

استاندارد حسابداری شماره ۱۵: سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)

فهرست مندرجات

شماره بند	
(۱) - (۵)	■ پیشگفتار
	■ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ "سرمایه گذاریها"
۱ - ۴	● دامنه کاربرد
۵ - ۹	● تعاریف
۱۰ - ۱۲	● انواع سرمایه گذاری
۱۳ - ۱۹	● طبقه بندی سرمایه گذاریها
۲۰ - ۲۴	● بهای تمام شده سرمایه گذاریها
۲۵	● انعکاس به خالص ارزش فروش
۲۶ - ۲۷	● ملاحظات استفاده از خالص ارزش فروش
۲۸ - ۳۷	● اندازه گیری سرمایه گذاریها پس از شناخت اولیه
۳۸ - ۴۶	● تغییر مبلغ دفتری سرمایه گذاریها
۴۷ - ۵۰	● واگذاری سرمایه گذاریها
۵۱ - ۵۲	● تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریها
۵۳ - ۵۴	● صورت سود و زیان
۵۵	● افشا
۵۶	● تاریخ اجرا
	● پیوست شماره ۲: توضیحات تکمیلی در خصوص مصون سازی
	● پیوست شماره ۳: مثالهای توضیحی در خصوص مصون سازی
	● پیوست شماره ۴: مبانی نتیجه گیری
	● پیوست شماره ۱: اصلاحات سایر استانداردها

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

پیشگفتار

دلایل تجدید نظر در استاندارد

(۱) این تجدید نظر با هدف پوشش حسابداری ابزارهای مشتقه، مانند قراردادهای آتی و بهبود الزامات مربوط به حسابداری سرمایه‌گذاریها انجام شده است.

تغییرات اصلی

حسابداری ابزارهای مشتقه

(۲) تعاریف این استاندارد، با توجه به تغییرات ایجاد شده، اصلاح و برخی تعاریف جدید به آن اضافه شده است.

(۳) نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه، که با هدف کسب منافع حاصل از افزایش ارزش یا استفاده به عنوان ابزار مصون‌ساز انجام می‌شود، تشریح شده است.

حسابداری سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله در بازار

(۴) طبق استاندارد قبلی، سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شد، به یکی از دو روش "ارزش بازار"، یا "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" در ترازنامه منعکس می‌شد. در استاندارد تجدیدنظر شده، تنها روش "خالص ارزش فروش" برای اندازه‌گیری این گونه سرمایه‌گذاریها مجاز شمرده شده است.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

(۵) طبق استاندارد تجدیدنظر شده، به استثنای سرمایه‌گذاریهای بلندمدت دارای سررسید، تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" انجام می‌گیرد. همچنین، تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای جاری به بلندمدت به مواردی محدود شده است که واحد سرمایه‌گذار حداقل به نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر دست یافته باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

بازیافت بخشی از بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری

(۶) در بند ۲۴ استاندارد، عبارت «اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری» با عبارت «اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری» جایگزین شد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)

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

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریها و الزامات افشای اطلاعات مربوط می‌پردازد.
۲. حسابداری سرمایه‌گذاری در کلیه واحدهای تجاری باید طبق الزامات این استاندارد انجام شود. این استاندارد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی تلفیقی و مجموعه را تعیین نمی‌کند لیکن درخصوص نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریهای پیشگفته در صورتهای مالی جداگانه کاربرد دارد مگر در مواردی که در استانداردهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته نحوه عمل دیگری تجویز شده باشد.
۳. موارد زیر در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد:
 - الف. مبانی شناخت درآمدهایی که به صورت سود تضمین شده، سود سهام و غیره از سرمایه‌گذاریها عاید می‌شود (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی).
 - ب. سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی تلفیقی و مجموعه.
 - ج. سرمایه‌گذاری در املاک.
۴. نظر به اینکه یکی از ویژگیهای کلیه سرمایه‌گذاریها، ایجاد منافع اقتصادی برای واحد سرمایه‌گذار است، نحوه حسابداری مندرج در این استاندارد، عملکرد سرمایه‌گذاری یک واحد سرمایه‌گذار را به نحو مناسب شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند. لذا، این استاندارد، در مورد کلیه واحدهای تجاری سرمایه‌گذار، صرف نظر از ماهیت، درصد سرمایه‌گذاری و حجم فعالیت سرمایه‌گذاری آنها، از جمله شرکتهای تخصصی سرمایه‌گذاری کاربرد دارد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ابزار مالی: قراردادی است که برای یک واحد تجاری، دارایی مالی و برای واحد تجاری دیگر، بدهی مالی یا ابزار مالکانه ایجاد می‌کند.
 - ابزار مالکانه: هر قراردادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به داراییهای واحد تجاری پس از کسر کلیه بدهیهای آن است.
 - ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور مبادله یا یک بدهی را تسویه کنند.
 - اوراق مشتقه: ابزار مالی یا قرارداد دیگری که دارای سه ویژگی زیر است:
 - الف. ارزش آن در واکنش به تغییرات قیمت دارایی پایه مانند سهام و کالا تغییر کند،
 - ب. مستلزم سرمایه‌گذاری خالص اولیه نباشد یا در مقایسه با سایر قراردادهایی که انتظار می‌رود در برابر تغییر عوامل بازار واکنش مشابهی نشان دهند، سرمایه‌گذاری خالص اولیه کمتری نیاز داشته باشد، و
 - ج. در آینده تسویه شود.
 - بازار فعال: بازاری است که در آن دفعات و حجم معاملات دارایی و بدهی برای ارائه مستمر اطلاعات قیمت‌گذاری کافی است.
 - بدهی مالی: هر بدهی که یکی از موارد زیر باشد:
 - الف. تعهد قراردادی:
 - ۱. برای تحویل وجه نقد یا دارایی مالی دیگر به اشخاص دیگر، یا
 - ۲. برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با اشخاص دیگر، تحت شرایطی که به صورت بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است، یا
 - ب. قراردادی که از طریق ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه گردد و:
 - ۱. اوراق غیرمشتقه‌ای است که در ازای آن واحد تجاری به تحویل تعداد متغیری ابزار مالکانه واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود، یا

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۲. اوراق مشتقه‌ای است که به شیوه‌ای به جز معاوضه مبلغ ثابتی وجه نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود.

- تعهد قطعی: توافقی لازم الاجرا برای مبادله مقدار مشخصی از منابع به قیمتی مشخص در تاریخ یا تاریخهای مشخص در آینده است.
- حق تقدم: با توجه به مفاد ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، حقی است قابل نقل و انتقال متعلق به صاحبان سهام واحد تجاری، که هنگام خرید سهام جدید به نسبت سهامی که مالکند به ایشان تعلق می‌گیرد.
- خالص ارزش فروش: عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می‌شود.
- دارایی مالی: هر دارایی که یکی از موارد زیر باشد:

الف. وجه نقد.

ب. ابزار مالکانه از قبیل سهام یا حق تقدم سهام واحد تجاری دیگر.

ج. حق قراردادی:

۱. برای دریافت وجه نقد یا دارایی مالی دیگر از اشخاص دیگر، یا

۲. برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با اشخاص دیگر، تحت شرایطی که به صورت بالقوه برای واحد تجاری مطلوب است.

د. قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود، و:

۱. اوراق غیرمشتقه‌ای است که در ازای آن واحد تجاری به دریافت تعداد متغیری ابزار مالکانه واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود، یا

۲. اوراق مشتقه‌ای است که به شیوه‌ای به جز معاوضه مبلغ ثابتی وجه نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی ابزار مالکانه واحد تجاری تسویه خواهد شد یا ممکن است تسویه شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- سرمایه‌گذاری: نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای کسب منافع اقتصادی از طریق دریافت منافع (به شکل سود سهام و سود تضمین شده)، افزایش ارزش، پوشش ریسک‌های آتی یا مزایای دیگر (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند.
- سرمایه‌گذاری بلندمدت: طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریهاست که به قصد استفاده مستمر در فعالیتهای واحد تجاری نگهداری می‌شود. سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد.
- سرمایه‌گذاری جاری: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاریها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری بلندمدت نباشد.
- سرمایه‌گذاری در املاک: عبارت از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی است که عملیات ساخت و توسعه آن به اتمام رسیده و به جهت ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه‌گذاری دارد (افزایش ارزش و اجاره) و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار نگهداری می‌شود.
- سرمایه‌گذاری سریع‌العمل در بازار: نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازاری فعال، آزاد و در دسترس، وجود دارد به طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.
- سهام جایزه: عبارت است از توزیع سهام بین صاحبان سهام واحد تجاری از محل سود انباشته، اندوخته‌ها یا صرف سهام که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.
- صندوق سرمایه‌گذاری: نهادی مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- مصون‌سازی: به اقداماتی اطلاق می‌شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی مربوط به یک قلم خاص انجام می‌گیرد.
- مصون‌سازی ارزش منصفانه: عبارت است از مصون‌سازی ریسک تغییر ارزش منصفانه یک دارایی یا بدهی شناسایی شده یا یک تعهد قطعی شناسایی نشده، یا بخش مشخصی از آن دارایی، بدهی یا تعهد قطعی که قابل انتساب به ریسک خاصی باشد و بتواند بر سود یا زیان اثر بگذارد.
- مصون‌سازی جریان نقدی: مصون‌سازی ریسک تغییرپذیری جریانهای نقدی که:

