

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹
ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹
ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۲	تعاریف
۸	ابزارهای مشتقه تعبیه‌شده
۱۰	شناخت و قطع شناخت
۱۴	شناخت اولیه
۱۴	قطع شناخت دارایی مالی
۱۵	انتقالهایی که واجد شرایط قطع شناخت هستند
۲۴	انتقالهایی که واجد شرایط قطع شناخت نیستند
۲۹	مشارکت مستمر در داراییهای انتقال‌یافته
۳۰	تمام انتقالها
۳۶	خرید یا فروش دارایی مالی به روش معمول
۳۸	قطع شناخت بدهی مالی
۳۹	اندازه‌گیری
۴۳	اندازه‌گیری اولیه داراییهای مالی و بدهیهای مالی
۴۳	اندازه‌گیری بعدی داراییهای مالی
۴۵	اندازه‌گیری بعدی بدهیهای مالی
۴۷	تجدید طبقه‌بندی
۵۰	سودها و زیانها
۵۵	کاهش ارزش و قابل وصول نبودن داراییهای مالی
۵۸	داراییهای مالی که به بهای مستهلک شده به حساب منظور می‌شوند
۶۳	داراییهای مالی که به بهای تمام شده به حساب منظور می‌شوند
۶۶	داراییهای مالی آماده برای فروش
۶۷	مصون‌سازی
۷۱	ابزارهای مصون‌سازی
۷۲	ابزارهای واجد شرایط
۷۲	اختصاص ابزارهای مصون‌سازی
۷۴	اقلام مصون‌شده
۷۸	اقلام واجد شرایط
۷۸	اختصاص اقلام مالی به عنوان اقلام مصون‌شده
۸۱	اختصاص اقلام غیرمالی به عنوان اقلام مصون‌شده
۸۲	اختصاص گروهی از اقلام به عنوان اقلام مصون‌شده
۸۳	حسابداری مصون‌سازی
۸۵	مصون‌سازی ارزش متصفانه
۸۹	مصون‌سازی جریانهای نقدی
۹۵	مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری
۱۰۲	تاریخ اجرا و گذار
۱۰۳	کنارگذاری سایر بیانیه‌ها
۱۰۹	پیوست

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

هدف

۱. [حذف شد]

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد در صورتی و به میزانی باید توسط تمام واحدهای تجاری، برای تمام ابزارهای مالی که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ قرار می‌گیرند، بکار گرفته شود که:

- الف. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، بکارگیری الزامات حسابداری مصون‌سازی این استاندارد را مجاز کرده باشد؛ و
ب. ابزار مالی مورد نظر، بخشی از رابطه مصون‌سازی باشد که آن رابطه، طبق این استاندارد واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی است.

۲الف تا ۷. [حذف شد]

تعاریف

۸. اصطلاحات تعریف شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، در این استاندارد با معانی مشخص شده در پیوست الف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، پیوست الف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ و بند ۱۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، اصطلاحات زیر تعریف می‌شوند:

- بهای مستهلک شده یک دارایی مالی یا یک بدهی مالی
- قطع شناخت
- ابزار مشتقه
- روش بهره مؤثر
- نرخ بهره مؤثر
- ابزار مالکانه
- ارزش منصفانه
- دارایی مالی
- ابزار مالی
- بدهی مالی

و رهنمودی درباره نحوه بکارگیری این تعاریف ارائه می‌نماید.

۹. در این استاندارد اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار گرفته می‌شود:

تعاریف مربوط به حسابداری مصون‌سازی

تعهد قطعی توافقی الزام‌آور برای مبادله مقادیر مشخصی از منابع به قیمتی معین در تاریخ یا تاریخهای معین آینده است.

معامله پیش‌بینی‌شده معامله آتی تعهدنشده اما پیش‌بینی‌شده است.

ابزار مصون‌سازی یک ابزار مشتقه اختصاص‌یافته یا (تنها به منظور مصون‌سازی ریسک تغییر در نرخهای مبادله ارز) یک دارایی مالی غیرمشتقه اختصاص‌یافته یا بدهی مالی غیرمشتقه اختصاص‌یافته است که انتظار می‌رود ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آن، تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده اختصاص‌یافته را تهاثر کند (بندهای ۷۲ تا ۷۷ و بندهای ۹۴ تا ۹۷ رتب ۹۷ پیوست الف، جزئیات مربوط به تعریف ابزار مصون‌سازی را توضیح می‌دهد).

قلم مصون‌شده یک دارایی، بدهی، تعهد قطعی، معامله پیش‌بینی‌شده بسیار محتمل، یا خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی است که (الف) واحد تجاری را در معرض ریسک تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی آتی قرار می‌دهد و (ب) به عنوان قلمی که مصون خواهد شد، اختصاص می‌یابد (بندهای ۷۸ تا ۸۴ و بندهای ۹۸ تا ۱۰۱ رتب ۹۸ پیوست الف، جزئیات مربوط به تعریف اقلام مصون‌شده را توضیح می‌دهد).

اثر بخشی مصون‌سازی نشان می‌دهد که چه میزان از تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌سازی است، با تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی ابزار مصون‌سازی تهاثر می‌شود (به بندهای ۱۰۵ تا ۱۱۳ پیوست الف مراجعه شود).

۱۰ تا ۷۰. [حذف شد]

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: ساخت و اندازه‌گیری

مصون‌سازی

۷۱. در صورتی که واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار گیرد و تصمیم نداشتنه باشد که بکارگیری الزامات حسابداری مصون‌سازی این استاندارد را به عنوان رویه حسابداری خود ادامه دهد (به بند ۷۰.۲۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ مراجعه شود)، باید الزامات حسابداری مصون‌سازی مندرج در فصل ۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار گیرد. اگرچه، در مصون‌سازی ارزش منصفانه برای آسیب‌پذیری نرخ بهره بخشی از پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی، واحد تجاری ممکن است طبق بند ۶۰.۱۳ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، الزامات حسابداری مصون‌سازی این استاندارد را به جای الزامات حسابداری مصون‌سازی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ بکار گیرد. در این مورد، واحد تجاری باید همچنین الزامات خاصی را در مورد حسابداری مصون‌سازی ارزش منصفانه برای مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی بکار گیرد (به بندهای ۸۱الف، ۸۹الف و ۱۱۴الف تا ۱۳۲الف مراجعه شود).

ابزارهای مصون‌سازی

ابزارهای واحد شرایط

۷۲. این استاندارد، شرایطی را که در آن شرایط ممکن است ابزار مشتقه، به استثنای برخی اختیارات معامله صادر شده (به بند ۹۴الف پیوست الف مراجعه شود)، به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص یافته باشد، محدود نمی‌کند مشروط بر اینکه شرطهای مندرج در بند ۸۸ احراز شود. با وجود این، یک دارایی مالی غیرمشتقه یا یک بدهی مالی غیرمشتقه، ممکن است تنها برای مصون‌سازی ریسک ارز، به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص داده شود.

۷۳. برای مقاصد حسابداری مصون‌سازی، تنها ابزارهایی که یکی از طرفین آنها خارج از واحد گزارشگر است (یعنی خارج از گروه یا واحد تجاری منفردی که درباره آن گزارشگری می‌شود)، می‌توانند به عنوان ابزارهای مصون‌سازی اختصاص داده شوند. اگرچه واحدهای تجاری منفرد در گروه تلفیقی یا بخشهای یک واحد تجاری ممکن است اقدام به معاملات مصون‌سازی با دیگر واحدهای تجاری گروه یا دیگر بخشهای واحد تجاری نمایند، تمام این معاملات درون گروهی در تلفیق حذف می‌شوند. بنابراین، این گونه معاملات مصون‌سازی، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی در صورتهای مالی تلفیقی گروه نیستند. با وجود این، آنها ممکن است در صورتهای مالی جداگانه یا منفرد واحدهای تجاری درون گروه، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی باشند، مشروط بر اینکه خارج از واحد تجاری منفردی باشند که درباره آن گزارشگری می‌شود.

اختصاص ابزارهای مصون‌سازی

۷۴. معمولاً یک معیار واحد از ارزش منصفانه برای کل ابزار مصون‌سازی وجود دارد، و عواملی که موجب تغییرات در ارزش منصفانه می‌شوند، به یکدیگر وابسته هستند. بنابراین، رابطه مصون‌سازی برای کل ابزار مصون‌سازی توسط واحد تجاری اختصاص می‌یابد. تنها موارد استثنای مجاز، به شرح زیر است:

الف. تفکیک ارزش ذاتی و ارزش زمانی قرارداد اختیار معامله و اختصاص تنها تغییر در ارزش ذاتی اختیار معامله به عنوان ابزار مصون‌سازی و مستثنی کردن تغییر در ارزش زمانی آن؛ و
ب. تفکیک عنصر بهره و قیمت نقطه‌ای پیمان آتی.

این موارد استثنا مجاز هستند زیرا معمولاً ارزش ذاتی اختیار معامله و صرف مربوط به پیمان آتی را می‌توان به صورت جداگانه اندازه‌گیری کرد. یک راهبرد مصون‌سازی پویا که ارزش ذاتی و ارزش زمانی قرارداد اختیار معامله را ارزیابی می‌کند، می‌تواند واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی باشد.

۷۵. بخشی از کل ابزار مصون‌سازی، برای مثال ۵۰ درصد ارزش اسمی، ممکن است در رابطه مصون‌سازی، به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص یابد. با وجود این، رابطه مصون‌سازی نمی‌تواند تنها برای بخشی از دوره زمانی که در آن ابزار مصون‌سازی، جاری است، در نظر گرفته شود.

۷۶. یک ابزار مصون‌سازی واحد ممکن است برای مصون‌سازی بیش از یک نوع ریسک اختصاص یابد مشروط بر اینکه (الف) ریسکهای مصون‌شده به وضوح قابل تشخیص باشند؛ (ب) اثربخشی مصون‌سازی را بتوان اثبات کرد؛ و (پ) حصول اطمینان از اختصاص ابزار مصون‌سازی و وضعیتهای ریسکی مختلف بطور خاص، امکانپذیر باشد.

۷۷. دو یا چند ابزار مشتقه، یا بخشی از آنها (یا، در مورد مصون‌سازی ریسک واحد پول، دو یا چند ابزار غیرمشتقه یا بخشی از آنها، یا ترکیبی از ابزارهای مشتقه و غیرمشتقه یا بخشی از آنها)، ممکن است در ترکیب با یکدیگر و بطور مشترک، به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص یابند، از جمله هنگامی که ریسک(های) ناشی از برخی ابزارهای مشتقه با ریسک(های) ناشی از ابزارهای مشتقه دیگر تهاتر می‌شود. با وجود این، در صورتی که اختیار ترکیبی نرخ بهره یا ابزار مشتقه دیگری که ترکیبی از اختیار معامله صادر شده و اختیار معامله خریداری شده است، در عمل منجر به خالص اختیار معامله صادر شده شود (که برای آن صرف خالص دریافت می‌شود)، واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان ابزار مصون‌سازی نمی‌باشد. همچنین، دو یا چند ابزار (یا بخشهایی از آنها) تنها زمانی می‌توانند به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص یابد که هیچ کدام از آنها، اختیار معامله صادر شده یا خالص اختیار معامله صادر شده نباشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

اقلام مصون‌شده

اقلام واجد شرایط

۷۸. یک قلم مصون‌شده می‌تواند دارایی یا بدهی شناسایی شده، تعهد قطعی شناسایی نشده، معامله پیش‌بینی شده بسیار محتمل یا خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی باشد. قلم مصون‌شده می‌تواند (الف) یک دارایی، بدهی، تعهد قطعی شناسایی نشده، معامله پیش‌بینی شده بسیار محتمل یا خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، به صورت واحد باشد یا (ب) یک گروه از داراییها، بدهیها، تعهدات قطعی، معاملات پیش‌بینی شده بسیار محتمل یا خالص سرمایه‌گذاریها در عملیات خارجی، با ویژگیهای ریسک مشابه باشد یا (پ) تنها در مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی، بخشی از پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی باشد که در ریسکی که قرار است مصون شود، سهیم هستند.

۷۹. [حذف شد]

۸۰. برای مقاصد حسابداری مصون‌سازی، تنها داراییها، بدهیها، تعهدات قطعی یا معاملات پیش‌بینی شده بسیار محتمل که یکی از طرفین آنها خارج از واحد تجاری است، می‌تواند به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص یابد. در نتیجه، حسابداری مصون‌سازی برای معاملات بین واحدهای تجاری در یک گروه، تنها در صورتی مالی منفرد یا جداگانه واحدهای مزبور، و نه در صورتی مالی تلفیقی گروه، کاربرد دارد، به استثنای صورتهای مالی تلفیقی واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، که معاملات بین واحد تجاری سرمایه‌گذاری و واحدهای تجاری فرعی آن به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری می‌شود و از صورتهای مالی تلفیقی حذف نخواهد شد. به عنوان یک استثنا، ریسک ارز یک قلم پولی درون‌گروهی (برای مثال، پرداختی و دریافتی بین دو واحد تجاری فرعی)، در صورتی می‌تواند واجد شرایط اختصاص به عنوان قلم مصون‌شده در صورتهای مالی تلفیقی باشد که منجر به اثرپذیری از سودها یا زیانهای نرخ مبادله ارزی شود که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز، هنگام تلفیق بطور کامل حذف نمی‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱، در صورتی که قلم پولی درون‌گروهی، بین دو واحد تجاری عضو گروه مبادله شود که واحدهای پول عملیاتی متفاوتی دارند، سودها و زیانهای نرخ مبادله ارزی این اقلام پولی درون‌گروهی، در زمان تلفیق بطور کامل حذف نمی‌شود. افزون بر این، ریسک ارز مربوط به معامله پیش‌بینی شده بسیار محتمل درون‌گروهی در صورتی می‌تواند واجد شرایط اختصاص به عنوان قلم مصون‌شده در صورتهای مالی تلفیقی باشد که معامله بر حسب واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری که وارد معامله می‌شود، تعیین شود و ریسک ارز، بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر گذارد.

