



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی: ارائه

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد "ابزارهای مالی: ارائه" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا ۱۵ آبان ۱۳۹۶ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نش خیابان دوازدهم غربی، پلاک ۱۴ یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir))، ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

استاندارد حسابداری ۳۶
ابزارهای مالی: ارائه

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

فهرست مندرجات

از بند	
۱	• هدف
۳	• دامنه کاربرد
۷	• تعاریف (به بندهای رب ۳ تا رب ۳۲ مراجعه شود)
۱۰	• ارائه
۱۰	- بدهیها و حقوق مالکانه (به بندهای رب ۱۲ تا رب ۲۳ و رب ۳۳ تا رب ۳۸ نیز مراجعه شود)
۱۲	ابزارهای قابل فروش به ناشر
۱۴	ابزارها یا اجزای ابزارها که واحد تجاری را متعهد می کند تنها در زمان تسویه، سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری را به طرف دیگر تحویل دهد
۱۶	تجدید طبقه بندی ابزارهای قابل فروش به ناشر و ابزارهایی که واحد تجاری را متعهد می کند تنها در زمان تسویه، سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری را به طرف دیگر تحویل دهد
۱۸	نبود تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر (بند ۱۱(الف))
۲۲	تسویه از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (بند ۱۱(ب))
۲۷	شرایط تسویه احتمالی
۲۸	اختیارهای تسویه
۳۰	- ابزارهای مالی مرکب (به بندهای رب ۳۹ تا رب ۴۴ نیز مراجعه شود)
۳۵	- سهام خزانه (به بند رب ۴۵ نیز مراجعه شود)
۳۷	- درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانها (به بند رب ۴۵ مراجعه شود)
۴۴	- تهاوتر دارایی مالی و بدهی مالی (به بندهای رب ۴۷ تا رب ۵۲ و رب ۵۳ نیز مراجعه شود)
۵۳	• گذار
	• پیوست

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول ارائه ابزارهای مالی به عنوان بدهی یا حقوق مالکانه و تهاتر داراییهای مالی و بدهیهای مالی است. این استاندارد برای طبقه‌بندی ابزارهای مالی از دیدگاه ناشر، به داراییهای مالی، بدهیهای مالی و ابزارهای مالکانه؛ طبقه‌بندی درآمد و هزینه مالی، سود تقسیمی، زیانها و سودهای مربوط؛ و شرایطی که در آن داراییهای مالی و بدهیهای مالی باید تهاتر شوند، کاربرد دارد.
۲. اصول مندرج در این استاندارد، مکمل اصول شناخت و اندازه‌گیری داراییهای مالی و بدهیهای مالی و همچنین اصول افشای اطلاعات درباره آنها مندرج در استاندارد حسابداری ۳۷ ابزارهای مالی: افشا است.

دامنه کاربرد

۳. 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 ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته یا استاندارد حسابداری ۲۳ حسابداری مشارکتهای خاص انجام می‌گیرد.
 - ب. حقوق و تعهدات کارفرمایان در طرحهای مزایای کارکنان، که استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان برای آنها کاربرد دارد.
 - پ. قراردادهای بیمه صادرشده توسط بیمه‌گر طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲۸ فعالیت‌های بیمه عمومی.
 - ت. ابزارهای مالی که به دلیل دارا بودن ویژگی مشارکت اختیاری، در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ قرار می‌گیرند. ناشر این ابزارها، در ارتباط با ویژگیهای مزبور، از بکارگیری بندهای ۱۰ تا ۳۴ و رب ۳۳ تا رب ۴۴ این استاندارد که بدهیهای مالی و ابزارهای مالکانه را از یکدیگر متمایز می‌کند، معاف است. با این وجود، این ابزارها مشمول سایر الزامات این استاندارد می‌باشند. به علاوه، این استاندارد برای ابزارهای مشتقه تعبیه‌شده در این ابزارها، کاربرد دارد.
۴. این استاندارد باید برای قراردادهای خرید یا فروش ارقام غیرمالی که به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی قابل تسویه است بکار گرفته شود، گویی این

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

قراردادها ابزار مالی بوده‌اند، به استثنای قراردادهایی که به منظور دریافت یا تحویل ارقام غیرمالی، مطابق با الزامات خرید، فروش یا استفاده مورد انتظار واحد تجاری، منعقد شده است و همچنان نگهداری می‌شود.

۵. روشهای مختلفی برای تسویه قرارداد خرید یا فروش ارقام غیرمالی به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر یا از طریق مبادله ابزارهای مالی وجود دارد. این روشها، شامل موارد زیر است:

الف. زمانی که شرایط قرارداد به هر یک از طرفین امکان تسویه به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی را می‌دهد؛

ب. زمانی که امکان تسویه به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی، در شرایط قرارداد تصریح نشده باشد، اما واحد تجاری سابقه تسویه قراردادهای مشابه به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی را دارد (از طریق انعقاد قراردادهای تهاثر با طرف مقابل یا از طریق فروش قرارداد قبل از اعمال یا انقضا)؛

پ. زمانی که واحد تجاری برای قراردادهای مشابه، سابقه تحویل دارایی پایه و فروش آن در دوره کوتاهی پس از تحویل، با هدف کسب سود از نوسانهای کوتاه مدت قیمت یا کارمزد معامله گر را دارد؛ و

ت. زمانی که ارقام غیرمالی موضوع قرارداد، از نقدشوندگی بالایی برخوردار است.

قراردادی که قسمتهای (ب) یا (پ) در مورد آن کاربرد دارد، به منظور دریافت یا تحویل ارقام غیرمالی طبق الزامات خرید، فروش یا استفاده مورد انتظار واحد تجاری، منعقد نمی‌شود و در نتیجه در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد. سایر قراردادهایی که بند ۴ برای آنها کاربرد دارد، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند تا تعیین شود که آیا به منظور دریافت یا تحویل ارقام غیرمالی طبق الزامات خرید، فروش یا استفاده مورد انتظار واحد تجاری، منعقد و همچنان نگهداری می‌شوند یا خیر، و بر این اساس مشخص می‌شود که در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرند یا خیر.

۶. اختیار معامله صادرشده برای خرید یا فروش یک قلم غیرمالی که به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، یا از طریق مبادله ابزارهای مالی تسویه می‌شود، طبق بند ۵(الف) یا (ت)، در

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد. چنین قراردادی نمی‌تواند با هدف دریافت یا تحویل اقلام غیرمالی طبق الزامات خرید، فروش یا استفاده مورد انتظار واحد تجاری منعقد شود.

تعاریف (به بندهای رب ۳ تا رب ۳۲ نیز مراجعه شود)

۷. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

ابزار مالی قراردادی است که برای یک واحد تجاری، دارایی مالی و برای واحد تجاری دیگر، بدهی مالی یا ابزار مالکانه ایجاد می‌کند.

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 می‌باشد 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 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 به عنوان ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری است، نمی‌باشد.

بدهی مالی هر بدهی است که یکی از موارد زیر باشد:

الف. تعهد قراردادی برای:

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

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
- 9:

۱. 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

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 می‌باشد 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 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 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 ویژگیهای فوق را داشته باشد و شرایط بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵ را نیز احراز نماید، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود.

ابزار مالکانه قراردادی است که نشان‌دهنده منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن می‌باشد.

ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود).

ابزار مالی قابل فروش به ناشر ابزار مالی است که حق فروش به ناشر را در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، به دارنده می‌دهد یا به خودی خود، با وقوع رویداد آتی نامطمئن یا فوت یا بازنشستگی دارنده آن ابزار، به ناشر بازگردانده می‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۸. در این استاندارد، "قرارداد" و "قراردادی"، به توافق بین دو یا چند طرف با پیامدهای اقتصادی مشخص اشاره دارد که طرفین اختیار محدودی، در صورت وجود، برای عدول از آن قرارداد دارند، زیرا معمولاً این توافق، ضمانت اجرایی قانونی دارد. قراردادهای، و در نتیجه ابزارهای مالی، ممکن است شکلهای متنوعی داشته باشند و لزوماً مکتوب نباشند.

۹. در این استاندارد، "واحد تجاری" شامل افراد، شرکتهای ثبت شده، مؤسسات و نهادهای عمومی است.

ارائه

بدهیها و حقوق مالکانه (به بندهای رب ۱۲ تا رب ۲۳ و رب ۳۳ تا رب ۳۸ نیز مراجعه شود)
۱۰. در زمان شناخت اولیه، ناشر ابزار مالی باید ابزار یا اجزای آن را بر اساس ماهیت توافق قراردادی و تعاریف بدهی مالی، دارایی مالی و ابزار مالکانه، به عنوان بدهی مالی، دارایی مالی یا ابزار مالکانه طبقه بندی کند.

۱۱. زمانی که ناشر تعاریف مندرج در بند ۷ را بکار می گیرد تا تعیین کند که ابزار مالی، ابزار مالکانه است یا بدهی مالی، ابزار مزبور تنها در صورتی ابزار مالکانه است که هر دو شرط (الف) و (ب) زیر احراز گردد:

الف. ابزار شامل هیچ گونه تعهد قراردادی در موارد زیر نباشد:

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 ناشر نامطلوب است.
- ب. در صورتی که ابزار از طریق ابزارهای مالکانه خود ناشر، تسویه شود یا قابل تسویه باشد:
۱. ابزار غیرمشتقهای باشد که تعهد قراردادی برای تحویل تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری را در بر نداشته باشد؛ یا
 ۲. ابزار مشتقهای باشد که توسط ناشر، تنها از طریق مبادله مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر با تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود ناشر، تسویه شود. برای این منظور، حق تقدمها، اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی از هر واحد پول، در صورتی ابزار

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

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 نماید. همچنین برای این منظور، ابزارهای مالکانه خود ناشر شامل ابزارهایی که تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵ را احراز کنند، یا ابزارهایی که قراردادهایی برای دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری باشند، نیست.

تعهد قراردادی، شامل تعهد ناشی از ابزار مالی مشتقه که احتمالاً یا قطعاً منجر به دریافت یا تحویل آتی ابزارهای مالکانه خود ناشر خواهد شد، اما شرایط بند (الف) و (ب) فوق را احراز نمی‌کند، ابزار مالکانه محسوب نمی‌شود. به عنوان یک استثنا، اگر ابزاری که تعریف بدهی مالی را احراز می‌کند، تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵ را احراز کند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود.

ابزارهای قابل فروش به ناشر

۱۲. ابزار مالی قابل فروش به ناشر، تعهد قراردادی ناشر برای بازخرید آن ابزار در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، در صورت اعمال حق فروش است. به عنوان یک استثنا بر تعریف بدهی مالی، ابزاری که شامل چنین تعهدی باشد، در صورت دارا بودن تمام ویژگیهای زیر، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود:

الف. در زمان انحلال، برای دارنده نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری، ایجاد حق کند. خالص داراییهای واحد تجاری، به داراییهایی اطلاق می‌شود که پس از کسر تمام ادعاها نسبت به آن داراییها، باقی می‌ماند. سهم متناسب به صورت زیر تعیین می‌شود:

۱. تقسیم خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال به واحدهای با مبالغ مساوی؛

و

۲. ضرب مبلغ به دست آمده در تعداد واحدهای نگهداری شده توسط دارنده ابزار مالی.

ب. آن ابزار، در طبقه‌ای از ابزارها قرار گرفته باشد که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین‌ترین اولویت است. برای اینکه ابزار مالی چنین ویژگی داشته باشد، باید:

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۱. هنگام انحلال، در مقایسه با سایر ادعاها نسبت به داراییهای واحد تجاری، اولویت نداشته باشد، و
۲. برای قرار گرفتن در طبقه‌ای از ابزارها که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها در پایین‌ترین اولویت است، نیازی نباشد که به ابزار دیگری تبدیل شود.
- پ. تمام ابزارهای مالی موجود در طبقه ابزارهایی که نسبت به سایر طبقات ابزارها در پایین‌ترین اولویت هستند، ویژگیهای یکسانی داشته باشند. برای مثال، تمام آنها باید قابل فروش باشند و فرمول یا سایر روشهای مورد استفاده برای محاسبه قیمت بازخريد، برای تمام ابزارهای آن طبقه یکسان باشد.
- ت. به غیر از تعهد قراردادی ناشر به بازخريد آن ابزار در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر، ابزار مزبور دربردارنده هیچ تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به واحد تجاری دیگر، یا برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با واحد تجاری دیگر، در شرایطی که بطور بالقوه برای واحد تجاری نامطلوب است، نباشد و آن ابزار، قراردادی نباشد که به شیوه تعیین‌شده در قسمت (ب) تعریف بدهی مالی، از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری قابل تسویه باشد یا در آینده تسویه گردد.
- ث. مجموع جریانهای نقدی مورد انتظار قابل انتساب به آن ابزار در طول عمر ابزار، اساساً مبتنی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی‌شده یا تغییر در ارزش منصفانه شناسایی‌شده و شناسایی‌نشده خالص داراییهای واحد تجاری در طول عمر آن ابزار باشد (به استثنای هرگونه آثار آن ابزار).
۱۳. برای اینکه ابزاری به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی شود، علاوه بر اینکه ابزار باید تمام ویژگیهای بالا را داشته باشد، ناشر نباید هیچ ابزار یا قرارداد مالی دیگری داشته باشد که:
 - الف. مجموع جریانهای نقدی آن، اساساً مبتنی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی‌شده، یا تغییر در ارزش منصفانه شناسایی‌شده و شناسایی‌نشده خالص داراییهای واحد تجاری است (به استثنای هرگونه آثار چنین ابزار یا قراردادی)؛ و
 - ب. بر بازده باقیمانده دارندگان ابزار قابل فروش به ناشر، بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدودکننده یا تثبیت‌کننده دارد.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

برای رعایت این شرط، واحد تجاری نباید قراردادهای غیرمالی با دارنده ابزار مالی توصیف شده در بند ۱۲ را که مفاد و شرایط قراردادی آن، مشابه با مفاد و شرایط قراردادی قرارداد معادلی است که بین طرفی به جز دارنده ابزار و واحد تجاری ناشر ممکن است منعقد گردد، در نظر بگیرد. اگر واحد تجاری نتواند احراز این شرط را اثبات کند، نباید ابزار قابل فروش به ناشر را به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی نماید.

