

استاندارد حسابداری شماره ۱۵۵: سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجددیدنظر شده ۱۳۹۲)

فهرست مندرجات

شماره بند

- | | |
|-----------|--|
| (۱) – (۵) | ■ پیشگفتار |
| | ■ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ "سرمایه‌گذاریها" |
| ۱ – ۴ | • دامنه کاربرد |
| ۵ – ۹ | • تعاریف |
| ۱۰ – ۱۲ | • انواع سرمایه‌گذاری |
| ۱۳ – ۱۹ | • طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها |
| ۲۰ – ۲۴ | • بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاریها |
| ۲۵ | • انعکاس به خالص ارزش فروش |
| ۲۶ – ۲۷ | • ملاحظات استفاده از خالص ارزش فروش |
| ۲۸ – ۳۷ | • اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریها پس از شناخت اولیه |
| ۳۸ – ۴۶ | • تغییر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها |
| ۴۷ – ۵۰ | • واگذاری سرمایه‌گذاریها |
| ۵۱ – ۵۲ | • تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها |
| ۵۳ – ۵۴ | • صورت سود و زیان |
| ۵۵ | • افشا |
| ۵۶ | • تاریخ اجرا |
| | • پیوست شماره ۲: توضیحات تکمیلی درخصوص مصنونسازی |
| | • پیوست شماره ۳: مثالهای توضیحی درخصوص مصنونسازی |
| | • پیوست شماره ۴: مبانی نتیجه‌گیری |
| | • پیوست شماره ۱: اصلاحات سایر استانداردها |

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

پیشکفتار

دلایل تجدید نظر در استاندارد

- (۱) این تجدید نظر با هدف پوشش حسابداری ابزارهای مشتقه، مانند فرادرادهای 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 سریع المعامله در بازار

- (۴) طبق استاندارد قبلی، سرمایه‌گذاریهای سریع المعامله که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شد، به یکی از دو روش "ارزش بازار"، یا "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" در ترازانمه 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 "دارایهای 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 اباشته 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 سرمایه‌گذاریها پیشگفتہ 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، بدھی مالی یا ابزار مالکانه ایجاد می‌کند.
- ابزار مالکانه: هر قراردادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به داراییهای واحد تجاری پس از کسر کلیه بدھیهای 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 بدھی 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 بدھی برای ارائه مستمر اطلاعات قیمت‌گذاری کافی است.
- بدھی مالی: هر بدھی که یکی از موارد زیر باشد:
 - الف. تعهد قراردادی:
 - ۱. برای تحويل وجه نقد یا دارایی مالی دیگر به اشخاص دیگر، یا
 - ۲. برای مبادله داراییهای مالی یا بدھیهای مالی با اشخاص دیگر، تحت شرایطی که به صورت بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است، یا
- 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 تحويل تعداد متغیری ابزار مالکانه واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود، یا

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(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، حق 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 فروشن: عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروشن دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروشن 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 غیرتجاری 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 سریع المعامله در بازار: نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازاری فعال، آزاد و در دسترس، وجود دارد به‌طوری 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 موقول به تصویب مجمع عمومی فوق العاده است.
- صندوق سرمایه‌گذاری: نهادی مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.
- مصون سازی: 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 بدھی شناسایی شده یا یک تعهد قطعی شناسایی نشده، یا بخش مشخصی از آن دارایی، بدھی 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 زیرینایی سرمایه‌گذاری این است که با قصد کسب منافع اقتصادی آتی انجام می‌پذیرد، اما این ویژگی در مورد کلیه داراییها مصدق 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 خصوصیاتی مشابه با دیگر داراییها دارد، مضاعف می‌شود. مثلاً در مواردی که عملیات خرید و فروش سرمایه‌گذاری بخش عمدۀ 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 به عنوان 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 تمایز می‌سازد. ویژگی متمایز کننده سرمایه‌گذاری به عنوان 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 بهادر 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 بهادر و یا خریدار نهایی دیگری دارا می‌بود. بنابراین نحوه حسابداری سرمایه‌گذاریها نگهداری شده به منظور خرید و فروش توسط معامله‌گران اوراق بهادر 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، کالاهای (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 کالاهای از جمله آثار هنری است. سرمایه‌گذاریهای مختلف از نظر سهولت

