

## 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	اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی
۲۲	- اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری 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	زمان‌بندی 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 (۱۵۱هه)

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

## استاندارد حسابداری شماره ۳۲

### کاهش ارزش داراییها

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

#### هدف

۱. هدف این استاندارد تجویز رویه‌هایی است که واحد تجاری با بکارگیری آنها اطمینان می‌یابد داراییها بیش از مبلغ 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، بکارگرفته شود:

الف. موجودی مواد و کالا (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا" مراجعه شود).

ب. داراییهای ایجاد شده از طریق پیمانهای بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلندمدت" مراجعه شود).

ج. سرمایه‌گذاریهای جاری (به استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" مراجعه شود).

د. داراییهای زیستی غیر مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج 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.

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 و 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.

- 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.

۷ . واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، در صورت وجود هرگونه 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 هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش الزامات زیر را رعایت نماید:

الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست. این آزمون با مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ 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 سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری براساس بندهای ۷۶ تا ۸۶.

۹ . قبل از اینکه دارایی نامشهود آماده استفاده شود، تعیین توان آن برای ایجاد منافع اقتصادی آتی جهت بازیافت مبلغ دفتری آن با ابهام زیادی 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 برون‌سازمانی

الف. ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت، کاهش یافته باشد.

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

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

د . مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار آن باشد.



- 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 سرقفلی، 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.

۱۳. همان‌گونه 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 می‌کند. صرف نظر از زمان بکارگیری الزامات بند ۸، از مفهوم اهمیت برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی استفاده می‌شود. برای مثال، اگر محاسبات قبلی نشان دهد که مبلغ بازیافتی دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای از مبلغ دفتری آن بیشتر است، در صورت عدم وقوع رویدادهایی که منجر به حذف این تفاوت می‌شود، واحد تجاری نیازی به برآورد مجدد مبلغ بازیافتی دارایی ندارد. همچنین، تجزیه و تحلیل‌های قبلی ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که مبلغ بازیافتی یک دارایی تحت تأثیر یک (یا چند) مورد از شواهد ذکر شده در بند ۱۰ قرار ندارد.

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

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

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

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

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

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.

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

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

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین

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

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

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

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

#### 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 مبالغی 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.

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 می‌کند.

#### 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 می‌گیرند.

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 می‌توان 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 نشان‌دهنده ارزش فعلی مورد انتظار جریانهای نقدی آتی، یعنی میانگین موزون تمامی نتایج ممکن باشد. پیوست شماره ۱، رهنمودهای بیشتری درباره استفاده از تکنیک‌های ارزش فعلی در اندازه‌گیری ارزش اقتصادی یک دارایی ارائه می‌کند.

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.

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



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

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

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

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

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

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.

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

۴۷. برای برآورد جریانهای نقدی آتی یک دارایی، جریانهای نقدی خروجی آتی لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از آن دارایی در شرایط جاری در نظر گرفته می‌شود. 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 کوتاه‌تر، بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری مربوط به آن واحد محسوب می‌شود. همچنین، هنگامی که یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد، در زمان برآورد جریانهای نقدی آتی ایجاد شده توسط دارایی، جایگزینی اجزای با عمر کوتاه‌تر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری دارایی در نظر گرفته می‌شود.

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

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

ب. پرداخت یا دریافت مالیات بردرآمد.

۴۹. جریانهای نقدی آتی برآوردی منعکس‌کننده 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 می‌شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نمی‌باشد. همچنین، از آنجا که نرخ تنزیل قبل از مالیات است، در برآورد جریانهای نقدی آتی نیز، مالیات بردرآمد مستثنی می‌شود.

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 می‌گیرد، به استثنای اینکه در برآورد خالص جریانهای نقدی:

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

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

جریانهای نقدی ارزی آتی

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

نرخ تنزیل

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

الف. ارزش زمانی پول، و

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

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

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]).

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

در چنین مواردی، ارزش اقتصادی و در نتیجه مبلغ بازیافتی را تنها 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 بازیافتی 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 بازیافتی 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 بازیافتی یک دارایی منفرد را نتوان تعیین نمود، واحد تجاری کوچکترین مجموعه داراییهایی را مشخص می کند که جریانهای نقدی ورودی مستقل ایجاد کند.

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 هر یک 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 قیمت های آتی مبتنی بر معاملات حقیقی را، در برآورد موارد مندرج در صفحه بعد بکار گیرد:



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 قیمت‌گذاری انتقالی داخلی قرار می‌گیرند.

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

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

۶۹. در صورتی که واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است و یا انواع داراییهای تشکیل‌دهنده 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.

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

مولد وجه نقد، نمی‌توان آنها را بر مبنایی منطقی و سیستماتیک به واحد مولد وجه نقد تخصیص داد. داراییهای دفتر مرکزی یا سرفلی نمونه‌ای از این داراییها هستند. نحوه برخورد با این‌گونه 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 می‌شود.

مثال

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

واحد تجاری، معدن را از نظر کاهش ارزش مورد بررسی قرار می‌دهد. واحد مولد وجه نقد برای معدن، کل معدن است. واحد تجاری پیشنهادهای متعددی برای خرید معدن به قیمتی حدود ۸۰۰ میلیون ریال دریافت کرده است. این قیمت با توجه به تعهد خریدار برای قبول

مخارج اضافی بازسازی پوسته طبیعی معدن تعیین شده است. مخارج واگذاری معدن ناچیز می‌باشد. ارزش اقتصادی معدن تقریباً ۱۲۰۰ میلیون ریال است که شامل مخارج بازسازی آن نمی‌باشد. مبلغ دفتری معدن ۱۰۰۰ میلیون ریال است.