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

۱۴. برخی ابزارهای مالی، دربرگیرنده تعهد قراردادی واحد تجاری ناشر برای تحویل سهم متناسبی از خالص داراییهای خود به طرف دیگر، تنها در زمان انحلال است. تعهد به این دلیل ایجاد می‌شود که وقوع انحلال قطعی و خارج از کنترل واحد تجاری (برای مثال، واحد تجاری با عمر محدود) یا غیرقطعی و در اختیار دارنده ابزار است. به عنوان یک استثنا در تعریف بدهی مالی، ابزاری که دربرگیرنده چنین تعهدی باشد، در صورتی که تمام شرایط زیر را احراز کند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود:

الف. در زمان انحلال، برای دارنده، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری، ایجاد حق کند. خالص داراییهای واحد تجاری به داراییهایی اطلاق می‌شود که پس از کسر تمام ادعاها نسبت به آن داراییها باقی می‌ماند. سهم متناسب به صورت زیر تعیین می‌شود:

۱. تقسیم خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال به واحدهای با مبالغ مساوی؛

و

۲. ضرب مبلغ به دست آمده در تعداد واحدهای نگهداری شده توسط دارنده ابزار مالی.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

ب. آن ابزار، در طبقه‌ای از ابزارها قرار گرفته باشد که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها، در پایین‌ترین اولویت است. برای اینکه ابزار مالی چنین ویژگی داشته باشد، باید:

۱. هنگام انحلال، در مقایسه با سایر ادعاها نسبت به داراییهای واحد تجاری، اولویت نداشته باشد، و

۲. برای قرار گرفتن در طبقه‌ای از ابزارها که در مقایسه با سایر طبقات ابزارها در پایین‌ترین اولویت است، نیازی نباشد که به ابزار دیگری تبدیل شود.

پ. تمام ابزارهای مالی موجود در طبقه ابزارهایی که نسبت به سایر طبقات ابزارها در پایین‌ترین اولویت است، باید تعهد قراردادی یکسانی برای واحد تجاری ناشر به منظور تحویل سهم متناسبی از خالص داراییهای آن در زمان انحلال، ایجاد کنند.

۱۵. برای آنکه ابزاری به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی شود، علاوه بر اینکه ابزار باید تمام ویژگیهای بالا را داشته باشد، ناشر نباید هیچ ابزار یا قرارداد مالی دیگری داشته باشد که:

الف. مجموع جریانهای نقدی آن، اساساً مبتنی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی شده یا تغییر در ارزش منصفانه شناسایی شده و شناسایی نشده خالص داراییهای واحد تجاری است (به استثنای هرگونه آثار چنین ابزار یا قراردادی)؛ و

ب. بر بازده باقیمانده دارندگان ابزار، بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدودکننده یا تثبیت‌کننده دارد.

برای رعایت این شرط، واحد تجاری نباید قراردادهای غیرمالی با دارنده ابزار مالی توصیف‌شده در بند ۱۴ را که مفاد و شرایط قراردادی آن، مشابه با مفاد و شرایط قراردادی قرارداد معادلی است که بین طرفی به جز دارنده ابزار و واحد تجاری ناشر ممکن است منعقد گردد، در نظر بگیرد. اگر واحد تجاری نتواند احراز این شرط را اثبات کند، نباید این ابزار را به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی نماید.

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

۱۶. واحد تجاری باید طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، ابزار مالی را از تاریخی که آن ابزار، از تمام ویژگیهای مورد نظر برخوردار می‌شود و تمام شرایط تعیین‌شده در آن بندها را احراز می‌کند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی کند. واحد تجاری باید ابزار مالی را از تاریخی که تمام

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

ویژگیها و شرایط تعیین شده در بندهای مذکور را احراز نمی کند، تجدید طبقه بندی نماید. برای مثال، اگر واحد تجاری تمام ابزارهای منتشر شده خود را که قابل فروش به ناشر نیست، بازخريد نماید و هرگونه ابزار قابل فروش به ناشر که جاری باقی مانده است تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ را احراز کند، واحد تجاری باید از تاریخ بازخريد ابزارهای غیر قابل فروش به ناشر، ابزارهای قابل فروش به ناشر را به عنوان ابزارهای مالکانه تجدید طبقه بندی نماید.

۱۷. واحد تجاری باید تجدید طبقه بندی ابزار مالی طبق بند ۱۶ را به شرح زیر انجام دهد:

الف. از تاریخی که ابزار مالی فاقد تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵ می شود، باید از ابزار مالکانه به بدهی مالی تجدید طبقه بندی شود. بدهی مالی باید به ارزش منصفانه ابزار مالی در تاریخ تجدید طبقه بندی اندازه گیری شود. واحد تجاری باید هرگونه تفاوت بین مبلغ دفتری ابزار مالکانه و ارزش منصفانه بدهی مالی در تاریخ تجدید طبقه بندی را در حقوق مالکانه شناسایی کند.

ب. از تاریخی که ابزار مالی تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵ را احراز می کند، باید از بدهی مالی به ابزار مالکانه تجدید طبقه بندی شود. ابزار مالکانه باید به مبلغ دفتری بدهی مالی در تاریخ تجدید طبقه بندی اندازه گیری شود.

نبود تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر (بند ۱۱(الف))

۱۸. به استثنای شرایط توصیف شده در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، مهم ترین ویژگی در تمایز بدهی مالی از ابزار مالکانه، وجود تعهد قراردادی برای یک طرف ابزار مالی (ناشر) جهت تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به طرف دیگر (دارنده) یا مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با دارنده در شرایطی است که بطور بالقوه برای ناشر نامطلوب می باشد. با وجود اینکه دارنده ابزار مالکانه ممکن است نسبت به دریافت سهم متناسبی از سود تقسیمی یا دیگر توزیعهای مالکانه حق داشته باشد، اما ناشر، تعهد قراردادی برای چنین توزیع منابعی ندارد، زیرا نمی توان آن را به تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر به دارنده ابزار مالکانه ملزم کرد.

۱۹. در طبقه بندی ابزارهای مالی در صورت وضعیت مالی واحد تجاری، محتوای ابزار مالی بر شکل قانونی آن رجحان دارد. معمولاً، اما نه همیشه، محتوا و شکل قانونی سازگار هستند. برخی

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

ابزارهای مالی، شکل قانونی حقوق مالکانه دارند اما از نظر محتوا، بدهی هستند و برخی دیگر ممکن است ترکیبی از ویژگیهای ابزارهای مالکانه و بدهیهای مالی را داشته باشند. برای مثال:

الف. سهام ممتازی که متضمن بازخرید اجباری توسط ناشر به مبلغ ثابت یا قابل تعیین در تاریخ مشخص یا قابل تعیین در آینده است، یا به دارنده حق می‌دهد که ناشر را به بازخرید آن ابزار در تاریخ مشخص یا پس از تاریخی مشخص به مبلغی ثابت یا قابل تعیین ملزم کند، بدهی مالی محسوب می‌شود.

ب. ابزار مالی که به دارنده، حق فروش آن به ناشر در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر را می‌دهد (ابزار قابل فروش به ناشر)، بدهی مالی محسوب می‌شود، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌گردد. حتی در مواردی که مبلغ نقد یا دارایی مالی دیگر، بر مبنای شاخص یا عامل دیگری که امکان افزایش یا کاهش آن وجود دارد تعیین شود، ابزار مالی، بدهی مالی محسوب می‌شود. وجود اختیار برای دارنده جهت فروش ابزار به ناشر در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر به این معنی است که ابزار قابل فروش به ناشر، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، تعریف بدهی مالی را احراز می‌کند. برای مثال، صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک با سرمایه متغیر، شرکتهای تضامنی و برخی شرکتهای تعاونی ممکن است به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری یا اعضای خود، حق بازخرید نقدی منافع آنها در هر زمان را اعطا کنند که موجب می‌شود منافع اعضا یا دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری، به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی شود، مگر در مواردی که آن ابزار طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌گردد. با وجود این، طبقه‌بندی به عنوان بدهی مالی، مانع آن نمی‌شود که از عناوینی مانند "خالص ارزش داراییهای قابل انتساب به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری" و "تغییر در خالص ارزش داراییهای قابل انتساب به دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری" در صورتهای مالی واحد تجاری که هیچ سرمایه پرداخت‌شده‌ای ندارد (مانند برخی صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک) استفاده شود یا به منظور نشان دادن مجموع منافع اعضا که از اقلامی نظیر اندوخته‌هایی که تعریف حقوق مالکانه را احراز می‌کنند و ابزارهای قابل فروش به ناشر که تعریف حقوق مالکانه را احراز نمی‌کنند (به مثال ۸ مراجعه شود) تشکیل شده است، افشای بیشتری انجام شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۲۰. اگر واحد تجاری حق بی‌قید و شرط برای اجتناب از تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر جهت تسویه تعهد قراردادی نداشته باشد، این تعهد، تعریف بدهی مالی را احراز می‌کند، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود. برای مثال:

الف. محدودیت در توانایی واحد تجاری برای ایفای تعهدات قراردادی، نظیر عدم دسترسی به ارز یا نیاز به کسب مجوز پرداخت از یک نهاد نظارتی، تعهد قراردادی واحد تجاری یا حق قراردادی دارنده ابزار را از بین نمی‌برد.

ب. تعهد قراردادی که مشروط به اعمال حق بازخرید توسط طرف دیگر قرارداد است، بدهی مالی محسوب می‌شود، زیرا واحد تجاری حق بی‌قید و شرط برای اجتناب از تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر ندارد.

۲۱. یک ابزار مالی که تعهد قراردادی صریحی برای انتقال نقد یا دارایی مالی دیگر ندارد ممکن است بطور غیرمستقیم، از طریق مفاد و شرایط آن، تعهد ایجاد کند. برای مثال:

الف. ابزار مالی ممکن است شامل تعهد غیرمالی باشد که تنها در صورتی باید تسویه شود که واحد تجاری در توزیع منابع یا بازخرید آن ابزار ناتوان باشد. اگر واحد تجاری بتواند تنها از طریق تسویه این تعهد غیرمالی، از انتقال نقد یا دارایی مالی دیگر اجتناب کند، ابزار مالی، بدهی مالی محسوب می‌شود.

ب. در صورتی که تسویه ابزار مالی، مشروط به تحویل یکی از موارد زیر باشد، بدهی مالی محسوب می‌شود:

۱. نقد یا دارایی مالی دیگر؛ یا

۲. سهام خود واحد تجاری، که ارزش آن بطور قابل ملاحظه‌ای بیشتر از ارزش نقد یا دارایی مالی دیگر است.

با وجود اینکه واحد تجاری تعهد قراردادی صریحی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر ندارد، ارزش گزینه تسویه با سهام به‌گونه‌ای است که واحد تجاری ابزار مالی را با نقد تسویه خواهد کرد. در هر صورت، به لحاظ محتوا، دریافت مبلغی که حداقل برابر با اختیار تسویه نقدی است، برای دارنده تضمین شده است (به بند ۲۲ مراجعه شود).

