المساهمة بأصول غير نقدية لا تشكل أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي 3، لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك في مقابل حصة ملكية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وفقاً للفقرة 28، باستثناء عندما تفتقر المساهمة إلى الجوهر الاقتصادي، كما تم توضيح هذا المصطلح في معيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات والآلات والمعدات". فعندما تفتقر مثل تلك المساهمة إلى الجوهر الاقتصادي، فإن المكسب

أو الخسارة تُعد غير محققة، ولا تُثبت ما لم تنطبق – أيضا – الفقرة 31. ويجب أن تُستبعد مثل هذه المكاسب والخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، ولا يجوز أن تُعرض على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالي الموحدة للمنشأة أو في قائمة المركز المالي للمنشأة التي تم فيها المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

31 إذا استلمت المنشأة أصولاً نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى تلقي حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن المنشأة تثبت – بالكامل – ضمن الربح أو الخسارة الجزء من المكسب أو الخسارة على المساهمة غير النقدية المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية المُستلمة.

31أ يتـم إثبات كامل المكسب أو الخســارة الناتجين عن المعاملات النازلــة التي تنطوي على أصول تشكل أعمالاً، كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير المالي 3، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها التابعة الموحدة) وبين منشأتها الزميلة أو المشروع المشترك، وذلك في القوائم المالية للمنشأة المستثمرة.

31ب قد تبيع المنشأة أو تساهم بأصول من خلال أثنين أو أكثر من ترتيب من الترتيبات (المعاملات). عند تحديد ما إذا كانت الأصول المباعة أو المساهم بها تشكل أعمالاً، كما هي معرف في المعيار الدولي للتقرير المالي 3، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فيما إذا كان البيع أو المساهمة بتلك الأصول هو جزء من الترتيبات المتعددة التي ينبغي المحاسبة عنها كمعاملة واحدة وفقاً للمتطلبات في الفقرة ب97 من المعيار الدولي للتقرير المالي 10.

32 تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً. وعند اقتناء الاستثمار، تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد كما يلي:

(أ) تُضمن الشهرة المتعلقة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في المبلغ الدفتري للاستثمار. ولا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة.

(ب) تُضمن أي زيادة لنصيب المنشأة من صافي القيمة العادلة لأصول المنشأة المستثمر فيها والتزاماتها القابلة للتحديد عن تكلفة الاستثمار على أنها دخل عند تحديد نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يُقتنى فيها الاستثمار.

وبعد الاستحواذ، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من أجل، على سبيل المثال، المحاسبة عن استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك المُستند إلى قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وبالمثل، بعد الاستحواذ، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب المنشأة من ربح أو خسارة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لخسائر الهبوط، مثلاً في قيمة الشهرة أو العقارات والآلات والمعدات.

33 **تُستخدم أحدث القوائم المالية المتاحة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة عن نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تُعد، لاستخدام المنشأة، قوائم مالية كما هي في التاريخ نفسه للقوائم المالية للمنشأة، ما لم يكن من غير العملي فعل ذلك.**

34 **وفقاً للفقرة 33، عندما تُعد القوائم المالية، المُستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية، لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك كما هي في تاريخ يختلف عن ذلك التاريخ المُستخدم من قبل المنشأة، فإنه يجب أن تُجرى تعديلات لأثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ القوائم المالية للمنشأة. وعلى أية حال، يجب ألا يكون الفرق بين نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وذلك للمنشأة أكثر من ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق بين نهايات فترات التقرير هو نفسه من فترة إلى أخرى.**

35 **يجب أن تُعد القوائم المالية باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث المتماثلة في الظروف المتشابهة.**

36 باستثناء ما هو مبين في الفقرة 36أ، عندما تستخدم منشأة زميلة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية، غير تلك الخاصة بالمنشأة، لمعاملات وأحداث متماثلة في ظروف متشابهة، فإنه يجب أن تُجرى تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك تتوافق مع تلك الخاصة بالمنشأة، وذلك عندما تُستخدم القوائم المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

36أ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 36، إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة زميلة أو مشروع المشترك يعدان منشأة استثمارية، فإنه يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تبقي على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة.