اختصاص اقلام مالی به عنوان اقلام مصون‌شده

۸۱. اگر قلم مصون‌شده، دارایی مالی یا بدهی مالی باشد، ممکن است تنها در ارتباط با ریسکهای مربوط به بخشی از جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه آن، یک قلم مصون‌شده باشد (از جمله یک یا چند جریان نقدی قراردادی منتخب یا بخشهایی از آن جریانهای نقدی یا درصدی از ارزش منصفانه)، مشروط بر اینکه اثربخشی قابل اندازه‌گیری باشد. برای مثال، بخشی از ریسک نرخ بهره مربوط به دارایی بهره‌دار یا بدهی بهره‌دار که قابل تشخیص و بطور جداگانه قابل اندازه‌گیری است، ممکن است به عنوان ریسک مصون‌شده در نظر گرفته شود (مانند اینکه از کل ریسک نرخ بهره ابزار مالی مصون‌شده، جزء نرخ بهره بدون ریسک با نرخ بهره مبنای به عنوان ریسک مصون‌شده محسوب می‌شود).

۸۱الف. در مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی، در صورتی که از نوع مصون‌سازی ارزش منصفانه باشد (و تنها در چنین مصون‌سازیهایی)، بخش مصون‌شده ممکن است بر حسب مبلغی از یک واحد پول (برای مثال مبلغی از دلار، یورو، پوند یا راند) و نه مبلغی از داراییهای منفرد (یا بدهیهای منفرد) اختصاص یابد. با وجود اینکه برای مقاصد مدیریت ریسک، پرتفوی ممکن است شامل داراییها و بدهیها باشد، اما مبلغ اختصاص‌یافته بخشی از داراییها یا بخشی از بدهیها است. اختصاص مبلغی خالص، شامل داراییها و بدهیها، مجاز نیست. واحد تجاری ممکن است بخشی از ریسک نرخ بهره مرتبط با این مبالغ اختصاص‌یافته را مصون کند. برای مثال، در مورد مصون‌سازی پرتفوی متشکل از داراییهای با قابلیت تسویه پیش از سررسید، واحد تجاری ممکن است تغییر در ارزش منصفانه را که قابل انتساب به تغییر در نرخ بهره مصون‌شده بر مبنای تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، نه قراردادی است، مصون نماید. هنگامی که بخش مصون‌شده مبتنی بر تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار باشد، اثر تغییرات در نرخ بهره مصون‌شده بر تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، باید هنگام تعیین تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده، لحاظ شود. در نتیجه، اگر پرتفوی متشکل از اقلام با قابلیت تسویه پیش از سررسید، با ابزار مشتقه غیرقابل تسویه پیش از سررسید مصون شده باشد، در صورتی که در تاریخهایی که انتظار می‌رود در آن تاریخها اقلام پرتفوی مصون‌شده، پیش از سررسید تسویه شوند، تجدیدنظر شود، یا تاریخهای واقعی تسویه پیش از سررسید متفاوت از تاریخهای مورد انتظار باشد، مصون‌سازی غیراثربخش خواهد بود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

اختصاص اقلام غیر مالی به عنوان اقلام مصون‌شده

۸۲. در صورتی که قلم مصون‌شده، دارایی غیر مالی یا بدهی غیر مالی باشد، باید به عنوان قلم مصون‌شده (الف) برای ریسک ارز یا (ب) بطور کامل برای تمام ریسکها اختصاص یابد، زیرا تفکیک و اندازه‌گیری بخشی مناسبی از جریانهای نقدی یا تغییرات در ارزش منصفانه قابل انتساب به ریسکهایی خاص به غیر از ریسکهای ارز، دشوار است.

اختصاص گروهی از اقلام به عنوان اقلام مصون‌شده

۸۳. داراییهای مشابه یا بدهیهای مشابه تنها در صورتی باید با هم تجمع و به عنوان یک گروه مصون شوند که هر یک از داراییها یا هر یک از بدهیها در گروه، در ریسکی که به عنوان ریسک مصون‌شده اختصاص یافته است، سهم باشند. افزون بر این، باید انتظار بر این باشد که تغییر در ارزش منصفانه قابل انتساب به ریسک مصون‌شده برای هر قلم جداگانه در گروه، تقریباً متناسب با کل تغییر در ارزش منصفانه قابل انتساب به ریسک مصون‌شده گروه اقلام باشد.

۸۴. از آنجا که واحد تجاری اثربخشی مصون‌سازی را از طریق مقایسه تغییر در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی ابزار مصون‌سازی (یا گروهی از ابزارهای مصون‌سازی مشابه) و قلم مصون‌شده (یا گروهی از اقلام مصون‌شده مشابه) ارزیابی می‌کند، مقایسه ابزار مصون‌سازی با خالص وضعیت کلی (برای مثال، خالص تمام داراییهای با نرخ ثابت و بدهیهای با نرخ ثابت و سرسیدهای مشابه) و نه با یک قلم مصون‌شده خاص، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی نمی‌باشد.

حسابداری مصون‌سازی

۸۵. حسابداری مصون‌سازی، آثار تهاثر تغییرات در ارزش منصفانه ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده بر سود یا زیان دوره را شناسایی می‌کند.

۸۶. روابط مصون‌سازی سه نوع است:

الف. مصون‌سازی ارزش منصفانه: مصون‌سازی آسیب‌پذیری از تغییرات در ارزش منصفانه دارایی یا بدهی شناسایی‌شده یا تعهدات قطعی شناسایی‌نشده، یا بخش مشخصی از یک دارایی، یک بدهی یا تعهدات قطعی، که قابل انتساب به یک ریسک خاص است و می‌تواند بر سود یا زیان دوره، اثرگذار باشد.

ب. مصون‌سازی جریانهای نقدی: مصون‌سازی آسیب‌پذیری از نوسان جریانهای نقدی که (۱) قابل انتساب به ریسک خاص مرتبط با دارایی یا بدهی شناسایی‌شده (مانند تمام یا برخی پرداختهای آتی بهره مربوط به بدهی با نرخ متغیر) یا معامله پیش‌بینی‌شده بسیار محتمل باشد و (۲) بتواند بر سود یا زیان دوره تأثیر بگذارد.

پ. مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی طبق تعریف مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱.

۸۷. مصون‌سازی ریسک ارز تعهدات قطعی ممکن است به عنوان مصون‌سازی ارزش منصفانه یا مصون‌سازی جریانهای نقدی در نظر گرفته شود.

۸۸. رابطه مصون‌سازی، تنها در صورت احراز شرطهای زیر، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی طبق بندهای ۸۹ تا ۱۰۲ است.

الف. در شروع مصون‌سازی، اختصاص و مستندسازی رسمی رابطه مصون‌سازی و هدف مدیریت ریسک واحد تجاری و راهبرد انجام مصون‌سازی وجود داشته باشد. این مستندسازی باید شامل تشخیص ابزار مصون‌سازی، قلم یا معامله مصون‌شده، ماهیت ریسکی که مصون می‌شود و نحوه ارزیابی واحد تجاری از اثربخشی ابزار مصون‌سازی برای تهاثر آسیب‌پذیری از تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده است، باشد.

ب. انتظار رود مصون‌سازی از اثربخشی بالایی (به بندهای رب ۱۰۵ تا رب ۱۱۳ مراجعه شود) در تهاثر تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده برخوردار باشد، به گونه‌ای که با راهبرد مدیریت ریسک مستند‌شده اولیه برای آن رابطه مصون‌سازی مشخص، سازگار باشد.

پ. در ارتباط با مصون‌سازی جریانهای نقدی، معامله پیش‌بینی‌شده‌ای که موضوع مصون‌سازی است باید بسیار محتمل باشد و نشان‌دهنده آسیب‌پذیری از نوسان در جریانهای نقدی باشد که می‌تواند در نهایت، بر سود یا زیان دوره تأثیر بگذارد.

ت. اثربخشی مصون‌سازی را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، یعنی ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده باشد، و ارزش منصفانه ابزار مصون‌سازی، به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد.

ث. مصون‌سازی به صورت مداوم ارزیابی شود و در عمل، در تمام دوره‌های گزارشگری مالی که برای مصون‌سازی اختصاص یافته است، اثربخشی بالای آن مشخص شود.

مصون‌سازی ارزش منصفانه

۸۹. اگر مصون‌سازی ارزش منصفانه، شرطهای مندرج در بند ۸۸ را طی دوره احراز کند، باید به شرح زیر به حساب منظور شود:

الف. سود یا زیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری ابزار مصون‌سازی به ارزش منصفانه (برای ابزار مصون‌سازی مشتقه) یا جزء ارزی مبلغ دفتری آن ابزار که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ (برای ابزار مصون‌سازی غیرمشتقه) اندازه‌گیری می‌شود، باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود؛ و

ب. سود یا زیان ناشی از قلم مصون‌شده قابل انتساب به ریسک مصون‌شده، باید مبلغ دفتری قلم مصون‌شده را تعدیل کند و در سود یا زیان دوره شناسایی شود. این مورد زمانی کاربرد دارد که قلم مصون‌شده، در نبود مصون‌سازی به پهای تمام شده اندازه‌گیری شود. شناسایی سود یا زیان قابل انتساب به ریسک مصون‌شده در سود یا زیان دوره، در صورتی کاربرد دارد که قلم مصون‌شده، دارایی مالی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سایر اقلام سود و زیان جامع طبق بند ۴.۱.۲ الف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

- ۸۹الف. در مصون‌سازی ریسک نرخ بهره بخشی از پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی که از نوع مصون‌سازی ارزش منصفانه است (و تنها در این نوع مصون‌سازی)، الزام مندرج در بند ۸۹(ب) می‌تواند به یکی از روشهای زیر احراز شود:
- الف. از طریق ارائه سود یا زیان قابل انتساب به قلم مصون‌شده در یک قلم اصلی جداگانه واحد در داراییها، در دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد که در آن دوره‌ها، قلم مصون‌شده یک دارایی است.
- ب. از طریق ارائه سود یا زیان قابل انتساب به قلم مصون‌شده در یک قلم اصلی جداگانه واحد در بدهیها، برای دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد که در آن دوره‌ها، قلم مصون‌شده یک بدهی است.
- اقلام اصلی جداگانه اشاره‌شده در قسمتهای (الف) و (ب) بالا، باید پس از داراییهای مالی یا بدهیهای مالی ارائه شود. مبالغ مندرج در این سرفصلها باید هنگام قطع شناخت داراییها یا بدهیهای مربوط، از صورت وضعیت مالی حذف شود.
۹۰. در صورتی که تنها ریسکهای مشخص قابل انتساب به قلم مصون‌شده، مصون شده باشد، تغییرات شناسایی شده در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده که غیر مرتبط با ریسک مصون‌شده است، طبق بند ۵۷.۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ شناسایی می‌شود.
۹۱. واحد تجاری در صورتی باید حسابداری مصون‌سازی الزامی طبق بند ۸۹ را با تسری به آینده متوقف کند، که:
- الف. ابزار مصون‌سازی منقضی شود یا به فروش برسد، خاتمه یابد یا اعمال شود. برای این منظور، جایگزینی یک ابزار مصون‌سازی با ابزار مصون‌سازی دیگر یا تمدید آن، در صورتی که چنین جایگزینی یا تمدیدی بخشی از راهبرد مصون‌سازی مستندشده واحد تجاری باشد، انقضا یا خاتمه تلقی نمی‌شود. افزون بر این، در صورت وقوع موارد زیر، ابزار مصون‌سازی منقضی نمی‌شود یا خاتمه نمی‌یابد:
۱. در نتیجه قوانین یا مقررات یا تصویب قوانین یا مقررات، طرفین ابزار مصون‌سازی توافق کنند که یک یا چند طرف پایاپای کنند. جایگزین پایاپای کننده اصلی آنها شود تا برای هر یک از طرفین ابزار مصون‌سازی، یک طرف جدید محسوب شود. برای این منظور، طرف پایاپای کننده، یک نهاد مرکزی (برخی مواقع به آن "سازمان پایاپای کننده" یا "نهاد پایاپای کننده" گویند) یا یک یا چند واحد تجاری است که برای مثال، عضو پایاپای کننده یک سازمان پایاپای کننده، یا مشتری عضو پایاپای کننده یک سازمان پایاپای کننده، به عنوان طرفهای معامله در حال فعالیت هستند تا عمل تسویه توسط نهاد مرکزی انجام گیرد. با وجود این، هنگامی که طرفین ابزار مصون‌سازی، طرفهای پایاپای کننده اصلی خود را با طرفهای متفاوتی جایگزین می‌کنند، این بند تنها در صورتی کاربرد دارد که هر کدام از آن طرفها، عمل تسویه را توسط نهاد مرکزی یکسان انجام دهند.
 ۲. سایر تغییرات در ابزار مصون‌سازی، در صورت وجود، محدود به تغییراتی باشد که برای جایگزینی طرف پایاپای کننده، ضروری است. این تغییرات محدود به تغییراتی است که اگر ابزار مصون‌سازی در اصل توسط طرف پایاپای کننده، تسویه می‌شد، سازگار بود. این تغییرات شامل تغییرات در الزامات وثیقه، حق تهاثر مانده دریافتی‌ها و پرداختی‌ها و هزینه‌های تعیین شده می‌باشد.
- ب. مصون‌سازی، معیارهای حسابداری مصون‌سازی طبق بند ۸۸ را دیگر احراز نکند؛ یا
- پ. واحد تجاری، اختصاص دادن را متوقف کند.
۹۲. هرگونه تعدیل ناشی از بند ۸۹(ب) در مبلغ دفتری ابزار مالی مصون‌شده که روش بهره مؤثر برای آن استفاده می‌شود (یا، در مورد مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی، در یک قلم اصلی جداگانه در صورت وضعیت مالی که در بند ۸۹الف توضیح داده شد)، باید در سود یا زیان دوره، مستهلک شود. استهلاک می‌تواند به محض وجود یک تعدیل شروع شود، اما شروع استهلاک نباید پس از زمان توقف تعدیل قلم مصون‌شده بابت تغییرات قابل انتساب ارزش منصفانه به ریسکی که مصون می‌شود باشد. تعدیل، مبتنی بر نرخ بهره مؤثری است که در تاریخ شروع استهلاک، مجدداً محاسبه می‌شود. با وجود این، در مورد مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی که از نوع مصون‌سازی ارزش منصفانه است (و تنها در این نوع مصون‌سازی)، اگر مستهلک کردن با استفاده از نرخ بهره مؤثر مجدداً محاسبه‌شده، عملی نباشد، تعدیل باید با استفاده از روش خط مستقیم مستهلک شود. تعدیل باید بطور کامل تا سررسید ابزار مالی، یا در مورد مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی تا انقضای دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد مربوط، مستهلک شود.
۹۳. هرگاه تعهد قطعی شناسایی نشده، به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص یابد، تغییر انباشته بعدی در ارزش منصفانه تعهد قطعی که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده است، به عنوان دارایی یا بدهی، و سود یا زیان مربوط به آن در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود (به بند ۸۹(ب) مراجعه شود). تغییرات در ارزش منصفانه ابزار مصون‌سازی نیز در سود یا زیان دوره، شناسایی می‌شود.
۹۴. هنگامی که واحد تجاری به منظور تحصیل یک دارایی یا تقبل یک بدهی که در مصون‌سازی ارزش منصفانه، یک قلم مصون‌شده تلقی می‌شود، تعهد قطعی منعقد می‌کند، مبلغ دفتری اولیه آن دارایی یا بدهی که ناشی از احراز تعهد قطعی توسط واحد تجاری است تعدیل می‌شود تا تغییر انباشته در ارزش منصفانه تعهد قطعی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده را که در صورت وضعیت مالی شناسایی شده است، شامل شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: ساخت و اندازه‌گیری