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

تسویه از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (بند ۱۱(ب))

۲۲. یک قرارداد تنها به این دلیل که ممکن است منجر به دریافت یا تحویل ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری شود، ابزار مالکانه محسوب نمی‌شود. واحد تجاری ممکن است حق یا تعهد قراردادی برای دریافت یا تحویل تعدادی سهام یا سایر ابزارهای مالکانه خود را داشته باشد که تغییر آن به گونه‌ای است که ارزش منصفانه ابزارهای مالکانه قابل دریافت یا قابل تحویل خود واحد تجاری، برابر با مبلغ حق یا تعهد قراردادی می‌شود. چنین حق یا تعهد قراردادی، ممکن است در ازای مبلغ ثابت یا در ازای مبلغی باشد که بطور کامل یا جزئی، در واکنش به تغییرات متغیری غیر از قیمت بازار ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (برای مثال، نرخ سود، قیمت کالا یا قیمت ابزار مالی) نوسان می‌کند. دو مثال در این زمینه عبارتند از (الف) قرارداد تحویل تعدادی از ابزارهای مالکانه واحد تجاری که ارزش آن ۱۰۰ واحد پول است و (ب) قرارداد تحویل تعدادی از ابزارهای مالکانه واحد تجاری که ارزش آن برابر با ارزش ۱۰۰ اونس طلا است. چنین قراردادی بدهی مالی واحد تجاری است، حتی اگر واحد تجاری ملزم باشد یا بتواند آن را از طریق تحویل ابزارهای مالکانه خود تسویه کند. این قرارداد، به این دلیل ابزار مالکانه محسوب نمی‌شود که واحد تجاری برای تسویه آن، از تعداد متغیری از ابزارهای مالکانه خود استفاده می‌کند. بنابراین، این قرارداد بیانگر منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن نیست.

۲۳. به استثنای موارد بیان شده در بند ۲۴، قراردادی که با (دریافت یا) تحویل تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر تسویه شود، ابزار مالکانه است. برای مثال، اختیار معامله سهام منتشر شده که به طرف مقابل، حق خرید تعداد ثابتی از سهام واحد تجاری در ازای قیمت ثابت یا در ازای اوراق مشارکت با مبلغ اصل ثابت و اظهار شده را می‌دهد، ابزار مالکانه محسوب می‌شود. تغییرات در ارزش منصفانه قرارداد که ناشی از نوسان نرخهای سود در بازار است و در زمان تسویه قرارداد، بر مبلغ نقد یا سایر داراییهای مالی قابل پرداخت یا دریافت یا تعداد ابزارهای مالکانه قابل دریافت یا قابل تحویل تأثیری ندارد، مانع آن نمی‌شود که قرارداد به عنوان ابزار مالکانه تلقی شود. هرگونه مابه‌ازای دریافت شده (مانند صرف دریافتی بابت اختیار معامله صادر شده یا امتیاز خرید سهام خود واحد تجاری) بطور مستقیم به حقوق مالکانه اضافه می‌شود. هرگونه مابه‌ازای پرداخت شده (مانند صرف پرداختی بابت اختیار معامله خریداری شده) بطور مستقیم از حقوق مالکانه کسر می‌شود. تغییر در ارزش منصفانه ابزار مالکانه در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۲۴. 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 که تمام ویژگیها و شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ را احراز می‌کنند، یا ابزارهایی باشند که واحد تجاری را تنها در زمان تسویه، به تحویل سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری به طرف دیگر، متعهد می‌کنند و تمام شرایط مندرج در بندهای ۱۴ و ۱۵ را احراز می‌نمایند، این قرارداد، دارایی مالی یا بدهی مالی محسوب می‌شود. این موضوع، برای قراردادی که از طریق دریافت یا تحویل تعداد ثابتی از چنین ابزارهایی در ازای مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر، تسویه خواهد شد نیز مصداق دارد.

۲۵. به استثنای شرایط توصیف‌شده در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا ۱۴ و ۱۵، قراردادی که واحد تجاری را به خرید ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر متعهد می‌کند، منجر به بدهی مالی به ارزش فعلی مبلغ بازخرید می‌شود (برای مثال، به ارزش فعلی قیمت بازخرید آتی، قیمت اعمال اختیار معامله یا سایر مبالغ بازخرید). این مورد حتی برای قراردادهایی که خود، ابزار مالکانه هستند نیز مصداق دارد. برای مثال، می‌توان از تعهد واحد تجاری طبق پیمان آتی برای خرید نقدی ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری نام برد. در ابتدا بدهی مالی به ارزش فعلی مبلغ بازخرید شناسایی و از حقوق مالکانه خارج و به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌شود. پس از آن، بدهی مالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ اندازه‌گیری می‌گردد. اگر این قرارداد، بدون تحویل منقضی گردد، مبلغ دفتری آن بدهی مالی، به حقوق مالکانه تجدید طبقه‌بندی می‌شود. تعهد قراردادی واحد تجاری برای خرید ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، منجر به بدهی مالی به ارزش فعلی مبلغ بازخرید می‌شود؛ حتی اگر تعهد خرید، مشروط به اعمال حق بازخرید توسط طرف مقابل باشد (برای مثال، اختیار فروش صادرشده که به طرف مقابل، حق فروش ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری را در ازای قیمتی ثابت اعطا می‌کند).

۲۶. قراردادی که از طریق تحویل یا دریافت تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ متغیری نقد یا دارایی مالی دیگر تسویه می‌شود، دارایی مالی یا بدهی مالی است. برای مثال، می‌توان به قرارداد تحویل ۱۰۰ عدد ابزار مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغی نقد که براساس ارزش ۱۰۰ اونس طلا محاسبه شده است، اشاره کرد.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

شرایط تسویه احتمالی

۲۷. ابزار مالی ممکن است در صورت وقوع یا عدم وقوع رویدادهای آتی نامطمئن (یا در نتیجه شرایط نامطمئن) که خارج از کنترل ناشر و دارنده ابزار است، مانند تغییر شاخص بازار سهام، شاخص قیمت مصرف‌کننده، نرخ سود، یا الزامات مالیاتی، یا درآمدها، سود خالص یا نسبت بدهی به حقوق مالکانه آتی ناشر، واحد تجاری را به تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر یا در غیر این صورت، تسویه آن به شیوه‌ای همانند بدهی مالی ملزم کند. ناشر این ابزار، حق بی‌قید و شرط برای اجتناب از تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر (یا تسویه آن همانند بدهی مالی) را ندارد. بنابراین، این ابزار، بدهی مالی ناشر است مگر اینکه:

الف. آن بخش از شرایط تسویه احتمالی که می‌تواند تسویه از طریق نقد یا دارایی مالی دیگر (یا به شیوه‌ای همانند یک بدهی مالی) را الزامی کند، شکلی باشد؛

ب. تنها در زمان وقوع انحلال ناشر، بتوان ناشر را به تسویه تعهد از طریق نقد یا دارایی مالی دیگر (یا در غیر این صورت، تسویه به شیوه‌ای همانند بدهی مالی) ملزم کرد؛ یا

پ. آن ابزار از تمام ویژگیهای مورد نظر برخوردار باشد و شرایط بندهای ۱۲ و ۱۳ را احراز کند.

اختیارهای تسویه

۲۸. زمانی که ابزار مالی مشتقه، به یک طرف قرارداد در مورد نحوه تسویه اختیار می‌دهد (برای مثال، ناشر یا دارنده، اختیار دارند تسویه را به صورت خالص از طریق نقد یا مبادله سهام با نقد انجام دهند)، آن ابزار دارایی مالی یا بدهی مالی محسوب می‌شود، مگر اینکه تمام گزینه‌های تسویه منجر به این شود که آن ابزار، مالکانه تلقی گردد.

۲۹. یک مثال از ابزار مالی مشتقه با اختیار تسویه که بدهی مالی محسوب می‌شود، اختیار معامله سهامی است که ناشر می‌تواند آن را به صورت خالص از طریق نقد یا مبادله سهام خود با نقد تسویه کند. به همین ترتیب، برخی قراردادهای خرید یا فروش اقلام غیرمالی در ازای ابزارهای خود واحد تجاری، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرند، زیرا از طریق تحویل اقلام غیرمالی یا به صورت خالص از طریق نقد یا ابزار مالی دیگر، قابل تسویه هستند (به بندهای ۴ تا ۶ مراجعه شود). چنین قراردادهایی، داراییهای مالی یا بدهیهای مالی محسوب می‌شوند و ابزارهای مالکانه نیستند.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

ابزارهای مالی مرکب (به بندهای رب ۳۹ تا رب ۴۴ مراجعه شود)

۳۰. ناشر یک ابزار مالی غیرمشتقه، باید شرایط ابزار مالی را از نظر وجود هر دو جزء بدهی و حقوق مالکانه، ارزیابی کند. این اجزا باید طبق بند ۱۰، بطور جداگانه به عنوان بدهیهای مالی، داراییهای مالی یا ابزارهای مالکانه طبقه‌بندی شوند.

۳۱. واحد تجاری اجزای ابزار مالی را که (الف) برای واحد تجاری بدهی مالی ایجاد می‌کند و (ب) به دارنده ابزار اختیار می‌دهد آن را به ابزار مالکانه واحد تجاری تبدیل کند، بطور جداگانه شناسایی می‌نماید. برای مثال، اوراق مشارکت یا ابزار مشابهی که توسط دارنده، به تعداد ثابتی از سهام عادی واحد تجاری قابل تبدیل می‌باشد، یک ابزار مالی مرکب است. از دیدگاه واحد تجاری، چنین ابزاری دو جزء دارد: بدهی مالی (توافق قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر) و ابزار مالکانه (اختیار خریدی که به دارنده حق می‌دهد، در دوره زمانی مشخص، آن را به تعداد ثابتی سهام عادی واحد تجاری تبدیل کند). اثر اقتصادی انتشار چنین ابزاری، تا حد زیادی مشابه انتشار همزمان ابزار بدهی با شرایط تسویه پیش از سررسید و امتیاز خرید سهام عادی، یا انتشار ابزار بدهی همراه با امتیاز خرید سهام قابل تفکیک است. در نتیجه، در تمام موارد، واحد تجاری اجزای بدهی و حقوق مالکانه را در صورت وضعیت مالی، جداگانه ارائه می‌کند.

۳۲. طبقه‌بندی اجزای بدهی و حقوق مالکانه ابزار قابل تبدیل، در نتیجه تغییر احتمال اعمال اختیار تبدیل مورد تجدیدنظر قرار نمی‌گیرد، حتی در مواردی که اعمال اختیار تبدیل از نظر اقتصادی به نفع برخی دارندگان باشد. دارندگان ممکن است همواره به گونه‌ای که انتظار می‌رود، رفتار نکنند زیرا، برای مثال، آثار مالیاتی ناشی از تبدیل ممکن است برای آنها متفاوت باشد. افزون بر این، احتمال تبدیل در طول زمان تغییر می‌کند. تعهد قراردادی واحد تجاری برای پرداختهای آتی، تا زمانی که از طریق تبدیل، سررسید شدن ابزار یا معامله‌ای دیگر خاتمه نیافته است، باقی می‌ماند.

۳۳. ابزارهای مالکانه ابزارهایی هستند که نشان‌دهنده حق باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمام بدهیهای آن می‌باشند. بنابراین، زمانی که مبلغ دفتری اولیه یک ابزار مالی مرکب به اجزای بدهی و حقوق مالکانه آن تخصیص می‌یابد، مازاد ارزش منصفانه کل ابزار مالی مرکب نسبت به مبلغی که بطور جداگانه برای جزء بدهی تعیین شده است، به جزء حقوق مالکانه تخصیص می‌یابد. ارزش هرگونه ویژگی مشتقه (مانند اختیار خرید) که علاوه بر جزء حقوق مالکانه (مانند اختیار تبدیل به سهام) در ابزار مالی مرکب تعبیه می‌شود، بخشی از جزء بدهی

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

محسوب می‌گردد. مجموع مبالغ دفتری تخصیص یافته به اجزای بدهی و مالکانه در زمان شناخت اولیه، همواره با ارزش منصفانه قابل انتساب به کل ابزار مالی مرکب برابر است. از شناخت اولیه اجزای یک ابزار بطور جداگانه، سود یا زیانی حاصل نمی‌شود.

۳۴. طبق رویکرد توصیف شده در بند ۳۳، ناشر اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، نخست مبلغ دفتری جزء بدهی را با اندازه‌گیری ارزش منصفانه بدهی مشابه (شامل تمام ویژگیهای مشتقه غیر مالکانه تعبیه شده) فاقد جزء حقوق مالکانه، تعیین می‌کند. سپس مبلغ دفتری ابزار مالکانه، که بیانگر اختیار تبدیل آن ابزار به سهام عادی است، از طریق کسر ارزش منصفانه بدهی مالی از ارزش منصفانه کل ابزار مالی مرکب، تعیین می‌شود.

سهام خزانه (به بند رب ۴۵ نیز مراجعه شود)

۳۵. در صورتی که واحد تجاری ابزارهای مالکانه خود را بازخرید کند، این ابزارها (سهام خزانه) باید از حقوق مالکانه کسر شود. در زمان خرید، فروش، انتشار یا ابطال ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، هیچ سود یا زیانی نباید در صورت سود و زیان شناسایی شود. سهام خزانه ممکن است توسط واحد تجاری یا سایر اعضای گروه تلفیقی خریداری و نگهداری شود. مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی باید بطور مستقیم در بخش حقوق مالکانه شناسایی گردد.

۳۶. طبق استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی، مبلغ سهام خزانه نگهداری شده، بطور جداگانه در صورت وضعیت مالی یا یادداشتهای توضیحی افشا می‌شود. در صورتی که واحد تجاری ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری را از اشخاص وابسته بازخرید نماید، طبق استاندارد حسابداری ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته، اطلاعات را افشا می‌کند.

درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، زیانها و سودها (به بند رب ۴۶ نیز مراجعه شود)

۳۷. درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانهای مربوط به یک ابزار مالی یا جزئی که بدهی مالی محسوب می‌شود، باید به عنوان درآمد یا هزینه، در صورت سود و زیان شناسایی شود. توزیع منابع بین دارندگان ابزار مالکانه، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی گردد. مخارج معامله مربوط به معاملات حقوق مالکانه، باید به عنوان کاهنده حقوق مالکانه منظور شود.

۳۸. مالیات بر درآمد مرتبط با توزیع منابع بین دارندگان ابزار مالکانه و مالیات بر درآمد مرتبط با مخارج معامله مربوط به معاملات حقوق مالکانه، باید طبق استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد به حساب گرفته شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۳۹. طبقه‌بندی یک ابزار مالی به عنوان بدهی مالی یا ابزار مالکانه، تعیین‌کننده این است که آیا درآمد و هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانهای مربوط به آن ابزار به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود یا خیر. بنابراین، پرداخت سود به سهامی که بطور کامل به عنوان بدهی شناسایی می‌شود، همانند سود اوراق مشارکت به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. همچنین، سودها و زیانهای مربوط به بازخرید یا تأمین مالی مجدد بدهیهای مالی، در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود، در حالی که بازخرید یا تأمین مالی مجدد ابزارهای مالکانه، به عنوان تغییر در حقوق مالکانه شناسایی می‌گردد. تغییر در ارزش منصفانه ابزار مالکانه، در صورت‌های مالی شناسایی نمی‌شود.

۴۰. واحد تجاری معمولاً هنگام انتشار یا تحصیل ابزارهای مالکانه، مخارج مختلفی را متحمل می‌شود. این مخارج ممکن است شامل حق‌الزحمه ثبت و سایر حق‌الزحمه‌های قانونی، مبالغ پرداختی به مشاوران حقوقی، حسابداری و سایر مشاوران حرفه‌ای، مخارج چاپ و حق‌تمبر باشد. مخارج معامله مربوط به معاملات حقوق مالکانه تا میزانی که این مخارج، بطور مستقیم قابل انتساب به معاملات حقوق مالکانه باشد و در صورت انجام نشدن معامله، بتوان از آن اجتناب کرد، به عنوان کاهنده حقوق مالکانه منظور می‌شود. مخارج معامله حقوق مالکانه‌ای که متوقف شده است، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۴۱. مخارج معامله مربوط به انتشار یک ابزار مالی مرکب، متناسب با تخصیص عواید، به اجزای بدهی و مالکانه آن ابزار تخصیص داده می‌شود. مخارج معامله در صورتی که بطور مشترک به بیش از یک معامله مربوط باشد (برای مثال، مخارج عرضه تعدادی سهام همزمان با پذیرش تعدادی سهم دیگر در بورس اوراق بهادار) با استفاده از مبنای منطقی و سازگار با معاملات مشابه، به آن معاملات تخصیص می‌یابد.

۴۲. مبلغ مخارج معامله که طی دوره به عنوان کاهنده حقوق مالکانه محسوب می‌شود، طبق استاندارد حسابداری ۱، بطور جداگانه افشا می‌شود.

۴۳. سودها و زیانهای مربوط به تغییر در مبلغ دفتری بدهی مالی، حتی زمانی که مربوط به ابزاری هستند که دربردارنده حق نسبت به منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر می‌باشد، به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود (به بند ۱۹(ب) مراجعه شود). طبق استاندارد حسابداری ۱، واحد تجاری هرگونه سود یا زیان ناشی

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

از تجدید اندازه‌گیری چنین ابزارهایی را، در صورت مربوط بودن به توضیح عملکرد واحد تجاری، بطور جداگانه در صورت سود و زیان جامع ارائه می‌کند.

تهاتر دارایی مالی و بدهی مالی (به بندهای رب ۴۷ تا رب ۵۲ و رب ۵۳ نیز مراجعه شود)

۴۴. دارایی مالی و بدهی مالی تنها زمانی باید تهاتر شود و به صورت مبلغ خالص در صورت وضعیت مالی ارائه گردد که واحد تجاری:

الف. در حال حاضر، حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و

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

در رابطه با انتقال دارایی مالی که واجد شرایط قطع شناخت نمی‌باشد، واحد تجاری نباید دارایی انتقال یافته و بدهی مربوط به آن را تهاتر کند.

۴۵. این استاندارد، ارائه داراییهای مالی و بدهیهای مالی به صورت خالص را زمانی الزامی می‌کند که چنین اقدامی، جریانهای نقدی آتی مورد انتظار واحد تجاری که از تسویه دو یا چند ابزار مالی ناشی می‌شود را جداگانه منعکس کند. زمانی که واحد تجاری حق دریافت یا پرداخت مبلغ خالص واحد و قصد انجام این کار را داشته باشد، در عمل، تنها یک دارایی مالی منفرد یا یک بدهی مالی منفرد دارد. در سایر شرایط، داراییهای مالی و بدهیهای مالی با توجه به ویژگیهای آنها به عنوان منابع یا تعهدات واحد تجاری، جدا از یکدیگر ارائه می‌شوند.

۴۶. تهاتر دارایی مالی شناسایی شده و بدهی مالی شناسایی شده و ارائه مبلغ به صورت خالص، با قطع شناخت دارایی مالی یا بدهی مالی تفاوت دارد. تهاتر موجب شناسایی سود یا زیان نمی‌شود، اما قطع شناخت ابزار مالی، نه تنها موجب حذف قلم شناسایی شده قبلی از صورت وضعیت مالی می‌شود، بلکه ممکن است به شناسایی سود یا زیان نیز منجر گردد.

۴۷. حق تهاتر، حق قانونی بدهکار، به موجب قرارداد یا به طریق دیگر، برای تسویه یا حذف تمام یا بخشی از مبلغ بدهی به بستانکار در مقابل مبلغ طلب از وی به شیوه‌های دیگر می‌باشد. در شرایط غیرمعمول، ممکن است بدهکار حق قانونی داشته باشد که مبلغ طلب از شخص ثالث را با مبلغ بدهی به بستانکار تهاتر کند، مشروط بر اینکه بین سه طرف توافقی وجود داشته باشد که به روشنی حق تهاتر را برای بدهکار تعیین نماید. از آنجا که حق تهاتر، حق قانونی است، شرایط

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

پشتیبانی‌کننده از این حق ممکن است در حوزه‌های مقرراتی مختلف، متفاوت باشد و قوانین حاکم بر روابط بین طرفین، باید در نظر گرفته شود.

۴۸. وجود حق قابل اعمال برای تهاتر دارایی مالی و بدهی مالی، بر حقوق و تعهدات مرتبط با دارایی مالی و بدهی مالی اثر می‌گذارد و ممکن است بر میزان آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک اعتباری و نقدینگی مؤثر باشد. اما وجود این حق، به خودی خود، مبنای کافی برای تهاتر محسوب نمی‌شود. بدون قصد اعمال این حق یا تسویه همزمان، مبلغ و زمانبندی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. زمانی که واحد تجاری قصد اعمال این حق یا تسویه همزمان را داشته باشد، ارائه دارایی و بدهی به صورت خالص، مبالغ و زمانبندی جریانهای نقدی آتی مورد انتظار و همچنین ریسکهای جریانهای نقدی مزبور را به‌گونه‌ای مناسب‌تر منعکس می‌کند. قصد یک طرف یا هر دو طرف برای تسویه بر مبنای خالص بدون وجود حق قانونی برای این کار، برای توجیه تهاتر کافی نیست، زیرا حقوق و تعهدات مرتبط با دارایی مالی و بدهی مالی منفرد، تغییر نمی‌کند.

۴۹. قصد واحد تجاری برای تسویه برخی داراییها و بدهیها، می‌تواند تحت تأثیر رویه‌های تجاری معمول، الزامات بازارهای مالی و سایر شرایطی قرار گیرد که ممکن است توانایی تسویه به صورت خالص یا تسویه همزمان را محدود کند. در مواردی که واحد تجاری حق تهاتر دارد، اما قصد تسویه به صورت خالص یا تبدیل دارایی به نقد همزمان با تسویه بدهی را ندارد، تأثیر این حق بر آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک اعتباری، طبق استاندارد حسابداری ۳۷ افشا می‌شود.

۵۰. تسویه همزمان دو ابزار مالی ممکن است برای مثال از طریق عملیات اتاق پایاپای در یک بازار مالی سازمان‌یافته یا در مبادله رو در رو صورت گیرد. جریانهای نقدی، در این شرایط، در واقع معادل با مبلغ خالص واحدی می‌باشد و واحد تجاری در معرض ریسک اعتباری یا نقدینگی قرار نمی‌گیرد. در شرایط دیگر، ممکن است واحد تجاری دو ابزار را از طریق دریافت و پرداخت مبالغ جداگانه تسویه کند و بابت کل مبلغ دارایی، در معرض ریسک اعتباری یا بابت کل مبلغ بدهی، در معرض ریسک نقدینگی قرار گیرد. چنین آسیب‌پذیری از ریسک، حتی در صورت موقتی بودن می‌تواند قابل ملاحظه باشد. در نتیجه، تبدیل دارایی مالی به نقد و تسویه بدهی مالی، تنها هنگامی همزمان تلقی می‌شود که این معاملات در یک لحظه واقع شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

۵۱. شرایط الزامی طبق بند ۴۴، عموماً احراز نمی‌شود و تهاتر در موارد زیر معمولاً نامناسب است:
- الف. چندین ابزار مالی مختلف برای همانندسازی با ویژگیهای یک ابزار مالی واحد بکار گرفته شود ("ابزار ساختگی")؛
- ب. داراییهای مالی و بدهیهای مالی، از ابزارهای مالی با ریسک اولیه یکسان ناشی شود (برای مثال، داراییها و بدهیهای موجود در پرتفوی پیمانهای آتی یا سایر ابزارهای مشتقه)، اما طرفهای آن قراردادها متفاوت باشد؛
- پ. داراییهای مالی یا سایر داراییها، وثیقه بدهیهای مالی بدون حق رجوع باشد؛
- ت. داراییهای مالی توسط بدهکار به صورت امانی کنار گذاشته شود تا برای تسویه تعهد مورد استفاده قرار گیرد، بدون اینکه بستانکار، آن داراییها را برای تسویه تعهد پذیرفته باشد (برای مثال، توافق وجوه استهلاکی)؛ یا
- ث. در نتیجه ادعای به وجود آمده بر اساس قرارداد بیمه، تعهدات ایجاد شده در نتیجه رویدادهای خسارت‌آور که انتظار برود به موجب یک قرارداد بیمه توسط شخص ثالث جبران شود.
۵۲. واحد تجاری که چندین معامله ابزار مالی را با یک طرف واحد انجام می‌دهد، ممکن است با طرف مقابل، "توافق خالص سازی جامع" منعقد نماید. چنین موافقت‌نامه‌ای برای تسویه خالص یکجای تمام ابزارهای مالی تحت پوشش موافقت‌نامه در صورت خاتمه یا ناتوانی در ایفای هر یک از قراردادها، صورت می‌گیرد. این توافقیها معمولاً توسط مؤسسات مالی برای حفاظت در برابر زیان ناشی از ورشکستگی یا سایر شرایطی که به ناتوانی طرف قرارداد در انجام تعهدات خود منجر می‌شود، مورد استفاده قرار می‌گیرد. توافق خالص سازی جامع معمولاً حق تهاتری ایجاد می‌کند که تنها پس از ناتوانی در ایفای قرارداد یا سایر شرایطی که در روال عادی فعالیت‌های تجاری غیرمنتظره است، قابل اعمال می‌شود و بر نقدشدن یا تسویه هر یک از داراییهای مالی و بدهیهای مالی تأثیر می‌گذارد. توافق خالص سازی جامع مبنایی برای تهاتر فراهم نمی‌کند، مگر اینکه هر دو معیار مندرج در بند ۴۴ احراز شود. در صورتی که داراییهای مالی و بدهیهای مالی مشمول توافق خالص سازی جامع، تهاتر نشوند، تأثیر این توافق بر آسیب‌پذیری واحد تجاری از ریسک اعتباری، استاندارد حسابداری ۳۷ افشا می‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی: ارائه

گذار

۵۳. این استاندارد باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

پیوست الف

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

رب ۱. این رهنمود بکارگیری، نحوه بکارگیری موارد خاصی از این استاندارد را توضیح می‌دهد.

رب ۲. این استاندارد، نحوه شناخت یا اندازه‌گیری ابزارهای مالی را مطرح نمی‌کند.

تعاریف (بندهای ۲ تا ۹)

داراییهای مالی و بدهیهای مالی

رب ۳. واحد پول (نقد) دارایی مالی است زیرا واسطه انجام مبادلات می‌باشد و در نتیجه، مبنای اندازه‌گیری و شناخت تمام معاملات در صورتهای مالی است. سپرده نقدی نزد بانکها یا مؤسسات مالی مشابه، دارایی مالی است زیرا بیانگر حق قراردادی سپرده‌گذار برای دریافت نقد از آن مؤسسه یا صدور چک یا ابزار مشابه در وجه بستانکاران برای پرداخت بدهی مالی است.

