

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

(لازم الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۰ یا بعد از آن شروع می‌شود)

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

فهرست مندرجات

شماره بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۲ - ۳	تعاریف
۴	تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش
۵ - ۱۵	اندازه‌گیری مبلغ بازیافتمنی
۱۶ - ۵۵	- اندازه‌گیری مبلغ بازیافتمنی یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین
۲۲	- خالص ارزش فروش
۲۳ - ۲۷	- ارزش اقتصادی
۲۸ - ۵۵	مبنا برآورده جریانهای نقدی آتی
۳۱ - ۳۶	اجزای برآورده جریانهای نقدی آتی
۳۷ - ۵۱	جریانهای نقدی ارزی آتی
۵۲	نرخ تنزیل
۵۳ - ۵۵	شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش
۵۶ - ۶۰	واحدهای مولد وجه نقد و سرفولی
۶۱ - ۹۴	- تشخیص واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است
۶۲ - ۶۹	- مبلغ بازیافتمنی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد
۷۰ - ۹۰	سرقولی
۷۶ - ۸۶	تخصیص سرفولی به واحدهای مولد وجه نقد
۷۶ - ۷۹	آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرفولی
۸۰ - ۸۲	زمان‌بندی آزمون کاهش ارزش
۸۳ - ۸۶	داراییهای مشترک
۸۷ - ۹۰	- زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد
۹۱ - ۹۴	

استاندارد حسابداری شماره ۳۲
کاهش ارزش داراییها

فهرست مندرجات (ادامه)

شماره بند	
۹۵ - ۱۰۹	برگشت زیان کاهش ارزش
۱۰۱ - ۱۰۵	- برگشت زیان کاهش ارزش دارایی منفرد
۱۰۶ - ۱۰۷	- برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد
۱۰۸ - ۱۰۹	- برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی
۱۱۰ - ۱۱۷	افشا
۱۱۸	تاریخ اجرا
۱۱۹	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	پیوست شماره ۱ : استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی
	پیوست شماره ۲ : مثالهای توضیحی
	پیوست شماره ۳ : مبانی نتیجه‌گیری

استاندارد حسابداری شماره ۳۲ کاهش ارزش داراییها

این استاندارد باید با توجه به " مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری " مطالعه و بکارگرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد تجویز رویه‌هایی است که واحد تجاری با بکارگیری آنها اطمینان می‌یابد داراییها بیش از مبلغ بازیافتی منعکس نمی‌شود. یک دارایی، در صورتی کاهش ارزش دارد که مبلغ بازیافتی ناشی از فروش یا استفاده از دارایی، از مبلغ دفتری آن کمتر باشد. طبق این استاندارد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را شناسایی کند. این استاندارد همچنین الزامات برگشت زیان کاهش ارزش و افشا را تعیین می‌کند.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش کلیه داراییها، به استثنای موارد زیر، بکارگرفته شود:
 - الف. موجودی مواد و کالا (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا" مراجعه شود).
 - ب. داراییهای ایجاد شده از طریق پیمانهای بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلندمدت" مراجعه شود).
 - ج. سرمایه‌گذاریهای جاری (به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" مراجعه شود).
 - د. داراییهای زیستی غیر مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآورده زمان فروش اندازه‌گیری می‌شوند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیتهای کشاورزی" مراجعه شود).
 - ه. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحدی) که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۳. این استاندارد در مورد موجودی مواد و کالا، سرمایه‌گذاریهای جاری، و داراییهای ایجاد شده از طریق پیمانهای بلندمدت و داراییهای غیرجاری (و یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش کاربرد ندارد، زیرا استانداردهای حسابداری مربوط به این داراییها دربرگیرنده الزامات خاصی برای شناسایی و اندازه‌گیری کاهش ارزش آنها می‌باشد.

تعاریف

۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ارزش اقتصادی: ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی مورد انتظار ناشی از کاربرد مستمر دارایی یا واحد مولد وجه نقد، از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.
 - ارزش باقیمانده: مبلغ برآورده که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآورده واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
 - استهلاک: تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
 - بازار فعال: عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:
 - الف. اقلام مبادله شده در بازار متজانس هستند،
 - ب. معمولاً خریداران و فروشنده‌گان مایل در هر زمان وجود دارند، و
 - ج. قیمتها برای عموم قابل دسترس است.
 - خالص ارزش فروش: مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می‌شود.
 - داراییهای مشترک: داراییهایی بجز سرقالی است که در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد وجه نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد وجه نقد نقش دارد.
 - زیان کاهش ارزش: مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

• عمر مفید عبارت است از :

الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.

• مبلغ استهلاک‌پذیر: پهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین پهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.

• مبلغ بازیافتی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر است.

• مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.

• مخارج فروش: کلیه مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی یا واحد مولد وجه نقد، به استثنای مخارج تأمین مالی، واقع می‌شود.

• واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجاد کننده جریانهای ورودی وجه نقدی که به میزان عمدہ‌ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها باشد.

تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش

۵. در بندهای ۶ تا ۱۵ از اصطلاح یک دارایی استفاده شده است، اما این اصطلاح هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد وجه نقد استفاده می‌شود.

۶. زمانی ارزش یک دارایی کاهش می‌یابد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ بازیافتی آن بیشتر باشد. بندهای ۱۰ تا ۱۲ برخی نشانه‌های امکان وقوع زیان کاهش ارزش را توصیف می‌کند. در صورت وجود یکی از این شواهد، واحد تجاری ملزم است مبلغ بازیافتی دارایی را برآورد کند. به استثنای الزامات بند ۸، در صورت نبود نشانه‌ای از کاهش ارزش، واحد تجاری ملزم به برآورد مبلغ بازیافتی نیست.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۷. واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، در صورت وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش یک دارایی، مبلغ بازیافتی دارایی را برآورد کند.
۸. واحد تجاری همچنین باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش الزامات زیر را رعایت نماید:
- الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست. این آزمون با مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتی آن دارایی انجام می‌پذیرد. آزمون کاهش ارزش می‌تواند در هر زمانی طی دوره سالیانه صورت گیرد، مشروط بر اینکه هر سال در همان زمان انجام شود. انواع داراییهای نامشهود را می‌توان در زمانهای متفاوتی مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد.
- ب. آزمون سالانه کاهش ارزش سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری براساس بندهای ۷۶ تا ۸۶.
۹. قبل از اینکه دارایی نامشهود آماده استفاده شود، تعیین توان آن برای ایجاد منافع اقتصادی آتی جهت بازیافت مبلغ دفتری آن با ابهام زیادی موواجه است و به همین دلیل آزمون کاهش ارزش آن حداقل به طور سالانه انجام می‌شود.
۱۰. برای ارزیابی وجود نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش دارایی، واحد تجاری باید حداقل، موارد زیر را مدنظر قرار دهد:
- منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی
- الف. ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت، کاهش یافته باشد.
- ب. تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.
- ج. نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد و این افزایش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتی دارایی را به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش داده باشد.
- د. مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار آن باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

ه . شواهدی حاکی از نابایی یا خسارت فیزیکی دارایی وجود داشته باشد.

و . تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار نامساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل بلا استفاده شدن دارایی، برنامه‌های توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن تعلق دارد یا برنامه‌های واگذاری دارایی پیش از تاریخ مورد انتظار قبلی و ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین می‌باشد.

ز . شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار پایین‌تر است و یا پایین‌تر خواهد بود.

۱۱ . فهرست ارائه شده در بند ۱۰ جامع نیست. واحد تجاری ممکن است نشانه‌های دیگری در مورد امکان کاهش ارزش یک دارایی شناسایی کند و این نشانه‌ها واحد تجاری را به تعیین مبلغ بازیافتی دارایی و در مورد سرفصلی، آزمون کاهش ارزش براساس بندهای ۷۶ تا ۸۶، ملزم کند.

۱۲ . شواهد گزارشگری درون سازمانی که نشان‌دهنده امکان کاهش ارزش یک دارایی می‌باشد، شامل موارد زیر است:

الف. جریانهای نقدی برای تحصیل دارایی یا وجوه نقد مورد نیاز بعدی جهت بکارگیری یا حفظ و نگهداری آن به میزان قابل ملاحظه‌ای بیشتر از پیش‌بینی اولیه باشد،

ب . خالص جریانهای نقدی یا سود و زیان عملیاتی واقعی حاصل از دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای نامطلوبتر از مبلغ پیش‌بینی شده باشد،

ج . خالص جریانهای نقدی یا سود عملیاتی پیش‌بینی شده حاصل از دارایی به طور قابل ملاحظه‌ای کاهش یا زیان پیش‌بینی شده حاصل از دارایی به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته باشد، یا

د . مجموع مبالغ دوره جاری و مبالغ پیش‌بینی شده آتی حاکی از زیان عملیاتی یا خالص جریانهای نقدی خروجی باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۱۳. همان‌گونه که در بند ۸ بیان گردید این استاندارد آزمون کاهش ارزش را حداقل به طور سالانه در مورد سرقالی، داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین و داراییهای نامشهودی که هنوز آماده استفاده نیست، الزامی می‌کند. صرف نظر از زمان بکارگیری الزامات بند ۸ از مفهوم اهمیت برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی استفاده می‌شود. برای مثال، اگر محاسبات قبلی نشان دهد که مبلغ بازیافتی دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای از مبلغ دفتری آن بیشتر است، در صورت عدم وقوع رویدادهایی که منجر به حذف این تفاوت می‌شود، واحد تجاری نیازی به برآورد مجدد مبلغ بازیافتی دارایی ندارد. همچنین، تجزیه و تحلیلهای قبلی ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که مبلغ بازیافتی یک دارایی تحت تأثیر یک (یا چند) مورد از شواهد ذکر شده در بند ۱۰ قرار ندارد.

۱۴. در توصیف بند ۱۳، اگر نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد، واحد تجاری ملزم نیست مبلغ بازیافتی دارایی را در موارد زیر برآورد کند:

الف. تأثیر افزایش نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی محتمل نباشد. برای مثال، افزایش نرخهای سود تضمین شده کوتاه مدت ممکن است بر نرخ تنزیل مورد استفاده برای دارایی با عمر مفید باقیمانده طولانی، تأثیر با اهمیتی نداشته باشد، یا

ب. تأثیر افزایش نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی محتمل باشد، اما تحلیل حساسیت مبلغ بازیافتی در گذشته نشان دهد که:

۱. کاهش با اهمیت در مبلغ بازیافتی به دلیل احتمال افزایش جریانهای نقدی آتی، محتمل نیست. (برای مثال، در برخی موارد ممکن است واحد تجاری بتواند اثبات کند که با تعدیل درآمدهای ناشی از دارایی، اثر هرگونه افزایش در نرخهای بازار قابل جبران است)، یا

۲. ایجاد زیان کاهش ارزش با اهمیت در اثر کاهش مبلغ بازیافتی محتمل نیست.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۱۵. وجود نشانه‌ای حاکی از امکان کاهش ارزش یک دارایی، ممکن است بیانگر آن باشد که بررسی و تعديل عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک یا ارزش باقیمانده دارایی ضرورت دارد، حتی اگر زیان کاهش ارزش برای آن دارایی شناسایی نشود.

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی

۱۶. این استاندارد مبلغ بازیافتی را به عنوان خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر باشد، تعریف می‌کند. در بندهای ۱۷ تا ۵۵ الزامات اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی تشریح شده است. در این بندها از اصطلاح یک دارایی استفاده شده است، اما این اصطلاح هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد وجه نقد استفاده می‌شود.

۱۷. تعیین توأمان خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی یک دارایی در همه موارد ضرورت ندارد. در صورتی که یکی از این مبالغ از مبلغ دفتری آن دارایی بیشتر باشد، ارزش دارایی کاهش نمی‌یابد و نیازی به برآورد مبلغ دیگر نیست.

۱۸. خالص ارزش فروش یک دارایی را ممکن است بتوان تعیین کرد حتی اگر دارایی در بازاری فعال معامله نشود. با این حال، گاهی به دلیل اینکه هیچ مبنایی برای برآورد اتکاپذیر مبلغ حاصل از فروش دارایی در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه وجود ندارد، تعیین خالص ارزش فروش امکان‌پذیر نیست. در این صورت واحد تجاری می‌تواند از ارزش اقتصادی یک دارایی به عنوان مبلغ بازیافتی استفاده کند.

۱۹. در نبود دلیل متقاعد‌کننده‌ای حاکی از فزونی با اهمیت ارزش اقتصادی یک دارایی نسبت به خالص ارزش فروش آن، مبلغ بازیافتی دارایی را می‌توان معادل خالص ارزش فروش آن در نظر گرفت. این وضعیت اغلب در مورد دارایی‌هایی که به منظور واگذاری نگهداری می‌شود مصدق دارد، زیرا ارزش اقتصادی این‌گونه داراییها، اساساً شامل خالص عواید حاصل از واگذاری آن است و جریانهای نقدی آتی حاصل از کاربرد مستمر دارایی تا زمان واگذاری ناچیز است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۲۰. مبلغ بازیافتی هر دارایی، جداگانه تعیین می‌شود، مگر اینکه آن دارایی جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروهی از داراییها ایجاد نکند. در این صورت، مبلغ بازیافتی برای واحد مولد وجه نقدی تعیین می‌شود که دارایی متعلق به آن است.

۲۱. در برخی موارد برآوردها، میانگین‌ها و محاسبات کلی ممکن است تقریبی منطقی از محاسبات تفصیلی مطرح شده در این استاندارد برای تعیین خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی فراهم آورد.

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین
۲۲. طبق بند ۸، آزمون کاهش ارزش داراییها نامشهود با عمر مفید نامعین از طریق مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتی آنها و بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش، الزامی است. با این وجود، در صورت احراز تمام معیارهای زیر می‌توان از آخرین محاسبات مبلغ بازیافتی مربوط به دوره قبل، جهت انجام آزمون کاهش ارزش در دوره جاری استفاده نمود:

الف. جریانهای نقدی ناشی از استفاده مستمر از دارایی نامشهود به میزان قابل ملاحظه‌ای مستقل از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها نباشد. در این صورت، آزمون کاهش ارزش آن دارایی به عنوان جزئی از واحد مولد وجه نقدی انجام می‌شود که داراییها و بدھیهای تشکیل‌دهنده آن واحد، از زمان آخرین محاسبات مبلغ بازیافتی، تغییر قابل ملاحظه‌ای نکرده باشد.

ب. آخرین مبلغ بازیافتی محاسبه شده برای یک دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از مبلغ دفتری آن باشد.

ج. براساس تحلیل رویدادهای واقع شده یا شرایط تغییر یافته پس از زمان آخرین محاسبه مبلغ بازیافتی، احتمال اینکه مبلغ بازیافتی فعلی کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد بعید به نظر رسد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

خالص ارزش فروش

۲۳. بهترین مدرک برای تعیین خالص ارزش فروش یک دارایی، قیمت مندرج در قرارداد فروش در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی، پس از تعدیل بابت مخارج اضافی مستقیم مربوط به فروش دارایی است.

۲۴. اگر قرارداد فروش وجود نداشته باشد، اما یک دارایی در بازاری فعال معامله شود، خالص ارزش فروش برابر با قیمت بازار دارایی پس از کسر مخارج فروش آن است. قیمت بازار مناسب معمولاً قیمت جاری پیشنهادی برای خرید دارایی است. زمانی که قیمت‌های پیشنهادی برای خرید دارایی در دسترس نباشد، در صورتی که از تاریخ معامله تا تاریخ برآورد تغییر قابل ملاحظه‌ای در شرایط اقتصادی روی نداده باشد، قیمت آخرین معامله می‌تواند مبنای برآورد خالص ارزش فروش فراهم کند.

۲۵. چنانچه قرارداد فروش یا بازاری فعال برای یک دارایی وجود نداشته باشد، خالص ارزش فروش منعکس‌کننده مبالغی است که واحد تجاری می‌تواند بر مبنای بهترین اطلاعات موجود، در تاریخ ترازنامه، از واگذاری دارایی در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین آگاه و مایل و پس از کسر مخارج فروش آن، کسب کند. در تعیین این مبلغ، واحد تجاری نتیجه معاملات اخیر برای داراییهای مشابه در همان صنعت را مد نظر قرار می‌دهد. خالص ارزش فروش بیانگر فروش اجباری نیست، مگر آنکه مدیریت مجبور به فروش سریع دارایی شود.

۲۶. مخارج فروش، بجز مبالغی که به عنوان بدھی شناسایی شده است، در تعیین خالص ارزش فروش منظور می‌شود. نمونه‌هایی از این گونه مخارج شامل مخارج قانونی، عوارض و مالیات معاملات مشابه، مخارج برچیدن دارایی و مخارج مستقیم برای رساندن دارایی به وضعیت قابل فروش می‌باشد. با این حال، مخارج مربوط به کاهش یا تجدید ساختار فعالیت تجاری در نتیجه واگذاری یک دارایی، مخارج مستقیم برای فروش آن دارایی تلقی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۲۷ . در برخی موارد، واگذاری یک دارایی مستلزم تقبل یک بدھی توسط خریدار است و خالص ارزش فروش تنها برای دارایی و بدھی به صورت مشترک در دسترس است. بند ۷۴ نحوه برخورد با چنین مواردی را بیان می کند.

ارزش اقتصادی

۲۸ . برای محاسبه ارزش اقتصادی یک دارایی باید عوامل زیر در نظر گرفته شود:

- الف. برآورد جریانهای نقدی آتی ناشی از دارایی،
 - ب . تغییرات مورد انتظار، در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی یاد شده،
 - ج . ارزش زمانی پول براساس نرخ بازده بدون ریسک جاری بازار،
 - د . صرف ریسک مربوط به ابهام ذاتی دارایی، و
- ه . سایر عوامل، نظیر قابلیت نقد شوندگی دارایی که فعالان بازار در تعديل جریانهای نقدی آتی مورد انتظار دارایی در نظر می گیرند.

۲۹ . برآورد ارزش اقتصادی یک دارایی شامل مراحل زیر است:

- الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی و واگذاری نهایی آن، و

ب . بکارگیری نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی آتی مزبور.

۳۰ . موارد "ب"، "د" و "ه" در بند ۲۸ را می توان برای تعديل جریانهای نقدی آتی یا تعديل نرخ تنزیل درنظر گرفت. نتایج حاصل از هر روشهی که واحد تجاری به منظور انعکاس تغییرات مورد انتظار در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی بکار گیرد، باید نشاندهنده ارزش فعلی مورد انتظار جریانهای نقدی آتی، یعنی میانگین موزون تمامی نتایج ممکن باشد. پیوست شماره ۱، رهنمودهای بیشتری درباره استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه گیری ارزش اقتصادی یک دارایی ارائه می کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مبنای برآورد جریانهای نقدی آتی

۳۱ . واحد تجاری باید برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی اقدامات زیر را انجام دهد:

الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی بر مبنای مفروضات منطقی و قابل دفع و بیانگر بهترین برآورد مدیریت از مجموعه شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی باشد. در این خصوص باید به شواهد برون سازمانی اهمیت بیشتری داده شود.

ب . پیش‌بینی جریانهای نقدی بر مبنای آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت. برای این منظور باید هرگونه جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی برآوردی ناشی از تجدید ساختار آتی و ببود عملکرد دارایی مستثنی شود. پیش‌بینی‌های یاد شده باید برای یک دوره حداقل پنج ساله صورت گیرد، مگر آنکه دوره طولانی‌تر قابل توجیه باشد.

ج . برآورد جریانهای نقدی برای دوره‌های فراتر از دوره آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی، از طریق تعمیم این پیش‌بینی‌ها به دوره‌های آتی براساس بودجه‌ها و با استفاده از نرخ رشد ثابت یا نزولی برای سالهای آینده، مگر آنکه بتوان نرخ صعودی را توجیه نمود. این نرخ رشد نباید از متوسط نرخ رشد بلندمدت برای محصولات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا بازاری که دارایی در آن استفاده می‌شود، بیشتر باشد، مگر آنکه بتوان نرخ بالاتر را توجیه کرد.

۳۲ . مدیریت، منطقی بودن مفروضات مبنای پیش‌بینی جریانهای نقدی دوره جاری را با بررسی علل تفاوت بین جریانهای نقدی پیش‌بینی شده و واقعی گذشته ارزیابی می‌کند. مدیریت باید اطمینان حاصل نماید که مفروضات مبنای پیش‌بینی جریانهای نقدی دوره جاری با نتایج واقعی گذشته سازگار باشد، مشروط بر اینکه آثار شرایط یا رویدادهای بعدی که در زمان ایجاد آن جریانهای نقدی واقعی وجود نداشت، در نظر گرفته شود.

۳۳ . معمولاً برای دوره‌های طولانی‌تر از پنج سال، بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی جریانهای نقدی آتی به طور شفاف، قابل اتکا و تفصیلی قابل دسترس نیست. به همین دلیل مدیریت، جریانهای نقدی آتی، بر مبنای آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی را برای حداقل پنج سال برآورد می‌کند، مگر اینکه براساس توانایی و تجربیات گذشته خود بتواند این پیش‌بینی‌ها را برای دوره‌های طولانی‌تر از پنج سال به طور قابل اتکا انجام دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۳۴. پیش‌بینی جریانهای نقدی تا پایان عمر مفید یک دارایی، با تعمیم جریانهای نقدی مبتنی بر بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی و با استفاده از نرخ رشد برای سالهای آینده انجام می‌شود. این نرخ، ثابت یا نزولی است مگر اینکه افزایش در نرخ با اطلاعات عینی در مورد الگوهای چرخه حیات محصول یا صنعت سازگار باشد. در صورت اقتضا، نرخ رشد می‌تواند صفر یا منفی باشد.

۳۵. در صورت مساعد بودن شرایط، احتمال ورود رقبا به بازار و محدود شدن نرخ رشد وجود دارد. بنابراین، واحد تجاری در تعمیم متوسط نرخ رشد تاریخی به دوره‌های بلندمدت (برای مثال ۲۰ سال) برای محصولات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا برای بازاری که دارایی در آن استفاده می‌شود، مشکل خواهد داشت.

۳۶. در صورت استفاده از اطلاعات مندرج در بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی، لازم است این اطلاعات مبتنی بر مفروضات منطقی و قابل دفاع و بیانگر بهترین برآورد مدیریت از شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی باشد.

اجزای برآورد جریانهای نقدی آتی

۳۷. برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد :

الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی،

ب . پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی (شامل جریانهای نقدی خروجی جبک آماده‌سازی دارایی برای استفاده) ضرورت دارد و به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنای منطقی و یکنواخت به دارایی قابل تخصیص می‌باشد، و

ج . خالص جریانهای نقدی قابل دریافت یا پرداخت، هنگام واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن.

۳۸. برآورد جریانهای نقدی آتی و نرخ تنزیل، منعکس‌کننده مفروضات سازگار با افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی است. بنابراین اگر نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

تورم عمومی باشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید اسمی برآورد می‌شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده این اثر نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید ثابت برآورد می‌شود اما افزایش یا کاهش قیمت‌های خاص در آینده را دربرمی‌گیرد.

۳۹. پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی، مخارج تعمیر و نگهداری دارایی و نیز مخارج سربار که به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی یا برمبنای منطقی و یکنواخت قابل تخصیص به آن باشد را دربرمی‌گیرد.

۴۰. در مواردی از قبیل دارایی در جریان ساخت یا طرح توسعه تکمیل نشده، برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی، دربرگیرنده برآورد هر گونه جریان نقدی خروجی اضافی است که انتظار می‌رود برای آماده‌سازی دارایی به منظور استفاده یا فروش روی دهد.

۴۱. به منظور اجتناب از محاسبه مضاعف، برآورد جریانهای نقدی آتی موارد زیر را دربر نمی‌گیرد:

الف. جریانهای نقدی ورودی حاصل از داراییهایی که جریانهای نقدی ورودی آنها تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی مورد بررسی می‌باشد (برای مثال حسابهای دریافتی)، و

ب. جریانهای نقدی خروجی مرتبط با تعهداتی که به عنوان بدھی شناسایی شده است (برای مثال حسابهای پرداختنی، مزایای پایان خدمت کارکنان و سایر ذخایر).