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

تبديل 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 برنتایج عملیات آن تأثیر می‌گذارد. برخی واحدهای تجاری از قبل ملاحظه‌ای برنتایج عملیات سرمایه‌گذاری عمده‌تاً 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 وجوده مازاد نگهداری شود و بخشی از فعالیت مدیریت وجوده نقد آنان را تشکیل دهد. همچنین برخی واحدهای تجاری نیز ممکن است به منظور اعمال نفوذ قابل ملاحظه یا اعمال کترل 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 "تحوه ارائه داراییهای جاری و بدھیهای 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 سریع المعامله در بازار باشد یا نباشد، مصدق 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 مذبور احراز نگردد، سرمایه‌گذاری (اعم از سریع المعامله در بازار یا سایر) به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

۱۷. تعریف سرمایه‌گذاری سریع المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت‌های معاملاتی در چنین بازاری معلوم باشد و به طور علی‌اعلام 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 سریع المعامله در بازار" است. در عمل، مفهوم عبارت "سریع المعامله 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، سریع المعامله در بازار تلقی می‌شود، ممکن است برای دیگر واحدهای تجاری این‌چنین نباشد.

۱۸. سرمایه‌گذاری سریع المعامله 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

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

بهای تمام شده سرمایه‌گذاریها

۲۰. بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری شامل بهای خرید و مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق الزحمه‌ها و عوارض و مالیات می‌باشد. مخارج مالی تحمل شده بابت تأمین منابع مالی برای تحصیل یک سرمایه‌گذاری جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری منظور نمی‌شود. بهای تمام شده پرتفوی سرمایه‌گذاریها بر مبنای تک‌تک اجزای پرتفوی تعیین می‌شود.
۲۱. اگر تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در مقابل مابهای غیرنقد تحصیل شود، بهای تمام شده آن معادل ارزش منصفانه دارایی یا اوراق بهادری خواهد بود که به عنوان مابهای واگذار شده است. چنانچه ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری تحصیل شده با سهولت بیشتری قابل تعیین باشد، مبلغ اخیر در تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری ملاک عمل قرار می‌گیرد.
۲۲. نحوه تعیین بهای تمام شده حق تقدم خریداری شده مشابه با خرید سهام است. همچنین چنانچه واحد تجاری در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه‌پذیر صاحب حق تقدم شود، وجوده پرداختی بابت سهام جدید و یا واگذاری مطالبات سود سهام نقدی از این بابت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری اضافه می‌شود. در مورد حق تقدم ناشی از افزایش سرمایه، به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، جمع مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی و بهای تمام شده حق تقدم، بر کل سهام موجود از بابت سرمایه‌گذاری مربوط تقسیم می‌شود.
۲۳. چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده سود تضمین شده تعلق گرفته و دریافت نشده یا سود پیش از تحصیل باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری 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 سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و معمولاً درآمد تلقی می‌گردد. اما در مواردی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود، این گونه مبالغ معرف بازیافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

انعکاس به خالص ارزش فروش

۲۵. استفاده از خالص ارزش فروش در مورد سرمایه‌گذاری سریع المعامله در بازار عملاً موجب می‌شود کلیه تغییرات در ارزش سرمایه‌گذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود صرف نظر از اینکه سرمایه‌گذاری به فروش رسیده یا نرسیده باشد. کاربرد این مبنای اندازه‌گیری در تعیین مبلغ دفتری آن گروه از سرمایه‌گذاریهای سریع المعامله 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 به لحاظ 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 اتكایی برای استفاده توسط واحد تجاری در شرایط خاص آن نباشد. این امر بویژه هنگامی مصدق 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 تعديل شود که درآمد قابل شناسایی در تاریخ ترازنامه به‌نحوی اتکا‌پذیر قابل اندازه‌گیری باشد. البته لازم است نحوه معمول واگذاری توسط واحد تجاری (به صورت یکجا یا بخش بخش) 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 بهادر 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 سریع المعامله 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 تعديل 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

سرمایه‌گذاریها

(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 می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان، در راستای ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری مفید واقع شود. بدین لحاظ و با توجه به دلایل ذکر شده در بند ۲۵، سرمایه‌گذاری سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود، به خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می‌گردد.