رب ۴. مثالهای رایج از داراییهای مالی که بیانگر حق قراردادی برای دریافت نقد در آینده است و بدهیهای مالی متقابل که بیانگر تعهد قراردادی برای تحویل نقد در آینده می‌باشد، عبارت است از:

الف. دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های تجاری؛

ب. اسناد دریافتنی و پرداختنی؛

پ. وامهای دریافتنی و پرداختنی؛ و

ت. اوراق بدهی منتشرشده و خریداری شده.

در هر یک از این موارد، حق قراردادی یک طرف برای دریافت (یا تعهد به پرداخت) نقد، با تعهد متقابل طرف دیگر برای پرداخت (یا حق دریافت)، مطابقت دارد.

رب ۵. نوع دیگر ابزار مالی، ابزاری است که منافع اقتصادی قابل دریافت یا قابل واگذاری آن، یک دارایی مالی به غیر از نقد می‌باشد. برای مثال، اسناد پرداختنی قابل تسویه با اوراق خزانه دولتی، برای دارنده، حق قراردادی نسبت به دریافت و برای ناشر، تعهد قراردادی برای تحویل اوراق، و

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

نه نقد، ایجاد می‌کند. این اوراق، دارایی مالی محسوب می‌شود زیرا بیانگر تعهدات دولت منتشرکننده برای پرداخت نقد است. در نتیجه، این اسناد برای دارنده، دارایی مالی و برای ناشر، بدهی مالی است.

ر ب ۶. حق قراردادی یا تعهد قراردادی برای دریافت، تحویل یا مبادله ابزارهای مالی، خود یک ابزار مالی است. زنجیره‌ای از حقوق قراردادی یا تعهدات قراردادی، در صورتی که در نهایت منجر به دریافت یا پرداخت نقد یا تحصیل یا انتشار ابزار مالکانه شود، آنگاه تعریف ابزار مالی را احراز می‌کند.

ر ب ۷. توانایی اعمال حق قراردادی یا الزام به ایفای تعهد قراردادی ممکن است قطعی یا مشروط به وقوع رویدادی آتی باشد. برای مثال، تضمین مالی، حق قراردادی وام‌دهنده برای دریافت نقد از ضامن، و تعهد قراردادی متقابل ضامن برای پرداخت به وام‌دهنده در صورت قصور وام‌گیرنده است. حق و تعهد قراردادی به دلیل رویداد یا معامله‌ای در گذشته (تقبل تضمین) ایجاد می‌شود، هر چند توانایی وام‌دهنده برای اعمال حق خود و الزام ضامن به ایفای تعهد خود، هر دو مشروط به احتمال عدم ایفای تعهد توسط وام‌گیرنده در آینده است. حق و تعهد احتمالی، حتی اگر در صورتهای مالی شناسایی نشوند، تعریف دارایی مالی و بدهی مالی را احراز می‌کنند. برخی از این حقوق و تعهدات احتمالی ممکن است قراردادهای بیمه، موضوع دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ **فعالیت‌های بیمه عمومی** باشند.

ر ب ۸. طبق استاندارد حسابداری ۲۱ **اجاره‌ها**، اجاره تأمین مالی اساساً به عنوان حق اجاره‌دهنده برای دریافت و تعهد اجاره‌کننده برای پرداخت مجموعه‌ای از مبالغ محسوب می‌شود که ماهیتاً مشابه پرداختهای مرکب اصل و سود تسهیلات مالی است. اجاره‌دهنده به جای دارایی اجاره‌ای، سرمایه‌گذاری خود در مبالغ دریافتی طبق قرارداد اجاره را به حساب منظور می‌کند. از سوی دیگر، اجاره عملیاتی، اساساً قرارداد ناتمامی محسوب می‌شود که اجاره‌دهنده را به فراهم کردن حق استفاده از دارایی در دوره‌های آتی در ازای دریافت مابه‌ازایی مشابه کارمزد خدمات، متعهد می‌کند. اجاره‌دهنده به جای شناسایی مبالغ دریافتی در آینده طبق قرارداد، به انعکاس دارایی اجاره‌ای در حسابهای خود ادامه می‌دهد. در نتیجه، اجاره تأمین مالی، ابزار مالی محسوب می‌شود و اجاره عملیاتی ابزار مالی تلقی نمی‌گردد (به جز مبالغ اجاره عملیاتی که در حال حاضر از سررسید آنها گذشته است و قابل پرداخت می‌باشد).

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

رب ۹. داراییهای فیزیکی (مانند موجودیها، داراییهای ثابت مشهود)، داراییهای اجاره‌ای و داراییهای نامشهود (مانند حق اختراع و علائم تجاری)، داراییهای مالی محسوب نمی‌شوند. کنترل این داراییهای فیزیکی و نامشهود، فرصتی برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی یا سایر داراییهای مالی فراهم می‌کند، اما حق فعلی برای دریافت نقد یا دارایی مالی دیگر، به وجود نمی‌آورد.

رب ۱۰. داراییهایی (مانند پیش پرداخت هزینه‌ها) که منافع اقتصادی آتی آنها به شکل دریافت کالا یا خدمات است و بیانگر حق دریافت نقد یا دارایی مالی دیگری نیست، دارایی مالی محسوب نمی‌شود. همچنین، اقلامی نظیر پیش دریافت درآمد و بیشتر تعهدات ناشی از ضمانت، بدهی مالی نیستند، زیرا جریان خروجی منافع اقتصادی مرتبط با آنها، به شکل تحویل کالا و خدمات است و بیانگر تعهد قراردادی برای پرداخت نقد یا دارایی مالی دیگر نمی‌باشند.

رب ۱۱. بدهیها یا داراییهایی که قراردادی نیستند (مانند مالیات بر درآمد که در نتیجه الزامات قانونی دولت ایجاد می‌شود)، بدهی مالی یا دارایی مالی محسوب نمی‌شوند. حسابداری مالیات بر درآمد طبق استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد انجام می‌گیرد. همچنین، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۴ ذفایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، تعهدات عرفی، ناشی از قرارداد نمی‌باشند و در نتیجه، بدهی مالی محسوب نمی‌شوند.

ابزارهای مالکانه

رب ۱۲. نمونه‌هایی از ابزارهای مالکانه عبارتند از سهام عادی غیرقابل فروش به ناشر، برخی ابزارهای قابل فروش به ناشر (به بندهای ۱۲ و ۱۳ مراجعه شود)، برخی ابزارها که تنها در زمان انحلال، واحد تجاری را متعهد به تحویل سهم متناسبی از خالص داراییها به طرف دیگر می‌کند (به بندهای ۱۴ و ۱۵ مراجعه شود)، برخی انواع سهام ممتاز (به بندهای رب ۳۳ و رب ۳۴ مراجعه شود)، و امتیاز خرید سهام یا اختیارهای خرید صادرشده‌ای که به دارنده اجازه می‌دهد تعداد ثابتی سهام عادی غیرقابل فروش به ناشر واحد تجاری صادرکننده را در ازای مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر، پذیره‌نویسی یا خریداری کند. تعهد واحد تجاری برای انتشار یا خرید تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر، ابزار مالکانه آن واحد تجاری است (به استثنای موارد تشریح شده در بند ۲۴). با وجود این، در صورتی که چنین قراردادی، دربردارنده تعهد واحد تجاری به پرداخت نقد یا دارایی مالی دیگر (به غیر از قراردادهای طبقه‌بندی شده به عنوان ابزار مالکانه طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

و ۱۵) باشد، یک بدهی نیز به میزان ارزش فعلی مبلغ بازخرید به وجود می‌آید (به بند رب۳۵(الف) مراجعه شود). ناشر سهام عادی غیرقابل فروش به ناشر، زمانی که بطور رسمی اقدام به توزیع منابع می‌نماید و به صورت قانونی نسبت به انجام این کار برای سهامداران متعهد می‌شود، یک بدهی تقبل می‌کند. این بدهی ممکن است پس از اعلام سود تقسیمی یا زمانی که واحد تجاری منحل می‌شود و هرگونه دارایی باقیمانده پس از تسویه بدهیها بین سهامداران قابل توزیع می‌گردد، شناسایی شود.

رب۱۳. اختیار خرید خریداری شده یا قرارداد مشابه دیگری که توسط واحد تجاری تحصیل شده است، و به واحد تجاری حق بازخرید تعداد ثابتی از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری را در ازای تحویل مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر می‌دهد، دارایی مالی آن واحد تجاری نیست (به استثنای موارد مطرح شده در بند ۲۴). در مقابل، هرگونه مابه‌ازای پرداختی بابت چنین قراردادی، از حقوق مالکانه کسر می‌شود.

طبقه‌ای از ابزارها که در مقایسه با سایر طبقات، در پایین‌ترین اولویت قرار می‌گیرد (بندهای ۱۲(ب) و ۱۴(ب))

رب۱۴. یکی از ویژگیهای مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۴ این است که ابزار مالی در طبقه‌ای از ابزارها قرار گرفته باشد که در مقایسه با سایر طبقات، در پایین‌ترین اولویت قرار گیرد.

رب۱۵. برای تعیین اینکه ابزار در اولویت پایین قرار می‌گیرد یا خیر، واحد تجاری ادعای آن ابزار را در زمان انحلال ارزیابی می‌کند گویی اینکه در تاریخ طبقه‌بندی ابزار، انحلال واقع می‌شود. در صورت تغییر در شرایط مربوط، واحد تجاری باید این طبقه‌بندی را مجدداً ارزیابی کند. برای مثال، انتشار یا بازخرید ابزار مالی دیگر توسط واحد تجاری، ممکن است بر قرار گرفتن ابزار مورد نظر در طبقه‌ای از ابزارها که نسبت به تمام ابزارهای دیگر در اولویت پایین قرار می‌گیرد، مؤثر باشد.

رب۱۶. ابزاری که در زمان انحلال واحد تجاری حق ممتاز دارد، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری، حق ایجاد نمی‌کند. برای مثال، ابزاری در زمان انحلال، حق ممتاز دارد که علاوه بر سهم از خالص داراییهای واحد تجاری، برای دارنده حق ثابت نسبت به سود تقسیمی در زمان انحلال ایجاد می‌کند اما سایر ابزارهای با پایین‌ترین اولویت که نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری حق دارند، حق مشابهی را در زمان انحلال نداشته باشند.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

رب ۱۷. اگر واحد تجاری تنها یک طبقه ابزار مالی داشته باشد، آن طبقه به گونه‌ای در نظر گرفته می‌شود گویی اینکه نسبت به سایر طبقات، در صورت وجود، در پایین‌ترین اولویت است.

کل جریانهای نقدی مورد انتظار قابل انتساب به ابزار مالی در طول عمر آن ابزار (بند ۱۲(ث))

رب ۱۸. کل جریانهای نقدی مورد انتظار ابزار مالی در طول عمر آن ابزار، باید اساساً مبتنی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی شده یا ارزش منصفانه خالص داراییهای شناسایی شده و شناسایی نشده واحد تجاری در طول عمر آن ابزار باشد. سود یا زیان دوره و تغییر در خالص داراییهای شناسایی شده باید طبق استانداردهای مربوط اندازه‌گیری شود.

معاملات با دارنده یک ابزار در نقشی غیر از مالک واحد تجاری (بندهای ۱۲ و ۱۴)

رب ۱۹. دارنده ابزار مالی قابل فروش به ناشر یا ابزاری که تنها در زمان انحلال، واحد تجاری را به تحویل سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری به طرف دیگر متعهد کند، ممکن است در نقشی غیر از مالک، با واحد تجاری معاملاتی انجام دهد. برای مثال، دارنده ابزار ممکن است یکی از کارکنان واحد تجاری نیز باشد. تنها جریانهای نقدی و مفاد و شرایط قراردادی ابزار که به دارنده ابزار در نقش مالک واحد تجاری مربوط است، باید در ارزیابی اینکه ابزار مالی به عنوان ابزار مالکانه طبق بندهای ۱۲ یا ۱۴ طبقه‌بندی شود یا خیر، مورد توجه قرار گیرد.

رب ۲۰. برای مثال، یک شرکت مختلط غیرسهامی دارای شرکای با مسئولیت محدود و ضامن است. برخی از شرکای ضامن ممکن است به شرکت تضمین ارائه دهند و بابت این تضمین مبالغی دریافت کنند. در چنین شرایطی، آن تضمین و جریانهای نقدی وابسته به آن، به دارندگان ابزار به عنوان تضمین کننده، مربوط است و نه به عنوان مالکان واحد تجاری. بنابراین، تضمین مزبور و جریانهای نقدی وابسته به آن، موجب نمی‌شود که شرکای ضامن نسبت به شرکای 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.

