

## سرمایه‌گذاری در سهام شرکت نیوشا

۲۰'۰۰۰	دریافت سود سهام	۷۵۰'۰۰۰ ریال ۲'۵۰۰ سهم از قرار هر سهم
۲۸۵'۰۰۰	وجوه حاصل از فروش ۱۰۰ سهم	

همچنین مبلغ ۱۵'۰۰۰ ریال هزینه کارمزد ۳۰۰ سهم خریداری شده به حساب هزینه‌های متفرقه منظور شده است.

**مطلوب است:**

انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت نیلوفر به منظور اصلاح سرمایه‌گذاری در سهام شرکت نیوشا

### ❖ حل تمرین ۴

\* سرمایه‌گذاری در سهام شرکت نیوشا ۱۵'۰۰۰  
 موجودی نقد ۱۵'۰۰۰  
 ثبت هزینه کارمزد خرید ۳۰۰ سهم شرکت نیوشا  
 \*\* سرمایه‌گذاری در سهام شرکت نیوشا ۲۰'۰۰۰  
 درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۲۰'۰۰۰  
 اصلاح ثبت دریافت سود سهام شرکت نیوشا  
 $۷۵۰'۰۰۰ + ۱۵'۰۰۰ = ۷۶۵'۰۰۰$  سهم شرکت نیوشا  
 $۷۶۵'۰۰۰ \div ۳۰۰ = ۲'۵۵۰$  بهای تمام شده هر سهم شرکت نیوشا  
 بهای تمام شده ۱۰۰ سهم فروش رفته  $۱۰۰ \times ۲'۵۵۰ = ۲۵۵'۰۰۰$   
 $۲۸۵'۰۰۰ - ۲۵۵'۰۰۰ = ۳۰'۰۰۰$  سود حاصل از فروش ۱۰۰ سهم  
 \*\*\* سرمایه‌گذاری در سهام شرکت نیوشا ۳۰'۰۰۰  
 درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۳۰'۰۰۰  
 اصلاح ثبت فروش ۱۰۰ سهم شرکت نیوشا

### ۵ اطلاعات مربوط به مبادلات اوراق مشارکت شرکت راه‌آهن که توسط شرکت

پارس خریداری شده به شرح زیر است:

۱/۱۰/۱۳۹۴ خرید ۲۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال اوراق مشارکت ۵ ساله ۱۶٪ به ارزش

اسمی

۱۳۹۴/۰۷/۰۱ دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اول اوراق مشارکت  
۱۳۹۴/۱۲/۲۹ سود تضمین شده ۶ ماهه دوم تحقق یافته اما دریافت نشده و در  
تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۱۰ دریافت می‌شود.

۱۳۹۵/۰۱/۱۰ دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه دوم اوراق مشارکت  
۱۳۹۶/۰۱/۰۱ فروش ۱۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال اوراق مشارکت شرکت راه آهن به  
نرخ ۱۰۸ درصد که کارگزار مبلغ ۱۲۰'۰۰۰ ریال بابت حق الزحمه کارگزاری و  
کمیسیون از مبلغ فروش اوراق کسر می‌کند.

۱۳۹۶/۰۷/۰۱ دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه پنجم اوراق مشارکت  
۱۳۹۶/۱۲/۲۹ سود تضمین شده ۶ ماهه ششم تحقق یافته اما دریافت نشده و در  
تاریخ ۱۳۹۷/۰۱/۰۵ دریافت می‌شود.

۱۳۹۷/۰۱/۰۵ دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه ششم اوراق مشارکت

**مطلوب است:**

ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه شرکت پارس

## ❖ حل تمرین ۵

۹۴/۰۱/۰۱

سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت ۲۰'۰۰۰'۰۰۰

موجودی نقد ۲۰'۰۰۰'۰۰۰

خرید اوراق مشارکت ۵ ساله شرکت راه آهن

سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه اول

$$۲۰'۰۰۰'۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} \times ۱۶\% = ۱'۶۰۰'۰۰۰$$

۹۴/۰۷/۰۱

موجودی نقد ۱'۶۰۰'۰۰۰

درآمد سود تضمین شده ۱'۶۰۰'۰۰۰

دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه اول

۹۴/۱۲/۲۹

حساب‌های دریافتی ۱'۶۰۰'۰۰۰

درآمد سود تضمین شده ۱'۶۰۰'۰۰۰

ثبت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه دوم

۹۵/۰۱/۱۰

موجودی نقد ۱۶۰۰۰۰۰۰

حساب‌های دریافتی ۱۶۰۰۰۰۰۰

دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه دوم

سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه سوم و چهارم

$$۲۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱۲} \times ۱۶\% = ۳٬۲۰۰٬۰۰۰$$

۹۵/۱۲/۲۹

حساب‌های دریافتی ۳۲۰۰۰۰۰۰

درآمد سود تضمین شده ۳۲۰۰۰۰۰۰

ثبت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه سوم و چهارم

سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه پنجم

$$۱۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} \times ۱۶\% = ۸۰۰٬۰۰۰$$

۹۶/۰۷/۰۱

موجودی نقد ۸۰۰۰۰۰۰

درآمد سود تضمین شده ۸۰۰۰۰۰۰

ثبت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه پنجم

۹۶/۱۲/۲۹

حساب‌های دریافتی ۸۰۰۰۰۰۰

درآمد سود تضمین شده ۸۰۰۰۰۰۰

ثبت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه ششم

۹۷/۰۱/۰۵

موجودی نقد ۸۰۰۰۰۰۰

حساب‌های دریافتی ۸۰۰۰۰۰۰

دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه ششم

۶ در فروردین ۱۳۹۵ مدیریت شرکت خوزستان به این نتیجه رسید که برای سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در اوراق مشارکت و سهام، وجه نقد کافی در اختیار دارد.

در طی سال ۱۳۹۵ مبادلات زیر به وقوع پیوسته است:

۱ اردیبهشت: خرید ۶۰۰۰ سهم شرکت اهواز به مبلغ ۳۱٬۸۰۰٬۰۰۰ ریال به علاوه ۱۶۰٬۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری

۱ خرداد: خرید ۸۰۰۰ سهم شرکت دزفول به مبلغ ۲۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال به علاوه ۱۰۰٬۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری

۱ تیر: خرید ۵۰۰ ورقه قرضه (اوراق مشارکت) ۱۰۰٬۰۰۰ ریالی ۰.۸٪ شرکت خرمشهر به مبلغ ۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال به علاوه ۵۰٬۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری

(سود تضمین شده هر ۶ ماه یک بار در اول تیر و اول دی قابل پرداخت است).

