



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۱۵
حسابداری سرمایه‌گذاران
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۴)

فهرست مندرجات

بند	
(۶) - (۱)	■ پیشگفتار
	■ استاندارد حسابداری ۱۵ "سرمایه گذاریها"
۱ - ۴	● دامنه کاربرد
۵ - ۹	● تعاریف
۱۰ - ۱۲	● انواع سرمایه گذاری
۱۳ - ۱۹	● طبقه بندی سرمایه گذاریها
۲۰ - ۲۸	● بهای تمام شده سرمایه گذاریها
۲۹ - ۳۸	● اندازه گیری سرمایه گذاریها پس از شناخت اولیه
۳۹ - ۴۴	● تغییر مبلغ دفتری سرمایه گذاریها
۴۵ - ۴۸	● واگذاری سرمایه گذاریها
۴۹ - ۵۲	● تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریها
۵۶ - ۵۲الف	● صورت سود و زیان
۵۸-۶۰	● افشا
۶۱	● تاریخ اجرا
۶۲	● مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی
۶۳	● گذار
	● پیوست ۱: توضیحات تکمیلی در خصوص مصون سازی
	● پیوست ۲: مثالهای توضیحی در خصوص مصون سازی

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

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

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

(۴) اصطلاح "ارزش منصفانه" جایگزین عبارت "خالص ارزش فروش" شده است.

(۵) طبق نسخه قبلی استاندارد، سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شدند، به یکی از دو روش "ارزش بازار" یا "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" در صورت وضعیت مالی منعکس می‌گردید. در نسخه تجدیدنظرشده، صرفاً روش "ارزش منصفانه" برای اندازه‌گیری این سرمایه‌گذاریها الزامی شده است.

(۶) 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.

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 در خصوص نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی جداگانه کاربرد دارد مگر در مواردی که در استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه نحوه عمل دیگری تجویز شده باشد.
۳. موارد زیر در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد:
 - الف. [حذف شد]
 - ب. حسابداری منافع در واحدهای تجاری فرعی طبق استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری منافع در مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته در صورتهای مالی تلفیقی و مجموعه طبق استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص.
 - ج. [حذف شد]
 - د. [حذف شد]
 - ه. 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.

تعاریف

۵. اصطلاحات زیر در این استاندارد با معانی مشخص 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 قراردادی** است که نشان‌دهنده منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن می‌باشد.
 - **ارزش منصفانه** قیمتی است که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.
 - **ابزار مشتقه ابزار مالی** یا قرارداد دیگری است که دارای سه ویژگی زیر باشد:
 - الف. ارزش آن در واکنش به تغییر در نرخ سود، قیمت ابزار مالی، قیمت کالا، نرخ مبادله ارز، شاخص قیمتها یا نرخها، رتبه اعتباری یا شاخص اعتباری یا متغیر معین دیگری، تغییر کند مشروط بر اینکه در مورد متغیر غیرمالی، متغیر مختص یک طرف قرارداد نباشد (برخی مواقع به آن "دارایی پایه" گویند).
 - ب. سرمایه‌گذاری خالص اولیه مورد نیاز نباشد یا سرمایه‌گذاری خالص اولیه کمتر از مبلغ مورد نیاز برای سایر انواع قراردادهایی باشد که انتظار می‌رود نسبت به تغییر در عوامل بازار، واکنش مشابه داشته باشند؛ و
 - پ. 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 است که یکی از موارد زیر باشد:
 - الف. تعهد قراردادی برای:
 ۱. تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به واحد تجاری دیگر؛ یا
 ۲. مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر، در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است؛ یا
 - ب. قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و:

۳. ابزار غیرمشتقه‌ای است که واحد تجاری در ازای آن، نسبت به تحویل تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، متعهد است یا ممکن است متعهد شود؛ یا

۴. ابزار مشتقه‌ای است که به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد. برای این منظور، حق تقدمها، اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید جهت تحصیل تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی از هر واحد پول، در صورتی ابزار مالکانه محسوب می‌شود که واحد تجاری متناسب با تمام مالکان فعلی همان طبقه از ابزارهای مالکانه غیرمشتقه خود، حق تقدمها، اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید را اعطا کند. همچنین برای این منظور، ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، شامل ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی: ارائه به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، ابزارهایی که واحد تجاری را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، متعهد می‌کند و طبق بندهای ۱۴ و ۱۵ استاندارد حسابداری ۳۶ به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی‌باشد.