رب ۲۱. مثال دیگر، می‌توان به توافق سهام شدن در سود یا زیان دوره است که بر مبنای خدمات ارائه شده یا فعالیت‌های تجاری انجام گرفته در سال جاری و سالهای قبل، سود یا زیان دوره را به دارندگان ابزارهای مالی تخصیص می‌دهد. چنین توافقهایی، معاملات با دارندگان ابزار در نقش غیرمالک محسوب می‌شود و نباید هنگام ارزیابی ویژگیهای مندرج در بند ۱۲ یا بند ۱۴، در نظر

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

گرفته شود. با این وجود، توافقیهای سهمی شدن در سود یا زیان دوره که بر مبنای مبلغ اسمی ابزارهای دارندگان نسبت به سایرین در آن طبقه، سود یا زیان دوره را به دارندگان ابزار تخصیص می‌دهد، بیانگر معاملات با دارندگان ابزار در نقش مالک است و باید هنگام ارزیابی ویژگیهای مندرج در بند ۱۲ یا بند ۱۴، در نظر گرفته شود.

رب ۲۲. جریانهای نقدی و مفاد و شرایط قراردادی معامله بین دارنده ابزار (در نقش غیرمالک) و واحد تجاری ناشر، باید مشابه با معامله معادلی باشد که ممکن است بین واحد تجاری ناشر و طرفی که دارنده ابزار مالی نیست، انجام شود.

نبود ابزار مالی یا قرارداد دیگری که کل جریانهای نقدی آن، بر بازده باقیمانده دارنده ابزار بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدودکننده یا تثبیت‌کننده داشته باشد (بندهای ۱۳ و ۱۵)

رب ۲۳. یک شرط برای اینکه ابزار مالی که معیارهای مندرج در بند ۱۲ یا بند ۱۴ را احراز می‌کند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی شود آن است که واحد تجاری هیچ ابزار مالی یا قرارداد دیگری نداشته باشد که (الف) کل جریانهای نقدی آن اساساً مثبتی بر سود یا زیان دوره، تغییر در خالص داراییهای شناسایی شده یا تغییر در ارزش منصفانه خالص داراییهای شناسایی شده و شناسایی نشده واحد تجاری باشد و (ب) بر بازده باقیمانده، بطور قابل ملاحظه‌ای اثر محدودکننده یا تثبیت‌کننده داشته باشد. بعید به نظر می‌رسد که ابزارهای زیر، اگر در شرایط تجاری عادی با اشخاص غیر وابسته منعقد گردد، مانع شود که ابزارهای مالی که معیارهای بند ۱۲ یا ۱۴ را احراز می‌کنند، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی گردند:

- الف. ابزارهایی که کل جریانهای نقدی آنها اساساً مثبتی بر داراییهای خاص واحد تجاری است.
- ب. ابزارهایی که کل جریانهای نقدی آنها مثبتی بر درصدی از درآمد است.
- پ. قراردادهایی که برای تشویق کارکنان بابت ارائه خدمات به واحد تجاری، طراحی شده است.
- ت. قراردادهایی که مستلزم پرداخت درصد اندکی سود بابت ارائه خدمات یا کالاها می‌باشد.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

ابزارهای مالی مشتقه

رب ۲۴. ابزارهای مالی، شامل ابزارهای اولیه (مانند دریافتی‌ها، پرداختی‌ها و ابزارهای مالکانه) و ابزارهای مالی مشتقه (مانند اختیارات مالی، قراردادهای آتی مالی و پیمانهای آتی مالی، سواپ نرخ سود تسهیلات و سواپ ارز) می‌باشد. ابزارهای مالی مشتقه تعریف ابزار مالی را احراز می‌کنند و در نتیجه، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرند.

رب ۲۵. ابزارهای مالی مشتقه، حقوق و تعهداتی ایجاد می‌کنند که اثر آن، انتقال یک یا چند ریسک مالی مرتبط با ابزار مالی اولیه پایه بین طرفین است. در آغاز، ابزارهای مالی مشتقه برای یک طرف نسبت به مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با طرف دیگر در شرایطی که بطور بالقوه مطلوب است، حق قراردادی ایجاد می‌کند یا برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی با طرف دیگر در شرایطی که بطور بالقوه نامطلوب است، تعهد قراردادی ایجاد می‌نماید. با این وجود، این ابزارها عموماً نه منجر به انتقال ابزار مالی اولیه پایه در آغاز قرارداد می‌شوند و نه لزوماً چنین انتقالی در سررسید قرارداد انجام می‌گیرد. برخی ابزارها هم دربردارنده حق و هم تعهد نسبت به انجام مبادله هستند. از آنجا که شرایط مبادله در آغاز قرارداد برای ابزار مشتقه تعیین می‌شود، با تغییر قیمت‌ها در بازارهای مالی، ممکن است این شرایط، مطلوب یا نامطلوب شوند.

رب ۲۶. اختیار فروش یا خرید برای مبادله داراییهای مالی یا بدهیهای مالی (یعنی ابزارهای مالی به غیر از ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری)، حق به دست آوردن منافع اقتصادی آتی بالقوه مرتبط با تغییرات در ارزش منصفانه ابزار مالی پایه آن قرارداد را برای دارنده ایجاد می‌کند. برعکس، صادرکننده اختیار معامله، برای محرومیت از منافع اقتصادی بالقوه آتی یا تحمل زیانهای بالقوه از دست دادن منافع اقتصادی مرتبط با تغییرات در ارزش منصفانه ابزار مالی پایه، متعهد خواهد شد. حق قراردادی دارنده و تعهد صادرکننده، به ترتیب، مطابق با تعریف دارایی مالی و بدهی مالی است. ابزار مالی پایه قرار داد اختیار معامله می‌تواند هر دارایی مالی، شامل سهام سایر واحدهای تجاری و ابزارهای دارای سود تضمین شده باشد. اختیار معامله ممکن است صادرکننده را به جای انتقال دارایی مالی، ملزم به انتشار ابزار بدهی کند، اما ابزار پایه اختیار معامله، در صورت اعمال اختیار معامله، دارایی مالی دارنده محسوب خواهد شد. حق دارنده

^۱ این قاعده درخصوص برخی ابزارهای مشتقه، و نه تمام آنها، مصداق دارد. برای مثال، در برخی سواپهای نرخ سود تسهیلات ارزی، مبلغ اصل در آغاز قرارداد مبادله می‌شود (و در سررسید مجدداً مبادله می‌گردد).

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

اختیار معامله نسبت به مبادله دارایی مالی در شرایطی که بطور بالقوه مطلوب است و تعهد صادرکننده به مبادله دارایی مالی در شرایطی که بطور بالقوه نامطلوب است، از دارایی مالی پایه که در صورت اعمال اختیار معامله مبادله می‌شود، متمایز است. ماهیت حق دارنده و تعهد صادرکننده، تحت تأثیر احتمال اعمال اختیار معامله قرار نمی‌گیرد.

رب ۲۷. مثال دیگری از ابزارهای مالی مشتقه، پیمان آتی است که در مدت شش ماه تسویه می‌شود و طبق آن، یک طرف (خریدار) تحویل ۱۰۰۰۰۰ ریال نقد را در ازای اوراق مشارکت دولتی با نرخ سود تضمین شده و مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال، و طرف دیگر (فروشنده) تحویل اوراق مشارکت دولتی با نرخ سود تضمین شده به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال را در ازای ۱۰۰۰۰۰ ریال نقد تعهد کرده است. طی شش ماه، هر دو طرف حق قراردادی و تعهد قراردادی برای مبادله ابزارهای مالی دارند. در صورتی که قیمت بازار اوراق مشارکت دولتی به بیش از ۱۰۰۰۰۰ ریال برسد، شرایط برای خریدار مطلوب و برای فروشنده نامطلوب می‌شود. اگر قیمت بازار به کمتر از ۱۰۰۰۰۰ ریال کاهش یابد، تأثیر آن معکوس خواهد بود. خریدار، حق قراردادی (دارایی مالی) مشابه با حق ناشی از اختیار خرید نگهداری شده و تعهد قراردادی (بدهی مالی) مشابه با تعهد ناشی از اختیار فروش صادر شده دارد. فروشنده، حق قراردادی (دارایی مالی) مشابه با حق ناشی از اختیار فروش نگهداری شده و تعهد قراردادی (بدهی مالی) مشابه با تعهد ناشی از اختیار خرید صادر شده دارد. همانند اختیارهای معامله، این حقوق و تعهدات قراردادی، دارایی مالی و بدهی مالی مجزا و متمایز از ابزارهای مالی پایه (اوراق مشارکت و وجه نقدی که مبادله می‌شود) ایجاد می‌کنند. هر دو طرف پیمان آتی تعهدی دارند که در زمان مورد توافق باید انجام شود، در حالی که طبق قرارداد اختیار معامله، ایفای تعهد تنها زمانی انجام می‌گیرد که دارنده اختیار معامله تصمیم می‌گیرد آن را اعمال کند.

رب ۲۸. بسیاری از دیگر انواع ابزارهای مشتقه، دربردارنده حق یا تعهد مبادله در آینده هستند، که از آن جمله می‌توان به سواپ نرخ سود تسهیلات و ارز، سقف نرخ سود تسهیلات، کف نرخ سود تسهیلات، اختیار ترکیبی نرخ سود تسهیلات، تعهدات وام، تعهد انتشار اسناد و اعتبارات اسنادی اشاره کرد. قرارداد سواپ نرخ سود تسهیلات را می‌توان نوعی پیمان آتی تلقی کرد که طرفین آن، درباره مجموعه‌ای از مبادلات آتی مبالغ نقدی توافق می‌کنند؛ یکی از مبالغ با توجه به نرخ سود شناور و مبلغ دیگر با توجه به نرخ سود تضمین شده محاسبه می‌شود. قراردادهای

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

آتی، نوع دیگری از پیمانهای آتی هستند؛ با این تفاوت که این قراردادها استاندارد هستند و در بورس، قابل معامله می‌باشند.

قراردادهای خرید یا فروش اقلام غیرمالی (بندهای ۴ تا ۶)

رب ۲۹. قراردادهای خرید یا فروش اقلام غیرمالی، تعریف ابزار مالی را احراز نمی‌کنند زیرا حق قراردادی یک طرف برای دریافت دارایی یا خدمت غیرمالی و تعهد متقابل طرف دیگر، بیانگر حق یا تعهد فعلی هیچ یک از طرفین برای دریافت، تحویل یا مبادله دارایی مالی نیست. برای مثال، قراردادهایی که تسویه آنها تنها از طریق دریافت یا تحویل اقلام غیرمالی صورت می‌گیرد (مانند اختیار معامله، قرارداد آتی یا پیمان آتی نقره) ابزار مالی محسوب نمی‌شود. بسیاری از قراردادهای کالا از این نوع هستند. برخی از آنها شکل استاندارد شده‌ای دارند و به شیوه‌ای مانند برخی ابزارهای مالی مشتقه، در بازارهای سازمان یافته مبادله می‌شوند. برای مثال، قراردادهای آتی کالا ممکن است به سهولت به صورت نقدی خرید و فروش شود زیرا برای مبادله در بورس پذیرفته شده است و می‌تواند بارها دست به دست شود. با وجود این، طرفهایی که این قرارداد را خرید و فروش می‌کنند، در واقع، کالای پایه را مبادله می‌کنند. توان خرید یا فروش نقدی قرارداد کالا، سهولت خرید یا فروش و امکان مذاکره برای تسویه نقدی تعهد جهت دریافت یا تحویل کالا، ویژگی بنیادی این قرارداد را به گونه‌ای تغییر نمی‌دهد که آن را در زمره ابزارهای مالی قرار دهد. با وجود این، برخی قراردادهای خرید یا فروش اقلام غیرمالی که به صورت خالص از طریق نقد، یا مبادله ابزارهای مالی قابل تسویه است، یا اقلام غیرمالی که به سهولت به نقد تبدیل می‌شوند، همانند ابزارهای مالی در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرند (به بند ۴ مراجعه شود).

رب ۳۰. قراردادی که مستلزم دریافت یا تحویل داراییهای فیزیکی است، منجر به دارایی مالی برای یک طرف و بدهی مالی برای طرف دیگر نمی‌شود؛ مگر اینکه هرگونه پرداخت، به بعد از تاریخ انتقال دارایی فیزیکی موکول شود. خرید یا فروش نسبه کالاها از همین نوع است.

رب ۳۱. برخی قراردادها، وابسته به کالا هستند، اما از طریق دریافت یا تحویل فیزیکی کالا تسویه نمی‌شوند. در این قراردادها تصریح می‌شود که تسویه، به جای پرداخت مبالغ ثابت، از طریق پرداختهای نقدی انجام می‌گیرد که بر اساس فرمولهای مندرج در قرارداد تعیین می‌گردد. برای مثال، مبلغ اصل اوراق مشارکت ممکن است از حاصل ضرب قیمت بازار نفت در تاریخ

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

سررسید اوراق در مقدار ثابتی نفت به دست آید. این مبلغ اصل بر اساس قیمت یک کالا محاسبه می‌شود، اما تنها از طریق نقد تسویه می‌گردد. چنین قراردادی، ابزار مالی است.