۱ مهر: دریافت سود تقسیمی شرکت اهواز بابت هر سهم ۶۰۰ ریال  
 ۱ آبان: فروش ۲۰۰۰ سهم از سهام شرکت اهواز به مبلغ هر سهم ۵۸۰۰ ریال  
 منهای ۵۸۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری  
 ۱ آذر: دریافت ۱۰۰ ریال سود تقسیمی بابت هر سهم شرکت دزفول  
 ۱ دی: دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اوراق مشارکت شرکت خرمشهر  
 ۱ بهمن: فروش اوراق مشارکت شرکت خرمشهر به مبلغ ۵۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال به  
 علاوه (با احتساب) ۵۰۰'۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری  
**مطلوب است:** ثبت رویدادهای مالی مربوط در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T

### ❖ حل تمرین ۶

بهای تمام شده سهام شرکت اهواز:  $۳۱'۹۶۰'۰۰۰ = ۱۶۰'۰۰۰ + ۳۱'۸۰۰'۰۰۰$   
 ۹۵/۰۲/۰۱

سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام ۳۱'۹۶۰'۰۰۰  
 موجودی نقد ۳۱'۹۶۰'۰۰۰

خرید ۶۰۰۰ سهم شرکت اهواز

بهای تمام شده سهام شرکت دزفول  $۲۰'۱۰۰'۰۰۰ = ۱۰۰'۰۰۰ + ۲۰'۰۰۰'۰۰۰$   
 ۹۵/۰۳/۰۱

سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام ۲۰'۱۰۰'۰۰۰  
 موجودی نقد ۲۰'۱۰۰'۰۰۰

خرید ۸۰۰۰ سهم شرکت دزفول

ارزش اوراق مشارکت  $۵۰'۰۰۰'۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۱۰۰'۰۰۰$

بهای تمام شده اوراق مشارکت  $۵۰'۵۰۰'۰۰۰ = ۵۰۰'۰۰۰ + ۵۰'۰۰۰'۰۰۰$   
 ۹۵/۰۴/۰۱

سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق مشارکت ۵۰'۵۰۰'۰۰۰  
 موجودی نقد ۵۰'۵۰۰'۰۰۰

خرید ۵۰۰ برگ اوراق مشارکت شرکت خرمشهر

سود سهام شرکت اهواز  $۳'۶۰۰'۰۰۰ = ۶۰۰ \times ۶۰۰$   
 ۹۵/۰۷/۰۱

موجودی نقد ۳'۶۰۰'۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۳'۶۰۰'۰۰۰

دریافت سود سهام شرکت اهواز

ارزش فروش ۲۰۰۰ سهم شرکت اهواز  $2000 \times 5800 = 10'600'000$

خالص ارزش فروش ۲۰۰۰ سهم شرکت اهواز

$$10'600'000 - 58'000 = 10'542'000$$

بهای تمام شده ۲۰۰۰ سهم فروش رفته شرکت اهواز

$$31'960'000 \times 2000 / 6000 = 10'653'333$$

زیان ناشی از فروش سهام شرکت اهواز

$$10'653'333 - 10'542'000 = (111'333)$$

۹۵/۰۸/۰۱

موجودی نقد  $10'542'000$

زیان ناشی از فروش سهام  $111'333$

سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام  $10'653'333$

فروش ۲۰۰۰ سهم شرکت اهواز

$$8000 \times 100 = 800'000 \text{ سود سهام شرکت دزفول}$$

۹۵/۰۹/۰۱

موجودی نقد  $800'000$

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری  $800'000$

دریافت سود سهام شرکت دزفول

سود شش ماهه اول اوراق مشارکت شرکت خرمشهر

$$50'000'000 \times \frac{8}{12} = 2'000'000$$

۹۵/۱۰/۰۱

موجودی نقد  $2'000'000$

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری  $2'000'000$

دریافت سود شش ماهه اول اوراق مشارکت شرکت خرمشهر

خالص مبلغ فروش اوراق مشارکت

$$50'000'000 - 500'000 = 49'500'000$$

زیان ناشی از فروش اوراق مشارکت

$$49'500'000 - 50'500'000 = (1'000'000)$$

۹۵/۱۱/۰۱

موجودی نقد  $49'500'000$

زیان ناشی از فروش اوراق مشارکت  $1'000'000$

سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت  $50'500'000$

فروش اوراق مشارکت شرکت خرمشهر

## حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها

### فهرست مندرجات

شماره‌بند	
۱ - ۴	دامنه کاربرد
۵ - ۹	تعاریف
۱۰ - ۱۲	انواع سرمایه‌گذاری
۱۳ - ۱۹	طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها
۲۰ - ۲۴	بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری‌ها
۲۵	انعکاس به ارزش بازار
۲۶ - ۲۸	تعیین ارزش بازار اوراق سریع‌المعامله
۲۹ - ۳۸	مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها
۳۹ - ۴۴	تغییر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها
۴۵ - ۴۸	واگذاری سرمایه‌گذاری‌ها
۴۹ - ۵۲	تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها
۵۳ - ۵۶	صورت سود و زیان
۵۷	مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری
۵۸ - ۶۰	افشا
۶۱	تاریخ اجرا
۶۲	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

این استاندارد باید با توجه به «مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری» مطالعه و به‌کار گرفته شود.

## دامنه کاربرد

۱ این استاندارد به نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها و الزامات افشای اطلاعات مربوط می‌پردازد.

۲ حسابداری سرمایه‌گذاری در کلیه واحدهای تجاری باید طبق الزامات این استاندارد انجام شود. این استاندارد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته در صورت‌های مالی تلفیقی را تعیین نمی‌کند لیکن درخصوص نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌های پیش‌گفته در صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی کاربرد دارد مگر در مواردی که در استانداردهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته نحوه عمل دیگری تجویز شده باشد.

۳ موارد زیر در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد:

الف) مبانی شناخت درآمدهایی که به‌صورت سود تضمین شده، سود سهام و غیره از سرمایه‌گذاری‌ها عاید می‌شود (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی).

ب) سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته در صورت‌های مالی تلفیقی.

ج) سرمایه‌گذاری‌های خاص از جمله ابزارهای مالی پیچیده.

د) سرمایه‌گذاری‌هایی که توسط طرح‌های مزایای بازنشستگی و مؤسسات بیمه عمر انجام می‌شود.

ه) سرمایه‌گذاری در املاک.