۳۲. سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (غیر از سریع المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می‌شود. این سرمایه‌گذاریها، معمولاً به بهای تمام شده انعکاس می‌یابد مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش فروش است به شرطی که مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. اگر رویه اخیر انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

۳۳. سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود 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 می‌شود با این تفاوت که دوره تناسب تجدید ارزیابی سالانه خواهد بود.

۳۴. از آنجا که سرمایه‌گذاریهای بلندمدت برای مدت طولانی نگهداری می‌شود، ارزش بازار آنها از نظر مربوط بودن به اندازه‌گیری 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

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

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

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

۳۶. چنانچه یک "سرمایه‌گذاری سریع المعامله 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 هر گونه افزایش در ارزش بازار آن به عنوان تحقق یافته، مناسب نیست و درنتیجه نباید این تغییرات را در صورت سود و زیان منعکس کرد.

۳۷. مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاریهای جاری، عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود.

تغییر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها

۳۸. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله شامل سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود، 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 بدھی 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 بدھی تقبل شده بر سود یا زیان اثر می‌گذارد (مانند دوره‌هایی که درآمد مالی یا هزینه مالی شناسایی می‌شود) به سود (زیان) انباسته 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) انباسته منتقل کند.

۴۲. هرگاه سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (غیر از سریع المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعكس 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 منعكس شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" باشد. افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت درنتیجه 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 بدھکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

با توجه 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 به طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و تنها در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری باید، طبق بند ۷۴ به سود (زیان) انباشته منتقل شود.

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.

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 تمام شده 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 فوق العاده 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 نقدي 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 نقدي 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 فروشن 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 قبلًا در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است، باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه، به سود (زیان) انباسته 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. هر گونه 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 سرسید، 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 بھای تمام شده 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 بھای 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 کاهشیهای 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

سرمایه‌گذاریها

(تجدید نظر شده ۱۳۹۲)

ج . بازدهی طبقات مختلف سرمایه‌گذاری به تفکیک سود سهام، تغییر ارزش و سود یا زیان و اگذاری،

د . ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شده است،

ه . مبلغ کاهش ارزش ابانته سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،

و . محدودیتهای قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه‌گذاریها به نقد یا وصول درآمد و عواید و اگذاری آنها، و

ز . در مورد مؤسستی که فعالیت عمده آنها سرمایه‌گذاری در اوراق بهادر است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه‌گذاری.

تاریخ اجرا

۵۶ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۳/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

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، بدھی، 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 در برگیرنده 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 مصون شده 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 مصون شده 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 مصون شده ۱۰۰ واحد باشد، اثربخشی می‌تواند از طریق $\frac{۱۲۰}{۱۰۰}$ (۱۲۰ درصد) یا $\frac{۱۰۰}{۸۳}$ (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 میان دوره‌ای 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 مصون شده 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 مصون شده نماید، مثلاً ۸۵ درصد، واحد تجاری باید اثربخشی را براساس تغییرات در ۸۵ درصد ریسک مصون شده 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 ریال ۱۰۰ 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 ۱۰۰ ریال ۱۰۰ 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:

تاریخ	قیمت هر کیلوگرم گندم- ریال	قیمت خرید نقدی	قیمت خرید طبق قرارداد آتی
۱ دی ماه سال ۱۳×۸	۵۰۸۵۰	۵۰۹۰۰	
۱۳×۸	۵۰۹۱۰	۵۰۹۷۰	۵۰۹۷۰
۱۳×۹	۵۰۸۷۰	۵۰۹۲۰	

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

مدیریت ریسک و ماهیت ریسکی که باید مصون شود

هدف مصون‌سازی، کاهش تغییرپذیری جریانهای نقدی خرید پیش‌بینی شده گندم در آینده است. انتظار می‌رود 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 می‌دهد، اثربخش باشد.

ابزار مصون‌سازی

۹ قرارداد آتی با موقعیت خرید که هر قرارداد در بردارنده ۱۰۰۰ ریال ۱۰ کیلوگرم گندم به قیمت هر کیلو ۹۰۰ ریال است.

قلم مصون شده

خرید پیش‌بینی شده ۱۰۰۰ ریال ۱۰۰۰ کیلوگرم گندم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۹۶.

