



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 می شود)





استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

فهرست مندرجات

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

فهرست مندرجات (۱۵۱مه)

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 بین المللی حسابداری
	پیوست شماره ۱: استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه گیری ارزش اقتصادی
	پیوست شماره ۲: مثالهای توضیحی
	پیوست شماره ۳: مبانی نتیجه گیری

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

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

هدف

۱. هدف این استاندارد تجویز رویه‌هایی است که واحد تجاری با بکارگیری آنها اطمینان می‌یابد داراییها بیش از مبلغ بازیافتنی منعکس نمی‌شود. یک دارایی، در صورتی کاهش ارزش دارد که مبلغ بازیافتنی 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، بکار گرفته 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 برآوردی 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 برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی 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 متجانس هستند،
 - ب . معمولاً خریداران و فروشندگان 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 سرقتی 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 : بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.
- مبلغ بازیافتنی: 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 عمده‌ای 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی دارایی را برآورد کند. به استثنای الزامات بند ۸، در صورت نبود نشانه‌ای از کاهش ارزش، واحد تجاری ملزم به برآورد مبلغ بازیافتنی نیست.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۷. واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، در صورت وجود هر گونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش یک دارایی، مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند.

۸. واحد تجاری همچنین باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هر گونه 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 بازیافتنی 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 سرقتی 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 مواجه 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 برون سازمانی

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 بازیافتنی 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 نابابی 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 بازیافتنی دارایی و در مورد سرقفی، 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. همان گونه که در بند ۸ بیان گردید این استاندارد آزمون کاهش ارزش را حداقل به طور سالانه در مورد سرقفلی، داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین و داراییهای نامشهودی که هنوز آماده استفاده نیست، الزامی می کند. صرف نظر از زمان بکارگیری الزامات بند ۸، از مفهوم اهمیت برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی استفاده می شود. برای مثال، اگر محاسبات قبلی نشان دهد که مبلغ بازیافتنی دارایی به میزان قابل ملاحظه ای از مبلغ دفتری آن بیشتر است، در صورت عدم وقوع رویدادهایی که منجر به حذف این تفاوت می شود، واحد تجاری نیازی به برآورد مجدد مبلغ بازیافتنی دارایی ندارد. همچنین، تجزیه و تحلیل های قبلی ممکن است نشان دهنده آن باشد که مبلغ بازیافتنی 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 سرمایه گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد، واحد تجاری ملزم نیست مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی در گذشته نشان دهد که:

۱. کاهش با اهمیت در مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 تعدیل عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک یا ارزش باقیمانده دارایی ضرورت دارد، حتی اگر زیان کاهش ارزش برای آن دارایی شناسایی نشود.

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی

۱۶. این استاندارد مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی استفاده کند.

۱۹. در نبود دلیل متقاعدکننده‌ای حاکی از فزونی با اهمیت ارزش اقتصادی یک دارایی نسبت به خالص ارزش فروش آن، مبلغ بازیافتنی دارایی را می‌توان معادل خالص ارزش فروش آن در نظر گرفت. این وضعیت اغلب در مورد داراییهایی که به منظور واگذاری نگهداری می‌شود مصداق دارد، زیرا ارزش اقتصادی این گونه 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 بازیافتنی هر دارایی، جداگانه تعیین می شود، مگر اینکه آن دارایی جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروهی از داراییها ایجاد نکند. در این صورت، مبلغ بازیافتنی برای واحد مولد وجه نقدی تعیین می شود که دارایی متعلق به آن است.

۲۱. در برخی موارد برآوردها، میانگین ها 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.

اندازه گیری مبلغ بازیافتنی یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین
۲۲. طبق بند ۸، آزمون کاهش ارزش داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین از طریق مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتنی آنها و بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه ای دال بر کاهش ارزش، الزامی است. با این وجود، در صورت احراز تمام معیارهای زیر می توان از آخرین محاسبات مبلغ بازیافتنی 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 ملاحظه ای مستقل از سایر داراییها یا مجموعه ای از داراییها نباشد. در این صورت، آزمون کاهش ارزش آن دارایی به عنوان جزئی از واحد مولد وجه نقدی انجام می شود که داراییها و بدهیهای تشکیل دهنده آن واحد، از زمان آخرین محاسبات مبلغ بازیافتنی، تغییر قابل ملاحظه ای نکرده باشد.

ب. آخرین مبلغ بازیافتنی محاسبه شده برای یک دارایی به میزان قابل ملاحظه ای بیش از مبلغ دفتری آن باشد.

ج. براساس تحلیل رویدادهای واقع شده یا شرایط تغییر یافته پس از زمان آخرین محاسبه مبلغ بازیافتنی، احتمال اینکه مبلغ بازیافتنی 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 مبنایی برای برآورد خالص ارزش فروش فراهم کند.

۲۵. چنانچه قرارداد فروش یا بازاری فعال برای یک دارایی وجود نداشته باشد، خالص ارزش فروش منعکس‌کننده مبلغی 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 مبلغی که به عنوان بدهی 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 بدهی توسط خریدار است و خالص ارزش فروش تنها برای دارایی و بدهی 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 زمان بندی 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 تعدیل 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 تعدیل جریانهای نقدی آتی یا تعدیل نرخ تنزیل در نظر گرفت. نتایج حاصل از هر روشی که واحد تجاری به منظور انعکاس تغییرات مورد انتظار در مبلغ یا زمان بندی جریانهای نقدی آتی بکار گیرد، باید نشان دهنده ارزش فعلی مورد انتظار جریانهای نقدی آتی، یعنی میانگین موزون تمامی نتایج ممکن باشد. پیوست شماره ۱، رهنمودهای بیشتری درباره استفاده از تکنیک های 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 دفاع 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 بهبود عملکرد دارایی مستثنی شود. پیش‌بینی‌های یاد شده باید برای یک دوره حداکثر 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 حداکثر 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 جهت 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 می شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده این اثر نباشد، جریانهای نقدی آتی بر حسب قدرت خرید ثابت برآورد می شود اما افزایش یا کاهش قیمت‌های خاص در آینده را دربرمی گیرد.

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

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 می رود برای آماده سازی دارایی به منظور استفاده یا فروش روی دهد.

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

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 می باشد (برای مثال حسابهای دریافتنی)، و

ب. جریانهای نقدی خروجی مرتبط با تعهداتی که به عنوان بدهی 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 نباید شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی باشد که انتظار می رود از موارد زیر ناشی شود:

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

ب. بهبود 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، بدهیهای 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، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی در نظر 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 نمی شود (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 در نظر گرفته می شود. در صورتی که واحد مولد وجه نقد متشکل از داراییهایی با عمر مفید برآوردی 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 کوتاه تر، بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری مربوط به آن واحد محسوب می شود. همچنین، هنگامی که یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد، در زمان برآورد جریانهای نقدی آتی ایجاد شده توسط دارایی، جایگزینی اجزای با عمر کوتاه تر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری دارایی در نظر گرفته می شود.

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 بر درآمد.

۴۹. جریانهای نقدی آتی برآوردی 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 برآوردی در نظر گرفته می شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نمی باشد. همچنین، از آنجا که نرخ تنزیل قبل از مالیات است، در برآورد جریانهای نقدی آتی نیز، مالیات بر درآمد مستثنی می شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

۵۰. برآورد 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 برآوردی فروش آن، بدست آورد (یا بپردازد).

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

الف. در تاریخ برآورد از قیمت های رایج برای دارایی های مشابهی استفاده می شود که عمر مفید آنها خاتمه یافته و شرایط استفاده از آنها همانند دارایی های مورد نظر باشد.

ب. قیمت های یاد شده بابت اثر افزایش قیمت های آتی در نتیجه تورم عمومی و افزایش (کاهش) قیمت های خاص آتی تعدیل می شود. اما، اگر برآورد جریان های نقدی آتی حاصل از کاربرد مستمر دارایی و نرخ تنزیل شامل اثر تورم عمومی نباشد، در برآورد خالص جریان های نقدی حاصل از واگذاری دارایی نیز اثر تورم عمومی در نظر گرفته نمی شود.

جریان های نقدی ارزی آتی

۵۲. جریان های نقدی آتی، برحسب ارز منشأ آن، برآورد و سپس با استفاده از نرخ مناسب برای آن ارز تنزیل می شود. در تاریخ محاسبه ارزش اقتصادی، ارزش فعلی با استفاده از نرخ جاری ارز، تسعیر می شود.

نرخ تنزیل

۵۳. نرخ (نرخ های) تنزیل باید نرخ (نرخ های) قبل از مالیات باشد که منعکس کننده ارزیابی جاری بازار از موارد زیر است:

الف. ارزش زمانی پول، و

ب. ریسک های مختص دارایی که جریان های نقدی آتی برآوردی 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، برآورد می‌شود. به هر حال نرخ (نرخهای) تنزیل مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش اقتصادی دارایی نباید منعکس کننده ریسکهایی باشد که برآورد جریانهای نقدی آتی بابت آن تعدیل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی از مفروضات، دوبار منظور خواهد شد.

۵۵. در مواردی که نرخ تنزیل مختص یک دارایی مستقیماً در بازار موجود نباشد، واحد تجاری برای برآورد 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 ارائه شده است.

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

۵۸. زیان کاهش ارزش باید بلافاصله 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، استهلاك 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.

تشخیص واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است

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

۶۳. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی را تنها می توان برای واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده آن دارایی تعیین نمود.

مثال

یک شرکت معدنی مالک یک راه آهن اختصاصی برای پشتیبانی از فعالیتهای معدنی است. راه آهن اختصاصی مذکور را تنها می توان به بهایی معادل ارزش اسقاط آن، فروخت و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییهای معدن نیست.

برآورد مبلغ بازیافتنی این راه آهن اختصاصی ممکن نیست، زیرا ارزش اقتصادی آن را نمی توان تعیین نمود و احتمالاً متفاوت از ارزش باقیمانده آن است. بنابراین، شرکت مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد (یعنی معدن) را که راه آهن اختصاصی متعلق به آن است، در کل برآورد می کند.

۶۴. طبق تعریف مندرج در بند ۴، واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی، کوچکترین مجموعه داراییهایی می باشد 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 مجموعه ای از داراییهاست. تشخیص واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی مستلزم اعمال قضاوت است. اگر مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد را نتوان تعیین نمود، واحد تجاری کوچکترین مجموعه داراییهایی را مشخص می کند 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 می توان به صورت جداگانه تعیین نمود. یکی از این خطوط با زیان قابل توجهی فعالیت می کند.

از آنجا که شرکت یاد شده نمی تواند 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 مجموعه ای 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 می شود.

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 مجموعه ای از داراییها) اساساً مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییها (یا مجموعه ای از داراییها) است، عوامل متعددی را در نظر می گیرد. این عوامل از جمله شامل نحوه نظارت مدیریت بر عملیات (مثلاً به تفکیک خطوط تولید، عملیات تجاری، یا حوزه جغرافیایی)، یا نحوه تصمیم گیری مدیریت درباره استمرار استفاده از داراییها و عملیات واحد تجاری یا واگذاری آنهاست. مثال ۱ پیوست شماره ۳ نمونه هایی از شناسایی واحد مولد وجه نقد را ارائه می نماید.