مصون‌سازی جریانهای نقدی

۹۵. اگر مصون‌سازی جریانهای نقدی، شرطهای مندرج در بند ۸۸ را طی دوره احراز کند، باید به شرح زیر به حساب منظور شود:
- الف. بخشی از سود یا زیان ابزار مصون‌سازی که به عنوان مصون‌سازی اثربخش تعیین شده است (به بند ۸۸ مراجعه شود)، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود؛ و
- ب. بخش غیراثربخش سود یا زیان ابزار مصون‌سازی، باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود.
۹۶. بطور خاص، مصون‌سازی جریانهای نقدی به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:
- الف. بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه که مرتبط با قلم مصون‌شده است، بر اساس حداقل مبالغ زیر (به صورت قدر مطلق) تعدیل می‌شود:
۱. سود یا زیان تجمیع شده مربوط به ابزار مصون‌سازی از زمان شروع مصون‌سازی؛ و
 ۲. تغییر انباشته در ارزش منصفانه (ارزش فعلی) جریانهای نقدی آتی مورد انتظار مربوط به قلم مصون‌شده، از زمان شروع مصون‌سازی؛
- ب. هر گونه سود یا زیان باقیمانده مربوط به ابزار مصون‌سازی یا بخشی از آن که بدین منظور اختصاص یافته است (که مصون‌سازی اثربخش نیست)، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود؛ و
- پ. اگر راهبرد مدیریت ریسک مستندشده واحد تجاری در خصوص یک رابطه مصون‌سازی خاص، یک جزء خاص از سود یا زیان یا جریانهای نقدی مربوط به ابزار مصون‌سازی را در ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی حذف کند (به بندهای ۷۴، ۷۵ و ۸۸ الف) مراجعه شود)، جزء حذف‌شده از سود یا زیان، طبق بند ۵۷.۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ شناسایی می‌شود.
۹۷. اگر مصون‌سازی یک معامله پیش‌بینی شده، متعاقباً منجر به شناسایی دارایی مالی یا بدهی مالی شود، سودها یا زیانهای مرتبط با آن که طبق بند ۹۵ در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید در همان دوره یا دوره‌هایی که طی آنها جریانهای نقدی پیش‌بینی شده مصون‌شده بر سود یا زیان دوره تأثیر می‌گذارد (مانند دوره‌هایی که درآمد بهره یا هزینه بهره شناسایی می‌شود)، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره منتقل شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷) مراجعه شود). با وجود این، اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که تمام یا بخشی از زیان شناسایی‌شده در سایر اقلام سود و زیان جامع، در یک یا چند دوره آتی بازیافت نشود، باید مبلغی را که انتظار بازیافت آن وجود ندارد، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، به سود یا زیان دوره انتقال دهد.
۹۸. اگر مصون‌سازی معامله پیش‌بینی شده، متعاقباً منجر به شناسایی دارایی غیرمالی یا بدهی غیرمالی شود، یا یک معامله پیش‌بینی شده در ارتباط با دارایی غیرمالی یا بدهی غیرمالی، تبدیل به تعهد قطعی شود که برای آن حسابداری مصون‌سازی ارزش منصفانه بکار گرفته می‌شود، در این صورت واحد تجاری باید موارد (الف) یا (ب) زیر را بپذیرد:
- الف. سودها و زیانهای مربوط که طبق بند ۹۵ در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است را در همان دوره یا دوره‌هایی که طی آنها دارایی تحصیل شده یا بدهی تحمل‌شده بر سود یا زیان دوره تأثیر می‌گذارد (مانند دوره‌هایی که هزینه‌های استهلاک یا مخارج فروش شناسایی شده است)، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، به سود یا زیان دوره منتقل کند (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷) مراجعه شود). با وجود این، اگر واحد تجاری انتظار بازیافت تمام یا قسمتی از زیان شناسایی‌شده در سایر اقلام سود و زیان جامع را در یک یا چند دوره آتی نداشته باشد، باید مبلغی را که انتظار بازیافت آن وجود ندارد، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره انتقال دهد.
- ب. سودها و زیانهای مربوط را که طبق بند ۹۵ در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، حذف کند و آنها را در بهای اولیه یا مبلغ دفتری دارایی یا بدهی منظور نماید.
۹۹. واحد تجاری باید یکی از موارد (الف) یا (ب) مندرج در بند ۹۸ را به عنوان رویه حسابداری خود بپذیرد و آن را با ثبات رویه برای تمام مصون‌سازی‌های مشمول بند ۹۸ اعمال کند.
۱۰۰. برای مصون‌سازی جریانهای نقدی، به غیر از مواردی که مشمول بندهای ۹۷ و ۹۸ می‌شود، مبالغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است باید در همان دوره یا دوره‌هایی که طی آنها جریانهای نقدی پیش‌بینی شده مصون‌شده بر سود یا زیان دوره تأثیر می‌گذارد (برای مثال، هنگامی که فروش پیش‌بینی شده انجام می‌شود)، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره منتقل شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷) مراجعه شود).
۱۰۱. در هر یک از شرایط زیر، واحد تجاری باید حسابداری مصون‌سازی مندرج در بندهای ۹۵ تا ۱۰۰ را با تسری به آینده متوقف کند:
- الف. ابزار مصون‌سازی منقضی شود یا به فروش برسد یا خاتمه یابد یا اعمال شود. در این موارد، سود یا زیان تجمیع شده مربوط به ابزار مصون‌سازی که از زمان اثربخشی مصون‌سازی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است (به بند ۹۵ الف) مراجعه شود) باید تا زمان وقوع معامله پیش‌بینی شده، به صورت یک قلم جداگانه در حقوق مالکانه باقی بماند. در صورت وقوع معامله مزبور، بند ۹۷، ۹۸ یا ۱۰۰ کاربرد دارد. برای مقاصد این بند فرعی، جایگزینی یا تغییر ابزار مصون‌سازی با یک ابزار مصون‌سازی دیگر، در صورتی که این جایگزینی یا تغییر بخشی از راهبرد مصون‌سازی مستندشده آن واحد تجاری

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: ساخت و اندازه‌گیری

باشد، انقضا یا خاتمه محسوب نمی‌شود. همچنین، برای مقاصد این بند فرعی، موارد زیر در صورتی انقضا یا خاتمه ابزار مصون‌سازی محسوب نمی‌شود که:

۱. در نتیجه قوانین یا مقررات یا تصویب قوانین یا مقررات، طرفین ابزار مصون‌سازی توافق کنند که یک یا چند طرف پایاپای کنند، جایگزین پایاپای‌کننده اصلی آنها شود تا برای هر یک از طرفین ابزار مصون‌سازی، یک طرف جدید محسوب شود. برای این منظور، طرف پایاپای‌کننده، یک نهاد مرکزی (برخی مواقع به آن "سازمان پایاپای‌کننده" یا "نهاد پایاپای‌کننده" گویند) یا یک یا چند واحد تجاری است که برای مثال، عضو پایاپای‌کننده یک سازمان پایاپای‌کننده، یا مشتری عضو پایاپای‌کننده یک سازمان پایاپای‌کننده، به عنوان طرفهای معامله در حال فعالیت هستند تا عمل تسویه توسط نهاد مرکزی انجام گیرد. با وجود این، هنگامی که طرفین ابزار مصون‌سازی، طرفهای پایاپای‌کننده اصلی خود را با طرفهای متفاوتی جایگزین می‌کنند، این بند تنها در صورتی کاربرد دارد که هر کدام از آن طرفها، عمل تسویه را توسط نهاد مرکزی یکسان انجام دهند.

۲. سایر تغییرات در ابزار مصون‌سازی، در صورت وجود، محدود به تغییراتی باشد که برای جایگزینی طرف پایاپای‌کننده، ضروری است. این تغییرات محدود به تغییراتی است که اگر ابزار مصون‌سازی در اصل توسط طرف پایاپای‌کننده، تسویه می‌شد، سازگار بود. این تغییرات شامل تغییرات در الزامات وثیقه، حق تهاثر مانده دریافتی‌ها و پرداختی‌ها و هزینه‌های تعیین شده می‌باشد.

ب. مصون‌سازی، معیارهای حسابداری مصون‌سازی مندرج در بند ۸۸ را دیگر احراز نکند. در این صورت، سود یا زیان تجمع‌شده مربوط به ابزار مصون‌سازی که از دوره اثربخشی مصون‌سازی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است (به بند ۹۵(الف) مراجعه شود)، باید تا زمان وقوع معامله پیش‌بینی شده، به صورت جداگانه در حقوق مالکانه باقی بماند. هنگام وقوع معامله مزبور، بندهای ۹۷، ۹۸ یا ۱۰۰ کاربرد دارد.

پ. انتظار وقوع معامله پیش‌بینی شده، منتفی شده باشد که در این صورت، هرگونه سود یا زیان تجمع‌شده مربوط به ابزار مصون‌سازی که از دوره اثربخشی مصون‌سازی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است (به بند ۹۵(الف) مراجعه شود) باید به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره منتقل شود. ممکن است هنوز وقوع معامله پیش‌بینی‌شده‌ای که دیگر بسیار محتمل نیست (به بند ۸۸(پ) مراجعه شود) مورد انتظار باشد.

ت. واحد تجاری، اختصاص دادن مصون‌سازی را متوقف کند. برای مصون‌سازی معامله پیش‌بینی شده، سود یا زیان تجمع‌شده مربوط به ابزار مصون‌سازی که از دوره اثربخشی شدن مصون‌سازی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است (به بند ۹۵(الف) مراجعه شود) باید تا زمان وقوع معامله پیش‌بینی‌شده یا تا زمان منتفی شدن انتظار وقوع آن، به صورت جداگانه در حقوق مالکانه باقی بماند. هنگام وقوع معامله مزبور، بندهای ۹۷، ۹۸ یا ۱۰۰ کاربرد دارد. چنانچه دیگر انتظار نرود معامله واقع شود، سود یا زیان تجمع‌شده‌ای که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره منتقل شود.

مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری

۱۰۲. مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی، شامل مصون‌سازی یک قلم پولی که به عنوان بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در نظر گرفته می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ مراجعه شود)، باید مشابه با مصون‌سازی جریانهای نقدی به حساب گرفته شود: الف. بخشی از سود یا زیان مربوط به ابزار مصون‌سازی که به عنوان مصون‌سازی اثربخش تعیین شده است (به بند ۸۸ مراجعه شود) باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود؛ و ب. بخش غیراثربخش باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.

سود یا زیان مربوط به ابزار مصون‌سازی که در ارتباط با بخش اثربخش مصون‌سازی در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود، باید هنگام واگذاری تمام یا بخشی از عملیات خارجی طبق بندهای ۴۸ تا ۴۹ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱، به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره منتقل شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱(تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷) مراجعه شود).

تاریخ اجرا و گذار

۱۰۳. واحد تجاری باید این استاندارد (شامل اصلاحات منتشر شده در مارس سال ۲۰۰۴) را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ یا پس از آن شروع می‌شود بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. واحد تجاری نباید این استاندارد (شامل اصلاحات منتشر شده در مارس سال ۲۰۰۴) را برای دوره‌های سالانه‌ای که قبل از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ شروع می‌شود، بکار گیرد مگر اینکه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ (منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۰۳) را نیز بکار گیرد. در صورتی که واحد تجاری، این استاندارد را برای دوره‌ای که شروع آن قبل از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ است، بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۱۰۳ الف. [حذف شد]

۱۰۳ ب. [حذف شد]

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

۱۰۳. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۷) اصطلاحات مورد استفاده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. همچنین، بندهای ۹۵ (الف)، ۹۷، ۹۸، ۱۰۰، ۱۰۲، ۱۰۸ و رب ۹۹ ب را نیز اصلاح نمود. واحد تجاری باید آن اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۷) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات مذکور باید برای آن دوره اعمال گردد.

۱۰۳. [حذف شد]

۱۰۳. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۸) بند ۱۰۲ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. در صورتی که واحد تجاری، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۸) را پیش از موعد بکار گیرد، این مورد اصلاحی باید برای آن دوره نیز اعمال گردد.

