

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶
کاهش ارزش داراییها

سازمان حسابداری سی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶
کاهش ارزش داراییها

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۲	تعاریف
۶	تشخیص دارایی مشمول کاهش ارزش
۷	اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی
۱۸	اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین
۲۴	ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری
۲۸	ارزش بکارگیری
۳۰	مبنای برآورد جریانهای نقدی آتی
۳۳	اجزای برآورد جریانهای نقدی آتی
۳۹	جریانهای نقدی ارزی آتی
۵۴	نرخ تنزیل
۵۵	شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش
۵۸	واحدهای مولد نقد و سرقفلی
۶۵	تشخیص واحد مولد نقدی که دارایی متعلق به آن است
۶۶	مبلغ بازیافتنی و مبلغ دفتری واحد مولد نقد
۷۴	سرقفلی
۸۰	داراییهای مشترک
۱۰۰	زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد
۱۰۴	برگشت زیان کاهش ارزش
۱۰۹	برگشت زیان کاهش ارزش دارایی منفرد
۱۱۷	برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد
۱۲۲	برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی
۱۲۴	افشا
۱۲۶	برآوردهای مورد استفاده در اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی واحدهای مولد نقد دارایی سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین
۱۳۴	شرایط گذار و تاریخ اجرا
۱۳۹	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (منتشر شده در سال ۱۹۹۸)
۱۴۱	پیوستها
	الف استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه‌گیری ارزش بکارگیری
	ب اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶
	پ آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد نقد دارایی سرقفلی و منافع فاقد حق کنترل

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶

کاهش ارزش داراییها

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز رویه‌هایی است که واحد تجاری با بکارگیری آنها اطمینان می‌یابد داراییها بیش از مبلغ بازیافتنی آنها منعکس نمی‌شود. یک دارایی در صورتی به بیش از مبلغ بازیافتنی ارائه می‌شود که مبلغ دفتری آن بیش از مبلغ بازیافتنی حاصل از فروش یا استفاده دارایی باشد. در چنین وضعیتی عنوان می‌شود که ارزش دارایی کاهش یافته است و واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را شناسایی کند. در این استاندارد الزامات مربوط به برگشت زیان کاهش ارزش و افشا نیز تعیین می‌شود.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری کاهش ارزش تمام داراییها، به استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود:
- الف. موجودیها (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها مراجعه شود)؛
 - ب. داراییهای ناشی از قرارداد و داراییهای ناشی از مخارج دستیابی به یک قرارداد یا ایفای یک قرارداد که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان شناسایی می‌شوند؛
 - پ. داراییهای مالیات انتقالی (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد مراجعه شود)؛
 - ت. داراییهای ناشی از مزایای کارکنان (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان مراجعه شود)؛
 - ث. داراییهای مالی که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی قرار می‌گیرد؛
 - ج. سرمایه‌گذاری در املاک که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ سرمایه‌گذاری در املاک مراجعه شود)؛
 - چ. داراییهای زیستی مرتبط با فعالیتهای کشاورزی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ فعالیتهای کشاورزی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری می‌شود؛
 - ح. مخارج تحصیل انتقالی و داراییهای نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه‌کننده طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه؛ و
 - خ. داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شوند.
۳. این استاندارد برای موجودیها، داراییهای ایجاد شده از طریق پیمانهای ساخت، داراییهای مالیات انتقالی، داراییهای ناشی از مزایای کارکنان یا داراییهای طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش (یا قرار گرفته در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش) کاربرد ندارد، زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط به این داراییها شامل الزامات خاصی برای شناسایی و اندازه‌گیری آنها است.
۴. این استاندارد در مورد داراییهای مالی که تحت عناوین زیر طبقه‌بندی شده‌اند، کاربرد دارد:
- الف. واحدهای تجاری فرعی، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی؛
 - ب. واحدهای تجاری وابسته، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص؛ و
 - پ. مشارکتهای خاص، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتهای.
- کاهش ارزش سایر داراییهای مالی، در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ مطرح می‌شود.
۵. این استاندارد در مورد داراییهای مالی در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، سرمایه‌گذاری در املاک اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰، یا داراییهای زیستی مربوط به فعالیتهای کشاورزی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری می‌شوند، کاربرد ندارد. با این وجود، این استاندارد در مورد داراییهایی که به مبلغ تجدید ارزیابی (یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی) پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته طبق سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مانند مدل تجدید ارزیابی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود گزارش می‌شوند، کاربرد دارد. تنها تفاوت میان ارزش منصفانه دارایی و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، مخارج اضافی مستقیم قابل انتساب به واگذاری آن دارایی است.
- الف. چنانچه مخارج واگذاری ناچیز باشد، مبلغ بازیافتنی دارایی تجدید ارزیابی‌شده لزوماً نزدیک به مبلغ تجدید ارزیابی‌شده یا بیشتر از آن است. در این حالت، پس از بکارگیری الزامات تجدید ارزیابی، بعید است که دارایی تجدید ارزیابی‌شده کاهش ارزش یابد و نیازی به برآورد مبلغ بازیافتنی نیست.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

ب. [حذف شد]

پ. اگر مخارج واگذاری ناچیز نباشد، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری دارایی تجدید ارزیابی شده، لزوماً کمتر از ارزش منصفانه آن است. بنابراین، اگر ارزش بکارگیری دارایی تجدید ارزیابی شده کمتر از مبلغ تجدید ارزیابی شده آن باشد، دارایی کاهش ارزش خواهد داشت. در این حالت، پس از بکارگیری الزامات تجدید ارزیابی، واحد تجاری باید این استاندارد را برای تعیین کاهش ارزش دارایی بکار گیرد.

تعاریف

۶. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

مبلغ دفتری مبلغی است که دارایی پس از کسر هر گونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته، به آن مبلغ شناسایی می‌شود. واحد مولد نقد کوچکترین مجموعه داراییهای قابل تشخیص ایجادکننده جریانهای ورودی نقد است که عمدتاً مستقل از جریانهای ورودی نقد سایر داراییها یا گروه داراییها می‌باشد. داراییهای مشترک داراییهایی به جز سرقفلی است که در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد نقد، نقش دارد. مخارج واگذاری تمام مخارج اضافی، به استثنای مخارج تأمین مالی و هزینه مالیات بر درآمد، که بطور مستقیم قابل انتساب به واگذاری یک دارایی یا واحد مولد نقد است. مبلغ استهلاک‌پذیر بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده، پس از کسر ارزش باقیمانده آن است. استهلاک تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی طی عمر مفید آن است. ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود). زیان کاهش ارزش مازاد مبلغ دفتری دارایی یا واحد مولد نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است. مبلغ بازیافتنی عبارت است از ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری و ارزش بکارگیری یک دارایی یا واحد مولد نقد، هر کدام که بیشتر است. عمر مفید عبارت است از:

الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی طی آن برای استفاده واحد تجاری در دسترس باشد؛ یا

ب. تعداد تولید یا واحدهای مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به دست آید.

ارزش بکارگیری عبارت است از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی مورد انتظار ناشی از یک دارایی یا واحد مولد نقد.

تشخیص دارایی مشمول کاهش ارزش

۷. بندهای ۸ تا ۱۷، زمان تعیین مبلغ بازیافتنی را مشخص می‌کنند. در این بندها از اصطلاح "یک دارایی" استفاده می‌شود که این اصطلاح

هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد نقد بطور یکسان کاربرد دارد. ساختار بقیه این استاندارد به صورت زیر است:

الف. در بندهای ۱۸ تا ۵۷، الزامات اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی را تعیین می‌شود. در این الزامات نیز از اصطلاح "یک دارایی" استفاده شده است که هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد نقد بطور یکسان کاربرد دارد.

ب. در بندهای ۵۸ تا ۱۰۸، الزامات شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش تعیین می‌شود. شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش داراییهای منفرد به جز سرقفلی در بندهای ۵۸ تا ۶۴ تشریح می‌گردد. بندهای ۶۵ تا ۱۰۸ به شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش واحدهای مولد نقد و سرقفلی می‌پردازد.

پ. در بندهای ۱۰۹ تا ۱۱۶، الزامات مربوط به برگشت زیان کاهش ارزش دارایی یا واحد مولد نقد شناسایی شده در دوره‌های گذشته، تعیین می‌شود. در این الزامات نیز از اصطلاح "یک دارایی" استفاده می‌شود که هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد نقد بطور یکسان کاربرد دارد. الزامات بیشتر مربوط به یک دارایی منفرد در بندهای ۱۱۷ تا ۱۲۱، برای یک واحد مولد نقد در بندهای ۱۲۲ و ۱۲۳ و برای سرقفلی در بندهای ۱۲۴ و ۱۲۵ تعیین می‌شود.

ت. در بندهای ۱۲۶ تا ۱۳۳، اطلاعاتی که باید درباره زیان کاهش ارزش و برگشت زیان کاهش ارزش داراییها و واحدهای مولد نقد افشا شود، مشخص می‌گردد. بندهای ۱۳۴ تا ۱۳۷ به تعیین الزامات افشای بیشتر برای واحدهای مولد نقدی که به منظور آزمون کاهش ارزش، سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین به آنها تخصیص یافته است، می‌پردازد.

۸. زمانی یک دارایی کاهش ارزش دارد که مبلغ دفتری دارایی از مبلغ بازیافتی آن بیشتر باشد. بندهای ۱۲ تا ۱۴ برخی نشانه‌های امکان وقوع زیان کاهش ارزش را توصیف می‌کند. در صورت وجود هر یک از این نشانه‌ها، واحد تجاری ملزم است یک برآورد رسمی از مبلغ بازیافتی دارایی به عمل آورد. به استثنای مواردی که در بند ۱۰ بیان شده است، در صورتی که نشانه‌ای از کاهش ارزش وجود نداشته باشد، واحد تجاری ملزم به برآورد رسمی مبلغ بازیافتی نیست.
۹. واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری ارزیابی کند که آیا نشانه‌ای مبنی بر کاهش ارزش دارایی وجود دارد یا خیر. در صورت وجود چنین نشانه‌ای، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتی دارایی را برآورد کند.
۱۰. صرف نظر از وجود هرگونه نشانه‌ای مبنی بر کاهش ارزش، واحد تجاری باید الزامات زیر را نیز رعایت کند:
- الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین یا دارایی نامشهودی که هنوز آماده استفاده نیست، از طریق مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتی آن دارایی. آزمون کاهش ارزش می‌تواند در هر زمانی طی یک دوره سالانه انجام شود، مشروط بر اینکه هر سال در همان زمان انجام گیرد. انواع داراییهای نامشهود را می‌توان در زمانهای متفاوت مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد. با این وجود، اگر چنین دارایی نامشهودی طی دوره سالانه جاری برای نخستین بار شناسایی شده باشد، آن دارایی نامشهود باید پیش از پایان دوره سالانه جاری مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد.
- ب. آزمون کاهش ارزش سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری بطور سالانه طبق بندهای ۸۰ تا ۹۹.
۱۱. بطور معمول، توانایی دارایی نامشهود برای ایجاد منافع اقتصادی آتی کافی جهت بازیافت مبلغ دفتری آن، قبل از اینکه دارایی آماده استفاده شود، نسبت به زمانی که آن دارایی برای استفاده آماده است، در معرض عدم اطمینان بیشتری قرار دارد. بنابراین، این استاندارد واحد تجاری را ملزم می‌کند مبلغ دفتری دارایی نامشهودی را که هنوز آماده استفاده نیست، حداقل بطور سالانه مورد آزمون کاهش ارزش قرار دهد.
۱۲. برای ارزیابی وجود هرگونه نشانه‌ای مبنی بر امکان کاهش ارزش دارایی، واحد تجاری باید حداقل نشانه‌های زیر را مورد توجه قرار دهد:
- منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی
- الف. نشانه‌های قابل مشاهده‌ای وجود داشته باشد که نشان دهد طی دوره، ارزش دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا استفاده معمولی انتظار می‌رفت، کاهش یافته است.
- ب. در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی که حوزه فعالیت واحد تجاری است یا در بازاری که دارایی به آن اختصاص دارد، تغییرات قابل ملاحظه‌ای که دارای آثار نامطلوب بر واحد تجاری است، طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.
- پ. نرخهای بهره در بازار یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری در بازار طی دوره افزایش یافته باشد، و این افزایش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش بکارگیری دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتی دارایی را به میزان بااهمیتی کاهش داده باشد.
- ت. مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار حقوق مالکانه آن باشد.
- منابع اطلاعاتی درون‌سازمانی
- ث. شواهدی حاکی از نابابی یا خسارت فیزیکی دارایی در دسترس باشد.
- ج. در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی، تغییرات قابل ملاحظه‌ای که دارای آثار نامطلوب بر واحد تجاری است، طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل بلااستفاده شدن دارایی، برنامه‌های توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن عملیات تعلق دارد، برنامه‌های واگذاری دارایی پیش از تاریخ مورد انتظار قبلی، و ارزیابی مجدد عمر مفید دارایی از نامعین به معین است.^۱
- چ. وجود شواهدی از گزارشگری داخلی مبنی بر اینکه عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار پایین‌تر است و یا پایین‌تر خواهد بود.
- سود تقسیمی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته
- ح. در مورد سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، سرمایه‌گذار سود تقسیمی حاصل از سرمایه‌گذاری را شناسایی کرده باشد و شواهد موجود نشان دهد که:
۱. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورتهای مالی جداگانه بیش از مبلغ دفتری خالص داراییهای سرمایه‌پذیر شامل سرقفلی مربوط، در صورتهای مالی تلفیقی است؛ یا
 ۲. سود تقسیمی بیش از مجموع سود و زیان جامع واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته در دوره اعلام سود تقسیمی باشد.