نحوه برآورد اثربخشی مصون‌سازی

دو روش برای برآورد اثربخشی مصون‌سازی مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱. روش اول با نگرش به آینده به بررسی میزان اثربخشی مصون‌سازی می‌پردازد. در این روش، همبستگی میان قیمت هر کیلوگرم گندم طبق قرارداد آتی با قیمت نقدی هر کیلوگرم گندم، طی چندین دوره زمانی برآورد می‌شود. اگر همبستگی بالا باشد و پیش‌بینی شود که این همبستگی بالا مستمر است، انتظار بر این خواهد بود که در آینده مصون‌سازی 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 می‌کند. این کار به وسیله مقایسه تغییرات در جریانهای نقدی مورد انتظار قرارداد آتی گندم با تغییرات مورد انتظار در جریانهای نقدی خرید پیش‌بینی شده گندم صورت می‌گیرد. به عبارتی، نتیجه تقسیم تغییرات در جریانهای نقدی انباسته یا دوره به دوره مورد انتظار ابزار مصون‌ساز به تغییرات جریانهای نقدی خروجی انباسته یا دوره به دوره خرید پیش‌بینی شده در آینده، اگر در محدوده ۰/۸۰ تا ۱/۲۵ قرار گیرد، مصون‌سازی، اثربخش تلقی می‌شود.

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:

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

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.

بستانکار	بدهکار	شرح
دیال	دیال	
۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰ ریال	سپرده‌ها
۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰ ریال	موجودی نقد

بابت واریز سپرده اولیه برای تضمین قراردادهای آتی خرید گندم

$$۱۹ \times ۱۰۰,۰۰۰ ریال = ۵۳,۹۰۰ ریال$$

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)

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی	
۱ دی ماه سال ۱۳×۸	۵ ریال ۹۰۰	۵ ریال ۸۵۰	
۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸	۵ ریال ۹۷۰	۵ ریال ۹۱۰	
تغییر قیمت یک واحد	۷۰ ریال	۶۰ ریال	
حجم خرید	۹۰ کیلوگرم	۹۰ ریال ۰۰۰	
تغییرات قیمت کل	۶ ریال ۳۰۰	۴۰۰ ریال $\times ۷۰ = ۲۹۰۰۰$	۴۰۰ ریال $\times ۶۰ = ۲۴۰۰۰$

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

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

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

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی	۶ ریال $۳۰۰\text{,}۰۰۰$	
سود یا زیان جامع	۵ ریال $۴۰۰\text{,}۰۰۰$	
سود مصون‌سازی		۹۰ ریال ۰۰۰
بابت ثبت قراردادهای آتی به ارزش منصفانه		

شرح	بدهکار	بستانکار
موجودی نقد	۶ ریال $۳۰۰\text{,}۰۰۰$	
سپرده‌ها		۶ ریال $۳۰۰\text{,}۰۰۰$
بابت تعدیل سپرده‌ها در ترازنامه		

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

در مرحله بعد، به منظور انجام ثبتهای لازم در ۳۱ خرداد ماه سال 13×9 ، مجدداً اثربخشی مصونسازی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

آزمون اثربخشی مصونسازی / روش تهاتر پولی دوره به دوره

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
۱۳×۸ اسفند ماه سال	۵۹۷۰ ریال	(۵۹۱۰ ریال)
۱۳×۹ خرداد ماه سال	۵۹۲۰ ریال	(۸۷۰ ریال)
تغییر قیمت یک واحد	(۵۰) ریال	۴۰ ریال
حجم خرید	۹۰ کیلوگرم	۹۰۰۰ ریال
تغییرات قیمت کل	(۳۶۰۰ ریال)	$۹۰۰۰ \times 4 = 36000$
		$۹۰۰۰ \times 4 = 36000$

$$\frac{۴}{۳۶۰۰} = ۱/۲۵ \leq ۱/۲۵ \leq ۱/۲۵ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱/۲۵ \leq ۱/۲۵$$

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

آزمون اثربخشی مصونسازی / روش تهاتر پولی انباشته

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
۱۳×۸ اسفند ماه سال	۶۳۰۰ ریال	(۵۴۰۰ ریال)
۱۳×۹ خرداد ماه سال	(۱۱۰۰ ریال)	$6300 + 5400 = 11700$
		$11700 \times 4 = 46800$