۴۲. جریانهای نقدی آتی باید با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد شود. برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی باشد که انتظار می‌رود از موارد زیر ناشی شود:

الف. تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به انجام آن تعهدی ندارد.

ب. بیبود یا ارتقای عملکرد دارایی.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۴۳. از آنجا که جریانهای نقدی آتی با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد می‌شود، ارزش اقتصادی منعکس‌کننده موارد زیر نیست:

الف. جریانهای نقدی خروجی آتی یا صرفه‌جویی در مخارج مربوط (برای مثال کاهش مخارج کارکنان) یا منافعی که انتظار می‌رود از تجدید ساختار آتی ناشی شود و واحد تجاری نسبت به انجام آن تعهدی ندارد، و

ب. جریانهای نقدی خروجی آتی که به بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی منجر خواهد شد یا جریانهای نقدی ورودی مربوط که انتظار می‌رود از آن جریانهای نقدی خروجی ناشی شود.

۴۴. تجدید ساختار برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه یا شیوه انجام فعالیت واحد تجاری، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند. استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدھیهای احتمالی و داراییهای احتمالی رهنمودهایی را درباره زمان تعهد واحد تجاری برای تجدید ساختار ارائه می‌دهد.

۴۵. چنانچه واحد تجاری متعهد به تجدید ساختار شود، برخی داراییها ممکن است تحت تأثیر تجدید ساختار قرار گیرند. هرگاه واحد تجاری متعهد به تجدید ساختار باشد:

الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی برای تعیین ارزش اقتصادی، منعکس‌کننده صرفه‌جویی در مخارج و سایر منافع حاصل از تجدید ساختار، براساس آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت است، و

ب. برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی برای تجدید ساختار، در شناسایی ذخیره تجدید ساختار، طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدھیهای احتمالی و داراییهای احتمالی درنظر گرفته می‌شود.

مثال ۴ پیوست شماره ۳ اثر تجدید ساختار آتی را برای محاسبه ارزش اقتصادی نشان می‌دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۴۶. تا زمانی که جریانهای نقدی خروجی جهت بهبود و ارتقای عملکرد دارایی تحمل نشده باشد، جریانهای نقدی ورودی آتی مورد انتظار ناشی از افزایش منافع اقتصادی مرتبط با جریانهای نقدی خروجی، در برآورد جریانهای نقدی آتی منظور نمی‌شود (به مثال ۵ پیوست شماره ۳ مراجعه شود).

۴۷. برای برآورد جریانهای نقدی آتی یک دارایی، جریانهای نقدی خروجی آتی لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از آن دارایی در شرایط جاری درنظر گرفته می‌شود. در صورتی که واحد مولد وجه نقد متشکل از داراییهایی با عمر مفید برآورده متفاوت باشد که تمامی آنها برای عملیات در حال تداوم آن واحد، ضروری هستند، برای برآورد جریانهای نقدی آتی آن واحد، جایگزینی داراییهایی با عمر مفید کوتاه‌تر، بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری مربوط به آن واحد محسوب می‌شود. همچنین، هنگامی که یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآورده متفاوت باشد، در زمان برآورد جریانهای نقدی آتی ایجاد شده توسط دارایی، جایگزینی اجزایی با عمر کوتاه‌تر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری دارایی در نظر گرفته می‌شود.

۴۸. برآورد جریانهای نقدی آتی نباید موارد زیر را شامل شود :

الف. جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی (شامل مخارج مالی مربوط)، و

ب. پرداخت یا دریافت مالیات بردرآمد.

۴۹. جریانهای نقدی آتی برآورده منعکس کننده مفروضات سازگار با روش تعیین نرخ تنزیل است. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات، دوبار منظور یا نادیده گرفته خواهد شد. از آنجا که ارزش زمانی پول با تنزیل جریانهای نقدی آتی برآورده درنظر گرفته می‌شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نمی‌باشد. همچنین، از آنجا که نرخ تنزیل قبل از مالیات است، در برآورد جریانهای نقدی آتی نیز، مالیات بردرآمد مستثنی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۵۰. برآورده خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، باید معادل مبلغی باشد که واحد تجاری انتظار دارد از واگذاری آن در معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، پس از کسر مخارج برآورده فروش آن، بدست آورد (یا پردازد).

۵۱. برآورده خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، به روشه مشابه با تعیین خالص ارزش فروش، انجام می‌گیرد، به استثنای اینکه در برآورده خالص جریانهای نقدی:

الف. در تاریخ برآورده از قیمت‌های رایج برای داراییهای مشابه استفاده می‌شود که عمر مفید آنها خاتمه یافته و شرایط استفاده از آنها همانند داراییهای مورد نظر باشد.

ب. قیمت‌های یاد شده بابت اثر افزایش قیمت‌های آتی در نتیجه تورم عمومی و افزایش (کاهش) قیمت‌های خاص آتی تعدیل می‌شود. اما، اگر برآورده خالص جریانهای نقدی آتی حاصل از کاربرد مستمر دارایی و نرخ تنزیل شامل اثر تورم عمومی نباشد، در برآورده خالص جریانهای نقدی حاصل از واگذاری دارایی نیز اثر تورم عمومی درنظر گرفته نمی‌شود.

جریانهای نقدی ارزی آتی

۵۲. جریانهای نقدی آتی، بر حسب ارز منشأ آن، برآورده و سپس با استفاده از نرخ مناسب برای آن ارز تنزیل می‌شود. در تاریخ محاسبه ارزش اقتصادی، ارزش فعلی با استفاده از نرخ جاری ارز، تسعیر می‌شود.

نرخ تنزیل

۵۳. نرخ (نرخهای) تنزیل باید نرخ (نرخهای) قبل از مالیات باشد که منعکس‌کننده ارزیابیهای جاری بازار از موارد زیر است:

الف. ارزش زمانی پول، و

ب. ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآورده بابت آن تعدیل نشده است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۵۴. نرخی که ارزیابیهای جاری بازار در مورد ریسکهای مختص دارایی و ارزش زمانی پول را منعکس می‌کند، بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران از یک سرمایه‌گذاری است که جریانهای نقدی آن از نظر مبلغ، زمانبندی و ریسک، مشابه دارایی مورد نظر باشد. این نرخ با استفاده از نرخ ضمنی (تلویحی) معاملات جاری بازار برای داراییهای مشابه یا میانگین موزون هزینه سرمایه مربوط به یک واحد تجاری پذیرفته شده در بورس، که یک دارایی منفرد (یا مجموعه‌ای از داراییها) با منافع و ریسک بالقوه مشابه با دارایی تحت بررسی را در اختیار دارد، برآورده می‌شود. به هر حال نرخ (نرخهای) تنزیل مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش اقتصادی دارایی نباید منعکس کننده ریسکهایی باشد که برآورده جریانهای نقدی آتی بابت آن تعديل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی از مفروضات، دو بار منظور خواهد شد.

۵۵. در مواردی که نرخ تنزیل مختص یک دارایی مستقیماً در بازار موجود نباشد، واحد تجاری برای برآورده نرخ تنزیل از نرخهای جایگزین استفاده می‌نماید. در پیوست شماره ۱، رهنمودهای بیشتری برای این شرایط ارائه شده است.

شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش

۵۶. الزامات مربوط به شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش برای یک دارایی منفرد به جز سرقفلی، در بندهای ۵۷ تا ۶۰ ارائه شده است. جزئیات شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش برای واحدهای مولد وجه نقد و سرقفلی در بندهای ۶۲ تا ۹۴ تا ۹۶ ارائه شده است.

۵۷. تنها در صورتی که مبلغ بازیافتی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتی آن کاهش یابد. این تفاوت به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود.

۵۸. زیان کاهش ارزش باید بلافصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، مطابق رویه مجاز جایگزین در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود")، دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد. با هرگونه

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده، باید طبق استاندارد یاد شده به عنوان کاهش ناشی از تجدید ارزیابی برخورد شود.

۵۹. زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی نشده در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد. زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده تا میزان مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی، به طور مستقیم از مبلغ مازاد مربوط برگشت داده می‌شود و در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌گردد.

۶۰. پس از شناسایی زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی در دوره‌های آتی باید با توجه به مبلغ دفتری جدید منهای ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود)، بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید باقیمانده آن محاسبه گردد.

واحدهای مولد وجه نقد و سرقفلی

۶۱. الزامات تشخیص واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است و تعیین مبلغ دفتری و شناسایی زیان کاهش ارزش برای واحد مولد وجه نقد و سرقفلی در بندهای ۶۲ تا ۹۴ ارائه شده است.

۶۲. در صورت وجود شواهدی حاکی از احتمال کاهش ارزش یک دارایی، باید مبلغ بازیافتی آن دارایی به طور جداگانه برآورد گردد. اگر برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند.

۶۳. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد قابل تعیین نیست:
الف. ارزش اقتصادی دارایی را نتوان به گونه‌ای برآورد کرد که نزدیک به خالص ارزش فروش آن باشد (برای مثال، زمانی که جریانهای نقدی آتی ناشی از استفاده مستمر از دارایی را نتوان به گونه‌ای برآورد کرد که قابل چشم‌پوشی باشد [ناچیز باشد]).

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

ب . جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی، اساساً مستقل از جریانهای نقدی سایر داراییها نباشد.

در چنین مواردی، ارزش اقتصادی و در نتیجه مبلغ بازیافتی را تنها می‌توان برای واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده آن دارایی تعیین نمود.

مثال

یک شرکت معدنی مالک یک راه‌آهن اختصاصی برای پشتیبانی از فعالیتهای معدنی است. راه‌آهن اختصاصی مذکور را تنها می‌توان به بهای معادل ارزش اسقاط آن، فروخت و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای معدن نیست.

برآورد مبلغ بازیافتی این راه‌آهن اختصاصی ممکن نیست، زیرا ارزش اقتصادی آن را نمی‌توان تعیین نمود و احتمالاً متفاوت از ارزش باقیمانده آن است. بنابراین، شرکت مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد (یعنی معدن) را که راه‌آهن اختصاصی متعلق به آن است، در کل برآورد می‌کند.

۶۴ . طبق تعریف مندرج در بند ۴، واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی، کوچکترین مجموعه داراییهایی می‌باشد که دربرگیرنده دارایی مورد نظر است و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییهای است. تشخیص واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی مستلزم اعمال قضاوت است. اگر مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد را نتوان تعیین نمود، واحد تجاری کوچکترین مجموعه داراییهایی را مشخص می‌کند که جریانهای نقدی ورودی مستقل ایجاد کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مثال

یک شرکت اتوبوسرانی طبق قراردادی با شهرداری موظف است خدماتی را در ۵ خط به طور مجزا برای شهرداری ارائه دهد. دارایی‌های اختصاص یافته و جریانهای نقدی مربوط به هر کدام از این خطوط را می‌توان به صورت جداگانه تعیین نمود. یکی از این خطوط با زیان قابل توجهی فعالیت می‌کند.

از آنجا که شرکت یاد شده نمی‌تواند تنها یکی از خطوط را تعطیل کند، کوچکترین سطح جریانهای نقدی ورودی قابل تشخیص که تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی حاصل از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها باشد، مجموع جریانهای نقدی ورودی ایجاد شده به وسیله پنج خط اتوبوسرانی است. بنابراین برای هریک از خطوط؛ شرکت اتوبوسرانی به عنوان واحد مولد وجه نقد محسوب می‌شود.

۶۵. جریانهای نقدی ورودی، وجه نقد یا معادل وجه نقد دریافت شده از اشخاص خارج از واحد تجاری است. واحد تجاری به منظور تشخیص اینکه جریانهای نقدی ورودی یک دارایی (یا مجموعه‌ای از داراییها) اساساً مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییها (یا مجموعه‌ای از داراییها) است، عوامل متعددی را در نظر می‌گیرد. این عوامل از جمله شامل نحوه نظارت مدیریت بر عملیات (مثلاً به تفکیک خطوط تولید، عملیات تجاری، یا حوزه جغرافیایی)، یا نحوه تصمیم‌گیری مدیریت درباره استمرار استفاده از داراییها و عملیات واحد تجاری یا واگذاری آنهاست. مثال ۱ پیوست شماره ۳ نمونه‌هایی از شناسایی واحد مولد وجه نقد را ارائه می‌نماید.

۶۶. در صورت وجود بازار فعال برای محصول تولید شده توسط یک دارایی یا مجموعه‌ای از داراییها، آن دارایی یا مجموعه داراییها باید به عنوان یک واحد مولد وجه نقد محسوب شود، حتی اگر تمام یا بخشی از محصولات واحد تجاری به مصرف داخلی برسد. چنانچه جریانهای نقدی ورودی حاصل از دارایی یا واحد مولد وجه نقد تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار گیرد، واحد تجاری باید بهترین برآورد مدیریت از قیمت‌های آتی مبتنی بر معاملات حقیقی را، در برآورد موارد مندرج در صفحه بعد بکار گیرد:

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

الف. جریانهای نقدی ورودی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش اقتصادی دارایی‌ها واحد مولد وجه نقد، و

ب. جریانهای نقدی خروجی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش اقتصادی سایر دارایی‌ها واحدهای مولد وجه نقدی که تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار می‌گیرند.

۶۷. حتی اگر تمام یا بخشی از محصول تولید شده به وسیله یک دارایی با مجموعه‌ای از دارایی‌ها، توسط سایر بخش‌های واحد تجاری مصرف شود (برای مثال محصولات در مرحله میانی فرآیند تولید)، این دارایی یا مجموعه‌ای از دارایی‌ها، یک واحد مولد وجه نقد جداگانه را تشکیل می‌دهند، به شرطی که واحد تجاری بتواند این محصول را در بازاری فعال به فروش برساند. در چنین مواردی جریانهای نقدی ورودی ناشی از یک دارایی یا مجموعه‌ای از دارایی‌ها می‌تواند تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر دارایی‌ها یا مجموعه دارایی‌ها باشد. واحد تجاری می‌تواند از اطلاعات مبتنی بر بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مربوط به واحدهای مولد وجه نقد یاد شده یا هر دارایی یا واحد مولد وجه نقد دیگری که تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار می‌گیرد، استفاده نماید. این اطلاعات در صورتی تعدیل می‌شود که قیمتهای انتقالی داخلی منعکس کننده بهترین برآورد مدیریت از قیمتهای آتی مبتنی بر معاملات حقیقی نباشد.

۶۸. در تشخیص واحدهای مولد وجه نقد برای یک دارایی یا مجموعه‌ای از دارایی‌ها، باید ثبات رویه وجود داشته باشد، مگر اینکه اعمال تغییر قابل توجیه باشد.

۶۹. در صورتی که واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است و یا انواع دارایی‌های تشکیل دهنده واحد مولد وجه نقد، نسبت به دوره قبل تغییر یافته باشد، در هنگام شناسایی یا برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد، افشا اطلاعات درباره واحد مولد وجه نقد طبق بند ۱۱۵ الزامی است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مبلغ بازیافتی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد

۷۰. مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر باشد. به منظور تعیین مبلغ بازیافتی یک واحد مولد وجه نقد، رهنمودهای ارائه شده در بندهای ۱۶ تا ۵۵ در مورد واحد مولد وجه نقد کاربرد دارد.

۷۱. مبنای تعیین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد باید با مبنای تعیین مبلغ بازیافتی آن هماهنگ باشد.

۷۲. مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد :

الف. تنها شامل مبلغ دفتری آن گروه از داراییهاست که به صورت مستقیم یا از طریق تخصیص منطقی و سیستماتیک به واحد مولد وجه نقد قابل انتساب باشد و جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از آن در تعیین ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد استفاده شود، و

ب . مبلغ دفتری هرگونه بدھی شناسایی شده را در برنامی گیرد، مگر آنکه نتوان مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد را بدون درنظر گرفتن این بدھیها تعیین نمود.

علت این امر آن است که برای تعیین خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد، جریانهای نقدی مرتبط با داراییهایی که به عنوان بخشی از واحد مولد وجه نقد نیست و بدھیهایی که قبلاً شناسایی شده‌اند، در نظر گرفته نمی‌شود (به بندهای ۲۶ و ۴۱ مراجعه کنید).

۷۳. هنگام گروه‌بندی داراییها برای تعیین مبلغ بازیافتی، واحد مولد وجه نقد، کلیه داراییهای را که منجر به ایجاد جریانهای نقدی ورودی برای واحد یاد شده می‌گردد، در برنامی گیرد. در غیر این صورت، با وجود زیان کاهش ارزش ممکن است این گونه به نظر برسد که مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد به طور کامل بازیافت می‌شود. در بعضی موارد، علی‌رغم نقش برخی از داراییها در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مولد وجه نقد، نمی‌توان آنها را بر مبنایی منطقی و سیستماتیک به واحد مولد وجه نقد تخصیص داد. داراییهای دفتر مرکزی یا سرفولی نمونه‌ای از این داراییها هستند. نحوه برخورد با این گونه داراییها در آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد در بندهای ۷۶ تا ۹۰ تشریح شده است.

۷۴. در تعیین مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد ممکن است در نظر گرفتن برخی بدھیهای شناسایی شده ضروری باشد. چنانچه با واگذاری واحد مولد وجه نقد، خریدار ملزم به پذیرفتن بدھی باشد، لازم است این بدھی در نظر گرفته شود. در این صورت، خالص ارزش فروش (یا جریانهای نقدی برآورده حاصل از واگذاری نهایی) واحد مولد وجه نقد، برابر با قیمت فروش برآورده داراییهای واحد مولد وجه نقد همراه با بدھیهای مربوط به آن پس از کسر مخارج فروش است. به منظور انجام مقایسه معنادار بین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد و مبلغ بازیافتی آن، مبلغ دفتری بدھی در تعیین ارزش اقتصادی منظور و از مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد کسر می‌شود.

مثال

یک شرکت معدنی در کشوری فعالیت می‌کند که مطابق قوانین آن ملزم به بازسازی محل عملیات پس از پایان کار می‌باشد. مخارج بازسازی شامل مخارج جایگزینی پوسته طبیعی معدن است که قبل از شروع عملیات استخراج برداشته می‌شود. همزمان با برداشتن پوسته طبیعی معدن، ذخیره لازم بابت مخارج جایگزینی شناسایی شده است. مبلغ ذخیره به عنوان بخشی از بهای تمام شده معدن شناسایی و طی عمر مفید معدن مستهلك می‌گردد. مبلغ دفتری ذخیره مربوط به مخارج بازسازی، معادل ارزش فعلی آن به مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال می‌باشد.

واحد تجاری، معدن را از نظر کاهش ارزش مورد بررسی قرار می‌دهد. واحد مولد وجه نقد برای معدن، کل معدن است. واحد تجاری پیشنهادهای متعددی برای خرید

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

معدن به قیمتی حدود ۸۰۰ میلیون ریال دریافت کرده است. این قیمت با توجه به تعهد خریدار برای قبول مخارج اضافی بازسازی پوسته طبیعی معدن تعیین شده است. مخارج واگذاری معدن ناچیز می‌باشد. ارزش اقتصادی معدن تقریباً ۱۲۰۰ میلیون ریال است که شامل مخارج بازسازی آن نمی‌باشد. مبلغ دفتری معدن ۱۰۰۰ میلیون ریال است.

خالص ارزش فروش واحد مولد وجه نقد ۱۰۰ میلیون ریال است. این مبلغ، شامل مخارج بازسازی است که قبلاً برای آن ذخیره شناسایی شده است. در نتیجه، ارزش اقتصادی برای واحد مولد وجه نقد، پس از درنظر گرفتن مخارج بازسازی به مبلغ ۷۰۰ (۵۰۰ - ۱۲۰۰) میلیون ریال برآورده شود. مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد نیز ۵۰۰ میلیون ریال است که شامل مبلغ دفتری معدن (۱۰۰۰ میلیون ریال) پس از کسر مبلغ دفتری ذخیره مخارج بازسازی معدن (۵۰۰ میلیون ریال) می‌باشد.

۷۵. بنا به دلایل عملی، مبلغ بازیافتی یک واحد مولد وجه نقد در برخی موارد پس از درنظر گرفتن داراییهایی که بخشی از واحد مولد وجه نقد نیستند (برای مثال حسابهای دریافتی و سایر داراییهای مالی) یا بدھیهایی که قبلاً شناسایی شده‌اند (برای مثال حسابهای پرداختی، مزایای پایان خدمت کارکنان و سایر ذخایر) تعیین می‌گردد. در چنین مواردی، مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد به میزان مبلغ دفتری داراییهای یاد شده افزایش و به میزان مبلغ دفتری بدھیهای یاد شده کاهش می‌یابد.

سرقالی

تخصیص سرقفلی به واحدهای مولد وجه نقد

۷۶. به منظور آزمون کاهش ارزش، سرقفلی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری باید از تاریخ تحصیل به هریک از واحدهای مولد وجه نقد یا گروههای مولد وجه نقد واحد تجاری تحصیل کننده تخصیص یابد که انتظار می‌رود از هم افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند. این کار بدون توجه به انتساب یا عدم انتساب سایر داراییها یا بدھیهای واحد تحصیل شونده به آن واحدها یا گروهها انجام می‌شود. هر واحد یا گروهی که سرقفلی به آن تخصیص داده می‌شود:

الف. باید بیانگر پایین ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت ناظارت قرار می‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

ب . نباید بزرگتر از قسمتی باشد که طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵، با عنوان ”گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف“ تعیین شده است.

۷۷ . سرفلی شناسایی شده در ترکیب تجاری، یک دارایی است که بیانگر منافع اقتصادی آتی حاصل از سایر داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری است که هریک به صورت جداگانه قابل تشخیص و شناسایی نیست. سرفلی، جریانهای نقدی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها ایجاد نمی کند و اغلب به ایجاد جریانهای نقدی چندین واحد مولد وجه نقد کمک می کند. در صورتی که نتوان سرفلی را براساس مبانی منطقی به واحدهای مولد وجه نقد تخصیص داد، چنین کاری در مورد گروه واحدهای مولد وجه نقد انجام می شود. بنابراین، در برخی موارد پایین ترین سطح در واحد تجاری که سرفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت ناظارت قرار دارد، متشكل از چندین واحد مولد وجه نقد است که سرفلی مربوط به آنها است اما نمی توان سهم هر یک از این واحدها را از سرفلی به گونه ای قابل اتكا تعیین کرد. در بندهای ۷۸ تا ۸۶ از اصطلاح یک واحد مولد وجه نقد استفاده شده است اما الزامات این بندها در مورد گروه واحدهای مولد وجه نقد نیز کاربرد دارد.

۷۸ . چنانچه سرفلی به یک واحد مولد وجه نقد تخصیص یافته باشد و واحد تجاری اقدام به واگذاری بخشی از عملیات آن واحد کند، سرفلی مربوط به بخش واگذار شده باید:

الف. هنگام محاسبه سود یا زیان واگذاری، در مبلغ دفتری آن بخش منظور شود.
ب . براساس ارزشیابی نسبی بخش واگذار شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه گیری شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرفلی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

مثال

یک واحد تجاری بخشی از واحد مولد وجه نقدی را که سرفلی به آن تخصیص یافته است، به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال می فروشد. سرفلی تخصیص یافته به آن واحد را نمی توان به گونه ای منطقی به سطحی پاییتر در آن واحد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

تخصیص داد. مبلغ بازیافتی بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد ۳۰۰ میلیون ریال است.

از آنجا که سرقالی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد را نمی‌توان به گونه‌ای منطقی به سطحی پایین‌تر در آن واحد تخصیص داد، سرقالی مربوط به بخش فروخته شده برمنای ارزش‌های نسبی بخش فروخته شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد انسازه‌گیری می‌شود. بنابراین ۲۵ درصد از سرقالی تخصیص داده شده به واحد مولد وجه نقد، در مبلغ دفتری بخش فروش رفته منظور می‌گردد.