۱. هنگامی که دارایی واحد شرایط به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود (یا در مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش قرار می‌گیرد)، از دامنه کاربرد این استاندارد خارج و طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده با آن برخورد می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۱۳. فهرست ارائه شده در بند ۱۲ جامع نیست. واحد تجاری می‌تواند نشانه‌های دیگری از احتمال کاهش ارزش یک دارایی را تشخیص دهد و این نشانه‌ها واحد تجاری را ملزم به تعیین مبلغ بازیافتی دارایی، یا در مورد سرقتی، انجام آزمون کاهش ارزش طبق بندهای ۸۰ تا ۹۹ کند.
۱۴. شواهد حاصل از گزارشگری درون‌سازمانی که نشان‌دهنده احتمال کاهش ارزش یک دارایی است، شامل وجود موارد زیر می‌باشد:
الف. جریانهای نقدی برای تحصیل دارایی یا وجه نقد آتی مورد نیاز جهت استفاده یا نگهداری از آن به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از بودجه اولیه باشد؛
ب. خالص جریانهای نقدی یا سود یا زیان عملیاتی واقعی حاصل از دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای نامطلوب‌تر از مبالغ بودجه شده باشد؛
پ. کاهش قابل ملاحظه در خالص جریانهای نقدی یا سود عملیاتی بودجه شده حاصل از دارایی، یا افزایش قابل ملاحظه در زیان بودجه شده حاصل از دارایی؛ یا
ت. زیانهای عملیاتی یا خالص جریانهای نقدی خروجی مربوط به دارایی در صورتی که مبالغ دوره جاری و مبالغ بودجه شده آتی تجمیع شود.
۱۵. همان‌گونه که در بند ۱۰ بیان شد، انجام آزمون کاهش ارزش حداقل بطور سالانه برای دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین یا دارایی نامشهودی که هنوز آماده استفاده نیست و سرقتی، الزامی است. صرف‌نظر از زمان بکارگیری الزامات بند ۱۰، برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی، از مفهوم اهمیت استفاده می‌شود. برای مثال، چنانچه 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 شود، واحد تجاری نیازی به برآورد مجدد مبلغ بازیافتی دارایی ندارد. همچنین، تجزیه و تحلیلهای قبلی ممکن است نشان دهد که مبلغ بازیافتی دارایی به یک (یا چند) مورد از شواهد ذکر شده در بند ۱۲، حساسیتی نشان نمی‌دهد.
۱۶. برای مثال در توضیح بند ۱۵ می‌توان به این موضوع اشاره کرد که اگر نرخهای بهره در بازار یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری در بازار طی دوره افزایش یافته باشد، واحد تجاری ملزم به برآورد رسمی مبلغ بازیافتی دارایی در موارد زیر نیست:
الف. در صورتی که تأثیر افزایش در نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش بکارگیری دارایی، محتمل نباشد. برای مثال، افزایش در نرخهای بهره کوتاه‌مدت ممکن است بر نرخ تنزیل مورد استفاده برای یک دارایی با عمر مفید باقیمانده طولانی، تأثیر بااهمیتی نداشته باشد.
ب. در صورتی که تأثیر افزایش در نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش بکارگیری دارایی محتمل باشد، اما تجزیه و تحلیل حساسیت مبلغ بازیافتی در گذشته نشان دهد که:
۱. کاهش بااهمیت در مبلغ بازیافتی به دلیل احتمال افزایش جریانهای نقدی آتی، محتمل نیست. (برای مثال، در برخی موارد ممکن است واحد تجاری بتواند نشان دهد که درآمدهای خود را به منظور جبران هر گونه افزایش در نرخهای بازار تعدیل می‌کند)؛ یا
۲. ایجاد زیان کاهش ارزش بااهمیت در اثر کاهش مبلغ بازیافتی محتمل نیست.
۱۷. وجود نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش یک دارایی، ممکن است بیانگر این باشد که لازم است عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک یا ارزش باقیمانده دارایی، طبق استاندارد قابل اعمال برای آن دارایی مورد بررسی و تعدیل قرار گیرد، حتی اگر زیان کاهش ارزش برای دارایی شناسایی نشود.

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی

۱۸. این استاندارد مبلغ بازیافتی را به عنوان ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری و ارزش بکارگیری یک دارایی یا واحد مولد نقد، هر کدام که بیشتر باشد، تعریف می‌کند. الزامات اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی، در بندهای ۱۹ تا ۵۷ تشریح می‌شود. در این بندها از اصطلاح "یک دارایی" استفاده شده است، اما این اصطلاح هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد نقد بطور یکسان کاربرد دارد.
۱۹. تعیین همزمان ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری و ارزش بکارگیری دارایی همواره ضرورت ندارد. در صورتی که یکی از این مبالغ از مبلغ دفتری آن دارایی بیشتر باشد، ارزش دارایی کاهش نمی‌یابد و نیازی به برآورد دیگر نیست.
۲۰. حتی اگر قیمت اعلام شده در بازاری فعال برای دارایی یکسان وجود نداشته باشد، ممکن است اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی پس از کسر مخارج واگذاری، امکانپذیر باشد. با وجود این، گاهی به دلیل اینکه هیچ مبنایی برای برآورد قابل اتکای مبلغ حاصل از فروش دارایی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری طبق شرایط فعلی بازار وجود ندارد، تعیین ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری امکانپذیر نیست. در این صورت واحد تجاری می‌تواند از ارزش بکارگیری دارایی به عنوان مبلغ بازیافتی استفاده کند.

۲۱. در صورت نبود دلیل متقاعدکننده‌ای مبنی بر فزونی بااهمیت ارزش بکارگیری یک دارایی نسبت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری را می‌توان به عنوان مبلغ بازیافتی مورد استفاده قرار داد. این وضعیت اغلب در مورد یک دارایی که به منظور واگذاری نگهداری می‌شود مصداق دارد، زیرا ارزش بکارگیری دارایی نگهداری شده برای واگذاری، اساساً شامل خالص عواید حاصل از واگذاری آن است و احتمالاً جریانهای نقدی آتی حاصل از استفاده مستمر دارایی تا زمان واگذاری آن، ناچیز می‌باشد.

۲۲. مبلغ بازیافتی هر دارایی جداگانه تعیین می‌شود، مگر اینکه آن دارایی، مولد جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها نباشد. در این صورت، مبلغ بازیافتی برای واحد مولد نقدی تعیین می‌شود که دارایی متعلق به آن است (به بندهای ۶۵ تا ۱۰۳ مراجعه شود)، مگر اینکه:

- الف. ارزش منصفانه دارایی پس از کسر مخارج واگذاری بیش از مبلغ دفتری آن باشد؛ یا
- ب. ارزش بکارگیری دارایی را بتوان به گونه‌ای برآورد کرد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری نزدیک باشد و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری قابل اندازه‌گیری باشد.

۲۳. در برخی موارد برآوردها، میانگینها و میانبرهای محاسباتی ممکن است تقریبی معقول از محاسبات تفصیلی مطرح شده در این استاندارد برای تعیین ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری یا ارزش بکارگیری فراهم کند.

اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین

۲۴. طبق بند ۱۰، آزمون کاهش ارزش سالانه یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین از طریق مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتی آن، صرف‌نظر از وجود نشانه‌ای مبنی بر کاهش ارزش، انجام می‌شود. با وجود این، در صورت احراز تمام معیارهای زیر می‌توان از آخرین محاسبات تفصیلی مبلغ بازیافتی مربوط به دوره قبل، جهت انجام آزمون کاهش ارزش دوره جاری استفاده کرد:

- الف. در صورتی که جریانهای نقدی ورودی ناشی از استفاده مستمر از دارایی نامشهود عمده‌تأ مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها نباشد. در این صورت، آزمون کاهش ارزش دارایی به عنوان جزئی از واحد مولد 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 دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از مبلغ دفتری آن باشد؛ و
- پ. بر مبنای تحلیل رویدادهای واقع شده و شرایط تغییر یافته نسبت به آخرین محاسبه مبلغ بازیافتی، احتمال اینکه مبلغ بازیافتی فعلی کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، بعید به نظر برسد.

ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری

۲۵ تا ۲۷. [حذف شد]

۲۸. مخارج واگذاری، به جز مبالغی که به عنوان بدهی شناسایی شده است، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، منظور می‌شود. نمونه‌هایی از این گونه مخارج شامل مخارج قانونی، عوارض و مالیات معاملات مشابه، مخارج برچیدن دارایی و مخارج اضافی مستقیم برای رساندن دارایی به وضعیت فروش است. با وجود این، مزایای خاتمه خدمت (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹) و مخارج مربوط به کاهش یا تجدید سازمان فعالیت تجاری در نتیجه واگذاری یک دارایی، مخارج اضافی مستقیم فروش دارایی تلقی نمی‌شود.

۲۹. برخی مواقع، واگذاری یک دارایی مستلزم تقبل یک بدهی توسط خریدار است و تنها یک ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری برای هر دو طبقه دارایی و بدهی در دسترس است. بند ۷۸ نحوه عمل در چنین مواردی را توضیح می‌دهد.

ارزش بکارگیری

۳۰. در محاسبه ارزش بکارگیری یک دارایی، باید عناصر زیر مورد توجه قرار گیرد:

- الف. برآورد جریانهای نقدی آتی که واحد تجاری انتظار دارد از دارایی ایجاد شود؛
- ب. انتظارات در مورد تغییرات احتمالی در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی مزبور؛
- پ. ارزش زمانی پول بر اساس نرخ بهره بدون ریسک جاری در بازار؛
- ت. صرف ریسک مربوط به عدم اطمینان ذاتی دارایی؛ و
- ث. سایر عوامل، مانند عدم نقدشوندگی، که فعالان بازار در قیمت‌گذاری جریانهای نقدی آتی مورد انتظار دارایی در نظر می‌گیرند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۳۱. برآورد ارزش بکارگیری دارایی شامل مراحل زیر است:
- الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی ناشی از استفاده مستمر از دارایی و واگذاری نهایی آن؛ و
- ب. بکارگیری نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی آتی مزبور.
۳۲. عناصر مشخص شده در بند ۳۰ (ب)، (ت) و (ث) می‌تواند به عنوان تعدیل جریانهای نقدی آتی یا تعدیل نرخ تنزیل در نظر گرفته شود. نتایج حاصل از هر روشی که واحد تجاری به منظور انعکاس تغییرات مورد انتظار در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی بکار گیرد، باید نشان‌دهنده ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی مورد انتظار، یعنی میانگین موزون تمام نتایج ممکن باشد. پیوست الف، رهنمودهای بیشتری درباره استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه‌گیری ارزش بکارگیری یک دارایی ارائه می‌کند.
- مبنای برآورد جریانهای نقدی آتی**
۳۳. واحد تجاری باید برای اندازه‌گیری ارزش بکارگیری، اقدامات زیر را انجام دهد:
- الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی بر مبنای مفروضات معقول و قابل دفاع که بیانگر بهترین برآورد مدیریت از مجموعه شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی باشد. در این خصوص باید به شواهد برون‌سازمانی اهمیت بیشتری داده شود.
- ب. پیش‌بینی جریانهای نقدی، بر مبنای آخرین بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی تصویب شده توسط مدیریت باشد، اما هرگونه جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی که انتظار می‌رود از تجدید ساختار آتی یا بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی ایجاد شود، باید مستثنی گردد. پیش‌بینیهای مبتنی بر این بودجه‌ها/پیش‌بینیها، باید یک دوره حداکثر پنج ساله را پوشش دهد، مگر آنکه دوره طولانی‌تر قابل توجیه باشد.
- پ. برآورد جریانهای نقدی برای دوره‌های فراتر از دوره آخرین بودجه‌ها یا پیش‌بینیها، از طریق تعمیم این پیش‌بینیها به دوره‌های آتی بر مبنای بودجه‌ها یا پیش‌بینیها، با استفاده از نرخ رشد ثابت یا نزولی برای سالهای آینده، مگر آنکه بتوان نرخ صعودی را توجیه کرد. این نرخ رشد نباید از میانگین نرخ رشد بلندمدت برای محصولات، صنایع، کشور یا کشورهایی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، یا بازاری که در آن دارایی استفاده می‌شود، بیشتر باشد، مگر آنکه نرخ بالاتر قابل توجیه باشد.
۳۴. مدیریت، معقول بودن مفروضات مبنای پیش‌بینی جریانهای نقدی جاری را با بررسی دلایل تفاوت بین جریانهای نقدی پیش‌بینی شده و واقعی گذشته ارزیابی می‌کند. مدیریت باید اطمینان یابد که مفروضات مبنای پیش‌بینی جریانهای نقدی جاری با نتایج واقعی گذشته سازگار است، مشروط بر اینکه آثار شرایط یا رویدادهای بعدی که در زمان ایجاد آن جریانهای نقدی واقعی وجود نداشت، مورد توجه قرار گیرد.
۳۵. بطور معمول برای دوره‌های طولانی‌تر از پنج سال، بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی تفصیلی، صریح و قابل اتکا درباره جریانهای نقدی آتی در دسترس نیست. به همین دلیل، برآورد مدیریت از جریانهای نقدی آتی بر مبنای آخرین بودجه‌ها یا پیش‌بینیها برای حداکثر پنج سال انجام می‌شود. مدیریت در صورتی می‌تواند از پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی بر مبنای بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی برای دوره‌های بیش از پنج سال استفاده کند که اطمینان یابد این پیش‌بینیها قابل اتکا هستند و بر اساس توانایی و تجربیات گذشته خود بتواند این پیش‌بینیها را برای دوره‌های طولانی‌تر از پنج سال انجام دهد.
۳۶. پیش‌بینی جریانهای نقدی تا پایان عمر مفید یک دارایی، با تعمیم جریانهای نقدی مبتنی بر بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی و با استفاده از نرخ رشد برای سالهای بعدی انجام می‌شود. این نرخ، ثابت یا نزولی است، مگر اینکه افزایش در نرخ با اطلاعات عینی درباره الگوهای چرخه حیات محصول یا صنعت سازگار باشد. در صورت لزوم، نرخ رشد می‌تواند صفر یا منفی باشد.
۳۷. در صورت مطلوب بودن شرایط، احتمال ورود رقبا به بازار و محدود شدن نرخ رشد وجود دارد. بنابراین، واحدهای تجاری برای دستیابی به نرخ رشدی بالاتر از میانگین نرخ رشد تاریخی در دوره‌های بلندمدت (برای مثال ۲۰ سال) برای محصولات، صنایع، کشور یا کشورهایی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، یا بازاری که دارایی در آن استفاده می‌شود، مشکل خواهند داشت.
۳۸. در صورت استفاده از اطلاعات بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی، لازم است این اطلاعات مبتنی بر مفروضات معقول و قابل دفاع و نشان‌دهنده بهترین برآورد مدیریت از شرایط اقتصادی طی عمر مفید باقیمانده دارایی باشد.
- اجزای برآورد جریانهای نقدی آتی**
۳۹. برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از استفاده مستمر از دارایی؛
- ب. پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از استفاده مستمر از دارایی (شامل جریانهای نقدی خروجی جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده) ضرورت دارد و بطور مستقیم قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنایی معقول و یکنواخت قابل تخصیص به دارایی می‌باشد؛ و
- پ. خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا پرداخت) بابت واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن.