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

$$\frac{۱}{۱۸۰۰ر.۰۰} = ۱ \leq ۱/۲۵ \leq ۰/۸۰ \rightarrow ۰/۸۰$$

نتیجه به دست آمده نشان می‌دهد که رابطه مصون‌سازی، اثربخش است. بنابراین، ثبتهای مربوط به ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹ به شرح زیر است:

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۳۶۰۰ر.۰۰۰	سود یا زیان جامع
	۹۰۰ر.۰۰۰	زیان مصون‌سازی
۴۵۰۰ر.۰۰۰		سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی
		بابت تعديل مبلغ قراردادهای آتی به ارزش منصفانه در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵۰۰ر.۰۰۰	سپرده‌ها
۴۵۰۰ر.۰۰۰		موجودی نقد
		بابت تعديل سپرده‌ها در ترازنامه

ب. ثبتهای مربوط به تسويه قراردادهای آتی خريد گندم و حذف سپرده‌ها:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۸۰۰ر.۰۰۰	سپرده‌ها
۱۸۰۰ر.۰۰۰		سرمایه‌گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
		بابت تسويه قراردادهای آتی خريد گندم

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۰۰ر.۱۰۰	موجودی نقد
۱۰۰ر.۱۰۰		

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

۵۳ ر.۱۰۰.۰۰۰

سپرده‌ها

بابت حذف سپرده‌ها

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۵۳ ر.۱۰۰.۰۰۰		موجودی نقد
۱ ر.۸۰۰.۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی	
۵۱ ر.۳۰۰.۰۰۰		سپرده‌ها
	بابت تسويه قراردادهای آتی خرید گندم و حذف سپرده	

ج . ثبتهای مربوط به خرید گندم و مصرف آن

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۵۸۷ ر.۰۰۰.۰۰۰ ^۸		موجودی مواد اولیه - گندم
۵۸۷ ر.۰۰۰.۰۰۰		موجودی نقد
		بابت خرید گندم
۵۸۷ ر.۰۰۰.۰۰۰ = ۱۰۰ ر.۸۷۰ × ۱۰۰ ر.۵		

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۵۸۵ ر.۲۰۰.۰۰۰		بهای تمام شده کالای ساخته شده
۱ ر.۸۰۰.۰۰۰		سود یا زیان جامع
۵۸۷ ر.۰۰۰.۰۰۰		موجودی مواد اولیه
	بابت هزینه کردن موجودی گندم و حذف حساب سود یا زیان جامع	

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

تبدیل سود با زیان جامع	قیمت ابلاشتہ قلم مصون شده	قیمت ابلاشتہ قلم مصون شده طی دوره	قیمت ابلاشتہ ابزار مصون ساز	قیمت ابلاشتہ ابزار مصون ساز طی دوره	شوح
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
۵۰۰۰ ریال	(۴۰۰۰ ریال)	(۳۰۰۰ ریال)	۶۰۰۰ ریال	۱۳×۸۰۰۰ ریال	۲۹
۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹	(۴۰۰۰ ریال)	(۳۶۰۰ ریال)	۱۰۰۰ ریال	(۵۰۰۰ ریال)	

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 ریال ۱ تن مفتول مس به بهای تمام شده هر تن ۲۰۰۰ 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 ریال ۱ تن مفتول مس به قیمت هر تن ۵۰۰ 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 تحويل آن تعیین می‌شود. در ۳۱ خرداد سال ۱۳×۹، مدیر شرکت قرارداد آتی را تسویه می‌کند و هر تن مفتول مس را به قیمت ۴۰۵ 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 فروش طبق قرارداد آتی	قیمت نقدی فروش	قیمت هر تن مفتول مس - ریال
۱ دی ماه سال ۱۳×۸	۱۰۰۰ ریال	۵۰۰ ریال	۱۰۰۰ ریال
۱۳×۸	۱۰۰۰ ریال	۵۰۰ ریال	۱۰۰۰ ریال
۱۳×۹	۱۰۰۰ ریال	۴۰۵ ریال	۴۰۵ ریال

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

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

مدیریت ریسک و ماهیت ریسکی که باید مصون شود

هدف مصون‌سازی، کاهش تغییرپذیری قیمت فروش مفتول مس در آینده است. انتظار می‌رود که تغییرات در ارزش منصفانه قرارداد آتی، در جریان تغییرات در ارزش منصفانه مفتول مس، اثربخش باشد.