خالص ارزش فروش واحد مولد وجه نقد 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 می‌شود. مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد نیز ۵۰۰ میلیون ریال است که شامل مبلغ دفتری معدن (۱۰۰۰ میلیون ریال) پس از کسر مبلغ دفتری ذخیره مخارج بازسازی معدن (۵۰۰ میلیون ریال) می‌باشد.

۷۵. بنا به دلایل عملی، مبلغ باز یافتنی 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 شده‌اند (برای مثال حسابهای پرداختنی، مزایای پایان خدمت کارکنان و سایر ذخایر) تعیین می‌گردد. در چنین مواردی، مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد به میزان مبلغ دفتری داراییهای یاد شده افزایش و به میزان مبلغ دفتری بدهیهای یاد شده کاهش می‌یابد.

#### 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 می‌رود از هم‌افزایی 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 می‌شود. هر واحد یا گروهی که سرقفلی به آن تخصیص داده می‌شود: الف. باید بیانگر پایین‌ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می‌گیرد.

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

۷۷ . سرقفلی شناسایی شده در ترکیب تجاری، یک دارایی است که بیانگر منافع اقتصادی آتی حاصل از سایر داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری است که هر یک به صورت جداگانه قابل تشخیص و شناسایی نیست. سرقفلی، 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 سرقفلی 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 سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار دارد، متشکل از چندین واحد مولد وجه نقد است که سرقفلی مربوط به آنها است اما نمی‌توان سهم هر یک از این واحدها را از سرقفلی 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 سرقفلی به یک واحد مولد وجه نقد تخصیص یافته باشد و واحد تجاری اقدام به واگذاری بخشی از عملیات آن واحد کند، سرقفلی 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 سرقفلی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

مثال

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

باز یافتنی 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 بر اساس 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 باز یافتنی 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، بر اساس 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 دفتری (شامل سرقفلی) با مبلغ باز یافتنی آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتری واحد (شامل

سرقفلی) بیش از مبلغ بازیافتی آن باشد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند.

زمان بندی آزمون کاهش ارزش

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

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

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

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

الف. داراییها و بدهیهای تشکیل‌دهنده آن واحد از زمان آخرین محاسبه مبلغ 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 داده‌ها یا مرکز تحقیقات است. انطباق یک دارایی با تعریف این استاندارد در مورد داراییهای مشترک برای یک واحد مولد وجه نقد معین، به ساختار واحد تجاری بستگی دارد. ویژگی داراییهای مشترک این است که به طور مستقل از سایر داراییها، مولد وجه نقد نیستند و مبلغ دفتری آنها را نمی‌توان به طور کامل به یک واحد مولد وجه نقد منتسب کرد.

۸۸ . از آنجا که داراییهای مشترک جریانهای نقدی ورودی جداگانه‌ای ایجاد نمی‌کند، مبلغ بازیافتنی یک دارایی مشترک منفرد را نمی‌توان تعیین کرد، مگر اینکه مدیریت تصمیم گرفته باشد آن دارایی را واگذار کند. در نتیجه، در صورت وجود شواهدی مبنی بر امکان کاهش ارزش یک دارایی مشترک، مبلغ 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 می‌شود. در این مورد، هرگونه زیان کاهش ارزش طبق بند ۹۱ شناسایی می‌شود.



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 سرافلی 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 سرافلی 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.

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

۹۴. اگر مبلغ بازیافتی 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 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 می‌دهد که مجموعه خط تولید کاهش ارزش ندارد.

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

مبلغ بازیافتی دستگاه را نمی‌توان به 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 می‌باشد.

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

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

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

## 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 (به‌جز 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 برون‌سازمانی

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 درون‌سازمانی

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.

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.

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 می‌شود. حسابداری این گونه تجدید ارزیابی‌ها، طبق استاندارد حسابداری دارایی مربوط انجام می‌شود.

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 می‌شود. اما برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی مربوط به همان دارایی که به عنوان هزینه شناسایی شده است، به عنوان درآمد در سود و زیان شناسایی می‌گردد.

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

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.

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.



- 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 بر حسب قسمتهای مختلف " گزارش کند، بر حسب 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 سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص داده شده به آن، در مقایسه با کل مبلغ دفتری آن با اهمیت است، اطلاعات زیر را افشا کند:
- الف . مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.
- ب . مبلغ دفتری داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص یافته به واحد یا گروه واحدها.
- ج . مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها (اینکه از ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش استفاده شده است).

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

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 ۱/۱/۱۳۹۰ 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 اندازه‌گیری ارزش اقتصادی

این پیوست جزء لاینفک استاندارد حسابداری شماره ۳۲ است.

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

#### اجزای اندازه‌گیری ارزش فعلی

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

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

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

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

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

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

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

در نظر می‌گیرند.

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

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

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

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

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

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

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 اندازه‌گیری 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 می‌شود یا اینکه کلاً نادیده گرفته می‌شود. برای مثال، ممکن است نرخ تنزیل ۱۲ درصد برای جریانهای نقدی قراردادی تسهیلات اعطایی بکار گرفته شود. این نرخ تنزیل، انتظار مربوط به عدم پرداخت به موقع اقساط را منعکس می‌کند. این نرخ ۱۲ درصد 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 غیرمرتبط با دارایی باشد. برای مثال، کم‌نمایی عمدی خالص جریانهای نقدی برآوردی به منظور افزایش سودآوری آتی ظاهری دارایی، منجر به جانب‌داری در اندازه‌گیری می‌شود.

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.