37 عندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة قائمة مجمعة للأرباح والتي يُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى بخلاف المنشأة والتي تُصنف على أنها حقوق ملكية، فإن المنشأة تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل بتوزيعات الأرباح على مثل تلك الأسهم، سواء أُعلن عن توزيعات الأرباح، أو لم يُعلن عنها.

38 إذا تساوى نصيب المنشأة من خسائر منشأة زميلة أو مشروع مشترك مع حصتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، أو زاد عنها، فإن المنشأة تتوقف عن إثبات نصيبها من الخسائر الإضافية. الحصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك هي المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك مُحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أي حصص طويلة الأجل والتي تشكل – في الجوهر – جزءً من صافي استثمار المنشأة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. فعلى سبيل المثال، البند غير المُخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن تحدث تسويته في المستقبل القريب، يُعد – في الجوهر – امتداداً لاستثمار المنشأة في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والمبالغ تحت التحصيل أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين، أو المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين أو أي مبالغ تحت التحصيل طويلة الأجل يوجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة. تنطبق الخسائر المُثبتة باستخدام طريقة حقوق الملكية زيادةً عن استثمار المنشأة في الأسهم العادية على المكونات الأخرى لحصة المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بترتيب معاكس لأقدميتها (بمعنى الأولوية في التصفية).

39 بعد أن تُخفض حصة المنشأة إلى الصفر، يتم تحمل خسائر إضافية، ويُثبت التزام، بقدر – فقط – ما تحملته المنشأة من التزامات نظامية أو ضمنية أو ما قامت به من مدفوعات نيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وعندما تقوم المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بالتقرير – لاحقاً – عن أرباح، فإن المنشأة تستأنف إثبات نصيبها من هذه الأرباح – فقط – بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع نصيبها من الخسائر غير المُثبتة.

خسائر الهبوط

40 بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك إثبات خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للفقرة 38، فإن المنشأة تطبق الفقرات 41أ-41ج لتحدد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أن صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع قد هبطت قيمته

41 تطبق المنشأة متطلبات الهبوط في المعيار الدولي للتقرير المالي 9 لملكيتها الأخرى في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 والتي لا تشكل جزءاً من صافي الاستثمار

41أ تهبط قيمة صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ويتم تكبد خسائر هبوط إذا، وفقط إذا كان هناك دليلاً موضوعياً على الهبوط نتيجة لحدث أو أكثر بعد الإثبات الأولي لصافي الاستثمار ("حدث خسارة") وأن حدث الخسارة (أو أحداثها) لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الاستثمار يمكن تقديرها بشكل يمكن الاعتماد عليه. قد لا يكون من الممكن التعرف على حدث واحد منفصل تسبب في الهبوط. وبدلاً من ذلك فإن الأثر المجمع لعدة أحداث قد يكون هو الذي تسبب في الهبوط. ولا يتم إثبات الخسائر المتوقعة للأحداث المستقبلية، بغض النظر عن مدى احتماليتها. الدليل الموضوعي على أن صافي الاستثمار قد هبطت قيمته يتضمن بيانات قابلة للملاحظة تسترعي إنتباه المنشأة عن أحداث الخسائر التالية:

(أ) الصعوبات المالية الكبيرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

(ب) مخالفة العقد مثل التعثر أو العجز في السداد بواسطة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

(ج) تمنح المنشأة لأسباب اقتصادية أو نظامية تتعلق بالعجز المالي لمنشأتها الزميلة أو المشروع المشترك تنازلات للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تكن لتمنحه لولا ذلك.

(د) أنه من المحتمل أن تدخل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في إفلاس أو إعادة هيكلة مالية.

(هـ) غياب سوق نشط لصافي الاستثمار بسبب الصعوبات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

41ب غياب سوق نشط بسبب أن حقوق الملكية أو الأدوات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تعد تتداول في سوق عام لا يعد دليلاً على الهبوط في القيمة. ولا يعد تخفيض التصنيف الإئتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو إنخفاض القيمة العادلة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك دليلاً، في حد ذاته، على الهبوط في القيمة، على الرغم من أنه قد يكون دليلاً على الهبوط في القيمة عند أخذه في الاعتبار مع المعلومات الأخرى المتاحة.