۱۰۳. [حذف شد]

۱۰۳. واحد تجاری باید بندهای رب ۹۹ الف، رب ۹۹ ج، رب ۱۱۰ الف و رب ۱۱۰ ب را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به گذشته طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. در صورتی که واحد تجاری، اقسام مصون‌شده واجد شرایط (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹) را برای دوره‌هایی که قبل از اول جولای سال ۲۰۰۹ شروع می‌شود بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۱۰۳. [حذف شد]

۱۰۳. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در آوریل سال ۲۰۰۹، بندهای ۲ (ج)، ۹۷ و ۱۰۰ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید اصلاحات این بندها را برای تمام قراردادهای منقضی‌نشده مربوط به دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۰ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. در صورتی که واحد تجاری، این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد باید این موضوع را افشا کند.

۱۰۳. [حذف شد]

۱۰۳. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۹، ۱۳، ۲۸، ۴۷، ۸۸ رب ۴۶، رب ۵۲، رب ۶۴، رب ۷۶، رب ۷۶ الف، رب ۸۰، رب ۸۱ و رب ۹۶ را اصلاح، بند ۴۳ الف را اضافه و بندهای ۴۸ تا ۴۹، رب ۶۹ تا رب ۷۵، رب ۷۷ تا رب ۷۹ و رب ۸۲ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اعمال کند.

۱۰۳. واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشرشده در اکتبر سال ۲۰۱۲، بندهای ۲ و ۸۰ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری مجاز است. اگر واحد تجاری اصلاحات مذکور را پیش از موعد اعمال کند، باید تمام اصلاحات مندرج در واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را همزمان اعمال نماید.

۱۰۳. [حذف شد]

۱۰۳. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشرشده در می سال ۲۰۱۴، بندهای ۲، ۹، ۴۳، ۴۷، ۵۵، رب ۲، رب ۴ و رب ۴۸ را اصلاح و بندهای ۱۲ الف، ۴۴ الف، ۵۵ الف و رب ۸ الف تا رب ۸ پ را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال کند.

۱۰۳. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، منتشرشده در جولای سال ۲۰۱۴، بندهای ۲، ۸، ۹، ۷۱، ۸۸ تا ۹۰، ۹۶، رب ۹۵، رب ۱۱۴، رب ۱۱۸ و عنوان بالای رب ۱۳۳ را اصلاح و بندهای ۴، ۷، ۷۰، ۷۹، ۱۰۳، ۱۰۳ ا، ۱۰۳ ج، ۱۰۳ تا ۱۰۳ د، ۱۰۳ ا تا ۱۰۳ ش، ۱۰۳ ط، ۱۰۵ تا ۱۰۷ الف، ۱۰۸ تا ۱۰۸ ج، رب ۱ تا رب ۹۳ و رب ۹۶ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.

۱۰۳. [این بند، برای یک واحد تجاری که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را نپذیرفته است، اضافه شد.]

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

۱۰۴. این استاندارد به جز موارد تصریح‌شده در بند ۱۰۸، باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود. مانده ابتدای دوره سود انباشته برای نخستین دوره گذشته ارائه‌شده و سایر مبالغ مقایسه‌ای باید به گونه‌ای تعدیل شوند که گویی همیشه از این استاندارد استفاده شده است، مگر اینکه تجدید ارائه اطلاعات غیرعملی باشد. اگر تجدید ارائه غیرعملی باشد، واحد تجاری باید این موضوع را افشا کند و میزان اطلاعات تجدید ارائه‌شده را مشخص نماید.

۱۰۵ تا ۱۰۷ الف. [حذف شد]

۱۰۸. واحد تجاری نباید مبلغ دفتری داراییهای غیرمالی و بدهیهای غیرمالی را به منظور حذف سودها و زیانهای مربوط به مصون‌سازی جریانهای نقدی که قبل از شروع سال مالی بکارگیری این استاندارد برای نخستین بار، در مبلغ دفتری لحاظ شده است، تعدیل کند. در شروع دوره مالی که این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته می‌شود، هر مبلغ شناسایی شده خارج از سود یا زیان دوره (در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه) برای مصون‌سازی تعهدات قطعی، که طبق این استاندارد به عنوان مصون‌سازی ارزش منصفانه به حساب گرفته شده، باید به عنوان یک دارایی یا بدهی، تجدید طبقه‌بندی شود، به استثنای مصون‌سازی ریسک ارز که همچنان به عنوان مصون‌سازی جریانهای نقدی در نظر گرفته می‌شود.

۱۰۸ الف. واحد تجاری باید آخرین جمله بند ۸۰ و بندهای رب ۹۹ الف و رب ۹۹ ب را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۶ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. در صورتی که واحد تجاری، یک معامله پیش‌بینی شده برون‌سازمانی را به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص داده باشد که این معامله:

الف. بر حسب واحد پول عملیاتی واحد تجاری انجام‌دهنده معامله بیان شود،

ب. باعث ایجاد ریسکی شود که بر سود یا زیان تلفیقی اثر دارد (یعنی بر حسب واحد پولی به غیر از واحد پول گزارشگری گروه تعیین شود)، و

پ. واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی باشد که مبتنی بر واحد پول عملیاتی واحد تجاری انجام دهنده معامله نیست،

واحد تجاری می‌تواند حسابداری مصون‌سازی را در صورتهای مالی تلفیقی دوره(های) قبل از تاریخ بکارگیری آخرین جمله بند ۸۰ و بندهای رب ۹۹ الف و رب ۹۹ ب، اعمال کند.

۱۰۸ ب. ضرورتی ندارد واحد تجاری بند رب ۹۹ ب را برای اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره‌های قبل از تاریخ بکارگیری آخرین جمله بند ۸۰ و بند رب ۹۹ الف اعمال کند.

۱۰۸ پ. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال ۲۰۰۸، بندهای ۷۳ و رب ۸ را اصلاح کرد. بند ۸۰ به موجب اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در آوریل سال ۲۰۰۹، اصلاح شد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد تمام این اصلاحات مجاز است. اگر واحد تجاری، این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۱۰۸ ت. نوسازی ابزارهای مشتقه و استمرار حسابداری مصون‌سازی (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹)، منتشرشده در ژوئن سال ۲۰۱۳، بندهای ۹۱ و ۱۰۱ را اصلاح و بند رب ۱۱۳ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید آن بندها را برای دوره‌های سالانه‌ای که اول ژانویه سال ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. واحد تجاری باید اصلاحات مذکور را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات با تسری به گذشته بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری، اصلاحات مذکور را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۱۰۸ تا ۱۰۸ ج. [حذف شد]

کنارگذاری سایر بیانیه‌ها

۱۰۹. این استاندارد جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری، تجدیدنظرشده در اکتبر سال ۲۰۰۰، می‌شود.

۱۱۰. این استاندارد و رهنمود بکارگیری همراه آن، جایگزین رهنمود بکارگیری منتشرشده توسط کمیته رهنمود بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ که توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری سابق تأسیس شده بود، می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

پیوست الف

رهنمود بکارگیری

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

ر ب ۱ تا ر ب ۹۳. [حذف شد]

مصون‌سازی (بندهای ۷۱ تا ۱۰۲)

ابزارهای مصون‌سازی (بندهای ۷۲ تا ۷۷)

ابزارهای واجد شرایط (بندهای ۷۲ و ۷۳)

ر ب ۹۴. زیان بالقوه اختیار معامله صادر شده توسط واحد تجاری ممکن است بطور قابل ملاحظه‌ای، بیشتر از سود بالقوه در ارزش قلم مصون‌شده مربوط باشد. به بیان دیگر، اختیار معامله صادر شده، در کاهش ریسک سود یا زیان قلم مصون‌شده اثربخش نیست. بنابراین، اختیار معامله صادر شده، واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان ابزار مصون‌سازی نخواهد بود مگر اینکه برای تهاثر با اختیار معامله خریداری شده، شامل اختیار معامله تعبیه شده در ابزار مالی دیگر (برای مثال، اختیار خرید صادر شده مورد استفاده برای مصون‌سازی بدهی قابل باز خرید) اختصاص داده شود. در مقابل، سودهای بالقوه اختیار معامله خریداری شده برابر یا بیشتر از زیانهای آن است و بنابراین، قابلیت کاهش اثرپذیری سود یا زیان حاصل از تغییرات ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی را دارد. بر همین اساس، می‌تواند شرایط طبقه‌بندی به عنوان ابزار مصون‌سازی را داشته باشد.

ر ب ۹۵. یک دارایی مالی اندازه‌گیری شده به بهای مستهلک شده ممکن است در مصون‌سازی ریسک ارز، به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص یابد.

ر ب ۹۶. [حذف شد]

ر ب ۹۷. ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری، دارایی مالی یا بدهی مالی واحد تجاری نیستند و بنابراین، نمی‌توان آنها را به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص داد.

اقلام مصون‌شده (بندهای ۷۸ تا ۸۴)

اقلام واجد شرایط (بندهای ۷۸ تا ۸۰)

ر ب ۹۸. تعهد قطعی برای تحصیل فعالیت تجاری در یک ترکیب تجاری، نمی‌تواند قلم مصون‌شده باشد، مگر در مورد ریسک ارز، زیرا سایر ریسکهایی که مصون می‌شوند را نمی‌توان بطور خاص تشخیص داد و اندازه‌گیری کرد. سایر ریسکها، ریسکهای عمومی فعالیت تجاری است.

ر ب ۹۹. سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه را نمی‌توان در مصون‌سازی ارزش منصفانه به عنوان قلم مصون‌شده محسوب کرد زیرا در روش ارزش ویژه، سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان دوره واحد تجاری وابسته، نه تغییرات در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. به دلیل مشابه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تلفیقی، در مصون‌سازی ارزش منصفانه نمی‌تواند قلم مصون‌شده محسوب شود زیرا در تلفیق، سود یا زیان دوره واحد تجاری فرعی، نه تغییرات در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. مصون‌سازی خالص سرمایه‌گذاری در عملیات خارجی متفاوت است زیرا مصون‌سازی ریسک ارز است و مصون‌سازی ارزش منصفانه تغییر در ارزش سرمایه‌گذاری نمی‌باشد.

ر ب ۹۹ الف. در بند ۸۰ تصریح می‌شود که در صورتهای مالی تلفیقی، ریسک ارز یک معامله درون‌گروهی پیش‌بینی شده بسیار محتمل، ممکن است در مصون‌سازی جریانهای نقدی، شرایط طبقه‌بندی به عنوان قلم مصون‌شده را احراز کند، مشروط بر آنکه معامله برحسب واحد پولی به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری انجام‌دهنده معامله باشد و ریسک ارز بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر بگذارد. بدین منظور، واحد تجاری می‌تواند واحد تجاری اصلی، واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه باشد. در صورتی که ریسک ارز معامله درون‌گروهی پیش‌بینی شده بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر نگذارد، معامله درون‌گروهی، شرایط طبقه‌بندی قلم مصون‌شده را احراز نمی‌کند. این وضعیت، معمولاً برای پرداختهای حق امتیاز، پرداختهای بهره یا هزینه‌های مدیریتی بین اعضای همان گروه مصداق دارد، مگر اینکه معامله برون‌سازمانی مرتبطی وجود داشته باشد. با وجود این، چنانچه ریسک ارز معامله درون‌گروهی پیش‌بینی شده بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر داشته باشد، معامله درون‌گروهی می‌تواند شرایط قلم مصون‌شده را احراز کند. نمونه‌ای از این مورد، فروش یا خرید پیش‌بینی شده موجودیها بین اعضای یک گروه است مشروط بر اینکه موجودی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

بعداً به شخص برون‌سازمانی فروخته شود. همچنین، فروش درون‌گروهی پیش‌بینی شده ماشین‌آلات و تجهیزات از یک واحد تجاری عضو گروه به عضو دیگری از گروه ممکن است بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر داشته باشد. برای مثال، این موضوع می‌تواند به این دلیل رخ دهد که ماشین‌آلات و تجهیزات توسط واحد تجاری خریدار مستهلك می‌شود و مبلغ اولیه شناسایی شده برای ماشین‌آلات و تجهیزات در صورتی که معامله درون‌گروهی پیش‌بینی شده، بر حسب واحد پولی غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری خریدار تعیین شده باشد، ممکن است تغییر کند.

رب ۹۹ب. در صورتی که مصون‌سازی معامله درون‌گروهی پیش‌بینی شده، شرایط حسابداری مصون‌سازی را احراز کند، هرگونه سود یا زیانی که طبق بند ۹۵(الف) در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود، باید در همان دوره یا دوره‌هایی که در آن ریسک ارزش معامله مصون‌شده بر سود یا زیان تلفیقی تأثیر می‌گذارد به عنوان تعدیل تجدید طبقه‌بندی، از حقوق مالکانه به سود یا زیان دوره تجدید طبقه‌بندی شود.

رب ۹۹الف. واحد تجاری می‌تواند تمام تغییرات در جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه قلم مصون‌شده را در یک رابطه مصون‌سازی اختصاص دهد. همچنین، واحد تجاری می‌تواند تنها تغییرات در جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه قلم مصون‌شده که بالاتر یا پایین‌تر از قیمتی مشخص یا تغییری دیگر (ریسک یک‌طرفه) است را اختصاص دهد. ارزش ذاتی ابزار مصون‌سازی به شکل اختیار معامله خریداری شده (با فرض اینکه شرایط اصلی آن با ریسک اختصاص یافته یکسان باشد)، اما نه ارزش زمانی آن، منعکس‌کننده ریسک یک‌طرفه در یک قلم مصون‌شده است. برای مثال، واحد تجاری می‌تواند نوسان پیامدهای جریانهای نقدی آتی ناشی از افزایش قیمت خرید پیش‌بینی شده کالا را اختصاص دهد. در این شرایط، تنها از دست دادن جریانهای نقدی ناشی از افزایش قیمت به بالاتر از سطحی مشخص، اختصاص می‌یابد. ریسک مصون‌شده، ارزش زمانی اختیار معامله خریداری شده را دربرنمی‌گیرد زیرا ارزش زمانی جزئی از معامله پیش‌بینی شده‌ای که بر سود یا زیان دوره تأثیر می‌گذارد، نیست (بند ۸۶(ب)). رب ۹۹ب.