۶۶. در صورت وجود بازار فعالی برای محصول تولید شده توسط یک دارایی یا مجموعه ای 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 قیمت گذاری 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 دارایی یا واحد مولد وجه نقد، و

ب. جریانهای نقدی خروجی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش اقتصادی سایر داراییها یا واحدهای مولد وجه نقدی که تحت تأثیر قیمت گذاری انتقالی داخلی قرار می گیرند.

۶۷. حتی اگر تمام یا بخشی از محصول تولید شده به وسیله یک دارایی یا مجموعه ای از داراییها، توسط سایر بخشهای واحد تجاری مصرف شود (برای مثال محصولات در مرحله میانی فرآیند تولید)، این دارایی یا مجموعه ای از داراییها، یک واحد مولد وجه نقد جداگانه را تشکیل می دهند، 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 مجموعه ای از داراییها می تواند تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا مجموعه داراییها باشد. واحد تجاری می تواند از اطلاعات مبتنی بر بودجه ها و یا پیش بینی های مالی مربوط به واحدهای مولد وجه نقد یاد شده یا هر دارایی یا واحد مولد وجه نقد دیگری که تحت تأثیر قیمت گذاری انتقالی داخلی قرار می گیرد، استفاده نماید. این اطلاعات در صورتی تعدیل می شود 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 مجموعه ای 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، افشای اطلاعات درباره واحد مولد وجه نقد طبق بند ۱۱۵ الزامی است.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مبلغ بازیافتنی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد

۷۰. مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر باشد. به منظور تعیین مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 بدهی شناسایی شده را دربرنمی گیرد، مگر آنکه نتوان مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد را بدون در نظر گرفتن این بدهیها 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 بدهیهایی که قبلاً شناسایی شده اند، در نظر گرفته نمی شود (به بندهای ۲۶ و ۴۱ مراجعه کنید).

۷۳. هنگام گروه بندی داراییها برای تعیین مبلغ بازیافتنی، واحد مولد وجه نقد، کلیه داراییهایی را که منجر به ایجاد جریانهای نقدی ورودی برای واحد یاد شده می گردد، دربرمی 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 می شود. در بعضی موارد، علی رغم نقش برخی از داراییها در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

مولد وجه نقد، نمی توان آنها را بر مبنایی منطقی و سیستماتیک به واحد مولد وجه نقد تخصیص داد. داراییهای دفتر مرکزی یا سرقفلی نمونه ای 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 بازیافتنی واحد مولد وجه نقد ممکن است در نظر گرفتن برخی بدهیهای شناسایی شده ضروری باشد. چنانچه با واگذاری واحد مولد وجه نقد، خریدار ملزم به پذیرفتن بدهی باشد، لازم است این بدهی در نظر گرفته شود. در این صورت، خالص ارزش فروش (یا جریانهای نقدی برآوردی حاصل از واگذاری نهایی) واحد مولد وجه نقد، برابر با قیمت فروش برآوردی داراییهای واحد مولد وجه نقد همراه با بدهیهای مربوط به آن پس از کسر مخارج فروش است. به منظور انجام مقایسه معنادار بین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد و مبلغ بازیافتنی آن، مبلغ دفتری بدهی در تعیین ارزش اقتصادی منظور و از مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد کسر می شود.

مثال

یک شرکت معدنی در کشوری فعالیت می کند که مطابق قوانین آن ملزم به بازسازی محل عملیات پس از پایان کار می باشد. مخارج بازسازی شامل مخارج جایگزینی پوسته طبیعی معدن است که قبل از شروع عملیات استخراج برداشته می شود. 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 مستهلک می گردد. مبلغ دفتری ذخیره مربوط به مخارج بازسازی، معادل ارزش فعلی آن به مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال می باشد.

واحد تجاری، معدن را از نظر کاهش ارزش مورد بررسی قرار می دهد. واحد مولد وجه نقد برای معدن، کل معدن است. واحد تجاری پیشنهادی 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 می باشد. ارزش اقتصادی معدن تقریباً ۱۲۰۰ میلیون ریال است که شامل مخارج بازسازی آن نمی باشد. مبلغ دفتری معدن ۱۰۰۰ میلیون ریال است.

خالص ارزش فروش واحد مولد وجه نقد ۸۰۰ 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 در نظر گرفتن مخارج بازسازی به مبلغ ۷۰۰ (۵۰۰ - ۱۲۰۰) میلیون ریال برآورد می 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) می باشد.

۷۵. بنا به دلایل عملی، مبلغ بازیافتنی یک واحد مولد وجه نقد در برخی موارد پس از در نظر گرفتن داراییهایی که بخشی از واحد مولد وجه نقد نیستند (برای مثال حسابهای دریافتنی و سایر داراییهای مالی) یا بدهیهایی که قبلاً شناسایی شده اند (برای مثال حسابهای پرداختنی، مزایای پایان خدمت کارکنان و سایر ذخایر) تعیین می گردد. در چنین مواردی، مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد به میزان مبلغ دفتری داراییهای یاد شده افزایش و به میزان مبلغ دفتری بدهیهای یاد شده کاهش می یابد.

سرقفلی

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 می رود از هم افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند. این کار بدون توجه به انتساب یا عدم انتساب سایر داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل شونده به آن واحدها یا گروهها انجام می شود. هر واحد یا گروهی که سرقفلی به آن تخصیص داده می شود:

الف. باید بیانگر پایین ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

ب. نباید بزرگتر از قسمتی باشد که طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵، با عنوان "گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف" تعیین شده است.

۷۷. سرقتی 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. سرقتی، جریانهای نقدی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها ایجاد نمی‌کند و اغلب به ایجاد جریانهای نقدی چندین واحد مولد وجه نقد کمک می‌کند. در صورتی که نتوان سرقتی را براساس مبانی منطقی به واحدهای مولد وجه نقد تخصیص داد، چنین کاری در مورد گروه واحدهای مولد وجه نقد انجام می‌شود. بنابراین، در برخی موارد پایین‌ترین سطح در واحد تجاری که سرقتی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار دارد، متشکل از چندین واحد مولد وجه نقد است که سرقتی مربوط به آنها است اما نمی‌توان سهم هر یک از این واحدها را از سرقتی به گونه‌ای قابل اتکا 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 سرقتی به یک واحد مولد وجه نقد تخصیص یافته باشد و واحد تجاری اقدام به واگذاری بخشی از عملیات آن واحد کند، سرقتی مربوط به بخش واگذار شده باید:

الف. هنگام محاسبه سود یا زیان واگذاری، در مبلغ دفتری آن بخش منظور شود.

ب. براساس 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 سرقتی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

مثال

یک واحد تجاری بخشی از واحد مولد وجه نقدی را که سرقتی به آن تخصیص یافته است، به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال می‌فروشد. سرقتی تخصیص یافته به آن واحد را نمی‌توان به گونه‌ای منطقی به سطحی پایینتر در آن واحد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

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

از آنجا که سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد را نمی‌توان به گونه‌ای منطقی به سطحی پایین‌تر در آن واحد تخصیص داد، سرقفلی مربوط به بخش فروخته شده بر مبنای ارزشهای نسبی بخش فروخته شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه‌گیری می‌شود. بنابراین ۲۵ درصد از سرقفلی 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 سرقفلی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقفلی 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 انعکاس سرقفلی مربوط به واحدهای تجدید ساختار شده استفاده کند.

آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی

۸۰. چنانچه با توجه به بند ۷۷، سرقفلی 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 سرقفلی، با مبلغ بازیافتنی 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 سرقفلی 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

دفتري (شامل سرقفلي) با مبلغ بازيافتي آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتري واحد (شامل سرقفلي) پيش از مبلغ بازيافتي آن باشد، واحد تجاري بايد زيان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسايي کند.

زمان بندي آزمون کاهش ارزش

۸۳. آزمون سالانه کاهش ارزش در مورد واحد مولد وجه نقدي که سرقفلي به آن تخصيص يافته است، مي تواند در هر زمان طي دوره سالانه انجام شود مشروط بر اينکه اين آزمون، هر سال در همان زمان انجام شود. آزمون کاهش ارزش در واحدهاي مولد وجه نقد مختلف، ممکن است در زمانهاي متفاوتي انجام شود. اما، چنانچه تمام يا بخشي از سرقفلي تخصيص يافته به واحد مولد وجه نقد در اثر ترکيب تجاري طي دوره جاري تحصيل شده باشد، آن واحد بايد پيش از پايان دوره مالي جاري مورد آزمون کاهش ارزش قرار گيرد.

۸۴. چنانچه داراييهاي تشکيل دهنده واحد مولد وجه نقدي که سرقفلي به آن تخصيص يافته است، همزمان با واحد ياد شده، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گيرند، اين کار بايد پيش از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد، انجام شود. همچنين اگر واحدهاي مولد وجه نقد تشکيل دهنده گروهی از واحدهاي مولد وجه نقدي که سرقفلي به آنها تخصيص يافته است همزمان با گروه واحدها مورد آزمون کاهش ارزش قرار گيرد، اين کار بايد پيش از انجام آزمون کاهش ارزش گروه واحدهاي مولد وجه نقد صورت گيرد.

۸۵. هنگام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدي که سرقفلي به آن تخصيص يافته، ممکن است نشانه اي از کاهش ارزش يکي از داراييهاي متعلق به آن واحد وجود داشته باشد. در اين گونه موارد، واحد تجاري ابتدا آزمون کاهش ارزش دارايي را انجام مي دهد و هرگونه زيان کاهش ارزش آن دارايي را پيش از آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد شناسايي مي کند. همچنين، ممکن است نشانه اي از کاهش ارزش در واحد مولد وجه نقدي وجود داشته باشد که خود جزئي از گروه واحدهاي مولد وجه نقد داراي سرقفلي است. در چنين مواردی، واحد تجاري ابتدا آزمون کاهش ارزش آن واحد را انجام مي دهد و هرگونه زيان کاهش ارزش آن واحد را پيش از آزمون کاهش ارزش گروه واحدهاي مولد وجه نقد شناسايي مي کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

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

الف. داراییها و بدهیهای تشکیل دهنده آن واحد از زمان آخرین محاسبه مبلغ بازیافتنی تغییر با اهمیتی نکرده باشد،

ب. مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی، احتمال این که مبلغ بازیافتنی 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 داده ها 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 نمی توان به طور کامل به یک واحد مولد وجه نقد منتسب کرد.

۸۸. از آنجا که داراییهای مشترک جریانهای نقدی ورودی جداگانه ای ایجاد نمی کند، مبلغ بازیافتنی یک دارایی مشترک منفرد را نمی توان 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 بازیافتنی 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 می شود. در این مورد، هرگونه زیان کاهش ارزش طبق بند ۹۱ شناسایی می شود.