به عنوان یک استثنا، اگر ابزاری که تعریف بدهی مالی را احراز می‌کند، تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵ استاندارد حسابداری ۳۶ را احراز نماید، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود.

● **تعهد قطعی** توافقی الزام‌آور برای مبادله مقدار مشخصی از منابع به قیمتی مشخص در تاریخ یا تاریخهای مشخص در آینده است.

● **حق تقدم** حق قابل نقل و انتقال متعلق به صاحبان سهام واحد تجاری است که هنگام خرید سهام جدید به نسبت سهامی که مالک هستند به آنها تعلق می‌گیرد.

● **دارایی مالی** هر دارایی است که یکی از موارد زیر باشد:

الف. نقد؛

ب. ابزار مالکانه واحد تجاری دیگر؛

پ. حق قراردادی برای:

۱. دریافت نقد یا دارایی مالی دیگر از واحد تجاری دیگر؛ یا

۲. مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر، در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری مطلوب است؛ یا

ت. قراردادی که از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد و:

۱. ابزار غیرمشتقه‌ای است که واحد تجاری در ازای آن، نسبت به دریافت تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری متعهد است یا ممکن است متعهد شود؛ یا

۲. ابزار مشتقه‌ای است که به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، قابل تسویه است یا تسویه خواهد شد. برای این منظور، ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، شامل ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ استاندارد حسابداری ۳۶ به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، ابزارهایی که واحد تجاری را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، متعهد می‌کند و طبق بندهای ۱۴ و ۱۵ استاندارد حسابداری ۳۶ به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی‌باشد.

● **دارایی نگهداری‌شده برای مبادله** به دارایی اطلاق می‌شود که با هدف فروش مجدد در آینده نزدیک، خریداری شده است.

- 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 جاری طبقه‌ای از سرمایه‌گذارهاست که اساساً با هدف مبادله نگهداری شود یا انتظار رود در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود.
- سرمایه‌گذاری بلندمدت به طبقه‌ای از سرمایه‌گذارها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری جاری نباشد.
- سرمایه‌گذاری در املاک، املاکی (زمین یا ساختمان - یا قسمتی از ساختمان - یا هر دو) است که به قصد دریافت اجاره‌پها یا افزایش ارزش یا هر دو (توسط مالک یا توسط اجاره‌کننده به عنوان دارایی اجاره تأمین مالی) نگهداری می‌شود، و برای مقاصد زیر نگهداری نمی‌شود:
 - الف. استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات یا برای مقاصد اداری؛ یا
 - ب. فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری.
- سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله 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 منصفانه 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 تغییر 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 شناسایی‌شده یا یک تعهد قطعی شناسایی‌نشده، 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 است که:
 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 در بر 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 سرمایه‌گذارها، مشابه موجودی مواد و کالا در سایر واحدهای تجاری است.
- ۷. به هر صورت، در تدوین استاندارد حسابداری برای سرمایه‌گذارها، این فرض تلویحی وجود دارد که دارایی طبقه‌بندی‌شده به عنوان سرمایه‌گذاری، مستلزم نحوه حسابداری متفاوتی از سایر داراییهاست. این امر به نوبه خود حاکی از این است که در ماهیت سرمایه‌گذاری خصوصیتی وجود دارد که آن را از سایر داراییها متمایز می‌سازد. ویژگی متمایزکننده 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.

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، ابزار 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 تبدیل به وجه نقد یا سایر دارایی‌ها، میزان داد و ستد و ماهیت بازار مربوط و 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 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 برسیاستهای 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. [حذف شد]

طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها

۱۳. آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی، داراییهای جاری و غیرجاری را در صورت وضعیت مالی خود تفکیک می‌کنند باید سرمایه‌گذاریهای جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند.
۱۴. آن گروه از واحدهای تجاری که داراییهای جاری و غیرجاری را در صورت وضعیت مالی تفکیک نمی‌کنند، باید به منظور تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها، بین آنها تمایز قائل شوند و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها را مطابق با بندهای ۲۹ تا ۳۸ تعیین و ارائه کنند.
۱۵. نمونه‌هایی از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شامل 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.
- ج. سرمایه‌گذاری‌هایی که بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.
- د. [حذف شد]

۱۶. [حذف شد]

