

استاندارد حسابداری شماره ۳۲

کاهش ارزش داراییها

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

هدف

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

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش کلیه داراییها، به‌استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود:

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

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

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

د. داراییهای زیستی غیر مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌شوند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیت‌های کشاورزی" مراجعه شود).

ه. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحدی) که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود.

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 سرقفلی است که در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد وجه نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد وجه نقد نقش دارد .

• زبان 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

5. 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.

6. زمانی ارزش یک دارایی کاهش می‌یابد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ بازیافتنی آن بیشتر باشد. بندهای ۱۰ تا ۱۲ برخی نشانه‌های امکان وقوع زبان 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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، به‌میزان 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.

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

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

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

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

11. 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.

12. 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.

13. 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 بازیافتنی یک دارایی استفاده می‌شود. برای مثال، اگر محاسبات قبلی نشان دهد که مبلغ بازیافتنی 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 بازیافتنی دارایی ندارد. همچنین، تجزیه و تحلیل‌های قبلی ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که مبلغ بازیافتنی یک دارایی تحت تأثیر یک (یا چند) مورد از شواهد ذکر شده در بند ۱۰ قرار ندارد.

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

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

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

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

2. ایجاد زیان کاهش ارزش با اهمیت در اثر کاهش مبلغ بازیافتنی محتمل نیست.

15. 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

16. 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.

17. 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.

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

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

20. 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.

21. 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

22. طبق بند 8، 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 به‌میزان 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 تشکیل‌دهنده آن واحد، از زمان آخرین محاسبات مبلغ بازیافتی، تغییر قابل ملاحظه‌ای نکرده باشد.

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

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

خالص ارزش فروش

23. 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.

24. 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.

25. چنانچه قرارداد فروش یا بازاری فعال برای یک دارایی وجود نداشته باشد، خالص ارزش فروش منعکس کننده 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.

26. 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.

27. 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

28. 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.

29. 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.

30. 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 نشان دهنده 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

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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).

42. 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.

43. 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 منافی 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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).

47. 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.

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

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

ب. پرداخت یا دریافت مالیات بر درآمد.

49. 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 بر درآمد مستثنی می‌شود.

50. 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).

51. 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

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

نرخ تنزیل

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

الف. ارزش زمانی پول، و

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

54. نرخ‌هایی 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 (تلقیحی) 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 منعکس‌کننده ریسکهایی باشد که برآورد جریانهای نقدی آتی بابت آن تعدیل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی از مفروضات، دو بار منظور خواهد شد.

55. 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

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

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

واحدهای مولد وجه نقد و سرفلی

61. 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 سرفلی در بندهای ۶۲ تا ۹۴ ارائه شده است.

تشخیص واحد مولد وجه نقدی که دارایی متعلق به آن است

62. 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.

63. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نیست:

الف. ارزش اقتصادی دارایی باتوجه به برآوردها بیش از خالص ارزش فروش آن باشد (برای مثال در صورتی که جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی باتوجه به برآوردها، ناچیز نباشد)، و

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

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

مثال

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

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

64. طبق تعریف مندرج در بند ۴، واحد مولد وجه نقد دربرگیرنده یک دارایی، کوچکترین مجموعه داراییهایی می‌باشد که دربرگیرنده دارایی مورد نظر است و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن تا حد زیادی مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا مجموعه‌ای از 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 می‌کند 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 می‌توان به صورت جداگانه تعیین نمود. یکی از این خطوط با زیان قابل توجهی فعالیت می‌کند.

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

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

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

67. 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 منعکس کننده بهترین برآورد مدیریت از قیمت‌های آتی مبتنی بر معاملات حقیقی نباشد.

68. 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.

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

مبلغ بازیافتنی و مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد

70. 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.

71. مبنای تعیین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد باید با مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی آن هماهنگ باشد.

72. 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 دربر نمی‌گیرد، 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 شده‌اند، در نظر گرفته نمی‌شود (به بندهای ۲۶ و ۴۱ مراجعه کنید).

73. هنگام گروه‌بندی داراییها برای تعیین مبلغ بازیافتنی، واحد مولد وجه نقد، کلیه داراییهایی را که منجر به ایجاد جریانهای نقدی ورودی برای واحد یاد شده می‌گردد، دربرمی‌گیرد. در غیر این صورت، با وجود زیان کاهش ارزش ممکن است این‌گونه به نظر برسد که مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد به طور کامل بازیافت می‌شود. در بعضی موارد، علی‌رغم نقش برخی از داراییها در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد وجه نقد، نمی‌توان آنها را بر مبنای منطقی و سیستماتیک به واحد مولد وجه نقد تخصیص داد. داراییهای دفتر مرکزی یا سرقفلی 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.

74. 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 پیشنهادی 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.

75. بنا به دلایل عملی، مبلغ بازیافتنی یک واحد مولد وجه نقد در برخی موارد پس از در نظر گرفتن داراییهایی که بخشی از واحد مولد وجه نقد نیستند (برای مثال حسابهای دریافتنی و سایر داراییهای مالی) یا بدهیهایی که قبلاً شناسایی 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

76. 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 تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌شونده 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.