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 بازیافتنی 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 در نظر گرفتن داراییهای مشترک با مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 می کند.

زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

۹۱. زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد (کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که سرقفی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می گردد که مبلغ بازیافتنی 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 سرقفی 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 در نظر 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 برآورد مبلغ بازیافتنی 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 می کنند.

۹۴. اگر مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نباشد به صورت زیر عمل می شود (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 می شود، و

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

مثال

یک دستگاه ماشین، علی رغم 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

نمی شود. 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 داراییهاست. مبلغ بازیافتی این خط تولید نشان می دهد که مجموعه خط تولید کاهش ارزش ندارد.

فرض ۱: بودجه ها و یا پیش بینی های مورد تأیید مدیریت، منعکس کننده تعهد مدیریت برای جایگزینی دستگاه نیست.

مبلغ بازیافتی دستگاه را نمی توان به تنهایی برآورد کرد زیرا ارزش اقتصادی آن :

الف. ممکن است متفاوت از خالص ارزش فروش باشد، و

ب. تنها برای واحد مولد وجه نقدی که دستگاه متعلق به آن است (خط تولید)، قابل تعیین می باشد.

خط تولید کاهش ارزش ندارد و هیچ گونه زیان کاهش ارزشی برای دستگاه شناسایی نمی شود. با این وجود ممکن است ارزیابی مجدد دوره استهلاك و یا روش استهلاك دستگاه ضروری باشد. شاید دوره استهلاك کوتاه تر یا روش استهلاك سریع تر جهت انعکاس عمر مفید باقیمانده مورد انتظار دستگاه یا الگوی مورد انتظار واحد تجاری جهت استفاده از منافع اقتصادی آن لازم باشد.

فرض ۲: بودجه ها و یا پیش بینی های مورد تأیید مدیریت بیانگر تعهد مدیریت برای جایگزینی دستگاه و فروش آن در آینده نزدیک است. انتظار می رود 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 نقدی که دستگاه متعلق به آن است توجهی نمی شود. چون خالص ارزش فروش دستگاه کمتر از مبلغ دفتری آن است، زیان کاهش ارزش شناسایی می شود.



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 بازیافتنی دارایی یاد شده را برآورد کند. برای این ارزیابی، واحد تجاری باید حداقل، شواهد زیر را مورد توجه قرار دهد:

منابع اطلاعاتی برون 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 بازیافتنی دارایی را به میزان بااهمیتی 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 جهت بهبود 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 بهتر است یا بهتر 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 تعدیل 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی آن افزایش یابد. این افزایش معرف برگشت زیان کاهش ارزش است.

۹۹. برگشت زیان کاهش ارزش، منعکس‌کننده افزایش در جریانهای نقدی برآوردی 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 برآوردی می‌شود را افشا کند. نمونه‌هایی از این تغییر در برآوردها شامل موارد زیر است:

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

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

ج. تغییر در برآورد اجزای تشکیل دهنده خالص ارزش فروش، در صورتی که مبلغ بازیافتنی 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 برآوردی دارایی افزایش نیافته باشد. بنابراین زیان کاهش ارزش تنها به خاطر گذشت زمان برگشت داده نمی‌شود، حتی اگر مبلغ بازیافتنی 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 سرقفلی) 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 سرقفلی)، به مبلغی بیش از مبلغ دفتری آن با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، تجدید ارزیابی محسوب می شود. حسابداری این گونه تجدید ارزیابی ها، طبق استاندارد حسابداری دارایی مربوط انجام می شود.

۱۰۳. برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی (به جز سرقفلی)، باید بلافاصله 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 می شود. 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 می گردد.

۱۰۵. پس از شناسایی برگشت زیان کاهش ارزش، استهلاك دارایی باید در دوره های آتی تعدیل شود تا مبلغ دفتری جدید دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود) بر مبنای سیستماتیک طی سالهای باقیمانده عمر مفید 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 سرقفلی)، 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 به‌عنوان هزینه طی دوره.

ب. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده به‌عنوان 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 می باشد.

۱۱۳. اطلاعات خواسته شده در بند ۱۱۰ را می توان همراه با سایر اطلاعات افشا شده برای طبقه ای از داراییها ارائه کرد. برای مثال، این اطلاعات را می توان 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 برحسب قسمتهای مختلف" گزارش می کند، 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 سرقتی 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 برطبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵

با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" گزارش می کند، 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 ارزش شناسایی یا برگشت شده بر حسب طبقات اصلی داراییها، و چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمتها را طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف" گزارش کند، برحسب قسمتهای قابل گزارش، و
 - ۳ . در صورتی که روش تجمیع داراییها برای تشخیص واحد مولد وجه نقد، از زمان برآورد قبلی مبلغ بازیافتنی آن واحد (در صورت وجود) تغییر یافته باشد، واحد تجاری باید روش جاری و قبلی تجمیع داراییها و دلایل تغییر رویه شناسایی واحد مولد وجه نقد را تشریح کند.
 - ه . مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، یعنی اینکه از خالص ارزش فروش استفاده شده است یا ارزش اقتصادی.
 - و . چنانچه مبلغ بازیافتنی، 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 بازیافتنی، 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 سرقفی 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 سرقفی 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 بازیافتنی 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 برآورد جریانهای نقدی طی دوره تحت پوشش آخرین بودجه ها و یا پیش بینی های مالی. مفروضات اصلی، مواردی است که مبلغ بازیافتنی 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) منعکس کننده تجربه گذشته یا در موارد مقتضی سازگار با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است و در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون سازمانی.
 - ۳ . دوره ای که مدیریت برای آن، جریانهای نقدی را براساس بودجه ها و یا پیش بینی های مالی تصویب شده، برآورد نموده است و در صورت استفاده از دوره بیش از ۵ سال توضیح علت بکارگیری دوره طولانی تر.
 - ۴ . نرخ رشد استفاده شده به منظور تعمیم برآورد جریانهای نقدی برای دوره های 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 می کند.
 - ۵ . نرخ (نرخهای) تنزیل استفاده شده در پیش بینی جریانهای نقدی.
- ه . روش مورد استفاده در تعیین خالص ارزش فروش، چنانچه مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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) منعکس کننده 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 تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون سازمانی.

و . چنانچه انتظار رود تغییر در یکی از مفروضات اصلی مورد استفاده مدیریت در تعیین مبلغ بازیافتنی موجب شود مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها از مبلغ بازیافتنی آن بیشتر شود، موارد زیر باید افشا گردد :

۱. مازاد مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد 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 اندازه گیری مبلغ بازیافتنی)، باید تغییر نماید تا مبلغ بازیافتنی 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 می دهد.

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 می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

۱۱۹. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۶ با عنوان کاهش ارزش داراییها (ویرایش ۲۰۰۵) نیز رعایت می شود.





استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱

استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه گیری ارزش اقتصادی

این پیوست جزء لاینفک استاندارد حسابداری شماره ۳۲ است.

این پیوست، رهنمودهایی را برای استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه گیری ارزش اقتصادی ارائه می دهد. اگرچه رهنمود از اصطلاح یک دارایی استفاده می کند، اما در مورد یک واحد مولد وجه نقد نیز کاربرد دارد.

اجزای اندازه گیری ارزش فعلی

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

الف. برآورد جریان نقدی آتی یا مجموعه ای از جریانهای نقدی آتی که واحد تجاری انتظار دارد از دارایی حاصل شود،

ب. انتظارات درباره تغییرات احتمالی در مبلغ یا زمان بندی 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 می گیرند.

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

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

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

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

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (۱۴۱۵ه)

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 برآورد 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 اندازه گیری داراییها حاکم است:

الف. مفروضات زیربنای تعیین نرخهای سود مورد استفاده برای تنزیل جریانهای نقدی باید با مفروضات جریانهای نقدی برآوردی سازگار باشد. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات، دو بار به حساب گرفته می شود یا اینکه کلاً نادیده گرفته می شود. 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 می کند. این نرخ ۱۲ درصد نباید برای تنزیل جریانهای نقدی مورد انتظار مورد استفاده قرار گیرد، زیرا مفروضات مربوط به عدم پرداخت اقساط، قبلاً در جریانهای نقدی منعکس شده است.

ب. جریانهای نقدی برآوردی و نرخهای تنزیل باید عاری از جانبداری و عوامل غیر مرتبط با دارایی باشد. برای مثال، کم نمایی عمدی خالص جریانهای نقدی برآوردی به منظور افزایش سودآوری آتی ظاهری دارایی، منجر به جانبداری در اندازه گیری می شود.

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

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (۱۴۰۱ه)

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 برآوردی و یک نرخ تنزیل واحد (که اغلب با عنوان "نرخ متناسب با ریسک" توصیف می شود) برای محاسبه ارزش فعلی استفاده می گردد. در روش سنتی فرض بر این است که یک نرخ تنزیل واحد می تواند 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 مقایسه ای در بازار وجود دارد، بکارگیری روش سنتی نسبتاً آسان است. در مورد داراییهای با جریانهای نقدی قراردادی، این روش با شیوه ای که فعالان بازار، داراییها را توصیف می کنند (به عنوان مثال، اوراق مشارکت ۱۶ درصد)، سازگار است.

۶. با این حال، روش سنتی ممکن است برخی مشکلات پیچیده از قبیل اندازه گیری 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 متناسب با ریسک" مستلزم تجزیه و تحلیل حداقل دو عنصر است - دارایی موجود در بازار که دارای نرخ سود مشخصی است و دارایی مورد اندازه گیری. نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی دارایی مورد اندازه گیری، 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 اندازه گیری، مشابه باشد. بنابراین، موارد زیر باید در اندازه گیری مورد توجه قرار گیرد:

الف. تعیین مجموعه ای از جریانهای نقدی که تنزیل خواهد شد،

ب. تعیین دارایی دیگری در بازار که به نظر می رسد ویژگیهای جریانهای نقدی آن مشابه با دارایی مورد اندازه گیری باشد،

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (۱۳۹۱ه)

- 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 برآوردی 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 سستی، 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 ۲۲۰ میلیون ریال است. بنابراین، روش جریان نقدی مورد انتظار به دلیل تمرکز بر تجزیه و تحلیل مستقیم جریانهای نقدی مورد نظر و استفاده از مفروضات صریح‌تر در اندازه‌گیری، با روش سستی 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 (۱۴۱۵ه)

مثال		مبلغ
		میلیون ریال
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در یک سال با نرخ ۵٪	۹۵۲/۳۸	میلیون ریال
احتمال	۱۰٪	۹۵/۲۴
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در دو سال با نرخ ۵/۲۵٪	۹۰۲/۷۳	میلیون ریال
احتمال	۶۰٪	۵۴۱/۶۴
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در سه سال با نرخ ۵/۵۰٪	۸۵۱/۶۱	میلیون ریال
احتمال	۳۰٪	۲۵۵/۴۸
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 (۱۴۱۴ه)

۱۱. بسیاری از برآوردها در رویه فعلی، به طور ضمنی عناصر جریانهای نقدی مورد انتظار را دربرمی گیرد. علاوه براین، حسابداران اغلب با وضعیتهایی مواجه می شوند که باید دارایی را با استفاده از اطلاعات محدود درباره احتمالات جریانهای نقدی احتمالی اندازه گیری کنند. برای مثال، حسابدار ممکن است با موقعیتهای زیر مواجه شود:

الف. مبلغ برآوردی 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 برآوردی ۱۵۰ میلیون ریال است.
$$\left(\frac{50 + 250}{2} \right)$$

ب. مبلغ برآوردی 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 برآوردی ۱۳۳/۳۳ میلیون ریال است.
$$\left(\frac{50 + 100 + 250}{3} \right)$$

ج. مبلغ برآوردی، 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 برآوردی ۱۴۰ میلیون ریال است.
$$[(50 \times 0.1) + (250 \times 0.3) + (100 \times 0.6)]$$

در هر مورد، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی، احتمالا برآورد بهتری از ارزش اقتصادی، در مقایسه با یک مبلغ واحد (اعم از حداقل، بیشترین احتمال یا حداکثر) فراهم می کند.