اختصاص اقلام مالی به عنوان اقلام مصون‌شده (بندهای ۸۱ و ۸۱ا)

رب ۹۹پ. در صورتی که قسمتی از جریانهای نقدی دارایی مالی یا بدهی مالی، به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص یابد، قسمت مصون‌شده باید کمتر از کل جریانهای نقدی دارایی یا بدهی باشد. برای مثال، در مورد بدهی که نرخ بهره مؤثر آن کمتر از نرخ لایبور باشد، واحد تجاری نمی‌تواند (الف) قسمتی از بدهی برابر با مبلغ اصل به اضافه بهره به نرخ لایبور و (ب) قسمت باقیمانده منفی را اختصاص دهد. با وجود این، ممکن است واحد تجاری تمام جریانهای نقدی کل دارایی مالی یا بدهی مالی را به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص دهد و آنها را تنها در مقابل ریسکی مشخص مصون کند (برای مثال، تنها در مقابل تغییراتی که قابل انتساب به تغییرات در نرخ لایبور است). برای مثال، در مورد بدهی مالی که نرخ بهره مؤثر آن ۱۰۰ واحد مینا کمتر از نرخ لایبور است، واحد تجاری می‌تواند کل بدهی را به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص دهد (یعنی اصل به اضافه بهره به نرخ لایبور منهای ۱۰۰ واحد مینا) و تغییر در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی کل آن بدهی که قابل انتساب به تغییرات در لایبور است را مصون کند. همچنین، ممکن است واحد تجاری به منظور بهبود اثربخشی مصون‌سازی به شرح بند رب ۱۰۰، نسبت مصون‌سازی غیر از یک به یک را انتخاب کند.

رب ۹۹ت. افزون بر این، در صورتی که ابزار مالی با نرخ ثابت در زمانی بعد از ایجاد، مصون شود و نرخهای بهره در این فاصله تغییر کند، واحد تجاری می‌تواند قسمتی برابر با نرخ مبنایی که بیشتر از نرخ قراردادی پرداختی بابت آن قلم است را اختصاص دهد. واحد تجاری در صورتی مجاز به انجام چنین کاری است که نرخ مینا کمتر از نرخ بهره مؤثری باشد که با این فرض که واحد تجاری ابزار را در نخستین روز اختصاص به عنوان قلم مصون‌شده، خریداری کرده، محاسبه شده است. برای مثال، فرض کنید واحد تجاری یک دارایی مالی با نرخ ثابت، به مبلغ ۱۰۰ واحد پول ایجاد کند که نرخ بهره مؤثر آن، در زمانی که نرخ لایبور ۴ درصد است، ۶ درصد می‌باشد. مصون‌سازی این دارایی زمانی آغاز می‌شود که نرخ لایبور به ۸ درصد افزایش یافته و ارزش منصفانه دارایی به ۹۰ واحد پول کاهش یافته است. واحد تجاری محاسبه می‌کند که اگر دارایی را در تاریخی که برای نخستین بار به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص داده است، به ارزش منصفانه ۹۰ واحد پول خریداری می‌کرد، بازده مؤثر ۹/۵ درصد بود. از آنجا که نرخ لایبور کمتر از این بازده مؤثر است، واحد تجاری می‌تواند بخش لایبور ۸ درصد را که قسمتی از آن، جریانهای نقدی قراردادی بهره و قسمتی تفاوت بین ارزش منصفانه فعلی (یعنی ۹۰ واحد پول) و مبلغ قابل بازپرداخت در سررسید (یعنی ۱۰۰ واحد پول) است، اختصاص دهد.

رب ۹۹ث. بند ۸۱ به واحد تجاری اجازه می‌دهد مواردی غیر از کل تغییر در ارزش منصفانه یا نوسان در جریانهای نقدی ابزار مالی را اختصاص دهد. برای مثال:

الف. کل جریانهای نقدی ابزار مالی ممکن است بابت تغییر در جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه قابل انتساب به برخی (اما نه تمام) ریسکها اختصاص یابد؛ یا

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

ب. برخی (اما نه تمام) جریانهای نقدی ابزار مالی ممکن است بابت تغییر در جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه قابل انتساب به تمام یا تنها برخی ریسکها اختصاص یابد (یعنی "قسمتی" از جریانهای نقدی ابزار مالی می‌تواند بابت تغییرات قابل انتساب به تمام یا تنها برخی ریسکها اختصاص یابد).

رب ۹۹. برای احراز شرایط حسابداری مصون‌سازی، ریسکها و قسمتهای اختصاص یافته باید اجزایی از ابزارهای مالی باشند که جداگانه قابل تشخیص است و تغییرات در جریانهای نقدی یا ارزش منصفانه کل ابزار مالی ناشی از تغییرات در ریسکها و قسمتهای اختصاص یافته، باید به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. برای مثال:

الف. برای یک ابزار مالی با نرخ ثابت که در مقابل تغییرات در ارزش منصفانه قابل انتساب به تغییرات در نرخ بهره بدون ریسک یا مبنا مصون شده است، بطور معمول نرخ بدون ریسک یا مبنا به عنوان جزء جداگانه قابل تشخیص ابزار مالی و قابل اندازه‌گیری به گونه‌ای قابل اتکا، اختصاص می‌یابد.

ب. تورم، جداگانه قابل تشخیص نیست و نمی‌توان آن را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد و نمی‌توان آن را به عنوان ریسک یا قسمتی از ابزار مالی اختصاص داد مگر اینکه الزامات قسمت (پ) احراز شود.

پ. قسمت تورمی مشخص شده طبق قرارداد جریانهای نقدی اوراق قرضه وابسته به تورم شناسایی شده (با فرض اینکه الزامی برای به حساب گرفتن جداگانه ابزار مشتقه تعبیه شده وجود ندارد) تا زمانی که قسمت تورمی بر سایر جریانهای نقدی آن ابزار تأثیر نگذارد، بطور جداگانه قابل تشخیص و به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است.

اختصاص اقلام غیرمالی به عنوان اقلام مصون شده (بند ۸۲)

رب ۱۰۰. تغییر در قیمت اجزای دارایی غیرمالی یا بدهی غیرمالی، معمولاً بر قیمت آن اقلام تأثیری قابل پیش‌بینی که بطور جداگانه قابل اندازه‌گیری باشد، ندارد که، برای مثال، با تأثیر تغییر در نرخهای بهره بازار بر قیمت اوراق قرضه قابل مقایسه باشد. بنابراین دارایی غیرمالی یا بدهی غیرمالی، تنها بطور کامل یا در مقابل ریسک ارز، قلم مصون شده محسوب می‌شود. اگر تفاوتی بین شرایط ابزار مصون‌سازی و قلم مصون شده وجود داشته باشد (نظیر مصون‌سازی خرید پیش‌بینی شده قهوه برزیلی با استفاده از پیمان آتی خرید قهوه کلمبیایی با شرایط مشابه به نحو دیگر)، رابطه مصون‌سازی در صورتی می‌تواند واجد شرایط مصون‌سازی شود که تمام شرایط بند ۸۸ احراز شود، از جمله اینکه انتظار رود مصون‌سازی بسیار اثربخش باشد. برای این منظور، مبلغ ابزار مصون‌سازی ممکن است با هدف بهبود اثربخشی رابطه مصون‌سازی، از قلم مصون شده بیشتر یا کمتر باشد. برای مثال، برای تعیین رابطه آماری بین قلم مصون شده (برای مثال، معامله قهوه برزیلی) و ابزار مصون‌سازی (برای مثال، معامله قهوه کلمبیایی) می‌توان از تحلیل رگرسیون استفاده کرد. در صورتی که رابطه آماری معناداری بین دو متغیر (یعنی بین قیمت هر واحد قهوه برزیلی و قهوه کلمبیایی) وجود داشته باشد، از شیب خط رگرسیون می‌توان برای تعیین نسبت مصون‌سازی که اثربخشی مورد انتظار را حداکثر می‌کند، استفاده کرد. برای مثال، در صورتی که شیب خط رگرسیون ۱/۰۲ باشد، نسبت مصون‌سازی بر مبنای مقدار ۰/۹۸ اقلام مصون شده در برابر مقدار ۱/۰۰ ابزار مصون‌سازی، اثربخشی مورد انتظار را حداکثر می‌کند. با وجود این، رابطه مصون‌سازی ممکن است منجر به عدم اثربخشی شود که در طول دوره زمانی رابطه مصون‌سازی در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود.

اختصاص گروهی از اقلام به عنوان اقلام مصون شده (بندهای ۸۳ و ۸۴)

رب ۱۰۱. مصون‌سازی کل یک وضعیت خالص (برای مثال خالص تمام داراییهای با نرخ ثابت و بدهیهای با نرخ ثابت با سررسیدهای مشابه)، به جای یک قلم مصون شده خاص، شرایط حسابداری مصون‌سازی را احراز نمی‌کند. با وجود این، از طریق اختصاص قسمتی از اقلام پایه به عنوان قلم مصون شده، تقریباً می‌توان به همان تأثیر حسابداری مصون‌سازی بر سود یا زیان دوره در این نوع رابطه مصون‌سازی دست یافت. برای مثال، در صورتی که یک بانک داراییهایی به مبلغ ۱۰۰ واحد پول و بدهیهایی به مبلغ ۹۰ واحد پول با ریسکها و شرایط با ماهیت مشابه داشته باشد و ریسک خالص ۱۰ واحد پول را مصون کند، ۱۰ واحد پول از این داراییها را می‌تواند به عنوان قلم مصون شده اختصاص دهد. این اختصاص در صورتی می‌تواند استفاده شود که این داراییها و بدهیها ابزارهای با نرخ ثابت باشند، که این حالت، مصون‌سازی ارزش منصفانه است، یا در صورتی که ابزار با نرخ متغیر باشند، مصون‌سازی جریانهای نقدی محسوب می‌شود. همچنین، در صورتی که واحد تجاری تعهد قطعی خرید ارزی به مبلغ ۱۰۰ واحد پول و تعهد قطعی فروش ارزی به مبلغ ۹۰ واحد پول داشته باشد، می‌تواند مبلغ خالص ۱۰ واحد پول را از طریق تحصیل ابزار مشتقه و اختصاص آن به عنوان ابزار مصون‌سازی مربوط، با ۱۰ واحد پول از تعهد قطعی خرید به مبلغ ۱۰۰ واحد پول، مصون کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

حسابداری مصون‌سازی (بندهای ۸۵ تا ۱۰۲)

رب ۱۰۲. نمونه‌ای از مصون‌سازی ارزش منصفانه، مصون‌سازی آسیب‌پذیری از تغییرات در ارزش منصفانه ابزار بدهی با نرخ ثابت در نتیجه تغییر در نرخهای ثابت است. ناشر یا دارنده ابزار می‌تواند اقدام به این مصون‌سازی کنند.

رب ۱۰۳. نمونه‌ای از مصون‌سازی جریانهای نقدی، بکارگیری سواپ برای تغییر بدهی با نرخ شناور به بدهی با نرخ ثابت است (یعنی مصون‌سازی معامله آتی که در آن جریانهای نقدی آتی مصون‌شده، پرداختهای بهره آتی است).

رب ۱۰۴. مصون‌سازی تعهد قطعی (برای مثال، مصون‌سازی تغییر در قیمت سوخت که به تعهد قراردادی شناسایی نشده توسط یک شرکت تولید و توزیع نیروی برق برای خرید سوخت به قیمتی ثابت مربوط است)، مصون‌سازی آسیب‌پذیری از تغییر در ارزش منصفانه تلقی می‌شود. در نتیجه، این مصون‌سازی، مصون‌سازی ارزش منصفانه تلقی می‌شود. با وجود این، طبق بند ۸۷، مصون‌سازی ریسک ارزش تعهد قطعی می‌تواند به عنوان مصون‌سازی جریان نقدی نیز اختصاص یابد.

ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی

رب ۱۰۵. تنها در صورتی که هر دو شرط زیر تحقق یابد، مصون‌سازی بسیار اثربخش محسوب می‌شود:

الف. در آغاز مصون‌سازی و در دوره‌های بعد، انتظار رود مصون‌سازی در تهاثر تغییرات در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده طی دوره‌ای که مصون‌سازی برای آن اختصاص یافته است، بسیار اثربخش باشد. این انتظار می‌تواند به شیوه‌های مختلفی، از جمله مقایسه تغییرات گذشته در ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده است با تغییرات گذشته ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی ابزار مصون‌سازی، یا از طریق اثبات همبستگی آماری بالابین ارزش منصفانه یا جریانهای نقدی قلم مصون‌شده و ابزار مصون‌سازی مشخص شود. ممکن است واحد تجاری نسبت مصون‌سازی به غیر از یک به یک را به منظور بهبود اثربخشی مصون‌سازی، چنانکه در بند رب ۱۰۰ بیان شد، انتخاب کند.

ب. نتایج واقعی مصون‌سازی در دامنه ۸۰ تا ۱۲۵ درصد قرار گیرد. برای مثال، در صورتی که نتایج واقعی بگونه‌ای باشد که زیان ابزار مصون‌سازی ۱۲۰ واحد پول و سود ابزار نقد ۱۰۰ واحد پول باشد، نسبت تهاثر می‌تواند به صورت ۱۲۰/۱۰۰ اندازه‌گیری شود، که ۱۲۰ درصد است، یا به صورت ۱۰۰/۱۲۰ که ۸۳ درصد است، اندازه‌گیری شود. در این مثال، با فرض اینکه مصون‌سازی شرط (الف) را احراز می‌کند، واحد تجاری نتیجه می‌گیرد که مصون‌سازی بسیار اثربخش بوده است.

رب ۱۰۶. اثربخشی، حداقل در زمانی که واحد تجاری صورتهای مالی سالانه یا میان‌دوره‌ای تهیه می‌کند، ارزیابی می‌شود.