## 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 می‌شود) برای محاسبه ارزش فعلی استفاده می‌گردد. در روش سنتی فرض بر این است که یک نرخ تنزیل واحد می‌تواند همه انتظارات درباره جریانهای نقدی آتی و صرف ریسک مناسب را دربرگیرد. بنابراین، در روش سنتی بیشترین تمرکز بر انتخاب نرخ تنزیل است.

۵. در برخی شرایط، مانند زمانی که داراییهای قابل مقایسه‌ای در بازار وجود دارد، بکارگیری روش سنتی نسبتاً آسان است. در مورد داراییهای با جریانهای نقدی قراردادی، این روش با شیوه‌ای که فعالان بازار، داراییها را توصیف می‌کنند (به عنوان مثال، اوراق مشارکت ۱۶ درصد)، سازگار است.

۶. با این حال، روش سنتی ممکن است برخی مشکلات پیچیده از قبیل اندازه‌گیری داراییهای غیر مالی که برای آنها یا ارقام 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 اندازه‌گیری. نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی دارایی مورد اندازه‌گیری، باید با توجه به نرخ سود مشخص دارایی موجود در بازار تعیین شود. برای این کار، ویژگیهای جریانهای نقدی دارایی موجود در بازار باید با جریانهای نقدی دارایی مورد اندازه‌گیری، مشابه باشد. بنابراین، موارد زیر باید در اندازه‌گیری مورد توجه قرار گیرد:

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

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

- 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 سنتی، ابزار اندازه‌گیری مؤثرتری است. در اندازه‌گیری به روش جریان نقدی مورد انتظار، به جای یک جریان نقدی واحد با احتمال وقوع بسیار بالا، از تمامی انتظارات درباره جریانهای نقدی احتمالی استفاده می‌شود. برای مثال، یک جریان نقدی ممکن است به صورت ۱۰۰، ۲۰۰ یا ۳۰۰ میلیون ریال و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد باشد. جریان نقدی مورد انتظار 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 سنتی متفاوت است.
- ۸ . همچنین، روش جریان نقدی مورد انتظار امکان استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی را در صورت وجود ابهام در زمان بندی جریانهای نقدی فراهم می‌کند. برای مثال، یک جریان نقدی به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال ممکن است پس از یک، دو یا سه سال و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد دریافت شود. مثال مندرج در صفحه بعد نحوه محاسبه ارزش فعلی مورد انتظار در این شرایط را نشان می‌دهد.



مثال	
مبلغ	
میلیون ریال	
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در یک سال با نرخ ۵٪	۹۵۲/۳۸
احتمال	۱۰٪
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در دو سال با نرخ ۲۵٪	۹۰۲/۷۳
احتمال	۶۰٪
ارزش فعلی ۱۰۰۰ میلیون ریال در سه سال با نرخ ۵۰٪	۸۵۱/۶۱
احتمال	۳۰٪
ارزش فعلی مورد انتظار	۲۵۵/۴۸
	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.

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  $\left(\frac{۵۰+۲۵۰}{۲}\right)$  است.

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  $\left(\frac{۵۰+۱۰۰+۲۵۰}{۳}\right)$  است.

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  $[(۵۰ \times ۰/۱) + (۲۵۰ \times ۰/۳) + (۱۰۰ \times ۰/۶)]$  است.

در هر مورد، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی، احتمالاً 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

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 ۱٫۰۰۰ 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 باز یافتنی یک دارایی است. مبلغ باز یافتنی 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

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.

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 می‌شود.

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



## استاندارد حسابداری شماره ۳۲

### کاهش ارزش داراییها

پیوست شماره ۲

مثالهای توضیحی

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

### مثالهای توضیحی

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

#### مثال ۱. شناسایی واحدهای مولد وجه نقد

هدف این مثال عبارتست از:

الف. مشخص کردن نحوه شناسایی واحدهای مولد وجه نقد در وضعیتهای مختلف.

ب. روشن ساختن عواملی که واحد تجاری ممکن است در شناسایی واحد مولد وجه نقدی که دارای متعلق به آن است، در نظر بگیرد.

#### الف. فروشگاه زنجیره‌ای

##### موضوع

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

#### تجزیه و تحلیل

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



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

ب. آیا فعالیت تجاری بر مبنای سود تک تک فروشگاهها انجام 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

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

#### حالت اول :

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

#### حالت دوم:

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

### تجزیه و تحلیل

#### حالت اول

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

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

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

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 بازیافتی هر کارخانه را نمی‌توان مستقل از مبلغ بازیافتی کارخانه دیگر ارزیابی کرد، زیرا:

الف. اکثر تولیدات کارخانه "ب" به صورت داخلی مصرف می‌شود و نمی‌توان آن را در یک بازار فعال به فروش رساند. بنابراین، جریانهای نقدی ورودی کارخانه "ب" به تقاضا برای محصولات کارخانه "ج" بستگی دارد. 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.

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 به‌گونه‌ای 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

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 پذیرد، 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.

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

۵. 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، نمی‌توان کل ساختمان را مولد جریانهای نقدی ورودی تلقی کرد که به میزان عمده‌ای 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 سرمایه‌گذاری نگهداری نمی‌شود. بنابراین، تعیین ارزش اقتصادی ساختمان بر مبنای برآورد اجاره بهای آتی آن در بازار، مناسب نیست.

مثال ۲. محاسبه ارزش اقتصادی و شناسایی زیان کاهش ارزش

در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

#### موضوع و محاسبه ارزش اقتصادی

۲۳. در پایان سال ۱۳۸۰، واحد تجاری "الف"، واحد تجاری "ب" را به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال تحصیل می‌کند. واحد تجاری "ب" دارای کارخانه‌های تولیدی در سه کشور می‌باشد.

