استاندارد حسابداري 36

ابزارهای مالی: ارائه

|  |  |
| --- | --- |
| **فهرست‌ مندرجات‌** |  |
|  | **شماره بند** |
| * **هدف**
 | 2 - 1 |
| * **دامنه کاربرد**
 | 6 - 3 |
| * **تعاريف (به بندهای رب3 تا رب32 نیز مراجعه شود)**
 | 9 - 7 |
| * **ارائه**
 | 52 - 10 |
| * بدهیها و حقوق مالکانه (به بندهای رب12 تا رب23 و رب33 تا رب38 نیز مراجعه شود)
 | 29 - 10 |
| ابزارهای قابل فروش به ناشر | 13 - 12 |
| ابزارها یا اجزای ابزارها، که واحد تجاری را متعهد می‌کند تنها در زمان انحلال، سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری را به طرف دیگر تحویل دهد | 15 - 14 |
| تجدید طبقه‌بندی ابزارهای قابل فروش به ناشر و ابزارهایی که واحد تجاری را متعهد می‌کند تنها در زمان انحلال، سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری را به طرف دیگر تحویل دهد | 17 - 16 |
| نبود تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر (بند 11(الف)) | 21 - 18 |
| تسویه از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (بند 11(ب)) | 26 - 22 |
| شرایط تسویه احتمالی  | 27 |
| اختیارهای تسویه | 29 - 28 |
| * ابزارهای مالی مرکب (به بندهای رب39 تا رب44 نیز مراجعه شود)
 | 34 - 30 |
| * سهام خزانه (به بند رب45 نیز مراجعه شود)
 | 36 - 35 |
| * درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانها (به بند رب46 مراجعه شود)
 | 43 - 37 |
| * تهاتر دارایی مالی و بدهی مالی (به بندهای رب47 تا رب53 نیز مراجعه شود)
 | 52 - 44 |
| * **گذار**
 | 53 |
| * **تاریخ اجرا**
 | 54 |
| * **مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**
 | 55 |
| * **پیوست**
 |  |

هدف

1. هدف اين استاندارد، تعيين اصول ارائه ابزار‌هاي مالي به عنوان بدهي يا حقوق مالكانه و تهاتر داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي است. اين استاندارد برای طبقه‌بندي ابزار‌هاي مالي از ديدگاه ناشر به داراييهاي مالي، بدهيهاي مالي و ابزار‌هاي مالكانه؛ طبقه‌بندي درآمد مالی و هزینه مالی؛ سودتقسیمی، زیانها و سودهای مربوط؛ و شرايط تهاتر یا عدم تهاتر داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي کاربرد دارد.

2. اصول مندرج در اين استاندارد، مكمل اصول شناخت و اندازه‌گيري داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي و همچنین اصول افشاي اطلاعات درباره آنها به شرح استاندارد حسابداری 37 ابزار‌هاي مالي: افشا است.

دامنه كاربرد

3. این استاندارد باید توسط تمام واحدهای تجاری، برای انواع ابزارهای مالی به جز موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. منافع در واحدهای تجاری فرعی، واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص که حسابداری آنها طبق استاندارد حسابداری 18 **صورتهاي مالي تلفيقي و حسابداري سرمايه گذاري در واحدهاي تجاري فرعي**، استاندارد حسابداری 20 **سرمايه گذاري در واحدهاي تجاري وابسته** یا استاندارد حسابداری 23 **حسابداری مشارکتهای خاص** انجام می‌گیرد.

ب . حقوق و تعهدات كارفرمايان در طرحهاي مزاياي كاركنان، که استاندارد حسابداری 33 **مزایای بازنشستگی کارکنان** برای آنها کاربرد دارد.

پ . قرارداد‌هاي بيمه صادرشده توسط بیمه‌گر طبق تعريف استاندارد حسابداری 28 **فعالیتهای بیمه عمومی**.

ت . ابزار‌هاي مالي كه به دليل دارا بودن ويژگي‌ مشاركت اختیاری، در دامنه كاربرد استاندارد حسابداری 28 قرار مي‌گيرند. ناشر اين ابزار‌ها، در ارتباط با ویژگیهای مزبور، از بكار‌گيري بند‌هاي 10 تا 34 و رب33 تا رب44 اين استاندارد که بدهيهای مالی و ابزار‌هاي مالكانه را از یکدیگر متمایز می‌کند، معاف است. با این وجود، اين ابزار‌ها مشمول ساير الزامات اين استاندارد مي‌باشند. به علاوه، اين استاندارد برای ابزار‌هاي مشتقه تعبیه‌شده در اين ابزار‌ها، كاربرد دارد.

4. اين استاندارد بايد براي قرار‌داد‌هاي خريد يا فروش اقلام غير‌مالي كه به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالي دیگر، يا از طریق مبادله ابزار‌هاي مالي قابل تسويه است بكار گرفته شود، گویی اين قرار‌داد‌ها ابزار مالي بوده‌اند، به استثنای قرار‌داد‌هايي كه به منظور دريافت يا تحويل اقلام غير‌مالي، طبق الزامات خريد، فروش يا استفاده مورد انتظار واحد تجاري، منعقد شده است و همچنان نگهداری می‌شود.

5. روشهای مختلفي براي تسويه قرار‌داد خريد يا فروش اقلام غیرمالی به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار مالي دیگر، يا از طریق مبادله ابزار‌هاي مالي وجود دارد. این روشها، شامل موارد زير است:

الف. زماني كه شرايط قرار‌داد به هر یک از طرفین امکان تسويه به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار مالي دیگر، يا از طریق مبادله ابزار‌هاي مالي را مي‌دهد؛

ب . زماني كه امكان تسويه به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار مالي دیگر، يا از طریق مبادله ابزار‌هاي مالي، در شرايط قرار‌داد تصریح نشده باشد، اما واحد تجاري سابقه تسويه قرار‌دادهاي مشابه به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار مالي دیگر، يا از طریق مبادله ابزار‌هاي مالي را داشته باشد (از طريق انعقاد قراردادهای تهاتر با طرف مقابل يا از طريق فروش قرار‌داد قبل از اعمال يا انقضا)؛

پ . زماني كه واحد تجاري براي قرار‌داد‌هاي مشابه، سابقه تحويل دارايي پایه و فروش آن در دوره كوتاهي پس از تحويل، با هدف كسب سود از نوسانهاي كوتاه‌مدت قيمت یا کارمزد معامله‌گر را دارد؛ و

ت . زماني كه اقلام غير‌مالي موضوع قرار‌داد، از نقد‌شوندگي بالايي برخوردار می­باشند.

قرار‌دادی که قسمتهای (ب) يا (پ) بالا در مورد آن کاربرد دارد، به منظور دريافت يا تحويل اقلام غير‌مالي طبق الزامات خريد، فروش يا استفاده مورد انتظار واحد تجاري، منعقد نمي‌شود و در نتيجه در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار مي‌گيرد. ساير قرار‌داد‌هایي که بند 4 برای آنها کاربرد دارد، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند تا تعیین شود که آیا به منظور دريافت يا تحويل اقلام غير‌مالي طبق الزامات خريد، فروش يا استفاده مورد انتظار واحد تجاري، منعقد و همچنان نگهداری می‌شوند یا خیر، و بر این اساس مشخص می‌شود که در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار مي‌گيرند يا خير.

6. اختيار معامله صادر‌شده براي خريد يا فروش یک قلم غير‌مالي كه به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار مالي دیگر، يا از طريق مبادله ابزار‌هاي مالي تسويه می‌شود، طبق بند 5(الف) یا (ت)، در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار مي‌گيرد. چنين قرار‌دادي نمي‌تواند با هدف دريافت يا تحويل اقلام غير‌مالي طبق الزامات خريد، فروش يا استفاده مورد انتظار واحد تجاري منعقد شود.

تعاريف (به بند‌هاي رب٣ تا رب32 نيز مراجعه شود)

7. در اين استاندارد، اصطلاحات زیر با معاني مشخص بكار رفته است:

**ابزار مالي** قراردادي است كه براي يك واحد تجاري، دارايي مالي و براي واحد تجاري ديگر، بدهي مالي يا ابزار مالكانه ايجاد مي‌كند.

**دارايي مالي** هر دارايي است كه يكي از موارد زير باشد:

الف. نقد؛

ب . ابزار مالكانه واحد تجاري ديگر؛

پ . حق قرار‌دادي برای:

1. دريافت نقد يا دارايي مالي ديگر از واحد تجاري ديگر؛ يا

2. مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با واحد تجاري ديگر، در شرايطي كه بطور بالقوه براي واحد تجاري مطلوب است؛ يا

ت . قرار‌دادي كه از طريق ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري، قابل تسويه است يا تسويه خواهد شد و:

1. ابزار غير‌مشتقه‌اي است كه واحد تجاري در ازای آن، نسبت به دريافت تعداد متغيری از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاري متعهد است يا ممكن است متعهد شود؛ يا

2. ابزار مشتقه‌اي است كه به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي ديگر با تعداد ثابتي از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاري، قابل تسويه است يا تسويه خواهد شد. برای اين منظور، ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري، شامل ابزار‌هاي مالي قابل ‌فروش به ناشركه طبق بند‌هاي 12 و 13 به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود، ابزار‌هايي كه واحد تجاري را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبي از خالص داراييهاي خود به طرف ديگر، متعهد مي‌كند و طبق بند‌هاي 14 و 15 به عنوان ابزارهای مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود، يا ابزار‌هايي كه قرار‌داد‌هايي براي دريافت يا تحويل آتی ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري است، نمی‌باشد.

**بدهي مالي** هر بدهي است كه يكي از موارد زير باشد:

الف. تعهد قرار‌دادي برای:

1. تحويل نقد يا دارايي مالي ديگر به واحد تجاري ديگر؛ يا

2. مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با واحد تجاري ديگر، در شرايطي كه بطور بالقوه براي واحد تجاري نامطلوب است؛ يا

ب. قرار‌دادي كه از طريق ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري قابل تسويه است یا تسويه خواهد شد و:

1. ابزار غير‌مشتقه‌اي است كه واحد تجاري در ازاي آن، نسبت به تحویل تعداد متغيري از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاري، متعهد است يا ممکن است متعهد شود؛ يا

2. ابزار مشتقه‌اي است كه به روشی غیر از مبادله مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي ديگر با تعداد ثابتي از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاري، قابل تسويه است يا تسويه خواهد شد. برای این منظور، حق تقدمها، اختیارهای معامله یا امتیاز‌های خرید جهت تحصیل تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازاي مبلغ ثابتي از هر واحد پول، در صورتي ابزار مالكانه محسوب می‌شود كه واحد تجاری متناسب با تمام مالكان فعلي همان طبقه از ابزار‌هاي مالكانه غير‌مشتقه خود، حق تقدمها، اختيارهای معامله يا امتیازهای خريد را اعطا کند. همچنین برای اين منظور، ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري، شامل ابزار‌هاي مالي قابل ‌فروش به ناشر كه طبق بند‌هاي 12 و 13 به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود، ابزار‌هايي كه واحد تجاري را تنها در زمان انحلال، به انتقال سهم متناسبي از خالص داراييهاي خود به طرف ديگر، متعهد مي‌كند و طبق بند‌هاي 14 و 15 به عنوان ابزارهای مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود، يا ابزار‌هايي كه قرار‌داد‌هايي براي دريافت يا تحويل آتی ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري است، نمی‌باشد.

به عنوان يك استثنا، اگر ابزاري كه تعريف بدهي مالي را احراز مي‌كند، تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 را احراز نماید، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود.

 ابزار مالكانه قرار‌دادي است كه نشان‌دهنده منافع باقيمانده در داراييهاي واحد تجاري پس از كسر تمام بدهيهاي آن می‌باشد.

 ارزش منصفانه قیمتی است كه برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

 ابزار مالي قابل ‌فروش به ناشر ابزار مالي است كه به دارنده آن، حق فروش به ناشر را در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر، مي‌دهد يا به خودی خود، با وقوع رويدادهای آتی نامطمئن يا فوت يا بازنشستگي دارنده آن ابزار، به ناشر بازگردانده می‌شود.

8. در اين استاندارد اصطلاحات، ”قرار‌داد“ و ”قرار‌دادي“، به توافق بين دو يا چند طرف با پيامد‌هاي اقتصادي مشخص اشاره دارد كه طرفین اختيار محدودي، در صورت وجود، براي عدول از آن قرارداد دارند، زيرا معمولاً اين توافق، ضمانت اجرايي قانوني دارد. قرار‌داد‌ها، و در نتيجه ابزار‌هاي مالي، ممكن است شكلهاي متنوعي داشته باشند و لزوماً مكتوب نباشند.

9. در اين استاندارد، اصطلاح ”واحد تجاري“ شامل اشخاص حقیقی، مشارکتها و اشخاص حقوقی است.

ارائه

بدهيها و حقوق مالكانه (به بندهای رب12 تا رب23 و رب33 تا رب38 نیز مراجعه شود)

10. در زمان شناخت اوليه، ناشر ابزار مالي بايد ابزار يا اجزاي آن را بر اساس ماهيت توافق قرار‌داد‌ي و تعاريف بدهي مالي، دارايي مالي و ابزار مالكانه، به عنوان بدهي مالي، دارايي مالي يا ابزار مالكانه طبقه‌بندي كند.

11. زمانی كه ناشر تعاريف مندرج در بند 7 را بکار می‌گیرد تا تعیین کند که ابزار مالي، ابزار مالكانه است يا بدهي مالي، ابزار مزبور تنها در صورتي ابزار مالكانه تلقی می­شود كه هر دو شرط (الف) و (ب) زير احراز گردد:

الف. ابزار شامل هيچ‌گونه تعهد قراردادی در موارد زير نباشد:

1. تحويل نقد يا دارايي مالي ديگر به واحد تجاري ديگر؛ يا
2. مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با واحد تجاري ديگر، در شرايطي كه بطور بالقوه براي ناشر نامطلوب است.