۷۹. چنانچه یک واحد تجاری ساختار گزارشگری خود را به گونه‌ای تغییر دهد که ترکیب یک یا چند واحد مولد وجه نقدی که سرقالی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقالی باید مجدداً به واحدهایی تخصیص یابد که تحت تأثیر واقع شده‌اند. این کار باید براساس ارزش‌های نسبی مشابه مواردی که واحد تجاری بخشی از یک واحد مولد وجه نقد را واگذار می‌کند، انجام شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انکاس سرقالی مربوط به واحدهای تجدید ساختار شده استفاده کند.

آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقالی
۸۰. چنانچه با توجه به بند ۷۷، سرقالی مربوط به یک واحد مولد وجه نقد باشد، اما به آن واحد تخصیص نیافته باشد، در صورت وجود نشانه‌ای مبنی بر امکان وقوع کاهش ارزش، واحد مذکور باید از طریق مقایسه مبلغ دفتری آن واحد، بدون در نظر گرفتن سرقالی، با مبلغ بازیافتی آن مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

۸۱. چنانچه مبلغ دفتری یک واحد مولد وجه نقد (توصیف شده در بند ۸۰) شامل یک دارایی نامشهودی است که عمر مفید آن نامعین و یا هنوز برای استفاده آماده نشده باشد و آزمون کاهش ارزش آن دارایی را بتوان تنها به عنوان بخشی از واحد مولد وجه نقد انجام داد، براساس بند ۸، آزمون کاهش ارزش برای آن واحد به صورت سالانه نیز الزامی است.

۸۲. آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقالی به آن تخصیص یافته است، باید به طور سالانه یا هر زمانی که نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، از طریق مقایسه مبلغ

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

دفتری (شامل سرقفلی) با مبلغ بازیافتی آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتری واحد (شامل سرقفلی) بیش از مبلغ بازیافتی آن باشد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند.

زمانبندی آزمون کاهش ارزش

۸۳ . آزمون سالانه کاهش ارزش در مورد واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، می‌تواند در هر زمان طی دوره سالانه انجام شود مشروط بر اینکه این آزمون، هر سال در همان زمان انجام شود. آزمون کاهش ارزش در واحدهای مولد وجه نقد مختلف، ممکن است در زمانهای متفاوتی انجام شود. اما، چنانچه تمام یا بخشی از سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد در اثر ترکیب تجاری طی دوره جاری تحصیل شده باشد، آن واحد باید پیش از پایان دوره مالی جاری مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد.

۸۴ . چنانچه داراییهای تشکیل دهنده واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، همزمان با واحد یاد شده، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرند، این کار باید پیش از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد، انجام شود. همچنین اگر واحدهای مولد وجه نقد تشکیل دهنده گروهی از واحدهای مولد وجه نقدی که سرقفلی به آنها تخصیص یافته است همزمان با گروه واحدها مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد، این کار باید پیش از انجام آزمون کاهش ارزش گروه واحدهای مولد وجه نقد صورت گیرد.

۸۵ . هنگام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته، ممکن است نشانه‌ای از کاهش ارزش یکی از داراییهای متعلق به آن واحد وجود داشته باشد. در این گونه موارد، واحد تجاری ابتدا آزمون کاهش ارزش دارایی را انجام می‌دهد و هرگونه زیان کاهش ارزش آن دارایی را پیش از آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد شناسایی می‌کند. همچنین، ممکن است نشانه‌ای از کاهش ارزش در واحد مولد وجه نقدی وجود داشته باشد که خود جزئی از گروه واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی است. در چنین مواردی، واحد تجاری ابتدا آزمون کاهش ارزش آن واحد را انجام می‌دهد و هرگونه زیان کاهش ارزش آن واحد را پیش از آزمون کاهش ارزش گروه واحدهای مولد وجه نقد شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۸۶. در صورت احراز تمام شرایط زیر می‌توان از آخرین محاسبات تفصیلی مبلغ بازیافتمنی مربوط به دوره قبل (در مورد یک واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است) در آزمون کاهش ارزش آن واحد در دوره جاری استفاده کرد:

الف. داراییها و بدهیهای تشکیل‌دهنده آن واحد از زمان آخرین محاسبه مبلغ بازیافتمنی تغییر با اهمیتی نکرده باشد،

ب. مبلغ بازیافتمنی واحد مولد وجه نقد طبق آخرین محاسبات به میزان با اهمیتی بیشتر از مبلغ دفتری آن واحد باشد، و

ج. براساس تجزیه و تحلیل رویدادهای واقع شده و تغییر در شرایط از زمان آخرین محاسبات مبلغ بازیافتمنی، احتمال این که مبلغ بازیافتمنی فعلی کمتر از مبلغ دفتری جاری آن واحد باشد بعید به نظر رسد.

داراییهای مشترک

۸۷. داراییهای مشترک شامل داراییهایی مانند ساختمان اداره مرکزی، تجهیزات پردازش الکترونیکی داده‌ها یا مرکز تحقیقات است. انطباق یک دارایی با تعریف این استاندارد در مورد داراییهای مشترک برای یک واحد مولد وجه نقد معین، به ساختار واحد تجاری بستگی دارد. ویژگی داراییهای مشترک این است که به طور مستقل از سایر داراییها، مولد وجه نقد نیستند و مبلغ دفتری آنها را نمی‌توان به طور کامل به یک واحد مولد وجه نقد منتبه کرد.

۸۸. از آنجا که داراییهای مشترک جریانهای نقدی ورودی جداگانه‌ای ایجاد نمی‌کند، مبلغ بازیافتمنی یک دارایی مشترک منفرد را نمی‌توان تعیین کرد، مگر اینکه مدیریت تصمیم گرفته باشد آن دارایی را واگذار کند. در نتیجه، در صورت وجود شواهدی مبنی بر امکان کاهش ارزش یک دارایی مشترک، مبلغ بازیافتمنی برای واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدهای مولد وجه نقدی که دارایی مشترک متعلق به آن است تعیین و با مبلغ دفتری آنها مقایسه می‌شود. در این مورد، هرگونه زیان کاهش ارزش طبق بند ۹۱ شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۸۹. واحد تجاری باید برای آزمون کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد کلیه داراییهای مشترک مربوط به آن واحد را شناسایی کند. چنانچه بخشی از مبلغ دفتری دارایی مشترک را:

الف. بتوان بر مبنای منطقی و یکنواخت به آن واحد تخصیص داد، واحد تجاری باید مبلغ دفتری آن واحد (شامل بخشی از مبلغ دفتری داراییهای مشترک تخصیص یافته به آن) را با مبلغ بازیافتی مقایسه کند. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

ب. نتوان بر مبنای منطقی و یکنواخت به آن واحد تخصیص داد، واحد تجاری باید:

۱. مبلغ دفتری آن واحد را بدون درنظر گرفتن داراییهای مشترک با مبلغ بازیافتی مقایسه و هرگونه زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند.

۲. کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که دربرگیرنده واحد مولد وجه نقد مورد بررسی باشد و بتوان بخشی از مبلغ دفتری داراییهای مشترک را بر مبنای منطقی و به طور یکنواخت به آن تخصیص داد، شناسایی نماید، و

۳. مبلغ دفتری آن گروه از واحدهای مولد وجه نقد، شامل بخشی از مبلغ تخصیص یافته داراییهای مشترک به آن را با مبلغ بازیافتی مقایسه نماید. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

۹۰. مثال ۷ پیوست شماره ۳ کاربرد این الزامات را در مورد داراییهای مشترک تشریح می‌کند.

زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

۹۱. زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد (کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که سرقفلی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می‌گردد که مبلغ بازیافتی واحد یا گروه واحدها کمتر از مبلغ دفتری آن باشد. زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر جهت کاهش مبلغ دفتری داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد:

الف. ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها شود، و

ب. سپس با رعایت بند ۹۲، متناسب با مبلغ دفتری به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها، تخصیص یابد.

کاهش در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد درنظر گرفته شود و طبق بند ۵۸ شناسایی گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۹۲. واحد تجاری در تخصیص زیان کاهش ارزش طبق بند ۹۱ نباید مبلغ دفتری یک دارایی را به کمتر از بالاترین مبلغ از بین مبالغ زیر، کاهش دهد:

الف. خالص ارزش فروش (اگر قابل تعیین باشد)،

ب. ارزش اقتصادی (اگر قابل تعیین باشد)، و

ج. صفر.

مبلغ زیان کاهش ارزش تخصیص نیافته با اعمال الزامات فوق باید به تناسب به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد.

۹۳. چنانچه برآورده مبلغ بازیافتی هر یک از داراییهای منفرد واحد مولد وجه نقد عملی نباشد، تخصیص اختیاری زیان کاهش ارزش بین داراییهای آن واحد، به جز سرقفلی الزامی است، زیرا کلیه داراییهای یک واحد مولد وجه نقد با هم فعالیت می‌کنند.

۹۴. اگر مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد قابل تعیین نباشد به صورت زیر عمل می‌شود (به بند ۶۳ مراجعه شود):

الف. چنانچه مبلغ دفتری آن دارایی از اکثر مبلغ خالص ارزش فروش دارایی و مبلغ حاصل از اعمال روش‌های تخصیص توصیف شده در بندهای ۹۱ و ۹۲، بیشتر باشد، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود، و

ب. چنانچه ارزش واحد مولد وجه نقد مربوط کاهش نیافته باشد، هیچ زیان کاهش ارزشی برای دارایی شناسایی نمی‌شود، حتی اگر خالص ارزش فروش دارایی کمتر از مبلغ دفتری آن باشد.

مثال

یک دستگاه ماشین، علی‌رغم خسارت فیزیکی هنوز در حال کار است، هرچند کارایی آن همانند قبل نیست. خالص ارزش فروش این دستگاه کمتر از مبلغ دفتری آن است و از کاربرد مستمر آن جریانهای نقدی ورودی مستقلی ایجاد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

نمی‌شود. خط تولیدی که دستگاه متعلق به آن است، کوچکترین گروه داراییهای قابل تشخیص است که جریانهای نقدی ورودی ناشی از کاربرد مستمر آن تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای است. مبلغ بازیافتی این خط تولید نشان می‌دهد که مجموعه خط تولید کاهش ارزش ندارد.

فرض ۱: بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مورد تأیید مدیریت، منعکس‌کننده تعهد مدیریت برای جایگزینی دستگاه نیست.

مبلغ بازیافتی دستگاه را نمی‌توان به تنها بیانی برآورده کرد زیرا ارزش اقتصادی آن :

- الف. ممکن است متفاوت از خالص ارزش فروش باشد، و
- ب . تنها برای واحد مولد وجه تقاضی که دستگاه متعلق به آن است (خط تولید)، قابل تعیین می‌باشد.

خط تولید کاهش ارزش ندارد و هیچ‌گونه زیان کاهش ارزشی برای دستگاه شناسایی نمی‌شود. با این وجود ممکن است ارزیابی مجدد دوره استهلاک و یا روش استهلاک دستگاه ضروری باشد. شاید دوره استهلاک کوتاه‌تر یا روش استهلاک سریع‌تر جهت انعکاس عمر مفید باقیمانده مورد انتظار دستگاه یا الگوی مورد انتظار واحد تجاری جهت استفاده از منافع اقتصادی آن لازم باشد.

فرض ۲: بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مورد تأیید مدیریت بیانگر تعهد مدیریت برای جایگزینی دستگاه و فروش آن در آینده نزدیک است. انتظار می‌رود جریانهای نقدی ناشی از کاربرد مستمر ماشین تا زمان واگذاری آن ناچیز باشد.

طبق برآوردها، ارزش اقتصادی دستگاه نزدیک به خالص ارزش فروش آن است. بنابراین، مبلغ بازیافتی دستگاه قابل تعیین است و به واحد مولد وجه تقاضی که دستگاه متعلق به آن است توجهی نمی‌شود. چون خالص ارزش فروش دستگاه کمتر از مبلغ دفتری آن است، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

برگشت زیان کاهش ارزش

۹۵. الزامات مربوط به برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، در بندهای ۹۶ تا ۱۰۰ مطرح شده است. اگرچه، در این بندها از اصطلاح یک دارایی استفاده شده است اما این اصطلاح هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد وجه نقد استفاده می‌شود. الزامات بیشتر برای یک دارایی منفرد در بندهای ۱۰۱ تا ۱۰۵، برای یک واحد مولد وجه نقد در بندهای ۱۰۶ و ۱۰۷ و برای سرقفلی در بندهای ۱۰۸ و ۱۰۹ ارائه شده است.

۹۶. واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، وجود شواهدی حاکی از برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقفلی) را ارزیابی کند. در صورت وجود چنین شواهدی، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتمنی دارایی یاد شده را برآورد کند. برای این ارزیابی، واحد تجاری باید حداقل، شواهد زیر را مورد توجه قرار دهد:

منابع اطلاعاتی برونو سازمانی

الف. ارزش بازار دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای طی دوره افزایش یافته باشد.

ب. تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

ج. نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره کاهش یافته باشد و این کاهش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی اثر گذاشته و مبلغ بازیافتمنی دارایی را به میزان بالهمیتی افزایش داده باشد.

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

د. تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل مخارج انجام شده طی دوره جbet ببود یا ارتقای عملکرد دارایی به سطحی بالاتر از استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن یا الزام به توقف یا تجدید ساختار عملیاتی می‌باشد که دارایی متعلق به آن است.

ه. شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی، از حد مورد انتظار بیتر است یا بیتر خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۹۷. وجود شواهدی حاکی از امکان برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای یک دارایی (به جز سرقفلی) ممکن است بیانگر آن باشد که عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک و یا ارزش باقیمانده دارایی نیازمند بازنگری و تعدل است، حتی اگر زیان کاهش ارزش آن دارایی برگشت داده نشود.

۹۸. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقفلی) تنها در صورتی برگشت داده می‌شود که مبلغ بازیافتی دارایی، از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، افزایش یافته باشد. در این صورت، مبلغ دفتری دارایی (به استثنای مورد توصیف شده در بند ۱۰۱) باید تا مبلغ بازیافتی آن افزایش یابد. این افزایش معرف برگشت زیان کاهش ارزش است.

۹۹. برگشت زیان کاهش ارزش، منعکس‌کننده افزایش در جریانهای نقدی برآورده حاصل از استفاده یا فروش دارایی از زمانی است که واحد تجاری آخرین زیان کاهش ارزش را برای آن دارایی شناسایی کرده است. طبق بند ۱۱۵، واحد تجاری ملزم است تغییر در برآوردهایی که موجب افزایش در جریانهای نقدی برآورده می‌شود را افشا کند. نمونه‌هایی از این تغییر در برآوردها شامل موارد زیر است:

الف. تغییر در مبنای تعیین مبلغ بازیافتی (یعنی اینکه مبلغ بازیافتی مبتنی بر خالص ارزش فروش است یا ارزش اقتصادی)،

ب. تغییر در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی برآورده یا نرخ تنزیل، در صورتی که مبلغ بازیافتی مبتنی بر ارزش اقتصادی باشد، یا

ج. تغییر در برآورد اجزای تشکیل دهنده خالص ارزش فروش، در صورتی که مبلغ بازیافتی مبتنی بر خالص ارزش فروش باشد.

۱۰۰. ارزش اقتصادی یک دارایی ممکن است به دلیل افزایش در ارزش فعلی، ناشی از نزدیکتر شدن زمان جریانهای نقدی ورودی، بیشتر از مبلغ دفتری آن شود، هرچند، جریانهای نقدی برآورده دارایی افزایش نیافته باشد. بنابراین زیان کاهش ارزش تنها به خاطر گذشت زمان برگشت داده نمی‌شود، حتی اگر مبلغ بازیافتی دارایی بیشتر از مبلغ دفتری آن شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

برگشت زیان کاهش ارزش دارایی منفرد

۱۰۱ . افزایش مبلغ دفتری یک دارایی (به جز سرقالی) ناشی از برگشت زیان کاهش ارزش، نباید موجب شود مبلغ دفتری جدید از مبلغ دفتری محاسبه شده با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، بیشتر شود.

۱۰۲ . افزایش مبلغ دفتری یک دارایی (به جز سرقالی)، به مبلغی بیش از مبلغ دفتری آن با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، تجدید ارزیابی محسوب می‌شود.
حسابداری این‌گونه تجدید ارزیابی‌ها، طبق استاندارد حسابداری دارایی مربوط انجام می‌شود.

۱۰۳ . برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی (به جز سرقالی)، باید بلافصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه دارایی طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، طبق رویه تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود")، به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد. هر گونه برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده باید به عنوان افزایش ناشی از تجدید ارزیابی طبق همان استاندارد در نظر گرفته شود.

۱۰۴ . برگشت زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، مستقیماً به حساب مازاد تجدید ارزیابی بستانکار می‌شود. اما برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی مربوط به همان دارایی که به عنوان هزینه شناسایی شده است، به عنوان درآمد در سود و زیان شناسایی می‌گردد.

۱۰۵ . پس از شناسایی برگشت زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی باید در دوره‌های آتی تعدیل شود تا مبلغ دفتری جدید دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود) بر مبنای سیستماتیک طی سالهای باقیمانده عمرمغید دارایی، تخصیص یابد.

برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

۱۰۶ . برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد باید به تناسب مبالغ دفتری داراییهای آن واحد (به جز سرقالی)، تخصیص یابد. این افزایش در مبالغ دفتری باید به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای منفرد تلقی و طبق بند ۱۰۳ شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۱۰۷. در تخصیص برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد طبق بند ۱۰۶، مبلغ دفتری دارایی نباید از اقل مبالغ زیر، بیشتر شود:

الف. مبلغ بازیافتی آن (اگر قابل تعیین باشد) و

ب. مبلغ دفتری دارایی با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش برای دارایی در سالهای قبل.

مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش غیرقابل تخصیص به یک دارایی با اعمال الزامات فوق، باید به تناسب به سایر داراییهای واحد مولد وجه نقد (به جز سرقفلی)، تخصیص یابد.

برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی

۱۰۸. زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی نباید در دوره‌های بعد برگشت شود.

۱۰۹. استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود، شناسایی سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری را منع کرده است. هرگونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی سرقفلی در دوره‌های پس از شناسایی کاهش ارزش به احتمال زیاد افزایش در سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری (نه برگشت کاهش ارزش سرقفلی) است.

افشا

۱۱۰. واحد تجاری باید برای هر یک از طبقات دارایی، موارد زیر را افشا کند :

الف. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده به عنوان هزینه طی دوره.

ب. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده به عنوان درآمد طی دوره.

ج. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، و

د. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است.

۱۱۱. واحد تجاری باید مبالغ منظور شده در هریک از سرفصلهای صورت سود و زیان بابت زیانهای کاهش ارزش یا برگشت آن را به تفکیک طبقات اصلی داراییها طبق ترازنامه، در یادداشت‌های توضیحی افشا کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۱۱۲. یک طبقه از داراییها، گروهی از داراییهاست که دارای ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری می‌باشد.

۱۱۳. اطلاعات خواسته شده در بند ۱۱۰ را می‌توان همراه با سایر اطلاعات افشا شده برای طبقه‌ای از داراییها ارائه کرد. برای مثال، این اطلاعات را می‌توان در قالب صورت تطبیق مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود در ابتدا و پایان دوره، طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود ارائه کرد.

۱۱۴. یک واحد تجاری که اطلاعات قسمتهای مختلف را براساس استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف" گزارش می‌کند، باید موارد زیر را برای هر یک از قسمتهای قابل گزارش افشا کند:

الف. مبلغ زیان کاهش ارزش که در صورت سود و زیان و یا صورت سود و زیان جامع دوره شناسایی شده است.

ب. مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش که در صورت سود و زیان و یا در صورت سود و زیان جامع دوره شناسایی شده است.

۱۱۵. واحد تجاری باید موارد زیر را برای زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده با اهمیت طی دوره، مربوط به یک دارایی منفرد، از جمله سرقالی و یا یک واحد مولد وجه نقد، افشا کند:

الف. رویدادها و شرایطی که منجر به شناسایی یا برگشت زیان کاهش ارزش شده است.

ب. مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی یا برگشت شده.

ج. برای یک دارایی منفرد:

۱. ماهیت دارایی، و

۲. چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمتها را بر طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف" گزارش می‌کند، قسمت قابل گزارشی که دارایی متعلق به آن است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

د . برای یک واحد مولد وجه نقد:

۱ . شرحی از واحد مولد وجه نقد (مثلاً خط تولید، کارخانه، عملیات تجاری، حوزه جغرافیایی، یا یک قسمت قابل گزارش طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵).

۲ . مبلغ زیانهای کاهش شناسایی یا برگشت شده بر حسب طبقات اصلی داراییها، و چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمتها را طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف" گزارش کند، بر حسب قسمتهای قابل گزارش، و

۳ . در صورتی که روش تجمعیع داراییها برای تشخیص واحد مولد وجه نقد، از زمان برآورد قبلی مبلغ بازیافتی آن واحد (در صورت وجود) تغییر یافته باشد، واحد تجاری باید روش جاری و قبلی تجمعیع داراییها و دلایل تغییر رویه شناسایی واحد مولد وجه نقد را تشریح کند.

ه . مبنای تعیین مبلغ بازیافتی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، یعنی اینکه از خالص ارزش فروش استفاده شده است یا ارزش اقتصادی.

و . چنانچه مبلغ بازیافتی، خالص ارزش فروش باشد، مبنای استفاده شده برای تعیین خالص ارزش فروش (اینکه ارزش فروش در یک بازار فعال یا به روش دیگر تعیین شده است).

ز . چنانچه مبلغ بازیافتی، ارزش اقتصادی باشد، نرخ (نرخهای) تنزیل مورد استفاده در برآورد جاری و برآورد قبلی (در صورت وجود) ارزش اقتصادی.

۱۱۶ . واحد تجاری باید در مورد واحدهای مولد وجه نقد یا گروه واحدهایی که مبلغ دفتری سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص داده شده به آن، در مقایسه با کل مبلغ دفتری آن با اهمیت است، اطلاعات زیر را افشا کند:

الف . مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.

ب . مبلغ دفتری داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.

ج . مبنای تعیین مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها (اینکه از ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش استفاده شده است).

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

د . چنانچه مبلغ دفتری واحد یا گروه واحدها مبتنی بر ارزش اقتصادی باشد:

۱. شرحی درباره هریک از مفروضات اصلی مورد استفاده در برآورده جریانهای نقدی طی دوره تحت پوشش آخرين بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی. مفروضات اصلی، مواردی است که مبلغ بازیافتمنی واحد یا گروه واحدها نسبت به آن، بسیار حساس است.

۲ . شرحی درباره رویکرد مدیریت در تعیین ارزش (های) تخصیص یافته به هریک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش (ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا در موارد مقتضی سازگار با منابع اطلاعاتی برونو سازمانی است و در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارت گذشته یا منابع اطلاعاتی برونو سازمانی.

۳. دوره‌ای که مدیریت برای آن، جریانهای نقدی را براساس بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی تصویب شده، برآورده نموده است و در صورت استفاده از دوره بیش از ۵ سال توضیح علت بکارگیری دوره طولانی‌تر.

۴ . نرخ رشد استفاده شده به منظور تعمیم برآورده جریانهای نقدی برای دوره‌های بعدی و توجیه استفاده از نرخ رشد بیش از میانگین نرخ رشد بلندمدت تولیدات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا بازاری که واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها در آن فعالیت می‌کند.

۵. نرخ (نرخهای) تنزیل استفاده شده در پیش‌بینی جریانهای نقدی.

ه . روش مورد استفاده در تعیین خالص ارزش فروش، چنانچه مبلغ بازیافتمنی واحد یا گروه واحدها مبتنی بر خالص ارزش فروش باشد. در صورتی که خالص ارزش فروش با استفاده از قیمت قابل مشاهده در بازار برای آن واحد یا گروه واحدها تعیین نشده باشد، اطلاعات زیر نیز باید افشا شود:

۱ . شرحی درباره هریک از مفروضات اصلی که مدیریت مبنای تعیین خالص ارزش فروش قرار داده است. مفروضات اصلی، مواردی است که مبلغ بازیافتمنی واحد یا گروه واحدها نسبت به آن، بسیار حساس است.