۴ نظر به اینکه یکی از ویژگی‌های کلیه سرمایه‌گذاری‌ها، ایجاد منافع اقتصادی برای واحد سرمایه‌گذار است، نحوه حسابداری مندرج در این استاندارد عملکرد سرمایه‌گذاری یک واحد سرمایه‌گذار را به‌نحو مناسب شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند. لذا، این استاندارد، در مورد کلیه واحدهای تجاری سرمایه‌گذار، صرف نظر از ماهیت، درصد سرمایه‌گذاری و حجم فعالیت سرمایه‌گذاری آنها، از جمله شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری کاربرد دارد. با این حال، این امر مانع تدوین رهنمودهای ویژه برای صنایع و گروه‌های واحدهای تجاری خاص با رعایت اصول کلی مندرج در این استاندارد نیست.

## تعاریف

۵ اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر به کار رفته است:  
سرمایه‌گذاری: نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای افزایش منافع

اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند.

■ **سرمایه‌گذاری بلندمدت:** به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیت‌های واحد تجاری نگهداری شود. یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیت‌هایی باشد.

■ **سرمایه‌گذاری جاری:** به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری بلندمدت نباشد.

■ **سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار:** نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.

■ **سود سهمی (یا سهام جایزه):** عبارت است از توزیع سود به شکل سهم بین صاحبان سهام یک واحد تجاری از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.

■ **حق تقدم:** به موجب ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، حقی است قابل نقل و انتقال که در زمان خرید سهام جدید توسط صاحبان سهام واحد تجاری به نسبت سهامی که مالک‌اند به ایشان تعلق می‌گیرد.

■ **سرمایه‌گذاری در املاک:** عبارت از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی است که عملیات ساخت و توسعه آن به اتمام رسیده و به جهت ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه‌گذاری دارد و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار یا شرکت‌های هم‌گروه آن، نگهداری می‌شود.

■ **صندوق سرمایه‌گذاری:** نهاد مالی است که منابع مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه‌گذاری را در موضوع فعالیت مصوب خود سرمایه‌گذاری می‌کند.

۶ اگرچه ویژگی زیربنایی سرمایه‌گذاری این است که با قصد کسب منافع اقتصادی آتی انجام می‌پذیرد، اما این ویژگی در مورد کلیه دارایی‌ها مصداق دارد. این امر مشکلاتی را در تعریف سرمایه‌گذاری از نظر مقاصد این استاندارد ایجاد می‌کند زیرا این استاندارد قصد ندارد سایر دارایی‌های مورد استفاده واحد تجاری از قبیل دارایی‌های ثابت مشهود و موجودی مواد و کالا را دربر گیرد. این مشکل در مواردی که سرمایه‌گذاری خصوصیتی مشابه با دیگر دارایی‌ها دارد، مضاعف



می‌شود. مثلاً در مواردی که عملیات خرید و فروش سرمایه‌گذاری بخش عمده فعالیت روزمره یک واحد تجاری را تشکیل می‌دهد، پرتفوی سرمایه‌گذاری‌ها، مشابه موجودی مواد و کالا در سایر واحدهای تجاری است.

**۷** به هر صورت، در تدوین استاندارد حسابداری برای سرمایه‌گذاری‌ها، این فرض تلویحی وجود دارد که دارایی طبقه‌بندی شده به‌عنوان سرمایه‌گذاری، مستلزم نحوه حسابداری متفاوتی از سایر دارایی‌هاست. این امر به‌نوبه خود حاکی از این است که در ماهیت سرمایه‌گذاری خصوصیتی وجود دارد که آن را از سایر دارایی‌ها متمایز می‌سازد. ویژگی متمایزکننده سرمایه‌گذاری به‌عنوان طبقه‌ای از دارایی‌ها، طریقه خاص کسب منافع اقتصادی آن است. این منافع اقتصادی ممکن است به یکی از اشکال زیر یا هر دوی آنها حاصل شود. شکل اول دریافت‌های ناشی از توزیع منافع، از قبیل سود تضمین شده و سود سهام است. در مفهومی گسترده‌تر، این شکل دربرگیرنده شرایط مساعد تجاری است که از طریق یک سرمایه‌گذاری تجاری فراهم می‌آید. شکل دوم، منفعت سرمایه‌ای است که منعکس‌کننده افزایش در ارزش مبادلاتی یک سرمایه‌گذاری طی دوره نگهداشت آن توسط واحد تجاری است. این ویژگی در تعریف سرمایه‌گذاری برای مقاصد این استاندارد به کار گرفته شده است. اگرچه ارزش سایر دارایی‌ها از قبیل ساختمان و ماشین‌آلات نیز ممکن است طی زمان افزایش یابد، لیکن این اقلام تنها در مواردی طبق این استاندارد به‌عنوان سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود که برای این هدف و نه به قصد استفاده در عملیات واحد تجاری، نگهداری شده باشد.

**۸** ممکن است ادعا شود که سرمایه‌گذاری نگهداری شده توسط معامله‌گران سهام به‌عنوان موجودی که به قصد کسب سود در جریان عادی فعالیت‌های تجاری آنها صورت گرفته است، در تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد قرار نمی‌گیرد. لیکن این اعتقاد وجود دارد که دارایی مورد معامله به شیوه مزبور، همان خصوصیات زیربنایی را داراست که در صورت نگهداشت توسط یک واحد تجاری دیگر و فروش آن به یک معامله‌گر سهام و یا خریدار نهایی دیگری دارا می‌بود. بنابراین نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌های نگهداری شده به‌منظور خرید و فروش توسط معامله‌گران سهام نیز مطابق این استاندارد است.

**۹** تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد تعریفی عام است. با این حال اضافه می‌شود که تعریف مزبور، شامل اوراق سهام، اوراق مشارکت با حداقل سود تضمین شده، حق تقدم خرید سهام، کالاها (غیر از آنهایی که به قصد مصرف یا خرید و فروش، در جریان فعالیت‌های عادی واحد تجاری نگهداری شود) و سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار بانکی می‌باشد. ضمناً اقلام مزبور کلیه موارد را دربر نمی‌گیرد.

**۱۰** سرمایه‌گذاری ممکن است به اشکال مختلفی صورت گیرد و به دلایل گوناگونی نگهداری شود. برخی سرمایه‌گذاری‌ها ممکن است در قالب اسنادی که بیانگر بدهی پولی به دارنده آنهاست، ظاهر بشوند (نظیر برخی اوراق مشارکت). برخی از این سرمایه‌گذاری‌ها ممکن است متضمن سود تضمین شده حداقلی باشند. سرمایه‌گذاری‌ها همچنین می‌توانند در قالب مالکیت سهام یک واحد تجاری دیگر ظاهر شوند. این سرمایه‌گذاری‌ها بیانگر حقوق مالی است. سایر اشکال سرمایه‌گذاری شامل نگهداری دارایی‌های عینی مثل زمین و ساختمان، فلزات گرانبها یا دیگر کالاها از جمله آثار هنری است. سرمایه‌گذاری‌های مختلف از نظر سهولت تبدیل به وجه نقد یا سایر دارایی‌ها، میزان داد و ستد و ماهیت بازار مربوط ویژگی‌های متفاوتی از خود بروز می‌دهند.