ب . در صورتي كه ابزار از طريق ابزار‌هاي مالكانه خود ناشر، تسویه شود یا قابل تسویه باشد:

1. ابزار غير‌مشتقه‌اي باشد كه تعهد قرار‌دادي براي تحويل تعداد متغيري از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاری را در بر نداشته باشد؛ يا

2. ابزار مشتقه‌اي باشد كه توسط ناشر، تنها از طريق مبادله مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي ديگر با تعداد ثابتي از ابزارهای مالكانه خود ناشر، تسويه شود. برای اين منظور، حق تقدمها، اختيارهای معامله يا امتیازهای خريد جهت تحصیل تعداد ثابتي از ابزار‌هاي مالكانه خود واحد‌ تجاري در ازاي مبلغ ثابتي از هر واحد پول، در صورتي ابزار مالكانه محسوب می‌شود كه واحد تجاری متناسب با تمام مالكان فعلي همان طبقه از ابزار‌هاي مالكانه غير‌مشتقه خود، حق تقدمها، اختيارهای معامله يا امتیازهای خريد را اعطا نمايد. همچنين برای این منظور، ابزار‌هاي مالكانه خود ناشر، ابزار‌هايي را كه تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 را احراز کنند يا ابزار‌هايي را كه قرار‌داد‌هايي براي دريافت يا تحويل آتی ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري باشند، شامل نمی­شود.

یک تعهد قرار‌دادي، شامل تعهد ناشي از یک ابزار مالي مشتقه كه احتمالاً یا قطعاً منجر به دريافت يا تحويل آتي ابزار‌هاي مالكانه خود ناشر خواهد شد، اما شرطهای مندرج در بند (الف) و (ب) بالا را احراز نمي‌كند، ابزار مالكانه محسوب نمي‌شود. به عنوان يك استثنا، اگر ابزاري كه تعريف بدهي مالي را احراز می‌‌كند، تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بندهاي 12 و 13 يا 14 و 15 را نیز احراز كند، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود.

ابزار‌هاي قابل فروش به ناشر

12. ابزار مالي قابل فروش به ناشر، تعهد قرار‌دادي ناشر برای بازخريد آن ابزار در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر، در صورت اعمال حق فروش است. به عنوان یک استثنا بر تعريف بدهي مالي، ابزاري كه دربرگیرنده چنين تعهدي باشد، در صورت دارا بودن تمام ويژگيهای زیر، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود:

الف. در زمان انحلال، براي دارنده، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراييهاي واحد تجاري، ايجاد حق كند. خالص داراييهاي واحد تجاري، به داراييهايی اطلاق می‌شود كه پس از كسر تمام ادعاها نسبت به آن داراييها، باقي مي‌ماند. سهم متناسب به صورت زير تعيين مي‌شود:

1. تقسيم خالص داراييهاي واحد تجاري در زمان انحلال به واحد‌هاي با مبالغ مساوي؛ و

2. ضرب مبلغ به دست آمده در تعداد واحد‌هاي نگهداري‌شده توسط دارنده ابزار مالي.

ب. آن ابزار، در طبقه‌اي از ابزار‌ها قرار گرفته باشد كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها، در پایین‌ترین اولویت است. براي اینکه ابزار مالی چنين ويژگي داشته باشد، بايد:

1. در زمان انحلال، در مقایسه با ساير ادعا‌ها نسبت به داراييهاي واحد تجاري، اولویت نداشته باشد؛ و

2. براي قرار گرفتن در طبقه‌اي از ابزار‌ها كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها در پایین‌‌ترین اولویت است، نیازی نباشد که به ابزار‌ ديگري تبديل شود.

پ . تمام ابزار‌هاي مالی موجود در طبقه ابزارهایی كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها در پایین‌ترین اولویت است، ويژگيهاي يكساني داشته باشند. براي مثال، تمام آنها باید قابل فروش به ناشر باشند و فرمول يا ساير روشهاي مورد استفاده برای محاسبه قيمت بازخريد، برای تمام ابزار‌هاي آن طبقه يكسان باشد.

ت . به غیر از تعهد قرار‌دادي ناشر به بازخريد آن ابزار در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر، ابزار مزبور دربردارنده هيچ تعهد قرار‌دادي براي تحویل نقد يا دارايي مالي ديگر به واحد تجاري دیگر، یا برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر، در شرايطي كه بطور بالقوه براي واحد تجاري نامطلوب است، نباشد و آن ابزار، قرار‌دادي نباشد كه به شیوه تعین‌شده در قسمت (ب) تعريف بدهي مالی، از طريق ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري قابل تسويه باشد یا در آینده تسویه گردد.

ث . مجموع جريانهاي نقدي مورد انتظار قابل انتساب به آن ابزار در طول عمر ابزار، اساساً مبتني بر سود یا زيان دوره، تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده يا تغيير در ارزش منصفانه شناسايي‌شده و شناسايي‌نشده خالص داراييهاي واحد تجاري در طول عمر آن ابزار باشد (به استثنای هرگونه آثار آن ابزار).

13. براي اینکه ابزاري به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي شود، علاوه بر اینکه ابزار باید تمام ويژگيهاي بالا را داشته باشد، ناشر نباید هيچ ابزار يا قرار‌داد مالی دیگری داشته باشد كه:

الف. مجموع جريانهاي نقدي آن، اساساً مبتني بر سود یا زيان دوره، تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده، يا تغيير در ارزش منصفانه شناسايي‌شده و شناسايي‌نشده خالص داراييهاي واحد تجاري‌ است (به استثنای هرگونه آثار چنین ابزار يا قرار‌دادی)؛ و

ب. بر بازده باقيمانده دارندگان ابزار قابل فروش به ناشر، بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدود‌كننده يا تثبيت‌كننده دارد.

برای رعایت این شرط، واحد تجاري نبايد قرار‌داد‌هاي غير‌مالي با دارنده ابزار مالی توصیف‌شده در بند 12 را كه مفاد و شرايط قراردادی آن، مشابه با مفاد و شرايط قرار‌دادی قرارداد معادلی است كه ممکن است بين طرفی به جز دارنده ابزار و واحد تجاري ناشر منعقد گردد، در نظر بگیرد. اگر واحد تجاري نتواند احراز این شرط را اثبات کند، نبايد ابزار قابل فروش به ناشر را به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي نماید.

ابزار‌ها يا اجزای ابزار‌ها، كه واحد تجاري را متعهد می‌کند تنها در زمان انحلال، سهم متناسبي از خالص داراييهاي واحد تجاری را به طرف ديگر تحویل دهد

14. برخي ابزار‌هاي مالي، دربرگیرنده تعهد قرار‌دادي واحد تجاري ناشر براي تحویل سهم متناسبي از خالص داراييهاي خود به طرف ديگر، تنها در زمان انحلال است. تعهد به این دلیل ايجاد مي‌شود كه وقوع انحلال قطعی و خارج از كنترل واحد تجاري (براي مثال، واحد تجاري با عمر محدود) يا غیرقطعی و در اختيار دارنده ابزار است. به عنوان يك استثنا در تعريف بدهي مالي، ابزاري كه دربرگیرنده چنين تعهدي باشد، در صورت دارا بودن تمام ویژگیهای زير، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود:

الف. در زمان انحلال، براي دارنده، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراييهاي واحد تجاري، ايجاد حق كند. خالص داراييهاي واحد تجاري به داراييهايي اطلاق می‌شود كه پس از كسر تمام ادعاها نسبت به آن داراييها، باقي مي‌ماند. سهم متناسب به صورت زير تعيين مي‌شود:

1. تقسيم خالص داراييهاي واحد تجاري در زمان انحلال به واحد‌هاي با مبالغ مساوي؛ و

2. ضرب مبلغ به دست آمده در تعداد واحد‌هاي نگهداري‌شده توسط دارنده ابزار مالي.

ب . آن ابزار، در طبقه‌اي از ابزار‌ها قرار گرفته باشد كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها، در پایین‌ترین اولویت است. براي اینکه ابزار مالی چنين ويژگي داشته باشد، بايد:

1. در زمان انحلال، در مقایسه با ساير ادعا‌ها نسبت به داراييهاي واحد تجاري، اولویت نداشته باشد؛ و

2. براي قرار گرفتن در طبقه‌اي از ابزار‌ها كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها در پایین‌‌ترین اولویت است، نیازی نباشد که به ابزار‌ ديگري تبديل شود.

پ . تمام ابزار‌هاي مالی موجود در طبقه ابزار‌هايي كه در مقایسه با سایر طبقات ابزار‌ها در پایین‌ترین اولویت هستند، باید تعهد قراردادی يكسانی برای واحد تجاری ناشر به منظور تحویل سهم متناسبی از خالص داراییهای آن در زمان انحلال، ایجاد کنند.

15. براي آنکه ابزاري به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي شود، علاوه بر اینکه ابزار باید تمام ويژگيهاي بالا را داشته باشد، ناشر نباید هيچ ابزار يا قرار‌داد مالی دیگری داشته باشد كه:

الف. مجموع جريانهاي نقدي آن، اساساً مبتني‌ بر سود یا زيان دوره، تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده يا تغيير در ارزش منصفانه شناسايي‌شده و شناسايي‌نشده خالص داراييهاي واحد تجاري‌ است (به استثنای هرگونه آثار چنین ابزار يا قرار‌دادی)؛ و

ب . بر بازده باقيمانده دارندگان ابزار، بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدود‌كننده يا تثبيت‌كننده دارد.

برای رعایت این شرط، واحد تجاري نبايد قرار‌داد‌هاي غير‌مالي با دارنده ابزار مالی توصیف‌شده در بند 14 را كه مفاد و شرايط قراردادی آن، مشابه با مفاد و شرايط قرار‌دادی قرارداد معادلی است كه ممکن است بين طرفی به جز دارنده ابزار و واحد تجاري ناشر منعقد گردد، در نظر بگیرد. اگر واحد تجاري نتواند احراز این شرط را اثبات کند، نبايد این ابزار را به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي نماید.

تجدید طبقه‌بندي ابزار‌هاي قابل ‌فروش به ناشر و ابزار‌هايي كه واحد تجاري را متعهد می‌کند تنها در زمان انحلال، سهم متناسبي از خالص داراييهاي واحد تجاری را به طرف ديگر تحویل دهد

16. واحد تجاري بايد ابزار مالی را از تاریخی که آن ابزار، طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 از تمام ويژگيهای اشاره‌شده برخوردار می‌شود و تمام شرايط تعیین‌شده در آن بند‌ها را احراز می‌کند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی کند. واحد تجاري بايد از تاريخي كه هر کدام از ويژگيها و شرايط مندرج در بندهای مذکور احراز نمي­شود، ابزار مالی را تجديد طبقه‌بندي کند. برای مثال، اگر واحد تجاری تمام ابزارهای منتشر‌شده خود را که قابل فروش به ناشر نیست، بازخرید نماید و هرگونه ابزار قابل فروش به ناشر که در جریان است تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای 12 و13 را احراز کند، واحد تجاری باید از تاریخ بازخرید ابزارهای غیر قابل فروش به ناشر، ابزارهای قابل فروش به ناشر را به عنوان ابزارهای مالکانه تجدید طبقه‌بندی نماید.

17. واحد تجاري بايد برای تجديد‌ طبقه‌بندي یک ابزار مالي طبق بند 16، به شرح زير عمل کند:

الف. از تاريخي كه ابزار مالي فاقد تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 می‌شود، بايد از ابزار مالكانه به بدهي مالي تجدید طبقه‌بندي گردد. بدهي مالي بايد به ارزش منصفانه ابزار مالی در تاريخ تجديد طبقه‌بندي اندازه‌گيري شود. واحد تجاري بايد هرگونه تفاوت بين مبلغ دفتري ابزار مالكانه و ارزش منصفانه بدهي مالي در تاريخ تجديد طبقه‌بندي را در حقوق مالکانه شناسايي كند.

ب . از تاريخي كه ابزار مالي تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 را احراز می‌كند، بايد از بدهي مالي به ابزار مالكانه تجديد طبقه‌بندي شود. ابزار مالكانه بايد به مبلغ دفتري بدهي مالي در تاريخ تجديد طبقه‌بندي اندازه‌گيري شود.

نبود تعهد قرار‌دادي براي تحويل نقد يا دارايي مالي ديگر (بند 11(الف))

18. به استثنای شرايط توصیف‌شده در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، مهم‌ترین ويژگي در تمايز بدهي مالي از ابزار مالكانه، وجود تعهد قرار‌دادي برای یک طرف ابزار مالی (ناشر) جهت تحويل نقد يا دارايي مالي دیگر به طرف دیگر (دارنده) يا مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با دارنده در شرايطي است كه بطور بالقوه براي ناشر نامطلوب می‌باشد. با وجود اینکه دارنده ابزار مالكانه ممكن است نسبت به دريافت سهم متناسبي از سود تقسیمی يا ديگر توزیعهای مالكانه حق داشته باشد، اما ناشر، برای چنین توزیع منابعی، تعهد قرار‌دادي ندارد، زيرا نمي‌توان ناشر را به تحويل نقد يا دارايي مالي دیگر به دارنده ابزار مالکانه ملزم كرد.

19. در طبقه‌بندي ابزارهای مالي در صورت وضعیت مالی واحد تجاري، محتوای ابزار مالی بر شكل قانوني آن رجحان دارد. معمولاً، اما نه همیشه، محتوا و شكل قانوني سازگار هستند. برخي ابزار‌هاي مالي، شكل قانوني ابزارهای مالكانه را دارند اما از نظر محتوا، بدهی هستند و برخي ديگر ممكن است تركيبي از ويژگيهاي ابزار‌هاي مالكانه و بدهيهاي مالي را داشته باشند. براي مثال:

الف. سهام ممتازی كه متضمن بازخريد اجباري توسط ناشر به مبلغی ثابت يا قابل تعيين در تاريخ مشخص يا قابل تعيينی در آينده است، يا به دارنده آن حق مي‌دهد كه ناشر را به بازخريد آن ابزار در تاريخ مشخص يا پس از تاریخی مشخص به مبلغي ثابت يا قابل تعيين ملزم کند، بدهي مالي محسوب مي‌شود.

ب . ابزار مالي كه به دارنده آن، حق فروش به ناشر را در ازاي نقد يا دارایی مالي ديگر مي‌دهد (ابزار قابل فروش به ناشر)، بدهی مالی محسوب می‌شود، به استثنای ابزار‌هایي كه طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي می‌گردد. حتي در مواردي كه مبلغ نقد يا دارايي مالي دیگر، بر مبناي شاخص يا عامل ديگري كه امکان افزايش يا كاهش آن وجود دارد تعیین شود، ابزار مالی، بدهی مالی محسوب می‌شود. وجود اختيار برای دارنده جهت فروش ابزار به ناشر در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر به اين معني است كه ابزار قابل فروش به ناشر، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای 12 و 13 يا 14 و 15، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شود، تعريف بدهي مالي را احراز مي‌كند. براي مثال، صندوقهاي سرمايه‌گذاري مشترک با سرمایه متغیر، شركتهاي تضامني و برخي شركتهاي تعاوني ممکن است به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری يا اعضاي خود، حق بازخريد نقدی منافع آنها در هر زمان را اعطا کنند كه موجب می‌شود منافع اعضا يا دارندگان واحدهای سرمايه‌گذاري، به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی شود، مگر در مواردي كه آن ابزار طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندی می‌گردد. با وجود این، طبقه‌بندي به عنوان بدهي مالي، مانع آن نمی‌شود که از عناوینی مانند ” خالص ارزش داراييهاي قابل انتساب به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری“ و ”تغيير در خالص ارزش داراييهاي قابل انتساب به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری“ در صورتهاي مالي واحد تجاري كه هيچ سرمايه پرداخت‌شده‌اي ندارد (مانند برخي صندوقهاي سرمايه‌گذاري مشترک) استفاده شود يا به منظور نشان دادن مجموع منافع اعضا كه از اقلامي نظير اندوخته‌هايي كه تعريف حقوق مالكانه را احراز می‌کنند و ابزار‌هاي قابل فروش به ناشر كه تعريف حقوق مالكانه را احراز نمی‌کنند تشكيل شده است، افشای بیشتری انجام شود.