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 در چنین 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.
۱۸. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی کرد و هم در مواردی از جمله موارد مندرج در بند ۱۵، باید آن را سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی کرد.
۱۹. [حذف شد]

بهای تمام شده سرمایه‌گذاریها

۲۰. بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری شامل بهای خرید و مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار و حق‌الزحمه‌ها می‌باشد. مخارج مالی تحمل شده بابت تأمین منابع مالی برای تحصیل یک سرمایه‌گذاری جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری منظور نمی‌شود.
۲۱. اگر تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در مقابل مابه‌ازای غیرنقدی تحصیل شود، بهای تمام شده آن معادل ارزش منصفانه دارایی یا اوراق بهاداری خواهد بود که به عنوان مابه‌ازا 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، وجوه 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 حداقل سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود.
۲۴. مبلغ سود تضمین شده و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و درآمد تلقی می‌شود؛ مگر اینکه به وضوح بازیاقت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد. در مورد سود سهام، تنها در صورتی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل سودهای انباشته یا اندوخته‌ها تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود، این گونه مبلغ معرف بازیاقت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

انعکاس به ارزش بازار

۲۵. [حذف شد]

تعیین ارزش بازار سهام سریع‌المعامله

۲۶. [حذف شد]

۲۷. [حذف شد]

۲۸. [حذف شد]

اندازه‌گیری سرمایه‌گذاریها پس از شناخت اولیه

۲۹. سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار، شامل سرمایه‌گذاری در ابزارهای مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود، باید در صورت وضعیت مالی به ارزش منصفانه منعکس شود.
۳۰. [حذف شد]

۳۱. سایر سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در صورت وضعیت مالی به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. اقل بهای تمام شده و ارزش منصفانه، یا

ب. ارزش منصفانه.

۳۲. [حذف شد]

۳۳. سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (غیر از سریع‌المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده و ارزش منصفانه در صورت وضعیت مالی 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 ارزش منصفانه است. اگر رویه اخیر انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

۳۴. سرمایه‌گذاریهای بلندمدت باید در صورت وضعیت مالی به یکی از روشهای زیر منعکس شود:

الف. بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته، یا

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

در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، مطابق استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود عمل می‌شود.

۳۵. [حذف شد]

۳۶. [حذف شد]

۳۷. [حذف شد]

۳۸. 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

۳۹. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله شامل سرمایه‌گذاری در ابزار مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد مگر در مواردی که سرمایه‌گذاری در ابزار مشتقه با هدف مصون‌سازی جریان نقدی انجام شده باشد.

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

۱. بخشی از سود یا زیان ابزارهای 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 ۱ ارائه شده است).

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

۳۹ب. چنانچه در مصون‌سازی ارزش منصفانه، قلم مصون شده به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود، باید سود یا زیان قابل انتساب به ریسک مصون‌شده در صورت سود و زیان شناسایی و مبلغ دفتری قلم مصون شده به همان میزان تعدیل گردد.

۳۹پ. 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.

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

۴۱. هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری ۱۱ باشد. به استثنای مواردی که مازاد تجدید ارزیابی با مجوز قانونی به افزایش سرمایه منظور می‌شود، افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی آن باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از حقوق مالکانه 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.

۴۲. [حذف شد]

۴۳. 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.

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

واگذاری سرمایه‌گذاریها

۴۵. هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری آن باید به سود یا زیان دوره منظور شود. در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری که به ارزش منصفانه شناسایی 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 یا زیان دوره منظور شود. هرگونه 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 مالکانه، به سود (زیان) انباشته منتقل شود.

۴۶. هرگاه تنها بخشی از مجموع یک سرمایه‌گذاری خاص واحد تجاری واگذار شود، مبلغ دفتری بخش واگذار شده بر مبنای میانگین موزون محاسبه خواهد شد.

۴۷. در مواردی که حق تقدم سهام توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار به فروش می‌رسد، به منظور تعیین بهای تمام شده حق تقدم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری 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.

۴۸. هرگونه سود تضمین شده موجود در عواید حاصل از فروش بطور جداگانه به حساب گرفته خواهد شد.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

۴۹. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری باید صرفاً با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده انجام شود.

۵۰. 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

ارزش منصفانه، یا ارزش منصفانه در زمان تغییر طبقه‌بندی، اندازه‌گیری شود. مبلغ جدید به عنوان مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت محسوب می‌گردد.