جدول ۱ - داده‌ها در پایان سال ۱۳۰۰

سرقفلی میلیون ریال <sup>(۱)</sup>	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 پايين ترين سطحی است که بر سرقفلی به منظور مدیریت داخلی نظارت می شود (سرقفلی معادل تفاوت بين قیمت خرید فعاليتها در هر کشور، طبق قرارداد خرید و ارزش منصفانه داراييهای 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 بين ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) واحدهای مولد وجه نقد بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. در پایان سالهای ۱۳۰۰ و ۱۳۰۱، 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 ۱۳۰۲ 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.

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 می‌کند و ارزش باقیمانده‌ای را برای آنها برآورد نمی‌کند.
۲۹. واحد تجاری "الف" برای تعیین ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" (جدول شماره ۲ را ملاحظه نمایید) اقدامات زیر را انجام می‌دهد:
- الف. بر مبنای آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت برای ۵ سال آینده (سالهای ۱۳x۲ تا ۱۳x۶) جریانهای نقدی را پیش‌بینی می‌کند.
- ب. جریانهای نقدی سالهای بعد (سالهای ۱۳x۷ تا ۱۳x۲۲) را بر مبنای نرخهای رشد نزولی برآورد می‌کند. نرخ رشد برای ۱۳x۷، ۳ درصد برآورد می‌شود. این نرخ از متوسط نرخ رشد بلندمدت در بازار کشور "ج" کمتر است.
- ج. نرخ تنزیل ۱۵ درصد را انتخاب می‌کند 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 می‌دهد.

#### شناسایی و اندازه‌گیری 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 می‌کند (جدول شماره ۳ را ملاحظه نمایید).



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 می‌کند. مبلغ دفتری سرفعلی مربوط به عملیات کشور "ج" قبل از کاهش دادن مبلغ دفتری سایر داراییهای قابل تشخیص واحد مولد وجه نقد کشور "ج" حذف می‌شود (بند ۹۱ استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را ملاحظه نمایید).

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

جدول ۲ - محاسبه ارزش اقتصادی واحد مولد وجه نقد کشور "ج" در ابتدای سال ۱۳۷۲

سال	نرخ رشد بلندمدت	نرخ	
		جریانهای نقدی آتی	عامل ارزش فعلی با نرخ تنزیل ۱۵٪ <sup>(۳)</sup>
۱۳۷۲ (n=۱)		۲۳۰ <sup>(۱)</sup>	۰/۸۶۹۵۷
۱۳۷۳		۲۵۳ <sup>(۱)</sup>	۰/۷۵۶۱۴
۱۳۷۴		۲۷۳ <sup>(۱)</sup>	۰/۶۵۷۵۲
۱۳۷۵		۲۹۰ <sup>(۱)</sup>	۰/۵۷۱۷۵
۱۳۷۶		۳۰۴ <sup>(۱)</sup>	۰/۴۹۷۱۸
۱۳۷۷	۳٪	۳۱۳ <sup>(۲)</sup>	۰/۴۳۲۳۳
۱۳۷۸	٪(۲)	۳۰۷ <sup>(۲)</sup>	۰/۳۷۵۹۴
۱۳۷۹	٪(۶)	۲۸۹ <sup>(۲)</sup>	۰/۳۲۶۹۰
۱۳۷۰	٪(۱۵)	۲۴۵ <sup>(۲)</sup>	۰/۲۸۴۲۶
۱۳۷۱	٪(۲۵)	۱۸۴ <sup>(۲)</sup>	۰/۲۴۷۱۹
۱۳۷۲ (n=۱۱)	٪(۶۷)	۶۱ <sup>(۲)</sup>	۰/۲۱۴۹۴
ارزش اقتصادی			۱۳۶۰

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

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

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

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

ابتدای سال ۱۳۳۲

جمع	داراییهای قابل تشخیص	سرقفلی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			ابتدای سال ۱۳۳۲
۳,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰	بهای تمام شده
(۲۱۷)	(۱۶۷)	(۵۰)	استهلاک انباشته ۱۳۳۱
۲,۷۸۳	۱,۸۳۳	۹۵۰	بهای تمام شده مستهلک شده
(۱,۴۲۳)	(۴۷۳)	(۹۵۰)	کاهش ارزش انباشته
۱,۳۶۰	۱,۳۶۰	۰	مبلغ دفتری

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 ۱۳۳۳ 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 بازیافتنی 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.

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

برگشت زیان کاهش ارزش

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

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

جمع	داراییهای قابل تشخیص	سرقفلی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			ابتدای سال ۱۳۳۲ (مثال ۲)
۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	بهای تمام شده
(۲۱۷)	(۱۶۷)	(۵۰)	استهلاک انباشته
(۱۹۴۳)	(۴۷۳)	(۹۵۰)	کاهش ارزش انباشته
<u>۱۳۶۰</u>	<u>۱۳۶۰</u>	<u>۰</u>	مبلغ دفتری
			پایان سال ۱۳۳۳
(۲۴۷)	(۲۴۷)	-	استهلاک سالهای ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳ <sup>(۱)</sup>
<u>۱۱۱۳</u>	<u>۱۱۱۳</u>	<u>۰</u>	مبلغ دفتری
۱۹۱۰			مبلغ بازیافتی
<u><u>۷۹۷</u></u>			مازاد مبلغ بازیافتی 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 می‌کند (از ۱۶۶۷ میلیون ریال به ۱۳۳/۶ میلیون ریال در هر سال).