۲ . شرحی درباره رویکرد مدیریت در تعیین ارزش(های) تخصیص یافته به هریک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش(ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا در موارد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مقتضی سازگار با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است، و در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجرب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون سازمانی.

۹ . چنانچه انتظار رود تغییر در یکی از مفروضات اصلی مورد استفاده مدیریت در تعیین مبلغ

بازیافتمنی موجب شود مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها از مبلغ بازیافتمنی آن بیشتر شود، موارد زیر باید افشا گردد :

۱. مازاد مبلغ بازیافتمنی واحد مولد یا گروه واحدها نسبت به مبلغ دفتری آن.

۲. ارزش تخصیص یافته به آن فرض.

۳. مبلغی که ارزش(های) تخصیص یافته به آن فرض اصلی (پس از لحاظ نمودن هرگونه آثار تبعی آن تغییر بر سایر متغیرهای استفاده شده در اندازه‌گیری مبلغ بازیافتمنی)، باید تغییر نماید تا مبلغ بازیافتمنی واحد یا گروه واحدهای مولد وجه نقد، با مبلغ دفتری برابر شود.

۱۱۷. مثال ۸ پیوست شماره ۳، الزامات افشا در بند ۱۱۶ را توضیح می‌دهد.

تاریخ اجرا

۱۱۸. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۱۱۹. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶ با عنوان کاهش ارزش داراییها (ویرایش ۲۰۰۵) نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲ کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱

استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی

این پیوست جزء لینفک استاندارد حسابداری شماره ۳۲ است.

این پیوست، رهنمودهایی را برای استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه‌گیری ارزش اقتصادی ارائه می‌دهد. اگرچه رهنمود از اصطلاح یک دارایی استفاده می‌کند، اما در مورد یک واحد مولد وجه نقد نیز کاربرد دارد.

اجزای اندازه‌گیری ارزش فعلی

۱ . تفاوت‌های اقتصادی بین داراییها، ناشی از کلیه عوامل زیر است:

الف. برآورد جریان نقدی آتی یا مجموعه‌ای از جریانهای نقدی آتی که واحد تجاری

انتظار دارد از دارایی حاصل شود،

ب . انتظارات درباره تغییرات احتمالی در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی یاد شده،

ج . ارزش زمانی پول که نرخ سود بدون ریسک جاری بازار معرف آن است،

د . بهای تحمل ابهام ذاتی دارایی (صرف ریسک)، و

ه . سایر عوامل (که گاهی اوقات غیر قابل شناسایی است) از قبیل قابلیت نقد شوندگی،

که فعالان بازار در ارزشیابی جریانهای نقدی آتی مورد انتظار واحد تجاری از دارایی

در نظر می‌گیرند.

۲ . در این پیوست دو روش محاسبه ارزش فعلی با هم مقایسه شده که هر یک از آنها ممکن

است حسب شرایط، در برآورد ارزش اقتصادی دارایی مورد استفاده قرار گیرد. در روش

”ستی“، تعدیلات ناشی از عوامل ”ب“ تا ”ه“ یاد شده در بند ۱، در نرخ تنزیل لحظه

می‌شود. در روش ”جریان نقدی مورد انتظار“، جریانهای نقدی با توجه به عوامل ”ب“، ”د“

و ”ه“ تعدیل می‌شود. هریک از روش‌های محاسبه ارزش فعلی که برای انعکاس انتظارات

درباره تغییرات احتمالی در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی، توسط واحد تجاری

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

مورد استفاده قرار گیرد، نتیجه باید منعکس کننده ارزش فعلی مورد انتظار جریانهای نقدی آتی، یعنی میانگین موزون تمام نتایج احتمالی باشد.

اصول کلی

۳. تکنیکهای مورد استفاده برای برآورده جریانهای نقدی آتی و نرخهای سود با توجه به شرایط حاکم بر دارایی مورد نظر، از یک وضعیت به وضعیت دیگر متفاوت خواهد بود. با این حال، اصول کلی زیر بر کاربرد تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه‌گیری داراییها حاکم است:

الف. مفروضات زیربنای تعیین نرخهای سود مورد استفاده برای تنزیل جریانهای نقدی باید با مفروضات جریانهای نقدی برآورده سازگار باشد. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات، دو بار به حساب گرفته می‌شود یا اینکه کلاً نادیده گرفته می‌شود. برای مثال، ممکن است نرخ تنزیل ۱۲ درصد برای جریانهای نقدی قراردادی تسهیلات اعطایی بکار گرفته شود. این نرخ تنزیل، انتظار مربوط به عدم پرداخت به موقع اقساط را منعکس می‌کند. این نرخ ۱۲ درصد باید برای تنزیل جریانهای نقدی مورد انتظار مورد استفاده قرار گیرد، زیرا مفروضات مربوط به عدم پرداخت اقساط، قبلًا در جریانهای نقدی منعکس شده است.

ب. جریانهای نقدی برآورده و نرخهای تنزیل باید عاری از جانبداری و عوامل غیر مرتبط با دارایی باشد. برای مثال، کم نمایی عمده خالص جریانهای نقدی برآورده به منظور افزایش سودآوری آتی ظاهری دارایی، منجر به جانبداری در اندازه‌گیری می‌شود.

ج. جریانهای نقدی برآورده یا نرخهای تنزیل باید به جای یک مبلغ یا نرخ واحد با احتمال وقوع بالا یا یک مبلغ یا نرخ احتمالی حداقل یا حداقل، منعکس کننده دامنه نتایج احتمالی باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

روش سنتی و روش جریان نقدی مورد انتظار برای محاسبه ارزش فعلی روش سنتی

۴. در روش سنتی، از یک مجموعه واحد از جریانهای نقدی برآورده و یک نرخ تنزیل واحد (که اغلب با عنوان "نرخ مناسب با ریسک" توصیف می‌شود) برای محاسبه ارزش فعلی استفاده می‌گردد. در روش سنتی فرض بر این است که یک نرخ تنزیل واحد می‌تواند همه انتظارات درباره جریانهای نقدی آتی و صرف ریسک مناسب را دربرگیرد. بنابراین، در روش سنتی بیشترین تمرکز بر انتخاب نرخ تنزیل است.

۵. در برخی شرایط، مانند زمانی که داراییهای قابل مقایسه‌ای در بازار وجود دارد، بکارگیری روش سنتی نسبتاً آسان است. در مورد داراییهای با جریانهای نقدی قراردادی، این روش با شیوه‌ای که فعالان بازار، داراییها را توصیف می‌کنند (به عنوان مثال، اوراق مشارک درصد)، سازگار است.

۶. با این حال، روش سنتی ممکن است برخی مشکلات پیچیده از قبیل اندازه‌گیری داراییهای غیر مالی که برای آنها یا اقلام مشابه آنها بازاری وجود ندارد را به طور مناسب مورد توجه قرار ندهد. جستجوی صحیح برای "نرخ مناسب با ریسک" مستلزم تجزیه و تحلیل حداقل دو عنصر است - دارایی موجود در بازار که دارای نرخ سود مشخصی است و دارایی مورد اندازه‌گیری. نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی دارایی مورد اندازه‌گیری، باید با توجه به نرخ سود مشخص دارایی موجود در بازار تعیین شود. برای این کار، ویژگیهای جریانهای نقدی دارایی موجود در بازار باید با جریانهای نقدی دارایی مورد اندازه‌گیری، مشابه باشد. بنابراین، موارد زیر باید در اندازه‌گیری مورد توجه قرار گیرد:

الف. تعیین مجموعه‌ای از جریانهای نقدی که تنزیل خواهد شد،

ب. تعیین دارایی دیگری در بازار که به نظر می‌رسد ویژگیهای جریانهای نقدی آن مشابه با دارایی مورد اندازه‌گیری باشد،

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

ج . مقایسه مجموعه جریانهای نقدی ناشی از دو دارایی برای اطمینان از مشابه بودن آنها (برای مثال، آیا هر دو مجموعه، جریانهای نقدی قراردادی هستند یا یکی جریانهای نقدی قراردادی و دیگری جریانهای نقدی برآورده است؟)،

د . ارزیابی وجود یک ویژگی در یک دارایی و نبود آن در دیگری (برای مثال، آیا قابلیت نقد شوندگی یکی نسبت به دیگری کمتر است؟)، و

ه . ارزیابی اینکه تغییرات جریانهای نقدی هر دو دارایی هنگام تغییر شرایط اقتصادی مشابه است یا خیر.

روش جریان نقدی مورد انتظار

۷ . در برخی شرایط، روش جریان نقدی مورد انتظار نسبت به روش سنتی، ابزار اندازه‌گیری مؤثرتری است. در اندازه‌گیری به روش جریان نقدی مورد انتظار، به جای یک جریان نقدی واحد با احتمال وقوع بسیار بالا، از تمامی انتظارات درباره جریانهای نقدی احتمالی استفاده می‌شود. برای مثال، یک جریان نقدی ممکن است به صورت ۱۰۰، ۲۰۰ یا ۳۰۰ میلیون ریال و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد باشد. جریان نقدی مورد انتظار ۲۰ میلیون ریال است. بنابراین، روش جریان نقدی مورد انتظار به دلیل نمرکز بر تجزیه و تحلیل مستقیم جریانهای نقدی مورد نظر و استفاده از مفروضات صریح‌تر در اندازه‌گیری، با روش سنتی متفاوت است.

۸ . همچنین، روش جریان نقدی مورد انتظار امکان استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی را در صورت وجود ابهام در زمان بندی جریانهای نقدی فراهم می‌کند. برای مثال، یک جریان نقدی به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال ممکن است پس از یک، دو یا سه سال و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد دریافت شود. مثال مندرج در صفحه بعد نحوه محاسبه ارزش فعلی مورد انتظار در این شرایط را نشان می‌دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

مثال

مبلغ	
میلیون ریال	
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در یک سال با نرخ ۵٪	۹۵۲/۳۸ میلیون ریال
احتمال	% ۱۰
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در دو سال با نرخ ۵٪/۲۵	۹۰۲/۷۳ میلیون ریال
احتمال	% ۶۰
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در سه سال با نرخ ۵٪/۵۰	۸۵۱/۶۱ میلیون ریال
احتمال	% ۳۰
ارزش فعلی مورد انتظار	۸۹۲/۳۶

۹. ارزش فعلی مورد انتظار به مبلغ ۸۹۲/۳۶ میلیون ریال، متفاوت از مفهوم سنتی بهترین برآورد به مبلغ ۹۰۲/۷۳ میلیون ریال (با احتمال ۶۰ درصد) است. محاسبه ارزش فعلی سنتی در این مثال مستلزم تصمیم‌گیری در مورد بکارگیری یکی از زمانبندیهای جریانهای نقدی است و بنابراین، احتمالات مربوط به سایر زمانبندیها را منعکس نخواهد کرد. دلیل این موضوع آن است که در محاسبه ارزش فعلی سنتی، نرخ تنزیل نمی‌تواند ابهامات موجود در زمانبندی را منعکس کند.

۱۰. استفاده از احتمالات یک عامل ضروری در روش جریان نقدی مورد انتظار است. برخی در مورد دقت انتساب احتمالات به برآوردهای بسیار ذهنی، نسبت به آنچه در واقع وجود دارد، ابراز تردید می‌کنند. با این حال، کاربرد صحیح روش سنتی (همان طور که در بند ۶ تشریح شد) مستلزم برآوردها و قضاوتهای مشابهی است ضمن اینکه شفافیت محاسباتی روش جریان نقدی مورد انتظار را نیز ندارد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

۱۱. بسیاری از برآوردها در رویه فعلی، به طور ضمنی عناصر جریانهای نقدی مورد انتظار را دربرمی‌گیرد. علاوه بر این، حسابداران اغلب با وضعیتها بی موافق می‌شوند که باید دارایی را با استفاده از اطلاعات محدود درباره احتمالات جریانهای نقدی احتمالی اندازه‌گیری کنند. برای مثال، حسابدار ممکن است با موقعیتهای زیر موافق شود:

الف. مبلغ برآورده در دامنه بین ۵۰ و ۲۵۰ میلیون ریال است ولی هیچ مبلغی در این دامنه نسبت به مبلغ دیگر، از احتمال وقوع بیشتری برخوردار نیست. براساس این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآورده ۱۵۰ میلیون ریال $\frac{(50+250)}{2}$ است.

ب. مبلغ برآورده در دامنه بین ۵۰ و ۲۵۰ میلیون ریال است و مبلغ با بیشترین احتمال، ۱۰۰ میلیون ریال است. با این حال، احتمالات مربوط به هر مبلغ، نامعلوم است. براساس این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآورده $\frac{133}{33}$ میلیون ریال $(\frac{50+250}{3} + 100)$ است.

ج. مبلغ برآورده، ۵۰ میلیون ریال (با احتمال ۱۰ درصد)، ۲۵۰ میلیون ریال (با احتمال ۳۰ درصد)، و ۱۰۰ میلیون ریال (با احتمال ۶۰ درصد) خواهد بود. براساس این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآورده 140 میلیون ریال $[(100 \times 0/6) + (250 \times 0/3) + (50 \times 1/0)]$ است.

در هر مورد، جریان نقدی مورد انتظار برآورده، احتمالاً برآورده بهتری از ارزش اقتصادی، در مقایسه با یک مبلغ واحد (اعم از حداقل، بیشترین احتمال یا حداقل) فراهم می‌کند.

۱۲. در بکارگیری روش جریان نقدی مورد انتظار باید به هزینه- منفعت آن توجه کرد. در برخی موارد، واحد تجاری ممکن است به داده‌های گستره‌های دسترسی داشته باشد و بتواند جریانهای نقدی در وضعیتها متفاوت را مشخص کند. در موارد دیگری، واحد تجاری

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

ممکن است بدون تحمل هزینه قابل ملاحظه، قادر به جمع آوری اطلاعاتی بیشتر از اظهارات کلی درباره نوسان جریانهای نقدی نباشد. واحد تجاری باید بین هزینه کسب اطلاعات اضافی و منفعت افزایش قابلیت اتكای اندازه‌گیری ناشی از آن اطلاعات، توازن برقرار کند.

۱۳. برخی ادعا می‌کنند که تکنیکهای جریان نقدی مورد انتظار، برای اندازه‌گیری یک قلم واحد یا یک قلم با تعداد محدودی نتایج احتمالی، نامناسب است. برای مثال، جریانهای نقدی یک دارایی با دو نتیجه احتمالی؛ به احتمال ۹۰ درصد، جریان نقدی ۱۰ میلیون ریال و به احتمال ۱۰ درصد، جریان نقدی ۱۰۰۰ میلیون ریال خواهد بود. در این مثال، جریان نقدی مورد انتظار ۱۰۹ میلیون ریال است و بیانگر هیچ یک از مبالغی نیست که ممکن است در نهایت پرداخت شود.

۱۴. ادعاهایی نظیر آنچه گفته شد، مخالفت اساسی با هدف اندازه‌گیری را منعکس می‌کند. اگر هدف، انباست مخارجی باشد که قرار است تحمل شود، جریانهای نقدی مورد انتظار ممکن است برآورد صادقانه‌ای از مخارج مورد انتظار ارائه نکند. با این حال، این استاندارد در پی اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی یک دارایی است. مبلغ بازیافتی دارایی در این مثال، با احتمال زیاد ۱۰ میلیون ریال نخواهد بود، حتی اگر این مبلغ، محتمل‌ترین جریان نقدی باشد. زیرا مبلغ ۱۰ میلیون ریال ابهام جریان نقدی در اندازه‌گیری دارایی را نشان نمی‌دهد. به جای آن، جریان نقدی مبهم طوری ارائه می‌شود که گویی جریان نقدی قطعی بوده است. به طور منطقی هیچ واحد تجاری، یک دارایی با این ویژگیها را به مبلغ ۱۰ میلیون ریال نخواهد فروخت.

نحو تنزیل

۱۵. هر روشی را که واحد تجاری برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی دارایی بکارگیرد، نرخهای سود مورد استفاده برای تنزیل جریانهای نقدی نباید ریسکهایی را که جریانهای نقدی

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

برآورده بابت آنها تعدیل شده است، منعکس کند. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات دو بار لحاظ خواهد شد.

۱۶. در مواردی که نرخ مختص یک دارایی در بازار موجود نیست، واحد تجاری برای برآورد نرخ تنزیل از نرخهای جایگزین استفاده می‌کند. هدف، برآورد ارزیابی بازار از موارد زیر تا حد امکان می‌باشد:

الف. ارزش زمانی پول برای تمام دوره‌ها تا پایان عمر مفید دارایی، و

ب. عوامل "ب"، "د" و "ه" توصیف شده در بند ۱، در صورتی که آن عوامل منجر به تعدیل جریانهای نقدی برآورده نشده باشد.

۱۷. برای انجام چنین برآورده، واحد تجاری ممکن است ابتدا نرخهای زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. میانگین موزون هزینه سرمایه واحد تجاری که با استفاده از تکنیکهایی چون مدل قیمت‌گذاری داراییهای سرمایه‌ای تعیین شده است،

ب. نرخ فرضی استقراض واحد تجاری، و

ج. سایر نرخهای استقراض بازار.

۱۸. با این حال، این نرخها باید تعدیل شود تا:

الف. روش مورد استفاده بازار برای ارزیابی ریسکهای خاص مرتبط با جریانهای نقدی برآورده دارایی را منعکس کند، و

ب. ریسکهای غیر مرتبط با جریانهای نقدی برآورده دارایی یا ریسکهایی که منجر به تعدیل جریانهای نقدی برآورده شده است، مستثنی شود.

ریسکهایی چون ریسک کشور، ریسک نرخ ارز و ریسک قیمت باید مورد توجه قرار گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (ادامه)

۱۹. نرخ تنزیل، مستقل از ساختار سرمایه واحد تجاری و روش تأمین مالی برای خرید دارایی است، زیرا جریانهای نقدی آتی مورد انتظار ناشی از دارایی، به روش تأمین مالی برای خرید دارایی وابسته نیست.

۲۰. طبق بند ۵۳ استاندارد، نرخ تنزیل مورد استفاده، باید نرخ قبل از مالیات باشد. بنابراین، اگر مبنای مورد استفاده برای برآورد نرخ تنزیل، بعد از مالیات باشد، آن مبنا برای انعکاس نرخ قبل از مالیات تعديل می‌شود.

۲۱. واحد تجاری معمولاً از یک نرخ تنزیل واحد برای برآورد ارزش اقتصادی دارایی استفاده می‌کند. با این حال، در مواردی که ارزش اقتصادی نسبت به تغییر ریسک در دوره‌های مختلف یا نسبت به ساختار زمانی نرخهای سود حساسیت دارد، واحد تجاری از نرخهای تنزیل جداگانه برای دوره‌های آتی مختلف استفاده می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲
کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲
مثالهای توضیحی

بند	فهرست مندرجات
۱ - ۲۲	مثال ۱. شناسایی واحدهای مولد وجه نقد
۱ - ۴	الف. فروشگاه زنجیره‌ای
۵ - ۱۰	ب. کارخانه میانی در یک فرآیند تولید
۱۱ - ۱۶	ج. واحد تجاری تک محصولی
۱۷ - ۱۹	د. عناوین مجلات
۲۰ - ۲۲	ه. ساختمانی که بخشی از آن در اجاره دیگران و بقیه مورد استفاده مالک است
۲۳ - ۳۳	مثال ۲. محاسبه ارزش اقتصادی و شناسایی زیان کاهش ارزش
۳۴ - ۳۹	مثال ۳. برگشت زیان کاهش ارزش
۴۰ - ۴۹	مثال ۴. نحوه برخورد با تجدید ساختار آتی
۵۰ - ۵۷	مثال ۵. نحوه برخورد با مخارج آتی
۵۸ - ۶۴	مثال ۶. آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرفلی و حقوق اقلیت
۶۵ - ۷۵	مثال ۷. تخصیص داراییهای مشترک
۷۶ - ۸۵	مثال ۸. نحوه افسای واحدهای مولد وجه نقد دارای سرفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

مثالهای توضیحی

این مثالها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۳۲ محسوب نمی‌شود. در کلیه مثالهای این پیوست فرض می‌شود که هیچ معامله دیگری جز آنچه تشریح شده است، وجود ندارد.

مثال ۱ . شناسایی واحدهای مولد وجه نقد

هدف این مثال عبارتست از:

- الف. مشخص کردن نحوه شناسایی واحدهای مولد وجه نقد در وضعیتهای مختلف.
- ب . روشن ساختن عواملی که واحد تجاری ممکن است در شناسایی واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است، در نظر بگیرد.

الف . فروشگاه زنجیرهای

موضوع

- ۱ . فروشگاه "الف" متعلق به شرکت فروشگاههای زنجیرهای "ب" است. فروشگاه "الف" کلیه کالاهای خود را تنها از واحد خرید شرکت "ب" تأمین می‌کند. قیمت‌گذاری، بازاریابی، تبلیغات و سیاستگذاری نیروی انسانی (به جز استخدام صندوقدار و فروشنده) فروشگاه "الف" توسط شرکت "ب" انجام می‌شود. شرکت "ب" همچنین ۵ فروشگاه در شهری که فروشگاه "الف" در آن واقع است (در مناطق مختلف) و ۲۰ فروشگاه در سایر شهرها دارد. کلیه فروشگاهها به روشنی مشابه با فروشگاه "الف" مدیریت می‌شود. فروشگاه "الف" و ۴ فروشگاه دیگر، پنج سال قبل خریداری و سرقفلی آنها شناسایی شده است. با توجه به این شرایط، واحد مولد وجه نقد برای فروشگاه "الف" چیست؟

تجزیه و تحلیل

- ۲ . برای شناسایی واحد مولد وجه نقد فروشگاه "الف"， واحد تجاری نکاتی چون موارد مندرج در صفحه بعد را در نظر می‌گیرد:

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

الف. آیا گزارشگری مدیریت داخلی طوری طراحی شده است که ارزیابی عملکرد بر مبنای تک تک فروشگاهها امکان پذیر باشد؟

ب. آیا فعالیت تجاری بر مبنای سود تک تک فروشگاهها انجام می‌شود یا بر مبنای سود ناحیه / شهر؟

۳. همه فروشگاههای شرکت "ب" در مناطق مختلف پراکنده هستند و احتمالاً مشتریان مختلفی دارند. بنابراین، اگرچه فروشگاه "الف" در سطح کل شرکت، مدیریت می‌شود، لیکن جریانهای نقدی ورودی آن تا حد زیادی مستقل از سایر فروشگاههای شرکت "ب" است. بنابراین، فروشگاه "الف" به احتمال زیاد یک واحد مولد وجه نقد است.

۴. اگر واحد مولد وجه نقد "الف" بیانگر پایین‌ترین سطح شرکت "ب" باشد که در آن، سرقفلی با هدف مدیریت داخلی نظارت می‌شود، شرکت "ب" آزمون کاهش ارزش تشریح شده در بند ۸۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را برای آن واحد مولد وجه نقد بکار می‌گیرد. اگر اطلاعات مربوط به مبلغ دفتری سرقفلی در سطح واحد مولد وجه نقد فروشگاه "الف" در دسترس نباشد و با هدف مدیریت داخلی نظارت نشود، در این صورت شرکت فروشگاههای زنجیره‌ای "ب"، آزمون کاهش ارزش تشریح شده در بند ۸۰ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را برای آن واحد مولد وجه نقد بکار می‌گیرد.

ب. کارخانه میانی در یک فرآیند تولید موضوع

۵. کارخانه "ج"، مواد اولیه عمده برای تولید محصول نهایی خود را از کارخانه "ب" (هر دو متعلق به یک واحد تجاری) خریداری می‌کند. قیمت انتقالی محصولات کارخانه "ب" به کارخانه "ج" به گونه‌ای تعیین شده است که کل سود به کارخانه "ب" منتقل می‌شود. ۸۰ درصد از محصول نهایی کارخانه "ج" به مشتریان خارج از واحد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

تجاری فروخته می‌شود. ۶۰ درصد از محصول نهایی کارخانه "ب" به کارخانه "ج" و ۴۰ درصد مابقی به مشتریان خارج از واحد تجاری فروخته می‌شود.