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

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۱ (۱۴۱۵ه)

ممکن است بدون تحمل هزینه قابل ملاحظه، قادر به جمع‌آوری اطلاعاتی بیشتر از اظهارات کلی درباره نوسان جریانهای نقدی نباشد. واحد تجاری باید بین هزینه کسب اطلاعات اضافی و منفعت افزایش قابلیت اتکای 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، انباشت 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 بازیافتنی یک دارایی است. مبلغ بازیافتنی 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.

نرخ 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 (۱۴۰۱ه)

برآوردی 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 برآوردی نشده باشد.

۱۷. برای انجام چنین برآوردی، 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 برآوردی دارایی را منعکس کند، و

ب. ریسکهای غیر مرتبط با جریانهای نقدی برآوردی دارایی یا ریسکهایی که منجر به تعدیل جریانهای نقدی برآوردی 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 (۱۴۱۴ه)

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 تعدیل می شود.

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





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 سرقفلی و حقوق اقلیت
۶۵ - ۷۵	مثال ۷. تخصیص داراییهای مشترک
۷۶ - ۸۵	مثال ۸. نحوه افشای واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

مثالهای توضیحی

این مثالها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۳۲ محسوب نمی شود. در کلیه مثالهای این پیوست فرض می شود 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 زنجیره ای

موضوع

۱. فروشگاه "الف" متعلق به شرکت فروشگاههای زنجیره ای "ب" است. فروشگاه "الف" کلیه کالاهای خود را تنها از واحد خرید شرکت "ب" تأمین می کند. قیمت گذاری، بازاریابی، تبلیغات و سیاستگذاری نیروی انسانی (به جز استخدام صندوقدار و فروشنده) فروشگاه "الف" توسط شرکت "ب" انجام می شود. 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 روشی مشابه با فروشگاه "الف" مدیریت می شود. فروشگاه "الف" و ۴ فروشگاه دیگر، پنج سال قبل خریداری و سرقتی 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 می گیرد:

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

الف. آیا گزارشگری مدیریت داخلی 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 می شود 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 می شود، 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 پایین ترین سطح شرکت "ب" باشد که در آن،
سرقفلی با هدف مدیریت داخلی نظارت می شود، شرکت "ب" آزمون کاهش ارزش
تشریح شده در بند ۸۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را برای آن واحد مولد وجه نقد
بکار می گیرد. 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 زنجیره ای "ب"، آزمون کاهش ارزش تشریح شده در بند ۸۰
استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را برای آن واحد مولد وجه نقد بکار می گیرد.

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 می کند. قیمت انتقالی محصولات
کارخانه "ب" به کارخانه "ج" به گونه ای تعیین شده است که کل سود به کارخانه "ب"
منتقل می شود. ۸۰ درصد از محصول نهایی کارخانه "ج" به مشتریان خارج از واحد

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

تجاری فروخته می شود. ۶۰ درصد از محصول نهایی کارخانه "ب" به کارخانه "ج" و ۴۰ درصد مابقی به مشتریان خارج از واحد تجاری فروخته می شود. در هر یک از حالت های زیر، واحدهای مولد وجه نقد برای کارخانه های "ب" و "ج" چیست؟

حالت اول :

کارخانه "ب" می تواند محصولاتی را که به کارخانه "ج" می فروشد، در یک بازار فعال به فروش برساند. قیمت های انتقالی داخلی بیش از قیمت های بازار است.

حالت دوم:

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

تجزیه و تحلیل

حالت اول

۶ . کارخانه "ب" می تواند محصولات خود را در یک بازار فعال به فروش برساند، لذا جریان های نقدی ورودی آن تا حد زیادی مستقل از جریان های 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 می گیرد (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 می فروشد؛ بنابراین، جریان های نقدی ورودی آن را می توان تا حد زیادی مستقل تلقی کرد.

۸ . قیمت های انتقالی داخلی، منعکس کننده قیمت های بازار برای محصول کارخانه "ب" نیست. بنابراین، برای تعیین ارزش اقتصادی کارخانه های "ب" و "ج"، واحد تجاری بودجه ها و یا



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

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

حالت دوم

۹. به احتمال زیاد، مبلغ بازیافتنی هر کارخانه را نمی‌توان مستقل از مبلغ بازیافتنی 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. در نتیجه، 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. در نتیجه، 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" تحویل 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 (۱۴۰۱ه)

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" با هم، واحد تجاری "الف" بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی را به گونه‌ای تعدیل می‌کند که منعکس‌کننده بهترین برآورد از قیمت‌های آتی مبتنی 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 (۱۴۱۱ه)

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

۱۶. در نتیجه، 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. عناوین 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 عناوین مجلات خریداری شده به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود. مخارج تهیه و انتشار مجلات و نگهداشت عناوین فعلی هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. جریانهای نقدی ورودی ناشی از فروش مستقیم و تبلیغات، برای هر عنوان مجله قابل شناسایی است. عناوین توسط بخشهای مشتریان مدیریت می‌گردد. میزان درآمد تبلیغات برای هر عنوان مجله به تنوع عناوین موجود در بخش مشتری که عنوان مجله مزبور به آن مربوط می‌شود، بستگی دارد. سیاست مدیریت بر این است که عناوین قدیمی را قبل از پایان عمر مفید آنها کنار بگذارد و بلافاصله آن را با عناوین 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 عناوین موجود برای همان بخش از مشتریان تأثیر بپذیرد، جریانهای نقدی ورودی ناشی از فروشهای مستقیم و تبلیغات، برای هر عنوان مجله قابل شناسایی است. به علاوه، اگرچه عناوین مجلات توسط بخشهای مشتریان مدیریت می‌شود، لیکن تصمیمات مربوط به کنارگذاری عناوین مجلات، برای تک تک مجلات به صورت جداگانه گرفته می‌شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۱۹. بنابراین، هر یک از عناوین مجلات به احتمال زیاد، جریانهای نقدی ورودی ایجاد می کند که به میزان عمده ای از دیگری مستقل است و هر عنوان مجله، یک واحد مولد وجه نقد جداگانه می باشد.

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

موضوع

۲۰. 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

۲۱. هدف اصلی از نگهداری این ساختمان، پشتیبانی فعالیتهای تولیدی شرکت "الف" است. بنابراین، نمی توان کل ساختمان را مولد جریانهای نقدی ورودی تلقی کرد که به میزان عمده ای 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.

۲۲. ساختمان به عنوان یک سرمایه گذاری نگهداری نمی شود. 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 می شود.

موضوع و محاسبه ارزش اقتصادی

۲۳. در پایان سال ۱۳۸۰، واحد تجاری "الف"، واحد تجاری "ب" را به مبلغ ۱۰٫۰۰۰ میلیون ریال تحصیل می کند. واحد تجاری "ب" دارای کارخانه های تولیدی در سه کشور می باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

جدول ۱ - داده‌ها در پایان سال ۱۳۸۰

سرقفلی میلیون ریال ^(۱)	ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	تخصیص قیمت خرید میلیون ریال	
۱٫۰۰۰	۲٫۰۰۰	۳٫۰۰۰	فعاليتها در کشور "ج"
۵۰۰	۱٫۵۰۰	۲٫۰۰۰	فعاليتها در کشور "د"
۱٫۵۰۰	۳٫۵۰۰	۵٫۰۰۰	فعاليتها در کشور "ه"
۳٫۰۰۰	۷٫۰۰۰	۱۰٫۰۰۰	جمع

(۱) فعاليتها در هر کشور بيانگر پايين‌ترين سطحی است که بر سرقفلی به منظور مدیریت داخلی نظارت می‌شود (سرقفلی معادل تفاوت بین قیمت خرید فعاليتها در هر کشور، طبق قرارداد خرید و ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص است).

۲۴. از آنجا که سرقفلی به فعاليتهاي موجود در هر کشور تخصیص داده شده است، هریک از فعاليتها 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 بازیافتنی (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 ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱، ارزش اقتصادی هر یک از واحدهای مولد وجه نقد بیش از مبلغ دفتری آنهاست. بنابراین، فعاليتهاي هر کشور و سرقفلی تخصیص داده شده به آن فعاليتها بدون کاهش ارزش تلقی می‌شود.

۲۶. در ابتدای سال ۱۳۸۲ دولت جدیدی در کشور "ج" انتخاب می‌شود. این دولت مقرراتی را وضع می‌کند که به موجب آن، محدوديتهاي بااهمیتی بر صادرات محصول اصلی واحد تجاری "الف" حاکم می‌شود. در نتیجه، 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 (۱۴۰۱ه)

۲۷. با توجه به محدودیتهای صادراتی عمده و کاهش تولید ناشی از آن، واحد تجاری "الف" باید مبلغ بازیافتنی فعالیتهای کشور "ج" در ابتدای سال ۱۳x۲ را برآورد کند.

۲۸. واحد تجاری "الف" داراییهای قابل تشخیص فعالیتهای کشور "ج" را طی ۱۲ سال و سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری را طی ۲۰ سال با روش خط مستقیم مستهلک می کند و ارزش باقیمانده ای را برای آنها برآورد نمی کند.

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

الف. بر مبنای آخرین بودجه ها و یا پیش بینی های مالی مورد تأیید مدیریت برای ۵ سال آینده (سالهای ۱۳x۲ تا ۱۳x۶) جریانهای نقدی را پیش بینی می کند.

ب. جریانهای نقدی سالهای بعد (سالهای ۱۳x۷ تا ۱۳x۲۲) را بر مبنای نرخهای رشد نزولی برآورد می کند. نرخ رشد برای ۱۳x۷، ۳ درصد برآورد می شود. این نرخ از متوسط نرخ رشد بلندمدت در بازار کشور "ج" کمتر است.

ج. نرخ تنزیل ۱۵ درصد را انتخاب می کند که بیانگر نرخ (قبل از مالیات) است که ارزیابیهای جاری بازار از ارزش زمانی پول و خطرات خاص واحد مولد وجه نقد کشور "ج" را نشان می دهد.

