

از دست و زبان که برآید  
که از عهده شکرش به درآید

کاهش ارزش دارایی ها

مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۳۲

ابراهیم نوروزیگی  
رزا صالح آبادی

# دلایل تدوین استاندارد

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

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

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

بهبود اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهای مالی؛

هماهنگی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی؛

## اهداف آموزشی

- آگاهی از دامنه کاربرد استاندارد؛
- آگاهی از نحوه تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش؛
- آگاهی از نحوه اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی؛
- آگاهی از نحوه شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش؛
- آگاهی از نحوه برخورد با واحدهای مولد وجه نقد و سرقفلی؛
- آگاهی از نحوه برگشت زیان کاهش ارزش؛
- آگاهی از نحوه افشا موارد مرتبط با این استاندارد.

این استاندارد برای کلیه دارایی‌ها به جز موارد زیر کاربرد دارد:

موجودی مواد و کالا؛

دارایی‌های ایجاد شده از طریق پیمانهای بلند مدت

سرمايه‌گذاريهاي جاري.

داراييهای زيستي غير مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر  
مخارج برآوردي زمان فروش اندازه‌گيري می‌شوند.

داراييهای غير جاري نگهداري شده برای فروش و عملیات متوقف  
شده.

دامنه  
کاربرد

## تعریف

داراییهای مشترک

بازار فعال

واحد مولد وجه نقد

زیان کاهش ارزش

زیان کاهش ارزش: مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتی آن است.

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

داراییهای مشترک: داراییهایی بجز سرقالی است که در ایجاد جریانهای نقدی آتی واحد مولد وجه نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد وجه نقد نقش دارد.

بازار فعال: عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:

الف. اقلام مبادله شده در بازار متجانس هستند، ب. معمولاً خریداران و فروشنده‌گان مایل در هر زمان وجود دارند، وج. قیمتها برای عموم قابل دسترس است.

# تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش

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

## نکات برجسته

واحد تجاری همچنین باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش الزامات زیر را رعایت نماید:

الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست.

ب. آزمون سالانه کاهش ارزش سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری

ارزیابی وجود نشانه‌ای دال بر امکان کاهش  
ارزش دارایی

منابع اطلاعاتی  
برون سازمانی



شواهد امکان  
وجود کاهش  
ارزش

منابع اطلاعاتی  
درون سازمانی



## منابع اطلاعاتی برون سازمانی

کاهش قابل ملاحظه در ارزش بازار دارایی؛

تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری.

افزایش در نرخ بهره یا سایر نرخ های بازده بازار که روی بازده مورد انتظار دارایی ها تاثیرگذاراند.

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

## منابع اطلاعاتی درون سازمانی

وجود شواهدی حاکی از نابابی یا خسارت فیزیکی دارایی؛

وقوع تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار نامساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره؛

وجود شواهدی از گزارشگری داخلی دال بر پائین تر از حد انتظار بودن عملکرد اقتصادی دارایی .

# اندازه گیری مبلغ بازیافتی

ارزش فعلی جریان های نقدی  
آتی

فروش منهای هزینه های  
فروش

ارزش  
اقتصادی

خالص  
ارزش  
فروش



## نکات برجسته

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

برآورد جریانهای نقدی  
ورودی و خروجی آتی

بکارگیری نرخ تنزیل  
مناسب

ارزش اقتصادی

# برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی

پیش‌بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر  
دارایی

پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی مورد نیاز برای ایجاد  
جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی

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

نکات  
برجسته

جريانهای نقدی آتی باید با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورده شود. برآورده جريانهای نقدی آتی باید شامل جريانهای 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.

ب. بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی.

## نکات برجسته

برآورد جریانهای نقدی آتی نباید موارد زیر را شامل شود:

الف. جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی، و

ب. پرداخت یا دریافت مالیات بردرآمد. (زیرا که نرخ تنزیل قبل از مالیات است)

بطور خلاصه پیش بینی جریان های نقدی برای انجام آزمون کاهش ارزش باید:

شامل کلیه جریان های نقدی مربوط به آن دارایی یا واحد مولد وجه نقد شود.

نمایانگر دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط حال باشد.