۵۱. [حذف شد]

۵۲. [حذف شد]

صورت سود و زیان

۵۲الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و باتوجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط و سود سهام به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکتهای فرعی و وابسته، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار باید شناسایی شود.

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

الف. هرگونه زیان ناشی از کاهش ارزش منصفانه سرمایه‌گذاریهای جاری که به اقل بهای تمام شده و ارزش منصفانه ارزیابی می‌شود،

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

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

۵۴. [حذف شد]

۵۵. [حذف شد]

۵۶. 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 ۱۱ خواهد بود.

مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری

۵۷. [حذف شد]

افشا

۵۸. اطلاعات زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:

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

ب. مبلغ سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است،

ج. مبلغ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری و به روش ارزش بازار ارزیابی شده است، شامل درآمد حاصل از تغییر در ارزش بازار و تفکیک جداگانه سود و زیان ناشی از انتقال سرمایه‌گذاری بین جاری و بلندمدت،

د. ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده و به روش اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش ارزیابی شده است،

ه. ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شده است،

و. مبلغ هر گونه سود یا زیان ناشی از واگذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،

ز. مبلغ کاهش ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،

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

ط. در مورد مؤسساتی که فعالیت عمده آنها سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار است، صورت تحلیلی پرتفوی سرمایه‌گذاری.

۵۹. [حذف شد]

۶۰. [حذف شد]

تاریخ اجرا

۶۱. این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۶۱الف. به تبع استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (تصویب‌شده ۱۴۰۲)، بندهای ۳ و ۴۴ اصلاح شد و

بند ۱۵۲الف اضافه گردید. واحد تجاری باید این اصلاحات را از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۴۳ بکار گیرد.

مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

۶۲. [حذف شد]

گذار

۶۳. الزامات این استاندارد بدون تسری به گذشته بکار گرفته می شود.

پیوست ۱: توضیحات تکمیلی در خصوص مصون‌سازی

این پیوست بخش جدانشدنی استاندارد حسابداری ۱۵ است.

حسابداری مصون‌سازی

۱. ابزار مشتقه‌ای که در نظر گرفته می‌شود تا ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آن، تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی اقلامی که برای مصون‌شدن اختصاص یافته‌اند را جبران نماید، ابزار مصون‌سازی نامیده می‌شود. در مقابل، دارایی، بدهی، تعهد قطعی شناسایی نشده یا معامله آتی پیش‌بینی شده بسیار محتمل که (الف) واحد تجاری را در معرض ریسک تغییرات ارزش منصفانه یا تغییرات جریانهای نقدی آتی قرار می‌دهد و (ب) برای مصون‌شدن اختصاص یافته است، قلم 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 راهبرد 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.
 - ب. انتظار رود که مصون‌سازی تا حد زیادی در جبران تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده، هماهنگ با راهبرد مدیریت ریسک که در ابتدا برای آن رابطه مصون‌سازی خاص مستند شده است، اثربخش باشد.
 - پ. 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.
 - ت. 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.
 - ث. 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. بین قلم مصون‌شده و ابزار مصون‌سازی ارتباط اقتصادی وجود داشته باشد. الزام به اینکه یک رابطه اقتصادی وجود داشته باشد به این معنی است که ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده ارزشهایی دارند که عموماً به دلیل ریسک یکسان، که

همان ریسک مصون‌شده است، در جهت مخالف یکدیگر حرکت می‌کنند. بنابراین، باید انتظار برود که ارزش ابزار مصون‌سازی و ارزش قلم مصون‌شده، در واکنش به تغییرات داراییهای پایه یکسان یا داراییهای پایه‌ای که از لحاظ اقتصادی به گونه‌ای وابسته هستند که به شیوه‌ای مشابه با ریسکی که قرار است مصون شود واکنش نشان می‌دهند، بطور سیستماتیک تغییر کند و