شناسایی و اندازه گیری زیان کاهش ارزش

۳۰. مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد کشور "ج"، ۱۳۶۰ میلیون ریال است.

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

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۳۲. به دلیل اینکه مبلغ دفتری به میزان ۱۴۲۳ میلیون ریال بیش از مبلغ بازیافتنی است، واحد تجاری "الف" زیان کاهش ارزش به میزان ۱۴۲۳ میلیون ریال را بلافاصله در سود و زیان شناسایی می کند. مبلغ دفتری سرقفلی مربوط به عملیات کشور "ج" قبل از کاهش دادن مبلغ دفتری سایر داراییهای قابل تشخیص واحد مولد وجه نقد کشور "ج" حذف می شود (بند ۹۱ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

۳۳. اثرات مالیاتی به صورت مجزا به حساب منظور می شود.

جدول ۲ - محاسبه ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" در ابتدای سال ۱۳×۲

سال	رشد بلندمدت	نرخ	جریانهای نقدی آتی	عامل ارزش فعلی با نرخ تنزیل ۱۵٪ ^(۳)	جریانهای نقدی آتی تنزیل شده
۱۳×۲ (n=۱)			۲۳۰ ^(۱)	۰/۸۶۹۵۷	۲۰۰
۱۳×۳			۲۵۳ ^(۱)	۰/۷۵۶۱۴	۱۹۱
۱۳×۴			۲۷۳ ^(۱)	۰/۶۵۷۵۲	۱۸۰
۱۳×۵			۲۹۰ ^(۱)	۰/۵۷۱۷۵	۱۶۶
۱۳×۶			۳۰۴ ^(۱)	۰/۴۹۷۱۸	۱۵۱
۱۳×۷	۳٪		۳۱۳ ^(۲)	۰/۴۳۲۳۳	۱۳۵
۱۳×۸	۲٪		۳۰۷ ^(۲)	۰/۳۷۵۹۴	۱۱۵
۱۳×۹	۶٪		۲۸۹ ^(۲)	۰/۳۲۶۹۰	۹۴
۱۳×۱۰	۱۵٪		۲۴۵ ^(۲)	۰/۲۸۴۲۶	۷۰
۱۳×۱۱	۲۵٪		۱۸۴ ^(۲)	۰/۲۴۷۱۹	۴۵
۱۳×۱۲ (n=۱۱)	۶۷٪		۶۱ ^(۲)	۰/۲۱۴۹۴	۱۳
ارزش اقتصادی					۱۳۶۰

(۱) مبتنی بر بهترین برآورد مدیریت از خالص جریانهای نقدی پیش بینی 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 می شود که در آن a نرخ تنزیل و n دوره تنزیل است.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۴ه)

جدول ۳ - محاسبه و تخصیص زیان کاهش ارزش برای واحد مولد وجه نقد کشور "ج" در ابتدای سال ۱۳۹۲

سرقتی	داراییهای قابل تشخیص	جمع
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ابتدای سال ۱۳۹۲		
بهای تمام شده	۱,۰۰۰	۳,۰۰۰
استهلاک انباشته ۱۳۹۱	(۵۰)	(۲۱۷)
بهای تمام شده مستهلک شده	۹۵۰	۲,۷۸۳
کاهش ارزش انباشته	(۹۵۰)	(۱,۴۲۳)
مبلغ دفتری	۰	۱,۳۶۰

مثال ۳. برگشت زیان کاهش ارزش

از داده‌های مثال ۲ در مورد 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 در نتیجه مدیریت پیش‌بینی می‌کند که تولید به میزان ۳۰ درصد رشد نماید. این تغییر مساعد، واحد تجاری "الف" را ملزم به تجدید برآورد مبلغ بازایافتنی 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 (۱۴۱۱ه)

۳۵. محاسبات مشابه مثال ۲ نشان می دهد که مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد در کشور "ج" را با هم مقایسه می کند.

جدول ۱ - محاسبه مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳۳۳

سرقفلی میلیون ریال	داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	جمع میلیون ریال
ابتدای سال ۱۳۳۲ (مثال ۲)		
۱۰۰۰	۲۰۰۰	۳۰۰۰
(۵۰)	(۱۶۷)	(۲۱۷)
(۹۵۰)	(۴۷۳)	(۱,۴۲۳)
۰	۱,۳۶۰	۱,۳۶۰
پایان سال ۱۳۳۳		
-	(۲۴۷)	(۲۴۷)
۰	۱,۱۱۳	۱,۱۱۳
۰	۱,۹۱۰	۱,۹۱۰
۷۹۷		
استهلاک سالهای ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳ ^(۱)		
مبلغ دفتری		
مبلغ بازیافتنی		
مازاد مبلغ بازیافتنی نسبت به مبلغ دفتری		

(۱) پس از شناسایی زیان کاهش ارزش در ابتدای سال ۱۳۳۲، واحد تجاری "الف" استهلاک داراییهای قابل تشخیص واقع در کشور "ج" را بر مبنای مبلغ دفتری تعدیل شده و عمر مفید باقیمانده (۱۱ سال) بازنگری می کند (از ۱۶۶/۷ به ۱۲۳/۶ میلیون ریال در هر سال).



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۳۷. از زمان آخرین زیان کاهش ارزش شناسایی شده، تغییر مساعدی در برآوردهای مورد استفاده جهت تعیین مبلغ بازیافتنی خالص داراییهای 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 ۱۳×۲ را برگشت می‌دهد.

۳۸. طبق بندهای ۱۰۶ و ۱۰۷ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، واحد تجاری "الف" مبلغ دفتری داراییهای 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 بازیافتنی (۱۹۱۰ میلیون ریال) و بهای تمام شده مستهلک شده داراییهای قابل تشخیص (۱۵۰۰ میلیون ریال) افزایش می‌دهد (جدول شماره ۲ را ملاحظه نمایید). این افزایش بلافاصله 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 مستهلک شده داراییهای قابل تشخیص واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳×۳

داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	پایان سال ۱۳×۳
۲۰۰۰	بهای تمام شده
(۵۰۰)	استهلاک انباشته (۷/۱۶۶×۳ سال)
۱۵۰۰	بهای تمام شده مستهلک شده
۱۹۱۳	مبلغ دفتری (جدول شماره ۱)
۳۸۷	تفاوت



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۱ه)

جدول ۳- مبلغ دفتری داراییهای واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳x۳

داراییهای			
سرقتی	قابل تشخیص	جمع	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			پایان سال ۱۳x۳
۱۰۰۰	۲۰۰۰	۳۰۰۰	بهای تمام شده
(۵۰)	(۴۱۴)	(۴۶۴)	استهلاک انباشته
(۹۵۰)	(۴۷۳)	(۱۴۲۳)	کاهش ارزش انباشته
۰	۱۱۳	۱۱۳	مبلغ دفتری
۰	۳۸۷	۳۸۷	برگشت زیان کاهش ارزش
۰	۱۵۰۰	۱۵۰۰	مبلغ دفتری جدید

مثال ۴. نحوه برخورد با تجدید ساختار آتی
در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می شود.

موضوع

۴۰. در پایان سال ۱۳x۰، واحد تجاری "م" کارخانه ای را مورد آزمون کاهش ارزش قرار می دهد. این کارخانه، یک واحد مولد وجه نقد است. داراییهای این کارخانه به بهای تمام شده مستهلک شده نگهداری می شود. مبلغ دفتری این کارخانه ۳۰۰۰ میلیون ریال و عمر مفید باقیمانده آن ۱۰ سال است.

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۴۲. بودجه‌های مورد تأیید مدیریت نشان می‌دهد که:

الف. در پایان سال ۱۳۳۳، کارخانه با مخارج برآوردی 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 ۱۳۳۲، واحد تجاری "م" متعهد به انجام تجدید ساختار می‌شود. مخارج تجدید ساختار کماکان معادل ۱۰۰ میلیون ریال برآورد می‌شود و از این رو برای آن ذخیره شناسایی می‌گردد. جریانهای نقدی آتی برآوردی کارخانه که براساس آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت می‌باشد، در بند ۴۷ منعکس شده و نرخ تنزیل فعلی، مشابه پایان سال ۱۳۳۰ است.

۴۴. در پایان سال ۱۳۳۳، مخارج واقعی تجدید ساختار معادل ۱۰۰ میلیون ریال متحمل و پرداخت شد. جریانهای نقدی آتی برآوردی کارخانه مندرج در آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت و نرخ تنزیل فعلی، همچنان مشابه پایان سال ۱۳۳۲ است.

در پایان سال ۱۳۳۰

جدول ۱- محاسبه ارزش اقتصادی کارخانه در پایان سال ۱۳۳۰

سال	جریانهای نقدی میلیون ریال	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪ میلیون ریال
۱۳۳۱	۳۰۰	۲۶۳
۱۳۳۲	۲۸۰	۲۱۵
۱۳۳۳	۴۲۰ ^(۱)	۲۸۳
۱۳۳۴	۵۲۰ ^(۲)	۳۰۸



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

(ادامه جدول ۱)

سال	جریانهای نقدی	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳۵۵	۳۵۰ ^(۲)	۱۸۲
۱۳۵۶	۴۲۰ ^(۲)	۱۹۱
۱۳۵۷	۴۸۰ ^(۲)	۱۹۲
۱۳۵۸	۴۸۰ ^(۲)	۱۶۸
۱۳۵۹	۴۶۰ ^(۲)	۱۴۱
۱۳۶۰	۴۰۰ ^(۲)	۱۰۸
ارزش اقتصادی		۲۰۵۱

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

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

۴۵. مبلغ بازیافتنی کارخانه (ارزش اقتصادی) کمتر از مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده)

آن است. بنابراین، واحد تجاری "م" زیان کاهش ارزش برای کارخانه شناسایی می‌کند.

جدول ۲ - محاسبه زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۵۰

کارخانه	
میلیون ریال	
۳۰۰۰	بهای تمام شده مستهلک شده
۲۰۵۱	مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۱)
(۹۴۹)	زیان کاهش ارزش
۲۰۵۱	مبلغ دفتری



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

در پایان سال ۱۳۰۱

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

در پایان سال ۱۳۰۲

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. در نتیجه جریانهای نقدی آتی برآوردی که در محاسبه ارزش اقتصادی پایان سال ۱۳۰۰ مورد استفاده قرار می‌گیرد، افزایش می‌یابد. طبق بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، مبلغ بازیافتی کارخانه دوباره در پایان سال ۱۳۰۲ تعیین می‌شود.

جدول ۳- محاسبه ارزش اقتصادی کارخانه در پایان سال ۱۳۰۲

سال	جریانهای نقدی	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪
	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳۰۳	(۱) ۴۲۰	۳۶۸
۱۳۰۴	(۲) ۵۷۰	۴۳۹
۱۳۰۵	(۲) ۳۸۰	۲۵۶
۱۳۰۶	(۲) ۴۵۰	۲۶۶
۱۳۰۷	(۲) ۵۱۰	۲۶۵
۱۳۰۸	(۲) ۵۱۰	۲۳۲
۱۳۰۹	(۲) ۴۸۰	۱۹۲
۱۳۲۰	(۲) ۴۱۰	۱۴۴
ارزش اقتصادی		۲۱۶۲

(۱) شامل مخارج برآوردی جهت تجدید ساختار نمی‌باشد، زیرا قبلاً از این بابت بدهی شناسایی شده است.