رب ۳۲. همچنین تعریف ابزار مالی، قراردادی را که علاوه بر دارایی مالی یا بدهی مالی، دارایی غیرمالی یا بدهی غیرمالی نیز ایجاد می‌کند، دربرمی‌گیرد. این ابزارهای مالی، اغلب به یک طرف، اختیار مبادله دارایی مالی با دارایی غیرمالی را می‌دهد. برای مثال، اوراق مشارکت وابسته به قیمت نفت ممکن است به دارنده حق دریافت مجموعه‌ای از پرداختهای ادواری سود ثابت و مبلغ ثابتی نقد در سررسید را به همراه اختیار مبادله مبلغ اصل در مقابل مقدار ثابتی نفت اعطا کند. مطلوبیت استفاده از این اختیار بر اساس ارزش منصفانه نفت در مقایسه با نسبت مبادله نقد و نفت (قیمت مبادله) که در اوراق مشارکت قید شده است، در زمانهای مختلف متفاوت خواهد بود. مقاصد دارندگان اوراق مشارکت برای استفاده از اختیار معامله، اثری بر ماهیت داراییهای تشکیل‌دهنده ندارد. دارایی مالی دارنده و بدهی مالی ناشر موجب می‌شود که اوراق مشارکت، صرف‌نظر از انواع دیگر داراییها و بدهیهای که ایجاد می‌شود، ابزار مالی باشد.

ارائه

بدهیها و حقوق مالکانه (بندهای ۱۰ تا ۲۹)

نبود تعهد قراردادی برای تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر (بندهای ۱۸ تا ۲۱)

رب ۳۳. سهام ممتاز ممکن است با حقوق مختلفی منتشر شود. برای تعیین اینکه سهام ممتاز، بدهی مالی است یا ابزار مالکانه، ناشر حقوق خاص سهم را بررسی می‌کند تا مشخص شود که از ویژگی بنیادی بدهی مالی برخوردار است یا خیر. برای مثال، سهام ممتازی که در تاریخ مشخص یا به اختیار دارنده بازخرید می‌شود، دربردارنده بدهی مالی است؛ زیرا ناشر متعهد به انتقال داراییهای مالی به دارنده سهم است. ناتوانی بالقوه ناشر در ایفاء تعهد بازخرید سهام ممتاز، زمانی که به صورت قراردادی ملزم به انجام آن است، به دلیل کمبود نقد یا به دلیل محدودیت قانونی یا سود یا اندوخته‌های ناکافی، تعهد را منتفی نمی‌کند. اختیار ناشر برای بازخرید سهام در ازای نقد، تعریف بدهی مالی را احراز نمی‌کند؛ زیرا ناشر برای انتقال داراییهای مالی به سهامداران تعهد فعلی ندارد. در این مورد، بازخرید سهام تنها به اختیار ناشر انجام می‌گیرد. با

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

وجود این، زمانی که ناشر سهام از طریق اطلاع‌رسانی رسمی قصد بازخرید سهام، به سهامداران، از اختیار خود استفاده کند ممکن است تعهد ایجاد شود.

رب ۳۴. زمانی که سهام ممتاز، غیر قابل بازخرید است، طبقه‌بندی مناسب از طریق سایر حقوق متعلق به آن سهام تعیین می‌شود. طبقه‌بندی بر مبنای ارزیابی محتوای توافقیهای قراردادی و تعاریف بدهی مالی و ابزار مالکانه صورت می‌گیرد. زمانی که توزیع منابع به دارندگان سهام ممتاز، اعن از انباشت‌شونده یا غیرانباشت‌شونده، به اختیار ناشر باشد، این سهام ابزار مالکانه است. طبقه‌بندی سهام ممتاز به عنوان ابزار مالکانه یا بدهی مالی تحت تأثیر عواملی مانند موارد زیر نیست:

- الف. سابقه توزیع منابع؛
- ب. قصد توزیع منابع در آینده؛
- پ. تأثیر منفی احتمالی بر قیمت سهام عادی ناشر در صورت عدم توزیع منابع (به دلیل محدودیت در پرداخت سود تقسیمی به سهامداران عادی، در صورت عدم پرداخت سود تقسیمی به سهامداران ممتاز)؛
- ت. مبلغ اندوخته‌های ناشر؛
- ث. انتظار ناشر از سود یا زیان دوره؛ یا
- ج. توانایی یا ناتوانی ناشر برای اثرگذاری بر مبلغ سود یا زیان دوره.

تسویه از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری (بندهای ۲۲ تا ۲۶)

رب ۳۵. مثالهای زیر، نحوه طبقه‌بندی انواع مختلف قراردادهای مربوط به ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری را تشریح می‌کند:

الف. قراردادی که توسط واحد تجاری از طریق دریافت یا تحویل تعداد ثابتی از سهام خود واحد تجاری بدون مابه‌ازای آتی، یا از طریق معاوضه تعداد ثابتی از سهام خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی نقد یا دارایی مالی دیگر، تسویه شود، ابزار مالکانه است (به استثنای موارد مندرج در بند ۲۴). در نتیجه، هرگونه مابه‌ازای دریافتی یا پرداختی برای چنین قراردادی، بطور مستقیم به حقوق مالکانه اضافه یا از آن کسر می‌شود. یک مثال در این خصوص، اختیار معامله منتشرشده‌ای است که به طرف مقابل، حق خرید تعداد ثابتی

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

از سهام واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی نقد را می‌دهد. با وجود این، در صورتی که قرارداد، واحد تجاری را به خرید (بازخرید) سهام خود در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر در تاریخی معین یا قابل تعیین یا بنا به تقاضای دارنده اختیار معامله، ملزم نماید، واحد تجاری به میزان ارزش فعلی مبلغ بازخرید، بدهی مالی شناسایی می‌کند (به استثنای ابزارهایی که تمام ویژگیها و شرایط بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵ را احراز می‌کنند). یک مثال در این زمینه، تعهد واحد تجاری به بازخرید تعداد ثابتی از سهام خود واحد تجاری در ازای مبلغ ثابتی نقد، طبق پیمان آتی می‌باشد.

ب. تعهد واحد تجاری به خرید سهام خود واحد تجاری در ازای نقد، بدهی مالی به میزان ارزش فعلی مبلغ بازخرید ایجاد می‌کند؛ حتی اگر تعداد سهامی که واحد تجاری متعهد به بازخرید آن است ثابت نباشد یا اینکه تعهد مشروط به اعمال حق بازخرید توسط طرف مقابل باشد (به غیر از موارد مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵). یک مثال از تعهد مشروط، اختیار معامله منتشرشده‌ای است که در صورت اعمال اختیار معامله توسط طرف مقابل، واحد تجاری را به بازخرید سهام خود واحد تجاری در ازای نقد ملزم می‌کند.

پ. قراردادی که به صورت نقدی یا از طریق دارایی مالی دیگر تسویه خواهد شد، دارایی مالی یا بدهی مالی است؛ حتی اگر مبلغ نقد یا دارایی مالی دیگر که دریافت یا تحویل داده خواهد شد، مبتنی بر تغییرات قیمت بازار حقوق مالکانه واحد تجاری باشد (به غیر از موارد مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵). یک مثال در این زمینه، اختیار معامله‌ای است که به صورت خالص از طریق نقد تسویه می‌شود.

ت. قراردادی که از طریق تعداد متغیری از سهام خود واحد تجاری که ارزش آن برابر با مبلغی ثابت یا مبلغی مبتنی بر تغییرات متغیر پایه (برای مثال قیمت کالا) است، تسویه خواهد شد، دارایی مالی یا بدهی مالی محسوب می‌شود. یک مثال در این زمینه، اختیار معامله صادرشده برای خرید طلا است که، در صورت اعمال، به صورت خالص از طریق ابزارهای خود واحد تجاری تسویه می‌شود؛ به گونه‌ای که واحد تجاری تعدادی از ابزار مورد نظر را که برابر با ارزش قرارداد اختیار معامله است، تحویل می‌دهد. چنین قراردادی، حتی اگر متغیر پایه، به جای طلا، قیمت سهام خود واحد تجاری باشد، دارایی مالی یا بدهی مالی است. همچنین، قراردادی که از طریق تعداد ثابتی از سهام خود واحد تجاری

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

تسویه می‌شود، اما حقوق متعلق به سهام به‌گونه‌ای تغییر خواهد کرد که ارزش تسویه برابر با مبلغی ثابت یا مبلغی مبتنی بر تغییرات متغیر پایه شود، دارایی مالی یا بدهی مالی است.

شرایط تسویه احتمالی (بند ۲۷)

ر ب ۳۶. طبق بند ۲۷، اگر بخشی از شرایط تسویه احتمالی که می‌تواند تسویه به صورت نقدی یا از طریق دارایی مالی دیگر را الزامی کند (یا به شیوه‌ای دیگر که منجر به طبقه‌بندی ابزار مالی به عنوان بدهی مالی می‌شود) واقعی نباشد، شرایط تسویه بر طبقه‌بندی ابزار مالی تأثیری ندارد. بنابراین، قراردادی که تنها در صورت وقوع رویدادی بسیار نادر، غیرعادی و بعید مستلزم تسویه به صورت نقدی یا از طریق تعداد متغیری از سهام خود واحد تجاری است، ابزار مالکانه محسوب می‌شود. همچنین، تسویه از طریق تعداد ثابتی از سهام خود واحد تجاری، ممکن است طبق قرارداد در شرایطی خارج از کنترل واحد تجاری، منع شده باشد، اما اگر احتمال وقوع این شرایط وجود نداشته باشد، طبقه‌بندی به عنوان ابزار مالکانه مناسب است.

نحوه عمل در صورتهای مالی تلفیقی

ر ب ۳۷. واحد تجاری در صورتهای مالی تلفیقی، منافع فاقد حق کنترل - یعنی منافع سایر طرفها در حقوق مالکانه و درآمد واحدهای تجاری فرعی آن - را طبق استاندارد حسابداری ۱ و استاندارد حسابداری ۱۸ ارائه می‌کند. هنگام طبقه‌بندی یک ابزار مالی (یا جزئی از آن) در صورتهای مالی تلفیقی، واحد تجاری تمام مفاد و شرایط مورد توافق اعضای گروه و دارندگان آن ابزار را در نظر می‌گیرد تا تعیین کند که آیا گروه به عنوان یک مجموعه واحد، نسبت به تحویل نقد یا دارایی مالی دیگر در ارتباط با آن ابزار یا تسویه ابزار مورد نظر به شیوه‌ای که منجر به طبقه‌بندی به عنوان بدهی شود، متعهد است یا خیر. زمانی که یک واحد تجاری فرعی گروه، ابزار مالی منتشر می‌کند و واحد تجاری اصلی یا واحد تجاری دیگری در گروه، در مورد شرایط و مفاد اضافی، بطور مستقیم با دارندگان ابزار توافق می‌کند (برای مثال تضمین)، گروه ممکن است اختیار توزیع منابع یا بازخرید را نداشته باشد. اگرچه واحد تجاری فرعی ممکن است این ابزار را به درستی و بدون توجه به این شرایط اضافی، در صورتهای مالی منفرد خود طبقه‌بندی کند، اما تأثیر سایر توافقات بین اعضای گروه و دارندگان آن ابزار، به منظور اطمینان از انعکاس معاملات انجام‌شده و قراردادهای گروه به عنوان مجموعه واحد در صورتهای مالی تلفیقی، در نظر گرفته می‌شود. تا میزانی که چنین تعهد یا شرایط تسویه‌ای وجود داشته باشد،

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

آن ابزار (یا جزئی از آن که مشمول تعهد است) در صورتهای مالی تلفیقی به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌شود.

رب ۳۸. برخی انواع ابزارها که تعهد قراردادی به واحد تجاری تحمیل می‌کنند، طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شوند. طبقه‌بندی طبق بندهای اشاره‌شده، یک استثنا بر اصولی است که در این استاندارد برای طبقه‌بندی ابزارها بکار گرفته می‌شود. این استثنا، به طبقه‌بندی منافع فاقد حق کنترل در صورتهای مالی تلفیقی، قابل تعمیم نمی‌باشد. بنابراین، ابزارهایی که طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ یا بندهای ۱۴ و ۱۵، منافع فاقد حق کنترل محسوب می‌شوند و در صورتهای مالی جداگانه یا منفرد به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌گردند، در صورتهای مالی تلفیقی گروه، به عنوان بدهی طبقه‌بندی می‌گردند.

ابزارهای مالی مرکب (بندهای ۳۰ تا ۳۴)

رب ۳۹. بند ۳۰ تنها برای ناشران ابزارهای مالی مرکب غیرمشتقه کاربرد دارد. ابزارهای مالی مرکب از دیدگاه دارندگان، مشمول بند ۳۰ نمی‌شود.

رب ۴۰. شکل رایج ابزار مالی مرکب، ابزار بدهی با اختیار تبدیل تعبیه‌شده، مانند اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی ناشر، بدون هرگونه ویژگی مشتقه تعبیه‌شده دیگر است. بند ۳۰، ناشر چنین ابزار مالی را ملزم می‌کند که جزء بدهی و جزء حقوق مالکانه را در صورت وضعیت مالی، به صورت زیر تفکیک نماید:

الف. تعهد ناشر برای پرداختهای زمانبندی‌شده اصل و سود تضمین‌شده، یک بدهی مالی است که تا زمان تبدیل ابزار مالی وجود دارد. در زمان شناخت اولیه، ارزش منصفانه جزء بدهی، برابر با ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی تعیین‌شده طبق قرارداد است که برای تنزیل آن، از نرخ سود رایج در بازار در آن تاریخ برای ابزارهایی با وضعیت اعتباری مشابه و جریانهای نقدی اساساً یکسان در شرایط یکسان، اما بدون اختیار تبدیل، استفاده می‌شود.

