

حسابداری کاهش ارزش داراییهای بلندمدت



حامی امیراصلائی - سعید باقرزاده

مقدمه

می‌شوند، دائماً در حال تغییر، تنوع و تعدیل می‌باشند. مقاله‌ای که پیش رو دارید، یکی از آخرین تغییرات در روشهای حسابداری را که مربوط به داراییهای بلندمدت است، بیان می‌دارد.

بیانیه شماره ۱۲۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی^۱، استاندارد جدیدی را برای شناسایی و اندازه‌گیری ارزش داراییهایی که ارزش آنها تقلیل یافته، همچون داراییهایی که یک واحد تجاری قصد واگذاری آنها را دارد، تعیین کرده است. براساس این بیانیه واحدهای تجاری، دیگر

اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، جهت سرمایه‌گذاری منابع در اختیارشان غالباً اقدام به مقایسه صورتهای مالی واحدهای اقتصادی مختلف می‌نمایند. برای اینکه مقایسه‌های به عمل آمده دارای کفایت اعتبار و قابلیت اتکای لازم باشند، صورتهای مالی معمولاً براساس مجموعه‌ای از قواعد زیربنایی که به عنوان اصول متداول و پذیرفته شده در حسابداری شناخته شده‌اند، تهیه می‌گردند. اصول حسابداری که تحت عنوان استانداردهای حسابداری نیز نامیده

حسابداری، نظامی خدماتی است در ارتباط با انتقال اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای واحدهای اقتصادی. و ضمن آنکه بر مبنای ساختاری نظری نیز استوار است، نظامی پویاست که تحت تأثیر عوامل محیطی گوناگونی قرار دارد. هدف اصلی حسابداری اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان گوناگون از این اطلاعات متناسب با نیاز آنها می‌باشد، به نحوی که فرایندهای تصمیمگیری به موثرترین وجه صورت گیرند. از طرف دیگر، سرمایه‌گذاران و

نمی توانستند زیانهای احتمالی را نادیده بگیرند و باید از پیشبینیهای جریانات نقدی آینده، زمانی که مساله‌ای در باب چنین داراییهایی برای واحد تجاری به وجود می‌آید، استفاده نمایند.

اصول و مبانی متداول حسابداری برای مدتهای مدیدی ضرورت شناسایی کاهش ارزش بازار داراییهای خاصی که ارزش بازار آنها بسهولت قابل تعیین است، را مقرر داشته است. به طور نمونه، بولتن شماره ۴۳ تحقیقات حسابداری^۲، که غالباً به عنوان زیربنای اصول حسابداری شناخته می‌شود، ملزم می‌سازد در شرایطی که مطلوبیت موجودی کالا به اندازه هزینه‌های آن نباشد، ارزش دفتری آن تقلیل یابد. به همین ترتیب بیانیه شماره ۱۲^۳ پیش از آنکه به وسیله بیانیه شماره ۱۱۵^۴ ملغی گردد، چنین ملزم می‌ساخت که واحدهای تجاری اوراق بهادار قابل داد و ستد خاصی را براساس قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار گزارش نمایند. علاوه بر این، بیانیه شماره ۵۱۵^۵، ملزم می‌ساخت که اعتباردهنده هنگامی که کل وجوه قابل دریافت در آینده کمتر از مبلغ ثبت شده سرمایه‌گذاری در حساب دریافتنی باشد، زبانی را در خصوص تجدید ساختار مطالبات مشکوک‌الوصول شناسایی نماید. در پی آن بیانیه شماره ۱۱۴^۶ ضرورت کاربرد کل دریافتیهای نقدی آینده را به استفاده از ارزش فعلی جریانات نقدی آتی مورد انتظار که بر مبنای نرخ بهره مؤثر وام تنزیل شده‌اند، تغییر داد. با این حال، تا نوامبر سال ۱۹۸۸ که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی طرح جدیدی را در خصوص ارایه رهنمود لازم برای حسابداری کاهش ارزش داراییهای بلندمدت و داراییهای نامشهود قابل شناسایی، به برنامه کاری خود افزود، اقدامی در این باره صورت نگرفته بود.