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۴۸. مبلغ بازیافتنی 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 ۱۳۰۰ را برگشت می‌دهد.

جدول ۴- محاسبه برگشت زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۰۲

کارخانه	
میلیون ریال	
۲۰۵۱	مبلغ دفتری پایان سال ۱۳۰۰ (جدول شماره ۲)
	پایان سال ۱۳۰۲
(۴۱۰)	هزینه استهلاک (برای سالهای ۱۳۰۱ و ۱۳۰۲ - جدول شماره ۵)
۱۶۴۱	مبلغ دفتری قبل از برگشت زیان کاهش ارزش
۲۱۶۲	مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۳)
۵۲۱	برگشت زیان کاهش ارزش
۲۱۶۲	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
۲۴۰۰ ^(۱)	بهای تمام شده مستهلک شده (جدول شماره ۵)

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

در پایان سال ۱۳۰۳

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 برآوردی آتی که جهت تعیین ارزش اقتصادی در پایان سال ۱۳۰۲ بکار می‌رود، به وجود نمی‌آید. لذا مبلغ بازیافتنی برای کارخانه در پایان سال ۱۳۰۳ محاسبه نمی‌شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری کارخانه

پایان سال	بهای تمام شده مستهلك شده	مبلغ باز یافتنی	هزینه استهلاك تعدیل شده	زیان کاهش ارزش	مبلغ دفتری
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳x۰	۳,۰۰۰	۲,۰۵۱	۰	(۹۴۹)	۲,۰۵۱
۱۳x۱	۲,۷۰۰	م. ن	(۲۰۵)	۰	۱,۸۴۶
۱۳x۲	۲,۴۰۰	۲,۱۶۲	(۲۰۵)	۵۲۱	۲,۱۶۲
۱۳x۳	۲,۱۰۰	م. ن	(۲۷۰)	۰	۱,۸۹۲

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

مثال ۵. نحوه برخورد 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 مستهلك شده گزارش می‌شود و مبلغ دفتری آن ۱۵۰,۰۰۰ میلیون ریال است. عمر مفید باقیمانده برآوردی آن ۱۰ سال می‌باشد.

۵۱. مبلغ باز یافتنی 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 برآوردی 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 (۱۴۰۱ه)

ب. در سال ۱۳۴۱ برای بهبود عملکرد ماشین آلات از طریق افزایش ظرفیت تولیدی، مخارجی معادل ۲۵۰۰۰ میلیون ریال انجام خواهد شد.

۵۳. جریانهای نقدی برآوردی آتی ماشین آلات براساس آخرین بودجه‌های مورد تأیید مدیریت، در بند ۵۶ منعکس شده و نرخ تنزیل فعلی، مشابه نرخ پایان سال ۱۳۴۰ است.

جدول ۱- محاسبه ارزش اقتصادی ماشین آلات در پایان سال ۱۳۴۰

سال	جریانهای نقدی	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪ میلیون ریال
۱۳۴۱	(۱) ۲۲,۱۶۵	۱۹,۴۴۳
۱۳۴۲	(۱) ۲۱,۴۵۰	۱۶,۵۰۵
۱۳۴۳	(۱) ۲۰,۵۵۰	۱۳,۸۷۱
۱۳۴۴	(۱) و (۲) ۲۴,۷۲۵	۱۴,۶۳۹
۱۳۴۵	(۱) و (۳) ۲۵,۳۲۵	۱۳,۱۵۳
۱۳۴۶	(۱) و (۳) ۲۴,۸۲۵	۱۱,۳۱۰
۱۳۴۷	(۱) و (۳) ۲۴,۱۲۳	۹,۶۴۰
۱۳۴۸	(۱) و (۳) ۲۵,۵۳۳	۸,۹۵۱
۱۳۴۹	(۱) و (۳) ۲۴,۲۳۴	۷,۴۵۲
۱۳۵۰	(۱) و (۳) ۲۲,۸۵۰	۶,۱۶۴
ارزش اقتصادی		۱۲۱,۱۲۸

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

(۲) شامل مخارج برآوردی برای بهبود عملکرد ماشین آلات که در بودجه‌های مدیریت منعکس شده است، نمی‌باشد.

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

۵۴. مبلغ بازیافتنی ماشین آلات (ارزش اقتصادی) از مبلغ دفتری آن کمتر است. بنابراین،

واحد تجاری "ف" زیان کاهش ارزش را برای ماشین آلات شناسایی می‌کند.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۴ه)

جدول ۲- محاسبه زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۰۰

ماشین آلات	
میلیون ریال	
۱۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده مستهلک شده
۱۲۱,۱۲۸	مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۱)
(۲۸,۸۷۲)	زیان کاهش ارزش
۱۲۱,۱۲۸	مبلغ دفتری

سالهای ۱۳۰۱ تا ۱۳۰۳

۵۵. رویدادی که مستلزم برآورد مجدد مبلغ بازیافتنی ماشین آلات باشد واقع نشده است. بنابراین، نیازی به محاسبه مبلغ بازیافتنی نیست.

پایان سال ۱۳۰۴

۵۶. مخارجی برای بهبود عملکرد ماشین آلات انجام شده است. بنابراین، در تعیین ارزش اقتصادی ماشین آلات، منافع آتی مورد انتظار ناشی از بهبود عملکرد ماشین آلات، در پیش بینی جریانهای نقدی در نظر گرفته می شود. این امر موجب افزایش جریانهای نقدی آتی برآوردی می گردد که جهت تعیین ارزش اقتصادی در پایان سال ۱۳۰۰، مورد استفاده قرار گرفته بود. در نتیجه، طبق بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، مبلغ بازیافتنی ماشین آلات دوباره در پایان سال ۱۳۰۴ محاسبه می شود.

جدول ۳- محاسبه ارزش اقتصادی ماشین آلات در پایان سال ۱۳۰۴

سال	جریانهای نقدی ^(۱)	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪
	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳۰۵	۳۰,۳۲۱	۲۶,۵۹۷
۱۳۰۶	۳۲,۷۵۰	۲۵,۲۰۰
۱۳۰۷	۳۱,۷۲۱	۲۱,۴۱۱
۱۳۰۸	۳۱,۹۵۰	۱۸,۹۱۷



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

(ادامه جدول ۳)

تنزیل شده با	جریانهای نقدی ^(۱)	سال
نرخ ۱۴٪	میلیون ریال	
میلیون ریال		
۱۷۱۹۱	۳۳۱۰۰	۱۳۸۹
۱۲۷۵۶	۲۷۹۹۹	۱۳۹۰
۱۲۲۰۷۲		ارزش اقتصادی

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

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

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

ماشین آلات	
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 بازیافتنی (جدول شماره ۳)
۱۷۳۲۴	برگشت زیان کاهش ارزش
۱۱۵۰۰۰	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
۱۱۵۰۰۰ ^(۱)	بهای تمام شده تاریخی مستهلک شده (جدول شماره ۵)

(۱) ارزش اقتصادی ماشین آلات از بهای تمام شده مستهلک شده، بیشتر می‌باشد. بنابراین، برگشت زیان نباید موجب فزونی مبلغ دفتری ماشین آلات نسبت به بهای تمام شده مستهلک شده گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری ماشین آلات

سال	بهای تمام شده مستهلك شده	مبلغ باز یافتنی	هزینه استهلاك تعدیل شده	زیان کاهش ارزش	مبلغ دفتری
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳۸۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۱,۱۲۸	۰	(۲۸,۸۷۲)	۱۲۱,۱۲۸
۱۳۸۱	۱۳۵,۰۰۰	م.ن	(۱۲,۱۱۳)	۰	۱۰۹,۰۱۵
۱۳۸۲	۱۲۰,۰۰۰	م.ن	(۱۲,۱۱۳)	۰	۹۶,۹۰۲
۱۳۸۳	۱۰۵,۰۰۰	م.ن	(۱۲,۱۱۳)	۰	۸۴,۷۸۹
۱۳۸۴	۹۰,۰۰۰		(۱۲,۱۱۳)		
بهبودی	۲۵,۰۰۰		-		
	۱۱۵,۰۰۰	۱۲۲,۰۷۲	(۱۲,۱۱۳)	۱۷,۳۲۴	۱۱۵,۰۰۰
۱۳۸۵	۹۵,۸۳۳	م.ن	(۱۹,۱۶۷)	۰	۹۵,۸۳۳

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

مثال ۶. آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی 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 ۲۱۰۰ 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. سرقفلی به مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال معادل تفاوت بین جمع مابه‌ازای انتقالی و مبلغ حقوق اقلیت (۳۰۰ میلیون ریال + ۲۱۰۰ میلیون ریال) و خالص داراییهای قابل تشخیص (۱۵۰۰ میلیون ریال) است.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۵۹. مجموعه کل داراییهای واحد فرعی، کوچکترین مجموعه داراییهایی است که جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن، به میزان عمده‌ای 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 هم‌افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند، از این رو سرقفلی مربوط به آن هم‌افزایی 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 سرقفلی 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 ۱۳۳۳، مبلغ بازیافتنی واحد فرعی به عنوان واحد مولد وجه نقد را ۱۰۰۰ میلیون ریال تعیین می‌کند. مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده) داراییهای واحد فرعی به غیر از سرقفلی ۱۳۵۰ میلیون ریال است.

آزمون کاهش ارزش واحد فرعی (واحد مولد وجه نقد)

۶۱. سرقفلی قابل انتساب به اقلیت در مبلغ بازیافتنی واحد فرعی در نظر گرفته شده اما در صورتهای مالی تلفیقی واحد اصلی شناسایی نشده است. بنابراین، مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده) واحد فرعی پیش از مقایسه با مبلغ بازیافتنی آن به میزان ۱۰۰۰ میلیون ریال، به میزان سرقفلی قابل انتساب به اقلیت افزایش می‌یابد. سرقفلی قابل انتساب به سهم ۸۰ درصدی واحد اصلی در واحد فرعی در تاریخ تحصیل، پس از تخصیص ۵۰۰ میلیون ریال به سایر واحدهای مولد وجه نقد واحد اصلی، برابر با ۴۰۰ میلیون ریال است که مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده) آن ۳۸۰ میلیون ریال می‌باشد. بنابراین، سرقفلی قابل انتساب به سهم ۲۰ درصدی اقلیت در واحد فرعی در



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

تاریخ تحصیل، ۱۰۰ میلیون ریال است که مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده) آن ۹۵ میلیون ریال می باشد.