ب. ابزار مالکانه، اختیار تعبیه‌شده تبدیل بدهی به حقوق مالکانه ناشر است. این اختیار در زمان شناخت اولیه دارای ارزش است، حتی اگر اعمال اختیار، فاقد ارزش اعمال باشد.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

رب ۴۱. هنگام تبدیل ابزار قابل تبدیل در سررسید، واحد تجاری جزء بدهی را قطع شناخت می‌کند و آن را به عنوان حقوق مالکانه شناسایی می‌نماید. جزء مالکانه اولیه، به عنوان حقوق مالکانه باقی می‌ماند (اگرچه ممکن است عنوان آن در بخش حقوق مالکانه تغییر کند). هنگام تبدیل در سررسید، هیچ سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

رب ۴۲. هرگاه واحد تجاری ابزار قابل تبدیل را قبل از سررسید، از طریق بازخرید زودهنگام یا بازخرید به‌گونه‌ای که امتیاز تبدیل اولیه بدون تغییر باقی بماند، تسویه کند، مابه‌ازای پرداختی و هرگونه مخارج معامله بازخرید را در تاریخ معامله به اجزای بدهی و حقوق مالکانه تخصیص می‌دهد. روش مورد استفاده در تخصیص مابه‌ازای پرداختی و مخارج معامله به اجزای جداگانه، باید سازگار با روش مورد استفاده در تخصیص اولیه برای تفکیک اجزای عواید دریافتی توسط واحد تجاری هنگام انتشار ابزار قابل تبدیل، طبق بندهای ۳۰ تا ۳۴ باشد.

رب ۴۳. پس از تخصیص مابه‌ازا، هرگونه سود یا زیان ایجادشده، طبق اصول حسابداری قابل اعمال برای جزء مربوط، به صورت زیر به حساب منظور می‌شود:

الف. مبلغ سود یا زیان مربوط به جزء بدهی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود؛ و

ب. مبلغ مربوط به جزء حقوق مالکانه، در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود.

رب ۴۴. واحد تجاری ممکن است شرایط ابزار قابل تبدیل را به‌گونه‌ای تغییر دهد که تبدیل زودهنگام میسر شود، برای مثال، نسبت تبدیل را مطلوب‌تر نماید یا در صورت تبدیل پیش از تاریخ مشخص‌شده، مابه‌ازای بیشتری پرداخت کند. در تاریخ تغییر شرایط، تفاوت بین ارزش منصفانه مابه‌ازایی که دارنده در تاریخ تبدیل ابزار طبق شرایط تغییریافته دریافت می‌کند و ارزش منصفانه مابه‌ازایی که دارنده می‌توانست طبق شرایط اولیه دریافت کند، به عنوان زیان در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

سهام خزانه (بندهای ۳۵ و ۳۶)

رب ۴۵. ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، صرف‌نظر از دلیل بازخرید، به عنوان دارایی مالی شناسایی نمی‌شوند. طبق بند ۳۵، واحد تجاری که ابزارهای مالکانه خود را بازخرید می‌کند، باید آن ابزارهای مالکانه را از حقوق مالکانه کسر نماید. با وجود این، زمانی که واحد تجاری حقوق مالکانه خود را از جانب دیگران نگه می‌دارد، برای مثال هنگامی که یک مؤسسه مالی حقوق

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

مالکانه خود را به نیابت از مشتریان نگه می‌دارد، رابطه نمایندگی به وجود می‌آید و در نتیجه، ابزارهای نگهداری شده در صورت وضعیت مالی واحد تجاری منعکس نمی‌شود.

درآمد یا هزینه مالی، سود تقسیمی، سودها و زیانها (بندهای ۳۷ تا ۴۳)

رب ۴۶. مثال زیر، نحوه بکارگیری بند ۳۷ را برای ابزارهای مالی مرکب تشریح می‌کند. فرض کنید که سهام ممتاز غیر انباشت‌شونده‌ای بطور اجباری در مدت ۵ سال از طریق پرداخت نقد قابل بازخرید است، اما پرداخت سود تقسیمی آن قبل از تاریخ بازخرید، به اختیار واحد تجاری می‌باشد. چنین ابزاری، یک ابزار مالی مرکب محسوب می‌شود که جزء بدهی آن برابر با ارزش فعلی مبلغ بازخرید می‌باشد. برگشت تنزیل این جزء، در صورت سود و زیان شناسایی و به عنوان هزینه مالی طبقه‌بندی می‌شود. هرگونه سود تقسیمی پرداختی، به جزء مالکانه مربوط است و در نتیجه به عنوان توزیع سود شناسایی می‌شود. در صورتی که بازخرید اجباری نباشد اما با اختیار دارنده صورت گیرد، یا اگر سهام به صورت اجباری به تعداد متغیری سهام عادی قابل تبدیل باشد که تعداد آن برابر با مبلغی ثابت یا مبلغی مبتنی بر تغییرات متغیر پایه (مانند کالا) است، نحوه عمل به همین ترتیب خواهد بود. با وجود این، اگر سود تقسیمی پرداخت نشده به مبلغ بازخرید افزوده شود، کل ابزار، بدهی است. در چنین مواردی، هرگونه سود تقسیمی به عنوان هزینه مالی طبقه‌بندی می‌شود.

تهاتر دارایی مالی با بدهی مالی (بندهای ۴۴ تا ۵۲)

معیاری که نشان می‌دهد واحد تجاری "در حال حاضر حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده دارد" (بند ۴۴(الف))

رب ۴۷. حق تهاتر ممکن است در حال حاضر وجود داشته باشد یا مشروط به وقوع رویدادی در آینده باشد (برای مثال، این حق ممکن است تنها در صورت وقوع برخی رویدادهای آتی مانند نکول، ناتوانی مالی یا ورشکستگی یکی از طرفها، بالفعل یا قابل اعمال شود). حتی اگر حق تهاتر مشروط به رویداد آتی نباشد، ممکن است از نظر قانونی، تنها در روال عادی فعالیت‌های تجاری قابل اعمال باشد یا در صورت ناتوانی مالی یا ورشکستگی یک یا تمام طرفها قابل اعمال شود.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

رب ۴۸. به منظور احراز معیار مندرج در بند ۴۴(الف)، واحد تجاری باید در حال حاضر، حق قانونی برای تهاتر داشته باشد. این بدان معنی است که حق تهاتر:

الف. نباید مشروط به رویداد آتی باشد؛ و

ب. باید در تمام شرایط زیر از نظر قانونی قابل اعمال باشد:

۱. روال عادی فعالیتهای تجاری؛

۲. نکول؛ و

۳. ناتوانی مالی یا ورشکستگی

واحد تجاری و تمام طرفهای مقابل.

رب ۴۹. ماهیت و میزان حق تهاتر، شامل هرگونه شرط برای اعمال آن و برقراری آن در شرایط نکول یا ناتوانی مالی یا ورشکستگی، ممکن است در حوزههای مقرراتی مختلف متفاوت باشد. در نتیجه، نمی توان فرض کرد که حق تهاتر خارج از روال عادی فعالیتهای تجاری، بطور خودکار وجود دارد. برای مثال، قوانین ورشکستگی یا ناتوانی مالی در یک حوزه ممکن است حق تهاتر را در صورت ورشکستگی یا ناتوانی مالی در برخی شرایط، ممنوع یا محدود نماید.

رب ۵۰. لازم است قوانین قابل اعمال در مورد روابط میان طرفین (برای مثال، شرایط قراردادی، قوانین حاکم بر قرارداد، یا قوانین نکول، ناتوانی مالی یا ورشکستگی قابل اعمال در مورد طرفین)، مورد توجه قرار گیرد تا مشخص شود که آیا حق تهاتر، در روال عادی فعالیتهای تجاری و در صورت نکول، ناتوانی مالی یا ورشکستگی واحد تجاری و تمام طرفهای مقابل، قابل اعمال است یا خیر (طبق بند رب ۴۸(ب)).

معیاری که نشان می دهد واحد تجاری "قصد دارد به صورت خالص تسویه کند یا همزمان با تبدیل دارایی به نقد، بدهی را تسویه نماید" (بند ۴۴(ب))

رب ۵۱. برای احراز معیار مندرج در بند ۴۴(ب)، واحد تجاری باید قصد داشته باشد تسویه را به صورت خالص انجام دهد یا همزمان با تبدیل دارایی به نقد، بدهی را تسویه نماید. اگرچه ممکن است واحد تجاری حق تسویه به صورت خالص را داشته باشد، اما ممکن است همچنان بطور جداگانه دارایی را به نقد تبدیل کند و بدهی را تسویه نماید.

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

رب ۵۲. اگر واحد تجاری بتواند مبالغ را به شیوه‌ای تسویه کند که نتیجه آن، معادل تسویه خالص باشد، واحد تجاری معیار تسویه خالص مندرج در بند ۴۴(ب) را احراز می‌کند. این موضوع تنها زمانی واقع خواهد شد که سازوکار تسویه به صورت ناخالص، دارای ویژگیهایی باشد که ریسک اعتباری و ریسک نقدینگی را حذف کند یا آن را به سطح بی‌اهمیتی کاهش دهد و منجر به پردازش دریافتی‌ها و پرداختی‌ها در فرایند یا چرخه تسویه واحدی شود. برای مثال، سیستم تسویه ناخالصی که تمام ویژگیهای زیر را داشته باشد، معیار تسویه خالص مندرج در بند ۴۴(ب) را احراز می‌کند:

الف. داراییهای مالی و بدهیهای مالی واجد شرایط تهاتر، همزمان برای پردازش در نظر گرفته شوند؛

ب. هنگامی که داراییهای مالی و بدهیهای مالی برای پردازش در نظر گرفته می‌شوند، طرفین متعهد به ایفای تعهد تسویه باشند؛

پ. پس از در نظر گرفتن داراییها و بدهیها برای پردازش، امکان تغییر جریانهای نقدی ناشی از آنها وجود نداشته باشد، (مگر اینکه پردازش ناموفق باشد- به قسمت (ت) زیر مراجعه شود)؛

ت. داراییها و بدهیهایی که اوراق بهادار وثیقه آنها است، با انتقال اوراق بهادار یا از طریق سیستمی مشابه، تسویه خواهند شد (برای مثال، تحویل در مقابل پرداخت)، به گونه‌ای که اگر انتقال اوراق بهادار انجام نشود، پردازش دریافتی یا پرداختی مربوط که اوراق بهادار وثیقه آنها است، نیز متوقف خواهد شد (و بر عکس)؛

ث. هرگونه معامله‌ای که طبق قسمت (ت) متوقف شود، تا زمان تسویه مجدداً می‌گردد؛

ج. تسویه از طریق نهاد تسویه یکسانی انجام گیرد (برای مثال، اتاق پایاپای بانکی یا شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه)؛ و

چ. مرکز اعتبار روزانه‌ای وجود داشته باشد تا برای هر یک از طرفین، برای پردازش پرداختها در تاریخ تسویه، به میزان کافی مبالغ اضافه برداشت فراهم آورد که در صورت درخواست، مرکز اعتبار روزانه آن را ایفا خواهد کرد.

رب ۵۳. این استاندارد برای ابزارهایی که به آنها در اصطلاح "ابزارهای ساختگی" اطلاق می‌شود، نحوه عمل خاصی ارائه نمی‌کند. ابزارهای ساختگی، گروهی از ابزارهای مالی مجزای تحصیل و

استاندارد حسابداری ۳۶

ابزارهای مالی: ارائه

نگهداری شده است که با ویژگیهای ابزاری دیگر برابری می‌کند. برای مثال، بدهی بلندمدت با نرخ شناور که با سواپ نرخ سود تسهیلات ترکیب شده است و دریافت مبالغ شناور و پرداختهای ثابت را به همراه دارد، یک بدهی بلندمدت با نرخ ثابت ایجاد می‌کند. هر یک از ابزارهای مالی منفرد که با یکدیگر "ابزارهای ساختگی" به وجود می‌آورند، بر اساس مفاد و شرایط خود، نمایانگر حق یا تعهد قراردادی هستند و هر یک ممکن است جداگانه انتقال یابند یا تسویه شوند. هر ابزار مالی، در معرض ریسکهایی قرار دارد که ممکن است با ریسکهایی که ابزارهای مالی دیگر در معرض آن قرار دارند، متفاوت باشد. در نتیجه، زمانی که یک ابزار مالی در "ابزار ساختگی"، دارایی و دیگری بدهی است، با یکدیگر تهاتر نمی‌شوند و در صورت وضعیت مالی به صورت خالص ارائه نمی‌گردند، مگر اینکه معیارهای تهاتر، مندرج در بند ۴۴ را احراز کنند.