هدف از این طرح نیز محدود کردن روشهای گوناگون اعمال شده برای شناسایی و اندازه‌گیری داراییهایی بود که ارزش تقلیل یافته دارند. پیشتر از این، کمیته اجرایی استانداردهای حسابداری در انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۷ و نیز قوه اجرایی^۸ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی از میان ارگانهای ذیصلاح رهنمودهایی را ارائه کرده بودند و اما هیچ‌گونه بیانیه رسمی در این خصوص صادر نشده بود.

در مراحل نهایی این طرح ۶ ساله، هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه شماره ۱۲۱ را تحت عنوان «حسابداری کاهش ارزش داراییهای بلندمدت و نیز داراییهای بلندمدتی که واگذار خواهند شد»، در مارس ۱۹۹۵ میلادی صادر کرد. این بیانیه نخستین بیانیه رسمی است که منحصراً به موضوع کاهش ارزش داراییهای مشهود بلندمدت و نیز داراییهای نامشهود بلندمدت و سرقفلی مرتبط با آنها، پرداخته است.

دامنه کاربرد

تمام واحدهای تجاری و نیز سازمانهای غیر انتفاعی و دولتی مشمول بیانیه شماره ۱۲۱ می‌گردند. این استاندارد در مورد داراییهای بلندمدت و داراییهای نامشهود قابل شناسایی و نیز سرقفلی مربوط به آنها کاربرد دارد. این موارد ذکر شده شامل داراییهایی نیز می‌شود که سازمانهای دولتی به حساب دارایی برده و اما مؤسسات غیردولتی همان دارایی را به حساب هزینه منظور کرده‌اند. با وجود این، اسناد تجاری و داراییهای نامشهود مؤسسات مالی به صورت سپرده‌های مرکزی و نیز داراییهایی که مربوط به پیش پرداختهای مالیاتی می‌باشند و سرمایه‌گذاری در سهام شرکتها و حقوق خدمات مربوط به اعطای وام از

دامنه شمول این بیانیه خارج است. همچنین داراییهایی که نحوه عمل حسابداری آنها از طرف استانداردهایی که مربوط به صنایع تخصصی ویژه‌ای است، تعیین می‌شود نیز از این بیانیه مستثنی می‌باشند. بعلاوه این بیانیه در مورد داراییهایی که به عنوان بخشی از عملیات توقف یافته، مطابق با بیانیه شماره ۳۰ هیئت اصول حسابداری^۹ تحت عنوان «گزارشگری نتایج حاصل از عملیات»، در حال واگذاری می‌باشد، صادق نیست. طبق بیانیه شماره ۳۰ واحدهای تجاری باید چنین داراییهایی را به اقل بهای تمام شده یا ارزش خالص بازیافتی گزارش نمایند.

براساس بیانیه شماره ۱۲۱، واحدهای تجاری باید نحوه عمل حسابداری متفاوتی در مورد داراییهایی که قصد نگهداری و استفاده از آنها را دارند و داراییهایی که قصد واگذاری آنها را دارند، اعمال نمایند.

زمان و چگونگی آزمون کاهش ارزش داراییهای بلندمدت

هیئت استانداردهای حسابداری مالی چنین نتیجه‌گیری کرد که مدیریت واحدهای تجاری مسئولیت تعیین اینکه ارزش یک دارایی تقلیل یافته یا خیر، را برعهده دارند اما مورد آزمون قرار دادن داراییها در هر دوره از لحاظ اصل فزونی منافع بمرمخرج^{۱۰}، مقرون به صرفه نیست. در پی آن، بیانیه شماره ۱۲۱ لازم می‌داند که فقط در صورتی که شاخصهای ویژه‌ای موجود باشند، داراییها از لحاظ کاهش ارزش مورد آزمون قرار بگیرند. شواهد عمده‌ای که در اختیار مدیریت قرار دارد تا بتواند کاهش ارزش داراییها را مورد آزمون قرار دهد، اطلاعات و تحلیل‌هایی است که از بررسی فعالیت‌های واحد تجاری و عملیات مربوط به آن به دست می‌آید.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی

اصطلاح «کاهش ارزش داراییهای بلندمدت» را به عنوان ناتوانی بازیافت کامل ارزش دفتری یک دارایی در طی عمر مفید برآوردی آن، تعریف نموده است. به عبارت دیگر یک دارایی هنگامی تقلیل ارزش دارد که ارزش دفتری آن (معمولاً فزونی بهای تمام شده بر استهلاک انباشته) از مجموع جریانهای نقدی خالص مورد انتظار آینده که آن دارایی ایجاد خواهد نمود، بیشتر باشد.