رب ۱۰۷. این استاندارد روش واحدی را برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی تعیین نمی‌کند. روشی که واحد تجاری برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی استفاده می‌کند، به راهبرد مدیریت ریسک واحد تجاری بستگی دارد. برای مثال، در صورتی که راهبرد مدیریت ریسک واحد تجاری، تعدیل مبلغ ابزار مصون‌سازی به صورت ادواری باشد تا تغییرات در وضعیت مصون‌سازی را منعکس کند، واحد تجاری باید نشان دهد انتظار می‌رود مصون‌سازی تنها برای دوره منتهی به زمانی که مبلغ ابزار مصون‌سازی مجدداً تعدیل می‌شود، بسیار اثربخش است. در برخی موارد، واحد تجاری روشهای متفاوتی را برای انواع مختلف مصون‌سازی بکار می‌گیرد. مستندسازی راهبرد مصون‌سازی توسط واحد تجاری شامل روشهای ارزیابی اثربخشی است. این روشها بیان می‌کنند که آیا ارزیابی، تمام سود یا زیان ابزار مصون‌سازی را دربرمی‌گیرد یا اینکه ارزش زمانی ابزار نادیده گرفته شده است یا خیر.

رب ۱۰۷الف. در صورتی که واحد تجاری کمتر از ۱۰۰ درصد آسیب‌پذیری یک قلم را مصون کند، برای مثال ۸۵ درصد، باید قلم مصون‌شده را به عنوان قلمی که ۸۵ درصد آسیب‌پذیری آن را مصون کرده است، اختصاص دهد و باید عدم اثربخشی را بر مبنای تغییر در ۸۵ درصد آسیب‌پذیری اختصاص داده‌شده، اندازه‌گیری کند. با وجود این، هنگام مصون‌سازی ۸۵ آسیب‌پذیری اختصاص داده‌شده ممکن است واحد تجاری از نسبت مصون‌سازی غیر از یک به یک استفاده کند، مشروط بر اینکه این نسبت اثربخشی مورد انتظار مصون‌سازی را، طبق توضیحات بند رب ۱۰۰ بهبود بخشد.

رب ۱۰۸. در صورتی که شرایط اصلی ابزار مصون‌سازی و دارایی، بدهی، تعهد قطعی یا معامله پیش‌بینی شده بسیار محتمل مصون‌شده یکسان باشد، این احتمال می‌تواند وجود داشته باشد که تغییرات در ارزش منصفانه و جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک مصون‌شده، هم زمانی که مصون‌سازی آغاز می‌شود و هم پس از آن، یکدیگر را تهاثر کنند. برای مثال اگر مبلغ اسمی و مبلغ اصل، دوره زمانی، تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد، تاریخهای دریافت و پرداخت بهره و اصل، و مبنای اندازه‌گیری نرخهای بهره ابزار مصون‌سازی و

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

قلم مصون‌شده یکسان باشد، این احتمال وجود دارد که سواپ نرخ بهره، یک مصون‌سازی اثربخش باشد. افزون بر این، احتمال دارد که مصون‌سازی خرید پیش‌بینی‌شده بسیار محتمل کالا با یک پیمان آتی، بسیار اثربخش باشد اگر:

- الف. پیمان آتی برای خرید همان مقدار از همان کالا در همان زمان و مکان، خرید پیش‌بینی‌شده مصون‌شده باشد؛
- ب. ارزش منصفانه پیمان آتی در آغاز صفر باشد؛ و
- پ. تغییر در صرف یا کسر پیمان آتی، در ارزیابی اثربخشی منظور نشود و در سود یا زیان دوره شناسایی شود یا تغییر در جریانهای نقدی مورد انتظار معامله پیش‌بینی‌شده بسیار محتمل، بر مبنای قیمت آتی کالا باشد.

رب ۱۰۹. برخی مواقع، ابزار مصون‌سازی تنها قسمتی از ریسک مصون‌شده را تهاتر می‌کند. برای مثال، در صورتی که ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده بر حسب واحدهای پول متفاوتی بیان شوند که در یک جهت حرکت نمی‌کنند، مصون‌سازی بطور کامل اثربخش نخواهد بود. همچنین، مصون‌سازی ریسک نرخ بهره با استفاده از ابزار مشتقه، در صورتی که قسمتی از تغییر در ارزش منصفانه ابزار مشتقه به ریسک اعتباری طرف مقابل قابل انتساب باشد، بطور کامل اثربخش نخواهد بود.

رب ۱۱۰. برای احراز شرایط حسابداری مصون‌سازی، مصون‌سازی باید به یک ریسک مشخص و اختصاص یافته، و نه صرفاً به ریسکهای تجاری عمومی واحد تجاری، ارتباط داده شود، و باید در نهایت بر سود یا زیان واحد تجاری تأثیر گذارد. مصون‌سازی ریسک نابابی دارایی فیزیکی یا ریسک مصادره املاک توسط دولت، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی نیست؛ اثربخشی آن را نمی‌توان اندازه‌گیری کرد زیرا این ریسکها به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیستند.

رب ۱۱۰ الف. بند ۷۴ الف) به واحد تجاری اجازه می‌دهد ارزش ذاتی و ارزش زمانی قرارداد اختیار معامله را تفکیک کند و تنها تغییر در ارزش ذاتی قرارداد اختیار معامله را به عنوان ابزار مصون‌سازی اختصاص دهد. چنین اختصاصی می‌تواند منجر به یک رابطه مصون‌سازی شود که اگر شرایط اصلی معامله پیش‌بینی‌شده و ابزار مصون‌سازی یکسان باشد، برای تهاتر تغییرات در جریانهای نقدی قابل انتساب به ریسک یک‌طرفه مصون‌شده معامله پیش‌بینی‌شده، بطور کامل اثربخش باشد.

رب ۱۱۰ ب. در صورتی که واحد تجاری اختیار معامله خریداری‌شده را بطور کامل به عنوان ابزار مصون‌سازی ریسک یک‌طرفه ناشی از معامله پیش‌بینی‌شده اختصاص دهد، رابطه مصون‌سازی کاملاً اثربخش نخواهد بود. این بدان دلیل است که صرف پرداختی بابت اختیار معامله، دربرگیرنده ارزش زمانی است و همان‌طور که در بند رب ۹۹ الف اشاره شد، ریسک یک‌طرفه اختصاص یافته، دربرگیرنده ارزش زمانی اختیار معامله نیست. بنابراین، در این شرایط، هیچ تهاتری بین جریانهای نقدی مربوط به ارزش زمانی صرف پرداختی اختیار معامله و ریسک مصون‌شده اختصاص یافته وجود نخواهد داشت.

رب ۱۱۱. در مورد ریسک نرخ بهره، اثربخشی مصون‌سازی می‌تواند با تهیه زمانبندی سررسید داراییهای مالی و بدهیهای مالی که خالص آسیب‌پذیری نرخ بهره را برای هر دوره زمانی نشان می‌دهد، ارزیابی شود، مشروط بر اینکه خالص آسیب‌پذیری به دارایی یا بدهی خاصی (یا گروه خاصی از داراییها یا بدهیها یا قسمت مشخصی از آنها) که منجر به آن آسیب‌پذیری خالص می‌شود، مربوط باشد و اثربخشی مصون‌سازی در مقابل آن دارایی یا بدهی ارزیابی شود.

رب ۱۱۲. برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی، به‌طور معمول، واحد تجاری ارزش زمانی پول را در نظر می‌گیرد. نرخ بهره ثابت قلم مصون‌شده الزماً نباید دقیقاً با نرخ بهره ثابت سواپ اختصاص یافته برای مصون‌سازی ارزش منصفانه، مطابقت داشته باشد. نرخ بهره متغیر دارایی یا بدهی بهره‌دار نیز الزماً نباید با نرخ بهره متغیر سواپ اختصاص یافته برای مصون‌سازی جریانهای نقدی یکسان باشد. ارزش منصفانه سواپ، ناشی از تسویه خالص آن است. نرخهای متغیر و ثابت سواپ، اگر به مبلغ یکسانی تغییر کند، می‌تواند بدون تأثیرگذاری بر تسویه خالص تغییر کند.

رب ۱۱۳. در صورتی که واحد تجاری معیارهای اثربخشی مصون‌سازی را احراز نکند، حسابداری مصون‌سازی را از آخرین تاریخی که در آن انطباق با اثربخشی مصون‌سازی اثبات شده است، متوقف می‌کند. با وجود این، در صورتی که واحد تجاری رویداد یا تغییر در شرایطی را تشخیص دهد که موجب شده است رابطه مصون‌سازی معیارهای اثربخشی را احراز نکند، و نشان دهد که مصون‌سازی قبل از وقوع رویداد یا تغییر در شرایط اثربخش بوده است، حسابداری مصون‌سازی را از تاریخ آن رویداد یا تغییر در شرایط متوقف می‌کند.

رب ۱۱۳ الف. رب ۱۱۳ ال برای جلوگیری از ابهام، آثار جایگزینی طرف اولیه با طرف پایاپای‌کننده و ایجاد تغییرات مربوط طبق بندهای ۹۱ الف) (۲) و ۱۰۱ الف) (۲)، باید در اندازه‌گیری ابزار مصون‌سازی و در نتیجه، در ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی و اندازه‌گیری اثربخشی مصون‌سازی منعکس شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

حسابداری مصون‌سازی ارزش منصفانه برای مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی

رب ۱۱۴. برای مصون‌سازی ارزش منصفانه ریسک نرخ بهره مربوط به پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی، واحد تجاری در صورتی الزامات این استاندارد را احراز می‌کند که روشهای تعیین‌شده در بندهای (الف) تا (خ) و بندهای رب ۱۱۵ تا رب ۱۳۲ زیر را رعایت کند.

الف. به عنوان قسمتی از فرایند مدیریت ریسک، واحد تجاری پرتفویی از اقلامی را که می‌خواهد نرخ بهره آن را مصون کند، مشخص می‌نماید. این پرتفوی ممکن است متشکل از فقط داراییها، فقط بدهیها یا ترکیبی از داراییها و بدهیها باشد. واحد تجاری ممکن است دو یا چند پرتفوی داشته باشد که در این حالت، رهنمودهای زیر را بطور جداگانه برای هر پرتفوی بکار می‌گیرد.

ب. واحد تجاری بر مبنای تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، نه تاریخهای قراردادی، پرتفوی را در دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد، تجزیه می‌کند. تجزیه دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری ممکن است به شیوه‌های مختلفی انجام شود، از جمله زمانبندی جریانهای نقدی به دوره‌های زمانی که انتظار می‌رود در آن واقع شود، یا زمانبندی مبالغ اسمی اصل در تمام دوره‌های زمانی تا زمانی که انتظار می‌رود قیمت‌گذاری مجدد واقع شود.

پ. بر مبنای این تجزیه، واحد تجاری نسبت به مبلغی که می‌خواهد مصون کند، تصمیم می‌گیرد. واحد تجاری مبلغی از داراییها یا بدهیهای پرتفوی مشخص‌شده را (اما نه مبلغ خالص) برابر با مبلغی که می‌خواهد برای مصون‌سازی اختصاص دهد، به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص می‌دهد. همچنین این مبلغ، درصدی را که برای آزمون اثربخشی طبق بند رب ۱۲۶(ب) استفاده می‌شود، تعیین می‌کند.

ت. واحد تجاری ریسک نرخ بهره‌ای را که مصون می‌شود، اختصاص می‌دهد. این ریسک می‌تواند قسمتی از ریسک نرخ بهره هر یک از اقلام در وضعیت مصون‌شده، نظیر نرخ بهره مبنا (برای مثال نرخ لایبور) باشد.

ث. واحد تجاری یک یا چند ابزار مصون‌سازی را برای هر یک از دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد اختصاص می‌دهد.

ج. با استفاده از تخصیصهای صورت‌گرفته در قسمتهای (پ) تا (ث) بالا، واحد تجاری در آغاز و در دوره‌های بعد، این موضوع را ارزیابی می‌کند که طی دوره‌ای که مصون‌سازی برای آن تخصیص می‌یابد، انتظار می‌رود مصون‌سازی بسیار اثربخش باشد یا خیر.

چ. به صورت ادواری، واحد تجاری بر مبنای تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار تعیین‌شده در قسمت (ب)، تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده (به گونه‌ای که در قسمت (پ) اختصاص یافت) را که به ریسک مصون‌شده (به گونه‌ای که در قسمت (ت) اختصاص یافت) قابل انتساب است، اندازه‌گیری می‌کند. در صورتی که ارزیابی مصون‌سازی با استفاده از روش مستندشده واحد تجاری برای ارزیابی اثربخشی، نشان دهد که مصون‌سازی در واقع بسیار اثربخش بوده است، واحد تجاری تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده را در سود یا زیان دوره به عنوان سود یا زیان و در یکی از دو قلم اصلی صورت وضعیت مالی طبق بند ۸۹الف، شناسایی می‌کند. ضرورتی ندارد تغییر در ارزش منصفانه، به دارایی یا بدهی واحدی اختصاص یابد.

ح. واحد تجاری تغییر در ارزش منصفانه ابزار(های) مصون‌سازی (به گونه‌ای که در قسمت (ث) اختصاص داده شد) را اندازه‌گیری و آن را به عنوان سود یا زیان در سود یا زیان دوره شناسایی می‌کند. ارزش منصفانه ابزار(های) مصون‌سازی در صورت وضعیت مالی به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی می‌شود.

خ. هر گونه عدم اثربخشی^۱ به عنوان تفاوت بین تغییر در ارزش منصفانه مورد اشاره در قسمتهای (چ) و (ح)، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود.

رب ۱۱۵. این رویکرد در ادامه با تفصیل بیشتر بیان می‌شود. این رویکرد تنها باید برای مصون‌سازی ارزش منصفانه ریسک نرخ بهره مربوط به پرتفوی داراییهای مالی یا بدهیهای مالی استفاده شود.

رب ۱۱۶. پرتفوی مشخص‌شده در بند رب ۱۱۴(الف) می‌تواند شامل داراییها و بدهیها باشد. همچنین می‌تواند پرتفویی باشد که تنها دربرگیرنده داراییها، یا تنها دربرگیرنده بدهیها است. این پرتفوی برای تعیین مبلغ داراییها یا بدهیهایی که واحد تجاری می‌خواهد مصون کند، استفاده می‌شود. با وجود این، این پرتفوی، خود به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص نمی‌یابد.