۴۰. 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 برحسب قدرت خرید اسمی برآورد می‌شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی نباشد، جریانهای نقدی آتی برحسب شرایط واقعی برآورد می‌شود (اما افزایش یا کاهش قیمتهای خاص در آینده را دربرمی‌گیرد).
۴۱. پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی، شامل مخارج تعمیر و نگهداری روزمره دارایی و نیز مخارج سربار آتی می‌باشد که بطور مستقیم قابل انتساب به دارایی یا بر مبنای معقول و یکنواخت قابل تخصیص به آن است.
۴۲. در مواردی که مبلغ دفتری دارایی هنوز دربردارنده تمام جریانهای نقدی خروجی که باید پیش از آماده شدن دارایی برای فروش یا استفاده تحمل شود، نباشد، برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی شامل برآورد هرگونه جریان نقدی خروجی اضافی است که انتظار می‌رود پیش از آماده شدن دارایی جهت استفاده یا فروش واقع شود. برای مثال، ساختمان در جریان ساخت یا پروژه توسعه تکمیل نشده، از این قبیل موارد است.
۴۳. به منظور اجتناب از محاسبه مضاعف، برآورد جریانهای نقدی آتی شامل موارد زیر نیست:
- الف. جریانهای نقدی ورودی حاصل از داراییهایی که جریانهای نقدی ورودی آنها عمدتاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی مورد بررسی است (برای مثال، داراییهای مالی مانند حسابهای دریافتنی)؛ و
- ب. جریانهای نقدی خروجی مرتبط با تعهداتی که به عنوان بدهی شناسایی می‌شود (برای مثال، حسابهای پرداختنی، مزایای بازنشستگی یا ذخایر).
۴۴. **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 آن تعهدی ندارد؛ یا
- ب. بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی.
۴۵. از آنجا که جریانهای نقدی آتی با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد می‌شود، ارزش بکارگیری موارد زیر را نشان نمی‌دهد:
- 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 که واحد تجاری هنوز نسبت به آن تعهدی ندارد؛ یا
- ب. جریانهای نقدی خروجی آتی که موجب بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی خواهد شد یا جریانهای نقدی ورودی مربوط که انتظار می‌رود از آن جریانهای خروجی ناشی شود.
۴۶. تجدید ساختار برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه یا شیوه انجام فعالیت واحد تجاری، تغییرات بااهمیتی ایجاد می‌کند. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، رهنمودهایی درباره زمان تعهد واحد تجاری نسبت به تجدید ساختار، ارائه می‌کند.
۴۷. 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 شود:
- الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و جریانهای نقدی خروجی آتی به منظور تعیین ارزش بکارگیری، منعکس‌کننده صرفه‌جویی در مخارج و سایر منافع حاصل از تجدید ساختار (بر اساس آخرین بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مورد تأیید مدیریت) است؛ و
- ب. برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی برای تجدید ساختار به منظور شناسایی ذخیره تجدید ساختار، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ در نظر گرفته می‌شود.
- مثال توضیحی ۵، اثر تجدید ساختار آتی بر محاسبه ارزش بکارگیری را نشان می‌دهد.
۴۸. تازمانی که واحد تجاری متحمل جریانهای نقدی خروجی نشده باشد که موجب بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی گردد، برآورد جریانهای نقدی آتی، شامل جریانهای نقدی ورودی و برآوردی که انتظار می‌رود از افزایش در منافع اقتصادی مرتبط با جریانهای نقدی خروجی ایجاد شود، نخواهد بود (به مثال توضیحی ۶ مراجعه شود).
۴۹. برآورد جریانهای نقدی آتی یک دارایی، شامل جریانهای نقدی خروجی آتی لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از آن دارایی در شرایط جاری است. هنگامی که واحد مولد نقد متشکل از داراییهایی با عمر مفید برآوردی متفاوتی باشد که تمام آنها برای عملیات مستمر آن واحد ضروری هستند، برای برآورد جریانهای نقدی آتی آن واحد، جایگزینی داراییهایی با عمر مفید کوتاه‌تر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری روزمره مربوط به آن واحد محسوب می‌شود. همچنین، هنگامی که یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد، برای برآورد جریانهای نقدی آتی ایجادشده توسط دارایی، جایگزینی اجزای با عمر کوتاه‌تر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری روزمره دارایی، در نظر گرفته می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۵۰. **برآورد جریانهای نقدی آتی نباید شامل موارد زیر باشد:**
الف. جریانهای نقدی ورودی یا جریانهای نقدی خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی؛ یا
ب. پرداختها یا دریافتهای مالیات بر درآمد.
۵۱. جریانهای نقدی برآوردی آتی، منعکس‌کننده مفروضاتی است که با روش تعیین نرخ تنزیل سازگار می‌باشد. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات، دوبار منظور یا نادیده گرفته خواهد شد. از آنجا که ارزش زمانی پول از طریق تنزیل جریانهای نقدی برآوردی آتی تعیین می‌شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا جریانهای نقدی خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نیست. همچنین، از آنجا که نرخ تنزیل بر مبنای قبل از مالیات تعیین می‌شود، جریانهای نقدی آتی نیز بر مبنای قبل از مالیات برآورد می‌گردد.
۵۲. **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 دارایی در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، پس از کسر مخارج برآوردی واگذاری آن، به دست آورد.**
۵۳. برآورد خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، به روشی مشابه با تعیین ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری انجام می‌گیرد، به استثنای اینکه در برآورد خالص جریانهای نقدی:
الف. واحد تجاری در تاریخ برآورد، از قیمتهای رایج برای داراییهای مشابهی استفاده می‌کند که عمر مفید آنها خاتمه یافته است و شرایط استفاده از آنها مشابه داراییهای مورد استفاده بوده است.
ب. واحد تجاری قیمتهای مزبور را بابت اثر افزایش قیمتهای آتی در نتیجه تورم عمومی و افزایش یا کاهش قیمتهای خاص آتی تعدیل می‌کند. با وجود این، اگر برآورد جریانهای نقدی آتی حاصل از استفاده مستمر از دارایی و نرخ تنزیل، شامل اثر تورم عمومی نباشد، واحد تجاری نیز در برآورد خالص جریانهای نقدی حاصل از واگذاری دارایی، اثر تورم عمومی را در نظر نمی‌گیرد.
- ۵۳الف. ارزش منصفانه با ارزش بکارگیری تفاوت دارد. ارزش منصفانه منعکس‌کننده مفروضات مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی است. در مقابل، ارزش بکارگیری بیانگر آثار عواملی است که ممکن است مختص واحد تجاری باشد و بطور عمومی برای واحدهای تجاری کاربرد نداشته باشد. برای مثال، تازمانی که عوامل زیر بطور عمومی در دسترس فعالان بازار نباشد، ارزش منصفانه منعکس‌کننده هیچ یک از عوامل زیر نخواهد بود:
الف. ارزش اضافی حاصل از گروه‌بندی داراییها (مانند ایجاد پرتفویی از سرمایه‌گذاری در املاک در مناطق مختلف)؛
ب. هم‌افزایی بین داراییهای اندازه‌گیری‌شده و سایر داراییها؛
پ. حقوق قانونی یا محدودیتهای قانونی که تنها مختص مالک فعلی دارایی است؛ و
ت. مزایای مالیاتی یا بار مالیاتی مختص مالک فعلی دارایی.
- جریانهای نقدی ارزی آتی**
۵۴. جریانهای نقدی آتی، برحسب واحد پول منشأ آن، برآورد و سپس با استفاده از نرخ مناسب برای آن واحد پول تنزیل می‌شود. در تاریخ محاسبه ارزش بکارگیری، واحد تجاری ارزش فعلی را با استفاده از نرخ مبادله نقطه‌ای، تسعیر می‌کند.
- نرخ تنزیل**
۵۵. **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 برآورد جریانهای نقدی آتی، بابت آن تعدیل نشده است.
۵۶. نرخ‌های ارزیابیهای جاری بازار از ارزش زمانی پول و ریسکهای مختص دارایی 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 معاملات جاری بازار برای داراییهای مشابه یا میانگین موزون هزینه سرمایه مربوط به واحد تجاری پذیرفته‌شده در بورس، که یک دارایی منفرد (یا پرتفویی از داراییها) با منافع و ریسکهای بالقوه مشابه دارایی تحت بررسی را در اختیار دارد، برآورد می‌شود. با وجود این، نرخ (نرخهای) تنزیل مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش بکارگیری دارایی نباید منعکس‌کننده ریسکهایی باشد که برآورد جریانهای نقدی آتی بابت آن تعدیل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی از مفروضات، دوبار منظور خواهد شد.
۵۷. هرگاه نرخ مختص یک دارایی، بطور مستقیم در بازار در دسترس نباشد، واحد تجاری برای برآورد نرخ تنزیل از نرخهای جایگزین استفاده می‌کند. در پیوست الف رهنمودهای بیشتری درباره برآورد نرخ تنزیل در این شرایط، ارائه می‌شود.

شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش

۵۸. بندهای ۵۹ تا ۶۴، الزامات مربوط به شناخت و اندازه‌گیری زیانهای کاهش ارزش را برای یک دارایی منفرد به جز سرقفلی، تعیین می‌کند. جزئیات شناخت و اندازه‌گیری زیانهای کاهش ارزش برای واحدهای مولد نقد و سرقفلی در بندهای ۶۵ تا ۱۰۸ ارائه می‌شود.
۵۹. 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 محسوب می‌شود.
۶۰. زیان کاهش ارزش باید بلافاصله در سود یا زیان دوره شناسایی شود، مگر اینکه طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، طبق مدل تجدید ارزیابی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶)، دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی شده منعکس شده باشد. هرگونه زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، باید طبق آن استاندارد، به عنوان کاهش ناشی از تجدید ارزیابی در نظر گرفته شود.
۶۱. زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی نشده، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. اما، زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، تا میزان مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی، بطور مستقیم از مبلغ مازاد مربوط برگشت داده می‌شود و در سایر اقلام سود و زیان جامع منعکس می‌گردد. زیان کاهش ارزش مربوط به دارایی تجدید ارزیابی شده، مازاد تجدید ارزیابی آن دارایی را کاهش می‌دهد.
۶۲. اگر مبلغ برآوردی زیان کاهش ارزش بیشتر از مبلغ دفتری دارایی مربوط باشد، واحد تجاری باید تنها در صورتی بدهی شناسایی کند که توسط استاندارد دیگری ملزم به این کار شده باشد.
۶۳. پس از شناسایی زیان کاهش ارزش، هزینه استهلاک دارایی در دوره‌های آتی باید با توجه به مبلغ دفتری جدید پس از کسر ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود)، بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید باقیمانده آن تعدیل شود.
۶۴. در صورت شناسایی زیان کاهش ارزش، هرگونه دارایی یا بدهی مالیات انتقالی تعیین شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲، از طریق مقایسه مبلغ دفتری تجدید نظر شده دارایی با مبنای مالیاتی آن تعیین می‌شود (به مثال توضیحی ۳ مراجعه شود).

واحدهای مولد نقد و سرقفلی

۶۵. الزامات تشخیص واحد مولد نقدی که دارایی متعلق به آن است و تعیین مبلغ دفتری و شناسایی زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد و سرقفلی در بندهای ۶۶ تا ۱۰۸ و پیوست پ ارائه می‌شود.
- تشخیص واحد مولد نقدی که دارایی متعلق به آن است**
۶۶. در صورت وجود هرگونه نشانه‌ای مبنی بر احتمال کاهش ارزش یک دارایی، باید مبلغ بازیافتنی آن دارایی منفرد برآورد شود. اگر برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد امکانپذیر نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقدی که دارایی متعلق به آن است (واحد مولد نقد دارایی) را تعیین کند.
۶۷. در صورت وجود هر دو شرط زیر، مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نیست:
- الف. ارزش بکارگیری دارایی را نتوان به گونه‌ای برآورد کرد که تقریبی از ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری آن باشد (برای مثال، هنگامی که جریانهای نقدی آتی ناشی از استفاده مستمر از دارایی با توجه به برآوردها، ناچیز باشد)؛ و
- ب. جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی، عمدتاً مستقل از جریانهای نقدی سایر داراییها نباشد.
- در چنین مواردی، ارزش بکارگیری و در نتیجه مبلغ بازیافتنی را تنها می‌توان برای واحد مولد نقد دربردارنده آن دارایی تعیین کرد.

مثال

یک شرکت معدنی مالک یک راه‌آهن اختصاصی برای پشتیبانی از فعالیتهای معدنی است. راه‌آهن اختصاصی مذکور را تنها می‌توان به بهایی معادل ارزش باقیمانده 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 بکارگیری آن را نمی‌توان تعیین کرد و احتمالاً با ارزش باقیمانده آن تفاوت دارد. بنابراین، این واحد تجاری، مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقدی که راه‌آهن اختصاصی متعلق به آن است (یعنی معدن) را در کل برآورد می‌کند.

۶۸. طبق تعریف مندرج در بند ۶، واحد مولد نقد دربرگیرنده یک دارایی، کوچکترین گروه داراییهایی است که شامل دارایی مورد نظر می‌باشد و جریانهای نقدی ورودی حاصل از آن عمدتاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا گروه داراییها است. تشخیص واحد مولد نقد دربرگیرنده یک دارایی، مستلزم اعمال قضاوت است. زمانی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نباشد، واحد تجاری کوچکترین مجموعه داراییها که جریانهای نقدی ورودی عمدتاً مستقل ایجاد می‌کند را مشخص می‌نماید.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

مثال
یک شرکت اتوبوسرانی طبق قراردادی با شهرداری موظف است خدماتی را در ۵ خط بطور مجزا برای شهرداری ارائه دهد. داراییهای اختصاص یافته به هر خط و جریانهای نقدی حاصل از هر خط، بطور جداگانه قابل تشخیص است. یکی از این خطوط با زیان قابل توجهی فعالیت می‌کند. از آنجا که شرکت مذکور نمی‌تواند تنها یکی از خطوط را تعطیل کند، کوچکترین سطح جریانهای نقدی ورودی قابل تشخیص که عمده‌تاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی حاصل از سایر داراییها یا گروه داراییها باشد، مجموع جریانهای نقدی ورودی ایجادشده به وسیله ۵ خط اتوبوسرانی است. بنابراین، واحد مولد نقد برای هر یک از خطوط، کل شرکت اتوبوسرانی خواهد بود.

۶۹. جریانهای نقدی ورودی، نقد یا معادلهای نقد دریافتی از اشخاص خارج از واحد تجاری است. واحد تجاری به منظور تشخیص اینکه جریانهای نقدی ورودی یک دارایی (یا گروه داراییها) عمده‌تاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییها (یا گروه داراییها) است، عوامل متعددی را در نظر می‌گیرد. از جمله این عوامل می‌توان به نحوه نظارت مدیریت بر عملیات واحد تجاری (برای مثال، به تفکیک خطوط تولید، فعالیتهای تجاری، یا هر یک از حوزه‌های جغرافیایی)، یا نحوه تصمیم‌گیری مدیریت درباره استمرار استفاده از داراییها و عملیات واحد تجاری یا واگذاری آنها اشاره کرد. مثال توضیحی ۱، نمونه‌هایی از تشخیص یک واحد مولد نقد را ارائه می‌کند.