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۱. قابل انتساب به ریسک خاصی در ارتباط با دارایی یا بدهی شناسایی شده (نظیر تمام یا بخشی از پرداختهای آتی سود تضمین شده مربوط به بدهی با نرخ متغیر) یا معامله آتی بسیار محتمل، باشد، و
 ۲. بتواند بر سود یا زیان اثر بگذارد.
۶. اگرچه ویژگی زیربنایی سرمایه‌گذاری این است که با قصد کسب منافع اقتصادی آتی انجام می‌پذیرد، اما این ویژگی در مورد کلیه داراییها مصداق دارد. این امر مشکلاتی را در تعریف سرمایه‌گذاری از نظر مقاصد این استاندارد ایجاد می‌کند زیرا این استاندارد قصد ندارد سایر داراییهای مورد استفاده واحد تجاری از قبیل داراییهای ثابت مشهود و موجودی مواد و کالا را دربر گیرد. این مشکل در مواردی که سرمایه‌گذاری خصوصیتی مشابه با دیگر داراییها دارد، مضاعف می‌شود. مثلاً در مواردی که عملیات خرید و فروش سرمایه‌گذاری بخش عمده فعالیت روزمره یک واحد تجاری را تشکیل می‌دهد، پرتفوی سرمایه‌گذاریها، مشابه موجودی مواد و کالا در سایر واحدهای تجاری است.
۷. به هر صورت، در تدوین استاندارد حسابداری برای سرمایه‌گذاریها، این فرض تلویحی وجود دارد که دارایی طبقه‌بندی شده به‌عنوان سرمایه‌گذاری، مستلزم نحوه حسابداری متفاوتی از سایر داراییهاست. این امر به‌نوبه خود حاکی از این است که در ماهیت سرمایه‌گذاری خصوصیتی وجود دارد که آن را از سایر داراییها متمایز می‌سازد. ویژگی متمایزکننده سرمایه‌گذاری به‌عنوان طبقه‌ای از داراییها، طریقه خاص کسب منافع اقتصادی آن است. این منافع اقتصادی ممکن است به اشکال مختلف حاصل شود. یکی از این اشکال، دریافتهای ناشی از توزیع منافع از قبیل سود تضمین شده و سود سهام است. شکل دیگر، منفعت سرمایه‌ای است که منعکس‌کننده افزایش در ارزش یک سرمایه‌گذاری طی دوره نگهداشت آن توسط واحد تجاری است. این ویژگی در تعریف سرمایه‌گذاری برای مقاصد این استاندارد بکار گرفته شده است. اگرچه ارزش سایر داراییها از قبیل ساختمان و ماشین‌آلات نیز ممکن است طی زمان افزایش یابد، لیکن این اقلام تنها در مواردی طبق

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

این استاندارد به عنوان سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود که برای این هدف و نه به قصد استفاده در عملیات واحد تجاری، نگهداری شده باشد.

۸. ممکن است ادعا شود که سرمایه‌گذاری نگهداری شده توسط معامله‌گران اوراق بهادار که به قصد کسب سود در جریان عادی فعالیت‌های تجاری آنها صورت گرفته است، در تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد قرار نمی‌گیرد. لیکن این اعتقاد وجود دارد که دارایی مورد معامله به شیوه مزبور، همان خصوصیات زیربنایی را داراست که در صورت نگهداشت توسط یک واحد تجاری دیگر و فروش آن به یک معامله‌گر اوراق بهادار و یا خریدار نهایی دیگری دارا می‌بود. بنابراین نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریهای نگهداری شده به منظور خرید و فروش توسط معامله‌گران اوراق بهادار نیز مطابق این استاندارد است.

۹. تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد، تعریفی عام است که شامل مواردی از قبیل اوراق مالکیت سرمایه، حق تقدم خرید سهام، گواهی صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک، اوراق مشارکت، اوراق صکوک اجاره، املاک، کالاها (غیر از آنهایی که به قصد مصرف یا خرید و فروش، در جریان فعالیت‌های عادی واحد تجاری نگهداری شود)، اوراق مشتقه و سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار بانکی است.

انواع سرمایه‌گذاری

۱۰. سرمایه‌گذاری ممکن است به اشکال مختلفی صورت گیرد و به دلایل گوناگونی نگهداری شود. برخی سرمایه‌گذاریها ممکن است در قالب اوراقی که بیانگر دارایی پولی برای دارندگان این گونه اوراق است، ظاهر شوند (نظیر برخی اوراق مشارکت). برخی از این سرمایه‌گذاریها ممکن است متضمن سود تضمین شده حداقلی باشند. سرمایه‌گذاریها همچنین می‌توانند در قالب مالکیت سرمایه یک واحد تجاری دیگر ظاهر شوند. این سرمایه‌گذاریها بیانگر حقوق مالی است. سایر اشکال سرمایه‌گذاری شامل نگهداری فلزات گرانبها یا دیگر کالاها از جمله آثار هنری است. سرمایه‌گذاریهای مختلف از نظر سهولت

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

تبدیل به وجه نقد یا سایر داراییها، میزان داد و ستد و ماهیت بازار مربوط ویژگیهای متفاوتی از خود بروز می‌دهند.

۱۱. ماهیت و میزان سرمایه‌گذاری یک واحد تجاری و همچنین حجم فعالیت آن در زمینه خرید، نگهداری و فروش سرمایه‌گذاریها در واحدهای تجاری مختلف متفاوت است. برای برخی واحدهای تجاری خصوصاً واحدهایی که در بخشهای خاص خدمات مالی فعالیت دارند، فعالیت سرمایه‌گذاری بخش عمده عملیات واحد تجاری را تشکیل می‌دهد و عملکرد آن در زمینه سرمایه‌گذاری به میزان قابل ملاحظه‌ای بر نتایج عملیات آن تأثیر می‌گذارد. برخی واحدهای تجاری از قبیل شرکتهای تخصصی سرمایه‌گذاری عمدتاً در زمینه نگهداری و مدیریت پرتفوی سرمایه‌گذاری در بلندمدت فعالیت می‌کنند تا برای صاحبان سرمایه خود درآمد و یا رشد سرمایه فراهم آورند. برای سایر واحدهای تجاری، سرمایه‌گذاری ممکن است به عنوان یک منبع وجوه مازاد نگهداری شود و بخشی از فعالیت مدیریت وجوه نقد آنان را تشکیل دهد. همچنین برخی واحدهای تجاری نیز ممکن است به منظور اعمال نفوذ قابل ملاحظه یا اعمال کنترل بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر، در سهام آن سرمایه‌گذاری کنند. به علاوه سرمایه‌گذاری ممکن است به منظور تحکیم رابطه تجاری یا دستیابی به یک مزیت تجاری نگهداری کنند.

۱۲. برای برخی سرمایه‌گذاریها، بازار فعالی وجود دارد که بر مبنای آن، می‌توان ارزش بازار سرمایه‌گذاری را تعیین کرد. در مورد سایر سرمایه‌گذاریها، بازار فعالی وجود ندارد و برای تعیین خالص ارزش فروش از طرق دیگری استفاده می‌شود.

طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

۱۳. آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان "نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری"، داراییهای جاری و غیرجاری را در ترازنامه خود تفکیک می‌کنند باید سرمایه‌گذاریهای جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۱۴. آن گروه از واحدهای تجاری که طبق استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره داراییهای جاری و غیرجاری را در ترازنامه تفکیک نمی‌کنند باید به منظور تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها، بین آنها تمایز قائل شوند و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها را مطابق با بندهای ۲۸ تا ۳۷ تعیین و ارائه کنند.
۱۵. براساس تعریف سرمایه‌گذاری بلندمدت مندرج در بند ۵، سرمایه‌گذاری فقط زمانی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی مستند به شواهد کافی باشد. این اصل صرف نظر از اینکه سرمایه‌گذاری مورد نظر سریع‌المعامله در بازار باشد یا نباشد، مصداق دارد. سرمایه‌گذاری بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:
- الف. سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و وابسته یا تسهیلات بلندمدت اعطایی به این واحدها.
- ب. سرمایه‌گذاریهایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است (این سرمایه‌گذاریها اصطلاحاً سرمایه‌گذاریهای تجاری نام گرفته است).
- ج. سرمایه‌گذاریهایی که بدون تأثیر عمده بر فعالیتهای واحد تجاری قابل واگذاری نیست.
- د. سرمایه‌گذاریهایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف آن نگهداری پرتفویی از سرمایه‌گذاریها جهت تحصیل درآمد و یا رشد سرمایه برای صاحبان سرمایه واحد تجاری است.
۱۶. تنها در شرایطی که یک یا چند مورد از معیارهای پیشگفته احراز شود، سرمایه‌گذاری را می‌توان بلندمدت محسوب کرد. این واقعیت که یک سرمایه‌گذاری برای مدت نسبتاً طولانی نگهداری شده است، لزوماً به معنای بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری نیست. در سایر موارد که معیارهای مزبور احراز نگردد، سرمایه‌گذاری (اعم از سریع‌المعامله در بازار یا سایر) به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۱۷. تعریف سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت‌های معاملاتی درچنین بازاری معلوم باشد و به طور علنی اعلام شود. بعلاوه قیمت اعلام شده باید به گونه‌ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد. در صورت تحقق این شرایط، سرمایه‌گذاری یک "سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار" است. در عمل، مفهوم عبارت "سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار" ممکن است برای واحدهای تجاری مختلف یکسان نباشد. بنابراین، به دلیل تفاوت در میزان دسترسی به بازار و در دسترس بودن قیمت‌های اعلام شده، یک سرمایه‌گذاری که هنگام نگهداری توسط برخی مؤسسات خدمات مالی خاص، سریع‌المعامله در بازار تلقی می‌شود، ممکن است برای دیگر واحدهای تجاری این چنین نباشد.

۱۸. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بند ۱۵ آن را سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی کرد.

۱۹. برخی از واحدهای تجاری ممکن است به موجب استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره، ترازنامه خود را مطابق فرم ازپیش تعیین شده‌ای که بین داراییهای جاری و غیرجاری تمایزی قائل نمی‌شود، تهیه کنند. بسیاری از واحدهای تجاری، نظیر بانکها و شرکتهای بیمه که در رشته‌های مالی فعالیت می‌کنند، هرچند ممکن است قصد واگذاری داراییهایشان را طی عملیات جاری نداشته باشند، با این حال معمولاً بسیاری از سرمایه‌گذاریهای خود را به عنوان منابعی تلقی می‌کنند که در صورت لزوم، می‌توان آنها را جهت عملیات جاری بکار گرفت. با این حال این واحدهای تجاری ممکن است دارای سرمایه‌گذاریهایی باشند که علی‌الاصول سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی شود. بنابراین بسیاری از این واحدهای تجاری در تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاریهای خود و انتساب مبلغ دفتری به آنها، خصوصیات سرمایه‌گذاری را از نظر جاری یا بلندمدت بودن، مبنای کار قرار می‌دهند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

بهای تمام شده سرمایه گذاریها

۲۰. بهای تمام شده یک سرمایه گذاری شامل بهای خرید و مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق الزحمه ها و عوارض و مالیات می باشد. مخارج مالی تحمل شده بابت تأمین منابع مالی برای تحصیل یک سرمایه گذاری جزء بهای تمام شده سرمایه گذاری منظور نمی شود. بهای تمام شده پرتفوی سرمایه گذاریها بر مبنای تک تک اجزای پرتفوی تعیین می شود.
۲۱. اگر تمام یا بخشی از سرمایه گذاری در مقابل مابه ازای غیر نقد تحصیل شود، بهای تمام شده آن معادل ارزش منصفانه دارایی یا اوراق بهاداری خواهد بود که به عنوان مابه ازای واگذار شده است. چنانچه ارزش منصفانه سرمایه گذاری تحصیل شده با سهولت بیشتری قابل تعیین باشد، مبلغ اخیر در تعیین بهای تمام شده سرمایه گذاری ملاک عمل قرار می گیرد.
۲۲. نحوه تعیین بهای تمام شده حق تقدم خریداری شده مشابه با خرید سهام است. همچنین چنانچه واحد تجاری در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه پذیر صاحب حق تقدم شود، وجوه پرداختی بابت سهام جدید و یا واگذاری مطالبات سود سهام نقدی از این بابت به مبلغ دفتری سرمایه گذاری اضافه می شود. در مورد حق تقدم ناشی از افزایش سرمایه، به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، جمع مبلغ دفتری سرمایه گذاری قبلی و بهای تمام شده حق تقدم، بر کل سهام موجود از بابت سرمایه گذاری مربوط تقسیم می شود.
۲۳. چنانچه سرمایه گذاری تحصیل شده دربرگیرنده سود تضمین شده تعلق گرفته و دریافت نشده یا سود پیش از تحصیل باشد، بهای تمام شده سرمایه گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود.
۲۴. مبالغ سود تضمین شده و سود سهام حاصل از سرمایه گذاری، بازده سرمایه گذاری است و معمولاً درآمد تلقی می گردد. اما در مواردی که سود سهام عادی شرکت سرمایه پذیر، از محل اندوخته ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه گذاری اعلام می شود، این گونه مبالغ معرف بازیافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه گذاری است و درآمد محسوب نمی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

انعکاس به خالص ارزش فروش

۲۵. استفاده از خالص ارزش فروش در مورد سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار عملاً

موجب می‌شود کلیه تغییرات در ارزش سرمایه‌گذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود صرف‌نظر از اینکه سرمایه‌گذاری به فروش رسیده یا نرسیده باشد. کاربرد این مبنای اندازه‌گیری در تعیین مبلغ دفتری آن گروه از سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شوند به دلایل زیر مناسب است:

الف. نتیجه عملیات واحد تجاری بنحو مطلوب‌تری منعکس می‌شود چون هرگونه افزایش در ارزش سرمایه‌گذاری، به سبب مستند بودن به دریافت وجه نقد و یا انتظار قریب به یقین به دریافت وجه نقد، معرف سود تحقق یافته دوره است. مضافاً این مبنا ارزیابی بهتری از عملکرد مدیریت فراهم می‌کند.

ب. از نقطه‌نظر واقعیت اقتصادی و یکنواختی عمل، عینی‌ترین ابزار برای اندازه‌گیری تأثیر مالی تصمیمات مربوط به خرید، فروش و نگهداری سهام طی دوره است. اگرچه سود یا زیان ممکن است در تاریخ ترازنامه محقق نشده باشد، لیکن واقعیت اقتصادی این است که مدیریت از طریق فروش سرمایه‌گذاری، توانایی تحقق آن را داشته لیکن به‌عمد چنین نخواسته است.

ج. دستکاری نتیجه عملیات توسط مدیریت واحد تجاری از طریق انتخاب زمان فروش سرمایه‌گذاری ناممکن می‌شود.

د. خالص ارزش فروش خاصه‌ای از دارایی است که برای مدیریت واحد تجاری و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بیشترین اهمیت را دارد. افزون بر این، استفاده از این روش اشکال در اندازه‌گیری اقلام مشابه با قیمتهای متفاوت را که تنها به‌لحاظ خرید در زمانهای مختلف ایجاد شده است، از بین می‌برد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ملاحظات استفاده از خالص ارزش فروش

۲۶. قیمت اعلام شده بازار معمولاً قیمتی میانگین می‌باشد و اغلب مبتنی بر حجم معینی از معاملات است. بنابراین، ممکن است راهنمای قابل اتکایی برای استفاده توسط واحد تجاری در شرایط خاص آن نباشد. این امر بویژه هنگامی مصداق دارد که سرمایه‌گذار، بیش از اندازه معمول از یک سرمایه‌گذاری را در اختیار داشته باشد. در چنین شرایطی واگذاری کل سرمایه‌گذاری بدون تغییر در قیمت آن امکان‌پذیر نیست و بنابراین قیمت مزبور باید در حدی تعدیل شود که درآمد قابل شناسایی در تاریخ ترازنامه به‌نحوی اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. البته لازم است نحوه معمول واگذاری توسط واحد تجاری (به‌صورت یکجا یا بخش‌بخش) در روال فعالیت عادی آن در نظر گرفته شود.

۲۷. در شرایطی که واگذاری سرمایه‌گذاری اجباری باشد، خالص ارزش فروش برای واحد تجاری ممکن است بنحو قابل ملاحظه‌ای کمتر از قیمت اعلام شده بازار باشد. همچنین حجم اوراق بهادار موجود در بازار برای معامله نیز عامل مهمی در تعیین قیمت بازار است. در این شرایط لازم است مراتب فوق در تعیین خالص ارزش فروش مورد توجه خاص قرار گیرد.

اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریها پس از شناخت اولیه

۲۸. سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار، شامل سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به خالص ارزش فروش منعکس شود.

۲۹. چنانچه ماهیت و میزان سرمایه‌گذاری به گونه‌ای باشد که جذب آن توسط بازار، بدون تأثیر با اهمیت در نرخ بازار آن، ممکن نباشد، قیمت جاری بازار باید طوری تعدیل شود که منعکس‌کننده عوایدی باشد که واحد تجاری سرمایه‌گذار به طور واقع بینانه، انتظار کسب آن را در صورت واگذاری سرمایه‌گذاری در روال عادی فعالیت تجاری داشته باشد.

۳۰. سایر سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ب . خالص ارزش فروش.

۳۱ . استفاده از ارزشهای جاری تا میزانی که با خصوصیات اتکاپذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار باشد، موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان، در راستای ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری مفید واقع شود. بدین لحاظ و باتوجه به دلایل ذکر شده در بند ۲۵، سرمایه گذاری سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری می شود، به خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می گردد.

۳۲ . سایر سرمایه گذاریهای جاری (غیر از سریع المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می شود. این سرمایه گذاریها، معمولاً به بهای تمام شده انعکاس می یابد مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش فروش است به شرطی که مبلغ آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. اگر رویه اخیر انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری در صورت سود و زیان شناسایی می شود.

۳۳ . سرمایه گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه بندی می شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای زیر منعکس شود:

الف. بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"، یا

ب . مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین.

در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، مطابق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" عمل می شود با این تفاوت که دوره تناوب تجدید ارزیابی سالانه خواهد بود.

۳۴ . از آنجا که سرمایه گذاریهای بلندمدت برای مدت طولانی نگهداری می شود، ارزش بازار آنها از نظر مربوط بودن به اندازه گیری سود و زیان دوره، اهمیت چندانی ندارد زیرا مدیریت واحد تجاری قصد آن را ندارد که این ارزش را از طریق فروش آنها محقق سازد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

به این دلیل، سرمایه گذاریهای بلندمدت به بهای تمام شده، پس از کسر کاهش ارزش انباشته آنها، در ترازنامه انعکاس می یابد. در نحوه عمل مجاز جایگزین، این سرمایه گذاریها را می توان براساس مبلغ تجدید ارزیابی آنها منعکس نمود. اگر این رویه انتخاب شود، احتساب هر گونه افزایش در ارزش سرمایه گذاری به عنوان درآمد تحقق یافته دوره مناسب نیست. در عوض، مبلغ هرگونه افزایش به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می شود و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه انعکاس می یابد. در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود عمل می شود با این تفاوت که دوره تناوب تجدید ارزیابی یک ساله است.

۳۵. چنانچه مدیریت واحد تجاری، سرمایه گذاریهای بلندمدت را به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس کند، این ارزیابی هر سال انجام می شود. بدین معنی که واحدهای تجاری مجاز نیستند سرمایه گذاریهای بلندمدت را به مبلغی که نه معرف ارزش جاری و نه معرف بهای تمام شده است، منعکس کنند. این امر منعکس کننده این نظریه است که به غیر از بهای تمام شده اولیه، تنها ارزش مربوط و معنی دار برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، ارزش جاری است.

۳۶. چنانچه یک "سرمایه گذاری سریع معامله در بازار" به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شود، چون واحد تجاری در واگذاری آن محدودیت دارد یا تمایلی به واگذاری آن ندارد تا افزایش در ارزش آن در عمل محقق شود، تلقی هرگونه افزایش در ارزش بازار آن به عنوان تحقق یافته، مناسب نیست و در نتیجه نباید این تغییرات را در صورت سود و زیان منعکس کرد.

۳۷. مبلغ کل سرمایه گذاریهای بلندمدت و سایر سرمایه گذاریهای جاری، عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می شود.

تغییر مبلغ دفتری سرمایه گذاریها

۳۸. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه گذاریهای سریع معامله شامل سرمایه گذاری در اوراق مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می شود، باید در صورت سود و زیان شناسایی

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

گردد مگر در مواردی که سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه با هدف مصون‌سازی جریان نقدی انجام شده باشد.

۳۹. تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه که با هدف مصون‌سازی جریان نقدی صورت می‌پذیرد، باید به شرح زیر شناسایی شود:

۱. بخشی از سود یا زیان اوراق مشتقه که در مصون‌سازی، اثربخش تشخیص داده شده است، باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود (توضیحات مربوط به مفهوم اثربخشی در پیوست شماره ۱ ارائه شده است).

۲. بخش غیر اثربخش سود یا زیان اوراق مشتقه باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.

۴۰. چنانچه در مصون‌سازی ارزش منصفانه، قلم مصون شده به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود، باید سود یا زیان قابل انتساب به ریسک مصون شده در صورت سود و زیان شناسایی و مبلغ دفتری قلم مصون شده به همان میزان تعدیل گردد.

۴۱. در صورتی که مصون‌سازی جریان نقدی، متعاقباً به شناخت یک دارایی مالی یا یک بدهی مالی منجر شود، سود یا زیان مربوط که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده بود، باید در همان دوره یا دوره‌هایی که دارایی تحصیل شده یا بدهی تقبل شده بر سود یا زیان اثر می‌گذارد (مانند دوره‌هایی که درآمد مالی یا هزینه مالی شناسایی می‌شود) به سود (زیان) انباشته منتقل شود. با این حال، اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد تمام یا بخشی از زیانی که در صورت سود و زیان جامع شناسایی شده است، طی یک یا چند دوره آتی بازیافت نشود، باید مبلغی را که انتظار بازیافت آن را ندارد به سود (زیان) انباشته منتقل کند.

۴۲. هرگاه سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (غیر از سریع‌المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید در صورت سود و زیان دوره شناسایی شود.

۴۳. هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" باشد. افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی آن باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی آن باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری در حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۴۴. باتوجه به مفهوم تحقق که عبارت است از الزام به اینکه درآمد مستند به دریافت وجه نقد (یا دارایی دیگری که با قطعیت معقول انتظار تبدیل آن به وجه نقد وجود دارد) شده باشد و یا با انتظار قریب به یقین مستند شود، مازاد تجدید ارزیابی مذکور در بند ۴۳، درآمد تحقق نیافته تلقی می‌گردد. بنابراین، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، افزایش سرمایه به‌طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و تنها در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری باید، طبق بند ۴۷ به سود (زیان) انباشته منتقل شود.

۴۵. دریافت سهام جایزه موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود بلکه به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به تعداد کل سهام موجود بعد از دریافت سهام جایزه تقسیم شود.

۴۶. دریافت سهام جایزه منجر به ورود وجه نقد یا داراییهای دیگر به واحد تجاری سرمایه‌گذار نمی‌شود. به بیان دیگر، واحد تجاری سرمایه‌گذار با دریافت سهام جایزه چیزی جز آنچه داشته است، تحصیل نمی‌کند. به همین دلیل در زمان دریافت سهام جایزه نمی‌توان درآمد سرمایه‌گذاری را شناسایی کرد و یا بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری را افزایش داد. دریافت سهام جایزه تنها باعث افزایش تعداد سهام سرمایه‌گذاری مربوط و در نتیجه کاهش مبلغ دفتری هر سهم موجود می‌شود. از سوی دیگر، تقسیم سود و سپس افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده در تعریف سهام جایزه طبق این استاندارد قرار نمی‌گیرد، ضمن اینکه به موجب اصلاحیه قانون تجارت، واحد

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

سرمایه‌گذار حق مطالبه سود سهام نقدی را دارد و تنها در صورت تمایل، این حق را در قبال کسب سهام جدید واگذار می‌کند که این امر به منزله دریافت سود سهام و پرداخت مجدد آن در قبال سهام جدید است. بدین ترتیب سود سهام نقدی مزبور با رعایت الزامات این استاندارد و استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود.

واگذاری سرمایه‌گذاریها

۴۷. هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری آن باید به سود و زیان دوره منظور شود. در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری که به خالص ارزش فروش ثبت شده و سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یافته است، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری آن تعیین و به سود و زیان دوره منظور شود. هر گونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است، باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه، به سود (زیان) انباشته منتقل شود.

۴۸. هرگاه تنها بخشی از مجموع یک سرمایه‌گذاری خاص واحد تجاری که به بهای تمام شده منعکس شده است، واگذار شود، مبلغ دفتری بخش واگذار شده بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه خواهد شد.

۴۹. در مواردی که حق تقدم سهام توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار به فروش می‌رسد، به منظور تعیین بهای تمام شده حق تقدم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط، پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود، به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود. چنانچه مبلغ دفتری سهم کمتر از ارزش اسمی آن باشد، مبلغی به بهای تمام شده حق تقدم تخصیص نمی‌یابد.