20. اگر واحد تجاري حق بی‌قید و شرط براي اجتناب از تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر جهت تسويه تعهد قرار‌دادي نداشته باشد، اين تعهد، تعريف بدهي مالي را احراز مي‌كند، به استثنای ابزارهایی که طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، به عنوان ابزار‌ مالكانه طبقه‌بندي مي‌شوند. براي مثال:

الف. محدوديت در توانایی واحد تجاري برای ايفاي تعهدات قرار‌دادي، نظير عدم دسترسي به ارز یا نياز به كسب مجوز پرداخت از يك نهاد نظارتی، تعهد قرار‌دادي واحد تجاري يا حق قرار‌دادي دارنده ابزار را از بين نمي‌برد.

ب . تعهد قرار‌دادي كه مشروط به اعمال حق بازخريد توسط طرف ديگر قرار‌داد است، بدهي مالي محسوب مي‌شود، زيرا واحد تجاري حق بي‌قيد و شرط براي اجتناب از تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر ندارد.

21. یک ابزار مالي كه تعهد قرار‌دادي صریحی براي تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر ندارد ممكن است بطور غیرمستقیم، از طريق مفاد و شرايط آن، تعهد ایجاد كند. براي مثال:

الف. ابزار مالي ممكن است شامل یک تعهد غير‌مالي باشد كه تسويه آن مشروط به ناتوانی واحد تجاري در توزيع منابع يا بازخريد آن ابزار است. اگر واحد تجاري بتواند تنها از طريق تسويه اين تعهد غيرمالي، از انتقال نقد يا دارايي مالي دیگر اجتناب كند، ابزار مالي، بدهي مالي محسوب مي‌شود.

ب . در صورتي كه تسويه ابزار مالي، مشروط به تحویل يكي از موارد زير باشد، بدهي مالي محسوب مي‌شود:

1. نقد يا دارايي مالي دیگر؛ يا

2. سهام خود واحد تجاري، كه ارزش آن بطور قابل ملاحظه‌اي بيشتر از ارزش نقد يا دارايي مالي دیگر است.

با وجود اینکه واحد تجاري تعهد قرار‌دادي صريحی براي تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر ندارد، ارزش گزینه تسويه با سهام به‌گونه‌اي است كه واحد تجاري ابزار مالی را با نقد تسويه خواهد كرد. در هر صورت، به لحاظ محتوا، دريافت مبلغي که حداقل برابر با اختیار تسويه نقدي است، براي دارنده تضمین شده است (به بند ٢2 مراجعه شود).

تسويه از طريق ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري (بند 11(ب))

22. يك قرار‌داد تنها به اين دليل كه ممكن است منجر به دريافت يا تحويل ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري شود، ابزار مالكانه محسوب نمی‌شود. واحد تجاري ممكن است حق يا تعهد قرار‌دادي براي دريافت يا تحویل تعدادی سهام يا ساير ابزار‌هاي مالكانه خود را داشته باشد که تغییر آن به‌گونه‌ای است که ارزش منصفانه ابزار‌هاي مالكانه قابل دریافت یا قابل تحویل خود واحد تجاری، برابر با مبلغ حق يا تعهد قرار‌دادي می‌شود. چنین حق يا تعهد قرار‌دادي، ممكن است در ازای مبلغ ثابت يا در ازای مبلغي باشد که بطور كامل يا جزئی، در واکنش به تغييرات متغيري غیر از قيمت بازار ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاری (براي مثال، نرخ سود، قيمت كالا يا قيمت ابزار مالي) نوسان می‌کند. دو مثال در این زمینه عبارتند از (الف) قرار‌داد تحويل تعدادي از ابزارهای مالكانه واحد تجاري كه ارزش آن ١٠٠ واحد پول است و (ب) قرار‌داد تحويل تعدادي از ابزارهای مالكانه واحد تجاري كه ارزش آن برابر با ارزش ١٠٠ اونس طلا است. چنين قرار‌دادي بدهي مالي واحد تجاري است، حتي اگر واحد تجاري ملزم باشد یا بتواند آن را از طریق تحويل ابزار‌هاي مالكانه خود تسويه كند. اين قرار‌داد، به این دلیل ابزار مالكانه محسوب نمي‌شود که واحد تجاري براي تسويه آن، تعداد متغيري از ابزار‌هاي مالكانه خود را مورد استفاده قرار دهد. بنابراین، اين قرار‌داد نشان‌دهنده منافع باقيمانده در داراييهاي واحد تجاري پس از كسر تمام بدهيهاي آن نيست.

23. به استثنای موارد مطرح‌شده در بند 24، قرار‌دادي كه با (دريافت یا) تحويل تعداد ثابتي از ابزار‌هاي مالكانه خود واحد‌ تجاري در ازاي مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي دیگر تسويه شود، ابزار مالكانه است. براي مثال، اختيار معامله سهام منتشر‌شده كه به طرف مقابل، حق خريد تعداد ثابتي از سهام واحد تجاري در ازاي قيمت ثابت يا در ازای اوراق مشارکت با مبلغ اصل ثابت و اظهارشده را مي‌دهد، ابزار مالكانه محسوب مي‌شود. تغييرات در ارزش منصفانه قرارداد که ناشی از نوسان نرخهای سود در بازار است و در زمان تسويه قرار‌داد، بر مبلغ نقد يا سایر داراييهاي مالي قابل پرداخت یا دریافت يا تعداد ابزار‌هاي مالكانه قابل دريافت يا قابل تحويل تأثيري ندارد، مانع آن نمی‌شود که قرار‌داد به عنوان ابزار مالكانه تلقی ‌شود. هرگونه مابه‌ازاي دريافت‌شده (مانند اضافه ارزش دريافتي بابت اختيار معامله صادر‌شده يا امتیاز خريد سهام خود واحد تجاري) بطور مستقيم به حقوق مالکانه اضافه مي‌شود. هرگونه مابه‌ازاي پرداخت‌شده‌ (مانند اضافه ارزش پرداختي بابت اختيار معامله خريداري‌شده) بطور مستقيم از حقوق مالکانه كسر مي‌شود. تغيير در ارزش منصفانه ابزار مالكانه در صورتهاي مالي شناسايي نمي‌شود.

24. اگر ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری که در زمان تسویه قرار‌داد توسط واحد تجاری قابل دریافت یا قابل تحویل است، ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر باشند كه تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 را احراز می‌كنند، يا ابزارهایی باشند كه واحد تجاري را تنها در زمان انحلال، نسبت به تحویل سهم متناسبي از خالص داراييهاي واحد تجاری به طرف ديگر، متعهد مي‌كنند و تمام ویژگیها و شرايط مندرج در بند‌هاي 14 و 15 را احراز مي‌نمایند، اين قرار‌داد، دارايي مالي يا بدهي مالي محسوب می‌شود. اين موضوع، براي قرار‌دادي كه از طريق دريافت يا تحويل تعداد ثابتي از چنين ابزار‌هایی در ازاي مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي ديگر تسويه خواهد شد نيز مصداق دارد.

25. به استثنای شرايط توصیف‌شده در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، قرار‌دادي كه واحد تجاری را به خريد ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر متعهد می‌کند، منجر به بدهي مالي به ارزش فعلي مبلغ بازخريد می‌شود (برای مثال، به ارزش فعلي قیمت بازخريد آتی، قيمت اعمال اختيار معامله يا ساير مبالغ بازخريد). اين مورد حتي براي قرار‌داد‌هايي كه خود، ابزار مالكانه هستند نيز مصداق دارد. برای مثال، مي‌توان از تعهد واحد تجاري طبق پیمان آتي برای خريد نقدي ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري نام برد. در ابتدا بدهي مالي به ارزش فعلي مبلغ بازخريد شناسايي و از حقوق مالکانه خارج و به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی مي‌شود. اگر اين قرار‌داد، بدون تحويل منقضي گردد، مبلغ دفتري آن بدهي مالي، به حقوق مالکانه تجديد طبقه‌بندي مي‌شود. تعهد قرار‌دادي واحد تجاري براي خريد ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاری، منجر به بدهي مالي به ارزش فعلي مبلغ بازخريد مي‌شود؛ حتي اگر تعهد خريد، مشروط به اعمال حق بازخريد توسط طرف مقابل باشد‌ (براي مثال، اختيار فروش صادر‌شده كه به طرف مقابل، حق فروش ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري را در ازاي قيمتي ثابت اعطا مي‌كند).

26. قراردادي كه از طريق تحويل يا دريافت تعداد ثابتي از ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري در ازاي مبلغ متغيري نقد يا دارايي مالي دیگر تسويه مي‌شود، دارايي مالي یا بدهي مالي است. براي مثال، مي‌توان به قرار‌داد تحويل ١٠٠ عدد ابزار مالكانه خود واحد تجاري در ازاي مبلغي نقد كه براساس ارزش ١٠٠ اونس طلا محاسبه شده است، اشاره كرد.

شرايط تسويه احتمالي

27. ابزار مالي ممكن است در صورت وقوع يا عدم وقوع رويداد‌هاي آتي نامطمئن (يا در نتيجه شرايط نامطمئن) كه خارج از كنترل ناشر و دارنده ابزار است، مانند تغيير شاخص بازار سهام، شاخص قيمت مصرف‌كننده، نرخ سود، يا الزامات مالیاتی، یا درآمد‌ها، سود خالص يا نسبت بدهي به حقوق مالکانه آتی ناشر، واحد تجاري را به تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر يا در غیر این صورت، تسويه آن به شيوه‌اي همانند بدهي مالي ملزم كند. ناشر این ابزار، حق بي‌قيد و شرط براي اجتناب از تحویل نقد يا دارايي مالي دیگر (یا تسويه آن همانند بدهي مالي) را ندارد. بنابراين، اين ابزار، بدهي مالي ناشر است مگر اينكه:

الف. آن بخش از شرايط تسويه احتمالي كه مي‌تواند تسويه از طريق نقد يا دارايي مالي دیگر (يا در غیر این صورت، به شيوه‌اي همانند يك بدهي مالي) را الزامي كند، واقعی نباشد؛

ب . تنها در زمان وقوع انحلال ناشر، بتوان ناشر را به تسويه تعهد از طريق نقد يا دارايي مالي دیگر (يا در غیر این صورت، تسويه به شيوه‌اي همانند بدهي مالي) ملزم كرد؛ یا

پ . آن ابزار از تمام ويژگيهای مورد نظر برخوردار باشد و شرايط مندرج در بندهاي 12 و 13 را احراز کند.

اختيارهای تسويه

28. زمانی که ابزار مالي مشتقه، به یک طرف قرارداد در مورد نحوه تسويه اختیار می‌دهد (براي مثال، ناشر يا دارنده، اختیار دارند تسویه را به صورت خالص از طریق نقد یا مبادله سهام با نقد انجام دهند)، آن ابزار دارايي مالي يا بدهي مالي محسوب مي‌شود، مگر اينكه تمام گزینه‌های تسويه منجر به این شود که آن ابزار، مالکانه تلقی گردد.

29. یک مثال از ابزار مالي مشتقه با اختيار تسويه كه بدهي مالي محسوب مي‌شود، اختيار معامله سهامي است كه ناشر مي‌تواند آن را به صورت خالص از طریق نقد يا مبادله سهام خود با نقد تسويه كند. به همین ترتیب، برخي قرار‌داد‌هاي خريد يا فروش اقلام غير‌مالي در ازاي ابزار‌هاي خود واحد تجاري، در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار مي‌گيرند، زيرا از طريق تحويل اقلام غير‌مالي يا به صورت خالص از طریق نقد يا ابزار‌ مالي دیگر، قابل تسويه هستند (به بند‌هاي 4 تا 6 مراجعه شود). چنين قرار‌داد‌هايي، داراييهای مالي يا بدهيهای مالي محسوب مي‌شوند و ابزارهای مالکانه نیستند.

ابزار‌هاي مالي مرکب (به بند‌هاي رب39 تا رب44 نیز مراجعه شود)

30. ناشر یک ابزار مالي غير‌مشتقه، بايد شرايط ابزار مالي را از نظر وجود هر دو جزء بدهي و حقوق مالكانه، ارزیابی کند. این اجزا بايد طبق بند 10، بطور جداگانه به عنوان بدهيهاي مالي، داراييهاي مالي يا ابزار‌هاي مالكانه طبقه‌بندي شوند.

31. واحد تجاري اجزاي ابزار مالي را كه (الف) براي واحد تجاري بدهي مالي ايجاد مي‌كند و (ب) به دارنده ابزار اختيار مي‌دهد آن را به ابزار مالكانه واحد تجاري تبديل كند، بطور جداگانه شناسايي مي‌نماید. براي مثال، اوراق مشارکت يا ابزار مشابهي كه توسط دارنده، به تعداد ثابتی از سهام عادي واحد تجاري قابل تبدیل می‌باشد، یک ابزار مالي مرکب است. از ديدگاه واحد تجاري، چنين ابزاري دو جزء دارد: بدهي مالي (توافق قرار‌دادي برای تحويل نقد يا دارايي مالي دیگر) و ابزار مالكانه (اختيار خريدي كه به دارنده حق می‌دهد، در دوره زمانی مشخص، آن را به تعداد ثابتی سهام عادي واحد تجاري تبديل كند). اثر اقتصادي انتشار چنين ابزاري، تا حد زيادي مشابه انتشار همزمان ابزار بدهي با شرايط تسويه پیش از سررسيد و امتیاز خريد سهام عادي، يا انتشار ابزار بدهي همراه با امتیاز خريد سهام قابل تفکیک، می­باشد. در نتيجه، در تمام موارد، واحد تجاري اجزاي بدهي و حقوق مالكانه را در صورت وضعيت مالي، جداگانه ارائه مي‌كند.