۷۰. در صورت وجود بازار فعال برای محصول تولیدشده توسط یک دارایی یا گروه داراییها، آن دارایی یا گروه داراییها باید به عنوان واحد مولد نقد تشخیص داده شود، حتی اگر تمام یا برخی محصولات واحد تجاری به مصرف داخلی برسد. چنانچه جریانهای نقدی ورودی حاصل از دارایی یا واحد مولد نقد تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقال داخلی قرار گیرد، واحد تجاری باید بهترین برآورد مدیریت از قیمت(های) آتی مبتنی بر معاملات حقیقی و در شرایط عادی را در برآورد موارد زیر بکار گیرد:

الف. جریانهای نقدی ورودی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش بکارگیری دارایی یا واحد مولد نقد؛ و

ب. جریانهای نقدی خروجی آتی مورد استفاده برای تعیین ارزش بکارگیری سایر داراییها یا واحدهای مولد نقدی که تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقال داخلی قرار می‌گیرند.

۷۱. حتی اگر تمام یا بخشی از محصول تولیدشده توسط یک دارایی یا گروهی از داراییها، به وسیله سایر بخشهای واحد تجاری مورد استفاده قرار گیرد (برای مثال محصولات در مرحله میانی فرایند تولید)، این دارایی یا گروه داراییها در صورتی یک واحد مولد نقد جداگانه را تشکیل می‌دهند که واحد تجاری بتواند آن محصول را در بازار فعال به فروش برساند. این بدان علت است که جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی یا گروه داراییها می‌تواند عمده‌تاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی ناشی از سایر داراییها یا گروه داراییها باشد. هنگام استفاده از اطلاعات مبتنی بر بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای مالی مرتبط با واحدهای مولد نقد مزبور یا هر دارایی یا واحد مولد نقد دیگری که تحت تأثیر قیمت‌گذاری انتقال داخلی قرار می‌گیرد، اگر قیمتهای انتقالی داخلی منعکس‌کننده بهترین برآورد مدیریت از قیمتهای آتی مبتنی بر معاملات حقیقی و در شرایط عادی نباشد، واحد تجاری این اطلاعات را تعدیل می‌کند.

۷۲. تشخیص واحدهای مولد نقد برای یک دارایی یا گروه داراییها، باید به صورت یکنواخت از دوره‌ای به دوره دیگر صورت گیرد، مگر اینکه اعمال تغییر قابل توجیه باشد.

۷۳. در صورتی که واحد مولد نقدی که دارایی متعلق به آن است، یا انواع داراییهای تشکیل‌دهنده واحد مولد نقد، نسبت به دوره قبل تغییر یافته باشد، هنگام شناسایی یا برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد، افشای اطلاعات درباره واحد مولد نقد طبق بند ۱۳۰ الزامی است.

مبلغ بازیافتنی و مبلغ دفتری واحد مولد نقد

۷۴. مبلغ بازیافتنی یک واحد مولد نقد عبارت است از ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری یا ارزش بکارگیری آن، هر کدام که بیشتر باشد. به منظور تعیین مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد، هر گونه ارجاع به اصطلاح "یک دارایی" در بندهای ۱۹ تا ۵۷، به عنوان ارجاع به "واحد مولد نقد" تفسیر می‌شود.

۷۵. مبلغ دفتری یک واحد مولد نقد باید بر مبنای یکنواخت با شیوه تعیین مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد تعیین شود.

۷۶. مبلغ دفتری یک واحد مولد نقد:

الف. تنها شامل مبلغ دفتری آن گروه از داراییهایی است که بطور مستقیم یا از طریق تخصیص معقول و سیستماتیک، قابل انتساب به واحد مولد نقد باشد و جریانهای نقدی ورودی آتی حاصل از آن در تعیین ارزش بکارگیری واحد مولد نقد استفاده شود؛ و

ب. مبلغ دفتری بدهی شناسایی شده را دربر نمی‌گیرد، مگر آنکه مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد، بدون در نظر گرفتن این بدهی قابل تعیین نباشد.

علت این امر آن است که ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری و ارزش بکارگیری واحد مولد نقد، بدون در نظر گرفتن جریانهای نقدی مربوط به داراییهایی که بخشی از واحد مولد نقد نیست و بدهیهای شناسایی شده، تعیین می‌شود (به بند های ۲۸ و ۴۳ مراجعه کنید).

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۷۷. هنگام گروه‌بندی داراییها برای ارزیابی مبلغ بازیافتی، توجه به این نکته مهم است که واحد مولد نقد شامل تمام داراییهایی باشد که جریانهای نقدی ورودی مربوط ایجاد می‌کنند یا برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی مربوط مورد استفاده قرار می‌گیرند. در غیر این صورت، با وجود وقوع زیان کاهش ارزش، ممکن است این گونه به نظر برسد که مبلغ دفتری واحد مولد نقد بطور کامل قابل بازیافت است. در برخی موارد، علی‌رغم مشارکت برخی داراییها در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد نقد، نمی‌توان آنها را بر مبنای معقول و سیستماتیک به واحد مولد نقد تخصیص داد. داراییهای دفتر مرکزی یا سرقفل، نمونه‌ای از این داراییها هستند. نحوه برخورد با این گونه داراییها در آزمون کاهش ارزش واحد مولد نقد، در بندهای ۸۰ تا ۱۰۳ تشریح می‌شود.

۷۸. برای تعیین مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد، ممکن است در نظر گرفتن برخی بدهیهای شناسایی شده ضروری باشد. این حالت ممکن است زمانی واقع شود که واگذاری واحد مولد نقد، خریدار را ملزم به تقبل بدهی کند. در این صورت، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری (یا جریانهای نقدی برآوردی حاصل از واگذاری نهایی) واحد مولد نقد، برابر با قیمت فروش داراییهای واحد مولد نقد همراه با بدهیهای مربوط به آن پس از کسر مخارج فروش است. به منظور انجام مقایسه معنادار بین مبلغ دفتری واحد مولد نقد و مبلغ بازیافتی آن، مبلغ دفتری بدهی در تعیین ارزش بکارگیری و مبلغ دفتری واحد مولد نقد کسر می‌شود.

مثال
یک شرکت معدنی در کشوری فعالیت می‌کند که طبق قوانین آن کشور، ملزم به بازسازی محل عملیات پس از پایان کار است. مخارج بازسازی شامل مخارج جایگزینی پوسته طبیعی معدن است که باید قبل از آغاز عملیات استخراج برداشته شود. همزمان با برداشتن پوسته طبیعی معدن، ذخیره لازم بابت مخارج جایگزینی شناسایی شده است. مبلغ ذخیره به عنوان بخشی از بهای تمام شده معدن شناسایی و طی عمر مفید معدن مستهلک می‌شود. مبلغ دفتری ذخیره مربوط به مخارج بازسازی، معادل ارزش فعلی مخارج بازسازی به مبلغ ۵۰۰ واحد پول می‌باشد. واحد تجاری، معدن را از نظر کاهش ارزش مورد بررسی قرار می‌دهد. واحد مولد نقد برای معدن، کل معدن در نظر گرفته می‌شود. واحد تجاری پیشنهادی متعددی برای خرید معدن به قیمتی حدود ۸۰۰ واحد پول 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 بکارگیری معدن تقریباً ۱۲۰۰ واحد پول است که شامل مخارج بازسازی آن نمی‌باشد. مبلغ دفتری معدن ۱۰۰۰ واحد پول است. ارزش منصفانه واحد مولد نقد پس از کسر مخارج واگذاری ۸۰۰ واحد پول است. این مبلغ، شامل مخارج بازسازی است که قبلاً برای آن ذخیره شناسایی شده است. در نتیجه، ارزش بکارگیری برای واحد مولد نقد، پس از در نظر گرفتن مخارج بازسازی به مبلغ (۵۰۰ - ۱۲۰۰) واحد پول برآورد می‌شود. مبلغ دفتری واحد مولد نقد نیز ۵۰۰ واحد پول است که شامل مبلغ دفتری معدن (۱۰۰۰ واحد پول) پس از کسر مبلغ دفتری ذخیره مخارج بازسازی معدن (۵۰۰ واحد پول) می‌باشد. بنابراین، مبلغ بازیافتی معدن از مبلغ دفتری آن بیشتر خواهد بود.

۷۹. بنا به دلایل عملی، مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد، در برخی موارد، پس از در نظر گرفتن داراییهایی که بخشی از واحد مولد نقد نیستند (برای مثال دریافتی‌ها یا سایر داراییهای مالی) یا بدهیهایی که قبلاً شناسایی شده است (برای مثال پرداختنی‌ها، مزایای بازنشستگی کارکنان و سایر ذخایر) تعیین می‌شود. در چنین مواردی، مبلغ دفتری واحد مولد نقد به میزان مبلغ دفتری داراییهای مذکور، افزایش و به میزان مبلغ دفتری بدهیهای مذکور، کاهش می‌یابد.

سرقفلی

تخصیص سرقفلی به واحدهای مولد نقد

۸۰. به منظور آزمون کاهش ارزش، سرقفلی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری، باید از تاریخ تحصیل به هر یک از واحدهای مولد نقد یا گروه‌های واحدهای مولد نقد واحد تحصیل‌کننده که انتظار می‌رود از هم‌افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند، تخصیص یابد، صرف نظر از اینکه سایر داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل‌شده به آن واحدها یا گروه‌های واحدهای مولد نقد تخصیص یابد. هر واحد یا گروه واحدها که سرقفلی به آن تخصیص داده می‌شود:

- الف. باید پایین‌ترین سطح در واحد تجاری باشد که سرقفلی برای مقاصد مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می‌گیرد؛ و
- ب. نباید بزرگتر از قسمت عملیاتی، طبق تعریف بند ۵ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ قسمتهای عملیاتی، قبل از تجمیع باشد.

۸۱. سرقفلی شناسایی شده در ترکیب تجاری، یک دارایی است که بیانگر منافع اقتصادی آتی حاصل از سایر داراییهای تحصیل‌شده در ترکیب تجاری می‌باشد که هر یک از آنها بطور جداگانه قابل تشخیص و شناسایی نیستند. سرقفلی، جریانهای نقدی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها ایجاد نمی‌کند و اغلب به ایجاد جریانهای نقدی چندین واحد مولد نقد کمک می‌کند. برخی مواقع، نمی‌توان سرقفلی را بر مبنای اصولی به واحدهای مولد نقد جداگانه تخصیص داد، بلکه تنها به گروهی از واحدهای مولد نقد قابل تخصیص است. بنابراین، در برخی موارد، پایین‌ترین سطح در واحد تجاری که سرقفلی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار دارد، متشکل از چندین واحد مولد نقد است که سرقفلی مربوط به آنها است، اما قابل تخصیص به آنها نیست. در بندهای ۸۳ تا ۹۹ و پیوست پ، ارجاع به واحد مولد نقدی که سرقفلی به آن تخصیص داده می‌شود باید به صورت ارجاع به گروه واحدهای مولد نقدی که سرقفلی به آن تخصیص می‌یابد نیز تفسیر شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۸۲. بکارگیری الزامات مندرج در بند ۸۰ منجر به آزمون کاهش ارزش سرقفلی در سطحی می‌شود که بیانگر شیوه مدیریت عملیات واحد تجاری است و سرقفلی بطور طبیعی به آن مربوط می‌شود. بنابراین، ایجاد سیستمهای گزارشگری دیگر، عموماً ضرورت ندارد.
۸۳. واحد مولد نقدی که سرقفلی به منظور آزمون کاهش ارزش به آن تخصیص می‌یابد، ممکن است متفاوت از سطحی باشد که به منظور اندازه‌گیری سود و زیان ارزی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز، سرقفلی به آن تخصیص می‌یابد. برای مثال، در صورتی که واحد تجاری به منظور اندازه‌گیری سود و زیان ارزی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ ملزم به تخصیص سرقفلی به سطوح نسبتاً پایین باشد، انجام آزمون کاهش ارزش سرقفلی در همان سطح ضرورت ندارد، مگر اینکه واحد تجاری سرقفلی را در همان سطح برای اهداف داخلی مدیریت تحت نظارت قرار دهد.
۸۴. چنانچه تخصیص اولیه سرقفلی تحصیل‌شده در یک ترکیب تجاری، پیش از پایان دوره سالانه‌ای که ترکیب تجاری در آن واقع شده است، تکمیل نشود، تخصیص اولیه باید پیش از پایان نخستین دوره سالانه‌ای که پس از تاریخ تحصیل شروع می‌شود، تکمیل گردد.
۸۵. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری، اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری، تا پایان دوره‌ای که ترکیب در آن واقع شده است تنها بطور غیرقطعی قابل تعیین باشد، واحد تحصیل‌کننده:
- الف. ترکیب را با استفاده از همان ارزشهای غیرقطعی به حساب منظور می‌کند؛ و
- ب. هرگونه تعدیل در ارزشهای غیرقطعی در نتیجه تکمیل حسابداری اولیه در دوره اندازه‌گیری که بیش از دوازده ماه از تاریخ تحصیل نباشد را شناسایی می‌نماید.
- در چنین شرایطی، ممکن است تکمیل تخصیص اولیه سرقفلی شناسایی‌شده در ترکیب پیش از پایان دوره سالانه‌ای که ترکیب در آن واقع شده است، امکانپذیر نباشد. در این موارد، واحد تجاری اطلاعات الزامی طبق بند ۱۳۳ را افشا می‌کند.
۸۶. چنانچه سرقفلی به یک واحد مولد نقد تخصیص یافته باشد و واحد تجاری اقدام به واگذاری یکی از فعالیتهای آن واحد کند، سرقفلی مربوط به عملیات واگذارشده باید:
- الف. هنگام تعیین سود یا زیان واگذاری، در مبلغ دفتری آن عملیات منظور شود؛ و
- ب. بر مبنای ارزشهای نسبی عملیات واگذارشده و بخش نگهداری‌شده واحد مولد نقد اندازه‌گیری شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرقفلی مربوط به عملیات واگذارشده استفاده کند.

مثال
یک واحد تجاری بخشی از یک واحد مولد نقد را که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، به مبلغ ۱۰۰ واحد پول می‌فروشد. سرقفلی تخصیص‌یافته به آن واحد، قابل تشخیص یا مرتبط با یک گروه دارایی در سطحی پایین‌تر از آن واحد نیست، مگر به صورت غیراصولی. مبلغ بازبافتنی بخش نگهداری‌شده واحد مولد نقد ۳۰۰ واحد پول است.
از آنجا که سرقفلی تخصیص‌یافته به واحد مولد نقد را نمی‌توان به صورت اصولی به گروهی از داراییها در سطحی پایین‌تر از آن واحد تخصیص داد، سرقفلی بخش واگذارشده بر مبنای ارزشهای نسبی بخش واگذارشده و بخش نگهداری‌شده واحد مولد نقد اندازه‌گیری می‌شود. بنابراین، ۲۵ درصد از سرقفلی تخصیص داده‌شده به واحد مولد نقد، در مبلغ دفتری عملیات فروش رفته منظور می‌گردد.