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 سرففلی 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
۲,۰۰۰	بهای تمام شده
(۵۰۰)	استهلاک انباشته (۳×۱۶۶/۷ سال)
<u>۱,۵۰۰</u>	بهای تمام شده مستهلک شده
<u>۱,۱۱۳</u>	مبلغ دفتری (جدول شماره ۱)
<u><u>۳۸۷</u></u>	تفاوت

جدول ۳- مبلغ دفتری داراییهای واقع در کشور "ج" در پایان سال ۱۳۳۳

داراییهای			
سر قفلی	قابل تشخیص	جمع	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			پایان سال ۱۳۳۳
۱,۰۰۰	۲,۰۰۰	۳,۰۰۰	بهای تمام شده
(۵۰)	(۴۱۴)	(۴۶۴)	استهلاک انباشته
(۹۵۰)	(۴۷۳)	(۱,۴۲۳)	کاهش ارزش انباشته
۰	۱,۱۱۳	۱,۱۱۳	مبلغ دفتری
۰	۳۸۷	۳۸۷	برگشت زیان کاهش ارزش
۰	۱,۵۰۰	۱,۵۰۰	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 ۱۳۳۰، واحد تجاری "م" کارخانه‌ای 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 ۳,۰۰۰ 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.

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 <sup>(۱)</sup>	۲۸۳
۱۳۳۴	۵۲۰ <sup>(۲)</sup>	۳۰۸

(ادامه جدول ۱)

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

(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 ۱۳۸۰

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

در پایان سال ۱۳۸۱

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

در پایان سال ۱۳۸۲

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

جدول ۳- محاسبه ارزش اقتصادی کارخانه در پایان سال ۱۳۸۲

سال	جریانهای نقدی میلیون ریال	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪ میلیون ریال
۱۳۸۳	(۱) ۲۰	۳۶۸
۱۳۸۴	(۲) ۵۷۰	۴۳۹
۱۳۸۵	(۲) ۳۸۰	۲۵۶
۱۳۸۶	(۲) ۴۵۰	۲۶۶
۱۳۸۷	(۲) ۵۱۰	۲۶۵
۱۳۸۸	(۲) ۵۱۰	۲۳۲
۱۳۸۹	(۲) ۴۸۰	۱۹۲
۱۳۹۰	(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.



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 ۱۳۳۰ را برگشت می‌دهد.

جدول ۴- محاسبه برگشت زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳۳۲

کارخانه	
میلیون ریال	
۲,۰۵۱	مبلغ دفتری پایان سال ۱۳۳۰ (جدول شماره ۲)
	پایان سال ۱۳۳۲
(۴۱۰)	هزینه استهلاک (برای سالهای ۱۳۳۱ و ۱۳۳۲ - جدول شماره ۵)
۱,۶۴۱	مبلغ دفتری قبل از برگشت زیان کاهش ارزش
۲,۱۶۲	مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۳)
۵۲۱	برگشت زیان کاهش ارزش
۲,۱۶۲	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
۲,۴۰۰ <sup>(۱)</sup>	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 ۱۳۳۳

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 ۱۳۳۲ بکار می‌رود، به وجود نمی‌آید. لذا مبلغ بازیافتنی برای کارخانه در پایان سال ۱۳۳۳ محاسبه نمی‌شود.

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری کارخانه

مبلغ دفتری	زیان	هزینه استهلاک	مبلغ بازافتی	بهای تمام شده	پایان سال
میلیون ریال	کاهش ارزش	تعدیل شده	میلیون ریال	مستهلك شده	میلیون ریال
۲,۰۵۱	(۹۴۹)	۰	۲,۰۵۱	۳,۰۰۰	۱۳۸۰
۱,۸۴۶	۰	(۲۰۵)	م. ن	۲,۷۰۰	۱۳۸۱
۲,۱۶۲	۵۲۱	(۲۰۵)	۲,۱۶۲	۲,۴۰۰	۱۳۸۲
۱,۸۹۲	۰	(۲۷۰)	م. ن	۲,۱۰۰	۱۳۸۳

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

مثال ۵. نحوه برخورد با مخارج آتی

در این مثال، اثرات مالیاتی نادیده گرفته می‌شود.

موضوع

۵۰. در پایان سال ۱۳۸۰، واحد تجاری "ف" ماشین‌آلاتی را مورد آزمون کاهش ارزش قرار می‌دهد. ماشین‌آلات یک واحد مولد وجه نقد است. این دارایی به بهای تمام شده مستهلک شده گزارش می‌شود و مبلغ دفتری آن ۱۵۰,۰۰۰ میلیون ریال است. عمر مفید باقیمانده برآوردی آن ۱۰ سال می‌باشد.

۵۱. مبلغ بازافتی 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

ب . در سال ۱۳x۴ 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 ۱۳x۰ است.

جدول ۱- محاسبه ارزش اقتصادی ماشین آلات در پایان سال ۱۳x۰

تنزیل شده با نرخ ۱۴٪ میلیون ریال	جریانهای نقدی میلیون ریال	سال
۱۹,۴۴۳	(۱) ۲۲,۱۶۵	۱۳x۱
۱۶,۵۰۵	(۱) ۲۱,۴۵۰	۱۳x۲
۱۳,۸۷۱	(۱) ۲۰,۵۵۰	۱۳x۳
۱۴,۶۳۹	(۲) و (۱) ۲۴,۷۲۵	۱۳x۴
۱۳,۱۵۳	(۳) و (۱) ۲۵,۳۲۵	۱۳x۵
۱۱,۳۱۰	(۳) و (۱) ۲۴,۸۲۵	۱۳x۶
۹,۶۴۰	(۳) و (۱) ۲۴,۱۲۳	۱۳x۷
۸,۹۵۱	(۳) و (۱) ۲۵,۵۳۳	۱۳x۸
۷,۴۵۲	(۳) و (۱) ۲۴,۲۳۴	۱۳x۹
۶,۱۶۴	(۳) و (۱) ۲۲,۸۵۰	۱۳x۰
<u>۱۲۱,۱۲۸</u>		ارزش اقتصادی

(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 بازیاقتنی ماشین آلات (ارزش اقتصادی) از مبلغ دفتری آن کمتر است. بنابراین، واحد تجاری "ف" زیان کاهش ارزش را برای ماشین آلات شناسایی می‌کند.