- ب. نسبت مصون‌سازی رابطه مصون‌سازی، باید با نسبت مصون‌سازی ناشی از مقدار قلم مصون‌شده‌ای که واحد تجاری عملاً آن را مصون می‌کند و مقدار ابزار مصون‌سازی که واحد تجاری در عمل برای مصون کردن آن مقدار قلم مصون‌شده استفاده می‌کند، برابر باشد. بنابراین، اگر واحد تجاری کمتر از ۱۰۰ درصد آسیب‌پذیری یک قلم را مصون کند، برای مثال ۸۵ درصد، رابطه مصون‌سازی باید با استفاده از نسبت مصون‌سازی که برابر با نسبت مصون‌سازی ناشی از ۸۵ درصد آسیب‌پذیری و مقدار ابزار مصون‌سازی که برای مصون کردن آن ۸۵ درصد در عمل استفاده می‌کند، اختصاص داده شود. همچنین، اگر، برای مثال، واحد تجاری آسیب‌پذیری را با استفاده از مبلغ اسمی ۴۰ واحد از ابزار مالی مصون کند، باید رابطه مصون‌سازی را با استفاده از نسبت مصون‌سازی که با نسبت مصون‌سازی ناشی از مقدار آن واحد برابر است (یعنی واحد تجاری نباید از نسبت مصون‌سازی استفاده کند که مبتنی بر مقادیر بالاتر یا پایین‌تر از واحدهایی است که در مجموع نگهداری می‌کند) و مقدار قلم مصون‌شده‌ای که در عمل با آن ۴۰ واحد مصون می‌شود، اختصاص دهد.
۷. اثربخشی حداقل در زمان تهیه صورتهای مالی سالانه یا میان‌دوره‌ای توسط واحد تجاری، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.
۸. این استاندارد برای ارزیابی اینکه رابطه مصون‌سازی، الزامات اثربخشی مصون‌سازی را احراز می‌کند یا خیر، روشی ارائه نمی‌کند. با وجود این، واحد تجاری باید از روشی استفاده کند که ویژگیهای مربوط به رابطه مصون‌سازی از جمله منشاء غیراثربخشی مصون‌سازی را دربر گیرد. با توجه به عوامل مزبور، این روش می‌تواند یک ارزیابی کیفی یا کمی باشد. برای مثال، هرگاه ویژگیهای اصلی (مانند مبلغ اسمی، سررسید و متغیر پایه) ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده با یکدیگر تطبیق داشته باشد یا به یکدیگر نزدیک باشد، برای واحد تجاری این امکان وجود دارد که بر مبنای ارزیابی کیفی آن ویژگیهای اصلی به این نتیجه برسد که به دلیل یکسان بودن ریسک، ارزش ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده عموماً در جهت مخالف حرکت می‌کند و بنابراین، بین قلم مصون‌شده و ابزار مصون‌سازی رابطه اقتصادی وجود دارد.
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.
۱۰. در صورتی که شرایط اصلی ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده یکسان باشد، تغییرات در ارزش منصفانه یا جریان نقدی 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.

پیوست ۲: مثالهای توضیحی در خصوص مصون‌سازی

این مثالها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری ۱۵ نیست.

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 ۱۴×۱ پیش‌بینی می‌کند که در ۳۱ خرداد سال ۱۴×۲ 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 ۱۰ قرارداد آتی، خود را در موقعیت خرید قرار می‌دهد. هر قرارداد آتی دربردارنده ۱۰٫۰۰۰ کیلوگرم گندم است. قراردادهای آتی در ۳۱ خرداد سال ۱۴×۲ منقضی می‌شوند که با تاریخی که مدیر انتظار دارد گندم خریداری شود، یکسان 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
۱ دی ماه سال ۱۴×۱	۵۹۰۰	۵۸۵۰
۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱	۵۹۷۰	۵۹۱۰
۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	۵۹۲۰	۵۸۷۰

با توجه به اطلاعات فوق، مستندسازی مصون‌سازی به شرح زیر است:

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

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

قلم مصون‌شده

خرید پیش‌بینی شده ۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم گندم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲.

نحوه برآورد اثربخشی مصون‌سازی

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 راهبرد 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

اول دی ماه سال ۱۴×۱:

ارزش قرارداد آتی در این تاریخ صفر است و ثبتی در این خصوص انجام نمی‌شود.