۱. ملاحظات مربوط به اهمیت در این استاندارد با ملاحظات بکار رفته در سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یکسان است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

رب ۱۱۷. برای بکارگیری بند رب ۱۱۴(ب)، واحد تجاری تاریخ قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار قلم را به عنوان نزدیکترین تاریخ از بین تاریخی که انتظار می‌رود آن قلم سررسید شود یا بر اساس نرخهای بازار قیمت‌گذاری مجدد شود، تعیین می‌کند. تاریخی که قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار در آغاز مصون‌سازی و در سراسر دوره مصون‌سازی، بر مبنای تجربه گذشته و سایر اطلاعات در دسترس، شامل اطلاعات و انتظارات مربوط به نرخهای تسویه پیش از سررسید، نرخهای بهره و ارتباط متقابل بین آنها برآورد می‌شود. واحدهای تجاری که هیچ تجربه‌ای مختص به خود ندارند یا تجربه کافی ندارند، از تجربه گروه همانند خود برای ابزارهای مالی مشابه استفاده می‌کنند. این برآوردها به صورت ادواری تجدیدنظر می‌شود و براساس تجربه به‌روز می‌گردد. در مورد قلم با نرخ ثابتی که قابل تسویه پیش از سررسید است، تاریخ قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، تاریخی است که در آن تاریخ، انتظار می‌رود قلم مذکور پیش از سررسید تسویه شود مگر اینکه در تاریخی نزدیکتر بر اساس نرخهای بازار مجدداً قیمت‌گذاری شود. برای گروهی از اقلام مشابه، تجزیه و تحلیل در دوره‌های زمانی بر مبنای تاریخی قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، ممکن است به شکل تخصیص درصدی از گروه، به جای تک‌تک اقلام، به هر دوره زمانی باشد. ممکن است واحد تجاری از روشهای دیگری برای مقاصد چنین تخصیصهایی استفاده کند. برای مثال، ممکن است از ضریب نرخ تسویه بیش از سررسید برای اختصاص وامهای استهلاکی به دوره‌های زمانی بر مبنای تاریخی قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، استفاده کند. با وجود این، روش چنین تخصیصی باید طبق روشها و اهداف مدیریت ریسک واحد تجاری باشد.

رب ۱۱۸. به عنوان مثالی از اختصاص تشریح‌شده در بند رب ۱۱۴(پ)، در صورتی که در دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد خاصی، واحد تجاری برآورد کند که داراییهایی با نرخ ثابت به مبلغ ۱۰۰ واحد پول و بدهیهایی با نرخ ثابت به مبلغ ۸۰ واحد پول دارد و تصمیم بگیرد کل وضعیت خالص ۲۰ واحد پول را مصون کند، داراییهایی به مبلغ ۲۰ واحد پول را به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص می‌دهد (قسمتی از داراییها)^۱. اختصاص به صورت "مبلغی از واحد پول" (برای مثال مبلغ دلار، یورو، پوند یا راند) بیان می‌شود، نه به صورت داراییهای منفرد. همچنین، تمام داراییها (یا بدهیها) که مبلغ مصون‌شده از آنها استخراج می‌شود- یعنی تمام ۱۰۰ واحد پول داراییهای مثال بالا- باید:

الف. اقلامی باشند که ارزش منصفانه آنها در واکنش به تغییرات نرخ بهره مصون‌شده تغییر می‌کند؛ و
ب. اقلامی باشند که چنانچه به صورت منفرد به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص یابند، شرایط حسابداری مصون‌سازی ارزش منصفانه را احراز کنند. به ویژه، از آنجا که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳^۲ تصریح می‌کند که ارزش منصفانه بدهی مالی با ویژگی دیداری (مانند سپرده‌های دیداری و برخی انواع سپرده‌های مدت‌دار) از مبلغ قابل پرداخت هنگام مطالبه، یعنی تنزیل شده از نخستین تاریخی که پرداخت آن مبلغ می‌تواند الزامی شود، کمتر نیست، چنین قلمی نمی‌تواند شرایط حسابداری مصون‌سازی ارزش منصفانه را برای دوره زمانی احراز کند که فراتر از کوتاه‌ترین دوره‌ای است که در آن، دارنده می‌تواند درخواست پرداخت کند. در مثال بالا، وضعیت مصون‌شده، مبلغ داراییها است. بنابراین، چنین بدهیهایی قسمتی از قلم مصون‌شده اختصاص یافته محسوب نمی‌شوند، بلکه برای تعیین مبلغ دارایی که به عنوان مصون‌شده اختصاص می‌یابد، توسط واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرند. چنانچه وضعیتی که واحد تجاری تمایل به مصون‌سازی آن دارد، مبلغی از بدهیها باشد، مبلغی که معرف قلم مصون‌شده اختصاص یافته است باید از بدهیهای با نرخ ثابت به غیر از بدهیهایی که واحد تجاری ممکن است ملزم به بازپرداخت آنها در دوره زمانی کوتاه‌تری شود، استخراج شود و معیار مورد استفاده برای ارزیابی اثربخشی مصون‌سازی طبق بند رب ۱۲۶(ب)، به عنوان درصدی از سایر بدهیهای این چنینی محاسبه شود. برای مثال، فرض کنید واحد تجاری برآورد می‌کند که در دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد خاصی، بدهی با نرخ ثابت معادل ۱۰۰ واحد پول، متشکل از سپرده‌های دیداری به مبلغ ۴۰ واحد پول و ۶۰ واحد پول سپرده غیردیداری، و دارایی با نرخ ثابت به مبلغ ۷۰ واحد پول داشته باشد. در صورتی که واحد تجاری تصمیم بگیرد کل وضعیت خالص معادل ۳۰ واحد پول را مصون کند، بدهیهایی به مبلغ ۳۰ واحد پول یا ۵۰ درصد^۳ بدهیهای با ویژگی غیردیداری را به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص می‌دهد.

۱. این استاندارد به واحد تجاری اجازه می‌دهد هر مبلغی از داراییها یا بدهیهای واجد شرایط در دسترس را، یعنی در این مثال هر مبلغی از داراییها بین ۰ واحد پول و ۱۰۰ واحد پول، اختصاص دهد.

۲. به بند ۴۹ مراجعه شود.

۳. درصد ۵۰ = (۴۰ واحد پول - ۱۰۰ واحد پول) ÷ ۳۰ واحد پول

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

رب ۱۱۹. همچنین، واحد تجاری سایر الزامات اختصاص و مستندسازی تعیین شده در بند ۸۸ (الف) را رعایت می‌کند. برای مصون‌سازی ریسک نرخ بهره پرتفوی، این اختصاص و مستندسازی، سیاست واحد تجاری برای تمام متغیرهای مورد استفاده در تشخیص مبلغی که مصون می‌شود و چگونگی اندازه‌گیری اثربخشی را تعیین می‌کند، از جمله:

الف. کدام داراییها و بدهیها باید در مصون‌سازی پرتفوی منظور شوند و مبنای مورد استفاده برای حذف از پرتفوی.
ب. واحد تجاری چگونه تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد را برآورد می‌کند، از جمله اینکه کدام مفروضات نرخ بهره، زیربنای برآوردهای نرخهای تسویه پیش از سررسید و مبنای تغییر در این برآوردها است. همین روش، هم برای برآوردهای اولیه در زمانی که دارایی یا بدهی در پرتفوی مصون‌شده منظور می‌شود و هم برای تجدیدنظرهای بعدی در این برآوردها، استفاده می‌شود.

پ. تعداد و مدت زمان دوره‌های قیمت‌گذاری مجدد.

ت. تناوب آزمون اثربخشی توسط واحد تجاری و اینکه کدام روش بند رب ۱۲۶ را استفاده خواهد کرد.

ث. روش مورد استفاده توسط واحد تجاری برای تعیین مبلغ داراییها یا بدهیهایی که به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص یافته است و بر همین اساس، معیار درصدی مورد استفاده در زمانی که واحد تجاری اثربخشی را با استفاده از روش بیان‌شده در بند رب ۱۲۶ (ب) آزمون می‌کند.

ج. هنگامی که واحد تجاری اثربخشی را با استفاده از روش بیان‌شده در بند رب ۱۲۶ (ب) آزمون می‌کند، اینکه واحد تجاری اثربخشی را برای هر یک از دوره‌های قیمت‌گذاری مجدد به صورت تک تک، برای تمام دوره‌ها به صورت تجمیعی، یا با استفاده از ترکیبی از این دو، آزمون می‌کند.

سیاستهای تعیین شده برای اختصاص و مستندسازی رابطه مصون‌سازی، باید طبق روشها و اهداف مدیریت ریسک واحد تجاری باشد. تغییر در سیاستها نباید اختیاری باشد. چنین مواردی باید بر مبنای تغییر در شرایط بازار و سایر عوامل توجیه شود و مبتنی بر روشها و اهداف مدیریت ریسک و سازگار با آنها باشد.

رب ۱۲۰. ابزار مصون‌سازی مورد اشاره در بند رب ۱۱۴ (ث)، ممکن است یک ابزار مشتقه واحد یا پرتفوی از ابزارهای مشتقه باشد که تمام آنها از ریسک نرخ بهره مصون‌شده اختصاص یافته در بند رب ۱۱۴ (ت)، اثرپذیر هستند (برای مثال، پرتفوی از سوابهای نرخ بهره که تمام آنها از نرخ لایبور اثرپذیر هستند). چنین پرتفوی از ابزارهای مشتقه می‌تواند شامل وضعیتهای تهاثرکننده ریسک باشد. با وجود این، ممکن است دربرگیرنده اختیارات معامله صادرشده یا خالص اختیارات معامله صادرشده نباشد، زیرا استاندارد^۱ اختصاص این اختیارات معامله به عنوان ابزارهای مصون‌سازی را مجاز نمی‌داند (مگر اینکه اختیار معامله صادرشده برای تهاثر اختیار معامله خریداری شده اختصاص یابد). در صورتی که ابزار مصون‌سازی، مبلغ اختصاص یافته در بند رب ۱۱۴ (پ) را برای بیش از یک دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد اختصاص دهد، به تمام دوره‌های زمانی که مصون می‌کند، تخصیص می‌یابد. با وجود این، کل ابزار مصون‌سازی باید به این دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد تخصیص یابد زیرا استاندارد^۲ اختصاص رابطه مصون‌سازی را تنها برای قسمتی از دوره زمانی که در آن، ابزار مصون‌سازی جاری باقی می‌ماند، مجاز نمی‌داند.

رب ۱۲۱. زمانی که واحد تجاری تغییر در ارزش منصفانه قلم قابل تسویه پیش از سررسید را طبق بند رب ۱۱۴ (ج) اندازه‌گیری می‌کند، تغییر در نرخهای بهره به دو شیوه بر ارزش منصفانه قلم قابل تسویه پیش از سررسید، تأثیر می‌گذارد: بر ارزش منصفانه جریانهای نقدی قراردادی و بر ارزش منصفانه اختیار تسویه پیش از سررسید که در قلم قابل تسویه پیش از سررسید، منظور شده است. بند ۸۱ استاندارد به واحد تجاری اجازه می‌دهد قسمتی از دارایی مالی یا بدهی مالی را که ریسک مشترکی دارند، به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص دهد، مشروط بر اینکه اثربخشی قابل اندازه‌گیری باشد. در مورد اقلام قابل تسویه پیش از سررسید، طبق بند ۸۱ (الف)، با اختصاص قلم مصون‌شده برحسب تغییر در ارزش منصفانه قابل انتساب به تغییر در نرخ بهره اختصاص یافته بر مبنای تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار، نه قراردادی، این امر حاصل می‌شود. با وجود این، تأثیری که تغییر در نرخ بهره مصون‌شده بر تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار دارد، باید در زمان تعیین تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده در نظر گرفته شود. در نتیجه، اگر در تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار تجدیدنظر شود (برای مثال، به منظور انعکاس تغییر در مبلغ تسویه پیش از سررسید مورد انتظار)، یا در صورتی که تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد واقعی با تاریخهای مورد انتظار تفاوت داشته باشد، عدم

۱. به بندهای ۸۸ و رب ۹۴ مراجعه شود.

۲. به بند ۷۵ مراجعه شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

اثربخشی به شرح بند رب ۱۲۶ به وجود می‌آید. در مقابل، تغییر در تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار که (الف) به وضوح ناشی از عواملی غیر از تغییر در نرخ بهره مصون‌شده باشد، (ب) با تغییر در نرخ بهره مصون‌شده همبستگی نداشته باشد و (پ) به گونه‌ای قابل اتکا از تغییرات قابل انتساب به نرخ بهره مصون‌شده قابل تفکیک باشد (برای مثال، تغییر در نرخهای تسویه پیش از سررسید که به وضوح ناشی از تغییر در عوامل جمعیت‌شناختی یا مقررات مالیاتی است، نه ناشی از تغییر در نرخ بهره)، هنگام تعیین تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده در نظر گرفته نمی‌شود، زیرا قابل انتساب به ریسک مصون‌شده نیست. در صورتی که در مورد عاملی که منجر به تغییر در تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار شده است عدم اطمینان وجود داشته باشد یا واحد تجاری نتواند به گونه‌ای قابل اتکا تغییرات ناشی از نرخ بهره مصون‌شده را از تغییرات ناشی از سایر عوامل تفکیک کند، فرض می‌شود این تغییر ناشی از تغییر در نرخ بهره مصون‌شده است.

رب ۱۲۲. این استاندارد روشهای مورد استفاده برای تعیین مبلغ مورد اشاره در بند رب ۱۴۴ (ج)، یعنی تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده قابل انتساب به ریسک مصون‌شده را مشخص نمی‌کند. در صورتی که روشهای برآورد آماری یا سایر روشهای برآورد برای چنین اندازه‌گیری استفاده شود، مدیریت باید انتظار داشته باشد که نتیجه به دست آمده، تقریبی نزدیک به نتیجه حاصل از اندازه‌گیری تک‌تک داراییها یا بدهیهای تشکیل‌دهنده قلم مصون‌شده باشد. فرض اینکه تغییرات در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده با تغییرات در ارزش ابزار مصون‌سازی برابر است، مناسب نیست.