۸۷. چنانچه یک واحد تجاری، ساختار گزارشگری خود را به گونه‌ای سازماندهی مجدد نماید که ترکیب یک یا چند واحد مولد نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است تغییر کند، سرقفلی باید مجدداً به واحدهایی تخصیص یابد که تحت تأثیر قرار گرفته‌اند. این تخصیص مجدد باید بر مبنای رویکرد ارزش نسبی که مشابه با رویکرد مورد استفاده واحد تجاری هنگام واگذاری یکی از عملیات واحد مولد نقد است، انجام شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند نشان دهد که روشهای بهتری برای انعکاس سرقفلی مرتبط با واحدهایی که سازماندهی مجدد شده‌اند، وجود دارد.

مثال
سرقفلی، قبلاً به واحد مولد نقد الف تخصیص داده شده است. سرقفلی تخصیص‌یافته به الف قابل تشخیص یا مرتبط با یک گروه دارایی در سطحی پایین‌تر از الف نیست، مگر به صورت غیراصولی. قرار است الف به سه بخش تفکیک و با سه واحد مولد نقد ب، پ و ت ادغام شود.
از آنجا که سرقفلی تخصیص‌یافته به الف بطور اصولی به گروهی از داراییها در سطحی پایین‌تر از آن واحد قابل تخصیص نیست، این سرقفلی بر مبنای ارزش نسبی سه بخش واحد الف قبل از ادغام، با واحدهای ب، پ و ت ادغام می‌شود.

آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد نقد دارای سرقفلی

۸۸. با توجه به بند ۸۱، چنانچه سرقفلی مربوط به یک واحد مولد نقد باشد، اما به آن واحد تخصیص نیافته باشد، در صورت وجود نشانه‌ای مبنی بر احتمال کاهش ارزش، واحد مذکور باید از طریق مقایسه مبلغ دفتری آن واحد بدون در نظر گرفتن سرقفلی با مبلغ بازبافتنی آن، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۱۰۴ شناسایی شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶

کاهش ارزش داراییها

۸۹. چنانچه مبلغ دفتری واحد مولد نقد توصیف شده در بند ۸۸، شامل دارایی نامشهودی با عمر مفید نامعین باشد یا هنوز برای استفاده آماده نشده باشد و آن دارایی را بتوان تنها به عنوان بخشی از واحد مولد نقد مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد، طبق بند ۱۰، انجام آزمون کاهش ارزش برای آن واحد بطور سالانه نیز الزامی است.

۹۰. آزمون کاهش ارزش واحد مولد نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، باید بطور سالانه و هر زمان دیگری که نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود دارد، از طریق مقایسه مبلغ دفتری (شامل سرقفلی) با مبلغ بازیافتنی آن واحد انجام شود. چنانچه مبلغ بازیافتنی واحد (شامل سرقفلی) بیش از مبلغ دفتری آن باشد، آن واحد و سرقفلی تخصیص یافته به آن واحد نباید به عنوان کاهش ارزش یافته تلقی شود. اما، اگر مبلغ دفتری واحد بیش از مبلغ بازیافتنی آن باشد، واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را طبق بند ۱۰۴ شناسایی کند.

۹۱ تا ۹۵. [حذف شد]

زمانبندی آزمونهای کاهش ارزش

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

۹۷. چنانچه داراییهای تشکیل دهنده واحد مولد نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته است، همزمان با واحد دارای سرقفلی مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد، آزمون کاهش ارزش این داراییها باید قبل از واحد دارای سرقفلی انجام شود. همچنین، اگر واحدهای مولد نقد تشکیل دهنده گروه واحدهای مولد نقدی که سرقفلی به آنها تخصیص یافته است، همزمان با گروه واحدهای دارای سرقفلی مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرند، آزمون کاهش ارزش هر یک از این واحدها باید قبل از گروه واحدهای مولد نقد صورت گیرد.

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

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

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

ب. مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد طبق آخرین محاسبات، به میزان بااهمیتی بیشتر از مبلغ دفتری آن واحد باشد؛ و

پ. بر مبنای تجزیه و تحلیل رویدادهای واقع شده و تغییر در شرایط از زمان آخرین محاسبات، احتمال اینکه مبلغ بازیافتنی فعلی کمتر از مبلغ دفتری جاری آن واحد باشد، بعید به نظر برسد.

داراییهای مشترک

۱۰۰. داراییهای مشترک شامل گروه داراییها یا داراییهای یک بخش، مانند ساختمان دفتر مرکزی یا بخشی از واحد تجاری، تجهیزات پردازش الکترونیکی داده‌ها یا مرکز تحقیقات است. انطباق یک دارایی با تعریف این استاندارد از داراییهای مشترک برای یک واحد مولد نقد معین، به ساختار واحد تجاری بستگی دارد. ویژگی بارز داراییهای مشترک این است که مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها، جریانهای نقدی ورودی ایجاد نمی‌کنند و مبلغ دفتری آنها بطور کامل قابل انتساب به واحد مولد نقد مورد بررسی نمی‌باشد.

۱۰۱. از آنجا که داراییهای مشترک جریانهای نقدی ورودی جداگانه‌ای ایجاد نمی‌کنند، مبلغ بازیافتنی یک دارایی مشترک منفرد قابل تعیین نیست، مگر اینکه مدیریت تصمیم گرفته باشد آن دارایی را واگذار کند. در نتیجه، در صورت وجود شواهدی مبنی بر احتمال کاهش ارزش یک دارایی مشترک، مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد یا گروه واحدهای مولد نقدی که دارایی مشترک متعلق به آن است، تعیین و با مبلغ دفتری واحد مولد نقد یا گروه واحدهای مولد نقد مقایسه می‌شود. هر گونه زیان کاهش ارزش طبق بند ۱۰۴ شناسایی می‌گردد.

۱۰۲. برای آزمون کاهش ارزش یک واحد مولد نقد، واحد تجاری باید تمام داراییهای مشترک مربوط به آن واحد را تعیین کند. چنانچه بخشی از مبلغ دفتری دارایی مشترک:

الف. بر مبنای معقول و یکنواخت قابل تخصیص به آن واحد باشد، واحد تجاری باید مبلغ دفتری آن واحد، شامل بخشی از مبلغ دفتری دارایی مشترک تخصیص یافته به آن واحد را با مبلغ بازیافتنی مقایسه کند. هر گونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۱۰۴ شناسایی شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

- ب. بر مبنایی منطقی و یکنواخت قابل تخصیص به آن واحد نباشد، 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 ۱۰۴ شناسایی کند؛
 ۲. کوچکترین گروه واحدهای مولد نقدی که دربرگیرنده واحد مولد نقد مورد بررسی است و بخشی از مبلغ دفتری دارایی مشترک، بر مبنایی معقول و یکنواخت قابل تخصیص به آن است را شناسایی کند؛ و
 ۳. مبلغ دفتری آن گروه از واحدهای مولد نقد، شامل بخشی از مبلغ دفتری داراییهای مشترک که به آن گروه واحدها تخصیص یافته است را با مبلغ بازیافتنی گروه واحدها مقایسه کند. هرگونه زیان کاهش ارزش باید طبق بند ۱۰۴ شناسایی شود.

۱۰۳. مثال توضیحی ۸، کاربرد این الزامات را برای داراییهای مشترک توضیح می‌دهد.

زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد

۱۰۴. زیان کاهش ارزش یک واحد مولد نقد (کوچکترین گروه واحدهای مولد نقدی که سرقفی یا دارایی مشترک به آن تخصیص یافته است)، تنها در صورتی شناسایی می‌شود که مبلغ بازیافتنی آن واحد (گروه واحدها) کمتر از مبلغ دفتری آن باشد. زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر، برای کاهش مبلغ دفتری داراییهای واحد (گروه واحدها)، تخصیص یابد:
- الف. ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفی تخصیص یافته به واحد مولد نقد (گروه واحدها) شود؛ و
- ب. سپس، متناسب با مبلغ دفتری هر یک از داراییهای واحد (گروه واحدها)، به سایر داراییهای واحد تخصیص یابد.
- چنین کاهشهایی در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش مربوط به هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و طبق بند ۶۰ شناسایی گردد.
۱۰۵. در تخصیص زیان کاهش ارزش طبق بند ۱۰۴، واحد تجاری نباید مبلغ دفتری یک دارایی را به کمتر از بیشترین مبلغ از بین مبالغ زیر کاهش دهد:
- الف. ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری (در صورتی که قابل اندازه‌گیری باشد)؛
- ب. ارزش بکارگیری (در صورتی که قابل تعیین باشد)؛ و
- پ. صفر.

- مبلغ زیان کاهش ارزش تخصیص نیافته با اعمال الزامات فوق، باید به تناسب به سایر داراییهای واحد (گروه واحدها) تخصیص یابد.
۱۰۶. چنانچه برآورد مبلغ بازیافتنی هر یک از داراییهای منفرد واحد مولد نقد عملی نباشد، این استاندارد تخصیص اختیاری زیان کاهش ارزش بین داراییهای آن واحد، به جز سرقفی، را الزامی می‌کند، زیرا تمام داراییهای واحد مولد نقد با هم فعالیت می‌کنند.
۱۰۷. چنانچه مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد قابل تعیین نباشد (به بند ۶۷ مراجعه شود)، به صورت زیر عمل می‌شود:
- الف. اگر مبلغ دفتری آن دارایی از اکثر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری و مبلغ حاصل از اعمال روشهای تخصیص توصیف شده در بندهای ۱۰۴ و ۱۰۵، بیشتر باشد، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود؛ و
- ب. اگر ارزش واحد مولد نقد مربوط کاهش نیافته باشد، هیچ زیان کاهش ارزشی برای دارایی شناسایی نمی‌شود، حتی اگر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری دارایی کمتر از مبلغ دفتری آن باشد.

مثال

یک دستگاه ماشین‌آلات، علی‌رغم خسارت فیزیکی هنوز در حال کار است، هرچند کارایی آن همانند قبل از خسارت نیست. ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری این دستگاه کمتر از مبلغ دفتری آن است. همچنین، این دستگاه جریانهای نقدی ورودی مستقل ایجاد نمی‌کند. خط تولیدی که دستگاه متعلق به آن است، کوچکترین گروه داراییهای قابل تشخیصی است که جریانهای نقدی ورودی ناشی از آن عمدتاً مستقل از جریانهای نقدی ورودی سایر داراییها است. مبلغ بازیافتنی این خط تولید نشان می‌دهد که کل خط تولید کاهش ارزش ندارد.

فرض ۱: بودجه‌ها یا پیش‌بینیهای تصویب شده توسط مدیریت، بیانگر تعهد مدیریت برای جایگزینی ماشین‌آلات نیست.

مبلغ بازیافتنی دستگاه، به تنهایی قابل برآورد نیست زیرا ارزش بکارگیری آن:

الف. ممکن است متفاوت از ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری باشد؛ و

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

خط تولید کاهش ارزش ندارد. بنابراین، هیچ زیان کاهش ارزشی برای ماشین‌آلات شناسایی نمی‌شود. با وجود این، ممکن است واحد تجاری دوره استهلاك یا روش استهلاك دستگاه را مجدداً ارزیابی کند. ممکن است دوره استهلاك، کوتاه‌تر یا روش استهلاك 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 یا پیش‌بینیهای تصویب شده توسط مدیریت، بیانگر تعهد مدیریت برای جایگزینی ماشین‌آلات و فروش آن در آینده نزدیک است. جریانهای نقدی ناشی از استفاده مستمر از ماشین‌آلات تا زمان واگذاری آن ناچیز برآورد می‌شود.

طبق برآوردها، ارزش بکارگیری ماشین‌آلات نزدیک به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری آن است. بنابراین، مبلغ بازیافتنی ماشین‌آلات قابل تعیین است و به واحد مولد نقدی که دستگاه متعلق به آن است (یعنی خط تولید) توجهی نمی‌شود. از آنجا که ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری ماشین‌آلات کمتر از مبلغ دفتری آن است، زیان کاهش ارزش ماشین‌آلات شناسایی می‌شود.

۱۰۸. پس از بکارگیری الزامات بندهای ۱۰۴ و ۱۰۵، تنها در صورت الزام سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باید یک بدهی بابت مبلغ باقیمانده زیان کاهش ارزش واحد مولد نقد شناسایی شود.

برگشت زیان کاهش ارزش

۱۰۹. الزامات مربوط به برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی یا یک واحد مولد نقد در بندهای ۱۱۰ تا ۱۱۶، مطرح می‌شود. اگرچه در این بندها از اصطلاح "یک دارایی" استفاده شده است اما این اصطلاح، هم برای یک دارایی منفرد و هم برای واحد مولد نقد بطور یکسان کاربرد دارد. الزامات بیشتر برای یک دارایی منفرد در بندهای ۱۱۷ تا ۱۲۱، برای یک واحد مولد نقد در بندهای ۱۲۲ و ۱۲۳ و برای سرقفلی در بندهای ۱۲۴ و ۱۲۵ ارائه می‌شود.

۱۱۰. واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری ارزیابی کند که آیا شواهدی از برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی به جز سرقفلی، وجود دارد یا خیر. در صورت وجود چنین شواهدی، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی دارایی مزبور را برآورد کند.

۱۱۱. در ارزیابی وجود شواهدی مبنی بر برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی به جز سرقفلی، واحد تجاری باید حداقل، شواهد زیر را مورد توجه قرار دهد:

منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی

الف. نشانه‌های قابل مشاهده‌ای وجود داشته باشد که نشان دهد ارزش دارایی به میزان قابل ملاحظه‌ای طی دوره افزایش یافته است.

ب. در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی که حوزه فعالیت واحد تجاری است یا در بازاری که دارایی به آن اختصاص دارد، تغییرات قابل ملاحظه‌ای که دارای آثار نامطلوب بر واحد تجاری است، طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

پ. نرخهای بهره در بازار یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری در بازار، طی دوره کاهش یافته باشد و این کاهش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش بکارگیری دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتنی دارایی را به میزان بااهمیتی افزایش داده باشد.

منابع اطلاعاتی درون سازمانی

ت. در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی، تغییرات قابل ملاحظه‌ای که دارای آثار مطلوب بر واحد تجاری است، 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.

ث. وجود شواهدی از گزارشگری داخلی مبنی بر اینکه عملکرد اقتصادی دارایی، از حد مورد انتظار بهتر است یا بهتر خواهد شد. ۱۱۲. نشانه‌های کاهش بالقوه در زیان کاهش ارزش در بند ۱۱۱، عمدتاً منعکس‌کننده نشانه‌های زیان کاهش ارزش بالقوه مندرج در بند ۱۲ است.

۱۱۳. وجود شواهدی مبنی بر احتمال برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای یک دارایی به جز سرقفلی، ممکن است بیانگر این باشد که لازم است عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک یا ارزش باقیمانده دارایی، طبق استاندارد قابل اعمال برای آن دارایی مورد بررسی و تعدیل قرار گیرد، حتی اگر زیان کاهش ارزش دارایی برگشت داده نشود.