در مرحله بعد، باید اثربخشی مصون‌سازی به منظور انجام ثبتهای لازم در ۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱ ارزیابی شود:

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
۱ دی ماه سال ۱۴×۱	۵۹۰۰ ریال	(۵۸۵۰) ریال
۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱	۵۹۷۰ ریال	(۵۹۱۰) ریال
تغییر قیمت یک واحد	۷۰ ریال	(۶۰) ریال
حجم خرید	۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم	۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم
تغییرات قیمت کل	۷٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال ^۱	(۶٫۰۰۰٫۰۰۰) ریال ^۲

$$^1 100,000 \times 70 = 7,000,000$$

$$^2 100,000 \times (60) = (6,000,000)$$

در این مرحله، تغییر ارزش قراردادهای آتی، با تغییرات قیمت گندم (شناسایی نمی‌شود) مقایسه می‌شود. اگر تغییرات قیمت گندم کمتر از تغییرات ارزش قرارداد آتی باشد، اثربخشی کامل نیست و بخش غیراثربخش، در سود و زیان دوره منعکس می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی	۷٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	ریال
سود یا زیان جامع		۶٫۰۰۰٫۰۰۰
سود مصون‌سازی		۱٫۰۰۰٫۰۰۰
ثبت قراردادهای آتی به ارزش منصفانه		

در مرحله بعد، به منظور انجام ثبتهای لازم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲، مجدداً اثربخشی مصون‌سازی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

شرح	قیمت خرید طبق قراردادهای آتی	قیمت خرید نقدی
۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱	۵۹۷۰ ریال	(۵۹۱۰) ریال
۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	۵۹۲۰ ریال	(۵۸۷۰) ریال
تغییر قیمت یک واحد	(۵۰) ریال	۴۰ ریال
حجم خرید	۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم	۱۰۰٫۰۰۰ کیلوگرم
تغییرات قیمت کل	(۵٫۰۰۰٫۰۰۰) ریال ^۳	۴٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال ^۴

$$^3 100,000 \times (50) = (5,000,000)$$

$$^4 100,000 \times 40 = 4,000,000$$

با توجه به اینکه تغییرات قیمت گندم کمتر از تغییرات ارزش قرارداد آتی است، اثربخشی کامل نیست و بخش غیراثربخش، در سود و زیان دوره منعکس می‌شود.

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴,۰۰۰,۰۰۰	سود یا زیان جامع
	۱,۰۰۰,۰۰۰	زیان مصون‌سازی
۵,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی
		تعدیل مبلغ قراردادهای آتی به ارزش منصفانه در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲

ب. ثبتهای مربوط به تسویه قراردادهای آتی خرید گندم:

	۲,۰۰۰,۰۰۰	موجودی نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی

پ. ثبتهای مربوط به خرید گندم و مصرف آن

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵,۵۸۷,۰۰۰,۰۰۰	موجودی مواد اولیه - گندم
۵,۵۸۷,۰۰۰,۰۰۰		موجودی نقد
		بابت خرید گندم

$$5,587,000,000 = 100,000,000 \times 55.87$$

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵,۵۸۵,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده
	۲,۰۰۰,۰۰۰	سود یا زیان جامع
۵,۵۸۷,۰۰۰,۰۰۰		موجودی مواد اولیه
		بابت هزینه کردن موجودی گندم و حذف حساب سود یا زیان جامع

۲. مصون سازی ارزش منصفانه با استفاده از قراردادهای آتی

شرکت ب در زمینه تولید آلیاژ مس فعالیت می کند. این شرکت در اول دی ماه سال ۱۴×۱، ۱۰۰۰ تن مفتول مس به بهای هر تن ۱۰۰۰٫۲۰۰ ریال را به عنوان موجودی خریداری کرده است. مدیر شرکت، به منظور مصون سازی وضعیت مفتول مس در مقابل کاهش قیمت آن، اقدام به انعقاد قرارداد آتی برای فروش ۱۰۰۰ تن مفتول مس به قیمت هر تن ۱۰۰۰٫۱۵۵ ریال می کند. قرارداد آتی در ۳۱ خرداد سال ۱۴×۲ منقضی می شود 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 می شود. در ۳۱ خرداد سال ۱۴×۲، مدیر شرکت قرارداد آتی را تسویه می کند و هر تن مفتول مس را به قیمت ۱۰۰۰٫۴۰۵ ریال به فروش می رساند. قیمت نقدی فروش و قیمت فروش طبق قرارداد آتی به شرح جدول زیر می باشد:

قیمت هر تن مفتول مس - ریال		تاریخ
قیمت نقدی فروش	قیمت فروش طبق قرارداد آتی	
۱۰۰۰٫۱۵۵	۱۰۰۰٫۲۰۰	۱ دی ماه سال ۱۴×۱
۱۰۰۰٫۴۰۵	۱۰۰۰٫۱۵۵	۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱
۱۰۰۰٫۴۰۵	۱۰۰۰٫۱۵۵	۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲

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 جریان 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 ۱۰۰۰٫۱۵۵ ریال است.