در هر یک از حالت‌های زیر، واحدهای مولد وجه نقد برای کارخانه‌های "ب" و "ج" چیست؟

حالت اول:

کارخانه "ب" می‌تواند محصولاتی را که به کارخانه "ج" می‌فروشد، در یک بازار فعال به فروش برساند. قیمت‌های انتقالی داخلی بیش از قیمت‌های بازار است.

حالت دوم:

هیچ بازار فعالی برای محصولاتی که کارخانه "ب" به کارخانه "ج" می‌فروشد، وجود ندارد.

تجزیه و تحلیل

حالت اول

۶. کارخانه "ب" می‌تواند محصولات خود را در یک بازار فعال به فروش برساند، لذا جریانهای نقدی ورودی آن تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از کارخانه "ج" است. بنابراین، کارخانه "ب" به احتمال زیاد یک واحد مولد وجه نقد جداگانه است، اگرچه بخشی از تولیدات آن توسط کارخانه "ج" مورد استفاده قرار می‌گیرد (بند ۶۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

۷. کارخانه "ج" نیز به احتمال زیاد یک واحد مولد وجه نقد جداگانه است. کارخانه "ج" ۸۰ درصد از تولیدات خود را به مشتریان خارج از واحد تجاری می‌فروشد؛ بنابراین، جریانهای نقدی ورودی آن را می‌توان تا حد زیادی مستقل تلقی کرد.

۸. قیمت‌های انتقالی داخلی، منعکس‌کننده قیمت‌های بازار برای محصول کارخانه "ب" نیست. بنابراین، برای تعیین ارزش اقتصادی کارخانه‌های "ب" و "ج"، واحد تجاری بودجه‌ها و یا

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

پیش‌بینی‌های مالی را به گونه‌ای تعدل می‌کند که منعکس کننده بهترین برآورد مدیریت از قیمت‌های آتی مبتنی بر معاملات حقیقی در مورد محصولاتی باشد که کارخانه "ب" به کارخانه "ج" می‌فروشد (بند ۶۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

حالت دوم

۹. به احتمال زیاد، مبلغ بازیافتی هر کارخانه را نمی‌توان مستقل از مبلغ بازیافتی کارخانه دیگر ارزیابی کرد، زیرا:

الف. اکثر تولیدات کارخانه "ب" به صورت داخلی مصرف می‌شود و نمی‌توان آن را در یک بازار فعال به فروش رساند. بنابراین، جریانهای نقدی ورودی کارخانه "ب" به تقاضا برای محصولات کارخانه "ج" بستگی دارد. درنتیجه، کارخانه "ب" نمی‌تواند جریانهای نقدی ورودی که تا حد زیادی مستقل از کارخانه "ج" باشد، ایجاد کند.

ب. هر دو کارخانه، تحت مدیریت واحد اداره می‌شوند.

۱۰. درنتیجه، به احتمال زیاد، کارخانه‌های "ب" و "ج" با هم، کوچکترین گروه داراییهایی است که جریانهای نقدی ورودی که تا حد زیادی مستقل است، ایجاد می‌کند.

ج. واحد تجاری تک محصولی موضوع

۱۱. واحد تجاری "الف" یک نوع محصول تولید می‌کند و مالک کارخانه‌های "ب"، "ج" و "د" است. هر کدام از این کارخانه‌ها در یک قاره قرار دارند. تولیدات کارخانه "ب" در کارخانه‌های "ج" یا "د"، مونتاژ می‌شود. مجموع ظرفیت کارخانه‌های "ج" و "د" به طور کامل مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. محصولات واحد تجاری "الف" از طریق کارخانه "ج" یا "د" به سراسر جهان فروخته می‌شود. برای مثال، اگر بتوان تولید کارخانه "ج" را سریعتر از کارخانه "د" تحويل داد، می‌توان آن را در قاره محل استقرار کارخانه "د" فروخت. میزان استفاده از کارخانه‌های "ج" و "د" به تخصیص فروشها بین دو محل بستگی دارد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

در هر یک از حالت‌های زیر، واحدهای مولد وجه نقد برای کارخانه‌های "ب"، "ج" و "د" چیست؟

حالت اول : برای محصولات کارخانه "ب" بازار فعالی وجود دارد.

حالت دوم : برای محصولات کارخانه "ب" بازار فعالی وجود ندارد.

تجزیه و تحلیل

حالت اول

۱۲. به احتمال زیاد، کارخانه "ب" یک واحد مولد وجه نقد جداگانه است، زیرا بازار فعالی برای محصولات آن وجود دارد.

۱۳. اگرچه بازار فعالی برای محصولات مونتاژ شده توسط کارخانه‌های "ج" و "د" وجود دارد، لیکن جریانهای نقدی ورودی کارخانه‌های "ج" و "د" به تخصیص تولید در دو محل بستگی دارد. بعید است که بتوان جریانهای نقدی ورودی آتی را برای کارخانه‌های "ج" و "د" به صورت جداگانه تعیین نمود. بنابراین، به احتمال زیاد کارخانه‌های "ج" و "د" با هم، کوچکترین گروه داراییهای قابل تشخیص است که جریانهای نقدی ورودی که تا حد زیادی مستقل است، ایجاد می‌کند.

۱۴. برای تعیین ارزش اقتصادی کارخانه "ب" و کارخانه‌های "ج" و "د" باهم، واحد تجاری "الف" بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی را به گونه‌ای تعديل می‌کند که منعکس کننده بهترین برآورد از قیمت‌های آتی مبنی بر معاملات حقیقی در مورد محصولات کارخانه "ب" باشد (بند ۶۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

حالت دوم

۱۵. به احتمال زیاد، مبلغ بازیافتی هر کارخانه را نمی‌توان به طور مستقل برآورد کرد، زیرا:

الف. بازار فعالی برای محصولات کارخانه "ب" وجود ندارد. بنابراین، جریانهای نقدی ورودی کارخانه "ب" به فروش محصول نهایی توسط کارخانه‌های "ج" و "د" بستگی دارد.

ب . اگرچه بازار فعالی برای محصولات مونتاژ شده توسط کارخانه‌های "ج" و "د" وجود دارد، لیکن جریانهای نقدی ورودی کارخانه‌های "ج" و "د" به تخصیص تولید

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

به آنها بستگی دارد. بعيد است که جریانهای نقدی ورودی آتی کارخانه‌های "ج" و "د" را بتوان به صورت جداگانه تعیین نمود.

۱۶. درنتیجه، به احتمال زیاد، کارخانه‌های "ب"، "ج" و "د" با هم (یعنی واحد تجاری "الف")، کوچکترین گروه داراییهای قابل تشخیص است که جریانهای نقدی ورودی که تا حد زیادی مستقل است، ایجاد می‌کند.

د. عنوانین مجلات

موضوع

۱۷. یک ناشر مالک ۱۵۰ عنوان مجله است که ۷۰ مورد آن خریداری شده و ۸۰ مورد دیگر را خود ایجاد کرده است. بهای پرداختی برای عنوانین مجلات خریداری شده به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود. مخارج تهیه و انتشار مجلات و نگهداشت عنوانین فعلی هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. جریانهای نقدی ورودی ناشی از فروش مستقیم و تبلیغات، برای هر عنوان مجله قابل شناسایی است. عنوانین توسط بخش‌های مشتریان مدیریت می‌گردد. میزان درآمد تبلیغات برای هر عنوان مجله به تنوع عنوانین موجود در بخش مشتری که عنوان مجله مزبور به آن مربوط می‌شود، بستگی دارد. سیاست مدیریت بر این است که عنوانین قدیمی را قبل از پایان عمر مفید آنها کنار گذارد و بلافضله آن را با عنوانین جدید برای همان بخش از مشتریان، جایگزین نماید.
واحد مولد وجه نقد یک عنوان مجله منفرد، چیست؟

تجزیه و تحلیل

۱۸. به احتمال زیاد، مبلغ بازیافتی یک مجله منفرد را می‌توان برآورد کرد. حتی اگر سطح درآمد تبلیغات یک عنوان مجله تا حد معینی از سایر عنوانین موجود برای همان بخش از مشتریان تأثیر پذیرد، جریانهای نقدی ورودی ناشی از فروش‌های مستقیم و تبلیغات، برای هر عنوان مجله قابل شناسایی است. به علاوه، اگرچه عنوانین مجلات توسط بخش‌های مشتریان مدیریت می‌شود، لیکن تصمیمات مربوط به کنارگذاری عنوانین مجلات، برای تک‌تک مجلات به صورت جداگانه گرفته می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۱۹. بنابراین، هر یک از عناوین مجلات به احتمال زیاد، جریانهای نقدی ورودی ایجاد می‌کند که به میزان عمدہ‌ای از دیگری مستقل است و هر عنوان مجله، یک واحد مولد وجه نقد جداگانه می‌باشد.

۲۰. ساختمانی که بخشی از آن در اجاره دیگران و بقیه مورد استفاده مالک است

موضوع

۲۱. شرکت "الف" یک واحد تولیدی است. این شرکت دارای یک ساختمان اداره مرکزی است که بخشی از آن در اجاره دیگران و بقیه مورد استفاده خود شرکت است. قرارداد اجاره با مستأجر ۵ ساله است.

واحد مولد وجه نقد برای ساختمان چیست؟

تجزیه و تحلیل

۲۲. هدف اصلی از نگهداری این ساختمان، پشتیبانی فعالیتهای تولیدی شرکت "الف" است. بنابراین، نمی‌توان کل ساختمان را مولد جریانهای نقدی ورودی تلقی کرد که به میزان عمدہ‌ای مستقل از جریانهای نقدی کل واحد تجاری باشد. در نتیجه، واحد مولد وجه نقد برای ساختمان، به احتمال زیاد شرکت "الف" به عنوان یک مجموعه، است.

۲۳. ساختمان به عنوان یک سرمایه‌گذاری نگهداری نمی‌شود. بنابراین، تعیین ارزش اقتصادی ساختمان بر مبنای برآورد اجاره بهای آتی آن در بازار، مناسب نیست.

مثال ۲. محاسبه ارزش اقتصادی و شناسایی زیان کاهش ارزش
در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع و محاسبه ارزش اقتصادی

۲۴. در پایان سال ۱۳۹۰، واحد تجاری "الف"، واحد تجاری "ب" را به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال تحصیل می‌کند. واحد تجاری "ب" دارای کارخانه‌های تولیدی در سه کشور می‌باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۱ - داده‌ها در پایان سال ۱۳۹۰

تخصیص قیمت خرید میلیون ریال ^(۱)	داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	ارزش منصفانه سرقالی ^(۱) میلیون ریال
۳مر۰۰	۲مر۰۰	۱مر۰۰
۲مر۰۰	۱۵مر۰۰	۵۰۰
۵مر۰۰	۳۵مر۰۰	۱۵مر۰۰
۱۰مر۰۰	۷مر۰۰۰	۳مر۰۰۰
		جمع

(۱) فعالیتها در هر کشور یانگر پایین ترین سطحی است که بر سرقالی به منظور مدیریت داخلی نظارت می‌شود (سرقالی معادل تفاوت بین قیمت خرید فعالیتها در هر کشور، طبق قرارداد خرید و ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص است).

۲۴. از آنجا که سرقالی به فعالیتهای موجود در هر کشور تخصیص داده شده است، هریک از فعالیتها باید به صورت سالانه، یا در صورت وجود نشانه‌ای از امکان کاهش ارزش، در فواصل زمانی کوتاهتر مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرند (بند ۸۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

۲۵. مبالغ بازیافتی (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) واحدهای مولد وجه نقد بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. در پایان سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۰، ارزش اقتصادی هر یک از واحدهای مولد وجه نقد بیش از مبلغ دفتری آنهاست. بنابراین، فعالیتهای هر کشور و سرقالی تخصیص داده شده به آن فعالیتها بدون کاهش ارزش تلقی می‌شود.

۲۶. در ابتدای سال ۱۳۹۲ دولت جدیدی در کشور "ج" انتخاب می‌شود. این دولت مقرراتی را وضع می‌کند که به موجب آن، محدودیتهای با اهمیتی بر صادرات محصول اصلی واحد تجاری "الف" حاکم می‌شود. درنتیجه، برای آینده قابل پیش‌بینی، تولید واحد تجاری "الف" در کشور "ج" به میزان ۴۰ درصد کاهش خواهد یافت.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۲۷. با توجه به محدودیتهای صادراتی عمدۀ و کاهش تولید ناشی از آن، واحد تجاری "الف" باید مبلغ بازیافتی فعالیتهای کشور "ج" در ابتدای سال $13x2$ را برآورد کند.

۲۸. واحد تجاری "الف" داراییهای قابل تشخیص فعالیتهای کشور "ج" را طی ۱۲ سال و سرقلی ناشی از ترکیب تجاری را طی ۲۰ سال با روش خط مستقیم مستهلك می‌کند و ارزش باقیماندهای را برای آنها برآورد نمی‌کند.

۲۹. واحد تجاری "الف" برای تعیین ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" (جدول شماره ۲ را ملاحظه نمایید) اقدامات زیر را انجام می‌دهد:

الف. بر مبنای آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت برای ۵ سال آینده (سالهای $13x2$ تا $13x6$) جریانهای نقدی را پیش‌بینی می‌کند.

ب. جریانهای نقدی سالهای بعد (سالهای $13x7$ تا $13x2$) را بر مبنای نرخهای رشد نزولی برآورد می‌کند. نرخ رشد برای $13x7$ ، 3 درصد برآورد می‌شود. این نرخ از متوسط نرخ رشد بلندمدت در بازار کشور "ج" کمتر است.

ج. نرخ تنزیل 15 درصد را انتخاب می‌کند که بیانگر نرخی (قبل از مالیات) است که ارزیابیهای جاری بازار از ارزش زمانی پول و خطرات خاص واحد مولد وجه نقد کشور "ج" را نشان می‌دهد.

شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش

۳۰. مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد کشور "ج"، 1360 میلیون ریال است.

۳۱. واحد تجاری "الف" مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" را با مبلغ دفتری آن مقایسه می‌کند (جدول شماره ۳ را ملاحظه نمایید).

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۳۲. به دلیل اینکه مبلغ دفتری به میزان ۴۲۳ ریال بیش از مبلغ بازیافتی است، واحد تجاری "الف" زیان کاهش ارزش به میزان ۱ میلیون ریال را بلافاصله در سود و زیان شناسایی می‌کند. مبلغ دفتری سرفلی مربوط به عملیات کشور "ج" قبل از کاهش دادن مبلغ دفتری سایر داراییهای قابل تشخیص واحد مولد وجه نقد کشور "ج" حذف می‌شود (بند ۹۱ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

۳۳. اثرات مالیاتی به صورت مجزا به حساب منظور می‌شود.

جدول ۲ - محاسبه ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" در ابتدای سال ۱۳۹۲

سال	رشد بلندمدت	جریانهای نقدی آتی	با نرخ تنزيل ۱۵٪ ^(۳)	عامل ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی	نرخ	
					تنزيل شده	میلیون ریال
۱۳۹۲	(n=1)	(۱) ۲۳۰	۰/۸۶۹۵۷	۲۰۰	۰/۸۶۹۵۷	(۱) ۲۳۰
۱۳۹۳	۱۳۹۴	(۱) ۲۵۳	۰/۷۵۶۱۴	۱۹۱	۰/۷۵۶۱۴	(۱) ۲۵۳
۱۳۹۴	۱۳۹۵	(۱) ۲۷۳	۰/۶۰۷۵۲	۱۸۰	۰/۶۰۷۵۲	(۱) ۲۷۳
۱۳۹۵	۱۳۹۶	(۱) ۲۹۰	۰/۵۷۱۷۵	۱۶۶	۰/۵۷۱۷۵	(۱) ۲۹۰
۱۳۹۶	۱۳۹۷	(۱) ۳۰۴	۰/۴۹۷۱۸	۱۵۱	۰/۴۹۷۱۸	(۱) ۳۰۴
۱۳۹۷	۱۳۹۸	(۲) ۳۱۳	۰/۴۳۲۳۳	۱۳۵	۰/۴۳۲۳۳	(۲) ۳۱۳
۱۳۹۸	۱۳۹۹	(۲) ۳۰۷	۰/۳۷۵۹۴	۱۱۵	۰/۳۷۵۹۴	(۲) ۳۰۷
۱۳۹۹	۱۳۱۰	(۲) ۲۸۹	۰/۳۲۶۹۰	۹۴	۰/۳۲۶۹۰	(۲) ۲۸۹
۱۳۱۰	۱۳۱۱	(۲) ۲۴۵	۰/۲۸۴۲۶	۷۰	۰/۲۸۴۲۶	(۲) ۲۴۵
۱۳۱۱	۱۳۱۲	(۲) ۱۸۴	۰/۲۴۷۱۹	۴۵	۰/۲۴۷۱۹	(۲) ۱۸۴
۱۳۱۲	(n=11)	(۲) ۶۱	۰/۲۱۴۹۴	۱۳	۰/۲۱۴۹۴	(۲) ۶۱
ارزش اقتصادی						۱۳۶۰

(۱) مبتنی بر بهترین برآورد مدیریت از خالص جریانهای نقدی پیش‌بینی شده (پس از کاهش ۴۰ درصدی تولید در کشور "ج").

(۲) مبتنی بر تسری جریانهای نقدی سال گذشته با استفاده از نرخهای رشد نزولی.

(۳) عامل ارزش فعلی با استفاده از رابطه $k = \frac{1}{(1+a)^n}$ محاسبه می‌شود که در آن a نرخ تنزيل و n دوره تنزيل است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۳ - محاسبه و تخصیص زیان کاهش ارزش برای واحد مولد وجه نقد کشور "ج" در

ابتدا سال ۱۳۹۲

جمع میلیون ریال	داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	سرقالی میلیون ریال	
ابتدا سال ۱۳۹۲			
۳۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	بهای تمام شده
(۲۱۷)	(۱۶۷)	(۵۰)	استهلاک انباشته ۱۳۹۱
۲,۷۸۳	۱,۸۳۳	۹۵۰	بهای تمام شده مستهلك شده
(۱,۴۲۳)	(۰,۴۷۳)	(۹۵۰)	کاهش ارزش انباشته
۱,۳۶۰	۱,۳۶۰	۰	مبلغ دفتری

مثال ۳. برگشت زیان کاهش ارزش

از داده‌های مثال ۲ درمورد واحد تجاری "الف" به همراه اطلاعات تکمیلی ارائه شده در این مثال استفاده نمایید. در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۳۴. در سال ۱۳۹۳ دولت جدید همچنان مسئول اداره امور کشور "ج" است، اما وضعیت تجاری آن کشور رو به بهبود است. آثار منفی قوانین صادراتی بر تولید واحد تجاری "الف"، کاهش یافته است و درنتیجه مدیریت پیش‌بینی می‌کند که تولید به میزان ۳۰ درصد رشد نماید. این تغییر مساعد، واحد تجاری "الف" را ملزم به تجدید برأورد مبلغ بازیافتی خالص داراییهای عملیات واقع در کشور "ج" می‌کند (بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید). واحد مولد وجه نقد برای خالص داراییهای عملیات واقع در کشور "ج"، هنوز عملیات واقع در کشور "ج" است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۳۵. محاسبات مشابه مثال ۲ نشان می‌دهد که مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد واقع در کشور "ج" در حال حاضر معادل ۱۹۱۰ میلیون ریال است.

برگشت زیان کاهش ارزش ۳۶. واحد تجاری "الف" مبلغ بازیافتی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد در کشور "ج" را با هم مقایسه می‌کند.

جدول ۱ - محاسبه مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳۸۳

داراییهای جمع میلیون ریال	قابل تشخیص سرقالی میلیون ریال		ابتدای سال ۱۳۸۲ (مثال ۲)
۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	بهای تمام شده
(۲۱۷)	(۱۶۷)	(۵۰)	استهلاک انباشته
(۴۲۳)	(۴۷۳)	(۹۵۰)	کاهش ارزش انباشته
<u>۱۳۶۰</u>	<u>۱۳۶۰</u>	-	مبلغ دفتری
			پایان سال ۱۳۸۳
(۲۴۷)	(۲۴۷)	-	استهلاک سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ ^(۱)
۱۱۱۳	۱۱۱۳	-	مبلغ دفتری
۱۹۱۰	۱۹۱۰	-	مبلغ بازیافتی
<u>۷۹۷</u>	<u>۷۹۷</u>	-	مازاد مبلغ بازیافتی نسبت به مبلغ دفتری

(۱) پس از شناسایی زیان کاهش ارزش در ابتدای سال ۱۳۸۲، واحد تجاری "الف" استهلاک داراییهای قابل تشخیص واقع در کشور "ج" را بر مبنای مبلغ دفتری تعديل شده و عمر مفید باقیمانده (۱۱ سال) بازنگری می‌کند (از ۱۶۶/۷ میلیون ریال به ۱۲۳/۶ میلیون ریال در هر سال).

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۳۷. از زمان آخرین زیان کاهش ارزش شناسایی شده، تغییر مساعدی در برآوردهای مورد استفاده جهت تعیین مبلغ بازیافتی خالص داراییها واقع در کشور "ج" رخ داده است. بنابراین، طبق بند ۹۸ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، واحد تجاری "الف" زیان کاهش ارزش شناسایی شده در سال 13×2 را برگشت می‌دهد.

۳۸. طبق بندھای ۱۰۶ و ۱۰۷ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، واحد تجاری "الف" مبلغ دفتری داراییها قابل تشخیص واقع در کشور "ج" را به میزان ۳۸۷ میلیون ریال (جدول شماره ۳ را ملاحظه نمایید)، یعنی تا کمترین مبلغ از بین مبلغ بازیافتی (۹۱۰ میلیون ریال) و بهای تمام شده مستھلک شده داراییها قابل تشخیص (۵۰۰ میلیون ریال) افزایش می‌دهد (جدول شماره ۲ را ملاحظه نمایید). این افزایش بلافضله در سود و زیان شناسایی می‌گردد.

۳۹. طبق بند ۱۰۸ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، زیان کاهش ارزش سرقفلی برگشت نمی‌شود.

جدول ۲ - تعیین بهای تمام شده مستھلک شده داراییها قابل تشخیص واقع در کشور "ج"

در پایان سال 13×3

داراییها	قابل تشخیص	میلیون ریال	پایان سال 13×3
			بهاي تمام شده
۲ ر.۰۰۰			استھلак انشته ($166/7$ سال) $\times 3$
(۵۰۰)			بهاي تمام شده مستھلک شده
۱ ر.۵۰۰			مبلغ دفتری (جدول شماره ۱)
۱ ر.۱۱۳			تفاوت
۴۸۷			

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۳ - مبلغ دفتری داراییهای واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳۸۳

داراییهای			
جمع میلیون ریال	قابل تشخیص میلیون ریال	سرقالی میلیون ریال	
			پایان سال ۱۳۸۳
۳ر۰۰۰	۲ر۰۰۰	۱ر۰۰۰	بهای تمام شده
(۴۶۴)	(۴۱۴)	(۵۰)	استهلاک انباشت
(۱ر۴۲۳)	(۴۷۳)	(۹۵۰)	کاهش ارزش انباشت
<u>۱ر۱۱۳</u>	<u>۱ر۱۱۳</u>	<u>۰</u>	مبلغ دفتری
<u>۳۸۷</u>	<u>۳۸۷</u>	<u>۰</u>	برگشت زیان کاهش ارزش
<u>۱ر۵۰۰</u>	<u>۱ر۵۰۰</u>	<u>۰</u>	مبلغ دفتری جدید

مثال ۴ . نحوه برخورد با تجدید ساختار آتی

در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۴۰. در پایان سال ۱۳۸۰، واحد تجاری "م" کارخانه‌ای را مورد آزمون کاهش ارزش قرار می‌دهد. این کارخانه، یک واحد مولد وجه نقد است. داراییهای این کارخانه به بهای تمام شده مستهلك شده نگهداری می‌شود. مبلغ دفتری این کارخانه ۳ر۰۰۰ میلیون ریال و عمر مفید باقیمانده آن ۱۰ سال است.