32. طبقه‌بندي اجزاي بدهي و حقوق مالكانه ابزار قابل تبديل، در نتيجه تغيير احتمال اعمال اختيار تبديل مورد تجدیدنظر قرار نمی‌گیرد، حتي در مواردي كه اعمال اختيار تبديل از نظر اقتصادي به نفع برخي دارندگان باشد. دارندگان ممكن است همواره به گونه‌اي كه انتظار مي‌رود، رفتار نكنند زيرا، براي مثال، آثار مالياتي ناشی از تبديل ممكن است براي آنها متفاوت باشد. افزون بر اين، احتمال تبديل در طول زمان تغيير مي‌كند. تعهد قرار‌دادي واحد تجاري براي پرداختهاي آتي، تا زماني كه از طريق تبديل، سررسيد شدن ابزار يا معامله‌ای دیگر خاتمه نیافته است، باقی می‌ماند.

33. ابزار‌هاي مالكانه ابزار‌هايي هستند كه نشان‌دهنده منافع باقيمانده در داراييهاي واحد تجاري پس از كسر تمام بدهيهاي آن مي‌باشند. بنابراين، زماني كه مبلغ دفتري اوليه یک ابزار مالي مرکب به اجزاي بدهي و حقوق مالكانه آن تخصیص می‌یابد، مازاد ارزش منصفانه کل ابزار مالي مرکب نسبت به مبلغی که بطور جداگانه براي جزء بدهي تعیین شده است، به جزء حقوق مالكانه تخصيص مي‌يابد. ارزش هرگونه ويژگي مشتقه (مانند اختيار خريد) كه علاوه بر جزء حقوق مالكانه (مانند اختيار تبديل به سهام) در ابزار مالي مركب تعبیه می‌شود، بخشي از جزء بدهي محسوب مي‌گردد. مجموع مبالغ دفتري تخصيص‌يافته به اجزاي بدهي و حقوق مالكانه در زمان شناخت اوليه، همواره با ارزش منصفانه قابل انتساب به کل ابزار مالي مرکب برابر است. از شناخت اوليه اجزاي يك ابزار بطور جداگانه، سود یا زياني حاصل نمي‌شود.

34. طبق رويكرد توصیف‌شده در بند 33، ناشر اوراق مشارکت قابل تبديل به سهام عادي، نخست مبلغ دفتري جزء بدهي را با اندازه‌گيري ارزش منصفانه بدهي مشابه (شامل تمام ويژگيهاي مشتقه غير‌مالكانه تعبیه‌شده) فاقد جزء حقوق مالكانه، تعيين مي‌كند. سپس مبلغ دفتري ابزار مالكانه، كه نشان­دهنده اختيار تبديل آن ابزار به سهام عادي است، از طريق كسر ارزش منصفانه بدهي مالي از ارزش منصفانه کل ابزار مالي مرکب، تعيين مي‌شود.

سهام خزانه (به بند رب45 نيز مراجعه شود)

35. در صورتي كه واحد تجاري ابزار‌هاي مالكانه خود را بازخرید کند، این ابزار‌ها (سهام خزانه) بايد از حقوق مالکانه كسر شود. در زمان خريد، فروش، انتشار يا ابطال ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري، نبايد هيچ‌ سود يا زياني در صورت سود و زيان شناسايي شود. سهام خزانه ممكن است توسط واحد تجاری یا سایر اعضای گروه تلفیقی خریداری و نگهداری شود. مابه‌ازای پرداختي يا دريافتی بايد بطور مستقیم در بخش حقوق مالکانه شناسايي گردد.

36. طبق استاندارد حسابداري ١ ارائه صورتهاي مالي، مبلغ سهام خزانه نگهداری‌شده، بطور جداگانه در صورت وضعیت مالی يا يادداشتهاي توضيحي افشا مي‌شود. در صورتي كه واحد تجاري ابزار‌هاي مالكانه خود را از اشخاص وابسته بازخريد نماید، طبق استاندارد حسابداري 12 افشاي اطلاعات اشخاص وابسته، این اطلاعات را افشا مي‌‌كند.

درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زيانها (به بند رب46 نیز مراجعه شود)

37. درآمد یا هزینه مالی ، سود تقسیمی، سود‌ها و زيانهاي مربوط به یک ابزار مالي يا جزئي كه بدهي مالي محسوب مي‌شود، بايد به عنوان درآمد يا هزينه، در صورت سود و زيان شناسايي شود. توزيع منابع بین دارندگان ابزار مالكانه، بايد بطور مستقيم در حقوق مالکانه شناسایی گردد. مخارج مربوط به معاملات حقوق مالكانه، بايد به عنوان كاهنده حقوق مالکانه منظور شود.

38. مالیات بر درآمد مرتبط با توزیع منابع بین دارندگان ابزار مالکانه و مالیات بر درآمد مرتبط با مخارج مربوط به معاملات حقوق مالکانه، باید طبق استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد به حساب گرفته شود.

39. طبقه‌بندي یک ابزار مالي به عنوان بدهي مالي يا ابزار مالكانه، تعيين‌كننده این است که آیا درآمد و هزینه مالی، سود تقسیمی، سود‌ها و زيانهاي مربوط به آن ابزار، به عنوان درآمد يا هزينه در صورت سود و زيان شناسایی شود یا خیر. بنابراين، پرداخت سود به سهامي كه بطور کامل به عنوان بدهي شناسايي مي‌شود، همانند سود اوراق مشارکت به عنوان هزينه شناسايی مي‌گردد. همچنین، سود‌ها و زيانهاي مربوط به بازخريد يا تأمين مالي مجدد بدهيهاي مالي، در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود، در حالي كه بازخريد يا تأمين مالي مجدد ابزار‌هاي مالكانه، به عنوان تغيير در حقوق مالکانه شناسايي مي‌گردد. تغيير در ارزش منصفانه ابزار مالكانه، در صورتهاي مالي شناسايي نمي‌شود.

40. واحد تجاری معمولاً هنگام انتشار يا تحصيل ابزارهاي مالكانه، مخارج مختلفي را متحمل مي‌شود. این مخارج ممكن است شامل حق‌الزحمه ثبت و ساير حق‌الزحمه‌هاي قانوني، مبالغ پرداختي به مشاوران حقوقي، حسابداري و ساير مشاوران حرفه‌اي، مخارج انتشار و حق تمبر باشد. مخارج مربوط به معاملات حقوق مالكانه تا ميزاني كه این مخارج، بطور مستقیم قابل انتساب به معاملات حقوق مالكانه باشد و در صورت انجام نشدن معامله، بتوان از آن اجتناب کرد، به عنوان كاهنده حقوق مالکانه منظور مي‌شود. مخارج مربوط به یک معامله حقوق مالكانه‌ كه متوقف شده است، به عنوان هزينه شناسايي مي‌شود.

41. مخارج معامله مرتبط با انتشار یک ابزار مالي مرکب، متناسب با تخصيص عوايد، به اجزاي بدهي و مالكانه آن ابزار تخصيص داده می‌شود. مخارج معامله‌ در صورتی كه بطور مشترک به بيش از يك معامله مربوط باشد (براي مثال، مخارج عرضه تعدادي سهم همزمان با پذيرش تعدادي سهم ديگر در بورس اوراق بهادار) با استفاده از مبنايي منطقي و سازگار با معاملات مشابه، به آن معاملات تخصيص مي‌يابد.

42. مبلغ مخارج معاملات كه طی دوره به عنوان كاهنده حقوق مالکانه محسوب می‌شود، طبق استاندارد حسابداري ١، بطور جداگانه افشا می‌گردد.

43. سود‌ها و زيانهاي مربوط به تغيير در مبلغ دفتري بدهي مالي، حتي در صورتی كه مربوط به ابزاري باشد كه دربردارنده حق نسبت به منافع باقيمانده در داراييهاي واحد تجاري در ازاي نقد يا دارايي مالي دیگر است (به بند 19(ب) مراجعه شود)، به عنوان درآمد يا هزينه در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود. طبق استاندارد حسابداري ١، واحد تجاري هرگونه سود يا زيان ناشی از تجدید اندازه‌گيري چنين ابزار‌هايي را، در صورت مربوط بودن آن به توضیح عملكرد واحد تجاري، بطور جداگانه در صورت سود و زیان جامع ارائه مي‌كند.

تهاتر دارايي مالي و بدهي مالي (به بندهای رب47 تا رب53 نيز مراجعه شود)

44. دارایی مالي و بدهی مالي تنها زماني باید تهاتر شود و به صورت مبلغ خالص در صورت وضعیت مالی ارائه گردد كه واحد تجاري:

الف. در حال حاضر، حق قانوني براي تهاتر مبالغ شناسايي‌شده داشته باشد؛ و

ب . قصد داشته باشد یا به صورت خالص تسویه کند يا همزمان با نقد کردن دارایی، بدهي را تسویه نماید.

در رابطه با انتقال دارايي مالي كه واجد شرایط قطع شناخت نمی‌باشد، واحد تجاري نبايد دارايي انتقال‌یافته و بدهي مربوط به آن را تهاتر كند.

45. اين استاندارد، ارائه داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي به صورت خالص را زمانی الزامي مي‌كند كه چنين اقدامي، جريانهاي نقدی آتی مورد انتظار واحد تجاري را که از تسويه دو يا چند ابزار مالي ناشی می‌شود، جداگانه منعكس كند. زمانی که واحد تجاري حق دريافت يا پرداخت یک مبلغ خالص و قصد انجام این كار را داشته باشد، در عمل، تنها يك دارايي مالي منفرد يا يك بدهي مالي منفرد دارد. در ساير شرايط، داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي با توجه به ويژگيهاي آنها به عنوان منابع يا تعهدات واحد تجاري، جدا از یکدیگر ارائه مي‌شوند.

**46. تهاتر دارايي مالي شناسايي‌شده و بدهي مالي شناسايي‌شده و ارائه مبلغ به صورت خالص، با قطع شناخت دارايي مالي يا بدهي مالي تفاوت دارد. تهاتر موجب شناسايي سود يا زيان نمي‌شود، اما قطع شناخت ابزار مالي، نه تنها موجب حذف قلم شناسايي‌شده قبلی از صورت وضعیت مالی می‌شود، بلکه ممكن است به شناسايي سود يا زيان نیز منجر گردد.**

**47. حق تهاتر، حق قانوني بدهكار، به موجب قرار‌داد يا به طریق ديگر، براي تسويه يا حذف تمام يا بخشي از مبلغ بدهي به بستانکار در مقابل مبلغ طلب از وي به شیوه‌های دیگر می‌باشد. در شرايط غير‌معمول، ممكن است بدهكار حق قانوني داشته باشد که مبلغ طلب از شخص ثالث را با مبلغ بدهی به بستانکار تهاتر کند، مشروط بر اینکه بين سه طرف، توافقی در این خصوص وجود داشته باشد كه به روشني حق تهاتر را برای بدهكار تعيين ‌نمايد. از آنجا كه حق تهاتر، یک حق قانوني است، شرايط پشتيبانی‌کننده از این حق ممكن است در حوزه‌های مقرراتی مختلف، متفاوت باشد و به همین دلیل لازم است قوانين حاکم بر روابط بین طرفین، در نظر گرفته شود.**

**48. وجود حق قابل اعمال براي تهاتر دارايي مالي و بدهي مالي، بر حقوق و تعهدات مرتبط با دارايي مالي و بدهي مالي اثر مي‌گذارد و ممكن است بر میزان آسیب‌پذیری واحد تجاري از ريسك اعتباري و نقدينگي مؤثر باشد. بنابراین، وجود اين حق، به خودي خود، مبناي كافي براي تهاتر محسوب نمي‌شود. بدون قصد اعمال اين حق یا تسويه همزمان، مبلغ و زمانبندي جريانهاي نقدی آتي واحد تجاري تحت تأثير قرار نمي‌گيرد. زماني كه واحد تجاري قصد اعمال اين حق يا تسويه همزمان را داشته باشد، ارائه دارايي و بدهي به صورت خالص، مبالغ و زمانبندي جريانهاي نقدی آتی مورد انتظار و همچنين ريسكهاي جريانهاي نقدی مزبور را به‌گونه‌‌اي مناسب‌تر منعكس مي‌كند. قصد يك طرف يا هر دو طرف براي تسويه بر مبنای خالص، بدون وجود حق قانوني براي این کار، توجیه كافي برای تهاتر نيست، زيرا حقوق و تعهدات مرتبط با دارايي مالي و بدهي مالي منفرد، تغيير نمي‌كند.**

**49. قصد واحد تجاري براي تسويه برخی داراييها و بدهيها، می‌تواند تحت تأثير رويه‌هاي تجاري معمول، الزامات بازارهاي مالي و ساير شرايطي قرار گيرد كه ممکن است توانايي تسويه به صورت خالص يا تسویه همزمان را محدود كند. در مواردي كه واحد تجاري حق تهاتر دارد، اما قصد تسويه به صورت خالص يا تبدیل دارايي به نقد همزمان با تسويه بدهي را ندارد، تأثير اين حق بر آسیب‌پذیری واحد تجاري از ريسك اعتباري، طبق استاندارد حسابداری 37 افشا مي‌شود.**

**50. تسويه همزمان دو ابزار مالي ممكن است برای مثال از طريق عمليات اتاق پاياپاي در یک بازار مالي سازمان‌يافته يا در مبادله رو در رو صورت گيرد. جريانهاي نقدي، در این شرايط، در واقع معادل با یک مبلغ خالص است و واحد تجاری در معرض ريسك اعتباري يا ریسک نقدینگی قرار نمی‌گیرد. در شرايط دیگر، ممكن است واحد تجاري دو ابزار را از طريق دريافت و پرداخت مبالغ جداگانه تسويه كند و بابت کل مبلغ دارايي، در معرض ريسك اعتباري یا بابت كل مبلغ بدهي، در معرض ریسک نقدینگی قرار گیرد. چنين آسیب‌پذیری از ريسك، حتی در صورت موقتی بودن مي‌تواند قابل ملاحظه باشد. در نتيجه، تبدیل دارايي مالي به نقد و تسويه بدهي مالي، تنها هنگامي همزمان تلقي مي‌شود كه اين معاملات در يك لحظه واقع شود.**

**51. شرايط الزامی طبق بند 44، عموماً احراز نمي‌شود و تهاتر در موارد زير معمولاً نامناسب است:**

الف. چندين ابزار مالي مختلف برای همانندسازی با ويژگيهاي يك ابزار مالي واحد بكار گرفته شود (”ابزار ساختگی“)؛

ب . داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي، از ابزار‌هاي مالي با ريسك اوليه يكسان ناشی شود (براي مثال، داراييها و بدهيهاي موجود در پرتفوي پيمانهاي آتي يا ساير ابزار‌هاي مشتقه)، اما طرفهای آن قرار‌داد‌ها متفاوت باشد؛

پ . داراييهاي مالي يا ساير داراييها، وثيقه بدهيهاي مالي بدون حق رجوع باشد؛

ت . داراييهاي مالي توسط بدهکار به صورت اماني كنار گذاشته شود تا براي تسويه تعهد مورد استفاده قرار گیرد، بدون اینکه بستانکار، آن داراییها را برای تسویه تعهد پذیرفته باشد (براي مثال، توافق وجوه استهلاکی)؛ یا

ث . در نتیجه ادعاي به وجود آمده بر اساس قرار‌داد بيمه، تعهدات ایجادشده در نتیجه رویدادهای خسارت‌آور که انتظار برود توسط شخص ثالث جبران شود.