رب ۱۲۳. طبق بند ۸۹ الف، در صورتی که قلم مصون‌شده برای یک دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد، یک دارایی باشد، تغییر در ارزش آن باید در قلم اصلی جداگانه‌ای در بخش داراییها ارائه شود. در مقابل، اگر قلم مصون‌شده برای یک دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد، یک بدهی باشد، تغییر در ارزش آن در قلم اصلی جداگانه‌ای در بخش بدهیها ارائه می‌شود. این اقلام اصلی، اقلام اصلی جداگانه مورد اشاره در بند رب ۱۴۴ (ج) هستند. تخصیص مشخص به تک‌تک داراییها (یا بدهیها) الزامی نیست.

رب ۱۲۴. بند رب ۱۴۴ (خ) بیان می‌کند که عدم اثربخشی به میزانی ایجاد می‌شود که تغییر در ارزش منصفانه قلم مصون‌شده که قابل انتساب به ریسک مصون‌شده است، با تغییر در ارزش منصفانه ابزار مشتقه مصون‌سازی تفاوت داشته باشد. این تفاوت ممکن است ناشی از دلایل متعددی به شرح زیر باشد:

الف. تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد واقعی با تاریخهای مورد انتظار تفاوت داشته باشد، یا تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد مورد انتظار تجدیدنظر شوند؛

- ب. اقلام مندرج در پرتفوی مصون‌شده در حال کاهش ارزش یا قطع شناخت باشند؛
- پ. تاریخهای پرداخت ابزار مصون‌سازی و قلم مصون‌شده متفاوت باشد؛ و
- ت. سایر دلایل (برای مثال، چنانچه تعدادی از اقلام مصون‌شده دارای بهره‌ای پایین‌تر از نرخ منبایی باشند که برای آن نرخ، به عنوان مصون‌شده اختصاص یافته‌اند، و عدم اثربخشی به وجود آمده به اندازه‌ای بزرگ نباشد که کل پرتفوی، واجد شرایط حسابداری مصون‌سازی شود).

این عدم اثربخشی^۱ باید تشخیص داده شود و در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.

رب ۱۲۵. بطور کلی، اثربخشی مصون‌سازی در صورتی بهبود می‌یابد که:

- الف. واحد تجاری اقلام با ویژگیهای تسویه پیش از سررسید متفاوت را به شیوه‌ای زمانبندی کند که تفاوت در رفتار تسویه پیش از سررسید، در آن لحاظ شده باشد.
- ب. تعداد اقلام موجود در پرتفوی بیشتر باشد. اگر تنها تعداد کمی از اقلام در پرتفوی گنجانده شوند، عدم اثربخشی نسبتاً بالا در صورتی محتمل است که یکی از اقلام زودتر یا دیرتر از انتظار، پیش از سررسید تسویه شود. در مقابل، چنانچه پرتفوی شامل اقلام متعددی باشد، رفتار تسویه پیش از سررسید با دقت بیشتری قابل پیش‌بینی است.
- پ. دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد مورد استفاده کوتاه‌تر باشند (برای مثال، دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد یک ماهه در مقابل سه ماهه). دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد کوتاه‌تر، تأثیر هرگونه عدم تطابق بین تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد و تاریخهای پرداخت (در دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد) قلم مصون‌شده و ابزارهای مصون‌سازی را کاهش می‌دهد.
- ت. تعداد دفعاتی که مبلغ ابزار مصون‌سازی برای انعکاس تغییرات در قلم مصون‌شده (برای مثال، به دلیل تغییر در انتظارات تسویه پیش از سررسید) تعدیل می‌شود، بیشتر باشد.

۱. ملاحظات مربوط به اهمیت در این استاندارد با ملاحظات بکار رفته در سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یکسان است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

رب ۱۲۶. واحد تجاری اثربخشی را به صورت ادواری آزمون می‌کند. در صورتی که برآورد تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد، بین تاریخی که در آن تاریخ واحد تجاری اثربخشی را ارزیابی می‌کند و تاریخ بعدی تغییر کند، باید مبلغ اثربخشی را به یکی از شیوه‌های زیر محاسبه کند:

الف. به عنوان تفاوت بین تغییر در ارزش منصفانه ابزار مصون‌سازی (به بند رب ۱۱۴ ح) مراجعه شود) و تغییر در ارزش کل قلم مصون‌شده که به تغییر در نرخ بهره مصون‌شده قابل انتساب است (شامل تأثیری که تغییر در نرخ بهره مصون‌شده بر ارزش منصفانه اختیار تسویه پیش از سررسید تعبیه‌شده دارد)؛ یا
ب. با استفاده از تقریب زیر. واحد تجاری:

۱. درصد داراییها (یا بدهیها) در هر دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد که مصون شده است را بر مبنای تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد برآوردی در آخرین تاریخ آزمون اثربخشی، محاسبه کند.

۲. این درصد را برای برآورد تجدیدنظرشده مبلغ در آن دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد بکار گیرد تا مبلغ قلم مصون‌شده را بر مبنای برآورد تجدیدنظرشده محاسبه نماید.

۳. تغییر در ارزش منصفانه برآورد تجدیدنظرشده قلم مصون‌شده را که به ریسک مصون‌شده قابل انتساب است، محاسبه کند و آن را به گونه‌ای که در بند رب ۱۱۴ ح) تعیین شده است، ارائه نماید.

۴. عدم اثربخشی را به میزان تفاوت بین مبلغ تعیین‌شده در قسمت (۳) و تغییر در ارزش منصفانه ابزار مصون‌سازی (به بند رب ۱۱۴ ح) مراجعه شود) شناسایی کند.

رب ۱۲۷. هنگام اندازه‌گیری اثربخشی، واحد تجاری تجدیدنظر در تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد برآوردی داراییها (یا بدهیها)ی فعلی را از ایجاد داراییها (یا بدهیها)ی جدید تفکیک می‌کند، زیرا تنها مورد اول منجر به عدم اثربخشی می‌شود. تمام تجدیدنظرها در تاریخهای قیمت‌گذاری مجدد برآوردی (به غیر از مواردی که طبق بند رب ۱۲۱ در نظر گرفته نمی‌شوند)، شامل هرگونه تخصیص مجدد اقلام فعلی بین دوره‌های زمانی، هنگام تجدیدنظر در مبلغ برآوردی در یک دوره زمانی طبق بند رب ۱۲۶ ب) (۲) و در نتیجه، هنگام اندازه‌گیری اثربخشی، در نظر گرفته می‌شوند. زمانی که عدم اثربخشی به شرح بالا شناسایی شد، واحد تجاری برآورد جدیدی از کل داراییها (یا بدهیها) در هر دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد، شامل داراییها (یا بدهیها)ی جدیدی که از زمان آخرین آزمون اثربخشی ایجاد شده است، انجام می‌دهد و مبلغ جدیدی را به عنوان قلم مصون‌شده و درصد جدیدی را به عنوان درصد مصون‌شده اختصاص می‌دهد. روشهای تعیین‌شده در بند رب ۱۲۶ ب) در تاریخ بعدی آزمون اثربخشی، تکرار می‌شوند.

رب ۱۲۸. اقلامی که از ابتدا برای یک دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد برنامه‌ریزی شده‌اند، ممکن است به دلیل تسویه پیش از سررسید زودتر از انتظار یا حذف ناشی از کاهش ارزش یا فروش، قطع شناخت شوند. در این موارد، مبلغ تغییر در ارزش منصفانه منظور شده در قلم اصلی جداگانه اشاره‌شده در بند رب ۱۱۴ ح) که به قلم قطع شناخت شده مربوط است، باید از صورت وضعیت مالی حذف شود و در سود یا زیان ناشی از قطع شناخت آن قلم منظور گردد. برای این منظور، آگاهی از دوره‌های (های) زمانی قیمت‌گذاری مجددی که قلم قطع شناخت شده برای آن دوره (ها) زمانبندی شده است، ضروری می‌باشد، زیرا این موضوع تعیین‌کننده دوره‌های (های) زمانی قیمت‌گذاری مجددی است که قلم قطع شناخت شده از آن (ها) حذف می‌شود و در نتیجه، تعیین‌کننده مبلغی است که از قلم اصلی جداگانه اشاره‌شده در بند رب ۱۱۴ ح) حذف می‌شود. چنانچه یک قلم، قطع شناخت شود، در صورتی که بتوان تعیین کرد که در کدام دوره زمانی منظور شده است، از آن دوره زمانی حذف می‌شود. در غیر این صورت، اگر قطع شناخت ناشی از تسویه پیش از سررسید، بیشتر از انتظار باشد از اولین دوره زمانی حذف می‌شود، یا در صورتی که به فروش برسد یا کاهش ارزش یابد، بر مبنای سیستماتیک و منطقی به تمام دوره‌های زمانی دربرگیرنده قلم قطع شناخت شده، تخصیص می‌یابد.

رب ۱۲۹. افزون بر این، مبالغ مربوط به یک دوره زمانی خاص که در پایان آن دوره زمانی قطع شناخت نشده است، در آن زمان در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود (به بند ۸۹ الف مراجعه شود). برای مثال، فرض کنید واحد تجاری اقلامی را در سه دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد زمانبندی می‌کند. در اختصاص مجدد قبلی، تغییر در ارزش منصفانه گزارش شده در یک قلم اصلی واحد در صورت وضعیت مالی، یک دارایی معادل ۲۵ واحد پول بود. این مبلغ، به ترتیب، بیانگر مبالغ ۷ واحد پول، ۸ واحد پول و ۱۰ واحد پول قابل انتساب به دوره‌های ۱، ۲ و ۳ می‌باشد. در اختصاص مجدد بعدی، داراییهای قابل انتساب به دوره ۱ یا بازیافت می‌شود یا مجدداً در دوره‌های دیگر زمانبندی می‌شود. بنابراین، ۷ واحد پول از صورت وضعیت مالی قطع شناخت می‌شود و در سود یا زیان دوره شناسایی می‌گردد. اکنون، ۸ واحد پول و ۱۰ واحد پول، به ترتیب، به دوره‌های ۱ و ۲ قابل انتساب هستند. این دوره‌های باقیمانده، در صورت لزوم، بابت تغییر در ارزش منصفانه به شرح بند رب ۱۱۴ ح) تعدیل می‌شوند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری

رب ۱۳۰. به عنوان توضیح الزامات دو بند قبل، فرض کنید که واحد تجاری داراییها را از طریق تخصیص درصدی از پرتفوی به هر یک از دوره‌های زمانی قیمت‌گذاری مجدد، زمانبندی می‌کند. همچنین، فرض کنید که ۱۰۰ واحد پول را در هر یک از دو دوره زمانی نخست زمانبندی می‌نماید. در پایان نخستین دوره زمانی، ۱۱۰ واحد پول از داراییها به دلیل تسویه پیش از سررسید مورد انتظار و غیرمنتظره قطع شناخت می‌شود. در این حالت، تمام مبالغ منظور شده در قلم اصلی جداگانه اشاره شده در بند رب ۱۱۴ (ج) که مربوط به نخستین دوره زمانی است، به اضافه ۱۰ درصد از مبلغ مربوط به دومین دوره زمانی، از صورت وضعیت مالی حذف می‌شود.

رب ۱۳۱. در صورتی که مبلغ مصون‌شده برای دوره زمانی قیمت‌گذاری مجدد، بدون داراییها (یا بدهیها)ی مرتبط قطع شناخت شده کاهش یابد، مبلغ منظور شده در قلم اصلی جداگانه اشاره شده در بند رب ۱۱۴ (ج) که به این کاهش مربوط است باید طبق بند ۹۲ مستهلک شود.

رب ۱۳۲. ممکن است واحد تجاری بخواهد رویکرد تعیین شده در بندهای رب ۱۱۴ تا رب ۱۳۱ را برای مصون‌سازی پرتفویی که در گذشته طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ به عنوان مصون‌سازی جریانهای نقدی به حساب گرفته شده است، بکار گیرد. این واحد تجاری اختصاص پیشین به عنوان مصون‌سازی جریانهای نقدی را طبق بند ۱۰۱ (ت) لغو می‌کند و الزامات تعیین شده در آن بند را بکار می‌گیرد. همچنین، واحد تجاری این مصون‌سازی را به عنوان مصون‌سازی ارزش منصفانه اختصاص می‌دهد و رویکرد تعیین شده در بندهای رب ۱۱۴ تا رب ۱۳۱ را با تسری به آینده برای دوره‌های حسابداری بعدی اعمال می‌کند.

گذار (بندهای ۱۰۳ تا ۱۰۸ پ)

رب ۱۳۳. ممکن است واحد تجاری در ابتدای دوره سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ یا پس از آن شروع می‌شود (یا به منظور تجدید ارائه اطلاعات مقایسه‌ای، ابتدای دوره مقایسه‌ای قبلی)، معامله پیش‌بینی شده درون‌گروهي را در مصون‌سازی که طبق این استاندارد (اصلاح شده از طریق آخرین جمله بند ۸۰)، شرایط حسابداری مصون‌سازی را احراز می‌کند، به عنوان قلم مصون‌شده اختصاص دهد. چنین واحد تجاری ممکن است از این اختصاص، برای بکارگیری حسابداری مصون‌سازی در صورتهای مالی تلفیقی از ابتدای دوره سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ یا پس از آن شروع می‌شود (یا ابتدای دوره مقایسه‌ای قبلی) استفاده کند. واحد تجاری باید بندهای رب ۹۹ الف و رب ۹۹ ب را نیز از ابتدای دوره سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. با وجود این، طبق بند ۱۰۸ ب، نیازی نیست بند رب ۹۹ ب راهنمای بکارگیری برای اطلاعات مقایسه‌ای در دوره قبلی بکار گرفته شود.

حسابداری