۴۱. مبلغ بازیافتی کارخانه (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) بر مبنای ارزش اقتصادی آن محاسبه می‌شود. برای محاسبه ارزش اقتصادی از نرخ تنزیل ۱۴ درصد (قبل از مالیات) استفاده می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۴۲. بودجه‌های مورد تأیید مدیریت نشان می‌دهد که:

الف. در پایان سال ۱۳۸۳، کارخانه با مخارج برآورده معادل ۱۰۰ میلیون ریال تجدید ساختار خواهد شد. اما از آنجا که واحد تجاری "م" هنوز متعهد به تجدید ساختار نیست، ذخیره‌ای برای مخارج تجدید ساختار آتی شناسایی نشده است.

ب. منافع آتی حاصل از این تجدید ساختار به صورت کاهش جریانهای نقدی خروجی آتی خواهد بود.

۴۳. در پایان سال ۱۳۸۲، واحد تجاری "م" متعهد به انجام تجدید ساختار می‌شود. مخارج تجدید ساختار کماکان معادل ۱۰۰ میلیون ریال برآورده می‌شود و از این رو برای آن ذخیره شناسایی می‌گردد. جریانهای نقدی آتی برآورده کارخانه که براساس آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت می‌باشد، در بند ۴۷ منعکس شده و نرخ تنزیل فعلی، مشابه پایان سال ۱۳۸۰ است.

۴۴. در پایان سال ۱۳۸۳، مخارج واقعی تجدید ساختار معادل ۱۰۰ میلیون ریال متحمل و پرداخت شد. جریانهای نقدی آتی برآورده کارخانه مندرج در آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت و نرخ تنزیل فعلی، همچنان مشابه پایان سال ۱۳۸۲ است.

در پایان سال ۱۳۸۰

جدول ۱ - محاسبه ارزش اقتصادی کارخانه در پایان سال ۱۳۸۰

تنزیل شده با نرخ ٪ ۱۴ میلیون ریال	جریانهای نقدی میلیون ریال	سال
۲۶۳	۳۰۰	۱۳۸۱
۲۱۵	۲۸۰	۱۳۸۲
۲۸۳	^(۱) ۴۲۰	۱۳۸۳
۳۰۸	^(۲) ۵۲۰	۱۳۸۴

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

(ادامه جدول ۱)

تنزیل شده با نرخ %۱۴	جریانهای نقدی	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۸۲	(۲) ۳۵۰	۱۳۸۵
۱۹۱	(۲) ۴۲۰	۱۳۸۶
۱۹۲	(۲) ۴۸۰	۱۳۸۷
۱۶۸	(۲) ۴۸۰	۱۳۸۸
۱۴۱	(۲) ۴۶۰	۱۳۸۹
۱۰۸	(۲) ۴۰۰	۱۳۹۰
<hr/> ۲۰۵۱ <hr/>		ارزش اقتصادی

(۱) شامل مخارج برآورده تجدید ساختار که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده، نمی‌باشد.

(۲) شامل منافع برآورده مورد انتظار از تجدید ساختار که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده، نمی‌باشد.

۴۵. مبلغ بازیافتی کارخانه (ارزش اقتصادی) کمتر از مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) آن است. بنابراین، واحد تجاری "م" زیان کاهش ارزش برای کارخانه شناسایی می‌کند.

جدول ۲ - محاسبه زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۸۰

کارخانه	
میلیون ریال	
۳۰۰۰	بهای تمام شده مستهلك شده
۲۰۵۱	مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۱)
<hr/> (۹۴۹) <hr/>	زیان کاهش ارزش
<hr/> ۲۰۵۱ <hr/>	مبلغ دفتری

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

در پایان سال ۱۳۸۱

۴۶. رویدادی که مستلزم برآورد مجدد مبلغ بازیافتی کارخانه باشد واقع نگردیده است. بنابراین، نیازی به محاسبه مبلغ بازیافتی نیست.

در پایان سال ۱۳۸۲

۴۷. واحد تجاری "م" متعهد به تجدید ساختار است. بنابراین، جهت تعیین ارزش اقتصادی کارخانه، منافع مورد انتظار حاصل از تجدید ساختار در پیش‌بینی جریانهای نقدی در نظر گرفته می‌شود. درنتیجه جریانهای نقدی آتی برآورده که در محاسبه ارزش اقتصادی پایان سال ۱۳۸۰ مورد استفاده قرار می‌گیرد، افزایش می‌یابد. طبق بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، مبلغ بازیافتی کارخانه دوباره در پایان سال ۱۳۸۲ تعیین می‌شود.

جدول ۳ - محاسبه ارزش اقتصادی کارخانه در پایان سال ۱۳۸۲

سال	جریانهای نقدی میلیون ریال	تنزيل شده با نرخ %۱۴
۱۳۸۳	(۱) ۴۲۰	۳۶۸
۱۳۸۴	(۲) ۵۷۰	۴۳۹
۱۳۸۵	(۲) ۳۸۰	۲۵۶
۱۳۸۶	(۲) ۴۵۰	۲۶۶
۱۳۸۷	(۲) ۵۱۰	۲۶۵
۱۳۸۸	(۲) ۵۱۰	۲۳۲
۱۳۸۹	(۲) ۴۸۰	۱۹۲
۱۳۸۰	(۲) ۴۱۰	۱۴۴
ارزش اقتصادی		۲۱۶۲

(۱) شامل مخارج برآورده جهت تجدید ساختار نمی‌باشد، زیرا قبل از این بابت بدھی شناسایی شده است.

(۲) شامل منافع برآورده مورد انتظار حاصل از تجدید ساختار می‌باشد که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۴۸. مبلغ بازیافتی کارخانه (ارزش اقتصادی) بیشتر از مبلغ دفتری آن است (جدول شماره ۴ را ملاحظه نمایید). بنابراین، واحد تجاری "م" زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای کارخانه در پایان سال ۱۳۹۰ را برگشت می‌دهد.

جدول ۴ - محاسبه برگشت زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۹۲

کارخانه	
میلیون ریال	
۲۰۵۱	مبلغ دفتری پایان سال ۱۳۹۰ (جدول شماره ۲)
	پایان سال ۱۳۹۲
(۴۱۰)	هزینه استهلاک (برای سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ - جدول شماره ۵)
۱۶۴۱	مبلغ دفتری قبل از برگشت زیان کاهش ارزش
۲۱۶۲	مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۳)
۵۲۱	برگشت زیان کاهش ارزش
۲۱۶۲	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
(۱) ۲۴۰۰	بهای تمام شده مستهلك شده (جدول شماره ۵)

(۱) برگشت زیان موجب فزونی مبلغ دفتری کارخانه نسبت به بهای تمام شده مستهلك شده نمی‌گردد. بنابراین، برگشت زیان کاهش ارزش به طور کامل شناسایی می‌شود.

در پایان سال ۱۳۹۳

۴۹. پرداخت مخارج تجدید ساختار موجب ایجاد یک جریان خروجی وجه نقد معادل ۱۰۰ میلیون ریال می‌شود. علی‌رغم خروج وجه نقد، تغییری در جریانهای نقدی برآورده آتی که جهت تعیین ارزش اقتصادی در پایان سال ۱۳۹۲ بکار می‌رود، به وجود نمی‌آید. لذا مبلغ بازیافتی برای کارخانه در پایان سال ۱۳۹۳ محاسبه نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری کارخانه

پایان سال	بهای تمام شده میلیون ریال	مبلغ بازیافتی میلیون ریال	هزینه استهلاک میلیون ریال	کاهش ارزش میلیون ریال	زیان میلیون ریال	مبلغ دفتری میلیون ریال
۱۳x۰	۳۰۰۰	۲۰۵۱	۰	(۹۴۹)	۲۰۵۱	۲۰۵۱
۱۳x۱	۲۷۰۰	۰	(۲۰۵)	۰	۱۶۴۶	۱۶۴۶
۱۳x۲	۲۴۰۰	۲۱۶۲	(۲۰۵)	۵۲۱	۲۱۶۲	۲۱۶۲
۱۳x۳	۲۱۰۰	۰	(۲۷۰)	۰	۱۸۹۲	۱۸۹۲

م. ن : از آنجا که هیچ نشانه‌ای مبنی بر امکان افزایش/کاهش زیان کاهش ارزش وجود ندارد، مبلغ بازیافتی محاسبه نشده است.

مثال ۵. نحوه بروخورد با مخارج آتی

در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۵۰. در پایان سال ۱۳x۰، واحد تجاری "ف" ماشین‌آلاتی را مورد آزمون کاهش ارزش قرار می‌دهد. ماشین‌آلات یک واحد مولد وجه نقد است. این دارایی به بهای تمام شده مستهلاک شده گزارش می‌شود و مبلغ دفتری آن ۱۵۰ میلیون ریال است. عمر مفید باقیمانده برآورده آن ۱۰ سال می‌باشد.

۵۱. مبلغ بازیافتی این ماشین‌آلات (بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) بر مبنای ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. ارزش اقتصادی با استفاده از نرخ تنزیل ۱۴ درصد (قبل از مالیات) محاسبه می‌شود.

۵۲. بودجه‌های مورد تأیید مدیریت موارد زیر را نشان می‌دهد:

الف. مخارج برآورده لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از ماشین‌آلات در وضعیت فعلی، و

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

ب . در سال ۱۳۸۴ برای بهبود عملکرد ماشین‌آلات از طریق افزایش ظرفیت تولیدی، مخارجی معادل ۲۵۰۰ میلیون ریال انجام خواهد شد.

۵۳ . جریانهای نقدی برآورده آتی ماشین‌آلات براساس آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت، در بند ۵۶ منعکس شده و نرخ تنزیل فعلی، مشابه نرخ پایان سال ۱۳۸۰ است.

جدول ۱ - محاسبه ارزش اقتصادی ماشین‌آلات در پایان سال ۱۳۸۰

سال	جریانهای نقدی میلیون ریال	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪ میلیون ریال
۱۳۸۱	(۱) ۲۲۱۶۵	۱۹۴۴۳
۱۳۸۲	(۱) ۲۱۴۵۰	۱۶۵۰۵
۱۳۸۳	(۱) ۲۰۵۵۰	۱۳۸۷۱
۱۳۸۴	(۱) و (۲) ۲۴۷۲۵	۱۴۶۳۹
۱۳۸۵	(۱) و (۳) ۲۵۳۲۵	۱۳۱۵۳
۱۳۸۶	(۱) و (۳) ۲۴۸۲۵	۱۱۳۱۰
۱۳۸۷	(۱) و (۳) ۲۴۱۲۳	۹۶۴۰
۱۳۸۸	(۱) و (۳) ۲۵۵۳۳	۸۹۵۱
۱۳۸۹	(۱) و (۳) ۲۴۲۳۴	۷۴۵۲
۱۳۹۰	(۱) و (۳) ۲۲۸۵۰	۶۱۶۴
ارزش اقتصادی		۱۲۱۱۲۸

(۱) شامل مخارج برآورده لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از ماشین‌آلات در وضعیت فعلی می‌باشد.

(۲) شامل مخارج برآورده برای بهبود عملکرد ماشین‌آلات که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده است، نمی‌باشد.

(۳) شامل منافع مورد انتظار برآورده حاصل از بهبود عملکرد ماشین‌آلات که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده است، نمی‌باشد.

۵۴ . مبلغ بازیافتی ماشین‌آلات (ارزش اقتصادی) از مبلغ دفتری آن کمتر است. بنابراین، واحد تجارتی "ف" زیان کاهش ارزش را برای ماشین‌آلات شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۲ - محاسبه زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۸۰

ماشین‌آلات میلیون ریال	بهای تمام شده مستهلك شده مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۱)
۱۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده مستهلك شده
۱۲۱,۱۲۸	مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۱)
(۲۸,۸۷۲)	زیان کاهش ارزش
<u>۱۲۱,۱۲۸</u>	مبلغ دفتری

سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۳

۵۵. رویدادی که مستلزم برآورد مجدد مبلغ بازیافتی ماشین‌آلات باشد واقع نشده است. بنابراین، نیازی به محاسبه مبلغ بازیافتی نیست.

پایان سال ۱۳۸۴

۵۶. مخارجی برای بهبود عملکرد ماشین‌آلات انجام شده است. بنابراین، در تعیین ارزش اقتصادی ماشین‌آلات، منافع آتی مورد انتظار ناشی از بهبود عملکرد ماشین‌آلات، در پیش‌بینی جریانهای نقدی در نظر گرفته می‌شود. این امر موجب افزایش جریانهای نقدی آتی برآورده می‌گردد که جهت تعیین ارزش اقتصادی در پایان سال ۱۳۸۰، مورد استفاده قرار گرفته بود. درنتیجه، طبق بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، مبلغ بازیافتی ماشین‌آلات دوباره در پایان سال ۱۳۸۴ محاسبه می‌شود.

جدول ۳ - محاسبه ارزش اقتصادی ماشین‌آلات در پایان سال ۱۳۸۴

تنزیل شده با نرخ %۱۴	جریانهای نقدی ^(۱) میلیون ریال	سال
میلیون ریال ۲۶,۵۹۷	۳۰,۳۲۱	۱۳۸۵
۲۵,۲۰۰	۳۲,۷۵۰	۱۳۸۶
۲۱,۴۱۱	۳۱,۷۲۱	۱۳۸۷
۱۸,۹۱۷	۳۱,۹۵۰	۱۳۸۸

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

(ادامه جدول ۳)

تنزیل شده با نرخ %۱۴	جریانهای نقدی ^(۱) میلیون ریال	سال
میلیون ریال		
۱۷۱۹۱	۳۳۱۰۰	۱۳۸۹
۱۲۷۵۶	۲۷۹۹۹	۱۳۸۰
۱۲۲۰۷۲		
		ارزش اقتصادی

(۱) شامل منافع مورد انتظار برآورده ناشی از بهبود عملکرد ماشینآلات که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده است، می‌باشد.

۵۷. مبلغ بازیافتی ماشینآلات (ارزش اقتصادی) بیش از مبلغ دفتری و بهای تمام شده مستهلك شده آن است (جدول شماره ۴ را ملاحظه نمایید). بنابراین، واحد تجاري "ف" زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای ماشینآلات در پایان سال ۱۳۸۰ را برگشت می‌دهد به گونه‌ای که ماشینآلات به بهای تمام شده مستهلك شده منعکس شود.

جدول ۴ - محاسبه برگشت زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۸۴

ماشینآلات	
میلیون ریال	
۱۲۱۱۲۸	مبلغ دفتری در پایان سال ۱۳۸۰ (جدول شماره ۲)
(۴۸۴۵۲)	هزینه استهلاک (۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ - جدول شماره ۵)
۲۵۰۰۰	مخارج بهبود عملکرد دارایی
۹۷۶۷۶	مبلغ دفتری قبل از برگشت زیان کاهش ارزش
۱۲۲۰۷۲	مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۳)
۱۷۳۲۴	برگشت زیان کاهش ارزش
۱۱۵۰۰۰	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
(۱) ۱۱۵۰۰۰	بهای تمام شده تاریخی مستهلك شده (جدول شماره ۵)

(۱) ارزش اقتصادی ماشینآلات از بهای تمام شده مستهلك شده، بیشتر می‌باشد. بنابراین، برگشت زیان نباید موجب فزوئی مبلغ دفتری ماشینآلات نسبت به بهای تمام شده مستهلك شده گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری ماشین آلات

سال	بهای تمام شده میلیون ریال	مستهلك شده میلیون ریال	هزینه استهلاک میلیون ریال	تعديل شده میلیون ریال	کاهش ارزش میلیون ریال	زیان میلیون ریال	مبلغ دفتری میلیون ریال
۱۳۸۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۱,۱۲۸	۱۲۱,۱۲۸	۰	(۲۸,۷۷۲)	۱۲۱,۱۲۸	۱۲۱,۱۲۸
۱۳۸۱	۱۳۵,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۰	(۱۲,۱۱۳)	۱۰۹,۰۱۵	۱۰۹,۰۱۵
۱۳۸۲	۱۲۰,۰۰۰	۱۰۵,۰۰۰	۱۰۵,۰۰۰	۰	(۱۲,۱۱۳)	۹۶,۹۰۲	۸۴,۷۸۹
۱۳۸۳	۹۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	-	(۱۲,۱۱۳)	(۱۲,۱۱۳)	۱۱۵,۰۰۰	۱۷۷,۳۲۴
۱۳۸۴	۹۵,۸۳۳	۹۵,۸۳۳	۹۵,۸۳۳	۰	(۱۹,۱۶۷)	۹۵,۸۳۳	۹۵,۸۳۳
بهسازی							
۱۳۸۵							

م. ن: از آنجا که هیچ نشانه‌ای مبنی بر امکان افزایش/کاهش زیان کاهش ارزش وجود ندارد، مبلغ بازیافتی محاسبه نشده است.

مثال ۶. آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرفلی و حقوق اقلیت در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۵۸. واحد تجاری اصلی ۸۰ درصد مالکیت واحد تجاری فرعی را به مبلغ ۱۰۰ ار ۲ میلیون ریال در اول فروردین ۱۳۸۳ تحصیل کرد. در آن تاریخ، خالص ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص واحد فرعی ۱۵۰۰ میلیون ریال بود. سهم اقلیت از خالص داراییهای قابل تشخیص واحد فرعی مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال (۲۰ درصد از ۱۵۰۰ میلیون ریال) است. سرفلی به مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال معادل تفاوت بین جمع مابه‌ازای انتقالی و مبلغ حقوق اقلیت (۳۰۰ میلیون ریال + ۱۰۰ ار ۲ میلیون ریال) و خالص داراییهای قابل تشخیص (۱۵۰۱ میلیون ریال) است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۵۹. مجموعه کل داراییهای واحد فرعی، کوچکترین مجموعه داراییهایی است که جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن، به میزان عمدہ‌ای مستقل از جریانهای نقدی ورودی حاصل از سایر داراییها یا مجموعه‌های دیگری از داراییها است. بنابراین، واحد فرعی یک واحد مولد وجه نقد است. از آنجا که انتظار می‌رود سایر واحدهای مولد وجه نقد واحد اصلی از هم افزایی ناشی از ترکیب متفع شوند، از این رو سرقالی مربوط به آن هم افزایی به مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال بین سایر واحدهای مولد وجه نقد واحد اصلی تخصیص می‌یابد. از آنجا که مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد (واحد فرعی)، شامل سرقالی می‌باشد، آزمون کاهش ارزش آن باید به صورت سالانه، یا در صورت وجود نشانه‌هایی از امکان کاهش ارزش، در فواصل زمانی کوتاه‌تر انجام شود (بند ۸۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

۶۰. واحد اصلی در پایان سال $13x^3$ ، مبلغ بازیافتی واحد فرعی به عنوان واحد مولد وجه نقد را $1,000$ میلیون ریال تعیین می‌کند. مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) داراییها واحد فرعی به غیر از سرقالی 350 میلیون ریال است.

آزمون کاهش ارزش واحد فرعی (واحد مولد وجه نقد)
۶۱. سرقالی قابل اتساب به اقلیت در مبلغ بازیافتی واحد فرعی درنظر گرفته شده اما در صورتهای مالی تلفیقی واحد اصلی شناسایی نشده است. بنابراین، مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) واحد فرعی پیش از مقایسه با مبلغ بازیافتی آن به میزان $1,000$ میلیون ریال، به میزان سرقالی قابل اتساب به اقلیت افزایش می‌یابد. سرقالی قابل اتساب به سهم 80 درصدی واحد اصلی در واحد فرعی در تاریخ تحصیل، پس از تخصیص 500 میلیون ریال به سایر واحدهای مولد وجه نقد واحد اصلی، برابر با 400 میلیون ریال است که مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) آن 380 میلیون ریال می‌باشد. بنابراین، سرقالی قابل اتساب به سهم 20 درصدی اقلیت در واحد فرعی در

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

تاریخ تحصیل، ۱۰۰ میلیون ریال است که مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) آن ۹۵ میلیون ریال می‌باشد.

جدول ۱ - آزمون کاهش ارزش واحد فرعی در پایان سال ۱۳۸۳

جمع میلیون ریال	خالص داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	سرقالی واحد فرعی میلیون ریال	پایان سال ۱۳۸۳
۱۷۳۰	۱۳۵۰	۳۸۰	مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده)
۹۵	-	۹۵	سهم اقلیت (شناسایی نشده)
۱۸۲۵	۱۳۵۰	۴۷۵	مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) تعدیل شده
۱۰۰۰			مبلغ بازیافتی
۸۲۵			زیان کاهش ارزش

تخصیص زیان کاهش ارزش

۶۲. طبق بند ۹۱ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد به مبلغ ۸۲۵ میلیون ریال ابتدا صرف کاهش مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) سرقالی می‌شود و سپس باقیمانده آن بین سایر داراییها تسهیم می‌گردد.

۶۳. بنابراین، ۴۷۵ میلیون ریال زیان کاهش ارزش واحد فرعی به سرقالی تخصیص می‌یابد. در صورتی که واحد فرعی که بخشی از آن تملک شده، خود یک واحد مولد وجه نقد باشد، زیان کاهش ارزش سرقالی بر مبنای تخصیص سود یا زیان بین حقوق اکثریت و اقلیت تسهیم می‌شود. در این مثال، سود یا زیان بر مبنای نسبت مالکیت تخصیص می‌یابد. از آنجا که سرقالی تنها به میزان سهم مالکیت ۸۰ درصدی واحد اصلی در واحد فرعی شناسایی می‌شود، واحد اصلی تنها ۸۰ درصد زیان کاهش ارزش سرقالی (یعنی ۳۸۰ میلیون ریال) را شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۶۴. باقیمانده زیان کاهش ارزش به مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال از طریق کاهش مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده) داراییهای قابل تشخیص واحد فرعی شناسایی می‌شود (جدول شماره ۲ را ملاحظه نمایید).

جدول ۲ - تخصیص زیان کاهش ارزش واحد فرعی در پایان سال ۱۳۸۳

جمع میلیون ریال	حالص داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	سرقالی میلیون ریال	پایان سال ۱۳۸۳
۱۷۳۰	۱۳۵۰	۳۸۰	مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلك شده)
(۷۳۰)	(۳۵۰)	(۳۸۰)	زیان کاهش ارزش
<u>۱۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰</u>	<u>-</u>	مبلغ دفتری

مثال ۲ . تخصیص داراییهای مشترک در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۶۵. واحد تجاری "م" دارای سه واحد مولد وجه نقد به نامهای "الف"، "ب" و "ج" است. مبالغ دفتری این واحدها شامل سرقفلی نیست. به دلیل تغییرات در محیط فناوری واحد تجاری "م"، آزمون کاهش ارزش برای هر یک از واحدهای مولد وجه نقد انجام می‌شود. در پایان سال ۱۳۸۰، مبالغ دفتری واحدهای "الف"، "ب" و "ج" به ترتیب ۱۰۰، ۱۵۰ و ۲۰۰ میلیون ریال است.

۶۶. مدیریت عملیات واحدها از طریق اداره مرکزی انجام می‌شود. مبلغ دفتری اداره مرکزی ۲۰۰ میلیون ریال است که شامل ساختمان اداره مرکزی به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال و مرکز تحقیقات به مبلغ ۵۰ میلیون ریال می‌باشد. مبالغ دفتری واحدهای مولد وجه نقد مبنای

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

منطقی برای تسهیم مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی به هر یک از آنها است. اما مبلغ دفتری مرکز تحقیقات را نمی‌توان بر مبنای منطقی به هر یک از واحدهای مولد وجه نقد تخصیص داد.

۶۷. عمر مفید باقیمانده برآورده واحد مولد وجه نقد "الف" ۱۰ سال است. عمر مفید باقیمانده برآورده واحدهای مولد وجه نقد "ب" و "ج" و اداره مرکزی ۲۰ سال است. اداره مرکزی بر مبنای خط مستقیم مستهلک می‌شود.

۶۸. مبلغ بازیافتی (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) هر یک از واحدهای مولد وجه نقد براساس ارزش اقتصادی است. ارزش اقتصادی با استفاده از نرخ تنزیل ۱۵ درصد (قبل از مالیات) محاسبه می‌شود.

تخصیص داراییهای مشترک

۶۹. طبق بند ۸۹ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، واحد تجاری "م" در ابتدا تمامی داراییهای مشترک مربوط به هر یک از واحدهای مولد وجه نقد تحت بررسی را شناسایی می‌کند. داراییهای مشترک، ساختمان اداره مرکزی و مرکز تحقیقات است.