**52. یک واحد تجاري كه چندین معامله ابزار مالي را با يك طرف واحد انجام مي‌دهد، ممكن است با طرف مقابل، ”توافق خالص‌سازی جامع“ منعقد نمايد. چنين موافقت‌نامه‌ای براي تسويه خالص یکجای تمام ابزار‌هاي مالي تحت پوشش موافقت‌نامه در صورت خاتمه یا ناتوانی در ایفای هر يك از قرا‌ر‌داد‌ها، صورت می‌گیرد. اين توافقها معمولاً توسط مؤسسات مالي براي حفاظت در برابر زيان ناشي از ورشكستگي يا ساير شرايطي كه به ناتواني طرف قرار‌داد در انجام تعهدات خود منجر مي‌شود، مورد استفاده قرار می‌گیرد. توافق خالص‌سازی جامع معمولاً حق تهاتری ايجاد مي‌كند كه تنها پس از ناتوانی در ایفای قرار‌داد يا ساير شرايطي كه در روال عادي فعالیتهای تجاري غير‌منتظره است، قابل اعمال مي‌شود و بر نقدشدن يا تسويه هر یک از داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي تأثير مي‌گذارد. توافق خالص‌سازی جامع مبنايي براي تهاتر فراهم نمي‌كند، مگر اينكه هر دو معيار مندرج در بند 44 احراز شود. در صورتی كه داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي مشمول توافق خالص‌سازی جامع، تهاتر نشوند، تأثير اين توافق بر آسیب‌پذیری واحد تجاري از ريسك اعتباري، طبق استاندارد حسابداری 37 افشا مي‌شود.**

گذار

53. اين استاندارد بايد با تسري به گذشته بكار گرفته شود.

تاريخ‌ اجرا

54 . الزامات‌ اين‌ استاندارد در مورد كليه‌ صورتهاي‌ مالي‌ كه‌ دوره‌ مالي‌ آنها از تاريخ‌ 1/1/1398 و بعد از آن‌ شروع‌ مي‌شود، لازم‌الاجراست‌.

مطابقت‌ با استانداردهاي‌ بين‌المللي‌ گزارشگری مالی‌

55 . با اجراي‌ الزامات‌ اين‌ استاندارد، مفاد استاندارد بين‌المللي‌ حسابداری 32 ابزارهای مالی: ارائه (ویرایش 2017 ) نیز رعايت‌ مي‌شود.

پیوست

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

رب١. اين رهنمود بکارگیری، نحوه بكار‌گيري موارد خاصي از اين استاندارد را توضیح مي‌دهد.

رب٢. اين استاندارد، نحوه شناخت یا اندازه‌گيري ابزار‌هاي مالي را مطرح نمی‌کند.

تعاريف (بند‌هاي 7 تا 9)

داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي

رب٣. واحد پول (نقد) دارايي مالي است، زيرا واسطه انجام مبادلات می‌باشد و در نتيجه، مبنای اندازه‌گیری و شناخت تمام معاملات در صورتهای مالی است. سپرده نقدي نزد بانكها يا مؤسسات مالي مشابه، دارايي مالي است، زيرا بيانگر حق قرار‌دادي سپرده‌گذار براي دريافت نقد از آن مؤسسه يا صدور چك يا ابزار مشابه در وجه اعتباردهندگان براي پرداخت بدهي مالي است.

رب٤. مثالهای رايج از داراييهای مالي که نشان­دهنده، حق قرار‌دادي براي دريافت نقد در آينده است و بدهيهاي مالي متقابل که بيانگر تعهد قرار‌دادي براي تحویل نقد در آينده می‌باشد، عبارت است از:

الف . دريافتني‌ها و پرداختني‌های تجاري؛

ب . اسناد دريافتني و پرداختني؛

پ . وامهای دریافتنی و پرداختنی؛ و

ت . اوراق بدهی منتشرشده و خریداری‌شده.

در هر يك از اين موارد، حق قرار‌دادي يك طرف براي دريافت (يا تعهد به پرداخت) نقد، با تعهد متقابل طرف ديگر برای پرداخت (يا حق دريافت)، مطابقت دارد.

رب٥. نوع ديگر ابزار مالي، ابزاری است كه منافع اقتصادي قابل دريافت يا قابل واگذاری آن، یک دارايي مالي به غیر از نقد می‌باشد. براي مثال، اسناد پرداختني قابل تسويه با اوراق خزانه دولتی، براي دارنده، حق قرار‌دادي نسبت به دريافت اوراق و براي ناشر، تعهد قرار‌دادي برای تحويل اوراق، و نه نقد، ايجاد مي‌كند. اين اوراق، دارايي مالي محسوب می‌شود زيرا نشان­دهنده تعهدات دولت منتشرکننده برای پرداخت نقد است. در نتيجه، اين اسناد براي دارنده، دارايي مالي و براي ناشر، بدهي مالي است.

رب6. حق قرار‌دادي يا تعهد قرار‌دادي براي دريافت، تحويل يا مبادله ابزار‌هاي مالي، خود یک ابزار مالي است. زنجيره‌‌ای از حقوق قرار‌دادي يا تعهدات قرار‌دادي، در صورتی که در نهایت منجر به دریافت یا پرداخت نقد یا تحصیل یا انتشار ابزار مالکانه شود، تعريف ابزار مالي را احراز مي‌كند.

رب7. توانایی اعمال حق قرار‌دادي يا الزام به ایفای تعهد قرار‌دادي ممكن است قطعي يا مشروط به وقوع رويدادهای آتی باشد. براي مثال، تضمین مالي، حق قرار‌دادي وام‌دهنده براي دريافت نقد از ضامن و تعهد قرار‌دادي متقابل ضامن براي پرداخت به وام‌دهنده در صورت قصور وام‌گيرنده است. حق و تعهد قرار‌دادي به دليل رويداد يا معامله‌ای در گذشته (تقبل تضمین) ایجاد می‌شود، هر چند توانایی وام‌دهنده براي اعمال حق خود و الزام ضامن به ایفای تعهد خود، هر دو مشروط به عدم ایفای تعهد توسط وام‌گيرنده در آینده است. حق و تعهد احتمالي، حتی اگر در صورتهاي مالي شناسايي نشوند، تعريف دارايي مالي و بدهي مالي را احراز مي‌كنند. برخي از اين حقوق و تعهدات احتمالي ممكن است قرار‌داد‌هاي بيمه در دامنه كاربرد استاندارد حسابداری 28 باشند.

رب8. طبق استاندارد حسابداري 21 اجاره‌ها، اجاره تأمین مالی اساساً به عنوان حق اجاره‌دهنده براي دريافت و تعهد اجاره‌كننده براي پرداخت مجموعه‌اي از مبالغ محسوب مي‌شود كه ماهیتاً مشابه پرداختهاي اصل و سود تسهیلات مالی است. اجاره‌دهنده به جاي دارايي اجاره‌ای، سرمايه‌گذاري خود در مبالغ دريافتني طبق قرار‌داد اجاره را به حساب منظور مي‌كند. از سوي ديگر، اجاره عملياتي، اساساً قرار‌داد ناتمامي محسوب مي‌شود كه اجاره‌دهنده را به فراهم کردن حق استفاده از دارايي در دوره‌‌هاي آتي در ازای دريافت مابه‌ازایی مشابه کارمزد خدمات، متعهد مي‌كند. در اجاره عملیاتی، اجاره‌دهنده به جاي شناسایی مبالغ دريافتني در آینده طبق قرار‌داد، به انعکاس دارايي اجاره‌ای در حسابهای خود ادامه می‌دهد. در نتيجه، اجاره تأمین مالی، ابزار مالي محسوب مي‌شود و اجاره عملياتي ابزار مالي تلقي نمي‌گردد (به جز مبالغ اجاره عملیاتی سررسیدگذشته و قابل پرداخت).

رب9. داراييهاي فيزيكي (مانند موجوديها، داراییهای ثابت مشهود)، داراييهاي اجاره‌ای و داراييهاي نامشهود (مانند حق اختراع و علائم تجاری)، داراييهای مالي محسوب نمي‌شوند. كنترل اين داراييهاي فيزيكي و نامشهود، فرصتي براي ايجاد جريانهاي نقدی ورودي يا ساير داراييهاي مالي فراهم مي‌كند، اما حق فعلي براي دريافت نقد يا دارايي مالي دیگر، به وجود نمي‌آورد.

رب10. داراييهايی (مانندپيش‌پرداخت هزينه‌ها) كه منافع اقتصادي آتي آنها به شكل دريافت كالا يا خدمات است و بيانگر حق دريافت نقد يا دارايي مالي ديگري نيست، دارايي مالي محسوب نمي‌شود. همچنين، اقلامي نظير پيش‌دريافت درآمد و بيشتر تعهدات ناشي از ضمانت، بدهي مالي نیستند، زيرا جريان خروجي منافع اقتصادي مرتبط با آنها، به شكل تحويل كالا و خدمات است و بيانگر تعهد قرار‌دادي براي پرداخت نقد يا دارايي مالي ديگر نمی‌باشند.

رب١1. بدهيها يا داراييهايي كه قرار‌دادي نيستند (مانند ماليات بر درآمد که در نتیجه الزامات قانوني دولت ایجاد می‌شود)، بدهي مالي يا دارايي مالي محسوب نمي‌شوند. حسابداری مالیات بر درآمد طبق استاندارد حسابداری 35 انجام می‌شود. همچنين، طبق تعريف استاندارد حسابداري 4 ذخاير، بدهيهاي احتمالي و داراييهاي احتمالي، تعهدات عرفی، ناشی از قرار‌داد نمی‎باشند و در نتيجه، بدهي مالي محسوب نمي‌شوند.

ابزار‌هاي مالكانه

رب12. نمونه‌هايي از ابزارهای مالكانه عبارتند از سهام عادي غیرقابل فروش به ناشر، برخی ابزار‌هاي قابل فروش به ناشر (به بند‌هاي 12 و 13 مراجعه شود)، برخي ابزار‌ها كه تنها در زمان انحلال، واحد تجاري را متعهد به تحويل سهم متناسبي از خالص داراييها به طرف دیگر مي‌كنند (به بندهاي 14 و 15 مراجعه شود)، برخي انواع سهام ممتاز (به بند‌هاي رب33 و رب34 مراجعه شود)، و امتیاز خريد سهام يا اختيارهای خريد صادر‌شده‌اي كه به دارنده اجازه مي‌دهد تعداد ثابتی سهام عادي غیرقابل فروش به ناشر واحد تجاري صادر‌كننده را در ازاي مبلغ ثابتی نقد يا دارايي مالي ديگر، پذيره‌نويسي يا خريداري كند. تعهد واحد تجاري براي انتشار یا خرید تعداد ثابتی از ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاری در ازاي مبلغ ثابتی نقد يا دارايي مالي ديگر، ابزار مالكانه آن واحد تجاري است (به استثناي موارد تشريح‌شده در بند 24). با وجود این، در صورتي كه چنين قرار‌دادي، دربردارنده تعهد واحد تجاري به پرداخت نقد يا دارايي مالي ديگر (به غير از قرار‌دادهای طبقه‌بندي‌شده به عنوان ابزار مالكانه طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15) باشد، يك بدهي نيز به ميزان ارزش فعلي مبلغ بازخريد به وجود مي‌آيد (به بند رب35(الف) مراجعه شود). ناشر سهام عادي غیرقابل فروش به ناشر، زماني كه بطور رسمي اقدام به توزيع سود مي‌نماید و به صورت قانوني نسبت به انجام این کار برای سهامداران متعهد مي‌شود، یک بدهي تقبل می‌کند. این بدهی ممکن است پس از اعلام سود تقسیمی يا زماني كه واحد تجاري منحل مي‌شود و هرگونه دارايي باقيمانده پس از تسويه بدهيها بين سهامداران قابل توزيع مي‌گردد، شناسایی شود.

رب13. اختيار خريد خریداری‌شده يا قرار‌داد مشابه تحصیل‌شده دیگری که به واحد تجاری حق باز‌خريد تعداد ثابتی از ابزارهای مالكانه خود واحد تجاری را در ازاي تحويل مبلغ ثابتی نقد يا دارايي مالي ديگر مي‌دهد، دارايي مالي آن واحد تجاري نيست (به استثنای موارد مطرح‌شده در بند 24). در مقابل، هرگونه مابه‌ازاي پرداختي بابت چنين قرار‌دادي، از حقوق مالکانه كسر مي‌شود.

طبقه‌اي از ابزار‌ها كه در مقایسه با سایر طبقات، در پایین‌ترین اولویت قرار می‌گیرد (بندهای 12(ب) و 14(ب))

رب١٤.يكي از ويژگيهاي مندرج در بند‌هاي 12 و 14 این است كه ابزار مالي در طبقه‌اي از ابزار‌ها قرار گرفته باشد كه در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین‌ترین اولویت است.

رب15. براي تعيين اینکه یک ابزار در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین­ترین الویت قرار می‌گیرد یا خیر، واحد تجاري ادعاي آن ابزار را با فرض انحلال ارزیابی می‌کند گویی اینکه در تاریخ طبقه‌بندی ابزار، انحلال واقع می‌شود. در صورت تغيير در شرايط مربوط، واحد تجاري بايد این طبقه‌بندي را مجدداً ارزيابي کند. براي مثال، انتشار يا بازخريد ابزار مالي ديگر توسط واحد تجاری، ممكن است بر قرار گرفتن ابزار مورد نظر در طبقه‌اي از ابزار‌ها كه در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین­ترین الویت است، مؤثر باشد.