**۱۱** ماهیت و سطح سرمایه‌گذاری یک واحد تجاری و حجم فعالیت آن در زمینه خرید، نگهداری و فروش سرمایه‌گذاری‌ها در واحدهای مختلف فرق می‌کند. برای برخی واحدهای تجاری خصوصاً واحدهایی که در بخش‌های خاص خدمات مالی فعالیت دارند، فعالیت سرمایه‌گذاری بخش عمده عملیات واحد تجاری را تشکیل می‌دهد و عملکرد آن در زمینه سرمایه‌گذاری به میزان قابل ملاحظه‌ای برنتایج عملیات آن تأثیر می‌گذارد. برخی واحدهای تجاری از قبیل شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری صرفاً در زمینه نگهداری و مدیریت پرتفوی سرمایه‌گذاری در بلندمدت فعالیت می‌کنند تا برای صاحبان سرمایه خود درآمد یا رشد سرمایه فراهم آورند. برای سایر واحدهای تجاری، سرمایه‌گذاری ممکن است به عنوان یک منبع وجوه مازاد نگهداری شود و بخشی از فعالیت مدیریت وجوه نقد آن را تشکیل دهد. همچنین یک واحد تجاری ممکن است به منظور اعمال نفوذ قابل ملاحظه یا اعمال کنترل بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری دیگر، در سهام آن سرمایه‌گذاری کند. به علاوه سرمایه‌گذاری ممکن است به منظور تحکیم رابطه تجاری یا دستیابی به یک مزیت تجاری نگهداری شود.

**۱۲** برای برخی سرمایه‌گذاری‌ها، بازار فعالی وجود دارد که بر مبنای آن، می‌توان ارزش بازار سرمایه‌گذاری را تعیین کرد. برای این سرمایه‌گذاری‌ها، ارزش بازار شاخص ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری است. در مورد سایر سرمایه‌گذاری‌ها، بازار فعالی وجود ندارد و برای تعیین ارزش منصفانه از طرق دیگری استفاده می‌شود.

## طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها

**۱۳** آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان «نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری»، دارایی‌های جاری و غیرجاری را در صورت‌های مالی خود تفکیک می‌کنند باید سرمایه‌گذاری‌های جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند.

**۱۴** آن گروه از واحدهای تجاری که طبق استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین امره دارایی‌های جاری و غیرجاری را در ترازنامه تفکیک نمی‌کنند باید به منظور تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها، بین آنها تمایز قائل شوند و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها را مطابق با بندهای ۲۹ تا ۳۸ تعیین کنند.

**۱۵** براساس تعریف سرمایه‌گذاری بلندمدت مندرج در بند ۵، سرمایه‌گذاری فقط زمانی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا اینکه در عمل محدودیت‌هایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. این اصل صرف نظر از اینکه سرمایه‌گذاری مورد نظر سریع‌المعامله در بازار باشد یا نباشد، مصداق دارد. بنابراین سرمایه‌گذاری بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:

الف) سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و وابسته یا تسهیلات بلندمدت اعطایی به این واحدها.

ب) سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است (این سرمایه‌گذاری‌ها اصطلاحاً سرمایه‌گذاری‌های تجاری نام گرفته است).

ج) سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

د) سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف آن نگهداری پرتفویی از سرمایه‌گذاری‌ها جهت تأمین درآمد و یا رشد سرمایه برای صاحبان سرمایه واحد تجاری است.

**۱۶** تنها در شرایطی که معیارهای پیش‌گفته احراز شود، سرمایه‌گذاری را می‌توان بلندمدت تلقی کرد. این واقعیت که یک سرمایه‌گذاری برای مدت نسبتاً طولانی نگهداری شده است، لزوماً به معنای بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری نیست. در سایر موارد که معیارهای مزبور احراز نگردد، سرمایه‌گذاری (اعم از سریع‌المعامله در بازار یا سایر) به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی می‌شود.

**۱۷** تعریف سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است.

اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت‌های معاملاتی درچنین بازاری معلوم باشد و علنی اعلام شود. به‌علاوه قیمت اعلام شده باید به‌گونه‌ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد. درصورت تحقق این شرایط، سرمایه‌گذاری یک «سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار» است. در عمل مفهوم عبارت «سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار» ممکن است برای واحدهای تجاری مختلف یکسان نباشد. بنابراین به دلیل تفاوت در میزان دسترسی به بازار و در دسترس بودن قیمت‌های اعلام شده، یک سرمایه‌گذاری که هنگام نگهداری توسط برخی مؤسسات خدمات مالی خاص، سریع‌المعامله در بازار تلقی شود، ممکن است برای دیگر واحدهای تجاری این‌چنین نباشد.

**۱۸** سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بند ۱۵ آن را سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی کرد.

**۱۹** برخی از واحدهای تجاری ممکن است به موجب استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره، ترازنامه خود را مطابق فرم از پیش تعیین شده‌ای که بین دارایی‌های جاری و غیرجاری تمایزی قائل نمی‌شود، تهیه کنند. بسیاری از واحدهای تجاری، نظیر بانک‌ها و شرکت‌های بیمه که در رشته‌های مالی فعالیت می‌کنند، هرچند ممکن است قصد واگذاری دارایی‌هایشان را طی عملیات جاری نداشته باشند، با این حال معمولاً بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های خود را به عنوان منابعی تلقی می‌کنند که درصورت لزوم، می‌توان آنها را جهت عملیات جاری به کار گرفت. با این حال این واحدهای تجاری ممکن است دارای سرمایه‌گذاری‌هایی باشند که علی‌الاصول سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی شود. بنابراین بسیاری از این واحدهای تجاری در تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری‌های خود و انتساب مبلغ دفتری به آنها، خصوصیات سرمایه‌گذاری را از نظر جاری یا بلندمدت بودن، مبنای کار قرار می‌دهند.

## بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها

**۲۰** بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری، مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق‌الزحمه‌ها و عوارض و مالیات را نیز دربرمی‌گیرد لیکن شامل مخارج مالی تحمل شده در رابطه با ایجاد تدریجی یک سرمایه‌گذاری نیست. بهای تمام شده پرتفوی سرمایه‌گذاری‌ها بر مبنای تک‌تک سرمایه‌گذاری‌های آن تعیین می‌شود.

**۲۱** اگر سرمایه‌گذاری کلاً یا جزئاً درمقابل ما به‌ازای غیرنقد تحصیل شود، بهای تمام شده آن معادل ارزش منصفانه دارایی یا اوراق بهاداری خواهد بود که به عنوان

ما به‌ازا واگذار شده است. لیکن هرگاه ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری تحصیل شده با سهولت بیشتری قابل تعیین باشد، مبلغ اخیر ممکن است در تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری ملاک عمل قرار گیرد.