۵۰. هرگونه سود تضمین شده مندرج در عواید حاصل از فروش به طور جداگانه به حساب گرفته خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

۵۱. به استثنای سرمایه‌گذاریهای بلندمدت دارای سررسید، تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری باید صرفاً با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" انجام شود.

۵۲. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای جاری به بلندمدت تنها در شرایطی مجاز است که واحد سرمایه‌گذار حداقل به نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر دست یابد. در این صورت سرمایه‌گذاری باید با توجه به رویه مورد استفاده، حسب مورد به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا خالص ارزش فروش در زمان تغییر طبقه‌بندی، اندازه‌گیری شود. مبلغ جدید به عنوان مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت محسوب می‌گردد.

صورت سود و زیان

۵۳. علاوه بر موارد ذکر شده در بندهای بالا، اقلام زیر باید به سود و زیان دوره منظور شود:

الف. هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود،

ب. هرگونه هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به روش بهای تمام شده ارزیابی می‌شود، و

ج. هرگونه برگشت کاهشهای قبلی موارد "الف" و "ب".

۵۴. هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس شده باشد، هرگونه کاهش در ارزش نسبت به مبلغ تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود. نحوه به حساب گرفتن این مبالغ طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود خواهد بود.

افشا

۵۵. اطلاعات زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریها مشتمل بر نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری،

ب. انعکاس سرمایه‌گذاریهای جاری به تفکیک سریع‌المعامله در بازار و سایر سرمایه‌گذاریها.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

- ج . بازدهی طبقات مختلف سرمایه گذاری به تفکیک سود سهام، تغییر ارزش و سود یا زیان واگذاری،
- د . ارزش بازار سرمایه گذاریهای سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیر جاری نگهداری شده است،
- ه . مبلغ کاهش ارزش انباشته سرمایه گذاریهای بلندمدت،
- و . محدودیتهای قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه گذاریها به نقد یا وصول درآمد و عواید واگذاری آنها، و
- ز . در مورد مؤسساتی که فعالیت عمده آنها سرمایه گذاری در اوراق بهادار است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه گذاری.

تاریخ اجرا

- ۵۶ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۳ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۲: توضیحات تکمیلی در خصوص مصون‌سازی

این پیوست بخش لاینفک استاندارد حسابداری شماره ۱۵ است.

حسابداری مصون‌سازی

۱. اوراق مشتقه‌ای که در نظر گرفته می‌شود تا ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آن، تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی اقلامی که برای مصون‌شدن در نظر گرفته شده است را جبران نماید، ابزار مصون‌سازی نامیده می‌شود. در مقابل، دارایی، بدهی، تعهد قطعی، معامله پیش‌بینی شده بسیار محتمل یا خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی که الف) واحد تجاری را با ریسک تغییرات ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی مواجه می‌کند، و ب) برای مصون‌شدن در نظر گرفته شده است، اقلام مصون‌شده نامیده می‌شود.
۲. حسابداری مصون‌سازی، نحوه شناسایی سود یا زیان ناشی از تغییرات در ارزشهای منصفانه ابزار مصون‌ساز و قلم مصون‌شده را تشریح می‌کند.
۳. دو نوع مصون‌سازی به شرح زیر وجود دارد:
 - الف. مصون‌سازی ارزش منصفانه.
 - ب. مصون‌سازی جریان نقدی.
۴. یک رابطه مصون‌سازی تنها در صورتی واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی است که تمام شرایط زیر را احراز کند:
 - الف. در شروع مصون‌سازی، رابطه مصون‌سازی، هدف و استراتژی مدیریت ریسک واحد تجاری برای اجرای مصون‌سازی، به طور رسمی طراحی و مستندسازی شده باشد. این مستندسازی باید شامل مشخص نمودن ابزار مصون‌سازی، قلم یا معامله مصون‌شده، ماهیت ریسکی که قرار است مصون شود و چگونگی ارزیابی اثربخشی ابزار مصون‌ساز برای جبران ریسک تغییر ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده قابل انتساب به ریسک مصون‌شده باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

- ب . انتظار رود که مصون‌سازی تا حد زیادی در جبران تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده، هماهنگ با استراتژی مدیریت ریسک که در ابتدا برای آن رابطه مصون‌سازی خاص مستند شده است، اثربخش باشد.
- ج . در مصون‌سازی جریان نقدی، معامله آتی که برای مصون‌سازی در نظر گرفته شده است باید بسیار محتمل بوده و دربرگیرنده ریسک تغییرات جریانهای نقدی باشد که در نهایت می‌تواند بر سود یا زیان اثر بگذارد.
- د . اثربخشی مصون‌سازی بتواند به طور اتکاپذیر اندازه‌گیری شود. به عبارت دیگر، ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده قابل انتساب به ریسک مصون‌شده و ارزش منصفانه ابزار مصون‌ساز بتواند به طور اتکاپذیر اندازه‌گیری شود.
- ه . مصون‌سازی به صورت مستمر ارزیابی شود و اثربخشی مصون‌سازی در تمام دوره‌های گزارشگری مالی مورد نظر برای مصون‌سازی، مشخص گردد.

اثربخشی مصون‌سازی

- ۵ . آن میزان از تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی اقلام مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده است و با تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی ابزار مصون‌ساز جبران می‌شود، اثربخشی مصون‌سازی نامیده می‌شود.
- ۶ . مصون‌سازی در صورت احراز هر دو شرط زیر، اثربخش تلقی می‌شود:
- الف . در شروع مصون‌سازی و دوره‌های بعدی، انتظار رود که مصون‌سازی در جبران تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده طی دوره‌ای که برای آن مصون‌سازی پیش‌بینی شده است، به میزان زیادی اثربخش باشد. چنین انتظاری به روشهای مختلفی قابل اثبات می‌باشد، از جمله مقایسه تغییرات گذشته در ارزش منصفانه یا جریان نقدی قلم مصون‌شده که قابل انتساب به

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

ریسک مصون‌شده می‌باشد، با تغییرات در ارزش منصفانه یا جریان نقدی ابزار مصون‌ساز، یا از طریق اثبات وجود ضریب همبستگی آماری بالا بین ارزش منصفانه یا جریان نقدی قلم مصون‌شده و ابزار مصون‌ساز.

ب. نتایج واقعی مصون‌سازی در محدوده ۸۰ تا ۱۲۵ درصد باشد. برای مثال، در صورتی که عملکرد واقعی به گونه‌ای باشد که زیان ابزار مصون‌ساز ۱۲۰ واحد و سود قلم مصون‌شده ۱۰۰ واحد باشد، اثربخشی می‌تواند از طریق $\frac{120}{100}$ (۱۲۰ درصد) یا $\frac{100}{120}$ (۸۳ درصد) اندازه‌گیری شود. در این مثال با فرض احراز شرط مندرج در بند الف، مصون‌سازی اثربخش محسوب می‌شود.

۷. اثربخشی حداقل در زمان تهیه صورتهای مالی سالیانه یا میان‌دوره‌ای توسط واحد تجاری، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۸. این استاندارد یک روش واحد برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی مشخص نمی‌کند. روش انتخاب شده برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی توسط واحد تجاری، بستگی به استراتژی مدیریت ریسک واحد تجاری دارد. برای مثال، در صورتی که استراتژی مدیریت ریسک واحد تجاری، تعدیل دوره‌ای مبلغ ابزار مصون‌ساز برای انعکاس تغییرات در قلم مصون‌شده باشد، واحد تجاری باید اثبات نماید که مصون‌سازی برای دوره مورد نظر به میزان زیادی اثربخش می‌باشد، تا زمانی که مبلغ ابزار مصون‌ساز بعداً تعدیل گردد. در برخی موارد واحد تجاری روشهای متفاوتی را برای انواع مختلف مصون‌سازی بکار می‌گیرد. مستندسازی استراتژی مصون‌سازی واحد تجاری شامل روشهای واحد تجاری برای ارزیابی اثربخشی می‌باشد.

۹. در صورتی که واحد تجاری اقدام به مصون‌سازی کمتر از صد درصد برای پوشش ریسک قلم مصون‌شده نماید، مثلاً ۸۵ درصد، واحد تجاری باید اثربخشی را براساس تغییرات در ۸۵ درصد ریسک مصون‌شده ارزیابی کند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۱۰. در صورتی که شرایط اصلی ابزار مصون‌ساز و قلم مصون‌شده یکسان باشد، تغییرات در ارزش منصفانه یا جریان نقدینگی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده به احتمال زیاد به طور کامل یکدیگر را پوشش می‌دهند.