ابزار مصون‌سازی

قرارداد آتی با موقعیت فروش که در بردارنده ۱۰۰۰ ریال مفتول مس به قیمت هر تن ۱۵۵۰ ریال است.

قلم مصون شده

۱۰۰۰ ریال ۱ تن مفتول مس

انجام ثبتهای مورد نیاز

اول دی ماه سال ۱۳۸۰: تنها ثبتهای که در این تاریخ (تاریخ عقد قرارداد) انجام می‌شود، ثبت مربوط به پرداخت سپرده اولیه است.

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۱۰۰۰ ریال	۱۵۵۰ ریال	سپرده‌ها
۱۰۰۰ ریال	۱۰۵۰ ریال	موجودی نقد
	۱۰۵۰ ریال = $1000 \times 10/1 + 1000 \times 1000$	بابت واریز سپرده اولیه برای قرارداد آتی فروش مفتول مس

در مرحله بعد، باید اثربخشی مصون‌سازی به منظور انجام ثبتهای لازم در ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳۸۰ ارزیابی شود:

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

برمبنای قیمت‌های نقدی	ارزش منصفانه موجودی کالا	قیمت آتی تحویل کالا در خرداد ماه سال ۱۳×۹	شرح
۱۳۰۰۰ ریال	۱۳۰۰۰ ریال	۱۳۰۰۰ ریال	۱ دی ماه سال ۱۳×۸
۱۴۰۰۰ ریال	۱۴۰۰۰ ریال	۱۴۰۰۰ ریال	۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
(۴۵۰۰۰ ریال)	۵۰۰۰ ریال	۵۰۰۰ ریال	تغییرات ارزش منصفانه یک واحد
	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰۰ ریال	حجم فروش
	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰۰ ریال	تغییرات ارزش منصفانه کل
	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰۰ ریال	

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

$$\frac{۵۰۰۰۰۰}{۴۵۰۰۰} = ۱/۱۱۱ \rightarrow ۰/۸۰ \leq ۱/۱۱۱ \leq ۱/۲۵$$

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

بسناتکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۵۰۰۰۰۰ ریال	۵۰۰۰۰۰ ریال	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
۵۰۰۰۰۰ ریال		سود مصون‌سازی

بابت ثبت قرارداد آتی به ارزش منصفانه

بسناتکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
۵۰۰۰۰۰ ریال	۵۰۰۰۰۰ ریال	موجودی نقد
۵۰۰۰۰۰ ریال		سپرده‌ها

بابت تعديل سپرده‌ها در ترازنامه

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵۰۰۰۰۰۰	زیان مصونسازی
۴۵۰۰۰۰۰۰		موجودی کالا
	۱۲	بابت ثبت تغییرات در ارزش منصفانه موجودی کالا
۱۳	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 13×9 ، مجدداً اثربخشی مصونسازی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

آزمون اثربخشی مصونسازی / روش تهاتر پولی دوره به دوره

ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت‌های نقدی	قیمت آتی تحويل کالا در ۳۱ خرداد ماه سال 13×9	شرح
۱۳۰۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰۰۰ ریال	۱۳ \times ۸ اسفند ماه سال
۱۳۰۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰۰۰ ریال	۱۳ \times ۹ خرداد ماه سال
(۵۰۰۰۰۰) ریال	(۵۰۰۰۰۰) ریال	تغییرات ارزش منصفانه یک واحد
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰ تن	حجم فروش
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰ ریال	تغییرات ارزش منصفانه کل
۱۳۰۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰۰۰ ریال	
	$= 45000000 = 45000000 \times 10000000$	
	$= 50000000 = 50000000 \times 10000000$	