**۲۲** نحوه تعیین بهای تمام‌شده حق تقدم خریداری شده مشابه با خرید سهام است. همچنین چنانچه واحد تجاری در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه‌پذیر صاحب حق تقدم شود وجوه پرداختی بابت سهام جدید یا واگذاری مطالبات سود سهام نقدی از این بابت به بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری اضافه می‌شود. در موارد بالا پس از حصول اطمینان از دریافت سهام جدید به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، جمع مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی و بهای تمام‌شده 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، حق امتیاز و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و عموماً درآمد تلقی می‌گردد. با این حال در برخی شرایط، مثلاً، در مواردی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود این‌گونه مبالغ معرف بازافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود. به بیان دیگر، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تنها هنگامی بابت سود سهام دریافتی یا دریافتی کاهش داده می‌شود که سود سهام مزبور مازاد بر سهم شرکت سرمایه‌گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه‌پذیر پس از تحصیل سرمایه‌گذاری باشد.

## 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 به نحو 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. (ب) از نقطه نظر واقعیت اقتصادی و یکنواختی عمل، عینی‌ترین ابزار برای اندازه‌گیری تأثیر مالی تصمیمات مربوط به خرید، فروش و نگهداری سهام طی دوره است. اگرچه سود یا زیان ممکن است در تاریخ ترازنامه متبلور نشده باشد، لیکن واقعیت اقتصادی این است که مدیریت از طریق فروش سرمایه‌گذاری، توانایی تبلور آنها را داشته لیکن به عمد چنین خواسته است. (ج) دستکاری نتیجه عملیات توسط مدیریت واحد تجاری از طریق انتخاب زمان فروش سرمایه‌گذاری ناممکن می‌شود. (د) ارزش بازار خاصه‌ای از دارایی است که برای مدیریت واحد تجاری و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بیشترین اهمیت را دارد. افزون بر این، استفاده از این روش اشکال در اندازه‌گیری اقلام مشابه با قیمت‌های متفاوت را که تنها به لحاظ خرید در زمان‌های مختلف ایجاد شده است، از بین می‌برد.

## تعیین ارزش بازار اوراق سریع معامله

**۲۶** در عمل، در هر مقطع زمانی، دو قیمت برای ارزیابی اوراق سریع معامله به ارزش بازار وجود دارد. اول: قیمت «پیشنهاد خرید» است که انتظار می‌رود سرمایه‌گذاری به آن قیمت واگذار شود و دوم: قیمت «پیشنهاد فروش» است که انتظار می‌رود یک سرمایه‌گذار برای تحصیل سرمایه‌گذاری بپردازد. قیمت سومی که می‌تواند برای مقاصد ارزیابی به کار گرفته شود، قیمت میانگین بازار، یعنی میانگین قیمت «پیشنهاد خرید» و «پیشنهاد فروش» است. در عمل، تفاوت بین دو قیمت مزبور در مورد یک سرمایه‌گذاری سریع معامله در بازار نسبتاً کم است. در نتیجه در این استاندارد قیمت خاصی تجویز نمی‌شود. واحدهای تجاری، قیمت متناسب با شرایط خاص خود را انتخاب می‌کنند. برای بیشتر واحدهای تجاری، قیمت صحیح در تئوری، قیمت پیشنهاد خرید است لیکن در عمل قیمت میانگین نیز قابل قبول است. به‌رحال هرمنابایی که انتخاب شود به‌طور یکنواخت اعمال خواهد شد. قیمت‌های تاریخ ترازنامه را می‌توان از طریق یک کارگزار رسمی و یا از طریق بورس اوراق بهادار کسب نمود. ارزش بازار پرتفوی سرمایه‌گذاری براساس تک تک سرمایه‌گذاری‌ها محاسبه می‌شود.

**۲۷** باید توجه داشت که قیمت اعلام شده بازار قیمتی میانگین است و اغلب مبتنی بر حجم معینی از معاملات است. بنابر این ممکن است راهنمای قابل اتکایی برای استفاده توسط واحد تجاری در شرایط خاص آن نباشد. این امر به‌ویژه هنگامی مصداق دارد که سرمایه‌گذار، بیش از اندازه معمول از یک سرمایه‌گذاری

را در اختیار داشته باشد. در چنین شرایطی واگذاری کل سرمایه‌گذاری بدون تغییر در قیمت امکان‌پذیر نیست و بنابراین قیمت مزبور باید در حدی تعدیل شود که درآمد قابل شناسایی در تاریخ ترازنامه به‌نحوی اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. البته نحوه معمول واگذاری توسط واحد تجاری (به‌صورت یک‌جا یا بخش‌بخش) باید در روال فعالیت عادی آن در نظر گرفته شود.

**۲۸** در شرایطی که واگذاری اجباری باشد، قیمت مؤثر ممکن است به‌نحو قابل ملاحظه‌ای کمتر از قیمت اعلام شده بازار باشد. همچنین حجم سهام موجود در بازار برای معامله نیز عامل مهمی در تعیین قیمت بازار است. در این شرایط باید مراتب فوق در تعیین قیمت بازار مورد توجه خاص قرار گیرد.

## مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها

**۲۹** به استثنای سرمایه‌گذاری‌های نگهداری شده توسط صندوق‌های سرمایه‌گذاری واحدهای تجاری مشابه که باید به ارزش بازار گزارش گردد. سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف) ارزش بازار، یا

ب) اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش.

**۳۰** چنانچه ماهیت و میزان سرمایه‌گذاری به گونه‌ای باشد که جذب آن توسط بازار، بدون تأثیر با اهمیت در نرخ بازار آن، ممکن نباشد، قیمت جاری بازار باید طوری تعدیل شود که منعکس‌کننده عوایدی باشد که واحد تجاری به طور واقع‌بینانه، انتظار کسب آن را در صورت واگذاری سرمایه‌گذاری در روال عادی فعالیت تجاری داشته باشد.

**۳۱** سایر سرمایه‌گذاری‌هایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف) اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا

ب) خالص ارزش فروش.

**۳۲** استفاده از ارزش‌های جاری تا میزانی که با خصوصیات اتکاپذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار باشد، موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان، در راستای ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری مفید واقع شود. بدین لحاظ و باتوجه به دلایل ذکر شده در بند ۲۵، سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود می‌توان به ارزش بازار آن در ترازنامه منعکس کرد و هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش آن طی دوره را

به عنوان بخشی از نتایج عملیات واحد تجاری در صورت سود و زیان شناسایی شود. رویه مجاز دیگر، انعکاس سرمایه‌گذاری‌های مزبور به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه است.