۷۰. واحد تجاری "م" نحوه برخورد با هر یک از داراییهای مشترک را به صورت زیر تعیین می‌کند:
الف. مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی را می‌توان بر مبنای منطقی و یکنواخت به واحدهای مولد وجه نقد تحت بررسی تخصیص داد.

ب. مبلغ دفتری مرکز تحقیقات را نمی‌توان بر مبنای منطقی و یکنواخت به واحدهای مولد وجه نقد تحت بررسی تخصیص داد.

تخصیص داراییهای مشترک

۷۱. مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی بر مبنای مبلغ دفتری هر یک از واحدهای مولد وجه نقد تخصیص می‌یابد. به دلیل اینکه عمر مفید برآورده واحد مولد وجه نقد "الف" ۱۰ سال و واحدهای مولد وجه نقد "ب" و "ج" ۲۰ سال است، از مبنای تخصیص موزون استفاده می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۱ - محاسبه تخصیص موزون مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی

جمع میلیون ریال	ج میلیون ریال	ب میلیون ریال	الف میلیون ریال	پایان سال ۱۳۹۰
۴۵۰	۲۰۰	۱۵۰	۱۰۰	مبلغ دفتری
	سال ۲۰	سال ۲۰	سال ۱۰	عمر مفید
	۲	۲	۱	وزن مبتنی بر عمر مفید
۸۰۰	۴۰۰	۳۰۰	۱۰۰	مبلغ دفتری پس از وزندهی
٪۱۰۰	٪۵۰	٪۳۸	٪۱۲	نسبت تخصیص ساختمان
				(۴۰۰ ÷ ۸۰۰) (۳۰۰ ÷ ۸۰۰) (۱۰۰ ÷ ۸۰۰)

تخصیص مبلغ دفتری ساختمان

۱۵۰	۷۵	۵۶	۱۹	(بر مبنای نسبتها مورد اشاره در بالا)
۶۰۰	۲۷۵	۲۰۶	۱۱۹	مبلغ دفتری (پس از تخصیص ساختمان)

تعیین مبلغ بازیافتی و محاسبه زیان کاهش ارزش

۷۲. طبق بند ۸۹ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، ابتدا مبلغ بازیافتی هر یک از واحدهای مولد وجه نقد با مبلغ دفتری آنها، شامل بخش تخصیص یافته مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی، مقایسه و هرگونه زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود. در بند ۸۹ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ سپس این الزام مطرح می‌شود که مبلغ بازیافتی واحد تجاری "م" به عنوان یک مجموعه (یعنی کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقد که شامل مرکز تحقیقات است) با مبلغ دفتری آن، شامل ساختمان اداره مرکزی و مرکز تحقیقات، مقایسه شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۲ - محاسبه ارزش اقتصادی واحدهای "الف"، "ب"، "ج" و واحد تجاری "م" در پایان سال ۱۳۹۰

م	ج		ب		الف		سال
	بنرخ ٪۱۵	جریانهای نقدی	بنرخ ٪۱۵	جریانهای نقدی	بنرخ ٪۱۵	جریانهای نقدی	
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۳۴	۳۹	۹	۱۰	۸	۹	۱۶	۱۸
۵۴	۷۲	۱۰	۲۰	۱۲	۱۶	۲۳	۳۱
۶۹	۱۰۵	۲۲	۳۴	۱۶	۲۴	۲۴	۳۷
۷۳	۱۲۸	۲۵	۴۴	۱۷	۲۹	۲۴	۴۲
۷۱	۱۴۳	۲۵	۵۱	۱۶	۳۲	۲۴	۴۷
۶۷	۱۵۰	۲۴	۵۶	۱۴	۳۳	۲۲	۵۲
۶۱	۱۶۲	۲۲	۶۰	۱۳	۳۴	۲۱	۵۵
۵۴	۱۶۶	۲۱	۶۳	۱۱	۳۵	۱۸	۵۵
۴۸	۱۶۷	۱۸	۶۵	۱۰	۳۵	۱۵	۵۳
۴۲	۱۶۹	۱۶	۶۶	۹	۳۵	۱۲	۴۸
۲۸	۱۳۲	۱۴	۶۶	۸	۳۶		۱۱
۲۵	۱۳۱	۱۲	۶۶	۷	۳۵		۱۲
۲۱	۱۳۱	۱۱	۶۶	۶	۳۵		۱۳
۱۸	۱۲۸	۹	۶۵	۵	۳۳		۱۴
۱۵	۱۲۲	۸	۶۲	۴	۳۰		۱۵
۱۲	۱۱۵	۶	۶۰	۳	۲۶		۱۶
۱۰	۱۰۸	۵	۵۷	۲	۲۲		۱۷
۸	۹۷	۴	۵۱	۱	۱۸		۱۸
۶	۸۵	۳	۴۳	۱	۱۴		۱۹
۴	۷۱	۲	۳۵	۱	۱۰		۲۰
(۱) ۷۲۰		۲۷۱		۱۶۴		۱۹۹	ارزش اقتصادی

(۱) فرض بر این است که مرکز تحقیقات، جریانهای نقدی آتی اضافی برای واحد تجاری به عنوان یک مجموعه فراهم می‌آورد. بنابراین، مجموع ارزش اقتصادی واحدهای مولد وجه نقد کمتر از ارزش اقتصادی واحد تجاری به عنوان یک مجموعه می‌باشد. جریانهای نقدی اضافی قابل اتساب به ساختمان اداره مرکزی نیست.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۳ - آزمون کاهش ارزش واحدهای "الف"، "ب" و "ج"

ج	ب	الف	
			میلیون ریال
۲۷۵	۲۰۶	۱۱۹	مبلغ دفتری (پس از تخصیص ساختمان) (جدول شماره ۱)
۲۷۱	۱۶۴	۱۹۹	مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۲)
<u>(۴)</u>	<u>(۴۲)</u>	<u>۰</u>	زیان کاهش ارزش
			پایان سال ۱۳۸۰

۷۳. مرحله بعد، تخصیص زیان کاهش ارزش بین داراییهای واحدهای مولد وجه نقد و ساختمان اداره مرکزی است.

جدول ۴ - تخصیص زیان کاهش ارزش به واحدهای مولد وجه نقد "ب" و "ج"

ج	ب	واحد مولد وجه نقد
		میلیون ریال
(۱)	$(4 \times \frac{75}{275})$	تخصیص به ساختمان اداره مرکزی
<u>(۳)</u>	<u>$(4 \times \frac{200}{275})$</u>	تخصیص به داراییهای واحد مولد وجه نقد
<u>(۴)</u>	<u>$(4 \times \frac{150}{200})$</u>	واحد مولد وجه نقد
		(۴۲)

۷۴. از آنجا که مرکز تحقیقات را نمی‌توان بر مبنای منطقی و یکنواخت به واحدهای مولد وجه نقد "الف"، "ب" و "ج" تخصیص داد، واحد تجاری "م" مبلغ دفتری کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقد که مبلغ دفتری مرکز تحقیقات را بتوان به آن تخصیص داد (یعنی واحد تجاری "م" به عنوان یک مجموعه)، با مبلغ بازیافتی آن مقایسه می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

جدول ۵ - آزمون کاهش ارزش کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقد که مبلغ دفتری مرکز تحقیقات را بتوان به آن تخصیص داد (یعنی واحد تجاری "م" به عنوان یک مجموعه)

	م	مرکز تحقیقات	ساختمان	ج	ب	الف	پایان سال ۱۳۸۰
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	مبلغ دفتری
۶۵۰	۵۰	۱۵۰	۲۰۰	۱۵۰	۱۰۰		زیان کاهش ارزش ناشی از
(۴۶)	-	(۱۳)	(۳)	(۳۰)	-		اولین مرحله آزمون
۶۰۴	۵۰	۱۳۷	۱۹۷	۱۲۰	۱۰۰		مبلغ دفتری پس از اولین مرحله آزمون
۷۲۰							مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۲)
							زیان کاهش ارزش برای واحد
							مولد وجه نقد بزرگتر
							.

۷۵. بنابراین، از بکارگیری آزمون کاهش ارزش برای واحد تجاری "م" به عنوان یک مجموعه، زیان کاهش ارزش اضافی ایجاد نمی‌شود. تنها یک زیان کاهش ارزش به مبلغ ۴۶ میلیون ریال درنتیجه انجام اولین مرحله آزمون واحدهای مولد وجه نقد "الف"، "ب" و "ج" شناسایی می‌شود.

مثال ۸ . نحوه افشاری واحدهای مولد وجه نقد دارای سرفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین هدف از این مثال، تشریح موارد افشاری الزامی طبق بند ۱۱۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ است.

موضوع

۷۶. واحد تجاری "م" یک واحد تولیدی چند ملیتی است که از قسمتهای جغرافیایی برای گزارشگری اطلاعات قسمتها استفاده می‌کند. سه قسمت قابل گزارش واحد تجاری "م" عبارتند از اروپا، آمریکای شمالی و آسیا. سرفلی به منظور آزمون کاهش ارزش برای سه واحد مولد وجه نقد- دو واحد در اروپا (واحدهای "الف" و "ب") و یک واحد در آمریکای

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

شمالی (واحد "ج")- و یک گروه واحدهای مولد وجه نقد (متشكل از عملیات گاما) در آسیا تخصیص یافته است. واحدهای "الف"، "ب" و "ج" و عملیات گاما، هر یک بیانگر پایین ترین سطح در واحد تجاری "م" هستند که سرقفلی در آنها با هدف مدیریت داخلی تحت ناظارت قرار می‌گیرد.

۷۷. در اسفند ۱۳۹۲ واحد تجاری "م"، واحد "ج" را که یک عملیات تولیدی در آمریکای شمالی است، تحصیل کرد. برخلاف سایر عملیات واحد تجاری "م" که در آمریکای شمالی مستقر هستند، واحد "ج" در صنعتی فعالیت می‌کند که از حاشیه سود و نرخ رشد بالایی برخوردار است و منافع حاصل از حق اختراع محصول اصلی آن ۱۰ سال می‌باشد. حق اختراع، درست پیش از تحصیل واحد "ج" توسط واحد تجاری "م"، به واحد "ج" اعطای شده است. در جریان تحصیل واحد "ج"، واحد تجاری "م" علاوه بر حق اختراع، سرقفلی به مبلغ ۳۰۰۰ میلیون ریال و نام تجاری به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال شناسایی کرده است. مدیریت واحد تجاری "م" عمر مفید نام تجاری را نامعین در نظر گرفته است. واحد تجاری "م" دارایی نامشهود دیگری با عمر مفید نامعین ندارد.

۷۸. مبالغ دفتری سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین بین واحدهای "الف"، "ب" و "ج" و عملیات گاما به شرح زیر تخصیص یافته است:

داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین	سرقفلی میلیون ریال	
	۳۵۰	الف
	۴۵۰	ب
۱۰۰۰	۳۰۰۰	ج
	۱۲۰۰	گاما
<u>۱۰۰۰</u>	<u>۵۰۰۰</u>	جمع

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

(پیوست شماره ۲ (ادامه))

۷۹. طی سال متهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳، واحد تجاری "م" هیچ‌گونه کاهش ارزشی را برای واحدهای مولد وجه نقد یا گروه واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین در نظر نگرفته است. مبالغ بازیافتی (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) آن واحدها و گروه واحدها بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. محاسبات مبلغ بازیافتی به تغییر در مفروضات زیر بیشترین حساسیت را نشان می‌دهد:

عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب"
حاشیه سود طی دوره پیش‌بینی (دوره پیش‌بینی ۵ سال است)	نرخ پنج ساله اوراق مشارکت طی دوره پیش‌بینی (دوره پیش‌بینی ۵ سال است)	حاشیه سود طی دوره پیش‌بینی (دوره پیش‌بینی ۴ سال است)
نرخ تسعیر واحد پولی بین ژاپن به دلار آمریکا طی دوره پیش‌بینی	تورم قیمت مواد اولیه طی دوره پیش‌بینی	تورم قیمت مواد اولیه طی دوره پیش‌بینی
سهم بازار طی دوره پیش‌بینی	سهم بازار طی دوره پیش‌بینی	سهم بازار طی دوره پیش‌بینی
نرخ رشد بکار رفته جهت تخمین جریانهای نقدی فراتر از دوره پیش‌بینی	نرخ رشد بکار رفته جهت تخمین جریانهای نقدی فراتر از دوره پیش‌بینی	نرخ رشد بکار رفته جهت تخمین جریانهای نقدی فراتر از دوره پیش‌بینی

۸۰. واحد تجاری "م" طی دوره پیش‌بینی، حاشیه سود ناخالص برای واحدهای "الف" و "ب" و عملیات گاما را براساس متوسط حاشیه سودهای ناخالص کسب شده در دوره پیش از شروع دوره پیش‌بینی به علاوه ۵ درصد افزایش در سال بابت پیش‌بینی بهبود کارآیی، برآورد می‌کند. "الف" و "ب" تولید کننده محصولات مکمل هستند و توسط واحد تجاری "م" به منظور کسب همان حاشیه سود پیش‌بینی شده اداره می‌شوند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

۸۱. واحد تجاری "م" سهم بازار طی دوره پیش‌بینی را براساس متوسط سهم بازار کسب شده در دوره پیش از شروع دوره پیش‌بینی، برآورد و در هر سال بابت هرگونه رشد یا کاهش پیش‌بینی شده در سهم بازار، تعدیل می‌کند. واحد تجاری "م" پیش‌بینی می‌کند که:

الف. سهم بازار واحدهای "الف" و "ب" متفاوت باشد، اما سهم بازار هر یک طی دوره پیش‌بینی به میزان ۳ درصد در سال درنتیجه بهبود مستمر در کیفیت محصول رشد داشته باشد.

ب. سهم بازار واحد "ج" طی دوره پیش‌بینی، به دلیل افزایش تبلیغات و منافع حاصل از حق اختراع ۱۰ ساله محصول اصلی آن به میزان ۶ درصد در سال رشد داشته باشد.

ج. سهم بازار عملیات گاما طی دوره پیش‌بینی، به دلیل ترکیب بهبود مستمر در کیفیت محصول و متقابلاً افزایش رقابت، تغییر نداشته باشد.

۸۲. واحدهای "الف" و "ب" مواد اولیه را از یک فروشنده اروپایی خریداری می‌کنند، اما واحد "ج" مواد اولیه را از فروشنده‌گان متعددی در آمریکای شمالی خریداری می‌کند. برآورد واحد تجاری "م" از تورم قیمت مواد اولیه طی دوره پیش‌بینی، مطابق با شاخص بهای خرده فروشی اعلام شده از جانب نهادهای دولتی در کشورهای اروپایی و آمریکای شمالی می‌باشد.

۸۳. برآورد واحد تجاری "م" از نرخ ۵ ساله اوراق مشارکت دولتی طی دوره پیش‌بینی، مطابق با بازدهی این اوراق در ابتدای دوره پیش‌بینی می‌باشد. برآورد واحد تجاری "م" از نرخ تسعیر واحد پولی یعنی ژاپن به واحد پولی دلار آمریکا، مطابق با متوسط نرخ سلف تسعیر بازار طی دوره پیش‌بینی می‌باشد.

۸۴. واحد تجاری "م" نرخ رشد ثابتی را برای تخمین جریانهای نقدی فراتر از دوره پیش‌بینی واحدهای "الف"، "ب" و "ج" و عملیات گاما بکار می‌برد. برآورد واحد تجاری "م" از نرخ

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

رشد واحدهای "الف" و "ب" و عملیات گاما، مطابق با اطلاعات عمومی در دسترس در خصوص متوسط نرخهای رشد بلندمدت بازاری است که واحدهای "الف"، "ب" و "ج" در آن فعالیت می‌کنند. با این حال، نرخ رشد واحد "ج" بیش از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازار است. مدیریت واحد تجاری "م" معتقد است که این نرخ با توجه به حق اختراع ۱۰ ساله محصول اصلی واحد "ج"، منطقی به نظر می‌رسد.

۸۵. واحد تجاری "م" موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی برای دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ افشا می‌کند.

آزمون کاهش ارزش سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

سرقفلی به منظور آزمون کاهش ارزش، به سه واحد مولد وجه نقد شامل دو واحد ("الف" و "ب") در اروپا و یک واحد "ج" در آمریکای شمالی و یک گروه واحدهای مولد وجه نقد (عملیات گاما) در آسیا تخصیص یافته است. مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد "ج" و عملیات گاما در مقایسه با کل مبلغ دفتری سرقفلی بالهمیت است، اما مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به هر یک از واحدهای "الف" و "ب" بالهمیت نیست. با این حال، مبالغ بازیافتی واحدهای "الف" و "ب" بر برخی مفروضات اصلی مشابهی مبنی است و جمع مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به آن واحدها بالهمیت است.

عملیات گاما

مبلغ بازیافتی عملیات گاما براساس محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. در این محاسبات از جریانهای نقدي پیش‌بینی شده بر مبنای بودجه‌های مالی مورد تأیید مدیریت برای یک دوره پنج ساله و نرخ تنزیل $8/4$ درصد استفاده می‌شود. جریانهای نقدي برای دوره فراتر از پنج سال با استفاده از نرخ رشد ثابت $6/3$ درصد برآورد می‌شود. این نرخ رشد از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری که گاما در آن فعالیت می‌کند، بیشتر نیست. مدیریت معتقد است که هرگونه تغییر احتمالی منطقی در فرض اصلی مبلغ بازیافتی گاما موجب فزومنی مبلغ دفتری گاما نسبت به مبلغ بازیافتی آن نخواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

واحد "ج"

مبلغ بازیافتی واحد "ج" نیز براساس محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. در این محاسبات از جریانهای نقدی پیش‌بینی شده بر مبنای بودجه‌های مالی مورد تأیید مدیریت برای یک دوره پنج ساله و نرخ تنزیل $9/2$ درصد استفاده می‌شود. جریانهای نقدی واحد "ج" برای دوره فراتر از پنج سال با استفاده از نرخ رشد ثابت 12 درصد برآورده می‌شود. این نرخ رشد به میزان 4 درصد بیشتر از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری است که واحد "ج" در آن فعالیت می‌کند. با این حال، واحد "ج" از حق اختراع 10 ساله در مورد محصول اصلی واحد "ج" که در اسفند 13×2 اعطا شده است، متفع می‌شود. مدیریت معتقد است که نرخ رشد 12 درصد با توجه به آن حق اختراع، منطقی به نظر می‌رسد. همچنین مدیریت بر این باور است که هرگونه تغییر احتمالی منطقی در فرض اصلی مبلغ بازیافتی واحد "ج" موجب فزومنی مبلغ دفتری واحد "ج" نسبت به مبلغ بازیافتی آن نخواهد شد.

واحدهای "الف" و "ب"

مبالغ بازیافتی واحدهای "الف" و "ب" بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین شده است. این واحدها محصولات مکمل تولید می‌کنند و مبالغ بازیافتی آنها بر فرض مشابهی مبتنی است. در محاسبات ارزشهای اقتصادی هر دو واحد، جریانهای نقدی پیش‌بینی شده بر مبنای بودجه‌های مالی مورد تأیید مدیریت طی یک دوره چهار ساله و نرخ تنزیل $7/9$ درصد استفاده می‌شود. در هر دو واحد، مجموعه جریانهای نقدی فراتر از دوره چهار سال با استفاده از یک نرخ رشد ثابت 5 درصد برآورده می‌شود. این نرخ رشد از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری که واحدهای "الف" و "ب" در آن فعالیت می‌کنند، بیشتر نیست. برآورده جریانهای نقدی واحدهای "الف" و "ب" طی دوره پیش‌بینی نیز بر حاشیه سود ناچالص مورد انتظار مشابه طی دوره پیش‌بینی و تورم قیمت مواد اولیه مشابه طی دوره پیش‌بینی مبتنی است. مدیریت معتقد است که هرگونه تغییر احتمالی منطقی در هر یک از مفروضات اصلی موجب فزومنی جمع مبلغ دفتری واحدهای "الف" و "ب" نسبت به جمع مبلغ بازیافتی آن واحدها نخواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

شرح	عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)
مبلغ دفتری سرفصلی	۱۴۰ میلیون ریال	۲۸۵۰ میلیون ریال	۷۶۰ میلیون ریال
مبلغ دفتری نام تجاری با عمر مفید نامعین			
مفردات اصلی استفاده شده در محاسبات ارزش اقتصادی ^(۱)	-	۱۰۰۰ میلیون ریال	-
• فرض اصلی • مبنای تعیین ارزش(های) اختصاص	• حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده • نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله • متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل پیش‌بینی بهبود کارآیی افزایش یافته است.	• نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله • متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل پیش‌بینی بهبود کارآیی افزایش یافته است.	• حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده • متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل پیش‌بینی بهبود کارآیی افزایش یافته است.
• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی • ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.	• مطابق با منابع اطلاعاتی برونو سازمانی به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.	• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی • ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.	• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی • ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

شرح	عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)
• فرض اصلی	• نرخ تسعیر واحد پولی ین ژاپن به دلار آمریکا طی دوره پیش‌بینی.	• تورم قیمت مواد اولیه	• تورم قیمت مواد اولیه
به فرض اصلی	دوره پیش‌بینی	• متوسط نرخ سلف تسعیر بازار طی دوره پیش‌بینی	• مبنای تعیین ارزش(های) اختصاص یافته طی دوره پیش‌بینی در کشورهای اروپایی که مواد اولیه از آنها خریداری شده است.
• فرض اصلی	• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی بروون سازمانی است.	• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی بروون سازمانی است.	• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی بروون سازمانی است.
• فرض اصلی	• سهم بازار پیش‌بینی شده دوره پیش‌بینی	• سهم بازار پیش‌بینی شده	• مبنای تعیین ارزش(های) اختصاص یافته به فرض اصلی
• فرض اصلی	• متوسط سهم بازار در دوره پیش از دوره پیش‌بینی، که هر سال بابت رشد پیش‌بینی شده در سهم بازار افزایش یافته است.	• متوسط سهم بازار در دوره پیش از دوره پیش‌بینی	• متوسط سهم بازار در دوره پیش از دوره پیش‌بینی

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (ادامه)

شرح	عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)
(۱) مفروضات اصلی منعکس شده در این جدول برای واحدهای "الف" و "ب"، تنها شامل مواردی است که در محاسبات مبلغ بازیافتی هر دو واحد استفاده شده است.	<ul style="list-style-type: none"> • ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی نشان‌دهنده تجربه گذشته است. هیچ تغییری در سهم بازار درنتیجه بهبود مستمر در کیفیت محصول، به دلیل پیش‌بینی افزایش رقابت، مورد انتظار نبوده است. 	<p>مدیریت معتقد است که رشد ۶ درصدی سهم بازار در هر سال، با توجه به افزایش در مخارج تبلیغات، منافع حاصل از حق اختراع ۱۰ ساله در مورد محصول اصلی واحد "ج"، و هم‌افزایی مورد انتظار از فعالیتهای واحد "ج" به عنوان جزئی از قسمت آمریکای شمالی واحد تجاری "م"، به طور منطقی قابل دستیابی است.</p>	<p>واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)</p>

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشنده از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ محسوب نمی‌شود.