داراییهای مورد استفاده در واحد تجاری

به دلیل نبودن اطمینان ذاتی در پیشبینی جریانهای نقدی آینده، هیئت استانداردهای حسابداری مالی تصمیم گرفت تا یک حد نسبتاً بالایی را برای شناسایی کاهش ارزش داراییها از طرف واحدهای تجاری، تعیین کند. بنابراین در آزمون شناسایی زیان حاصل از کاهش ارزش، جریانهای نقدی تسنیل نمی‌شوند بلکه واحد تجاری بروشنی نرخ بهره‌ای معادل صفر درصد را در نظر قرار می‌دهد.

از آنجا که مدیریت واحد تجاری، مسئول تعیین کاهش ارزش دارایی است زیان کاهش ارزش معادل میزان فزونی ارزش دفتری دارایی بر ارزش متعارف آن، اندازه‌گیری می‌شود. چنانچه بازار فعالی برای خود دارایی یا داراییهای مشابه آن موجود باشد و چنانچه قیمت بازار نامعلوم باشد، مدیریت می‌تواند ارزشهای موجود در بازار را به عنوان ارزش متعارف تلقی کند. با وجود این، ارزش متعارف را می‌توان با استفاده از بهترین اطلاعات موجود، برآورد نمود. به طور نمونه، مدیریت می‌تواند با در نظر گرفتن نرخ تنزیلی متناسب با ریسک موجود، ارزش فعلی جریانهای نقدی پیشبینی شده آینده که انتظار می‌رود دارایی ایجاد نماید، را تعیین نموده و بدین منظور مورد استفاده قرار دهد. بیانیه شماره ۱۲۱

هیئت استانداردهای حسابداری مالی اصطلاح «کاهش ارزش داراییهای بلندمدت» را به عنوان ناتوانی بازیافت کامل ارزش دفتری یک دارایی در طی عمر مفید برآوردی آن، تعریف نموده است.

این نرخ تنزیل را به عنوان نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاریهای با خصوصیات ریسک مشابه تعریف می‌نماید. زیان حاصل از کاهش ارزش داراییهای بلندمدت به عنوان یکی از اقلام سود (زیان) حاصل از عملیات مستمر قبل از کسر مالیات گزارش می‌شود. نحوه محاسبه زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای بلندمدت در مثال ۱ ارائه شده است.

مثال ۱ - کاهش ارزش داراییهای مورد استفاده در واحد تجاری

در تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹ $13 \times 1/12/29$ واحد تجاری «آلفا» یک قلم دارایی که بهای تمام شده آن معادل ۲/۵ میلیون ریال و استهلاک انباشته آن ۵۰۰ هزار ریال است، در اختیار دارد. مدیریت این واحد تجاری چنین برآورد کرده است که این دارایی جریان نقدی معادل ۴۰۰ هزار ریال در سال را برای ۴ سال آینده ایجاد خواهد کرد که جمعاً به میزان ۱/۶ میلیون ریال خواهد بود. بنابراین از آنجا که ارزش دفتری دارایی (یعنی ۲ میلیون ریال) بیشتر از جریانهای نقدی آینده مورد انتظار (یعنی ۱/۶ میلیون ریال) است، از این رو دارایی مورد نظر مشمول زیان ناشی از کاهش ارزش می‌باشد.

در گام بعدی، مدیریت باید این مبلغ را

محاسبه کند. باید توجه کافی شود که زیانی به مبلغ تفاوت ارزش دفتری و ارزش جریانهای نقدی آینده مورد انتظار یعنی ۴۰۰ هزار ریال، شناسایی نمی‌شود، بلکه به جای آن در صورتی که قیمت بازار دارایی یا داراییهای مشابه در دسترس نباشد، جریانهای نقدی آینده مورد انتظار باید تنزیل گردند. حال اگر فرض کنیم که مدیریت نرخ تنزیل مناسب را به میزان ۱۰ درصد تعیین کرده باشد، در این صورت ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار آینده معادل ۱۲۶۸ هزار ریال خواهد بود. طریقه محاسبه زیان ناشی از کاهش ارزش و ثبت دفتر روزنامه مربوط به آن به شرح زیر است.