$$\frac{45000000}{50000000} = 0.9 \rightarrow 0.80 \leq 0.9 \leq 1.25$$

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

آزمون اثربخشی مصونسازی / روش تهاتر پولی اباسته

تغییر در قیمت آتی تحویل کالا بر بنای قیمت‌های تقدی	تغییر در ارزش منصفانه موجودی کالا طبق قرارداد آتی فروش	شرح
ریال	ریال	
(۴۵۰۰۰رر۰۰۰)	۵۰رر۰۰۰	تغییرات قیمت تا ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳×۸
۱۶	۱۰	تغییرات قیمت تا ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹
۹۵۰۰۰رر۰۰۰ = ۹۵۰۰۰رر۰۰۰ + ۵۰۰۰رر۰۰۰	۹۵۰۰۰رر۰۰۰	$95000 = 95000 + 5000$
۱۶	۱۰	$95000 = 95000 + 5000$

$$\frac{95000}{95000} = 1 \rightarrow 0/80 \leq 1 \leq 1/25$$

نتایج حاصل از اثربخشی مصونسازی به روش تهاتر پولی دوره به دوره یا اباسته نشان می‌دهد که رابطه مصونسازی، اثربخش است. بنابراین، ثبتهای مربوط به ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳×۹ به شرح زیر می‌باشد:

الف. ثبتهای مربوط به تعديل مبلغ قرارداد آتی و موجودی کالا به ارزش منصفانه و تعديل

سپرده:

بسناتکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵۰۰۰رر۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت - قرارداد آتی
۴۵۰۰۰رر۰۰۰		سود مصونسازی

بابت تعديل ارزش منصفانه قرارداد آتی فروش

بسناتکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵۰۰۰رر۰۰۰	زیان مصونسازی
۵۰۰۰رر۰۰۰		مواردی کالا

بابت ثبت تغییرات در ارزش منصفانه موجودی کالا

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

بستانکار	بدهکار	شرح
دیال	دیال	
	۴۵ر۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۴۵ر۰۰۰۰۰		سپرده‌ها
		بابت تعديل سپرده‌ها در ترازنامه

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

بستانکار	بدهکار	شرح
دیال	دیال	
	۹۵ر۰۰۰۰۰	سپرده‌ها
۹۵ر۰۰۰۰۰		سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی
		بابت تسويه قرارداد آتی فروش مفتول مس
		بابت حذف سپرده‌ها

یا اينكه می‌توان هر دو ثبت فوق را با يكديگر تهاتر کرد و به صورت زير نوشت:

بستانکار	بدهکار	شرح
دیال	دیال	
	۱۵۵ر۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۱۵۵ر۰۰۰۰۰		سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت - قرارداد آتی
		سپرده‌ها
		بابت تسويه قرارداد آتی فروش مفتول مس و حذف سپرده‌ها

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ج . ثبتهای مربوط به فروش موجودی کالا:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۴۰۵۰۰۰ریال	موجودی نقد
۱۴۰۵۰۰۰ریال		درآمد فروش
		بابت فروش موجودی کالا

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۱۰۵۰۰۰ریال ^{۱۷}	بهای تمام شده فروش
۱۱۰۵۰۰۰ریال		موجودی کالا
		بابت به هزینه بردن موجودی کالا
۱۱۰۵۰۰۰ریال ^{۱۷}		

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 اوخر 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 سریع المعامله در بازار

۲. نظر به اینکه تعیین قیمت فروش سرمایه‌گذاریهای جاری سریع المعامله 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 سریع المعامله طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به دلیل تفاوت قیمت خرید و فروش و نیز با توجه به مخارج فروش برخی سرمایه‌گذاریهای جاری سریع المعامله، 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

سرمایه‌گذاریها

پیوست شماره ۴ (ادامه)

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

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

۶. طبق استاندارد تجدید نظر شده، مدیریت تنها در صورتی می‌تواند طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری را از بلندمدت به جاری تغییر دهد که شرایط مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده احراز شود، یعنی سرمایه‌گذاری برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط بر حسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه‌های 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 طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری از بلندمدت به جاری کاهش می‌یابد.

۷. طبق تعریف، طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت زمانی امکان‌پذیر 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 طبقه‌بندی از جاری به بلندمدت پیشنهاد نمود.

بازیافت بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری

۸. در استاندارد پیشین، سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، فقط در مواردی موجب کاهش بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری می‌شد که از محل اندوخته‌ها 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 به عنوان درآمد، از بهای تمام شده 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 تبیه و 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 . تبیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه مجموعه، و

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