مقدمه

۱. براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اگر مبلغ بازیافتی دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتی کاهش داده شود. در برخی از استانداردهای حسابداری رهنمودهای کلی در ارتباط با کاهش ارزش داراییها ارائه شده است. اما با توجه به پیچیدگی موضوع کاهش ارزش داراییها، نحوه شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشاء رویدادهای مرتبط با کاهش ارزش اقلام داراییهای منفرد و واحدهای مولد وجه نقد نیازمند وجود رهنمودی جامع و کاربردی است. پیش از تدوین استاندارد حسابداری شماره ۳۲، گزارشگری مالی در خصوص رویدادهای مزبور با ابهام همراه بود. در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶ با عنوان کاهش ارزش داراییها، نحوه شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشاء رویدادهای مرتبط با کاهش ارزش داراییهای منفرد و واحدهای مولد وجه نقد مشخص گردیده است. درنتیجه، به منظور هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در شهریور ۱۳۸۵ با تصویب کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، پروژه‌ای با عنوان "تدوین استاندارد حسابداری کاهش ارزش داراییها" در دستور کار مدیریت تدوین استانداردها قرار گرفت. ابتدا گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها با بررسی و تطبیق الزامات استاندارد با شرایط اقتصادی کشور، پیش‌نویس اولیه استاندارد را تهیه کرد. پیش‌نویس تهیه شده توسط گروه کارشناسی، در جلسات متعدد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بررسی گردید و پس از انجام اصلاحات لازم، متن پیشنهادی استاندارد توسط کمیته تصویب شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

دلایل تدوین استاندارد حسابداری کاهش ارزش داراییها

۲. تدوین استاندارد حسابداری مربوط به کاهش ارزش داراییها به دلایل زیر ضرورت دارد:

الف. حصول اطمینان از عدم گزارش داراییها به مبلغی بیش از مبلغ بازیافتی،

ب. رفع ابهامات موجود در مورد آزمون کاهش ارزش داراییها به ویژه واحدهای مولد وجه نقد، و

ج. ایجاد یکنواختی در گزارشگری مالی کاهش ارزش داراییهای منفرد و واحدهای مولد وجه نقد.

مبلغ بازیافتی مبتنی بر پیشترین مبلغ از بین خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی (بندهای ۱۶ تا ۵۵ استاندارد)

تعیین مبلغ بازیافتی

۳. برای تعیین مبلغ بازیافتی دارایی چهار روش زیر مطرح است:

الف. مجموع جریانهای نقدی آتی تنزیل نشده

ب. ارزش منصفانه

ج. ارزش اقتصادی

د. اکثر خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی

۴. تعیین مبلغ بازیافتی براساس روش مجموع جریانهای نقدی آتی تنزیل نشده به دلایل زیر رد شده است:

الف. پول دارای ارزش زمانی است، حتی اگر قیمتها ثابت باشد. چنانچه جریانهای نقدی آتی تنزیل نشود، برای دارایی که جریانهای نقدی به میزان یکسان اما با زمان‌بندی متفاوت ایجاد می‌کنند، مبلغ بازیافتی یکسانی تعیین خواهد شد. در حالی که ارزش جاری بازار آن داراییها متفاوت خواهد بود زیرا به طور منطقی در تمام معاملات اقتصادی، ارزش زمانی پول در نظر گرفته می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ب . اندازه‌گیریهای مبتنی بر ارزش زمانی پول، اطلاعات مربوط‌تری برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و مدیریت برای تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع فراهم می‌کند.

ج . کسب اطلاع به موقع از داراییهایی که حتی برای پوشش ارزش زمانی پول بازده کافی ایجاد نخواهد کرد، برای استفاده‌کنندگان مفیدتر خواهد بود.

۵ . تعیین مبلغ بازیافتی براساس روش ارزش منصفانه ممکن است بیانگر واقعیت اقتصادی نباشد زیرا ارزشهای بازار تنها زمانی برای برآورد ارزش منصفانه استفاده می‌شود که هر دو طرف (خریدار و فروشنده) تمایل به انجام معامله داشته باشند. چنانچه واحد تجاری بتواند جریانهای نقدی بیشتری از طریق استفاده از دارایی نسبت به فروش آن ایجاد کند، تعیین مبلغ بازیافتی بر مبنای قیمت بازار گمراه کننده خواهد بود زیرا واحد تجاری، به طور منطقی تمایلی به فروش دارایی نخواهد داشت. بنابراین، مبلغ بازیافتی نباید تنها به معامله بین دو طرف (که رخداد آن بعید است)، بستگی داشته باشد بلکه خدمات بالقوه حاصل از بکارگیری دارایی توسط واحد تجاری را نیز باید در نظر گرفت.

۶ . تعیین مبلغ بازیافتی براساس روش ارزش اقتصادی ممکن است بیانگر واقعیت اقتصادی نباشد زیرا چنانچه خالص ارزش فروش دارایی بیشتر از ارزش اقتصادی آن باشد، یک واحد تجاری، به طور منطقی دارایی را واگذار خواهد کرد. در این شرایط، انتخاب خالص ارزش فروش به عنوان مبنای تعیین مبلغ بازیافتی، به منظور اجتناب از شناسایی زیان کاهش ارزش، منطقی می‌باشد.

۷ . طبق استاندارد، مبلغ بازیافتی دارایی باید براساس اکثر خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی تعیین شود. دلیل این الزام آن است که مبلغ بازیافتی دارایی باید منعکس‌کننده

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

رفتار منطقی مدیریت در استفاده یا واگذاری دارایی باشد. چنانچه خالص ارزش فروشن دارایی بیشتر از ارزش اقتصادی آن باشد، یک واحد تجاری به طور منطقی دارایی را واگذار خواهد کرد. به علاوه، مبلغ بازیافتی مبتنی بر ارزش روز (خالص ارزش فروش) و مبلغ بازیافتی مبتنی بر برآورد معقول واحد تجاری (ارزش اقتصادی) نسبت به هم اولویت ندارند و این که مفروضات کدام یک به واقعیت نزدیک‌تر است مشخص نمی‌باشد.

جوابهای نقدی آتی حاصل از سرفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری و هم‌افزایی با سایر داراییها
برخی معتقدند که برآورد جریانهای نقدی ورودی آتی دارایی، تنها باید شامل جریانهای نقدی ورودی آتی باشد که در زمان تحصیل دارایی مشخص شده است، یا چنانچه بخشی از دارایی تاکنون مصرف یا فروخته شده است، تنها شامل بخش باقیمانده آن باشد. دلیل این امر، اجتناب از منظور کردن جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از سرفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری یا حاصل از هم‌افزایی با سایر داراییها، در ارزش اقتصادی دارایی است. در بسیاری از موارد، تفکیک جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از دارایی که در ابتدا شناسایی شده است، از جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از سرفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری یا تغییر دارایی امکان‌پذیر نیست. این موضوع به ویژه در موارد ادغام واحدهای تجاری یا بهبود کارایی دارایی با انجام مخارج بعدی، صادق است. در اینجا، موضوع قابل توجه، قابلیت بازیافت مبلغ دفتری دارایی است و اینکه آیا بخشی از بازیافت مبلغ دفتری، ناشی از سرفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری است یا خیر، اهمیت کمتری دارد.

پیش‌بینی جریانهای نقدی باید منعکس کننده مفروضات منطقی و مستندی باشد که بهترین برآورد مدیریت از مجموع شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی را نشان دهد. بنابراین، طبق استاندارد، جریانهای نقدی ورودی آتی دارایی باید در شرایط فعلی آن

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

برآورده شود، خواه این جریانهای نقدی ورودی، ناشی از دارایی باشد که در ابتدا شناسایی شده است و یا ناشی از بهبود کارایی یا تغییر بعدی آن باشد.

تجدید ساختار آتی و برآورده ارزش اقتصادی

۱۰. طبق بند ۳۱ (ب) استاندارد، پیش‌بینی جریانهای نقدی برای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی، باید مبتنی بر آخرین بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت باشد. با این حال طبق بند ۴۲ استاندارد، برآورده جریانهای نقدی آتی باید با توجه به وضعیت فعلی دارایی (یا واحد مولد وجه نقد) انجام شود و جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی مورد انتظار مربوط به موارد زیر مستثنی شود:

- الف. تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به انجام آن تعهدی ندارد، و
 - ب. مخارج سرمایه‌ای آتی که موجب بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی (یا واحد مولد وجه نقد)، مازاد بر میزان عملکرد استاندارد ارزیابی شده اولیه آن می‌شود.
۱۱. یک موضوع قابل توجه، در رابطه با تحصیل یک واحد مولد وجه نقد در شرایطی است که:

الف. مبلغ پرداختی بابت آن واحد، مبتنی بر پیش‌بینی افزایش قابل ملاحظه خالص جریانهای نقدی ورودی آتی بر اثر تجدید ساختار عمدۀ در آینده باشد، و

ب. بازاری جهت برآورده خالص ارزش فروش واحد مولد وجه نقد وجود نداشته باشد.

ممکن است این نگرانی وجود داشته باشد که اگر خالص جریانهای نقدی ورودی آتی ناشی از تجدید ساختار در ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد منعکس نشود، مقایسه مبلغ بازیافتی و مبلغ دفتری آن بلاfacile بعد از تحصیل، به شناسایی زیان کاهش ارزش منجر گردد. مقایسه مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد با مبلغ دفتری آن بلاfacile بعد از

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

تحصیل، لزوماً به شناسایی زیان کاهش ارزش منتج نخواهد شد. حامیان دیدگاه استاندارد معتقدند که:

الف. طبق استاندارد، مبلغ بازیافتی با توجه به بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش تعیین می‌شود،

ب. براساس بندهای ۲۳ تا ۲۵ استاندارد به نظر می‌رسد بهترین برآورد برای خالص ارزش فروش واحدی که جدیداً تحصیل شده است، قیمت واقعی پرداختی پس از تعدیل بابت مخارج واگذاری و هرگونه تغییرات در شرایط اقتصادی بین تاریخ معامله و تاریخ برآورد باشد، و

ج. چنانچه خالص ارزش فروش واحد مولد وجه نقد به طریق دیگری برآورد شود، در آن صورت نیز همچنان ارزیابی بازار از خالص منافع موردانتظار ناشی از تجدید ساختار واحد تجاری یا مخارج سرمایه‌ای آتی مرتبط با آن را منعکس می‌کند.

بنابراین در شرایط یکسان، مبلغ بازیافتی واحدی که جدیداً تحصیل شده است، خالص ارزش فروش (و نه ارزش اقتصادی) آن خواهد بود. بدین ترتیب، خالص منافع تجدید ساختار نیز در مبلغ بازیافتی واحد منعکس خواهد شد زیرا زیان کاهش ارزش حداقل تا میزان هرگونه مخارج واگذاری بالهمیت خواهد بود.

شناسایی زیان کاهش ارزش (بندهای ۵۶ تا ۶۰ استاندارد)

۱۲. طبق استاندارد، چنانچه مبلغ بازیافتی دارایی کمتر از مبلغ دفتری آن باشد، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود. معیارهای مختلفی برای شناسایی زیان کاهش ارزش در صورتهای مالی به شرح زیر وجود دارد:

الف. شناسایی زیان هنگامی که زیان کاهش ارزش، دائمی تلقی شود (معیار دائمی بودن).

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ب . شناسایی زیان هنگامی که زیان کاهش ارزش، محتمل تلقی شود، یعنی اینکه عدم بازیافت مبلغ دفتری دارایی توسط واحد تجاری محتمل باشد (معیار محتمل بودن).

ج . شناسایی بلادرنگ زیان در هر زمان که مبلغ بازیافتنی کمتر از مبلغ دفتری باشد (معیار اقتصادی بودن).

۱۳ . این استاندارد برای شناسایی زیان کاهش ارزش بر "معیار اقتصادی بودن" اتکا می‌کند. براساس این معیار، زیان کاهش ارزش زمانی شناسایی می‌شود که مبلغ بازیافتنی دارایی کمتر از مبلغ دفتری آن باشد. معیار "اقتصادی بودن"، بهترین معیار برای ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان در ارزیابی جریانهای نقدی آتشی ناشی از دارایی برای واحد تجاری است. برای استفاده از این معیار جهت تعیین کاهش ارزش دارایی، ارزش زمانی پول و خطرات خاص دارایی درنظر گرفته می‌شود که ماهیتاً، عواملی از قبیل محتمل بودن و دائمی بودن زیان کاهش ارزش نیز در اندازه‌گیریها ملحوظ می‌شود.

واحدهای مولد وجه نقد (بندهای ۶۹ تا ۶۲ استاندارد)

۱۴ . بنا به دلایل زیر برخی تنها از تعیین مبلغ بازیافتنی بر مبنای دارایی منفرد حمایت می‌کنند:

الف. شناسایی واحدهای مولد وجه نقد در سطحی غیر از کل واحد تجاری مشکل است و بنابراین، با این شیوه هرگز برای داراییها منفرد زیان کاهش ارزش شناسایی نخواهد شد، و

ب . شناسایی زیان کاهش ارزش یک دارایی باید بدون توجه به اینکه جریانهای نقدی ورودی ناشی از آن به صورت مستقل از سایر داراییها یا گروههای دارایی ایجاد می‌شود، امکان‌پذیر باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

۱۵. اگر چه تشخیص پایین‌ترین سطح جریانهای نقدی ورودی مستقل برای یک گروه از داراییها مستلزم قضاوت است، مفهوم واحد مولد وجه نقد مبین آن است که داراییها در ایجاد جریانهای نقدی مشارکت دارند.

آزمون کاهش داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین [بندهای ۷ و ۸ (الف) استاندارد]

۱۶. الزام به اندازه‌گیری مجدد داراییها هنگام کاهش ارزش، یک مفهوم "ارزیابی" است و فرآیند "تخصیص بهای تمام شده" محسوب نمی‌شود. مفهوم ارزیابی بر منافع آتی دارایی تأکید دارد. بنابراین، هدف از آزمون کاهش ارزش، ارزیابی قابلیت بازیافت مبلغ دفتری دارایی از طریق استفاده یا فروش آن است. با این حال، تخصیص مبلغ استهلاک پذیر دارایی با عمر مفید معین بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن، تا اندازه‌ای اطمینان می‌دهد که مبلغ دفتری از مبلغ بازیافتنی دارایی بیشتر نمی‌شود. بنابراین در مواردی که برای دارایی نامشهود استهلاک محاسبه نمی‌شود، به منظور خودداری از گزارش مبالغ دفتری مازاد بر مبالغ بازیافتنی لازم است بر آزمون کاهش ارزش داراییها بیشتر اتكا شود.

واگذاری بخشی از واحد مولد وجه نقد دارای سرقفلی (بند ۷۸ استاندارد)

۱۷. طبق استاندارد، سرقفلی مربوط به عملیات واگذار شده باید بر مبنای ارزش‌های نسبی بخش واگذار شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه‌گیری شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرقفلی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

۱۸. سطح پیشنهادی آزمون کاهش ارزش به این دلیل است که سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد را نمی‌توان به گونه‌ای منطقی به سطحی پاییتر در آن واحد تخصیص داد. با این حال، هنگامی که بخشی از واحد مولد وجه نقد واگذار می‌شود، بهتر است فرض شود که بخشی از

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

سرفلی به بخش واگذار شده مربوط است. بنابراین، زمانی که بخش واگذار شده، جزئی از واحد مولد وجه نقد را تشکیل می‌دهد، تخصیص سرفیلی باید الزامی شود.

زمان‌بندی آزمون کاهش ارزش واحد (گروه واحدهای) مولد وجه نقد دارای سرفیلی
(بندهای ۸۳ تا ۸۶ استاندارد)

۱۹. به منظور کاهش هزینه‌های انجام آزمون، طبق استاندارد، آزمون سالانه کاهش ارزش واحد (گروه واحدهای) مولد وجه نقدی که سرفیلی به آن تخصیص یافته است، می‌تواند در هر زمان طی دوره سالانه انجام شود مشروط بر اینکه آزمون هر سال در همان زمان صورت پذیرد. در موارد ترکیبیهای تجاری طی دوره جاری این خطر وجود دارد که مبلغ پرداخت شده بابت تحصیل واحد جدید از مبلغ بازیافتی آن بیشتر باشد. برای جلوگیری از تعویق شناسایی زیان کاهش ارزش احتمالی باید آزمون کاهش ارزش در مورد این گونه ترکیبیهای تجاری پیش از پایان دوره مالی جاری انجام شود.

تخصیص زیان کاهش ارزش بین داراییهای متعلق به واحد مولد وجه نقد (بندهای ۹۱ تا ۹۴ استاندارد)

۲۰. برخی معتقدند که زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر تخصیص یابد:

الف. سرفیلی،

ب. داراییهای نامشهودی که بازار فعالی برای آنها وجود ندارد،

ج. داراییهایی که خالص ارزش فروش آنها کمتر از مبلغ دفتری است، و

د. سایر داراییهای واحد مولد وجه نقد متناسب با مبلغ دفتری هر یک.

۲۱. دلایل اصلی ارائه این نظرات به صورت زیر است:

الف. زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد باید ابتدا به داراییهایی تخصیص داده شود که اندازه‌گیری آنها مستلزم اعمال قضاوت بیشتر است. سرفیلی و داراییهای نامشهودی که بازار فعالی برای آنها وجود ندارد، جزو این گونه داراییهای است.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

داراییهای نامشهودی که بازار فعالی برای آنها وجود ندارد (مانند نامهای تجاری، حقوق انتشار و مواردی از این قبیل)، همانند سرقلی تلقی می‌شود.

ب . پایین‌تر بودن خالص ارزش فروش یک دارایی نسبت به مبلغ دفتری، توجیه مناسبی برای تخصیص بخشی از زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد به آن دارایی است.

۲۲ . دلایل مخالفت با نحوه تخصیص زیان کاهش ارزش بر مبنای بند ۲۰ به شرح زیر است:

الف . همه داراییهای نامشهودی که بازار فعالی برای آنها وجود ندارد، همانند سرقلی نیستند (مانند حق امتیاز و پروانه بهره‌برداری). داراییهای نامشهود را در برخی موارد می‌توان همانند داراییهای ثابت مشهود (مانند اموال و ماشین‌آلات) با عینیت بیشتری اندازه‌گیری کرد.

ب . مفهوم واحد مولد وجه نقد به مجموع دارایی‌ها، نه تک تک آنها، اشاره دارد. در نهایت این تصمیم اتخاذ شد که برای تخصیص زیان کاهش ارزش، با داراییهای نامشهود و همچنین داراییهایی که خالص ارزش فروش آنها کمتر از مبلغ دفتری است همانند سایر داراییها برخورد شود.

۲۳ . چنانچه مبلغ بازیافتی دارایی منفردی که به وضوح دچار کاهش ارزش شده است به طور جداگانه قابل تعیین باشد، برآورده مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد در برگیرنده آن دارایی ضرورت ندارد. چنانچه مبلغ بازیافتی دارایی منفرد قابل تعیین نباشد، نمی‌توان نتیجه‌گیری کرد که دارایی به وضوح دچار کاهش ارزش شده است زیرا زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد به تمام داراییهای آن مربوط می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

برگشت زیانهای کاهش ارزش داراییها غیر از سرفلی (بندهای ۹۵ تا ۱۰۷ استاندارد)

۲۴ . طبق استاندارد، زیان کاهش ارزش یک دارایی غیر از سرفلی، تنها در صورتی باید برگشت داده شود که از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، برآوردهای مورد استفاده برای تعیین مبلغ بازیافتی دارایی، تغییر کرده باشد.

۲۵ . دلایل مخالفت با برگشت زیانهای کاهش ارزش به شرح زیر است:

الف. برگشت زیانهای کاهش ارزش، با نظام حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی مغایرت دارد. زمانی که مبلغ دفتری دارایی کاهش می‌یابد، مبلغ بازیافتی مبنای بهای تمام شده جدید برای دارایی قرار می‌گیرد. درنتیجه، برگشت زیان کاهش ارزش، به نوعی تجدید ارزیابی دارایی است. در واقع، در بسیاری از موارد، مبانی اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی مشابه مبانی مورد استفاده برای تجدید ارزیابی دارایی است. از این رو، برگشت زیانهای کاهش ارزش یا باید منع شود و یا به عنوان تجدید ارزیابی مستقیماً در حقوق صاحبان سهام شناسایی گردد.

ب . برگشت زیانهای کاهش ارزش موجب ایجاد نوسان در سودهای گزارش شده می‌گردد. اندازه‌گیریهای سود در دوره‌های کوتاه مدت، باید تحت تأثیر تغییرات تحقق نیافته در اندازه‌گیری دارایی بلندمدت قرار گیرد.

ج . نتیجه برگشت زیانهای کاهش ارزش، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید نخواهد بود زیرا طبق استاندارد، مبلغ برگشت داده شده به مبلغی محدود می‌شود که مبلغ دفتری دارایی را به بیش از بهای تمام شده مستهلك شده آن افزایش نداده. لذا مبلغ برگشت شده و مبلغ دفتری بازنگری شده، هیچکدام محتوای اطلاعاتی ندارد.

د . در بسیاری از موارد، برگشت زیانهای کاهش ارزش به شناسایی ضمنی سرفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری منجر خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ه . برگشت زیانهای کاهش ارزش امکان سوء استفاده و هموار سازی سود را فراهم خواهد کرد.

و . پیگیری برای تأیید ضرورت برگشت زیان کاهش ارزش، پرهزینه است.

۲۶ . ضرورت برگشت زیانهای کاهش ارزش مبتنی بر دلایل زیر است:

الف. این موضوع هماهنگ با مفاهیم نظری و این دیدگاه است که جریان منافع اقتصادی آتی که قبلًا مورد انتظار نبود، محتمل ارزیابی شده است.

ب . برگشت زیان کاهش ارزش، تجدید ارزیابی نیست و تا زمانی که این برگشت، به فزونی مبلغ دفتری دارایی از بهای تمام شده اولیه آن پس از کسر استهلاک (با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش) منجر نشود، با نظام بهای تمام شده هماهنگ است. از این رو، برگشت زیان کاهش ارزش باید در صورت سود و زیان شناسایی و با هرگونه مازاد نسبت به بهای تمام شده مستهلك شده به عنوان تجدید ارزیابی برخورد شود.

ج . زیانهای کاهش ارزش بر مبنای برآورد شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود. هر تغییری در اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش، همانند تغییر در برآورد است. استاندارد حسابداری شماره ۶ الزام می‌کند تغییر در برآورد حسابداری چنانچه تنها بر دوره جاری تأثیر بگذارد، در تعیین سود خالص یا زیان دوره جاری، و چنانچه بر دوره جاری و دوره‌های آینده تأثیر بگذارد، در تعیین سود خالص یا زیان دوره جاری و دوره‌های آینده آینده منظور شود.

د . برگشت زیانهای کاهش ارزش، نشانه سودمندتری از توان ایجاد منافع آتی دارایی یا گروه داراییها برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (ادامه)

ه . نتایج عملیات در دوره‌های آتی به نحو منصفانه‌تری ارائه خواهد شد زیرا استهلاک، زیان کاهش ارزش قبلی را که دیگر مربوط نیست، منعکس نخواهد کرد. اجتناب از برگشت زیانهای کاهش ارزش ممکن است به سوءاستفاده‌هایی از قبیل ثبت زیان قابل ملاحظه در یک سال با هزینه استهلاک پایین‌تر ناشی از آن، و سودهای بالاتر در سالهای بعد منجر گردد.

برگشت زیانهای کاهش ارزش سرفولی (بند ۱۰۸ استاندارد)

۲۷ . استاندارد، برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرفولی را منع کرده است. مخالفین این رویکرد معتقدند که نحوه برخورد با برگشت زیان کاهش ارزش سرفولی باید همانند زیان کاهش ارزش سایر داراییها باشد، اما این نحوه برخورد باید محدود به شرایطی گردد که زیان کاهش ارزش، ناشی از رویدادهای مشخص خارج از کنترل واحد تجاری باشد که انتظار نمی‌رود در آینده نزدیک تکرار شود.

۲۸ . استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود شناسایی سرفولی ایجاد شده در داخل واحد تجاری را منع می‌کند. بنابراین، چنانچه برگشت زیانهای کاهش ارزش سرفولی مجاز باشد، تمایز برگشت زیان از سرفولی ایجاد شده در داخل واحد تجاری اگر غیرممکن نباشد بسیار مشکل خواهد بود. با توجه به اینکه سرفولی تحصیل شده و سرفولی ایجاد شده در واحد مولد وجه نقد به طور مشترک در ایجاد جریانهای نقدی سهیم هستند، هرگونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتمنی سرفولی تحصیل شده، از افزایش در سرفولی ایجاد شده در واحد مولد وجه نقد قابل تفکیک نیست. حتی در صورت برگشت رویداد مشخص برونو سازمانی که منجر به شناسایی زیان کاهش ارزش شده است، تعیین اینکه اثر آن برگشت، افزایش متناظر در مبلغ بازیافتمنی سرفولی تحصیل شده می‌باشد، اگر غیر ممکن نباشد، بسیار مشکل است. بنابراین، برگشت زیان کاهش ارزش سرفولی منع شده است.