ارزش دفتری دارایی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ارزش متعارف دارایی ۱,۲۶۸,۰۰۰ ریال

زیان ناشی از کاهش ارزش

دارایی ۷۳۲,۰۰۰ ریال

ثبت دفتر روزنامه:

زیان ناشی از کاهش ارزش

دارایی بلندمدت ۷۳۲,۰۰۰ ریال

حساب‌دارایی بلندمدت ۷۳۲,۰۰۰ ریال

بنابراین، ارزش دفتری دارایی مورد نظر مبلغی معادل ۱۲۶۸ هزار ریال (یعنی به میزان ارزش متعارف آن) خواهد بود. همچنین این ارزش دفتری طی ۴ سال باقیمانده از عمر دارایی مستهلک خواهد شد.

پس از شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش، ارزش دفتری تعدیل شده به عنوان بهای تمام شده جدید آن تلقی می‌شود و چنانچه دارایی از نوع استهلاک پذیر باشد، بهای تمام شده آن در طی سالهای باقیمانده از عمر مفید دارایی مستهلک خواهد شد. این استاندارد (بیانیه شماره ۱۲۱)، بازیافت زیانهایی که قبلاً از بابت کاهش ارزش داراییهای مورد استفاده واحد تجاری

شناسایی شده است، را منع می‌کند.

در روشهای مختلف جهت تعیین اینکه زیرانی وجود دارد یا خیر و سرانجام اندازه‌گیری مبلغ زیان یک نتیجه مشترک وجود دارد، و آن این احتمال است که اگر ارزش دفتری دارایی از ارزش متعارف آن تجاوز کند، ممکن است به ارزش متعارف تقلیل نیاید. با استفاده از اطلاعات مندرج در مثال (۱) چنانچه جریانات نقدی آینده مورد انتظار به مبلغ ۶۰۰ هزار ریال در سال افزایش یابد، واحد تجاری آلفا، زیان ناشی از کاهش ارزش را برای دارایی مذکور شناسایی نخواهد کرد چرا که در این حالت مجموع جریانات نقدی آینده مورد انتظار به میزان ۲/۴ میلیون ریال خواهد بود که بیشتر از مبلغ ۲ میلیون ریال یعنی ارزش دفتری دارایی است. بنابراین در چنین حالتی دارایی تقلیل ارزش ندارد. با این حال با استفاده از نرخ تنزیل ۱۰ درصد ارزش فعلی جریانات نقدی مورد انتظار که همان ارزش متعارف است، معادل ۱۹۰۲ هزار ریال خواهد بود. بنابراین اگرچه ارزش متعارف ۹۸ هزار ریال کمتر از ارزش دفتری است، اما زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی شناسایی نمی‌شود چرا که مجموع جریانات نقدی آینده مورد انتظار بیشتر از ارزش دفتری دارایی است.

حسابداری سرفقلی مرتبط با داراییها

چنانچه واحد تجاری، داراییهایی را در نتیجه تلفیق تجاری به روش حسابداری خرید، تحصیل کرده باشد، سرفقلی مرتبط با چنین داراییهایی هنگام آزمون تقلیل ارزش، باید مورد ملاحظه قرار گیرد. به طور مشخص، سرفقلی مربوط، به ارزش دفتری دارایی یا داراییهای مورد نظر اضافه شده و مبلغ کل با مجموع جریانات نقدی آینده تنزیل شده مقایسه می‌شود، تا بودن یا نبودن زیان کاهش ارزش تعیین شود. در

مواردی که بعضی از داراییها (و نه تمام آنها) که در نتیجه عملیات خرید تحصیل شده‌اند، مورد آزمون قرار گیرند، در این حالت سرفقلی را می‌توان با استفاده از ارزش نسبی بازار داراییهای تحصیل شده در تاریخ معامله، بر مبنایی نسبی (تسهیم به نسبت) به داراییها تخصیص داد، مگر آنکه شواهدی دال بر وجود روشهای بهتر جهت تسهیم وجود داشته باشند. چنانچه زیرانی شناسایی شود، پیش از آنکه ارزش دفتری دارایی مورد بحث به ارزش متعارف تقلیل یابد، ارزش سرفقلی مرتبط با این دارایی از حساب سرفقلی حذف مستقیم می‌شود.