۱۱. برای واجد شرایط بودن حسابداری مصون‌سازی، مصون‌سازی باید مربوط به یک ریسک شناسایی شده مشخص باشد و صرفاً مربوط به ریسکهای تجاری عمومی واحد تجاری نباشد، و باید در نهایت سود یا زیان واحد تجاری را تحت تأثیر قرار دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳: مثالهای توضیحی در خصوص مصون‌سازی

این مثالها جنبه توضیحی دارند و بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۱۵

نمی‌باشند.

۱. مصون‌سازی جریان نقدی با استفاده از قراردادهای آتی

شرکت الف در زمینه تولید آرد برای پخت انواع نان و کیک اشتغال دارد و گندم یکی از مواد اولیه مورد نیاز آن است. این شرکت در اول دی ماه سال ۱۳×۸ پیش‌بینی می‌کند که در ۳۱ خرداد سال ۱۳×۹ به ۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم گندم نیازمند است که باید خریداری کند. از آنجا که مدیر شرکت، نگران افزایش قیمت گندم در این دوره زمانی است، با انعقاد ۹ قرارداد آتی، خود را در موقعیت خرید قرار می‌دهد. هر قرارداد آتی دربردارنده ۱۰٫۰۰۰ کیلوگرم گندم است. قراردادهای آتی در ۳۱ خرداد سال ۱۳×۹ منقضی می‌شود که با تاریخی که مدیر انتظار دارد گندم خریداری شود، یکسان است. وجه تضمین اولیه، ۱۰ درصد مبلغ قرارداد است. اطلاعات مربوط به قیمت خرید نقدی و قیمت خرید طبق قراردادهای آتی در جدول زیر خلاصه شده است:

قیمت هر کیلوگرم گندم - ریال		تاریخ
قیمت خرید طبق قرارداد آتی	قیمت خرید نقدی	
۵٫۹۰۰	۵٫۸۵۰	۱ دی ماه سال ۱۳×۸
۵٫۹۷۰	۵٫۹۱۰	۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
۵٫۹۲۰	۵٫۸۷۰	۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹

با توجه به اطلاعات فوق، مستندسازی مصون‌سازی به شرح مندرج در صفحه بعد است:

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

مدیریت ریسک و ماهیت ریسکی که باید مصون شود

هدف مصون سازی، کاهش تغییرپذیری جریانهای نقدی خرید پیش بینی شده گندم در آینده است. انتظار می رود که تغییرات در جریانهای نقدی قرارداد آتی، در جبران تغییرات در جریانهای نقدی مورد انتظار معامله خرید آتی که به دلیل تغییرات قیمت خرید گندم رخ می دهد، اثربخش باشد.

ابزار مصون سازی

۹ قرارداد آتی با موقعیت خرید که هر قرارداد دربردارنده ۱۰,۰۰۰ کیلوگرم گندم به قیمت هر کیلو ۵۹۰۰ ریال است.

قلم مصون شده

خرید پیش بینی شده ۱۰۰,۰۰۰ کیلوگرم گندم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۰۹.

نحوه برآورد اثربخشی مصون سازی

دو روش برای برآورد اثربخشی مصون سازی مورد استفاده قرار می گیرد:

۱. روش اول با نگرش به آینده به بررسی میزان اثربخشی مصون سازی می پردازد. در این روش، همبستگی میان قیمت هر کیلوگرم گندم طبق قرارداد آتی با قیمت نقدی هر کیلوگرم گندم، طی چندین دوره زمانی برآورد می شود. اگر همبستگی بالا باشد و پیش بینی شود که این همبستگی بالا مستمر است، انتظار بر این خواهد بود که در آینده مصون سازی ریسک قیمت گندم با استفاده از قراردادهای آتی، اثربخشی بالایی داشته باشد.

۲. روش دوم اثربخشی را با نگرش به گذشته و بر مبنای روش تهاتر پولی برآورد می کند. این کار به وسیله مقایسه تغییرات در جریانهای نقدی مورد انتظار قرارداد آتی گندم با تغییرات مورد انتظار در جریانهای نقدی خرید پیش بینی شده گندم صورت می گیرد. به عبارتی، نتیجه تقسیم تغییرات در جریانهای نقدی انباشته یا دوره به دوره مورد انتظار ابزار مصون ساز به تغییرات جریانهای نقدی خروجی انباشته یا دوره به دوره خرید پیش بینی شده در آینده، اگر در محدوده ۰/۸۰ تا ۱/۲۵ قرار گیرد، مصون سازی، اثربخش تلقی می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

به طور کلی، رهنمود خاصی درباره نحوه اجرای آزمون اثربخشی ارائه نمی‌شود. ولی روش انتخاب شده باید از زمان شروع رابطه مصون‌سازی، مستند شود. برآورد اثربخشی مصون‌سازی، باید مبتنی بر استراتژی مدیریت ریسک واحد تجاری بوده و منطقی و یکنواخت با سایر روابط مصون‌ساز مشابه باشد، مگر آنکه ضرورت کاربرد روشهای مصون‌ساز دیگر به صراحت بیان شود.

انجام ثبتهای مورد نیاز

در جدول زیر به مقایسه خرید طبق قراردادهای آتی و خرید پیش‌بینی شده اشاره شده است:

شرح	۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	مجموع
خرید پیش‌بینی شده آتی	کیلوگرم	کیلوگرم
خرید طبق قراردادهای آتی	۱۰۰٫۰۰۰	۱۰۰٫۰۰۰
بیشتر (کمتر)	۹۰٫۰۰۰	۹۰٫۰۰۰
	(۱۰٫۰۰۰)	(۱۰٫۰۰۰)

جدول فوق نشان می‌دهد که برای ۹۰ درصد خریدهای پیش‌بینی شده، قراردادهای آتی منعقد شده است. **اول دی ماه سال ۱۳×۸:** تنها ثبتی که در این تاریخ (تاریخ عقد قرارداد) انجام می‌شود، ثبت مربوط به پرداخت سپرده اولیه است.

شرح	بدهکار	بستانکار
سپرده‌ها	ریال	ریال
موجودی نقد	۵۳٫۱۰۰٫۰۰۰	۵۳٫۱۰۰٫۰۰۰
بابت واریز سپرده اولیه برای تضمین قراردادهای آتی خرید گندم		
$۱۹ \times ۱۰٫۰۰۰ \times ۵۹۰۰ \times ۰/۱ = ۵۳٫۱۰۰٫۰۰۰$		

در مرحله بعد، باید اثربخشی مصون‌سازی به منظور انجام ثبتهای لازم در ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸ ارزیابی شود:

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

قیمت خرید نقدی	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	شرح
ریال (۵۸۵۰)	ریال ۵۹۰۰	۱ دی ماه سال ۱۳×۸
ریال (۵۹۱۰)	ریال ۵۹۷۰	۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
ریال (۶۰)	ریال ۷۰	تغییر قیمت یک واحد
۹۰٫۰۰۰ کیلوگرم	۹۰٫۰۰۰ کیلوگرم	حجم خرید
ریال (۵٫۴۰۰٫۰۰۰) ^۳	ریال ۶٫۳۰۰٫۰۰۰ ^۲	تغییرات قیمت کل
${}^۲ ۹۰٫۰۰۰ \times ۷۰ = ۶۳۰۰٫۰۰۰$		
${}^۳ ۹۰٫۰۰۰ \times (۶۰) = (۵٫۴۰۰٫۰۰۰)$		

با توجه به جدول فوق، نتایج آزمون تهاتر پولی عبارت است از:

$$\frac{۶۳۰۰٫۰۰۰}{۵٫۴۰۰٫۰۰۰} = ۱/۱۶ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱/۱۶ \leq ۱/۲۵$$

نتیجه به دست آمده نشان می‌دهد که رابطه مصون‌سازی، اثربخش است. بنابراین، ثبتهای مربوط به ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸ به شرح زیر خواهند بود:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۶٫۳۰۰٫۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی
۵٫۴۰۰٫۰۰۰		سود یا زیان جامع
۹۰۰٫۰۰۰		سود مصون‌سازی
بابت ثبت قراردادهای آتی به ارزش منصفانه		

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۶٫۳۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۶٫۳۰۰٫۰۰۰		سپرده‌ها
بابت تعدیل سپرده‌ها در ترازنامه		

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

در مرحله بعد، به منظور انجام ثبتهای لازم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹، مجدداً اثربخشی مصون سازی مورد بررسی قرار می گیرد.