جدول ۱- آزمون کاهش ارزش واحد فرعی در پایان سال ۱۳۳۳

سرقتی واحد فرعی میلیون ریال	خالص داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	جمع میلیون ریال
پایان سال ۱۳۳۳		
۳۸۰	۱۳۵۰	۱۷۳۰
مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده)		
۹۵	-	۹۵
سهم اقلیت (شناسایی نشده)		
۴۷۵	۱۳۵۰	۱۸۲۵
مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده) تعدیل شده		
		۱۰۰۰
مبلغ بازیافتنی		
		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 مستهلک شده) سرقتی می شود و سپس باقیمانده آن بین سایر داراییها تسهیم می گردد.

۶۳. بنابراین، ۴۷۵ میلیون ریال از ۸۲۵ میلیون ریال زیان کاهش ارزش واحد فرعی به سرقتی تخصیص می یابد. در صورتی که واحد فرعی که بخشی از آن تملک شده، خود یک واحد مولد وجه نقد باشد، زیان کاهش ارزش سرقتی بر مبنای تخصیص سود یا زیان بین حقوق اکثریت و اقلیت تسهیم می شود. در این مثال، سود یا زیان بر مبنای نسبت مالکیت تخصیص می یابد. از آنجا که سرقتی تنها به میزان سهم مالکیت ۸۰ درصدی واحد اصلی در واحد فرعی شناسایی می شود، واحد اصلی تنها ۸۰ درصد زیان کاهش ارزش سرقتی (یعنی ۳۸۰ میلیون ریال) را شناسایی می کند.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۱ه)

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

جدول ۲- تخصیص زیان کاهش ارزش واحد فرعی در پایان سال ۱۳۳۳

سرقتی میلیون ریال	خالص داراییهای قابل تشخیص میلیون ریال	جمع میلیون ریال
پایان سال ۱۳۳۳		
۳۸۰	۱۳۵۰	۱۷۳۰
(۳۸۰)	(۳۵۰)	(۷۳۰)
—	۱۰۰۰	۱۰۰۰
مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده)		
زیان کاهش ارزش		
مبلغ دفتری		

مثال ۷. تخصیص داراییهای مشترک

در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می شود.

موضوع

۶۵. واحد تجاری "م" دارای سه واحد مولد وجه نقد به نامهای "الف"، "ب" و "ج" است. مبالغ دفتری این واحدها شامل سرقتی نیست. به دلیل تغییرات در محیط فناوری واحد تجاری "م"، آزمون کاهش ارزش برای هر یک از واحدهای مولد وجه نقد انجام می شود. در پایان سال ۱۳۳۰، 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 می شود. 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 می باشد. مبالغ دفتری واحدهای مولد وجه نقد مبنای



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

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

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

۶۸. مبلغ بازیافتنی (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 می شود.

تشخیص 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 می کند. 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 می کند: الف. مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی را می توان بر مبنای منطقی و یکنواخت به واحدهای مولد وجه نقد تحت بررسی تخصیص داد.

ب. مبلغ دفتری مرکز تحقیقات را نمی توان 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 می یابد. به دلیل اینکه عمر مفید برآوردی واحد مولد وجه نقد "الف" ۱۰ سال و واحدهای مولد وجه نقد "ب" و "ج" ۲۰ سال است، از مبنای تخصیص موزون استفاده می شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۴ه)

جدول ۱ - محاسبه تخصیص موزون مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی

الف	ب	ج	جمع
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
پایان سال ۱۳۰۰			
۱۰۰	۱۵۰	۲۰۰	۴۵۰
۱۰ سال	۲۰ سال	۲۰ سال	
۱	۲	۲	
وزن مبتنی بر عمر مفید			
۱۰۰	۳۰۰	۴۰۰	۸۰۰
مبلغ دفتری پس از وزن دهی			
٪۱۲	٪۳۸	٪۵۰	٪۱۰۰
نسبت تخصیص ساختمان			
(۱۰۰ ÷ ۸۰۰) (۳۰۰ ÷ ۸۰۰) (۴۰۰ ÷ ۸۰۰)			

تخصیص مبلغ دفتری ساختمان

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

تعیین مبلغ بازیافتنی و محاسبه زیان کاهش ارزش

۷۲. طبق بند ۸۹ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، ابتدا مبلغ بازیافتنی 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 می شود. در بند ۸۹ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ سپس این الزام مطرح می شود که مبلغ بازیافتنی 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 (۱۴۱۴ه)

جدول ۲ - محاسبه ارزش اقتصادی واحدهای "الف"، "ب"، "ج" و واحد تجاری "م" در پایان سال ۱۳۸۰

الف		ب		ج		م		سال
جریانهای	با نرخ	جریانهای	با نرخ	جریانهای	با نرخ	جریانهای	با نرخ	
نقدی	تنزیل ۱۵٪	نقدی	تنزیل ۱۵٪	نقدی	تنزیل ۱۵٪	نقدی	تنزیل ۱۵٪	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۸	۱۶	۱۰	۸	۹	۷	۳۹	۳۴	۱
۳۱	۲۳	۲۰	۱۲	۱۵	۱۰	۷۲	۵۴	۲
۳۷	۲۴	۳۴	۱۶	۲۲	۱۶	۱۰۵	۶۹	۳
۴۲	۲۴	۴۴	۱۷	۲۵	۱۷	۱۲۸	۷۳	۴
۴۷	۲۴	۵۱	۱۶	۲۵	۱۶	۱۴۳	۷۱	۵
۵۲	۲۲	۵۶	۱۴	۲۴	۱۴	۱۵۵	۶۷	۶
۵۵	۲۱	۶۰	۱۳	۲۲	۱۳	۱۶۲	۶۱	۷
۵۵	۱۸	۶۳	۱۱	۲۱	۱۱	۱۶۶	۵۴	۸
۵۳	۱۵	۶۵	۱۰	۱۸	۱۰	۱۶۷	۴۸	۹
۴۸	۱۲	۶۶	۹	۱۶	۹	۱۶۹	۴۲	۱۰
		۶۶	۸	۱۴	۸	۱۳۲	۲۸	۱۱
		۶۶	۷	۱۲	۷	۱۳۱	۲۵	۱۲
		۶۶	۶	۱۱	۶	۱۳۱	۲۱	۱۳
		۶۵	۵	۹	۵	۱۲۸	۱۸	۱۴
		۶۲	۴	۸	۴	۱۲۲	۱۵	۱۵
		۶۰	۳	۶	۳	۱۱۵	۱۲	۱۶
		۵۷	۲	۵	۲	۱۰۸	۱۰	۱۷
		۵۱	۱	۴	۱	۹۷	۸	۱۸
		۴۳	۱	۳	۱	۸۵	۶	۱۹
		۳۵	۱	۲	۱	۷۱	۴	۲۰
ارزش اقتصادی ۱۹۹		۱۶۴		۲۷۱		۷۲۰ ^(۱)		

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۱ه)

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

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

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"

ب	ج	واحد مولد وجه نقد	
میلیون ریال	میلیون ریال		
(۱۲)	(۴۰ × $\frac{۷۵}{۲۷۵}$)	(۴۲ × $\frac{۵۶}{۲۰۶}$)	تخصیص به ساختمان اداره مرکزی
(۳۰)	(۴ × $\frac{۲۰۰}{۲۷۵}$)	(۴۲ × $\frac{۱۵۰}{۲۰۶}$)	تخصیص به داراییهای واحد مولد وجه نقد
(۴۲)	(۴)		

۷۴. از آنجا که مرکز تحقیقات را نمی توان 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 بازیافتنی آن مقایسه می کند.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

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)

الف	ب	ج	ساختمان	مرکز تحقیقات	م
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
پایان سال ۱۳۸۰					
۱۰۰	۱۵۰	۲۰۰	۱۵۰	۵۰	۶۵۰
مبلغ دفتری					
زیان کاهش ارزش ناشی از					
-	(۳۰)	(۳)	(۱۳)	-	(۴۶)
اولین مرحله آزمون					
۱۰۰	۱۲۰	۱۹۷	۱۳۷	۵۰	۶۰۴
مبلغ دفتری پس از اولین مرحله آزمون					
مبلغ بازیافتی (جدول شماره ۲)					
					۷۲۰
زیان کاهش ارزش برای واحد					
مولد وجه نقد بزرگتر					
					۰

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 در نتیجه انجام اولین مرحله آزمون واحدهای مولد وجه نقد "الف"، "ب" و "ج" شناسایی می‌شود.

مثال ۸. نحوه افشای واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین هدف از این مثال، تشریح موارد افشای 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. سرقفلی 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 (۱۴۱۱ه)

شمالی (واحد "ج") - و یک گروه واحدهای مولد وجه نقد (متشکل 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 سرقفی در آنها با هدف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می گیرد.

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 می کند که از حاشیه سود و نرخ رشد بالایی برخوردار است و منافع حاصل از حق اختراع محصول اصلی آن ۱۰ سال می باشد. حق اختراع، درست پیش از تحصیل واحد "ج" توسط واحد تجاری "م"، به واحد "ج" اعطا شده است. در جریان تحصیل واحد "ج"، واحد تجاری "م" علاوه بر حق اختراع، سرقفی 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 سرقفی 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 میلیون ریال	سقفی میلیون ریال	
	۳۵۰	الف
	۴۵۰	ب
۱۰۰۰	۳۰۰۰	ج
	۱۲۰۰	گاما
۱۰۰۰	۵۰۰۰	جمع

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

۷۹. طی سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۳، واحد تجاری "م" هیچ گونه 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 بازیافتنی (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) آن واحدها و گروه واحدها بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می شود. محاسبات مبلغ بازیافتنی به تغییر در مفروضات زیر بیشترین حساسیت را نشان می دهد:

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

۸۰. واحد تجاری "م" طی دوره پیش بینی، 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 پیش بینی به علاوه ۵ درصد افزایش در سال بابت پیش بینی بهبود کارایی، برآورد می کند. "الف" و "ب" تولید کننده محصولات مکمل هستند و توسط واحد تجاری "م" به منظور کسب همان حاشیه سود پیش بینی شده اداره می شوند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

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 در نتیجه 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 فروشندگان 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 ین 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 (۱۴۰۱ه)

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 می کنند. 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 می رسد.

۸۵. واحد تجاری "م" موارد زیر را در یادداشت های توضیحی صورتهای مالی برای دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ افشا می کند.

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 با اهمیت است، اما مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به هر یک از واحدهای "الف" و "ب" با اهمیت نیست. با این حال، مبالغ بازیافتی واحدهای "الف" و "ب" بر برخی مفروضات اصلی مشابهی مبتنی است و جمع مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به آن واحدها با اهمیت است.

عملیات گاما

مبلغ بازیافتی عملیات گاما براساس محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می شود. در این محاسبات از جریانهای نقدی پیش بینی شده بر مبنای بودجه های مالی مورد تأیید مدیریت برای یک دوره پنج ساله و نرخ تنزیل ۸/۴ درصد استفاده می شود. جریانهای نقدی برای دوره فراتر از پنج سال با استفاده از نرخ رشد ثابت ۶/۳ درصد برآورد می شود. این نرخ رشد از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری که گاما در آن فعالیت می کند، بیشتر نیست. مدیریت معتقد است که هرگونه تغییر احتمالی منطقی در فرض اصلی مبلغ بازیافتی گاما موجب فزونی مبلغ دفتری گاما نسبت به مبلغ بازیافتی آن نخواهد شد.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

واحد "ج"

مبلغ بازیافتنی 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 برآورد 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 1392 اعطا شده است، منتفع 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 بازیافتنی واحد "ج" موجب فزونی مبلغ دفتری واحد "ج" نسبت به مبلغ بازیافتنی آن نخواهد شد.