قلم مصون شده

۱۰۰۰ تن مفتول مس

انجام ثبتهای مورد نیاز

اول دی ماه سال ۱۴×۱:

ارزش قرارداد آتی در این تاریخ صفر است و ثبتی در این خصوص انجام نمی شود.

در مرحله بعد، باید اطلاعات زیر به منظور انجام ثبتهای لازم در ۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱ مورد توجه قرار گیرد:

شرح	۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	برمبنای قیمت های نقدی
۱ دی ماه سال ۱۴×۱	۱۰۰۰٫۱۵۵ ریال	۱۰۰۰٫۲۰۰ ریال
۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱	۱۰۰۰٫۴۰۵ ریال	۱۰۰۰٫۱۵۵ ریال
تغییرات ارزش منصفانه یک واحد	۵۰٫۰۰۰ ریال	(۴۵٫۰۰۰) ریال
حجم فروش	۱۰۰۰ تن	۱۰۰۰ تن

شرح	قیمت آتی تحویل کالا در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت‌های نقدی
تغییرات ارزش منصفانه کل	۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ^۱	(۴۵,۰۰۰,۰۰۰) ریال ^۲

$$۱ \ ۵۰,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۲ \ (۴۵,۰۰۰) \times ۱,۰۰۰ = (۴۵,۰۰۰,۰۰۰)$$

ثبتهای مربوط به ۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱ به شرح زیر خواهند بود:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی	ریال	ریال
سود مصون‌سازی	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	
ثبت قرارداد آتی به ارزش منصفانه		۵۰,۰۰۰,۰۰۰

شرح	بدهکار	بستانکار
زیان مصون‌سازی	ریال	ریال
موجودی کالا	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	
ثبت تغییرات ارزش منصفانه موجودی کالا ^۳		۴۵,۰۰۰,۰۰۰

^۳ این ثبت، بابت تعدیل بهای موجودی کالا به ارزش خالص بازیافتنی آن انجام نمی‌شود، بلکه یکی از ثبتهای مربوط به فعالیت مصون‌سازی است.

به منظور انجام ثبتهای لازم در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲، مجدداً بررسیهای زیر انجام می‌گیرد.

شرح	قیمت آتی تحویل کالا در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	ارزش منصفانه موجودی کالا بر مبنای قیمت‌های نقدی
۲۹ اسفند ماه سال ۱۴×۱	۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال	۱,۴۵۵,۰۰۰ ریال
۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲	۱,۴۵۵,۰۰۰ ریال	۱,۴۰۵,۰۰۰ ریال
تغییرات ارزش منصفانه یک واحد	۴۵,۰۰۰ ریال	(۵۰,۰۰۰) ریال
حجم فروش	۱,۰۰۰ تن	۱,۰۰۰ تن
تغییرات ارزش منصفانه کل	۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال ^۴	(۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال ^۵

$$۴ \ ۴۵,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ = ۴۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵ \ (۵۰,۰۰۰) \times ۱,۰۰۰ = (۵۰,۰۰۰,۰۰۰)$$

ثبتهای مربوط به ۳۱ خرداد ماه سال ۱۴×۲ به شرح زیر می‌باشد:
الف. ثبتهای مربوط به تعدیل مبلغ قرارداد آتی و موجودی کالا به ارزش منصفانه:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰	سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی
۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سود مصون‌سازی
		تعدیل ارزش منصفانه قرارداد آتی
	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	زیان مصون‌سازی
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		موجودی کالا
		ثبت تغییرات در ارزش منصفانه موجودی کالا

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

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۹۵٫۰۰۰٫۰۰۰		سرمایه‌گذاری در قرارداد آتی
		بابت تسویه قرارداد آتی فروش مفتول مس

پ. ثبتهای مربوط به فروش موجودی کالا:

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۱۴۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰	موجودی نقد
۱۴۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰		درآمد فروش
		بابت فروش موجودی کالا
	۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ^۶	بهای تمام شده فروش
۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰		موجودی کالا
		بابت به هزینه بردن موجودی کالا

$$۱٫۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ - (۴۵٫۰۰۰٫۰۰۰ + ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰) = ۱٫۱۰۵٫۰۰۰٫۰۰۰^۶$$