جدول ۲- محاسبه زیان کاهش ارزش در پایان سال ۱۳x۰

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 ۱۳x۱ تا ۱۳x۳

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

پایان سال ۱۳x۴

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 ۱۳x۰، مورد استفاده قرار گرفته بود. در نتیجه، طبق بند ۹۶ استاندارد حسابداری شماره ۳۲، مبلغ بازیافتنی ماشین آلات دوباره در پایان سال ۱۳x۴ محاسبه می شود.

جدول ۳- محاسبه ارزش اقتصادی ماشین آلات در پایان سال ۱۳x۴

تنزیل شده با نرخ ۱۴٪	جریانهای نقدی <sup>(۱)</sup>	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
۲۶,۵۹۷	۳۰,۳۲۱	۱۳x۵
۲۵,۲۰۰	۳۲,۷۵۰	۱۳x۶
۲۱,۴۱۱	۳۱,۷۲۱	۱۳x۷
۱۸,۹۱۷	۳۱,۹۵۰	۱۳x۸

## (ادامه جدول ۳)

سال	جریانهای نقدی <sup>(۱)</sup>	تنزیل شده با نرخ ۱۴٪
	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۳۳۹	۳۳٫۱۰۰	۱۷٫۱۹۱
۱۳۴۰	۲۷٫۹۹۹	۱۲٫۷۵۶
ارزش اقتصادی		۱۲۲٫۰۷۲

(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 ۱۳۳۰ 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 ۱۳۳۴

ماشین آلات میلیون ریال	
۱۲۱٫۱۲۸	مبلغ دفتری در پایان سال ۱۳۳۰ (جدول شماره ۲)
(۴۸٫۴۵۲)	هزینه استهلاک (۱۳۳۱ تا ۱۳۳۴ - جدول شماره ۵)
۲۵٫۰۰۰	مخارج بهبود عملکرد دارایی
۹۷٫۶۷۶	مبلغ دفتری قبل از برگشت زیان کاهش ارزش
۱۲۲٫۰۷۲	مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۳)
۱۷٫۳۲۴	برگشت زیان کاهش ارزش
۱۱۵٫۰۰۰	مبلغ دفتری پس از برگشت زیان کاهش ارزش
(۱) ۱۱۵٫۰۰۰	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.

جدول ۵ - خلاصه مبلغ دفتری ماشین آلات

سال	بهای تمام شده مستهلك شده	مبلغ بازيافتنى	هزينه استهلاك تعدیل شده	زيان كاهش ارزش	مبلغ دفترى
	مليون ريال	مليون ريال	مليون ريال	مليون ريال	مليون ريال
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)		
بهباسازى	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 بازيافتنى 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.

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 سرقتی 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 سرقتی 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 ۱۳۸۳، 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 سرقتی ۱۳۵۰ میلیون ریال است.

آزمون کاهش ارزش واحد فرعی (واحد مولد وجه نقد)

۶۱. سرقتی 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 سرقتی قابل انتساب به اقلیت افزایش می‌یابد. سرقتی 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، سرقتی قابل انتساب به سهم ۲۰ درصدی اقلیت در واحد فرعی در

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

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

جمع	خالص داراییهای قابل تشخیص	سرقفلی واحد فرعی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			پایان سال ۱۳۸۳
۱۷۳۰	۱۳۵۰	۳۸۰	مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده)
۹۵	-	۹۵	سهم اقلیت (شناسایی نشده)
۱۸۲۵	۱۳۵۰	۴۷۵	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) سرقفلی می‌شود و سپس باقیمانده آن بین سایر داراییها تسهیم می‌گردد.

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



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 ۱۳۸۳

جمع	خالص داراییهای قابل تشخیص	سرقفلی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	پایان سال ۱۳۸۳
۱۷۳۰	۱۳۵۰	۳۸۰	مبلغ دفتری (بهای تمام شده مستهلک شده)
(۷۳۰)	(۳۵۰)	(۳۸۰)	زیان کاهش ارزش
۱۰۰۰	۱۰۰۰	-	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 سرقفلی 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 ۱۳۸۰، مبالغ دفتری واحدهای "الف"، "ب" و "ج" به ترتیب ۱۰۰، ۱۵۰ و ۲۰۰ میلیون ریال است.

۶۶. مدیریت عملیات واحدها از طریق اداره مرکزی انجام 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

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

۶۷. عمر مفید باقیمانده 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 می‌شود.

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 می‌شود.

#### **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 می‌کند. داراییهای مشترک، ساختمان اداره مرکزی و مرکز تحقیقات است.

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

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

#### **تخصیص داراییهای مشترک**

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

جدول ۱ - محاسبه تخصیص موزون مبلغ دفتری ساختمان اداره مرکزی

جمع	ج	ب	الف	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				پایان سال ۱۳۸۰
۴۵۰	۲۰۰	۱۵۰	۱۰۰	مبلغ دفتری
	۲۰ سال	۲۰ سال	۱۰ سال	عمر مفید
	۲	۲	۱	وزن مبتنی بر عمر مفید
۸۰۰	۴۰۰	۳۰۰	۱۰۰	مبلغ دفتری پس از وزن دهی
۱۰۰٪	۵۰٪	۳۸٪	۱۲٪	نسبت تخصیص ساختمان
	( $400 \div 800$ )	( $300 \div 800$ )	( $100 \div 800$ )	
				تخصیص مبلغ دفتری ساختمان (بر مبنای
۱۵۰	۷۵	۵۶	۱۹	نسبتهای مورد اشاره در بالا)
۶۰۰	۲۷۵	۲۰۶	۱۱۹	مبلغ دفتری (پس از تخصیص ساختمان)