۱۱۴. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی به جز سرقفلی، تنها در صورتی برگشت داده می‌شود که برآوردهای مورد استفاده برای تعیین مبلغ بازیافتنی دارایی، از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، تغییر کرده باشد. در این صورت، مبلغ دفتری دارایی باید به استثنای توصیف مندرج در بند ۱۱۷، تا مبلغ بازیافتنی آن افزایش یابد. این افزایش، برگشت زیان کاهش ارزش است.

۱۱۵. برگشت زیان کاهش ارزش، منعکس‌کننده افزایش در منافع بالقوه برآوردی حاصل از استفاده یا فروش دارایی از تاریخی است که واحد تجاری آخرین زیان کاهش ارزش را برای آن دارایی شناسایی کرده است. طبق بند ۱۳۰، واحد تجاری ملزم است تغییر در برآوردهایی که موجب افزایش در منافع بالقوه برآوردی می‌شود را تعیین کند. نمونه‌هایی از این تغییر در برآوردها شامل موارد زیر است:

الف. تغییر در مبنای تعیین مبلغ بازیافتنی (یعنی اینکه مبلغ بازیافتنی، مبتنی بر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری است یا ارزش بکارگیری)؛

ب. تغییر در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی برآوردی آتی یا نرخ تنزیل، چنانچه مبلغ بازیافتنی مبتنی بر ارزش بکارگیری باشد؛ یا

پ. تغییر در برآورد اجزای ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، چنانچه مبلغ بازیافتنی مبتنی بر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۷۶۶

۱۱۶. ارزش بکارگیری یک دارایی ممکن است به دلیل افزایش در ارزش فعلی ناشی از نزدیکتر شدن زمان ورود جریانهای نقدی، بیشتر از مبلغ دفتری آن شود. با وجود این منافع بالقوه برآوردی دارایی افزایش نیافته باشد. بنابراین، زیان کاهش ارزش تنها به دلیل گذشت زمان برگشت داده نمی‌شود (برخی مواقع به آن برگشت تنزیل گویند)، حتی اگر مبلغ بازیافتی دارایی بیشتر از مبلغ دفتری آن شود.

برگشت زیان کاهش ارزش دارایی منفرد

۱۱۷. افزایش در مبلغ دفتری یک دارایی به جز سرقفلی که ناشی از برگشت زیان کاهش ارزش است، نباید موجب شود مبلغ دفتری جدید (پس از کسر استهلاک) از مبلغ دفتری محاسبه‌شده با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، بیشتر شود.

۱۱۸. هرگونه افزایش در مبلغ دفتری یک دارایی به جز سرقفلی، به مبلغی بیش از مبلغ دفتری آن (پس از کسر استهلاک) با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، تجدید ارزیابی محسوب می‌شود. در حسابداری چنین تجدید ارزیابی‌هایی، واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی قابل اعمال برای آن دارایی را بکار می‌گیرد.

۱۱۹. برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی به جز سرقفلی، باید بلافاصله در سود یا زیان دوره شناسایی شود، مگر آنکه دارایی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی دیگری (برای مثال مدل تجدید ارزیابی مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶)، به مبلغ تجدید ارزیابی به حساب منظور شده باشد. هرگونه برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی‌شده باید به عنوان افزایش ناشی از تجدید ارزیابی طبق همان استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در نظر گرفته شود.

۱۲۰. برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی‌شده، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و مازاد تجدید ارزیابی آن دارایی را افزایش می‌دهد. با وجود این، برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده مربوط به همان دارایی که قبلاً در سود یا زیان دوره شناسایی شده است، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌گردد.

۱۲۱. پس از شناسایی برگشت زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی باید در دوره‌های آتی تعدیل شود تا مبلغ دفتری تجدید نظرشده 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 نقد

۱۲۲. برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد نقد باید به تناسب مبلغ دفتری داراییهای آن واحد به جز سرقفلی، به آن داراییها تخصیص یابد. این افزایش در مبلغ دفتری باید به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای منفرد تلقی گردد و طبق بند ۱۱۹ شناسایی شود.

۱۲۳. در تخصیص برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد نقد طبق بند ۱۲۲، مبلغ دفتری دارایی نباید از اقل مبلغ زیر بیشتر شود:

الف. مبلغ بازیافتی آن (در صورتی که قابل تعیین باشد)؛ و

ب. مبلغ دفتری دارایی (پس از کسر استهلاک) با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش برای دارایی در سالهای قبل.

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

برگشت زیان کاهش ارزش سرقفلی

۱۲۴. زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده برای سرقفلی نباید در دوره‌های بعد برگشت شود.

۱۲۵. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود، شناسایی سرقفلی ایجادشده در داخل واحد تجاری را منع می‌کند. هرگونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی سرقفلی در دوره‌های پس از شناسایی کاهش ارزش، احتمالاً افزایش در سرقفلی ایجادشده در داخل واحد تجاری، و نه برگشت زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده برای سرقفلی تحصیل‌شده، می‌باشد.

افشا

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

الف. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره و اقلام اصلی صورت سود و زیان جامع که زیانهای کاهش ارزش در آن منظور شده است.

ب. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره و اقلام اصلی صورت سود و زیان جامع که برگشت زیانهای کاهش ارزش در آن منظور شده است.

پ. مبلغ زیانهای کاهش ارزش داراییهای تجدید ارزیابی‌شده که طی دوره در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است.

ت. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش داراییهای تجدید ارزیابی‌شده که طی دوره در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است.

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

۱۲۸. اطلاعات الزامی طبق بند ۱۲۶ 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 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات در ابتدا و پایان دوره، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶، ارائه کرد.

۱۲۹. یک واحد تجاری که اطلاعات قسمتها را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ گزارش می‌کند، باید موارد زیر را برای هر یک از قسمتهای قابل گزارش افشا نماید:
- الف. مبلغ زیانهای کاهش ارزش شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره و سایر اقلام سود و زیان جامع طی دوره.
- ب. مبلغ برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره و سایر اقلام سود و زیان جامع طی دوره.
۱۳۰. واحد تجاری باید موارد زیر را برای زیانهای کاهش ارزش با اهمیت شناسایی‌شده یا برگشت‌شده طی دوره، برای یک دارایی منفرد، شامل سرقفی یا واحد مولد نقد، افشا کند:
- الف. رویدادها و شرایطی که منجر به شناسایی یا برگشت زیان کاهش ارزش شده است.
- ب. مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده یا برگشت شده.
- پ. برای یک دارایی منفرد:
۱. ماهیت دارایی؛ و
 ۲. قسمت قابل گزارشی که دارایی متعلق به آن است، چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمت را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ گزارش می‌کند.
- ت. برای یک واحد مولد نقد:
۱. شرحی از واحد مولد نقد (مانند خط تولید، کارخانه، عملیات تجاری، حوزه جغرافیایی، یا یک قسمت قابل گزارش طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸)؛
 ۲. مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده یا برگشت‌شده برحسب طبقات داراییها، و چنانچه واحد تجاری اطلاعات قسمت را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ گزارش می‌کند، برحسب قسمتهای قابل گزارش؛ و
 ۳. در صورتی که روش تجمیع داراییها به منظور تشخیص واحد مولد نقد، از زمان برآورد قبلی مبلغ بازیافتنی آن واحد مولد نقد (در صورت وجود) تغییر کرده باشد، واحد تجاری باید روش جاری و قبلی تجمیع داراییها و دلایل تغییر در روش تعیین واحد مولد نقد را تشریح کند.
- ث. مبلغ بازیافتنی دارایی (واحد مولد نقد) و اینکه مبلغ بازیافتنی دارایی (واحد مولد نقد)، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری است یا ارزش بکارگیری.
- ج. چنانچه مبلغ بازیافتنی، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری باشد، واحد تجاری باید اطلاعات زیر را افشا کند:
۱. سطحی از سلسله مراتب ارزش منصفانه (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ مراجعه شود) که اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی (واحد مولد نقد) بطور کامل در آن سطح طبقه‌بندی شده است (بدون توجه به اینکه مخارج واگذاری قابل مشاهده باشد یا خیر)؛
 ۲. شرحی از تکنیک(های) ارزشیابی مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، به منظور اندازه‌گیری‌هایی که در سطوح ۲ و ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه طبقه‌بندی شده‌اند. در صورت تغییر تکنیک ارزشیابی، واحد تجاری باید این موضوع و دلیل (دلایل) آن را افشا کند؛ و
 ۳. مفروضات اصلی که مدیریت به منظور اندازه‌گیری ارزش منصفانه طبقه‌بندی‌شده در سطوح ۲ و ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه، آن مفروضات را مبنای تعیین ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری قرار داده است. مفروضات اصلی به مواردی اطلاق می‌شود که مبلغ بازیافتنی دارایی (واحد مولد نقد) نسبت به آن بیشترین میزان حساسیت را دارد. چنانچه ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری با استفاده از تکنیک ارزش فعلی محاسبه شده باشد، واحد تجاری باید نرخ(های) تنزیل مورد استفاده در اندازه‌گیری فعلی و قبلی را افشا کند.
- چ. چنانچه مبلغ بازیافتنی، معادل ارزش بکارگیری باشد، واحد تجاری باید نرخ(های) تنزیل مورد استفاده در برآورد فعلی و قبلی (در صورت وجود) ارزش بکارگیری را افشا کند.
۱۳۱. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را برای مجموع زیانهای کاهش ارزش و مجموع برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره، که طبق بند ۱۳۰ هیچ اطلاعاتی درباره آنها افشا نشده است، افشا کند:
- الف. طبقات اصلی داراییهایی که تحت تأثیر زیانهای کاهش ارزش و برگشت زیانهای کاهش ارزش قرار گرفته‌اند.
- ب. رویدادها و شرایط اصلی که منجر به شناسایی زیانهای کاهش ارزش و برگشت زیانهای کاهش ارزش شده است.
۱۳۲. به واحدهای تجاری توصیه می‌شود مفروضات مورد استفاده در تعیین مبلغ بازیافتنی داراییها (واحدهای مولد نقد) طی دوره را افشا کنند. با وجود این، واحد تجاری طبق بند ۱۳۴ ملزم است اطلاعاتی درباره برآوردهای مورد استفاده در اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد، هنگامی که مبلغ دفتری آن واحد شامل سرقفی یا دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین است، را افشا کند.
۱۳۳. چنانچه، طبق بند ۸۴، بخشی از سرقفی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری طی دوره، در پایان دوره گزارشگری به واحد مولد نقد (گروه واحدها) تخصیص نیافته باشد، مبلغ سرقفی تخصیص نیافته باید همراه با دلایل عدم تخصیص آن افشا شود.

برآوردهای مورد استفاده در اندازه‌گیری مبالغ بازیافتی واحدهای مولد نقد دارای سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

۱۳۴. واحد تجاری باید اطلاعات الزامی طبق قسمتهای (الف) تا (ج) را برای واحدهای مولد نقدی (گروه واحدهایی) که مبلغ دفتری سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص داده شده به آن واحد (گروه واحدها)، در مقایسه با کل مبلغ دفتری سرقفلی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین واحد تجاری، بااهمیت است را افشا کند:
- الف. مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد (گروه واحدها).
 - ب. مبلغ دفتری داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص یافته به آن واحد (گروه واحدها).
 - پ. مبنای تعیین مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد (گروه واحدها) و اینکه مبلغ بازیافتی، ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری است یا ارزش بکارگیری.
 - ت. چنانچه مبلغ دفتری واحد (گروه واحدها) مبتنی بر ارزش بکارگیری باشد:

۱. شرحی درباره هر یک از مفروضات اصلی مورد استفاده در پیش‌بینی جریانهای نقدی برای دوره تحت پوشش آخرین پیش‌بینی یا بودجه‌ها. مفروضات اصلی به مواردی اطلاق می‌شود که مبلغ بازیافتی واحد (گروه واحدها) نسبت به آن، بیشترین میزان حساسیت را دارد.
 ۲. شرحی درباره رویکرد مدیریت برای تعیین ارزش(های) تخصیص یافته به هر یک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش(ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا، در موارد مقتضی، سازگار با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است و، در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی.
 ۳. دوره‌ای که مدیریت، جریانهای نقدی را بر مبنای پیش‌بینی یا بودجه‌های مالی تصویب شده توسط مدیریت، برآورد کرده است و در صورت استفاده از دوره بیش از پنج سال برای واحد مولد نقد (گروه واحدها)، دلیل بکارگیری دوره طولانی‌تر توجیه شود.
 ۴. نرخ رشد مورد استفاده به منظور تعمیم پیش‌بینی جریانهای نقدی به فراتر از دوره تحت پوشش آخرین بودجه‌ها یا پیش‌بینی و توجیه استفاده از نرخ رشد بیشتر از میانگین نرخ رشد بلندمدت برای تولیدات، صنایع، کشور یا کشورهای محل فعالیت واحد تجاری یا بازاری که واحد مولد نقد (گروه واحدها) در آن فعالیت می‌کند.
 ۵. نرخ(های) تنزیل استفاده شده در پیش‌بینی جریانهای نقدی.
- ث. تکنیک ارزشیابی مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری، چنانچه مبلغ بازیافتی واحد (گروه واحدها) مبتنی بر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری باشد. واحد تجاری ملزم به ارائه الزامات افشای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ نیست. اگر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری با استفاده از قیمت اعلام‌شده برای واحد (گروه واحدهای) یکسان اندازه‌گیری نشده باشد، واحد تجاری باید اطلاعات زیر را افشا کند:
۱. شرحی درباره هر یک از مفروضات اصلی که مدیریت مبنای تعیین ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری قرار داده است. مفروضات اصلی به مواردی اطلاق می‌شود که مبلغ بازیافتی واحد (گروه واحدها) نسبت به آن، بیشترین میزان حساسیت را دارد.
 ۲. شرحی درباره رویکرد مدیریت برای تعیین ارزش(های) تخصیص یافته به هر یک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش(ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا، در موارد مقتضی، سازگار با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است و، در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی.
- ۳الف. سطحی از سلسله مراتب ارزش منصفانه (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ مراجعه شود) که اندازه‌گیری ارزش منصفانه بطور کامل در آن سطح طبقه‌بندی شده است (بدون توجه به اینکه مخارج واگذاری قابل مشاهده باشد یا خیر).
- ۳ب. در صورت تغییر تکنیک ارزشیابی، واحد تجاری باید این موضوع و دلیل (دلایل) آن را افشا کند.
- در صورتی که ارزش در منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری با استفاده از تنزیل جریانهای نقدی پیش‌بینی شده اندازه‌گیری شود، واحد تجاری باید اطلاعات زیر را افشا کند:

۳. دوره‌ای که مدیریت جریانهای نقدی را پیش‌بینی کرده است.
 ۴. نرخ رشد مورد استفاده برای تعمیم پیش‌بینی جریانهای نقدی.
 ۵. نرخ(های) تنزیل مورد استفاده برای پیش‌بینی جریانهای نقدی.
- ج. چنانچه انتظار رود تغییر در یکی از مفروضات اصلی مورد استفاده مدیریت در تعیین مبلغ بازیافتی واحد (گروه واحدها) موجب شود مبلغ دفتری واحد مولد نقد (گروه واحدها) از مبلغ بازیافتی آن بیشتر شود، موارد زیر باید افشا شود:
۱. مازاد مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد (گروه واحدها) نسبت به مبلغ دفتری آن.
 ۲. ارزش تخصیص یافته به آن فرضیات اصلی.
 ۳. مبلغی که ارزش تخصیص یافته به آن فرض اصلی، پس از لحاظ کردن هرگونه آثار ناشی از آن تغییر بر سایر متغیرهای استفاده شده برای اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی، باید تغییر کند تا مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد (گروه واحدها)، با مبلغ دفتری آن برابر شود.