رب16. ابزاري كه در زمان انحلال واحد تجاري حق ممتاز دارد، نسبت به سهم متناسبي از خالص داراييهاي واحد تجاري، حق ایجاد نمی‌کند. براي مثال، ابزاري از حق ممتاز در زمان انحلال برخوردار است که علاوه بر سهم از خالص داراييهاي واحد تجاري، برای دارنده حق ثابتی نسبت به سود تقسیمی در زمان انحلال ایجاد کند، در صورتی که ساير ابزار‌هاي با پایین‌ترین اولویت كه نسبت به سهم متناسبي از خالص داراييهاي واحد تجاري حق دارند، حق مشابهي در زمان انحلال نداشته باشند.

رب17. اگر واحد تجاري تنها يك طبقه ابزار مالي داشته باشد، آن طبقه به‌گونه‌ای در نظر گرفته می‌شود که گویی در مقایسه با سایر طبقات، در صورت وجود، در پایین‌ترین اولویت است.

كل جريانهاي نقدي مورد انتظار قابل انتساب به ابزار مالی در طول عمر آن ابزار (بند 12(ث))

رب18. كل جريانهاي نقدي مورد انتظار ابزار مالی در طول عمر آن ابزار، بايد اساساً مبتني بر سود يا زيان دوره، تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده يا تغییر در ارزش منصفانه خالص داراييهاي شناسايي‌شده و شناسايي‌نشده واحد تجاري در طول عمر آن ابزار باشد. سود يا زيان دوره و تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده بايد طبق استاندارد‌هاي مربوط اندازه‌گيري شود.

معاملات با دارنده یک ابزار در نقشی غیر از مالك واحد تجاري (بند‌هاي 12 و 14)

رب19. دارنده ابزار مالي قابل فروش به ناشر يا ابزاري كه تنها در زمان انحلال، واحد تجاري را به تحويل سهم متناسبي از خالص داراييهاي خود به طرف دیگر متعهد كند، ممكن است در نقشي غیر از مالك، با واحد تجاري معاملاتی انجام دهد. براي مثال، دارنده ابزار ممكن است از کارکنان واحد تجاري نيز باشد. تنها جريانهاي نقدي و مفاد و شرايط قرار‌دادي ابزار، كه به دارنده ابزار در نقش مالك واحد تجاري مربوط است، باید در ارزيابي اینکه ابزار مالي به عنوان ابزار مالكانه طبق بندهاي 12 يا 14 طبقه‌بندی ‌شود یا خیر، مورد توجه قرار گيرد.

رب20. برای مثال، یک شركت مختلط غیرسهامی داراي شركاي با مسئولیت محدود و ضامن است. برخي از شركاي ضامن ممكن است به شركت تضمين ارائه دهند و بابت اين تضمين مبالغي دريافت كنند. در چنين شرايطي، آن تضمين و جريانهاي نقدي وابسته به آن، به دارندگان ابزار به عنوان تضمين‌كننده، مربوط است و نه به عنوان مالكان واحد تجاري. بنابراين، تضمين مزبور و جريانهاي نقدي وابسته به آن، موجب نمی‌شود که شركاي ضامن در مقایسه با شركاي با مسئولیت محدود، در اولویت پایین‌تر‌‌ در نظر گرفته شوند و در ارزیابی یکسان بودن شرایط قراردادی ابزارهای با مسئولیت محدود و ابزارهای با مسئولیت تضامنی، در نظر گرفته نمی‌شوند.

رب21. مثال ديگر، توافق سهیم شدن در سود یا زيان دوره است كه بر مبناي خدمات ارائه‌شده يا فعاليتهاي تجاري انجام‌گرفته در سال جاري و سالهاي قبل، سود یا زیان دوره را به دارندگان ابزارهای مالي تخصيص می‌دهد. چنين توافقهایی، معاملات با دارندگان ابزار در نقش غير‌مالك محسوب مي‌شود و نبايد هنگام ارزيابي ويژگيهاي مندرج در بندهای 12 يا 14، در نظر گرفته شود. با وجود این، توافقهاي سهيم شدن در سود يا زيان دوره که بر مبناي مبلغ اسمي ابزار‌هاي دارندگان نسبت به دیگران در آن طبقه، سود یا زیان دوره را به دارندگان ابزار تخصیص می‌دهد، بيانگر معاملات با دارندگان ابزار در نقش مالك است و بايد هنگام ارزيابي ويژگيهاي مندرج در بندهای 12 يا 14، در نظر گرفته شود.

رب22. جريانهاي نقدي و مفاد و شرایط قرار‌دادي معامله بين دارنده ابزار (در نقش غير‌مالك) و واحد تجاري ناشر، بايد مشابه با معامله معادلی باشد كه ممكن است بين واحد تجاري ناشر و طرفي كه دارنده ابزار مالي نيست، انجام شود.

نبود ابزار مالي يا قرار‌داد ديگري كه كل جريانهاي نقدي آن، بر بازده باقيمانده دارنده ابزار بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدودکننده یا تثبیت‌کننده داشته باشد (بند‌هاي 13 و 15)

رب23. یک شرط برای اینکه ابزار مالي كه معيار‌هاي مندرج در بندهای 12 يا 14 را احراز مي‌كند، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي شود آن است كه واحد تجاري هيچ ابزار مالي يا قرار‌داد دیگري نداشته باشد كه (الف) كل جريانهاي نقدي آن اساساً مبتني بر سود يا زيان دوره، تغيير در خالص داراييهاي شناسايي‌شده يا تغيير در ارزش منصفانه خالص داراييهاي شناسايي‌شده و شناسايي‌نشده واحد تجاري باشد و (ب) بر بازده باقيمانده دارنده ابزار، بطور قابل‌ملاحظه‌‌ای اثر محدود‌كننده يا تثبیت‌کننده داشته باشد. بعید به نظر می‌رسد که اگر ابزار‌هاي زير، در شرايط تجاري عادي با اشخاص غير وابسته منعقد گردد، مانع آن شود که ابزار‌هاي مالي كه معيار‌هاي بند 12 يا 14 را احراز می‌کنند، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندی گردند:

الف. ابزار‌هايی كه كل جريانهاي نقدي آنها اساساً مبتني بر داراييهاي خاص واحد تجاري است.

ب . ابزارهايی كه كل جريانهاي نقدي آنها مبتني بر درصدي از درآمد است.

پ . قرار‌داد‌هایی که برای تشويق كاركنان بابت ارائه خدمات به واحد تجاري، طراحی شده‌ است.

ت . قرار‌داد‌هايي كه مستلزم پرداخت درصد اندكي سود بابت ارائه خدمات يا فراهم آوردن کالاها می‌باشد.

ابزار‌‌هاي مالي مشتقه

رب24. ابزار‌هاي مالي، شامل ابزار‌هاي اوليه (مانند دریافتنی‌ها، پرداختني‌ها و ابزار‌هاي مالكانه) و ابزار‌هاي مالي مشتقه (مانند اختيار‌های معامله مالی، قرار‌داد‌های آتی و پيمانهاي آتي، سواپ نرخ سود تسهیلات و سواپ ارز) مي‌باشد. ابزار‌هاي مالي مشتقه تعريف ابزار مالي را احراز مي‌كنند و در نتيجه، در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار می‌گیرند.

رب25. ابزار‌هاي مالي مشتقه، حقوق و تعهداتي ايجاد مي‌كنند كه اثر آن، انتقال يك يا چند ريسك مالی مرتبط با ابزار مالي اوليه پایه بين طرفين است. در آغاز، ابزار‌هاي مالي مشتقه براي يك طرف نسبت به مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با طرف ديگر در شرايطي كه بطور بالقوه مطلوب است حق قراردادی ایجاد می‌کند، يا براي مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي با طرف ديگر در شرايطي كه بطور بالقوه نامطلوب است تعهد قرار‌دادي ايجاد مي‌نماید. با اين وجود، اين ابزار‌ها عموماً[[1]](#footnote-1) نه منجر به انتقال ابزار مالي اوليه پایه در آغاز قرار‌داد مي‌شوند و نه لزوماً چنين انتقالي در سررسيد قرار‌داد انجام مي‌گيرد. برخي ابزار‌ها هم دربردارنده حق و هم تعهد نسبت به انجام مبادله هستند. از آنجا كه شرايط مبادله در آغاز، براي ابزار مشتقه تعيين مي‌شود، با تغيير قيمتها در بازار‌هاي مالي، ممكن است اين شرايط، مطلوب يا نامطلوب شود.

رب26. اختيار فروش يا خريد براي مبادله داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي (يعني ابزار‌هاي مالي به غیر از ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري)، حق به دست آوردن منافع اقتصادي آتی بالقوه مرتبط با تغييرات در ارزش منصفانه ابزار مالي پایه آن قرار‌داد را برای دارنده ايجاد مي‌كند. برعكس، صادرکننده اختيار معامله، برای محرومیت از منافع اقتصادي آتی بالقوه يا تحمل زيانهاي بالقوه از دست دادن منافع اقتصادي مرتبط با تغييرات در ارزش منصفانه ابزار مالي پایه، متعهد خواهد شد. حق قرار‌دادي دارنده و تعهد صادرکننده، به ترتيب، مطابق با تعريف دارايي مالي و بدهي مالي است. ابزار مالي پایه قرارداد اختيار معامله می‌تواند هر دارايي مالي، شامل سهام ساير واحد‌هاي تجاري و ابزار‌هاي داراي سود ثابت باشد. اختيار معامله ممکن است صادرکننده را به جاي انتقال دارايي مالي، ملزم به انتشار ابزار بدهي کند، اما ابزار پایه اختيار معامله، در صورت اعمال اختيار معامله، دارايي مالي دارنده محسوب خواهد شد. حق دارنده اختيار معامله نسبت به مبادله دارايي مالي در شرايطي كه بطور بالقوه مطلوب است و تعهد صادرکننده به مبادله دارايي مالي در شرايطي كه بطور بالقوه نامطلوب است، از دارايي مالي پایه كه در صورت اعمال اختيار معامله مبادله مي‌شود، متمايز است. ماهيت حق دارنده و تعهد صادرکننده، تحت تأثير احتمال اعمال اختيار معامله قرار نمی‌گیرد.

رب27. مثال ديگري از ابزار‌هاي مالي مشتقه، یک پيمان آتي است كه در مدت شش ماه تسويه مي‌شود و طبق آن، يك طرف (خريدار) تحویل 000ر000ر1 ریال نقد را در ازاي اوراق مشارکت دولتي با نرخ سود ثابت و مبلغ اسمي 000ر000ر1 ریال، و طرف ديگر (فروشنده) تحويل اوراق مشارکت دولتی با نرخ سود ثابت به مبلغ اسمي 000ر000ر1 ریال را در ازای 000ر000ر1 ریال نقد تعهد کرده است. طی شش ماه، هر دو طرف حق قرار‌دادي و تعهد قرار‌دادي براي مبادله ابزار‌هاي مالي دارند. در صورتي كه قيمت بازار اوراق مشارکت دولتی به بيش از 000ر000ر1 ریال برسد، شرايط براي خريدار مطلوب و براي فروشنده نامطلوب می‌شود. اگر قيمت بازار به كمتر از 000ر000ر1 ریال كاهش يابد، تأثير آن معكوس خواهد بود. خريدار، حق قرار‌دادي (دارايي مالي) مشابه با حق ناشي از اختيار خريد نگهداري‌شده و تعهد قرار‌دادي (بدهي مالي) مشابه با تعهد ناشي از اختيار فروش صادرشده دارد. فروشنده، حق قرار‌دادي (دارايي مالي) مشابه با حق ناشي از اختيار فروش نگهداري‌شده و تعهد قرار‌دادي (بدهي مالي) مشابه با تعهد ناشي از اختيار خريد صادرشده دارد. همانند اختيارهای معامله، اين حقوق و تعهدات قرار‌دادي، دارايی مالي و بدهي مالي مجزا و متمایز از ابزار‌هاي مالي پایه (اوراق مشارکت و ‌نقدي كه مبادله مي‌شود) ایجاد می‌کنند. هر دو طرف پيمان آتي تعهدی دارند که در زمان مورد توافق باید انجام شود، در حالي كه طبق قرار‌داد اختيار معامله، ایفای تعهد تنها زماني انجام مي‌گيرد كه دارنده اختيار معامله تصميم می‌گیرد آن را اعمال کند.

رب28. بسياري از دیگر انواع ابزار‌هاي مشتقه، دربردارنده حق یا تعهد مبادله در آينده هستند، که از آن جمله می‌توان به سواپ نرخ سود و ارز، سقف نرخ سود، کف نرخ سود، اختیار ترکیبی نرخ سود، تعهدات وام، تعهد انتشار اسناد و اعتبارات اسنادي اشاره کرد. قرار‌داد سواپ نرخ سود را می‌توان نوعي پيمان آتي تلقي کرد كه طرفين آن، درباره مجموعه‌ای از مبادلات آتی مبالغ نقدي توافق می‌کنند؛ یکی از مبالغ با توجه به نرخ سود شناور و مبلغ ديگر با توجه به نرخ سود ثابت محاسبه مي‌شود. قرارداد‌هاي آتي، نوع ديگري از پيمانهاي آتي هستند؛ با این تفاوت که این قراردادها استاندارد هستند و در بورس، قابل معامله می‌باشند.

قرار‌داد‌هاي خريد يا فروش اقلام غير‌مالي (بند‌هاي 4 تا 6)

رب29. قرار‌داد‌هاي خريد يا فروش اقلام غير‌مالي، تعريف ابزار مالي را احراز نمي‌كنند زيرا حق قرار‌دادي يك طرف براي دريافت دارايي یا خدمت غير‌مالي و تعهد متقابل طرف ديگر، نشان‎دهنده حق يا تعهد فعلي هیچ یک از طرفین برای دريافت، تحويل يا مبادله دارايي مالي نيست. براي مثال، قرار‌داد‌هايي كه تسويه آنها تنها از طريق دريافت يا تحويل اقلام غير‌مالي صورت مي‌گيرد (مانند اختيار معامله، قرار‌داد آتي يا پيمان آتي نقره) ابزار مالي محسوب نمي‌شود. بسياري از قرار‌داد‌هاي كالا از اين نوع هستند. برخي از آنها شكل استانداردشده‌اي دارند و به شیوه‌ای مانند برخي ابزار‌هاي مالي مشتقه، در بازار‌هاي سازمان‌يافته مبادله مي‌شوند. براي مثال، قرار‌دادهای آتي كالا ممكن است به سهولت به صورت نقدی خريد و فروش شوند، زيرا براي مبادله در بورس پذيرفته شده است و مي‌تواند بارها دست به دست شود. با وجود این، طرفهايي كه اين قرار‌داد را خريد و فروش مي‌كنند، در واقع، كالاي پایه را مبادله مي‌كنند. توان خريد يا فروش نقدي قرار‌داد كالا، سهولت خريد يا فروش و امكان مذاكره براي تسويه نقدي تعهد جهت دريافت يا تحويل كالا، ویژگی بنيادي اين قرار‌داد را به گونه‌اي تغيير نمي‌دهد كه آن را در زمره ابزار‌هاي مالي قرار دهد. با وجود اين، برخي قرارداد‌هاي خريد يا فروش اقلام غير‌مالي كه به صورت خالص از طریق نقد، یا مبادله ابزار‌هاي مالي قابل تسويه است، يا اقلام غير‌مالي که به سهولت به نقد تبدیل می‌شوند، همانند ابزار‌هاي مالي در دامنه كاربرد اين استاندارد قرار مي‌گيرند (به بند 4 مراجعه شود).