**تعیین مبلغ بازیافتی و محاسبه زیان کاهش ارزش**

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

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

سال	الف		ب		ج		م	
	جریانهای نقدی	با نرخ تنزیل ۱۵٪	جریانهای نقدی	با نرخ تنزیل ۱۵٪	جریانهای نقدی	با نرخ تنزیل ۱۵٪	جریانهای نقدی	با نرخ تنزیل ۱۵٪
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱	۱۸	۱۶	۱۰	۸	۹	۳۹	۳۴	۱
۲	۳۱	۲۳	۲۰	۱۲	۱۶	۷۲	۵۴	۲
۳	۳۷	۲۴	۳۴	۱۶	۲۴	۱۰۵	۶۹	۳
۴	۴۲	۲۴	۴۴	۱۷	۲۹	۱۲۸	۷۳	۴
۵	۴۷	۲۴	۵۱	۱۶	۳۲	۱۴۳	۷۱	۵
۶	۵۲	۲۲	۵۶	۱۴	۳۳	۱۵۵	۶۷	۶
۷	۵۵	۲۱	۶۰	۱۳	۳۴	۱۶۲	۶۱	۷
۸	۵۵	۱۸	۶۳	۱۱	۳۵	۱۶۶	۵۴	۸
۹	۵۳	۱۵	۶۵	۱۰	۳۵	۱۶۷	۴۸	۹
۱۰	۴۸	۱۲	۶۶	۹	۳۵	۱۶۹	۴۲	۱۰
۱۱			۶۶	۸	۳۶	۱۳۲	۲۸	۱۱
۱۲			۶۶	۷	۳۵	۱۳۱	۲۵	۱۲
۱۳			۶۶	۶	۳۵	۱۳۱	۲۱	۱۳
۱۴			۶۵	۵	۳۳	۱۲۸	۱۸	۱۴
۱۵			۶۲	۴	۳۰	۱۲۲	۱۵	۱۵
۱۶			۶۰	۳	۲۶	۱۱۵	۱۲	۱۶
۱۷			۵۷	۲	۲۲	۱۰۸	۱۰	۱۷
۱۸			۵۱	۱	۱۸	۹۷	۸	۱۸
۱۹			۴۳	۱	۱۴	۸۵	۶	۱۹
۲۰			۳۵	۱	۱۰	۷۱	۴	۲۰
	ارزش اقتصادی	۱۹۹	۱۶۴		۲۷۱	۷۲۰ <sup>(۱)</sup>		

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

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

الف	ب	ج	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۱۹	۲۰۶	۲۷۵	پایان سال ۱۳۸۰
			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)	(۱)	تخصیص به ساختمان اداره مرکزی	$(۴۲ \times \frac{۵۶}{۲۰۶})$
(۳۰)	(۳)	تخصیص به داراییهای واحد مولد وجه نقد	$(۴۲ \times \frac{۱۵۰}{۲۰۶})$
(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.

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					
-	(۳۰)	(۳)	(۱۳)	-	(۴۶)
زیان کاهش ارزش ناشی از اولین مرحله آزمون					
۱۰۰	۱۲۰	۱۹۷	۱۳۷	۵۰	۶۰۴
مبلغ دفتری پس از اولین مرحله آزمون					
مبلغ بازیافتنی (جدول شماره ۲)					
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

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	سرفقی میلیون ریال	
	۳۵۰	الف
	۴۵۰	ب
۱۰۰۰	۳۰۰۰	ج
	۱۲۰۰	گاما
۱۰۰۰	۵۰۰۰	جمع

۷۹. طی سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳، واحد تجاری "م" هیچ‌گونه کاهش ارزشی را برای واحدهای مولد وجه نقد یا گروه واحدهای مولد وجه نقد دارای سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین در نظر نگرفته است. مبالغ بازیافتنی (یعنی بیشترین مبلغ از بین ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش) آن واحدها و گروه واحدها بر مبنای محاسبات ارزش اقتصادی تعیین می‌شود. محاسبات مبلغ بازیافتنی به تغییر در مفروضات زیر بیشترین حساسیت را نشان می‌دهد:

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

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



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 خرده‌فروشی 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

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

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

#### **آزمون کاهش ارزش سرقفلی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین**

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

#### **عملیات گاما**

مبلغ بازیافتنی عملیات گاما 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 ۸/۴ درصد استفاده می‌شود. جریانهای نقدی برای دوره فراتر از پنج سال با استفاده از نرخ رشد ثابت ۶/۳ درصد برآورد می‌شود. این نرخ رشد از متوسط نرخ رشد بلندمدت بازاری که گاما در آن فعالیت می‌کند، بیشتر نیست. مدیریت معتقد است که هرگونه تغییر احتمالی منطقی در فرض اصلی مبلغ بازیافتنی گاما موجب فزونی مبلغ دفتری گاما نسبت به مبلغ بازیافتنی آن نخواهد شد.

### 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  $13 \times 2$  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 بازیافتنی آن واحدها نخواهد شد.