77. 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 هریک به صورت جداگانه قابل تشخیص و شناسایی نیست. سرقفلی، جریانهای نقدی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها ایجاد نمی کند و اغلب به ایجاد جریانهای نقدی چندین واحد مولد وجه نقد کمک می کند. در صورتی که نتوان سرقفلی را براساس مبانی منطقی به واحدهای مولد وجه نقد تخصیص داد، چنین کاری در مورد گروه واحدهای مولد وجه نقد انجام می شود. بنابراین، در برخی موارد پایین ترین سطح در واحد تجاری که سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار دارد، متشکل از چندین واحد مولد وجه نقد است که سرقفلی مربوط به آنها است اما نمی توان سهم هر یک از این واحدها را از سرقفلی به گونه ای 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.

78. 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 اندازه گیری 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 می فروشد. سرقفلی تخصیص یافته به آن واحد را نمی توان به گونه ای 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 نمی توان به گونه ای 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 اندازه گیری می شود. بنابراین ۲۵ درصد از سرقفلی تخصیص داده شده به واحد مولد وجه نقد، در مبلغ دفتری بخش فروش رفته منظور می گردد.

79. چنانچه یک واحد تجاری ساختار گزارشگری خود را به گونه ای 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 شده اند. این کار باید براساس ارزشهای نسبی مشابه مواردی که واحد تجاری بخشی از یک واحد مولد وجه نقد را واگذار می کند، 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

80. چنانچه با توجه به بند ۷۷، سرقتی 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 سرقتی، با مبلغ بازیافتی آن مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۹۱ شناسایی شود.

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

82. آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقتی 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 سرقتی) با مبلغ بازیافتی آن واحد، انجام شود. چنانچه مبلغ دفتری واحد (شامل سرقتی) بیش از مبلغ بازیافتی آن باشد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند.

زمان‌بندی آزمون کاهش ارزش

83. آزمون سالانه کاهش ارزش در مورد واحد مولد وجه نقدی که سرقتی به آن تخصیص یافته است، می‌تواند در هر زمان طی دوره سالانه انجام شود مشروط بر اینکه این آزمون، هر سال در همان زمان انجام شود. آزمون کاهش ارزش در واحدهای مولد وجه نقد مختلف، ممکن است در زمانهای متفاوتی انجام شود. اما، چنانچه تمام یا بخشی از سرقتی 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.

84. چنانچه داراییهای تشکیل‌دهنده واحد مولد وجه نقدی که سرقتی 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 سرقتی 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.

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

86. در صورت احراز تمام شرایط زیر می‌توان از آخرین محاسبات تفصیلی مبلغ بازیافتی مربوط به دوره قبل (در مورد یک واحد مولد وجه نقدی که سرقتی 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 بازیافتی تغییر با اهمیتی نکرده باشد،

ب. مبلغ بازیافتی 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 بازیافتی، احتمال این که مبلغ بازیافتی فعلی کمتر از مبلغ دفتری جاری آن واحد باشد بعید به نظر رسد.

داراییهای مشترک

87. 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.

88. از آنجا که داراییهای مشترک جریانهای نقدی ورودی جداگانه‌ای ایجاد نمی‌کند، مبلغ باز یافتنی 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 باز یافتنی 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.

89. 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 باز یافتنی 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:

1. مبلغ دفتری آن واحد را بدون در نظر گرفتن داراییهای مشترک با مبلغ باز یافتنی مقایسه و هرگونه زیان کاهش ارزش را طبق بند ۹۱ شناسایی کند،

2. 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

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

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

زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

91. زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد (کوچکترین گروه واحدهای مولد وجه نقدی که سرفظی یا داراییهای مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می‌گردد که مبلغ باز یافتنی 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 سرفظی 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 رنم 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 می دهد که مجموعه خط تولید کاهش ارزش ندارد.

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

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

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

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

خط تولید کاهش ارزش ندارد و 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 بازیافتنی 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

95. 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.

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

منابع اطلاعاتی 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 درون سازمانی

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

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

97. 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.

98. 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.

99. 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.

100. 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

101. 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.

102. 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.

103. 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.

104. 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.

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

برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

106. 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.

107. 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

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

109. 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

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

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

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

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

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

111. واحد تجاری باید مبالغ منظور شده در هر یک 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.

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

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

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

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

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

115. 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:

1. ماهیت دارایی، و

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

د. برای یک واحد مولد وجه نقد:

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

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

3. 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.

116 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:

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

2. 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 .

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

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

5. نرخ (نرخهای) تنزیل استفاده شده در پیشبینی 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:

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

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

1. مزاد مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها نسبت به مبلغ دفتری آن.

2. ارزش تخصیص یافته به آن فرض.

3. 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 بازیافتی)، باید تغییر نماید تا مبلغ بازیافتی واحد یا گروه واحدهای مولد وجه نقد، با مبلغ دفتری برابر شود.

117. مثال 8 پیوست شماره 3، الزامات افشا در بند 116 را توضیح می دهد.

تاریخ اجرا

118. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1/1/1390 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

119. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره 36 با عنوان کاهش ارزش داراییها (ویرایش 2005) نیز رعایت می شود.