رب30. قرار‌دادي كه مستلزم دريافت يا تحويل داراييهاي فيزيكي است، منجر به دارايي مالي براي يك طرف و بدهي مالي براي طرف ديگر نمي‌شود؛ مگر اينكه هرگونه پرداخت، به بعد از تاريخ انتقال دارايي فيزيكي موكول شود. خريد يا فروش نسیه كالاها از همين نوع است.

رب31. برخي قرار‌داد‌ها، وابسته به كالا هستند، اما از طريق دريافت يا تحويل فيزيكي كالا تسويه نمي‌شوند. در این قراردادها تصريح مي‌شود كه تسویه، به جاي پرداخت مبالغ ثابت، از طريق پرداختهاي نقدي تعیین‌شده بر اساس فرمولهاي مندرج در قرار‌داد انجام می­شود. براي مثال، مبلغ اصل اوراق مشارکت ممكن است از حاصل ضرب قيمت بازار نفت در تاريخ سررسيد اوراق در مقدار ثابتي نفت به دست آيد. اين مبلغ اصل بر اساس قيمت یک كالا محاسبه مي‌شود، اما تنها از طريق نقد تسويه مي‌گردد. چنين قرار‌دادي، ابزار مالي است.

رب32. همچنين تعريف ابزار مالي، قرار‌دادي را كه علاوه بر دارايي مالي يا بدهي مالي، دارايي غير‌مالي يا بدهي غير‌مالي نيز ايجاد مي‌كند، دربرمی‌گیرد. اين ابزار‌هاي مالي، اغلب به يك طرف، اختيار مبادله دارايي مالي با دارايي غير‌مالي را مي‌دهد. براي مثال، اوراق مشارکت وابسته به قیمت نفت ممكن است به دارنده حق دريافت مجموعه‌اي از پرداختهاي ادواري سود ثابت و مبلغ ثابتي نقد در سررسيد را به همراه اختيار مبادله مبلغ اصل در مقابل مقدار ثابتي نفت اعطا كند. مطلوبيت استفاده از اين اختيار بر اساس ارزش منصفانه نفت در مقایسه با نسبت مبادله نقد و نفت (قيمت مبادله) كه در اوراق مشارکت قيد شده است، در زمانهای مختلف متفاوت خواهد بود. مقاصد دارندگان اوراق مشارکت براي استفاده از اختيار معامله، اثري بر ماهيت داراييهاي تشكيل‌دهنده ندارد. دارايي مالي دارنده و بدهي مالي ناشر موجب مي‌شود كه اوراق مشارکت، صرف‌نظر از انواع ديگر داراييها و بدهيهايي كه ايجاد مي‌شود، ابزار مالي باشد.

ارائه

بدهيها و حقوق مالکانه (بند‌هاي 10 تا 29)

نبود تعهد قرار‌دادي براي تحويل نقد يا دارايي مالي ديگر ( بند‌هاي 18 تا 21)

رب33. سهام ممتاز ممكن است با حقوق مختلفي منتشر شود. براي تعيين اینکه سهام ممتاز، بدهي مالي است یا ابزار مالكانه، ناشر حقوق خاص سهم را بررسي مي‌كند تا مشخص شود كه از ويژگي بنيادي بدهي مالي برخوردار است يا خير. براي مثال، سهام ممتازي كه در تاريخ مشخص يا به اختيار دارنده بازخريد می‌شود، دربردارنده بدهي مالي است؛ زيرا ناشر متعهد به انتقال داراييهاي مالي به دارنده سهم است. زمانی که ناشر به صورت قراردادی ملزم به بازخرید سهام ممتاز است، اما به دلیل کمبود نقد یا به دلیل محدودیت قانونی یا سود یا اندوخته­های ناکافی، در ایفای تعهد بازخرید سهام ممتاز ناتوان است، تعهد منتفی نمی­شود. اختيار ناشر براي بازخريد سهام در ازاي نقد، تعريف بدهي مالي را احراز نمي‌كند؛ زيرا ناشر براي انتقال داراييهاي مالي به سهامداران تعهد فعلي ندارد. در اين مورد، بازخريد سهام تنها به اختيار ناشر انجام مي‌گيرد. با وجود این، زماني كه ناشر سهام از طریق اطلاع‌رسانی رسمي قصد بازخرید سهام به سهامداران، از اختيار خود استفاده ‌كند ممکن است تعهد ايجاد شود.

رب34. زماني كه سهام ممتاز، غير ‌قابل بازخريد است، طبقه‌بندي مناسب از طریق ساير حقوق متعلق به آن سهام تعيين مي‌شود. طبقه‌بندي بر مبناي ارزيابي محتوای توافقهای قرار‌دادي و تعاريف بدهي مالي و ابزار مالكانه صورت مي‌گيرد. زماني كه توزيع منابع به دارندگان سهام ممتاز، اعم از انباشت‌شونده يا غیرانباشت‌شونده، به اختيار ناشر باشد، اين سهام ابزار مالكانه است. طبقه‌بندي سهام ممتاز به عنوان ابزار مالكانه يا بدهي مالي تحت تأثير عواملي مانند موارد زير نیست:

الف. سابقه توزيع منابع؛

ب . قصد توزيع منابع در آينده؛

پ . تأثير منفي احتمالي بر قيمت سهام عادي ناشر در صورت عدم توزيع منابع (به دليل محدوديت در پرداخت سود تقسیمی به سهامداران عادي، در صورت عدم پرداخت سود تقسیمی به سهامداران ممتاز)؛

ت . مبلغ اندوخته‌هاي ناشر؛

ث . انتظار ناشر از سود یا زيان دوره؛ یا

ج . توانايي يا ناتواني ناشر براي اثرگذاری بر مبلغ سود یا زيان دوره.

تسویه از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (بندهای 22 تا 26)

رب35. مثالهاي زير، نحوه طبقه‌بندي انواع مختلف قرار‌داد‌هاي مربوط به ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري را تشريح مي‌كند:

الف. قرار‌دادي كه توسط واحد تجاري از طریق دريافت‌ يا تحويل تعداد ثابتي از سهام خود واحد تجاری بدون مابه‌ازاي آتي، يا از طریق معاوضه تعداد ثابتي از سهام خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتي نقد يا دارايي مالي دیگر، تسويه شود، ابزار مالكانه است (به استثنای موارد مندرج در بند 24). در نتيجه، هرگونه مابه‌ازاي دريافتي يا پرداختي براي چنين قرار‌دادي، بطور مستقيم به حقوق مالکانه اضافه يا از آن كسر مي‌شود. يك مثال در این خصوص، اختيار معامله منتشرشده‌ای‌ است كه به طرف مقابل، حق خريد تعداد ثابتي از سهام واحد تجاري در ازای مبلغ ثابتي نقد را مي‌دهد. با وجود این، در صورتي كه قرار‌داد، واحد تجاري را به خريد (بازخريد) سهام خود در ازاي نقد يا دارايي مالي ديگر در تاريخی معين يا قابل تعيين يا بنا به تقاضاي دارنده اختیار معامله، ملزم نماید، واحد تجاري به میزان ارزش فعلي مبلغ بازخريد، بدهي مالي شناسايي مي‌كند (به استثنای ابزار‌هايي كه تمام ويژگيها و شرايط مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15 را احراز می‌کنند). يك مثال در این زمینه، تعهد واحد تجاري به بازخريد تعداد ثابتي از سهام خود واحد تجاری در ازاي مبلغ ثابتي نقد طبق پیمان آتي می‌باشد.

ب . تعهد واحد تجاري به خريد سهام خود واحد تجاری در ازاي نقد، بدهي مالي به ميزان ارزش فعلي مبلغ بازخريد ايجاد مي‌كند؛ حتي اگر تعداد سهامي كه واحد تجاري متعهد به بازخريد آن است ثابت نباشد يا اینکه تعهد مشروط به اعمال حق بازخريد توسط طرف مقابل باشد (به غير از موارد مندرج در بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15). يك مثال از تعهد مشروط، اختيار معامله منتشر‌شده‌اي است كه در صورت اعمال اختيار معامله توسط طرف مقابل، واحد تجاري را به بازخريد سهام خود واحد تجاری در ازای نقد ملزم مي‌كند.

پ . قرار‌دادي كه به صورت نقدي يا از طريق دارایی مالي ديگر تسويه خواهد شد، دارايي مالي يا بدهي مالي است؛ حتي اگر مبلغ نقد يا دارايي مالي ديگری كه دريافت يا تحويل داده خواهد شد، مبتني بر تغييرات قيمت بازار ابزارهای مالکانه خود واحد تجاري باشد (به غير از موارد مندرج در بندهاي 12 و 13 يا 14 و 15). يك مثال در این زمینه، اختيار معامله‌ای است كه به صورت خالص از طريق نقد تسويه مي‌شود.

ت . قرار‌دادي كه از طريق تعداد متغيری از سهام خود واحد تجاري كه ارزش آن برابر با مبلغي ثابت يا مبلغی مبتني بر تغییرات متغير پایه (براي مثال قيمت كالا) است، تسويه خواهد شد، دارايي مالي يا بدهي مالي محسوب مي‌شود. يك مثال در این زمینه، اختيار معامله صادر‌شده براي خريد طلا است كه، در صورت اعمال، به صورت خالص از طريق ابزار‌هاي خود واحد تجاري تسويه مي‌شود؛ به‌گونه‌اي كه واحد تجاري تعدادي از ابزار‌ مورد نظر را كه برابر با ارزش قرار‌داد اختيار معامله است، تحويل مي‌دهد. چنين قرار‌دادي، حتی اگر متغير پایه، به جاي طلا، قيمت سهام خود واحد تجاري باشد، دارايي مالي يا بدهي مالي است. همچنین، قرار‌دادي كه از طريق تعداد ثابتي از سهام خود واحد تجاري تسويه مي‌شود، اما حقوق متعلق به سهام به‌گونه‌اي تغيير خواهد كرد كه ارزش تسويه برابر با مبلغي ثابت يا مبلغی مبتني بر تغييرات متغير پایه شود، دارايي مالي يا بدهي مالي است.

شرایط تسویه احتمالی (بند 27)

رب36. طبق بند 27، اگر بخشي از شرايط تسويه احتمالي كه مي‌تواند تسويه به صورت نقدی يا از طریق دارایی مالي دیگر را الزامی کند (يا به شيوه‌اي دیگر که منجر به طبقه‌بندی ابزار مالی به عنوان بدهي مالي می‌شود) واقعی نباشد، شرايط تسويه بر طبقه‌بندي ابزار مالي تأثیری ندارد. بنابراين، قرار‌دادي كه تنها در صورت وقوع رويداد‌ي بسيار نادر، غير‌عادي و بعید مستلزم تسويه به صورت نقدی يا از طریق تعداد متغيري از سهام خود واحد تجاري است، ابزار مالكانه محسوب مي‌شود. همچنین، تسويه از طريق تعداد ثابتي از سهام خود واحد تجاري، ممکن است طبق قرارداد در شرايطي خارج از كنترل واحد تجاري، منع شده باشد، اما اگر احتمال وقوع اين شرايط وجود نداشته باشد، طبقه‌بندي به عنوان ابزار مالكانه مناسب است.

نحوه عمل در صورتهاي مالي تلفيقي

رب37. واحد تجاري در صورتهاي مالي تلفيقي، منافع فاقد حق کنترل- يعني منافع ساير طرفها در حقوق مالکانه و درآمد واحد‌هاي تجاری فرعی آن- را طبق استاندارد حسابداري ١ و استاندارد حسابداری 18 ارائه مي‌كند. هنگام طبقه‌بندي یک ابزار مالي (يا جزئي از آن) در صورتهاي مالي تلفيقي، واحد تجاری تمام مفاد و شرايط مورد توافق اعضاي گروه و دارندگان آن ابزار را در نظر می‌گیرد تا تعيين کند كه آیا گروه به عنوان یک مجموعه واحد، نسبت به تحويل نقد يا دارايي مالي ديگر در ارتباط با آن ابزار یا تسويه ابزار مورد نظر به شیوه‌ای که منجر به طبقه‌بندي به عنوان بدهي ‌شود، متعهد است یا خیر. زماني كه یک واحد تجاری فرعي گروه، ابزار مالي منتشر مي‌كند و واحد تجاری اصلي يا واحد تجاري ديگری در گروه، در مورد شرايط و مفاد اضافی، بطور مستقيم با دارندگان ابزار توافق می‌کند (براي مثال تضمين)، گروه ممكن است اختيار توزيع منابع يا بازخريد را نداشته باشد. اگرچه واحد تجاری فرعي ممكن است اين ابزار را به درستي و بدون توجه به اين شرايط اضافي، در صورتهاي مالي منفرد خود طبقه‌بندی كند، اما تأثير ساير توافقها بين اعضاي گروه و دارندگان آن ابزار، به منظور اطمينان از انعكاس معاملات انجام‌شده و قراردادهای گروه به عنوان مجموعه واحد در صورتهاي مالي تلفيقي، در نظر گرفته مي‌شود. تا میزانی که چنين تعهد يا شرايط تسويه‌ای وجود داشته باشد، آن ابزار (يا جزئي از آن كه مشمول تعهد است) در صورتهاي مالي تلفيقي به عنوان بدهي مالي طبقه‌بندي مي‌شود.

رب38. برخي انواع ابزار‌ها كه تعهد قرار‌دادي به واحد تجاري تحميل مي‌كنند، طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌شوند. طبقه‌بندي طبق بند‌هاي اشاره‌شده، یک استثنا بر اصولي است كه در اين استاندارد براي طبقه‌بندي ابزارها بكار گرفته می‌شود. اين استثنا، به طبقه‌بندي منافع فاقد حق کنترل در صورتهاي مالي تلفيقي، قابل تعميم نمی‌باشد. بنابراين، ابزار‌هايي كه طبق بند‌هاي 12 و 13 يا 14 و 15، منافع فاقد حق کنترل محسوب مي‌شوند و در صورتهاي مالي جداگانه یا منفرد به عنوان ابزار مالكانه طبقه‌بندي مي‌گردند، در صورتهاي مالي تلفيقي گروه، به عنوان بدهي طبقه‌بندي می‌شوند.

