

استاندارد حسابداری شماره ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذارها

کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۴۲. با توجه به مفهوم تحقق که عبارت است از الزام به اینکه درآمد مستند به دریافت وجه نقد (یا دارایی دیگری که با قطعیت معقول انتظار تبدیل آن به وجه نقد وجود دارد) شده باشد و یا با انتظار قریب به یقین مستند شود، مازاد تجدید ارزیابی مذکور در بند ۴۱، درآمد تحقق نیافته تلقی می‌گردد. به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، افزایش سرمایه به‌طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و تنها در زمان تحقق، طبق بند ۴۵ به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود.

۴۳. دریافت سود سهمی (یا سهام جایزه) موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود بلکه به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به تعداد کل سهام موجود بعد از دریافت سود سهمی تقسیم شود.

۴۴. دریافت سود سهمی یا سهام جایزه منجر به ورود وجه نقد یا داراییهای دیگر به واحد تجاری سرمایه‌گذار نمی‌شود. به بیان دیگر واحد تجاری سرمایه‌گذار با دریافت سود سهمی چیزی جز آنچه داشته است، تحصیل نمی‌کند. به همین دلیل در زمان دریافت سود سهمی نمی‌توان درآمد سرمایه‌گذاری را شناسایی کرد و یا بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری را افزایش داد. دریافت سود سهمی تنها باعث افزایش تعداد سهام در سرمایه‌گذاری مربوط و در نتیجه کاهش مبلغ دفتری هر سهم موجود می‌شود. از سوی دیگر، تقسیم سود به شکل نقد و سپس افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده در تعریف سود سهمی طبق این استاندارد قرار نمی‌گیرد، ضمن اینکه به موجب اصلاحیه قانون تجارت، واحد سرمایه‌گذار حق مطالبه سود سهام نقدی را دارد و تنها در صورت تمایل، این حق را در قبال کسب سهام جدید واگذار می‌کند که این امر به منزله دریافت سود سهام و پرداخت مجدد آن در قبال سهام جدید است. بدین ترتیب سود سهام نقدی مزبور با رعایت الزامات این استاندارد و استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

حسابداری سرمایه‌گذارها

قبلی و بهای تمام شده حق تقدم تحصیل شده به کل سهام موجود از بابت سرمایه‌گذاری مربوط تسهیم می‌شود.

۲۳. چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده حداقل سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود.

۲۴. مبالغ سود تضمین شده و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و درآمد تلقی می‌شود؛ مگر اینکه به وضوح بازیاخت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد. در مورد سود سهام، تنها در صورتی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره مالی سالانه گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود، این گونه مبالغ معرف بازیاخت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

انعکاس به ارزش بازار

۲۵. استفاده از ارزش بازار در مورد سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار عملاً موجب می‌شود کلیه تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاری در صورتهای عملکرد مالی شناسایی شود صرف‌نظر از اینکه سرمایه‌گذاری به فروش رسیده یا نرسیده باشد. کاربرد این مبنای اندازه‌گیری در تعیین مبلغ دفتری آن گروه از سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله در بازار که به عنوان داراییهای جاری طبقه‌بندی می‌شوند به دلایل زیر مناسب است:

الف. نتیجه عملیات واحد تجاری بنحو مطلوب‌تری منعکس می‌شود چون هرگونه افزایش در ارزش بازار سرمایه‌گذاری، به سبب مستند بودن به دریافت وجه نقد و یا انتظار قریب به یقین به دریافت وجه نقد، معرف سود تحقق یافته دوره است. مضافاً این مبنا ارزیابی بهتری از عملکرد مدیریت فراهم می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳

درآمد عملیاتی

تشخیص معامله

۱۴. معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد معمولاً به طور جداگانه در مورد هر معامله اعمال می‌شود. با این حال، در برخی شرایط، جهت انعکاس محتوای معامله لازم است معیارهای شناخت در مورد اجزای قابل تفکیک یک معامله منفرد بکار گرفته شود. برای مثال، هرگاه قیمت فروش محصول شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره‌های آتی منتقل و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می‌گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه‌ای به هم پیوسته باشد که اثر تجاری آن را نتوان بدون توجه به کلیت آن درک کرد، معیارهای شناخت در مورد آن به طور یکجا اعمال می‌شود. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است کالاهایی را به فروش رساند و همزمان قراردادی جداگانه برای بازخرید همان کالاها در آینده منعقد کند. این امر موجب نفی اثر محتوایی معامله فروش می‌شود و لذا در چنین حالتی باید دو معامله فروش و بازخرید همان کالا را یکجا شناسایی کرد.

فروش کالا

۱۵. درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف. واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،

ب. واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر درحدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،

ج. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۳ در آمد عملیاتی

- د . کمکهای بلاعوض و سایر کمکهای مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت)،
- ه . قراردادهای بیمه در شرکتهای بیمه،
- و . شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیتهای کشاورزی)،
- ز . استخراج مواد معدنی، و
- ح . تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری) یا سرمایه گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.
- ط . درآمد ناشی از فعالیتهای ساخت املاک.

تعاریف

- ۸ . اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.
 - ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشندهای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- ۹ . مبالغی که به نمایندگی از طرف اشخاص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می‌شود، به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شود. به‌گونه مشابه، در مورد کارگزاران، مبالغ ناخالص دریافتی یا دریافتنی به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا تنها مبلغ حق‌العمل یا کارمزد، درآمد عملیاتی محسوب می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها

واگذاری سرمایه‌گذاریها

۴۵. هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری که به خالص ارزش فروش یا ارزش بازار ثبت شده و سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یافته است، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری و در مورد سرمایه‌گذاریهای جاری سریع‌العمله که براساس پرتفوی سرمایه‌گذاری به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش نشان داده می‌شود، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به بهای تمام‌شده تعیین شود. در مورد سرمایه‌گذاریهایی که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، تفاوت ناشی از واگذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری و در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، تفاوت مذکور باید به عنوان سود یا زیان واگذاری شناسایی شود. هر گونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است، باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه، به بستانکار حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

۴۶. هرگاه تنها بخشی از مجموع یک سرمایه‌گذاری خاص واحد تجاری که به بهای تمام شده منعکس شده است، واگذار شود، مبلغ دفتری بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه خواهد شد.

۴۷. در مواردی که حق تقدم خرید سهام توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار به فروش می‌رسد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود.

۴۸. هرگونه سود تضمین شده و یا سود سهام ممتاز تعلق گرفته و دریافت نشده مندرج در عواید حاصل از فروش به طور جداگانه به حساب گرفته خواهد شد.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریها

۴۹. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به جاری، باید با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری ۳۱ (داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده) انجام شود.