مثال ۲ نحوه محاسبه و شناسایی زیان کاهش ارزش در صورتی که سرفقلی وجود داشته باشد.

مثال ۲ - زیان کاهش ارزش در صورتی که سرفقلی وجود داشته باشد.

موارد ارایه شده زیر بیانگر داراییهای تحصیل شده و ارزش متعارف آنها در نتیجه تلفیق تجاری به روش حسابداری خرید می‌باشد.

تجهیزات	۱۵۰۰۰۰۰	ریال
ساختمان	۲۷۵۰۰۰۰	ریال
داراییهای نامشهود		
قابل شناسایی	۷۵۰۰۰۰	ریال

جمع ۵۰۰۰۰۰۰ ریال

در این مثال فرض بر این است که در نتیجه تحصیل داراییهای فوق‌الذکر مبلغ ۱/۲ میلیون ریال سرفقلی ایجاد شده است. در تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹ و در شرایطی که ارزش دفتری تجهیزات و سرفقلی به ترتیب ۱۲۵۰ هزار ریال و ۱ میلیون ریال می‌باشد، مدیریت در مورد تجهیزات تصمیم به آزمون کاهش ارزش می‌گیرد. پیش از این آزمون، مدیریت واحد تجاری باید مبلغ

۳۰۰ هزار ریال سرفقلی مرتبط با تجهیزات را به آن تخصیص دهد و بدین ترتیب ارزش دفتری تجهیزات به مبلغ ۱۵۵۰ هزار ریال افزایش می‌یابد.

$300000 = 1000000 \times (5000000 : 1500000)$
در صورتی که جریانات نقدی مورد انتظار آینده، در چهار سال آینده سالانه ۳۷۵ هزار ریال باشد، در این حالت زیان کاهش ارزش وجود دارد، چرا که ارزش دفتری تجهیزات به علاوه سرفقلی تخصیص یافته به آن (۱۵۵۰ هزار ریال) از مجموع جریانات نقدی آینده مورد انتظار (۱/۵ میلیون ریال) بیشتر است. در صورتی که مدیریت واحد تجاری، نرخ تنزیل مناسب را به میزان ۱۰ درصد تعیین نماید، ارزش فعلی جریانات نقدی آینده مورد انتظار مبلغ ۱۸۸۷۰۰ ریال خواهد بود. مبلغ زیان نیز به شرح زیر محاسبه می‌شود.

ارزش دفتری تعدیل شده	۱۵۵۰۰۰۰	ریال
ارزش متعارف	۱۱۸۸۷۰۰	ریال
زیان ناشی از کاهش ارزش		
دارایی	<u>۳۶۱۳۰۰</u>	ریال

ثبت دفتر روزنامه مربوط به رویداد فوق به شرح زیر است.

زیان ناشی از کاهش ارزش
داراییهای بلندمدت ۳۶۱۳۰۰ ریال
سرفقلی ۳۰۰۰۰ ریال

تجهیزات (دارایی بلندمدت) ۶۱۳۰۰ ریال
در نتیجه تعدیلات به عمل آمده، اکنون ارزش دفتری دارایی بالغ بر ۱۸۸۷۰۰ ریال بوده که این مبلغ در طی چهار سال باقی مانده از عمر مفید دارایی مستهلک خواهد شد. مبلغ ۷۰۰ هزار ریال سرفقلی باقی مانده نیز در طی سالهای باقیمانده از عمر آن مستهلک خواهد گردید. چنانچه ارزش دفتری سرفقلی تخصیص یافته به دارایی که در مثال قبل ۳۰۰ هزار ریال بود، بیش از زیان کاهش ارزش باشد،

حالتی نسبتاً متفاوت به وجود می‌آید. در این حالت سرفقلی به میزان زیان کاهش ارزش، تقلیل می‌یابد در حالی که ارزش دفتری دارایی بدون تغییر باقی می‌ماند. در مثال ۳ این مورد خاص با استفاده از اطلاعات مندرج در مثال ۲ تشریح گردیده با این تفاوت که در این حالت نرخ تنزیل مناسب به جای ۱۰ درصد، به میزان ۶ درصد در نظر گرفته شده است.