شرح	عملیات گاما	واحد "ج"	واحدهای "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)
مبلغ دفتری سرقتی	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 <sup>(۱)</sup>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• فرض اصلی</li> <li>• مبنای تعیین ارزش(های) اختصاص یافته به فرض اصلی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده</li> <li>• متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل افزایش یافته است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله</li> <li>• نرخ اوراق مشارکت دولتی ۵ ساله در ابتدای دوره پیش‌بینی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• حاشیه سود ناخالص پیش‌بینی شده</li> <li>• متوسط حاشیه سود ناخالص کسب شده در دوره پیش از دوره پیش‌بینی که به دلیل افزایش یافته است.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، مطابق با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی، به غیر از بهبودهای کارآیی، نشان‌دهنده تجربه گذشته است. مدیریت معتقد است که بهبود ۵ درصدی در سال به صورت منطقی قابل دستیابی است.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• فرض اصلی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نرخ تسعیر واحد پولی ین ژاپن به دلار آمریکا طی دوره پیش‌بینی.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تورم قیمت مواد اولیه</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تورم قیمت مواد اولیه</li> </ul>

واحد "ج"	واحد های "الف" و "ب" (به صورت تجمعی)	شرح	عملیات گاما
<ul style="list-style-type: none"> <li>پیش بینی شاخص های بهای خرده فروشی طی دوره پیش بینی در کشورهای اروپایی که مواد اولیه از آنها خریداری شده است.</li> <li>ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>پیش بینی شاخص های بهای خرده فروشی طی دوره پیش بینی در کشورهای آمریکای شمالی که مواد اولیه از آنها خریداری شده است.</li> <li>ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مبنای تعیین ارزش (های) اختصاص یافته به فرض اصلی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>متوسط نرخ سلف تسعیر بازار طی دوره پیش بینی</li> <li>ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی مطابق با منابع اطلاعاتی برون سازمانی است.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>سهم بازار پیش بینی شده</li> <li>متوسط سهم بازار در دوره پیش از پیش بینی، که هر سال بابت رشد پیش بینی شده در سهم بازار افزایش یافته است.</li> <li>مدیریت معتقد است که رشد ۶ درصدی سهم بازار در هر سال، با توجه به افزایش در مخارج تبلیغات، منافع حاصل از حق</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سهم بازار پیش بینی شده</li> <li>متوسط سهم بازار در دوره پیش از پیش بینی، که هر سال بابت رشد پیش بینی شده در سهم بازار افزایش یافته است.</li> <li>مدیریت معتقد است که رشد ۶ درصدی سهم بازار در هر سال، با توجه به افزایش در مخارج تبلیغات، منافع حاصل از حق</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>فرض اصلی</li> <li>مبنای تعیین ارزش (های) اختصاص یافته به فرض اصلی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سهم بازار پیش بینی شده</li> <li>متوسط سهم بازار در دوره پیش از پیش بینی</li> <li>ارزش اختصاص یافته به فرض اصلی نشان دهنده تجربه گذشته است. هیچ تغییری در سهم بازار در نتیجه بهبود</li> </ul>

واحد‌های "الف" و "ب" (به صورت جمع‌عی)	واحد "ج"	عملیات گاما	شرح
	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.	مستمر در کیفیت محصول، به دلیل پیش‌بینی افزایش رقابت، مورد انتظار نبوده 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.

## 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.



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

ج . کسب اطلاع به موقع از داراییهایی که حتی برای پوشش ارزش زمانی پول بازده کافی ایجاد نخواهند کرد، برای استفاده‌کنندگان 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 می‌شود که هر دو طرف (خریدار و فروشنده) تمایل به انجام معامله داشته باشند. چنانچه واحد تجاری بتواند جریانهای نقدی بیشتری از طریق استفاده از دارایی نسبت به فروش آن ایجاد کند، تعیین مبلغ 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 می‌باشد.

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

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 نمی‌باشد.

جریانهای نقدی آتی حاصل از سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری و هم‌افزایی 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 هم‌افزایی با سایر داراییها، در ارزش اقتصادی دارایی است. در بسیاری از موارد، تفکیک جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از دارایی که در ابتدا شناسایی شده است، از جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری یا تغییر دارایی امکان‌پذیر نیست. این موضوع به ویژه در موارد ادغام واحدهای تجاری یا بهبود کارایی دارایی با انجام مخارج بعدی، صادق است. در اینجا، موضوع قابل توجه، قابلیت بازیافت مبلغ دفتری دارایی است و اینکه آیا بخشی از بازیافت مبلغ دفتری، ناشی از سرقتی ایجاد شده در داخل واحد تجاری است یا خیر، اهمیت کمتری دارد.

۹. پیش‌بینی جریانهای نقدی باید منعکس‌کننده 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

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

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).

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 بازیافتی 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 بازیافتی 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 بازیافتی 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.

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 فرآیند "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 پایتتر 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

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.

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.



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. اندازه‌گیری 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.

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 استهلاک (با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش) منجر نشود، با نظام بهای تمام شده هماهنگ است. از این رو، برگشت زیان کاهش ارزش باید در صورت سود و زیان شناسایی و با هرگونه مازاد نسبت به بهای تمام شده 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.

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 سرقفلی (بند ۱۰۸ استاندارد)

۲۷. استاندارد، برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی را منع کرده است. مخالفین این رویکرد معتقدند که نحوه برخورد با برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی 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 سرقفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری را منع می‌کند. بنابراین، چنانچه برگشت زیانهای کاهش ارزش سرقفلی مجاز باشد، تمایز برگشت زیان از سرقفلی ایجاد شده در داخل واحد تجاری اگر غیرممکن نباشد بسیار مشکل خواهد بود. با توجه به اینکه سرقفلی تحصیل شده و سرقفلی ایجاد شده در واحد مولد وجه نقد به طور مشترک در ایجاد جریانهای نقدی سهم هستند، هرگونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی سرقفلی تحصیل شده، از افزایش در سرقفلی 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 سرقفلی تحصیل شده می‌باشد، اگر غیرممکن نباشد، بسیار مشکل است. بنابراین، برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی منع شده است.