**۳۳** سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری (غیر از سریع‌المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده اولیه و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می‌شود. این سرمایه‌گذاری‌ها، معمولاً به بهای تمام شده انعکاس می‌یابد مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش فروش است هنگامی که مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. اگر رویه اخیر انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری‌ها در زمره فعالیت‌های عادی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

**۳۴** سرمایه‌گذاری‌هایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روش‌های زیر منعکس شود:  
الف) بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته.  
ب) مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین.  
در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، مطابق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان «دارایی‌های ثابت مشهود» عمل می‌شود با این تفاوت که دوره تناوب تجدید ارزیابی یک سال خواهد بود.

**۳۵** از آنجا که سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برای مدت طولانی نگهداری می‌شوند، ارزش بازار آنها از نظر مربوط بودن به اندازه‌گیری سود و زیان دوره، اهمیت چندانی ندارد زیرا که مدیریت واحد تجاری قصد و یا توان آن را ندارد که این ارزش را از طریق فروش آنها متبلور سازد. به این دلیل، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به بهای تمام شده، پس از کسر کاهش ارزش انباشته آنها در ترازنامه انعکاس می‌یابد. در نحوه عمل مجاز جایگزین، این سرمایه‌گذاری‌ها را می‌توان براساس مبلغ تجدید ارزیابی آنها منعکس نمود. اگر این رویه انتخاب شود، احتساب هرگونه افزایش در ارزش به عنوان درآمد تحقق یافته دوره مناسب نیست. در عوض، مبلغ هرگونه افزایش به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می‌شود و در سرفصل حقوق صاحبان سهام انعکاس می‌یابد. در صورت انعکاس به مبلغ تجدید ارزیابی، طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود عمل می‌شود با این تفاوت که در مورد تناوب تجدید ارزیابی مفاد بند ۳۴ ملاک عمل قرار می‌گیرد.

**۳۶** چنانچه مدیریت واحد تجاری، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس کند، این ارزیابی باید همه ساله انجام شود. بدین معنی که واحدهای تجاری مجاز نیستند سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به مبلغی که نه معرف ارزش



جاری و نه معرف بهای تمام شده است، منعکس کنند. این امر منعکس کننده این نظریه است که به غیر از بهای تمام شده اولیه، تنها ارزش مربوط و معنی دار برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی، ارزش جاری است.

**۳۷** چنانچه یک «سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار» به عنوان دارایی غیرجاری نگهداری شود، چون واحد تجاری در واگذاری آن محدودیت دارد یا تمایلی به واگذاری آن ندارد تا افزایش در ارزش آن در عمل متبلور شود، تلقی هرگونه افزایش در ارزش بازار آن به عنوان تحقق یافته، مناسب نیست و در نتیجه نباید این تغییرات را در صورت سود و زیان منعکس کرد.

**۳۸** مبلغ کل سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود باید بر مبنای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاری‌های مزبور تعیین شود. مبلغ کل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری، عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاری‌های مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود.

## تغییر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها

**۳۹** هرگاه سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله‌ای که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، به ارزش بازار منعکس شود، هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

**۴۰** هرگاه سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری (یعنی غیر از سریع‌المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود.

**۴۱** هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی ثبت شود، نحوه حسابداری آن باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان «دارایی‌های ثابت مشهود» باشد. افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این 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** باتوجه 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. بنابراین 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.

## 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. هرگونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است، باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق 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 براساس یکی از دو مبنای زیر صورت گیرد:

الف) به اقل بهای تمام‌شده و مبلغ دفتری، چنانچه سرمایه‌گذاری‌های جاری به روش اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش منعکس می‌شود. اگر سرمایه‌گذاری‌های مزبور قبلاً تجدید ارزیابی شده است هرگونه باقیمانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط باید هنگام تغییر طبقه‌بندی از حساب سرمایه‌گذاری برگشت داده شود، یا

ب) به مبلغ دفتری، چنانچه سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش منعکس می‌شود. در مواردی که تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌های جاری به سود و زیان منظور می‌شود باید هرگونه باقیمانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط را به حساب سود و زیان انباشته منتقل کرد.

**۵۰** تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های جاری به بلندمدت باید به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا چنانچه قبلاً به ارزش بازار (یا خالص ارزش فروش) ثبت شده است به این ارزش انتقال یابد.

۵۱ در شرایط خاص، باتوجه به معیارهای ذکر شده در بند ۱۵، ممکن است تغییر طبقه‌بندی یک سرمایه‌گذاری که ابتدا به عنوان دارایی جاری تحصیل شده، مناسب باشد. برعکس، ممکن است شرایط مندرج در بند ۱۵ از بین برود و نیاز به تغییر طبقه‌بندی به وجود آید. در این صورت نحوه حسابداری تغییر طبقه‌بندی طبق بندهای ۴۹ و ۵۰ است.

۵۲ در کلیه موارد، تصمیم به انتقال یک سرمایه‌گذاری بین طبقات جاری و بلندمدت، باید به‌طور رسمی در سوابق داخلی واحد تجاری مستند شود. این مستندسازی باید تاریخ مؤثر انتقال را مشخص کند.

## صورت سود و زیان

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

الف) هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود،  
ب) هرگونه هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به روش بهای تمام شده ارزیابی می‌شود، و  
ج) هرگونه برگشت کاهش‌های قبلی موارد «الف» و «ب» با توجه به تغییر در شرایط.

۵۴ سود نگهداری مربوط به اوراق سریع‌المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده و به روش ارزش بازار ارزیابی می‌شود، منعکس‌کننده افزایش در ارزش بازار طی دوره است و درآمد تحقق یافته می‌باشد. بنابراین درآمد مزبور در سود و زیان به عنوان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری طی دوره منظور می‌شود. هرگونه کاهش در ارزش بازار طی دوره نیز به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۵۵ در مورد سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری، هرگاه خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده گردد، برای زیان مربوط، ذخیره ایجاد می‌شود. به گونه‌ای مشابه برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، ذخیره ایجاد می‌گردد. ذخایر مزبور در صورتی که به دلیل تغییر در شرایط مورد نیاز نباشد، برگشت می‌شود.

۵۶ هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی ثبت شده باشد هرگونه کاهش در ارزش نسبت به مبلغ تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود. نحوه به حساب گرفتن این مبالغ طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود خواهد بود.

## مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری

**۵۷** مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری که از توزیع سود حاصل از واگذاری سرمایه گذاری منع شده اند، باید سود یا زیان حاصل از واگذاری سرمایه گذاری و نیز تغییرات ارزش سرمایه گذاری ها را که طبق الزامات این استاندارد به سود و زیان منظور می شود، نخست در صورت سود و زیان منعکس و سپس از طریق تخصیص سود به حساب اندوخته های غیر قابل تقسیم منتقل کنند.

## افشا

**۵۸** اطلاعات زیر باید در صورت های مالی افشا شود:

الف) رویه های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه گذاری ها مشتمل بر نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری،

ب) مبلغ سرمایه گذاری های سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است،

ج) مبلغ درآمد حاصل از سرمایه گذاری های سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری و به روش ارزش بازار ارزیابی شده است، شامل درآمد حاصل از تغییر در ارزش بازار و تفکیک جداگانه سود و زیان ناشی از انتقال سرمایه گذاری بین جاری و بلندمدت،

د) ارزش بازار سرمایه گذاری های سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده و به روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی شده است،

ه) ارزش بازار سرمایه گذاری های سریع المعامله در بازار که به عنوان دارایی غیر جاری نگهداری شده است،

و) مبلغ هر گونه سود یا زیان ناشی از واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت،

ز) مبلغ کاهش ارزش سرمایه گذاری های بلندمدت،

ح) محدودیت های قابل توجه در رابطه با امکان تبدیل سرمایه گذاری ها به نقد یا وصول درآمد و عواید واگذاری آنها، و

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

**۵۹** در صورت های مالی، رویه های حسابداری مورد استفاده برای سرمایه گذاری افشا می شود به گونه ای که مبانی ارزیابی و شرایطی که در آن هریک از رویه ها

اعمال شده، به وضوح مشخص شده باشد. افشای مزبور شامل رویه‌های مربوط به نحوه حسابداری تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها نیز می‌باشد.

۶۰ برای درک صورت‌های مالی، به‌ویژه صورت سود و زیان، افشای میزان تأثیر عملکرد سرمایه‌گذاری بر نتایج عملیات واحد تجاری طی دوره از اهمیت برخوردار است. این امر، مقایسه با سال‌های قبل و واحدهای تجاری دیگر را تسهیل می‌کند. بر این اساس، در صورت اهمیت، مبلغ سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار که به‌عنوان دارایی جاری نگهداری شده، همراه با درآمد حاصل از آنها و در صورت استفاده از روش ارزش بازار درآمد ناشی از تغییرات در ارزش بازار آنها، جداگانه افشا می‌شود.

## تاریخ اجرا

۶۱ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

## مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۶۲ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها نیز رعایت می‌شود.

## نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری

### فهرست مندرجات

شماره‌بند	
۱	مقدمه
۲	دامنه کاربرد
۳ - ۵	دیدگاه‌های موجود در مورد دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری
۶ - ۱۰	محدودیت‌های تفکیک اقلام جاری و غیر جاری
۱۱ - ۱۲	دارایی‌های جاری
۱۳ - ۱۵	بدهی‌های جاری
۱۶	تجدید طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها
۱۷ - ۱۸	نحوه ارائه در صورت‌های مالی
۱۹	تاریخ اجرا
۲۰	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

این استاندارد باید با توجه به «مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری» مطالعه و به کار گرفته شود.

۱ از جمله اطلاعات مفیدی که می‌تواند در تحلیل وضعیت مالی واحد تجاری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مفید واقع شود، ارائه جداگانه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در ترازنامه است. معمولاً به مازاد دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری، «خالص دارایی‌های جاری» یا «سرمایه در گردش» و به مازاد بدهی‌های جاری بر دارایی‌های جاری «خالص بدهی‌های جاری» اطلاق می‌شود.

## دامنه کاربرد

۲ این استاندارد باید برای ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در ترازنامه به کار گرفته شود.

دیدگاه‌های موجود در مورد دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری

۳ از نظر برخی، هدف از طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به «جاری» و «غیر جاری»، ارائه معیاری تقریبی از نقدینگی واحد تجاری، یعنی توانایی آن در انجام فعالیت‌های روزمره، بدون مواجهه با مشکلات مالی است. برخی دیگر، به این طبقه‌بندی به عنوان ابزاری برای تشخیص آن حصه از منابع و تعهدات واحد تجاری می‌نگرند که گردش مستمر دارد.

۴ اهداف مزبور تاحدی با یکدیگر ناسازگار است، زیرا در سنجش نقدینگی، ملاک طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری یا غیرجاری، امکان نقد شدن و یا تسویه آنها در آینده نزدیک است، ولی معیار تشخیص دارایی‌ها و بدهی‌ها به عنوان «اقدام در گردش» عمدتاً معطوف به مصرف یا تسویه آنها در راه ایجاد درآمد طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری است. چرخه عملیاتی یک واحد تجاری، معمولاً متوسط فاصله زمانی بین «تحصیل موادی که وارد فرایند عملیات می‌شود» و «تبدیل نهایی آنها به وجه نقد» است.

۵ باتوجه به نظرات متفاوت بالا، معمولاً اقلامی جزء دارایی‌های جاری منظور می‌شود که انتظار رود ظرف یک سال یا طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری، هر کدام طولانی‌تر است، به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است تبدیل شود و اقلامی در عداد بدهی‌های جاری محسوب می‌شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه گردد. هرگاه چرخه عملیاتی واحد تجاری نامشخص یا خیلی طولانی باشد، تفکیک دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی تحت عناوین جاری و غیرجاری به ترتیب یاد شده مناسب نخواهد بود. نحوه عمل



بالا یک قاعده کلی است که بیشتر جنبه قراردادی دارد و لذا در مواردی ممکن است انعکاس یا عدم انعکاس اقلامی خاص به عنوان دارایی‌های جاری یا بدهی‌های جاری لزوماً با معیارهای فوق تطبیق نداشته باشد.

## محدودیت‌های تفکیک اقلام جاری و غیر جاری

۶ کلیه واحدهای تجاری، به استثنای موارد مذکور در بند ۷، باید با رعایت الزامات مندرج در بندهای ۱۱ الی ۱۸، دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری را به عنوان طبقاتی جداگانه در ترازنامه منعکس کنند.

۷ طبقه‌بندی برخی اقلام دارایی و بدهی به عنوان دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در مورد آن دسته از واحدهای تجاری که در ارتباط با نحوه طبقه‌بندی و ارائه دارایی‌ها و بدهی‌ها مشمول استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره مشخص است و نیز آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص یا خیلی طولانی باشد، الزامی نیست. این واحدهای تجاری باید از ارائه جمع‌های فرعی برای دارایی‌ها و بدهی‌ها که در ذهن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی طبقه‌بندی موصوف را تداعی کند، پرهیز کنند.