مثال ۳ - زیان کاهش ارزش در صورتی که سرفقلی وجود داشته باشد - حالت استثناء
با استفاده از نرخ تنزیل جدید به میزان ۶ درصد، ارزش فعلی جریان‌ات نقدی آینده مورد انتظار به میزان ۱۲۹۹۴۰۰ ریال خواهد بود. با استفاده از اطلاعات مندرج در مثال ۲ می‌دانیم که ارزش دفتری تجهیزات ۱۷۵۵۰ هزار ریال است، بنابراین مقدار زیان در حالت جدید به صورت زیر محاسبه می‌شود.

ارزش دفتری تعدیل شده	۱۵۵۰۰۰۰	ریال
ارزش متعارف	۱۲۹۹۴۰۰	ریال
زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی	۲۵۰۶۰۰	ریال

در این حالت ثبت مربوط در دفتر روزنامه به شرح زیر خواهد بود.
زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای بلندمدت ۲۵۰۶۰۰ ریال

سرفقلی ۲۵۰۶۰۰ ریال
در این حالت ارزش دفتری تجهیزات به دلیل شناسایی زیان تغییر نمی‌یابد. با این حال، شناسایی زیان کاهش ارزش، ارزش دفتری سرفقلی را به مبلغ ۷۴۹۴۰۰ ریال کاهش می‌دهد. این مبلغ در طی سالیان باقیمانده باید از عمر مفید سرفقلی مستهلک شود.

داراییهایی که باید واگذار شوند
چنانچه مدیریت واحد تجاری در نظر داشته

باشد، در عملیات جاری، به جای استفاده از داراییها آنها را واگذار کند، نحوه عمل حسابداری تغییر می‌کند. به طوری که قبلاً اشاره شد، بیانیه شماره ۳۰ اندازه‌گیری داراییهای خاصی که باید واگذار شوند را بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا ارزش خالص بازیافتنی الزامی دانسته است. توجه کنید که داراییهای مطرح شده در پاراگراف ۱۳ از بیانیه شماره ۳۰ در ارتباط با داراییهایی که باید واگذار شوند، مشمول موارد مندرج در بیانیه شماره ۱۲۱ نمی‌باشند. کلیه داراییهای دیگر غیر از موارد مندرج در پاراگراف ۱۳ بیانیه شماره ۳۰ که مدیریت ملزم به واگذاری آنها از طریق فروش یا کناره‌گذاری شده، باید به اقل ارزش دفتری یا ارزش متعارف پس از کسر هزینه‌های برآورد شده جهت واگذاری، گزارش شوند. ارزش متعارف چنین داراییهایی همانند ارزش متعارف داراییهایی که جهت استفاده در عملیات واحد تجاری نگهداری می‌شوند، تعیین می‌گردد. چنانچه انتظار این باشد که هزینه‌های متحمل شده در قبال فروش دارایی، در دوره‌ای فراتر از یکسال تحقق یابد، چنین هزینه‌هایی باید براساس نرخ تنزیل، تعدیل گردند. در این حالت بازیافت ارزش دفتری عامل تعیین کننده وقوع زیان کاهش ارزش نمی‌باشد. مثال ۴ نحوه عملیات حسابداری مربوط به داراییهایی که باید کنار گذاشته شوند را ارائه می‌نماید.

مثال ۴ - داراییهایی که باید واگذار شوند
در تاریخ ۱۲/۲۹/۱۳×۱ مدیریت در مورد طرح واگذاری برخی از ماشین‌آلات مورد استفاده موافقت کرد. بهای تمام شده ماشین‌آلات مزبور ۵ میلیون ریال و ارزش دفتری آن ۲ میلیون ریال است. مجموع جریان‌ات نقدی آینده مورد انتظار ۲/۴ میلیون ریال می‌باشد. بهای ماشین‌آلات

مشابه که معمولاً به قیمت ۲۰۵۰ هزار ریال فروخته می‌شود، جهت تعیین ارزش متعارف مورد استفاده قرار گرفته است. به علاوه مدیریت هزینه‌های واگذاری را بالغ بر ۱۰۰ هزار ریال برآورد کرده است. مدیریت این واحد تجاری زیان کاهش ارزش و ارزش دفتری تعدیل شده را به شرح زیر محاسبه می‌نماید.