آزمون اثربخشی مصون سازی / روش تهاتر پولی دوره به دوره

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸	۵۹۷۰ ریال	(۵۹۱۰) ریال
۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	۵۹۲۰ ریال	(۵۸۷۰) ریال
تغییر قیمت یک واحد	(۵۰) ریال	۴۰ ریال
حجم خرید	۹۰٫۰۰۰ کیلوگرم	۹۰٫۰۰۰ کیلوگرم
تغییرات قیمت کل	(۴۵۰۰٫۰۰۰) ریال ^۴	۳۶۰۰٫۰۰۰ ریال ^۵
	$(۴۵۰۰٫۰۰۰) = (۵۰) \times ۹۰٫۰۰۰$	
		$۳۶۰۰٫۰۰۰ = ۴۰ \times ۹۰٫۰۰۰$

$$\frac{۴۵۰۰٫۰۰۰}{۳۶۰۰٫۰۰۰} = ۱/۲۵ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱/۲۵ \leq ۱/۲۵$$

اگر برای بررسی اثربخشی مصون سازی، از روش تهاتر پولی انباشته استفاده شود، نتایج به شرح زیر خواهد بود:

آزمون اثربخشی مصون سازی / روش تهاتر پولی انباشته

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
تغییرات قیمت تا ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸	۶۳۰۰٫۰۰۰ ریال	(۵۴۰۰٫۰۰۰) ریال
تغییرات قیمت تا ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	۱۸۰۰٫۰۰۰ ^۶ ریال	(۱۸۰۰٫۰۰۰) ^۷ ریال
	$۱۸۰۰٫۰۰۰ = (۴۵۰۰٫۰۰۰) + ۶۳۰۰٫۰۰۰$	
		$(۱۸۰۰٫۰۰۰) = (۵۴۰۰٫۰۰۰) + ۳۶۰۰٫۰۰۰$

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

$$\frac{۱۸۰۰۰۰۰}{۱۸۰۰۰۰۰} = ۱ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱ \leq ۱/۲۵$$

نتیجه به دست آمده نشان می دهد که رابطه مصون سازی، اثربخش است. بنابراین، ثبتهای مربوط به ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۰۹ به شرح زیر است:

الف. ثبتهای مربوط به تعدیل مبلغ قراردادهای آتی به ارزش منصفانه و تعدیل سپرده:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۳۶۰۰۰۰۰	سود یا زیان جامع
	۹۰۰۰۰۰	زیان مصون سازی
۴۵۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
		بابت تعدیل مبلغ قراردادهای آتی به ارزش منصفانه در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۰۹

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵۰۰۰۰۰	سپرده ها
۴۵۰۰۰۰۰		موجودی نقد
		بابت تعدیل سپرده ها در ترازنامه

ب. ثبتهای مربوط به تسویه قراردادهای آتی خرید گندم و حذف سپرده ها:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۸۰۰۰۰۰	سپرده ها
۱۸۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
		بابت تسویه قراردادهای آتی خرید گندم

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۳۱۰۰۰۰۰	موجودی نقد

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

۵۳۱۰۰۰۰۰	سپردهها بابت حذف سپردهها
----------	-----------------------------

یا اینکه می توان هر دو ثبت فوق را با یکدیگر تهاتر کرد و به صورت زیر نوشت:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۳۱۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۱۸۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
۵۱۳۰۰۰۰۰		سپردهها
		بابت تسویه قراردادهای آتی خرید گندم و حذف سپرده

ج . ثبتهای مربوط به خرید گندم و مصرف آن

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	[^] ۵۸۷۰۰۰۰۰۰	موجودی مواد اولیه - گندم
۵۸۷۰۰۰۰۰۰		موجودی نقد
		بابت خرید گندم
		$^{\wedge} ۵۸۷۰ \times ۱۰۰۰۰۰۰ = ۵۸۷۰۰۰۰۰۰$

و اگر گندم خریداری شده در همان دوره مصرف شود، ثبت زیر نیز انجام می شود:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۸۵۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده
	۱۸۰۰۰۰۰	سود یا زیان جامع
۵۸۷۰۰۰۰۰۰		موجودی مواد اولیه
		بابت هزینه کردن موجودی گندم و حذف حساب سود یا زیان جامع

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	شرح
تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	
تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	
تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	
تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	تغییرات قیمت	
۱۳×۸ سال	۲۹ اسفند ماه سال	۳۱ خرداد ماه سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال
۱۳×۸ سال	۲۹ اسفند ماه سال	۳۱ خرداد ماه سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال
۱۳×۸ سال	۲۹ اسفند ماه سال	۳۱ خرداد ماه سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال
۱۳×۸ سال	۲۹ اسفند ماه سال	۳۱ خرداد ماه سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال
۱۳×۸ سال	۲۹ اسفند ماه سال	۳۱ خرداد ماه سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال	۱۳×۸ سال

۲. مصون‌سازی ارزش منصفانه با استفاده از قراردادهای آتی

شرکت ب در زمینه تولید مفتول مس فعالیت می‌کند. این شرکت در اول دی ماه سال ۱۳×۸، ۱۰۰۰ تن مفتول مس به بهای تمام شده هر تن ۱۲۰۰۰۰ ریال را به عنوان موجودی در اختیار دارد. مدیر شرکت، به منظور مصون‌سازی وضعیت مفتول مس در مقابل کاهش قیمت آن، اقدام به انعقاد قرارداد آتی برای فروش ۱۰۰۰ تن مفتول مس به قیمت هر تن ۱۵۵۰۰۰ ریال می‌کند. قرارداد آتی در ۳۱ خرداد سال ۱۳×۹ منقضی می‌شود که با تاریخی که مدیر انتظار دارد مفتول مس به فروش برسد، یکسان است. ارزش منصفانه مفتول مس براساس قیمت بازار، کیفیت مفتول مس و شرایط تحویل آن تعیین می‌شود. در ۳۱ خرداد سال ۱۳×۹، مدیر شرکت قرارداد آتی را تسویه می‌کند و هر تن مفتول مس را به قیمت ۱۴۰۵۰۰ ریال به فروش می‌رساند. وجه تضمین اولیه، ۱۰ درصد مبلغ قرارداد است.

قیمت نقدی فروش و قیمت فروش طبق قرارداد آتی به شرح جدول زیر می‌باشد:

تاریخ	قیمت نقدی فروش	قیمت هر تن مفتول مس - ریال
۱ دی ماه سال ۱۳×۸	۱۵۰۰۰۰۰	۱۵۵۰۰۰۰
۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸	۱۴۵۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰
۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	۱۴۰۵۰۰۰	۱۴۵۵۰۰۰

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

با توجه به اطلاعات یاد شده، مستندسازی مصون سازی به شرح زیر است:

مدیریت ریسک و ماهیت ریسکی که باید مصون شود

هدف مصون سازی، کاهش تغییرپذیری قیمت فروش مفتول مس در آینده است. انتظار می رود که تغییرات در ارزش منصفانه قرارداد آتی، در جبران تغییرات در ارزش منصفانه مفتول مس، اثربخش باشد.

ابزار مصون سازی

قرارداد آتی با موقعیت فروش که دربردارنده ۱۰۰۰ تن مفتول مس به قیمت هر تن ۱۵۵۰۰۰ ریال است.

قلم مصون شده

۱۰۰۰ تن مفتول مس

انجام ثبتهای مورد نیاز

اول دی ماه سال ۱۳۰۸: تنها ثبتی که در این تاریخ (تاریخ عقد قرارداد) انجام می شود، ثبت مربوط به پرداخت سپرده اولیه است.

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	سپرده ها
	۱۵۵۰۰۰۰۰۰ ^۹	
۱۵۵۰۰۰۰۰۰		موجودی نقد
		بابت واریز سپرده اولیه برای قرارداد آتی فروش مفتول مس
		$۱۵۵۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰ \times ۱۵۵۰۰۰ \times ۰/۱$ ^۹

در مرحله بعد، باید اثربخشی مصون سازی به منظور انجام ثبتهای لازم در ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳۰۸ ارزیابی شود:

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت‌های نقدی	قیمت آتی تحویل کالا در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	شرح
۱٫۵۰۰٫۰۰۰ ریال	۱٫۵۵۰٫۰۰۰ ریال	۱ دی ماه سال ۱۳×۸
۱٫۴۵۵٫۰۰۰ ریال	۱٫۵۰۰٫۰۰۰ ریال	۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
(۴۵٫۰۰۰) ریال	۵۰٫۰۰۰ ریال	تغییرات ارزش منصفانه یک واحد
۱٫۰۰۰ تن	۱٫۰۰۰ تن	حجم فروش
۱۱ (۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰) ریال	۱۱ ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	تغییرات ارزش منصفانه کل
$۱۱ \quad ۵۰٫۰۰۰ \times ۱٫۰۰۰ = ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰$		
$۱۱ \quad (۴۵٫۰۰۰) \times ۱٫۰۰۰ = (۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰)$		

با توجه به جدول فوق، نتایج آزمون تهاتر پولی عبارت است از:

$$\frac{۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰}{۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰} = ۱/۱۱۱ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱/۱۱۱ \leq ۱/۲۵$$

نتیجه به دست آمده نشان می‌دهد که رابطه مصون‌سازی، اثربخش است. بنابراین ثبتهای مربوط به ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸ به شرح زیر خواهند بود:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		سود مصون‌سازی
		بابت ثبت قرارداد آتی به ارزش منصفانه

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		سپرده‌ها
		بابت تعدیل سپرده‌ها در ترازنامه

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	زیان مصون‌سازی
۴۵,۰۰۰,۰۰۰		موجودی کالا
بابت ثبت تغییرات در ارزش منصفانه موجودی کالا ^{۱۲}		
^{۱۲} این ثبت، بابت تعدیل بهای موجودی کالا به ارزش خالص بازیافتنی آن انجام نمی‌شود، بلکه یکی از ثبتهای مربوط به فعالیت مصون‌سازی است.		