۸ عموماً عقیده بر این است که آنچه از تفکیک اقلام جاری و غیر جاری حاصل می‌شود، مشخص شدن دارایی‌های نسبتاً سریع‌التبدیل به وجه نقد واحد تجاری است که در مقابل تعهداتی که سررسید آنها طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری فرا می‌رسد به عنوان عاملی احتیاطی یا حفاظتی عمل می‌کند. با این حال در واحدهای تجاری دارای تداوم فعالیت، نقش دارایی‌های جاری به عنوان حفاظتی در قبال تعهدات جاری همواره مصداق ندارد، بلکه در مواردی واحد تجاری باید جهت ادامه عملیات خود برای مثال موجودی کالای فروش رفته را به‌طور مداوم با موجودی جدید جایگزین کند. همچنین ممکن است دارایی‌های جاری شامل موجودی کالایی باشد که انتظار نمی‌رود در آینده نزدیک به فروش رسد.

۹ بسیاری، مزاد دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری را نشانه وضعیت مالی مطلوب واحد تجاری و مزاد بدهی‌های جاری بر دارایی‌های جاری را نشانه مشکلات مالی واحد تجاری تلقی می‌کنند. اما، این قبیل نتیجه‌گیری‌ها بدون توجه به ماهیت عملیات واحد تجاری و اجزای تشکیل‌دهنده دارایی‌ها و بدهی‌های جاری آن منطقی نیست.

۱۰ بدین ترتیب در حالی که عده‌ای عقیده دارند که مشخص کردن دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری از ابزار مفید تجزیه و تحلیل مالی است، برخی دیگر بر این باورند که محدودیت‌های تفکیک اقلام به جاری و غیر جاری، مفید بودن آن را

کاهش می‌دهد و حتی در بسیاری از موارد، گمراه‌کننده می‌سازد. وضع مقررات کلی برای مشخص کردن دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در صورت‌های مالی ممکن است مانع از توجه بیشتر به این مسائل شود. لذا، الزامات این استاندارد تنها برای هماهنگ کردن رویه‌هایی است که واحدهای تجاری در رابطه با مشخص کردن دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در صورت‌های مالی اتخاذ می‌کنند.

## دارایی‌های جاری

**۱۱** یک دارایی زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی شود که: (الف) انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا (ب) وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است. سایر دارایی‌ها باید به عنوان دارایی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شود.

**۱۲** نمونه اقلامی که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود عبارت است از: (الف) مانده وجوه نقد و مانده حساب‌های بانکی، به‌استثنای مواردی که اعمال محدودیت در مصرف آنها مانع از استفاده این اقلام برای عملیات جاری شود. در مواردی که استفاده از وجوه نقد برای عملیات جاری مشمول محدودیت باشد، تنها در صورتی می‌توان آن را جزء دارایی‌های جاری منظور کرد که مدت محدودیت حداکثر تا زمان سررسید تعهدی باشد که به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده است یا اینکه محدودیت ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه برطرف شود. (ب) حصه‌ای از حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری و غیرتجاری که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به وجه نقد یا دارایی دیگری تبدیل شود که نقد شدن آن قریب به یقین است.

(ج) موجودی مواد و کالا و کار در جریان پیشرفت پیمان‌های بلندمدت، صرف نظر از اینکه ممکن است اقلامی از آن احتمالاً ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه یا یک چرخه عملیاتی معمول نقد نشود.

(د) سهام شرکت‌ها، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهاداری که به قصد نگهداری تحصیل نشده و به سهولت قابل نقد شدن است.

(ه) پیش‌پرداخت‌های خرید دارایی‌های جاری.

(و) پیش‌پرداخت‌های هزینه در مواردی که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به طور کامل به مصرف برسد.

## بدهی‌های جاری

**۱۳** یک بدهی زمانی باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شود. سایر بدهی‌ها باید به عنوان بدهی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شود.

**۱۴** بدهی‌های عندالمطالبه که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه مطالبه شود و نیز آن قسمت از بدهی‌های بلندمدتی که انتظار رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط، ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه به دین حال تبدیل شود جزء بدهی‌های جاری طبقه‌بندی و توضیحات کافی در این مورد در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌شود.

**۱۵** آن دسته از بدهی‌ها و نیز حصه‌ای از بدهی‌های بلندمدت از قبیل تسهیلات مالی بانکی و غیربانکی، بدهی‌های تجاری، بدهی مالیاتی و پیش‌دریافت از مشتریان که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه تسویه گردد، به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود. با این حال، حصه‌ای از یک بدهی بلندمدت که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه تسویه شود، مشروط بر اینکه دارایی‌های موجود در تاریخ ترازنامه که بازپرداخت آن بدهی از محل آنها صورت می‌گیرد، به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی نشده باشد، گاهی اوقات تحت عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود. در مورد اخیر افشای مبلغ و شرایط مربوط ممکن است ضرورت یابد.

## تجدید طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها

**۱۶** هرگاه پس از تاریخ ترازنامه ولی قبل از تصویب صورت‌های مالی توسط مدیریت واحد تجاری، رویدادهایی در جهت تبدیل دارایی‌ها و بدهی‌های جاری به دارایی‌ها و بدهی‌های غیرجاری و به عکس رخ دهد، نحوه برخورد حسابداری با آن طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه خواهد بود.

## نحوه ارائه در صورت‌های مالی

**۱۷** جمع کل دارایی‌های جاری و جمع کل بدهی‌های جاری باید در ترازنامه نشان داده شود.

۱۸ مبلغ یک دارایی جاری یا بدهی جاری نباید از بدهی جاری یا دارایی جاری دیگر کسر شود، مگر آنکه شرایط تهاثر دارایی‌ها و بدهی‌ها مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان «نحوه ارائه صورت‌های مالی» برقرار باشد.

## تاریخ اجرا

۱۹ الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

## مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۲۰ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی نیز رعایت می‌شود.

### جدول ارزشیابی فصل

نمره	استاندارد (شاخص‌ها، داوری، نمره‌دهی)	نتایج	استاندارد عملکرد (کیفیت)	تکالیف عملکردی (شایستگی‌ها)	فصل
۳	یک کار عملی در حد هنرجو	بالاتر از حد انتظار	بر اساس استانداردهای حسابداری	کاربرد خرید سرمایه‌گذاری	سود و سرمایه‌گذاری
۲	کاربرد خرید سرمایه‌گذاری و تحلیل دریافت سود سرمایه‌گذاری	در حد انتظار		تحلیل دریافت سود سرمایه‌گذاری	
۱	یکی از دو تکلیف را انجام دهد.	پایین‌تر از حد انتظار			
					نمره مستمر از ۵
					نمره شایستگی فصل از ۳
					نمره فصل از ۲۰