۱۳۵. چنانچه تمام یا بخشی از مبلغ دفتری سرقفی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین به چند واحد مولد نقد (گروه واحدها) تخصیص داده شود و مبلغ تخصیص‌یافته به هر واحد (گروه واحدها) در مقایسه با کل مبلغ دفتری سرقفی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین واحد تجاری با اهمیت نباشد، این موضوع و مجموع مبلغ دفتری سرقفی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص‌یافته به آن واحدها (گروه واحدها) باید افشا شود. افزون بر این، چنانچه مبلغ بازیافتنی هر یک از آن واحدها (گروه واحدها)، مبتنی بر مفروضات اصلی یکسانی باشد و جمع مبلغ دفتری سرقفی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص‌یافته به آن واحدها، در مقایسه با کل مبلغ دفتری سرقفی یا داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین واحد تجاری با اهمیت باشد، واحد تجاری باید این موضوع را به همراه موارد زیر افشا کند:

- الف. جمع مبلغ دفتری سرقفی تخصیص‌یافته به آن واحدها (گروه واحدها).
- ب. جمع مبلغ دفتری داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین تخصیص‌یافته به آن واحدها (گروه واحدها).
- پ. شرحی از مفروضات اصلی.
- ت. شرحی درباره رویکرد مدیریت برای تعیین ارزش(های) تخصیص یافته به هر یک از مفروضات اصلی، و اینکه آیا آن ارزش(ها) منعکس‌کننده تجربه گذشته یا، در موارد مقتضی، سازگار با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی است و، در غیر این صورت، دلایل و نحوه تفاوت آنها با تجارب گذشته یا منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی.
- ث. چنانچه انتظار رود تغییر در مفروضات اصلی موجب شود جمع مبلغ دفتری واحد مولد نقد (گروه واحدها) از جمع مبلغ بازیافتنی آن بیشتر شود، موارد زیر باید افشا شود:
 ۱. مازاد جمع مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد (گروه واحدها) نسبت به جمع مبلغ دفتری آن.
 ۲. ارزش(های) تخصیص‌یافته به مفروضات کلیدی.
 ۳. مبلغی که ارزش(های) تخصیص‌یافته به مفروضات اصلی (پس از لحاظ‌کردن هرگونه آثار ناشی از آن تغییر بر سایر متغیرهای استفاده‌شده در اندازه‌گیری مبلغ بازیافتنی)، باید تغییر کند تا جمع مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد (گروه واحدها) با جمع مبلغ دفتری آن برابر شود.

۱۳۶. آخرین محاسبه تفصیلی مبلغ بازیافتنی واحد مولد نقد (گروه واحدها) در دوره قبل، ممکن است طبق بند ۲۴ یا ۹۹ به دوره بعد منتقل گردد و در آزمون کاهش ارزش آن واحد (گروه واحدها) در دوره جاری، مشروط به احراز معیارهای خاص، استفاده شود. در این گونه موارد، اطلاعات آن واحد (گروه واحدها)، طبق الزامات افشای بندهای ۱۳۴ و ۱۳۵، مربوط به محاسبه مبلغ بازیافتنی انتقال یافته می‌باشد.

۱۳۷. مثال توضیحی ۹، الزامات افشای بندهای ۱۳۴ و ۱۳۵ را تشریح می‌کند.

شرایط گذار و تاریخ اجرا

۱۳۸. [حذف شد]
۱۳۹. واحد تجاری باید این استاندارد را برای موارد زیر بکار گیرد:
 - الف. سرقفی و داراییهای نامشهود تحصیل‌شده در ترکیبهای تجاری که تاریخ موافقت‌نامه آنها ۳۱ مارس سال ۲۰۰۴ و پس از آن می‌باشد؛ و
 - ب. تمام داراییهای دیگر با تسری به آینده، از ابتدای نخستین دوره سالانه‌ای که از ۳۱ مارس ۲۰۰۴ یا پس از آن شروع می‌شود.
۱۴۰. به واحدهای تجاری که بند ۱۳۹ در مورد آنها کاربرد دارد، توصیه می‌شود الزامات این استاندارد را پیش از تاریخهای اجرای تعیین‌شده در بند ۱۳۹ بکار گیرند. با وجود این، چنانچه واحد تجاری این استاندارد را پیش از تاریخهای اجرای مذکور بکار گیرد، باید استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۴) را نیز همزمان بکار گیرد.
- ۱۴۰ الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۷)، اصطلاحات بکار رفته در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. افزون بر این، بندهای ۶۱، ۱۲۰، ۱۲۶ و ۱۲۹ را اصلاح نمود. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۷) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات مذکور نیز باید پیش از موعد بکار گرفته شوند.
- ۱۴۰ ب. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۸)، بندهای ۶۵، ۸۱، ۸۵ و ۱۳۹ را اصلاح، بندهای ۹۱ تا ۹۵ و ۱۳۸ را حذف و پیوست پ را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۸) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات مذکور نیز باید پیش از موعد بکار گرفته شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۱۴۰. پ. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در می سال ۲۰۰۸، بند ۱۳۴(ث) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
۱۴۰. ت. پهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی، واحد تجاری تحت کنترل مشترک یا واحد تجاری وابسته (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱ پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشر شده در می سال ۲۰۰۸، بند ۱۲(ح) را اضافه کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. اگر واحد تجاری اصلاحات مربوط به بندهای ۴ و ۳۸ الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ را پیش از موعد بکار گیرد، باید مورد اصلاحی بند ۱۲(ح) را نیز همزمان بکار گیرد.
۱۴۰. ث. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در آوریل سال ۲۰۰۹، بند ۸۰(ب) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه ۲۰۱۰ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
۱۴۰. ج. [حذف شد]
۱۴۰. چ. [حذف شد]
۱۴۰. ح. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱، منتشر شده در می سال ۲۰۱۱، بند ۴ را اصلاح و عنوان بالای بند ۱۲(ح) و بند ۱۲(ح) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ بکار گیرد.
۱۴۰. خ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، منتشر شده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۵، ۶، ۱۲، ۲۰، ۲۲، ۲۸، ۷۸، ۱۰۵، ۱۱۱، ۱۳۰ و ۱۳۴ را اصلاح، بندهای ۲۵ تا ۲۷ را حذف و بند ۵۳ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بکار گیرد.
۱۴۰. د. بندهای ۱۳۰ و ۱۳۴ و عنوان بالای بند ۱۳۸، در می سال ۲۰۱۳ اصلاح شد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. واحد تجاری نباید این اصلاحات را در دوره‌هایی (شامل دوره‌های مقایسه‌ای) اعمال کند که در آنها استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ را نیز بکار نگرفته است.
۱۴۰. ذ. [حذف شد]
۱۴۰. ر. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بند ۲ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال کند.
۱۴۰. ز. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بندهای ۲، ۴ و ۵ را اصلاح و بندهای ۱۴۰ ج، ۱۴۰ چ و ۱۴۰ ذ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.
۱۴۰. ژ. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (منتشر شده در ۱۹۹۸)

۱۴۱. این استاندارد جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها (منتشر شده در سال ۱۹۹۸) می‌شود.

پیوست الف

استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی برای اندازه‌گیری ارزش بکارگیری

این پیوست بخش جدانشدنی این استاندارد است. این پیوست، رهنمودهایی برای استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه‌گیری ارزش بکارگیری ارائه می‌کند. اگرچه رهنمود از اصطلاح "یک دارایی" استفاده می‌کند، اما این اصطلاح برای گروهی از داراییها که یک واحد مولد نقد را تشکیل می‌دهند نیز کاربرد دارد.

اجزای اندازه‌گیری ارزش فعلی

- الف ۱. تفاوت‌های اقتصادی بین داراییها، ناشی از تمام عوامل زیر است:
 - الف. برآورد جریان نقدی آتی، یا در موارد پیچیده‌تر، مجموعه‌ای از جریانهای نقدی آتی که واحد تجاری انتظار دارد از دارایی حاصل شود؛
 - ب. انتظارات درباره نوسانهای احتمالی در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی مزبور؛
 - پ. ارزش زمانی پول، که بر اساس نرخ بهره بدون ریسک جاری در بازار بیان می‌شود؛
 - ت. صرف ریسک عدم اطمینان ذاتی دارایی؛ و
 - ث. سایر عوامل که برخی مواقع غیر قابل تشخیص است (مانند قابلیت نقدشوندگی) و فعالان بازار در قیمت‌گذاری جریانهای نقدی آتی مورد انتظار واحد تجاری از دارایی، آنها را در نظر می‌گیرند.
- الف ۲. در این پیوست دو رویکرد محاسبه ارزش فعلی با یکدیگر مقایسه می‌شود که هر یک از آنها ممکن است بر حسب شرایط، در برآورد ارزش بکارگیری دارایی مورد استفاده قرار گیرد. در رویکرد "سنتی"، تعدیلات ناشی از عوامل (ب) تا (ث) مندرج در بند الف ۱، در نرخ تنزیل لحاظ می‌شود. در رویکرد "جریان نقدی مورد انتظار"، عوامل (ب)، (ت) و (ث) منجر به تعدیلاتی برای دستیابی به جریانهای نقدی مورد انتظار تعدیل‌شده بر مبنای ریسک می‌شود. هر روشی که واحد تجاری برای انعکاس انتظارات درباره نوسانهای احتمالی در مبلغ یا زمانبندی جریانهای نقدی آتی مورد استفاده قرار دهد، نتیجه باید بیانگر ارزش فعلی مورد انتظار جریانهای نقدی آتی، یعنی میانگین موزون تمام نتایج احتمالی، باشد.

اصول کلی

- الف ۳. تکنیکهای مورد استفاده برای برآورد جریانهای نقدی آتی و نرخهای بهره با توجه به شرایط حاکم بر دارایی مورد نظر، در وضعیتهای مختلف متفاوت خواهد بود. با وجود این، اصول کلی زیر بر کاربرد تکنیکهای ارزش فعلی در اندازه‌گیری داراییها حاکم است:
 - الف. مفروضات تعیین نرخهای بهره مورد استفاده برای تنزیل جریانهای نقدی باید با مفروضات ذاتی جریانهای نقدی برآوردی سازگار باشد. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات، دو بار به حساب می‌آید یا کلاً نادیده گرفته می‌شود. برای مثال، ممکن است نرخ تنزیل ۱۲ درصد برای جریانهای نقدی قراردادی یک وام بکار گرفته شود. این نرخ تنزیل، انتظارات مربوط به عدم پرداخت به موقع اقساط در آینده 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 مورد نظر باشد. برای مثال، کم‌نمایی عمدی خالص جریانهای نقدی برآوردی به منظور بهبود ظاهری سودآوری آتی دارایی، منجر به جانب‌داری در اندازه‌گیری می‌شود.
 - پ. جریانهای نقدی برآوردی یا نرخهای تنزیل باید به جای انعکاس محتمل‌ترین مبلغ احتمالی حداقل یا حداکثر، بیانگر دامنه نتایج احتمالی باشد.

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

رویکرد سنتی

- الف ۴. در رویکرد سنتی، برای محاسبه ارزش فعلی از یک مجموعه واحد از جریانهای نقدی برآوردی و یک نرخ تنزیل واحد که اغلب از آن به عنوان "نرخ متناسب با ریسک" یاد می‌شود، استفاده می‌گردد. در رویکرد سنتی فرض بر این است که یک نرخ تنزیل واحد می‌تواند تمام انتظارات درباره جریانهای نقدی آتی و صرف ریسک مناسب را دربرگیرد. بنابراین، در رویکرد سنتی، بیشترین تأکید بر انتخاب نرخ تنزیل است.
- الف ۵. در برخی شرایط، مانند زمانی که داراییهای قابل مقایسه در بازار وجود دارد، بکارگیری رویکرد سنتی نسبتاً آسان است. در مورد داراییهایی با جریانهای نقدی قراردادی، این رویکرد با شیوه‌ای که فعالان بازار، داراییها را توصیف می‌کنند، برای مثال، اوراق قرضه ۱۲ درصد، سازگار است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

الف ۶. با وجود این، رویکرد سنتی ممکن است برخی مشکلات پیچیده اندازه‌گیری، مانند اندازه‌گیری داراییهای غیرمالی که برای آنها یا اقلام مشابه آنها بازاری وجود ندارد، را بطور مناسب مورد توجه قرار ندهد. جستجوی صحیح برای دستیابی به "نرخ متناسب با ریسک"، مستلزم تجزیه و تحلیل حداقل دو قلم است - دارایی موجود در بازار که دارای نرخ بهره قابل مشاهده است و دارایی که قرار است اندازه‌گیری شود. نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی که باید اندازه‌گیری شود، باید با توجه به نرخ بهره قابل مشاهده دارایی موجود در بازار تعیین شود. برای این منظور، ویژگیهای جریانهای نقدی یک دارایی دیگر در بازار باید با جریانهای نقدی دارایی که قرار است اندازه‌گیری شود، مشابه باشد. بنابراین، موارد زیر باید در اندازه‌گیری مورد توجه قرار گیرد:

- الف. تشخیص مجموعه‌ای از جریانهای نقدی که تنزیل خواهد شد؛
- ب. تشخیص دارایی دیگری در بازار که به نظر می‌رسد ویژگیهای جریانهای نقدی آن مشابه با دارایی مورد اندازه‌گیری باشد؛
- پ. مقایسه مجموعه جریانهای نقدی ناشی از این دو قلم برای اطمینان از مشابه بودن آنها (برای مثال، آیا هر دو، جریانهای نقدی قراردادی هستند یا یکی جریانهای نقدی قراردادی و دیگری جریانهای نقدی برآوردی است؟)؛
- ت. ارزیابی وجود یک ویژگی در یک قلم و نبود آن در دیگری (برای مثال، آیا قابلیت نقدشوندگی یکی نسبت به دیگری کمتر است؟)؛ و
- ث. ارزیابی اینکه تغییرات جریانهای نقدی هر دو قلم، هنگام تغییر شرایط اقتصادی مشابه است یا خیر.