در مرحله بعد، به منظور انجام ثبتهای لازم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹، مجدداً اثربخشی مصون‌سازی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

آزمون اثربخشی مصون‌سازی / روش تهاثر پولی دوره به دوره

ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت‌های نقدی	قیمت آتی تحویل کالا در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	شرح
ریال ۱,۴۵۵,۰۰۰	ریال ۱,۵۰۰,۰۰۰	۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
ریال ۱,۴۰۵,۰۰۰	ریال ۱,۴۵۵,۰۰۰	۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹
ریال (۵۰,۰۰۰)	ریال ۴۵,۰۰۰	تغییرات ارزش منصفانه یک واحد
تن ۱,۰۰۰	تن ۱,۰۰۰	حجم فروش
ریال (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ^{۱۴}	ریال ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ^{۱۳}	تغییرات ارزش منصفانه کل
^{۱۳} ۴۵,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ = ۴۵,۰۰۰,۰۰۰		
^{۱۴} (۵۰,۰۰۰) × ۱,۰۰۰ = (۵۰,۰۰۰,۰۰۰)		

$$\frac{۴۵,۰۰۰,۰۰۰}{۵۰,۰۰۰,۰۰۰} = ۰/۹ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۰/۹ \leq ۱/۲۵$$

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

آزمون اثربخشی مصون سازی / روش تهاتر پولی انباشته

شرح	تغییر در قیمت آتی تحویل کالا طبق قرارداد آتی فروش	تغییر در ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت های نقدی
	ریال	ریال
تغییرات قیمت تا ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	(۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰)
تغییرات قیمت تا ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	^{۱۵} ۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰	^{۱۶} (۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰)
	^{۱۵} ۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰ + ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ = ۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰	
	^{۱۶} (۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰) + (۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰) = (۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰)	

$$\frac{۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰}{۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰} = ۱ \rightarrow ۰٫۸۰ \leq ۱ \leq ۱٫۲۵$$

نتایج حاصل از اثربخشی مصون سازی به روش تهاتر پولی دوره به دوره یا انباشته نشان می دهد که رابطه مصون سازی، اثربخش است. بنابراین، ثبت های مربوط به ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹ به شرح زیر می باشد:

الف. ثبت های مربوط به تعدیل مبلغ قرارداد آتی و موجودی کالا به ارزش منصفانه و تعدیل سپرده:

شرح	بدهکار	بستانکار
	ریال	ریال
سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی	۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰	
سود مصون سازی		۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰
بابت تعدیل ارزش منصفانه قرارداد آتی فروش		

شرح	بدهکار	بستانکار
	ریال	ریال
زیان مصون سازی	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	
موجودی کالا		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰
بابت ثبت تغییرات در ارزش منصفانه موجودی کالا		

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سپردهها
		بابت تعدیل سپردهها در ترازنامه

ب . ثبتهای مربوط به تسویه قرارداد آتی فروش مفتول مس و حذف سپرده:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰	سپردهها
۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
		بابت تسویه قرارداد آتی فروش مفتول مس

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۵۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۱۵۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سپردهها
		بابت حذف سپردهها

یا اینکه می توان هر دو ثبت فوق را با یکدیگر تهاتر کرد و به صورت زیر نوشت:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۵۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سرمایه گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
۶۰٫۰۰۰٫۰۰۰		سپردهها
		بابت تسویه قرارداد آتی فروش مفتول مس و حذف سپردهها

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ج . ثبتهای مربوط به فروش موجودی کالا:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	موجودی نقد
	۱٫۴۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰	درآمد فروش
۱٫۴۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰		بابت فروش موجودی کالا

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	بهای تمام شده فروش
	۱۷ ۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی کالا
۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰		بابت به هزینه بردن موجودی کالا
		$۱۷ ۱٫۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ - (۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰ + ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰) = ۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰$

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۴: مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۵ محسوب نمی‌شود.

حسابداری ابزارهای مشتقه

۱. معرفی ابزارهای مالی جدید به بازارهای مالی ایران در اواخر دهه ۱۳۸۰، کارایی استاندارد حسابداری شماره ۱۵ پیشین را تا حدی به چالش کشید، زیرا استاندارد مذکور درباره استفاده از سرمایه‌گذاریها برای اهداف مصون‌سازی سکوت کرده بود. از آنجا که مهمترین دلیل استفاده ابزارهای مالی مشتقه کمک به سرمایه‌گذاران در عملیات مصون‌سازی است، کمیته تصمیم گرفت استاندارد را اصلاح و نحوه حسابداری ابزارهای مشتقه را به آن اضافه کند.

حسابداری سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله در بازار

۲. نظر به اینکه تعیین قیمت فروش سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله به‌طور اتکاپذیر میسر است، کمیته برای افزایش قابلیت مقایسه، روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش را حذف کرد.

۳. علی‌رغم استفاده از روش ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به دلیل تفاوت قیمت خرید و فروش و نیز با توجه به مخارج فروش برخی سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌المعامله، استفاده از خالص ارزش فروش می‌تواند قابلیت مقایسه را افزایش دهد.

۴. نظر به اینکه تعیین خالص ارزش فروش سایر سرمایه‌گذاریهای جاری ممکن است با اتکاپذیری کافی انجام نگیرد، کمیته با حذف روش محافظه‌کارانه اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در این مورد، موافقت نکرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه گذاریها

پیوست شماره ۴ (۱۵مه)

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریها

۵. طی سالهای اخیر موارد متعددی از مدیریت سود و حساب آرایبی از طریق تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریها مشاهده شده است. دلیل این امر، وابستگی طبقه بندی سرمایه گذاریها به قصد و نیت مدیریت شرکت بود. در واقع معیار محکم و قابل اثباتی برای طبقه بندی سرمایه گذاریها در دست نبود و مدیریت می توانست در موارد مقتضی با تغییر طبقه بندی از بلندمدت به جاری، سود شناسایی یا با تغییر طبقه بندی از جاری به بلندمدت، از شناسایی زیان خودداری کند.

۶. طبق استاندارد تجدید نظر شده، مدیریت تنها در صورتی می تواند طبقه بندی سرمایه گذاری را از بلندمدت به جاری تغییر دهد که شرایط مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده احراز شود، یعنی سرمایه گذاری برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط بر حسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه های واحد) مرسوم و معمول است، در دسترس، و فروش آن بسیار محتمل باشد. از آنجا که احراز این شرایط مستلزم وجود شواهد و مدارک قابل اثبات است، امکان سوء استفاده از تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری از بلندمدت به جاری کاهش می یابد.

۷. طبق تعریف، طبقه بندی سرمایه گذاریهای بلندمدت زمانی امکان پذیر است که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد. از آنجا که اثبات قصد نگهداری طولانی مدت مشکل است، کمیته معیار کسب حداقل نفوذ قابل ملاحظه را برای تغییر طبقه بندی از جاری به بلندمدت پیشنهاد نمود.

باز یافت بهای تمام شده سرمایه گذاری

۸. در استاندارد پیشین، سود سهام عادی شرکت سرمایه پذیر، فقط در مواردی موجب کاهش بهای تمام شده سرمایه گذاری می شد که از محل اندوخته ها یا سود انباشته مصوب پیش از

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۴ (ادامه)

تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام شده باشد. کمیته با جایگزینی عبارت «اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری» با عبارت «اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری» موافقت نمود. بدین ترتیب، در صورتی که سهام در فاصله پایان دوره مالی تا تاریخ تصویب صورتهای مالی تحصیل شود، سرمایه‌گذار سود سهام اعلام شده مربوط به سال گذشته را، به جای شناسایی به‌عنوان درآمد، از بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری کسر می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۱: اصلاحات سایر استانداردها

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته"

بندهای ۴ و ۳۳ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

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 (صورتهای مالی مجموعه)،
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 (صورتهای مالی مجموعه).

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

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

بند ۳۴ استاندارد حسابداری شماره ۲۳ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

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

الف. تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه مجموعه، و

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