ابزار‌هاي مالي مرکب (بند‌هاي 30 تا 34)

رب39. بند 30 تنها براي ناشران ابزار‌هاي مالي مرکب غيرمشتقه کاربرد دارد. ابزارهای مالی مرکب از دیدگاه دارندگان، مشمول بند 30 نمی‌شود.

رب40. شكل رايج ابزار مالي مرکب، یک ابزار بدهي با اختيار تبديل تعبیه‌شده، مانند اوراق مشارکت قابل تبديل به سهام عادي ناشر، بدون هرگونه ويژگي مشتقه تعبیه‌شده ديگر است. بند 30، ناشر چنين ابزار مالي را ملزم مي‌كند كه جزء بدهي و جزء حقوق مالكانه را در صورت وضعیت مالی، به صورت زير تفكيك نماید:

الف. تعهد ناشر برای پرداختهای زمانبندی‌شده اصل و سود، یک بدهي مالي است كه تا زمان تبديل ابزار مالي وجود دارد. در زمان شناخت اوليه، ارزش منصفانه جزء بدهي، برابر با ارزش فعلي جريانهاي نقدي آتي تعيين‌شده طبق قرار‌داد است که برای تنزيل آن، از نرخ سود رایج در بازار در آن تاریخ براي ابزار‌هايي با وضعيت اعتباری مشابه و جريانهاي نقدي اساساً یکسان در شرايط یکسان، اما بدون اختيار تبديل، استفاده می‌شود.

ب. ابزار مالكانه، اختيار تعبیه‌شده تبديل بدهي به حقوق مالکانه ناشر است. اين اختيار در زمان شناخت اوليه داراي ارزش است، حتي اگر اعمال اختیار، فاقد ارزش اعمال باشد.

رب41. هنگام تبديل ابزار قابل تبديل در سررسيد، واحد تجاري جزء بدهي را قطع شناخت می‌کند و آن را به عنوان حقوق مالکانه شناسايي مي‌نماید. جزء مالكانه اولیه، به عنوان حقوق مالکانه باقي مي‌ماند (اگرچه ممكن است عنوان آن در بخش حقوق مالکانه تغيير كند). هنگام تبديل در سررسيد، هیچ سود یا زيانی شناسايي نمي‌شود.

رب42. هرگاه واحد تجاري ابزار قابل تبديل را قبل از سررسيد، از طريق بازخريد زودهنگام يا بازخريد به‌گونه‌اي كه امتیاز تبديل اوليه بدون تغيير باقي بماند، تسویه كند، ما‌به‌ازاي پرداختي و هرگونه مخارج معامله بازخريد را در تاريخ معامله به اجزاي بدهي و حقوق مالكانه تخصيص مي‌دهد. روش مورد استفاده در تخصيص مابه‌ازاي پرداختي و مخارج معامله به اجزاي جداگانه، بايد سازگار با روش مورد استفاده در تخصيص اوليه برای تفکیک اجزای عوايد دريافتي توسط واحد تجاری هنگام انتشار ابزار قابل تبديل، طبق بندهاي 30 تا 34 باشد.

رب43. پس از تخصیص مابه‌ازا، هر گونه سود یا زيان ایجاد‌شده، طبق اصول حسابداری قابل اعمال برای جزء مربوط، به صورت زیر به حساب منظور می‌شود:

الف. مبلغ سود یا زيان مربوط به جزء بدهی، در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود؛ و

ب . مبلغ مربوط به جزء حقوق مالكانه، در حقوق مالکانه شناسايي مي‌شود.

رب44. واحد تجاري ممكن است شرايط ابزار قابل تبديل را به‌گونه‌اي تغییر دهد كه تبديل زودهنگام ميسر شود، براي مثال، نسبت تبديل را مطلوب‌تر نمايد يا در صورت تبديل پيش از تاريخ مشخص‌شده، مابه‌ازاي بيشتري پرداخت کند. در تاريخ تغییر شرايط، تفاوت بين ارزش منصفانه مابه‌ازايی که دارنده در تاريخ تبديل ابزار طبق شرايط تغییر‌یافته دریافت می‌کند و ارزش منصفانه مابه‌ازايي كه دارنده می‌توانست طبق شرايط اولیه دریافت کند، به عنوان زيان در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود.

سهام خزانه (بند‌هاي 35 و 36)

رب45. ابزار‌هاي مالكانه خود واحد تجاري، صرف‌نظر از دليل بازخريد، به عنوان دارايي مالي شناسايي نمي‌شوند. طبق بند 35، واحد تجاري كه ابزارهای مالكانه خود را بازخريد می‌کند، باید آن ابزار‌هاي مالكانه را از حقوق مالکانه كسر نماید. با وجود این، زماني كه واحد تجاري حقوق مالکانه خود را از جانب ديگران نگه مي‌دارد، براي مثال هنگامی که یک مؤسسه مالي حقوق مالکانه خود را به نیابت از مشتريان نگه مي‌دارد، رابطه نمايندگي به وجود می‌آید و در نتيجه، ابزار‌هاي نگهداري‌شده در صورت وضعیت مالی واحد تجاري منعکس نمي‌شود.

درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زيانها (بند‌هاي 37 تا 43)

رب46. مثالی که در ادامه طرح شده است، نحوه بكارگيري بند 37 را براي ابزارهای مالي مرکب تشريح مي‌كند. فرض كنيد كه سهام ممتاز غير‌ انباشت‌شونده‌ای بطور اجباري در مدت ٥ سال از طريق پرداخت نقد قابل بازخريد است، اما پرداخت سود تقسیمی آن قبل از تاريخ بازخريد، به اختيار واحد تجاري می‌باشد. چنين ابزاري، یک ابزار مالي مرکب محسوب می‌شود كه جزء بدهي آن برابر با ارزش فعلي مبلغ بازخريد می‌باشد. برگشت تنزیل این جزء، در صورت سود و زيان شناسايي و به عنوان هزينه مالی طبقه‌بندي مي‌شود. هرگونه سود تقسیمی پرداختي، به جزء مالكانه مربوط است و در نتيجه به عنوان توزيع سود شناسايي مي‌شود. در صورتي كه بازخريد اجباري نباشد اما با اختيار دارنده صورت گيرد، يا اگر سهام به صورت اجباري به تعداد متغيري سهام عادي قابل تبديل باشد كه تعداد آن برابر با مبلغي ثابت يا مبلغی مبتني بر تغييرات متغير پایه (مانند كالا) است، نحوه عمل به همين ترتيب خواهد بود. با وجود این، اگر سود تقسیمی پرداخت‌نشده به مبلغ بازخريد افزوده ‌شود، كل ابزار، بدهي است. در چنين مواردي، هرگونه سود تقسیمی به عنوان هزينه مالی طبقه‌بندي مي‌شود.

تهاتر دارایی مالی و بدهی مالی (بندهای 44 تا 52)

معياری که نشان می‌دهد واحد تجاري ”در حال حاضر حق قانوني برای تهاتر مبالغ شناسايي‌شده دارد“ (بند 44(الف))

رب47. حق تهاتر ممكن است در حال حاضر وجود داشته باشد يا مشروط به وقوع رويدادی در آینده باشد (برای مثال، این حق ممکن است تنها در صورت وقوع برخی رويدادهای آتي مانند نکول، ناتواني مالي يا ورشكستگي يكي از طرفها، بالفعل یا قابل اعمال شود). حتي اگر حق تهاتر مشروط به وقوع رويدادی در آينده نباشد، ممكن است از نظر قانوني، تنها در روال عادي فعالیتهای تجاري قابل اعمال باشد يا در صورت ناتواني مالی يا ورشكستگي يك طرف يا تمام طرفها، قابل اعمال شود.

رب48. به منظور احراز معيار مندرج در بند ٤4(الف)، واحد تجاري بايد در حال حاضر، حق قانونی برای تهاتر داشته باشد. اين بدان معني است كه حق تهاتر:

الف. نبايد مشروط به رويدادهای آتي باشد؛ و

ب . بايد در تمام شرايط زير از نظر قانوني قابل اعمال باشد:

1. روال عادي فعالیتهای تجاري؛

2. نکول؛ و

3. ناتواني مالي يا ورشكستگي

واحد تجاری و تمام طرفهای مقابل.

رب49. ماهيت و ميزان حق تهاتر، شامل هرگونه شرط برای اعمال آن و برقراری آن در شرايط نکول يا ناتواني مالی يا ورشكستگي، ممكن است در حوزه‌های مقرراتی مختلف متفاوت باشد. در نتيجه، نمي‌توان فرض کرد كه حق تهاتر خارج از روال عادي فعالیتهای تجاري، بطور خودکار وجود دارد. برای مثال، قوانين ورشكستگي يا ناتواني مالی در يك حوزه ممكن است حق تهاتر را در صورت ورشكستگي يا ناتواني مالی در برخي شرايط، ممنوع يا محدود نمايد.

رب50. لازم است قوانین قابل اعمال در مورد روابط ميان طرفین (برای مثال، شرايط قرار‌دادي، قوانين حاكم بر قرار‌داد، نکول، ناتواني مالی يا ورشكستگي قابل اعمال در مورد طرفین)، مورد توجه قرار گیرد تا مشخص شود که آیا حق تهاتر، در روال عادي فعالیتهای تجاري و در صورت نکول، ناتواني مالی یا ورشکستگی واحد تجاري و تمام طرفهای مقابل، قابل اعمال است یا خیر (طبق بند رب48(ب)).

معياري كه نشان می‌دهد واحد تجاري ”قصد دارد به صورت خالص تسویه کند یا همزمان با تبدیل دارایی به نقد، بدهی را تسویه نماید“ (بند 44(ب))

رب51. برای احراز معیار مندرج در بند 44(ب)، واحد تجاري بايد قصد داشته باشد تسويه را به صورت خالص انجام دهد يا همزمان با تبدیل دارایی به نقد، بدهي را تسویه نماید. اگرچه ممکن است واحد تجاري حق تسويه به صورت خالص را داشته باشد، اما ممكن است همچنان بطور جداگانه دارايي را به نقد تبدیل کند و بدهي را تسويه نمايد.

رب52. اگر واحد تجاري بتواند مبالغ را به شیوه‌ای تسويه کند که نتیجه آن، معادل تسويه خالص باشد، واحد تجاري معيار تسويه خالص مندرج در بند ٤4(ب) را احراز می‌کند. اين موضوع تنها زمانی واقع خواهد شد که سازوکار تسويه به صورت ناخالص، داراي ويژگيهايي باشد كه ریسک اعتباري و ریسک نقدینگی را حذف کند یا آن را به سطح بی‌اهمیتی کاهش دهد و منجر به پردازش دریافتنی‌ها و پرداختنی‌ها در فرايند يا چرخه تسويه واحدی شود. برای مثال، سیستم تسویه ناخالصی که تمام ویژگیهای زیر را داشته باشد، معيار تسويه خالص مندرج در بند ٤4(ب) را احراز می‌کند:

الف . داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي واجد شرايط تهاتر، همزمان برای پردازش در نظر گرفته شوند؛

ب . هنگامی که داراييهاي مالي و بدهيهاي مالي برای پردازش در نظر گرفته می‌شوند، طرفین متعهد به ايفاي تعهد تسويه باشند؛

پ . پس از در نظر گرفتن داراییها و بدهیها برای پردازش، امکان تغییر جريانهاي نقدي ناشي از آنها وجود نداشته باشد (مگر اینکه پردازش ناموفق باشد- به قسمت (ت) زير مراجعه شود)؛

ت . داراييها و بدهيهايي كه اوراق بهادار وثیقه آنها است، با انتقال اوراق بهادار يا از طریق سيستمی مشابه، تسويه خواهند شد (برای مثال، تحويل در مقابل پرداخت)، به‌گونه‌ای كه اگر انتقال اوراق بهادار انجام نشود، پردازش دریافتنی يا پرداختني مربوط که اوراق بهادار وثيقه آنها است، نيز متوقف خواهد شد‌ (و بر عكس)؛

ث . هرگونه معامله‌اي كه طبق قسمت (ت) متوقف شود، تا زمان تسويه مجدداً پردازش می‌گردد؛

ج . تسويه از طريق نهاد تسويه یکسانی انجام گیرد‌ (برای مثال، اتاق پایاپای بانکی يا شرکت سپرده‌گذاری مركزي اوراق بهادار و تسویه وجوه)؛ و

چ . مرکز اعتبار روزانه‌ای‌ وجود داشته باشد تا در صورت درخواست، براي هر يك از طرفین اعتبار کافی را برای پردازش پرداختها در تاريخ تسويه، فراهم آورد.

رب53. اين استاندارد براي ابزارهایی که به آنها در اصطلاح ”ابزار‌هاي ساختگی“ اطلاق می‌شود، نحوه عمل خاصی ارائه نمی‌کند. ابزار‌هاي ساختگی، گروهی از ابزار‌هاي مالی مجزای تحصيل و نگهداري‌شده است که با ويژگيهاي ابزاری ديگر برابری می‌کند. براي مثال، بدهي بلند‌مدت با نرخ شناور كه با سواپ نرخ سود تركيب شده است و دريافت مبالغ شناور و پرداختهاي ثابت را به همراه دارد، یک بدهي بلند‌مدت با نرخ ثابت ايجاد مي‌كند. هر یک از ابزارهای مالي منفرد كه با یکدیگر ”ابزار‌هاي ساختگی“ به وجود مي‌آورند، بر اساس مفاد و شرايط خود، نشان­دهنده حق يا تعهد قرار‌دادي هستند و هر يك ممكن است جداگانه انتقال یابند يا تسويه شوند. هر ابزار مالي، در معرض ريسكهايي قرار دارد كه ممكن است با ريسكهایی که ابزارهای مالي ديگر در معرض آن قرار دارند، متفاوت باشد. در نتيجه، زماني كه يك ابزار مالي در ”ابزار‌ ساختگی“، دارايي و ديگري بدهي است، با يكديگر تهاتر نمی‌شوند و در صورت وضعیت مالی به صورت خالص ارائه نمي‌گردند، مگر اينكه معيار‌هاي تهاتر، مندرج در بند 44 را احراز كنند.

1. . این قاعده درخصوص برخی ابزارهای مشتقه، و نه تمام آنها، مصداق دارد. برای مثال، در برخی سواپهای نرخ سود ارزی، مبلغ اصل در آغاز قرارداد مبادله می‌شود (و در سررسید مجدداً مبادله می‌گردد). [↑](#footnote-ref-1)