رویکرد جریان نقدی مورد انتظار

الف ۷. در برخی شرایط، رویکرد جریان نقدی مورد انتظار نسبت به رویکرد سنتی، ابزار اندازه‌گیری مؤثرتری است. رویکرد جریان نقدی مورد انتظار برای اندازه‌گیری، به جای یک جریان نقدی واحد با بیشترین احتمال وقوع، از تمام انتظارات درباره جریانهای نقدی احتمالی استفاده می‌کند. برای مثال، یک جریان نقدی ممکن است به صورت ۱۰۰، ۲۰۰ یا ۳۰۰ واحد پول و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد باشد. جریان نقدی مورد انتظار ۲۲۰ واحد پول است. بنابراین، رویکرد جریان نقدی مورد انتظار به دلیل تمرکز بر تجزیه و تحلیل مستقیم جریانهای نقدی مورد نظر و بیان صریح‌تر مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری، با رویکرد سنتی متفاوت است.

الف ۸. همچنین، رویکرد جریان نقدی مورد انتظار، امکان استفاده از تکنیکهای ارزش فعلی را در صورت وجود عدم اطمینان نسبت به زمانبندی جریانهای نقدی فراهم می‌کند. برای مثال، یک جریان نقدی به مبلغ ۱۰۰ واحد پول ممکن است پس از یک، دو یا سه سال و به ترتیب با احتمال وقوع ۱۰، ۶۰ و ۳۰ درصد دریافت شود. مثال زیر، نحوه محاسبه ارزش فعلی مورد انتظار در این شرایط را نشان می‌دهد.

واحد پول			
	واحد پول	۹۵۲/۳۸	ارزش فعلی ۱۰۰ واحد پول در یک سال با نرخ ۵٪
۹۵/۲۴		٪۱۰	احتمال
	واحد پول	۹۰۲/۷۳	ارزش فعلی ۱۰۰ واحد پول در دو سال با نرخ ۵/۲۵٪
۵۴۱/۶۴		٪۶۰	احتمال
	واحد پول	۸۵۱/۶۱	ارزش فعلی ۱۰۰ واحد پول در سه سال با نرخ ۵/۵۰٪
۲۵۵/۴۸		٪۳۰	احتمال
۸۹۲/۳۶			ارزش فعلی مورد انتظار

الف ۹. ارزش فعلی مورد انتظار به میزان ۸۹۲/۳۶ واحد پول، متفاوت از مفهوم سنتی بهترین برآورد به میزان ۹۰۲/۳۷ واحد پولی (با احتمال ۶۰٪) است. محاسبه ارزش فعلی سنتی در این مثال، مستلزم تصمیم‌گیری درباره این است که کدام یک از زمانبندی‌های احتمالی جریانهای نقدی مورد استفاده قرار گیرد 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 عدم اطمینانهای موجود در زمانبندی را منعکس کند.

الف ۱۰. استفاده از احتمالات، یکی از ویژگیهای اصلی رویکرد 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 وجود این، بکارگیری صحیح رویکرد سنتی (طبق توصیف بند ۶)، مستلزم انجام برآوردها و قضاوت‌های یکسان با رویکرد جریان نقدی مورد انتظار است، بدون اینکه شفافیت محاسباتی رویکرد جریان نقدی مورد انتظار را داشته باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

الف ۱۱. بسیاری از برآوردها در رویه فعلی، در ویژگیهای جریانهای نقدی مورد انتظار به صورت غیررسمی وجود دارد. افزون بر این، حسابداران اغلب با وضعیتهایی مواجه می‌شوند که باید دارایی را با استفاده از اطلاعات محدود درباره احتمالات جریانهای نقدی احتمالی اندازه‌گیری کنند. برای مثال، حسابدار ممکن است با موقعیتهای زیر مواجه شود:

الف. مبلغ برآوردی در دامنه بین ۵۰ و ۲۵۰ واحد پول باشد، اما هیچ مبلغی در این دامنه نسبت به مبلغ دیگر، از احتمال وقوع بیشتری برخوردار نباشد. بر مبنای این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی ۱۵۰ واحد پول $(\frac{50 + 250}{2})$ است.

ب. مبلغ برآوردی در دامنه بین ۵۰ و ۲۵۰ واحد پول است و محتمل‌ترین مبلغ، ۱۰۰ واحد پول می‌باشد. با وجود این، احتمالات مربوط به هر مبلغ، نامعلوم است. بر مبنای این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی $\frac{133}{33}$ واحد پول $(\frac{50 + 100 + 250}{3})$ است.

پ. مبلغ برآوردی، ۵۰ واحد پول (با احتمال ۱۰ درصد)، ۲۵۰ واحد پول (با احتمال ۳۰ درصد) یا ۱۰۰ واحد پول (با احتمال ۶۰ درصد) خواهد بود. بر مبنای این اطلاعات محدود، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی ۱۴۰ واحد پول $[(50 \times 0.1) + (250 \times 0.3) + (100 \times 0.6)]$ است.

در هر مورد، جریان نقدی مورد انتظار برآوردی در مقایسه با یک مبلغ واحد اعم از حداقل، محتمل‌ترین یا حداکثر مبلغ، احتمالاً برآورد بهتری از ارزش بکارگیری فراهم می‌کند.

الف ۱۲. در بکارگیری روش جریان نقدی مورد انتظار، باید به محدودیت هزینه-منفعت توجه کرد. در برخی موارد، ممکن است واحد تجاری به داده‌های گسترده‌ای دسترسی داشته باشد و بتواند جریانهای نقدی را برای وضعیتهای متفاوت مشخص کند. در موارد دیگر، ممکن است واحد تجاری بدون تحمل هزینه قابل ملاحظه، نتواند چیزی بیشتر از اظهارات کلی در باره نوسان جریانهای نقدی ارائه کند. واحد تجاری باید بین مخارج کسب اطلاعات اضافی و افزایش قابلیت اتکای اندازه‌گیری ناشی از آن اطلاعات، توازن برقرار کند.

الف ۱۳. برخی بر این باورند 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 را در نظر بگیرد؛ به احتمال ۹۰ درصد، جریان نقدی ۱۰ واحد پول خواهد بود و به احتمال ۱۰ درصد، جریان نقدی ۱۰۰۰ واحد پول خواهد بود. در این مثال، جریان نقدی مورد انتظار ۱۰۹ واحد پول است که نتیجه، بیانگر هیچ یک از مبالغی نیست که ممکن است در نهایت پرداخت شود.

الف ۱۴. ادعاهایی نظیر آنچه گفته شد، بیانگر عدم توافق اساسی درباره هدف اندازه‌گیری می‌باشد. 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 به دنبال اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی یک دارایی است. مبلغ بازیافتی دارایی در این مثال، با احتمال زیاد ۱۰ واحد پول نخواهد بود، حتی اگر این مبلغ، محتمل‌ترین جریان نقدی باشد. این بدان علت است که مبلغ ۱۰ واحد پول، عدم اطمینان جریان نقدی در اندازه‌گیری دارایی را مد نظر قرار نمی‌دهد. به جای آن، جریان نقدی دارای عدم اطمینان به نحوی ارائه می‌شود که گویی جریان نقدی قطعی بوده است. یک واحد تجاری منطقی، دارایی با این ویژگیها را به مبلغ ۱۰ واحد پول نخواهد فروخت.

نرخ تنزیل

الف ۱۵. هر رویکردی که واحد تجاری برای اندازه‌گیری ارزش بکارگیری دارایی بکار گیرد، نرخهای بهره مورد استفاده برای تنزیل جریانهای نقدی نباید منعکس‌کننده ریسکهایی باشد که جریانهای نقدی برآوردی بابت آنها تعدیل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی مفروضات دو بار لحاظ خواهد شد.

الف ۱۶. در مواردی که نرخ مختص یک دارایی بطور مستقیم در بازار موجود نباشد، واحد تجاری برای برآورد نرخ تنزیل از نرخهای جایگزین استفاده می‌کند. هدف این است که تا حد امکان، ارزیابی بازار از موارد زیر برآورد شود:

- الف. ارزش زمانی پول برای تمام دوره‌ها تا پایان عمر مفید دارایی؛ و
- ب. عوامل (ب)، (ت) و (ث) توصیف‌شده در بند الف ۱، در صورتی که آن عوامل منجر به تعدیل جریانهای نقدی برآوردی نشده باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۷۷۴

۱۷. به عنوان نقطه شروع انجام چنین برآوردی، واحد تجاری ممکن است نرخهای زیر را مورد توجه قرار دهد:
- الف. میانگین موزون هزینه سرمایه واحد تجاری که با استفاده از تکنیکهایی نظیر مدل قیمت‌گذاری داراییهای سرمایه‌ای تعیین شده است؛
- ب. نرخ تأمین مالی اضافی واحد تجاری؛ و
- پ. سایر نرخهای تأمین مالی در بازار.
۱۸. با این وجود، 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 نامربوط به جریانهای نقدی برآوردی دارایی یا ریسکهایی که منجر به تعدیل جریانهای نقدی برآوردی شده است، مستثنی شود.
- ریسکهایی مانند ریسک کشور، ریسک واحد پول و ریسک قیمت باید مورد توجه قرار گیرد.
۱۹. نرخ تنزیل، مستقل از ساختار سرمایه واحد تجاری و روش تأمین مالی واحد تجاری برای خرید دارایی است، زیرا جریانهای نقدی آتی مورد انتظار حاصل از دارایی، به روش تأمین مالی واحد تجاری برای خرید دارایی وابسته نیست.
۲۰. طبق بند ۵۵، 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 بکارگیری دارایی استفاده می‌کند. با وجود این، در مواردی که ارزش بکارگیری نسبت به تغییر ریسک در دوره‌های مختلف یا نسبت به ساختار زمانی نرخهای بهره حساسیت دارد، واحد تجاری از نرخهای تنزیل جداگانه برای دوره‌های آتی مختلف استفاده می‌کند.

حسابداری

۷۷۵

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶
کاهش ارزش داراییها

پیوست ب

اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶

[اصلاح مربوط، در مورد این الزامات کاربرد ندارد]

سازمان حسابداری سی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها

۷۷۶

پیوست پ

آزمون کاهش ارزش واحدهای مولد نقد دارای سرقفلی و منافع فاقد حق کنترل

این پیوست بفش هدا نشدنی این استاندارد است.

پ ۱. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۸)، واحد تحصیل کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می‌کند (به بند ۳۷ مراجعه شود).

۲. مبلغ هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می‌شود؛ و

۳. در ترکیب تجاری مرحله‌ای (به بندهای ۴۱ و ۴۲ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل.

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می‌شود.

تخصیص سرقفلی

پ ۲. طبق بند ۸۰ این استاندارد، سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری، باید از تاریخ تحصیل به هر یک از واحدهای مولد نقد یا گروه‌های واحدهای مولد نقد واحد تحصیل کننده که انتظار می‌رود از هم‌افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند، تخصیص یابد، صرف نظر از اینکه سایر داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل شده به آن واحدها یا گروه‌های واحدهای مولد نقد تخصیص یابد. این احتمال وجود دارد که بخشی از هم‌افزایی ناشی از ترکیب تجاری، به واحد مولد نقدی تخصیص داده شود که منافع فاقد حق کنترل، در آن سهمی نداشته باشند.

آزمون کاهش ارزش

پ ۳. آزمون کاهش ارزش شامل مقایسه مبلغ بازیافتی یک واحد مولد نقد با مبلغ دفتری آن است.

پ ۴. چنانچه یک واحد تجاری برای اندازه گیری منافع فاقد حق کنترل، به جای ارزش منصفانه از سهم نسبی آنها در خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل، استفاده کند، سرقفلی قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل در مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد مربوط منظور می‌شود، اما در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی شناسایی نمی‌گردد. در نتیجه، واحد تجاری باید مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به آن واحد را بطور ناخالص در نظر بگیرد تا سرقفلی قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل را شامل شود. سپس، این مبلغ دفتری تعدیل شده، با مبلغ بازیافتی واحد مولد نقد مقایسه می‌شود تا مشخص شود که آیا واحد مولد نقد کاهش ارزش داشته است یا خیر.

تخصیص زیان کاهش ارزش

پ ۵. طبق بند ۱۰۴، هر گونه زیان کاهش ارزش مشخص شده باید ابتدا صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به آن واحد مولد نقد شود و سپس، متناسب با مبلغ دفتری هر یک از داراییهای واحد مولد نقد، به سایر داراییهای آن واحد تخصیص یابد.

پ ۶. اگر یک واحد تجاری فرعی یا بخشی از واحد تجاری فرعی دارای منافع فاقد حق کنترل، خود یک واحد مولد نقد باشد، زیان کاهش ارزش بین واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل بر مبنای یکسان با مبنای تخصیص سود یا زیان دوره تخصیص می‌یابد.

پ ۷. اگر یک واحد تجاری فرعی یا بخشی از واحد تجاری فرعی دارای منافع فاقد حق کنترل، بخشی از یک واحد مولد نقد بزرگتر باشد، زیان کاهش ارزش سرقفلی به بخشهایی از واحد مولد نقد که دارای منافع فاقد حق کنترل است و بخشهایی که منافع فاقد حق کنترل ندارند، تخصیص می‌یابد. زیان کاهش ارزش باید بر مبنای زیر به بخشهای آن واحد مولد نقد تخصیص داده شود:

الف. به ميزانی که کاهش ارزش به سرقفلی واحد مولد نقد مربوط است، مبالغ دفتری نسبی سرقفلی بخشهای مذکور پیش از کاهش ارزش؛ و

ب. به ميزانی که کاهش ارزش به داراییهای قابل تشخیص در واحد مولد نقد مربوط است، مبالغ دفتری نسبی خالص داراییهای قابل تشخیص بخشهای مذکور پیش از کاهش ارزش. چنین کاهش ارزشی به داراییهای بخشهای هر واحد به نسبت مبنای مبلغ دفتری هر دارایی در آن بخش، تخصیص می‌یابد.

در بخشهایی که منافع فاقد حق کنترل وجود دارد، زیان کاهش ارزش بین واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل بر مبنای یکسان با مبنای تخصیص سود یا زیان دوره، تخصیص می‌یابد.

پ ۸. اگر زیان کاهش ارزش قابل انتساب به منافع فاقد حق کنترل مربوط به سرقفلی باشد که در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری اصلی (به بند پ ۴ مراجعه شود) شناسایی نشده است، آن کاهش ارزش به عنوان زیان کاهش ارزش سرقفلی شناسایی نمی‌شود. در چنین مواردی، تنها زیان کاهش ارزش مربوط به سرقفلی که به واحد تجاری اصلی تخصیص یافته است، به عنوان زیان کاهش ارزش سرقفلی شناسایی می‌شود.

پ ۹. مثال توضیحی ۷، آزمون کاهش ارزش واحد مولد نقد دارای سرقفلی که کاملاً تحت تملک نیست را تشریح می‌کند.