

تفسیر 9 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی  
گزارشگری مالی  
ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه تعبیه‌شده

## تفسیر 9 کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه تعبیه شده

### ارجاع

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 1 پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

### پیش‌زمینه

1. طبق بند 10 استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، ابزار مشتقه تعبیه‌شده "جزئی از یک ابزار مختلط است که دربردارنده یک قرارداد میزبان غیرمشتقه نیز می‌باشد، به‌گونه‌ای که برخی جریانهای نقدی این ابزار مختلط، مشابه با یک ابزار مشتقه مستقل تغییر می‌کند."
2. طبق بند 11 استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، یک ابزار مشتقه تعبیه‌شده تنها در صورتی باید از قرارداد میزبان تفکیک و به عنوان ابزار مشتقه به حساب گرفته شود که:
  - الف. ویژگیهای اقتصادی و ریسکهای ابزار مشتقه تعبیه‌شده، با ویژگیهای اقتصادی و ریسکهای قرارداد میزبان، ارتباط نزدیک نداشته باشد؛
  - ب. یک ابزار جداگانه که شرایطی یکسان با ابزار مشتقه تعبیه‌شده دارد، تعریف ابزار مشتقه را احراز کند؛ و
  - پ. ابزار مختلط، به ارزش منصفانه به‌گونه‌ای که تغییرات در ارزش منصفانه در سود یا زیان دوره شناسایی شود، اندازه‌گیری نگردد (یعنی ابزار مشتقه‌ای که در دارایی مالی یا بدهی مالی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره تعبیه شده است، تفکیک نمی‌شود).

### دامنه کاربرد

3. با توجه به بندهای 4 و 5 زیر، این تفسیر درباره تمام ابزارهای مشتقه تعبیه‌شده‌ای که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 قرار می‌گیرند، کاربرد دارد.
4. این تفسیر به مسائل تجدید اندازه‌گیری ناشی از ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه تعبیه‌شده نمی‌پردازد.

تفسیر 9 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه

5. این تفسیر برای ابزارهای مشتقه تعبیه شده در قراردادهای که در موارد زیر تحصیل شده است کاربرد ندارد:
- الف. ترکیب تجاری (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 (تجدیدنظرشده در سال 2008)؛
- ب. ترکیب واحدهای تجاری یا فعالیتهای تحت کنترل مشترک طبق توضیح بندهای ب1 تا ب4 استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 (تجدیدنظرشده در سال 2008)؛ یا
- پ. تشکیل یک مشارکت خاص طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 مشارکتها
- یا ارزیابی مجدد احتمالی آنها در تاریخ تحصیل.<sup>1</sup>

#### مسائل

6. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، واحد تجاری هنگامی که برای نخستین بار طرف یک قرارداد می‌شود، باید ارزیابی کند که آیا هرگونه ابزار مشتقه تعبیه شده در قرارداد باید از قرارداد میزبان تفکیک و به عنوان یک ابزار مشتقه طبق استاندارد مزبور به حساب گرفته شود یا خیر. در این تفسیر، مسائل زیر مطرح می‌شود:
- الف. آیا طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، این ارزیابی تنها هنگامی باید انجام گیرد که واحد تجاری برای نخستین بار طرف یک قرارداد می‌شود یا اینکه ارزیابی مزبور باید در کل عمر قرارداد صورت پذیرد؟
- ب. آیا واحد تجاری پذیرنده، ارزیابی خود را بر مبنای شرایط موجود در زمانی که برای نخستین بار طرف یک قرارداد می‌شود، انجام می‌دهد یا اینکه شرایط زمان پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار ملاک عمل خواهد بود؟

#### اجماع

7. هنگامی که واحد تجاری برای نخستین بار طرف یک قرارداد می‌شود، باید ارزیابی کند که آیا ملزم به تفکیک ابزار مشتقه تعبیه شده از قرارداد میزبان و به حساب منظور کردن آن به عنوان یک ابزار مشتقه می‌باشد یا خیر. ارزیابی مجدد بعدی ممنوع است مگر اینکه (الف) تغییری در مفاد قرارداد صورت گرفته باشد که بطور قابل ملاحظه‌ای جریانهای نقدی قرارداد را تغییر دهد یا (ب)

<sup>1</sup>. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 (تجدیدنظرشده در سال 2008) به تحصیل قراردادهای دربردارنده ابزارهای مشتقه در یک ترکیبهای تجاری می‌پردازد.

## تفسیر 9 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه

تجدید طبقه‌بندی یک دارایی مالی به طبقه‌ای غیر از طبقه اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره صورت گرفته باشد، که در این مورد، ارزیابی الزامی است. واحد تجاری با توجه به میزان تغییر در جریانهای نقدی مورد انتظار آتی ابزار مشتقه تعبیه‌شده، قرارداد میزبان یا هر دو، و اینکه تغییر مزبور در مقایسه با جریانهای نقدی مورد انتظار قبلی مربوط به قرارداد قابل ملاحظه است یا خیر، تعیین می‌کند که آیا تغییر در جریانهای نقدی قابل ملاحظه می‌باشد یا خیر.

7الف. هنگام تجدید طبقه‌بندی یک دارایی مالی به طبقه‌ای غیر از طبقه اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره، ارزیابی اینکه یک ابزار مشتقه، طبق بند 7 باید از قرارداد میزبان تفکیک و به عنوان ابزار مشتقه به حساب گرفته شود، باید بر مبنای شرایط موجود در تاریخهای زیر، هرکدام که دیرتر باشد، صورت گیرد:

الف. هنگامی که واحد تجاری برای نخستین بار طرف یک قرارداد می‌شود؛ و

ب. تغییر در شرایط قرارداد به‌گونه‌ای که جریانهای نقدی قرارداد را بطور قابل ملاحظه تغییر دهد.

برای انجام این ارزیابی، بند 11(پ) استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 نباید بکار گرفته شد (به عبارت دیگر، قرارداد مختلط باید به‌گونه‌ای در نظر گرفته شود که گویی به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری نشده است). چنانچه واحد تجاری قادر به انجام این ارزیابی نباشد، کل قرارداد مختلط باید در طبقه اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره باقی بماند.

8. واحد تجاری پذیرنده باید ارزیابی کند که آیا ابزار مشتقه تعبیه‌شده را از قرارداد میزبان تفکیک کند و بر مبنای شرایط موجود در تاریخی که برای نخستین بار طرف قرارداد می‌شود یا تاریخی که انجام ارزیابی مجدد طبق بند 7 الزامی می‌شود، هرکدام که دیرتر باشد، به عنوان یک ابزار مشتقه مورد توجه قرار دهد یا خیر.

### تاریخ اجرا و گذار

9. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژوئن سال 2006 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. چنانچه واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای قبل از اول ژوئن

تفسیر 9 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
ارزیابی مجدد ابزارهای مشتقه

سال 2006 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. این تفسیر باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود.

10. ابزارهای مشتقه تعبیه شده (اصلاحات تفسیر 9 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استاندارد بین‌المللی حسابداری 39)، منتشر شده در مارس سال 2009، بند 7 را اصلاح و بند 7الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه منتهی به 30 ژوئن سال 2009 یا پس از آن، اعمال کند.

11. بند 5 به موجب اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در آوریل سال 2009، اصلاح شد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. چنانچه واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 (تجدیدنظر شده در سال 2008) را برای دوره‌ای قبل‌تر بکار گیرد، باید این مورد اصلاحی را برای آن دوره اعمال کند و این موضوع را افشا نماید.

12. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11، منتشر شده در می 2011، بند 5(پ) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 11 اعمال کند.