شامل جریان های نقدی حاصل از مالیات و فعالیت های تامین مالی نشود.

با بودجه ها و طرح های به روز هم خوانی داشته باشد.

نرخ  
تنزیل

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

ارزش زمانی پول،

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

# شناسایی و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش



نکات  
برجسته

زیان کاهش ارزش باید بلافارسله در سود و زیان  
شناسایی گردد، مگر اینکه طبق استاندارد حسابداری  
دیگری، نحوه برخورد متفاوتی توصیه شده باشد.

نکات  
برجسته

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

## واحدهای مولد وجه نقد

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

## واحد مولد وجه نقد

پنکترین مجموعه داراییهای قابل  
شناسایی ایجاد کننده جریان ورودی  
وجه نقدی که به میزان عمدہای مستقل  
از جریانهای ورودی وجه نقد سایر  
داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها است.

مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد در موارد زیر قابل تعیین نیست:

ارزش اقتصادی دارایی باتوجه به برآوردها بیش از خالص ارزش فروش آن باشد؛

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

نکات  
برجسته

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

## تخصیص سرقالی به واحدهای مولد وجه نقد

به منظور آزمون کاهش ارزش، سرقالی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری باید از تاریخ تحصیل به هریک از واحدهای مولد وجه نقد یا گروههای مولد وجه نقد واحد تجاری تحصیل کننده تخصیص یابد که انتظار می‌رود از هم‌افزایی ناشی از ترکیب منتفع شوند.

هر واحد یا گروهی که سرقالی به آن تخصیص داده می‌شود:

باید بیانگر پایین‌ترین سطحی در واحد تجاری باشد که سرقالی برای اهداف مدیریت داخلی تحت نظارت قرار می‌گیرد.

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

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

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

بر اساس ارزش‌های نسبی بخش واگذار شده و بخش نگهداری شده واحد مولد وجه نقد اندازه‌گیری شود، مگر اینکه واحد تجاری بتواند از روش بهتری برای انعکاس سرقالی مربوط به بخش واگذار شده استفاده کند.

نکات  
برجسته

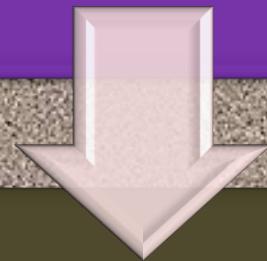
چنانچه یک واحد تجاری ساختار گزارشگری خود را به گونه‌ای تغییر دهد که ترکیب یک یا چند واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقفلی باید مجدداً به واحدهایی تخصیص یابد که تحت تأثیر واقع شده‌اند.

## نکات برجسته

هنگام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقفلی به آن تخصیص یافته، ممکن است نشانه‌ای از کاهش ارزش یکی از داراییهای متعلق به آن واحد وجود داشته باشد. در این گونه موارد، واحد تجاری ابتدا آزمون کاهش ارزش دارایی را انجام می‌دهد و هر گونه زیان کاهش ارزش آن دارایی را پیش از آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد شناسایی می‌کند.

## تخصیص زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

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



سپس متناسب با مبلغ دفتری به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها، با رعایت موارد زیر تخصیص یابد.

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

خالص ارزش فروش (اگر قابل تعیین باشد)،

ارزش اقتصادی (اگر قابل تعیین باشد)، و

صفر.

## برگشت زیان کاهش ارزش

زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقالی) تنها در صورتی برگشت داده می‌شود که مبلغ بازیافتی دارایی از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، افزایش یافته باشد.

در این صورت، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتی آن افزایش یابد. این افزایش معرف برگشت زیان کاهش ارزش است.

نکات  
برجسته

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

نکات  
برجسته

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

## برگشت زیان کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد باید  
به تناسب مبالغ دفتری داراییهای آن واحد (به جز سرقالی)،  
تخصیص یابد.

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

مبلغ بازیافتی آن (اگر قابل تعیین باشد)

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

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

# برگشت زیان کاهش ارزش سرقالی

زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقالی

نباشد در دوره‌های بعد برگشت شود.

واحد تجاري باید برای هر یک از طبقات دارایی، موارد زیر را افشا کند:



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



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



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



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

از توجه شما سپاسگزاریم