41ج بالإضافة إلى أنواع الأحداث في الفقرة 41أ، يتضمن الدليل الموضوعي على الهبوط في قيمة صافي الاستثمار في أدوات الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك المعلومات عن التغيرات الهامة ذات الآثار السلبية التي حدثت في البيئة التقنية والسوقية والاقتصادية والقانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وتشير إلى أن تكلفة الاستثمار في أدوات الملكية قد لا يمكن استردادها. الهبوط الهام أو الطويل للقيمة العادلة للاستثمار في أدوات الملكية إلى أقل من تكلفتها يعد دليلاً موضوعياً على الهبوط في القيمة.

42 نظراً لأن الشهرة، التي تُشكل جزءً من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، لا تُثبت – بشكل منفصل، فإنها لا تُختبر للهبوط – بشكل منفصل – بموجب تطبيق متطلبات اختبار الهبوط في قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي 36 "الهبوط في قيمة الأصول". وبدلا من ذلك، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36، يُختبر إجمالي المبلغ الدفتري للاستثمار للهبوط على أنه أصل واحد، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه (قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أكبر) مع مبلغه الدفتري، وذلك عندما يشير تطبيق الفقرات 41أ – 41ج إلى احتمال أن قيمه الاستثمار قد هبطت. ولا تُخصص خسارة الهبوط المُثبتة في تلك الظروف لأي أصل، بما في ذلك الشهرة، التي تُشكل جزءً من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وتبعاً لذلك، يُثبت أي عكس لخسارة الهبوط تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36 بالقدر الذي يزيد به – لاحقاً – المبلغ الممكن استرداده من الاستثمار. وعند تحديد قيمة الاستخدام للاستثمار، تُقدر المنشأة:

(أ) نصيبها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تتولد من قبل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار، أو

(ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنشأ عن توزيعات الأرباح التي ستُستلم من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي له.

وباستخدام الافتراضات المناسبة، تعطي كلا الطريقتين النتائج نفسها.

43 يجب أن يتم تقدير المبلغ القابل للاسترداد من استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك، ما لم تكن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لا يولدان تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة – إلى حد كبير – عن تلك المتولدة من الأصول الأخرى للمنشأة.

القوائم المالية المنفصلة

44 يجب أن تتم المحاسبة عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة وفقاً للفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي 27 (المُعدل في 2011)

تاريخ السريان والتحول

45 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار أبكر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 10، والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" ومعيار المحاسبة الدولي 27 (المُعدل في 2011) في الوقت نفسه.

45أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 9، الصادر في يوليو 2014, الفقرات 40 – 42 وأضاف الفقرات 41أ – 41 ج. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي9.

45ب عدّل "طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة" (التعديلات في معيار المحاسبة الدولي 27) , الصادرة في أغسطس 2014, الفقرة 25. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2016 او بعده بأثر رجعي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

45ج عدّل "بيع أصول أو المساهمة بها بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك" (التعديلات في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 ومعيار المحاسبة الدولي 28) الصادر في سبتمبر 2014 الفقرتين 28 و30 وأضاف الفقرتين 31أ – 31ب. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبليا على بيع الأصول أو المساهمة بها الذي يحدث في الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2016 أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

45د عدّل "المنشآت الاستثمارية: تطبيق استثناء التوحيد" (التعديلات في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 12 ومعيار المحاسبة الدولي 28), الصادر في ديسمبر 2014, الفقرات 17 و27 و36 وأضاف الفقرة 36أ. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2016 أو بعده. يسمح بالتطبيق قبل هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9

46 إذا طبقت المنشأة هذا المعيار، ولكن لم تطبق – بعد – المعيار الدولي للتقرير المالي 9، فإن أي إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9 يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي 39.

سحب معيار المحاسبة الدولي 28 (2003)

47 يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 28"الاستثمارات في المنشآت الزميلة" (المُنقح في 2003).