واحدهای "الف" و "ب"

مبالغ بازیافتنی واحدهای "الف" و "ب" بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین شده است. این واحدها محصولات مکمل تولید می‌کنند و مبالغ بازیافتنی 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 برآورد می‌شود. این نرخ رشد از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری که واحدهای "الف" و "ب" در آن فعالیت می‌کنند، بیشتر نیست. برآورد جریانهای نقدی واحدهای "الف" و "ب" طی دوره پیش‌بینی نیز برحاشیه سود ناخالص 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 فزونی جمع مبلغ دفتری واحدهای "الف" و "ب" نسبت به جمع مبلغ با زیافتنی آن واحدها نخواهد شد.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۱۵ه)

شرح	عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)
مبلغ دفتری سرقفلی	۱۱۴۰ میلیون ریال	۲۸۵۰ میلیون ریال	۷۶۰ میلیون ریال
مبلغ دفتری نام تجاری با عمر مفید نامعین	-	۱۰۰۰ میلیون ریال	-
مفروضات اصلی استفاده شده در محاسبات ارزش اقتصادی ^(۱)			
- فرض اصلی - مبنای تعیین ارزش(های) اختصاص یافته به فرض اصلی	- حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده - متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل پیش‌بینی بهبود کارایی افزایش یافته است.	- نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله - نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله در ابتدای دوره پیش‌بینی	- حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده - متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل پیش‌بینی بهبود کارایی افزایش یافته است.
ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارایی، 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، به غیر از بهبودهای کارایی، 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 مطابق با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است.	ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارایی، 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 (۱۴۰۱ه)

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



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲ (۱۴۰۱ه)

واحد "ج"	واحد های "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)	شرح
ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی نشان‌دهنده تجربه گذشته است. هیچ تغییری در سهم بازار در نتیجه بهبود مستمر در کیفیت محصول، به دلیل پیش‌بینی افزایش رقابت، مورد انتظار نبوده است.	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.	
(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.		

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳

مبانی نتیجه گیری

این پیوست بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ محسوب نمی شود.

مقدمه

۱. براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اگر مبلغ بازیافتنی دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی 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، اندازه گیری، ارائه و افشای 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 بین المللی حسابداری شماره ۳۶ با عنوان کاهش ارزش داراییها، نحوه شناخت، اندازه گیری، ارائه و افشای رویدادهای مرتبط با کاهش ارزش داراییهای منفرد و واحدهای مولد وجه نقد مشخص گردیده است. در نتیجه، به منظور هماهنگی با استانداردهای بین المللی حسابداری، در شهریور ۱۳۸۵ با تصویب کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، پروژه ای 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، پیش نویس اولیه استاندارد را تهیه کرد. پیش نویس 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 (۱۴۱۵ه)

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 بازیافتنی،
- 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 بازیافتنی مبتنی بر بیشترین مبلغ از بین خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی (بندهای ۱۶ تا ۵۵ استاندارد) تعیین مبلغ بازیافتنی

۳. برای تعیین مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 دو دارایی که جریانهای نقدی به میزان یکسان اما با زمانبندی متفاوت ایجاد می کنند، مبلغ بازیافتنی 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 می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

ب. اندازه گیریهای مبتنی بر ارزش زمانی پول، اطلاعات مربوط تری برای سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی و مدیریت برای تصمیم گیری درباره تخصیص منابع فراهم می کند.

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

۵. تعیین مبلغ بازیافتنی براساس روش ارزش منصفانه ممکن است بیانگر واقعیت اقتصادی نباشد زیرا ارزشهای بازار تنها زمانی برای برآورد ارزش منصفانه استفاده می شود 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 بازیافتنی بر مبنای قیمت بازار گمراه کننده خواهد بود زیرا واحد تجاری، به طور منطقی تمایلی به فروش دارایی نخواهد داشت. بنابراین، مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی، به منظور اجتناب از شناسایی زیان کاهش ارزش، منطقی می باشد.

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

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱امه)

رفتار منطقی مدیریت در استفاده یا واگذاری دارایی باشد. چنانچه خالص ارزش فروش 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 نزدیک تر است مشخص نمی باشد.

جریانهای نقدی آتی حاصل از سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری و هم افزایی با سایر داراییها

۸. 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 سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری یا حاصل از هم افزایی 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 سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری یا تغییر دارایی امکان پذیر 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 سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری است یا خیر، اهمیت کمتری دارد.

۹. پیش بینی 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 (۱۵۱۴ه)

برآورد 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 برآورد 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، برآورد 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 عمده در آینده باشد، و
ب. بازاری جهت برآورد 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 بازیافتنی و مبلغ دفتری آن بلافاصله بعد از تحصیل، به شناسایی زیان کاهش ارزش منجر گردد. مقایسه مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد با مبلغ دفتری آن بلافاصله بعد از



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

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

الف. طبق استاندارد، مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی 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 بازیافتنی واحد منعکس خواهد شد زیرا زیان کاهش ارزش حداکثر تا میزان هرگونه مخارج واگذاری بااهمیت خواهد بود.

شناسایی زیان کاهش ارزش (بندهای ۵۶ تا ۶۰ استاندارد)

۱۲. طبق استاندارد، چنانچه مبلغ بازیافتنی 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 (۱۵۱امه)

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 آتی ناشی از دارایی برای واحد تجاری است. برای استفاده از این معیار جهت تعیین کاهش ارزش دارایی، ارزش زمانی پول و خطرات خاص دارایی در نظر 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 ۶۲ تا ۶۹ 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 داراییهای 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 (۱۵۱مه)

۱۵. اگر چه تشخیص پایین ترین 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 ارزش داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین [بندهای ۷ و ۸ (الف) استاندارد]
۱۶. الزام به اندازه گیری مجدد داراییها هنگام کاهش ارزش، یک مفهوم "ارزیابی" است و فرایند "تخصیص بهای تمام شده" محسوب نمی شود. 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 اندازه ای اطمینان می دهد که مبلغ دفتری از مبلغ بازیافتنی دارایی بیشتر نمی شود. بنابراین در مواردی که برای دارایی نامشهود استهلاک محاسبه نمی شود، به منظور خودداری از گزارش مبالغ دفتری مازاد بر مبالغ بازیافتنی لازم است بر آزمون کاهش ارزش داراییها بیشتر اتکا 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 اندازه گیری 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 نمی توان به گونه ای منطقی به سطحی پایستر در آن واحد تخصیص داد. با این حال، هنگامی که بخشی از واحد مولد وجه نقد واگذار می شود، بهتر است فرض شود که بخشی از



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱امه)

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

زمان بندی آزمون کاهش ارزش واحد (گروه واحدهای) مولد وجه نقد دارای سرقفلی (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 سرقفلی 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 ترکیبهای تجاری طی دوره جاری این خطر وجود دارد که مبلغ پرداخت شده بابت تحصیل واحد جدید از مبلغ بازیافتنی آن بیشتر باشد. برای جلوگیری از تعویق شناسایی زیان کاهش ارزش احتمالی باید آزمون کاهش ارزش در مورد این گونه ترکیبهای 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. سرقفلی،

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. سرقفلی و داراییهای نامشهودی که بازار فعالی برای آنها وجود ندارد، جزء این گونه داراییهاست.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

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

ب. پایین تر 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 سرقفلی نیستند (مانند حق امتیاز و پروانه بهره برداری). داراییهای نامشهود را در برخی موارد می توان همانند داراییهای ثابت مشهود (مانند اموال و ماشین آلات) با عینیت بیشتری اندازه گیری کرد.

ب. مفهوم واحد مولد وجه نقد به مجموع دارایی ها، 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 بازیافتنی دارایی منفردی که به وضوح دچار کاهش ارزش شده است به طور جداگانه قابل تعیین باشد، برآورد مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد در برگیرنده آن دارایی ضرورت ندارد. چنانچه مبلغ بازیافتنی دارایی منفرد قابل تعیین نباشد، نمی توان نتیجه گیری کرد که دارایی به وضوح دچار کاهش ارزش شده است زیرا زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد به تمام داراییهای آن مربوط می شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱مه)

برگشت زیانهای کاهش ارزش داراییها غیر از سرقفلی (بندهای ۹۵ تا ۱۰۷ استاندارد)
 ۲۴. طبق استاندارد، زیان کاهش ارزش یک دارایی غیر از سرقفلی، 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. در نتیجه، برگشت زیان کاهش ارزش، به نوعی تجدید ارزیابی دارایی است. در واقع، در بسیاری از موارد، مبنای اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی مشابه مبنای 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، نباید 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 مستهلک شده آن افزایش ندهد. 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 سرقفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری منجر خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱امه)

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 قبلاً 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 استهلاك (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 مستهلک شده به عنوان تجدید ارزیابی برخورد شود.

ج. زیانهای کاهش ارزش بر مبنای برآورد شناسایی و اندازه گیری می شود. هر تغییری در اندازه گیری زیان کاهش ارزش، همانند تغییر در برآورد است. استاندارد حسابداری شماره ۶ الزام می کند 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 دوره های آینده تأثیر بگذارد، در تعیین سود خالص یا زیان دوره جاری و دوره های آینده منظور شود.

د. برگشت زیانهای کاهش ارزش، نشانه سودمندتری از توان ایجاد منافع آتی دارایی یا گروه داراییها برای استفاده کنندگان فراهم می کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

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 سرقتی (بند ۱۰۸ استاندارد)

۲۷. استاندارد، برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقتی را منع کرده است. مخالفین این رویکرد معتقدند که نحوه برخورد با برگشت زیان کاهش ارزش سرقتی 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 سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری را منع می‌کند. بنابراین، چنانچه برگشت زیانهای کاهش ارزش سرقتی مجاز باشد، تمایز برگشت زیان از سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری اگر غیرممکن نباشد بسیار مشکل خواهد بود. با توجه به اینکه سرقتی تحصیل شده و سرقتی ایجاد شده در واحد مولد وجه نقد به طور مشترک در ایجاد جریانهای نقدی سهم هستند، هرگونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی سرقتی تحصیل شده، از افزایش در سرقتی ایجاد شده در واحد مولد وجه نقد قابل تفکیک نیست. حتی در صورت برگشت رویداد مشخص برون سازمانی که منجر به شناسایی زیان کاهش ارزش شده است، تعیین اینکه اثر آن برگشت، افزایش متناظر در مبلغ بازیافتنی سرقتی تحصیل شده می‌باشد، اگر غیرممکن نباشد، بسیار مشکل است. بنابراین، برگشت زیان کاهش ارزش سرقتی منع شده است.