ارزش دفتری	۲۰۰۰۰۰	ریال
ارزش متعارف	۲۰۵۰۰۰	ریال
کسر می‌گردد:		
هزینه‌های برآورد شده		
جهت واگذاری	۱۰۰۰۰۰	ریال
ارزش متعارف تعدیل شده	۱۹۵۰۰۰	ریال
زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی	۵۰۰۰	ریال

ثبت دفتر روزنامه مربوط به کاهش ارزش به شرح زیر است.

زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای بلندمدت	۵۰۰۰
حساب تجهیزات (دارایی بلندمدت)	۵۰۰۰

بنابراین، ارزش دفتری ماشین‌آلات به مبلغ ۱۹۵۰ هزار ریال کاهش می‌یابد.

توجه کنید که در مثال ۴ علی‌رغم اینکه مجموع جریان‌ات نقدی آینده به مبلغ ۲/۴ میلیون ریال متجاوز از ارزش دفتری دارایی یعنی مبلغ ۲ میلیون ریال می‌باشد، اما این امر در آزمون کاهش ارزش داراییهایی که باید واگذار شوند، قابلیت اجرا ندارد. در مورد چنین داراییهایی بسادگی ارزش متعارف پس از کسر هزینه‌های واگذاری را با ارزش دفتری دارایی مقایسه کنید و مبلغ کمتر را به عنوان بهای تمام شده در نظر بگیرید. داراییهایی که باید واگذار شوند، نباید در طی دوره نگهداری مستهلک گردند. چرا که چنین داراییهایی از طریق فروش

داراییهای مورد استفاده در واحد تجاری

- شرحی از دارایی (داراییهایی) که ارزش آنها تقلیل یافته و شرایط و وقایع منجر به این کاهش ارزش،
- مبلغ ریالی زیان ناشی از کاهش ارزش و نیز نحوه تعیین ارزش متعارف،
- چنانچه زیان ناشی از کاهش ارزش به صورت یک سرفصل جداگانه و یا به صورت یک رقم در داخل پیرانتز در متن صورتحساب گزارش نشده باشد، سرفصل مربوط در صورتحساب سود و زیان یا صورتحساب عملکرد که در آن چنین موردی افشا شده، تعیین گردد.
- در صورتی که بخشهای مختلف واحد تجاری که تحت تأثیر این رویداد قرار گرفته‌اند، معلوم باشند، این مورد باید افشا شود.

داراییهایی که باید واگذار شوند

- در چنین حالتی، هر ترازنامه واحد تجاری باید موارد زیر را شامل شود.
- شرحی از داراییهایی که باید واگذار شوند، شرایط و وقایعی که منجر به واگذاری احتمالی دارایی شده، تاریخ مورد انتظار واگذاری و ارزش دفتری داراییهای مزبور.
- چنانچه بخشهای واحد تجاری که در آنها چنین داراییهایی نگهداری می‌شوند، مشخص باشند، این مورد باید افشا گردد.
- در چنین حالتی، هر صورتحساب سود و زیان با رعایت موارد زیر ارائه می‌گردد.
- هر گونه موارد زیان حاصل از اجرای مفاد بیانیه شماره ۱۲۱ در مورد داراییهای بلندمدت،
- هر گونه سود و زیان حاصل از تغییر ارزش دفتری داراییهای واگذار شونده که در نتیجه اجرای مفاد بیانیه شماره ۱۲۱ حاصل شده است.
- چنانچه سود و زیان حاصل از اجرای این بیانیه به صورت سرفصلی جداگانه و یا به صورت یک قلم در داخل پیرانتز در متن صورتهای مالی اعم از سود و زیان و عملکرد ارائه نشده باشد، سرفصل مربوط برای نشان دادن این رقم در صورتحسابهای مذکور باید تعیین گردد.
- نتایج عملیات برای داراییهایی که باید واگذار شوند، در حدی باشد که چنین مواردی در نتایج عملیات کل یک واحد تجاری در دوره مورد نظر درج گردیده و قابلیت شناسایی را داشته باشد.

باز یافت خواهند شد و نه از طریق عملیات جاری. بنابراین عملیات حسابداری مربوط به چنین داراییهایی، بیشتر جنبه ارزشیابی بهای تمام شده را مورد نظر قرار می‌دهد تا تخصیص به هزینه آن را. این داراییها در هر دوره باید براساس قاعده اقل بهای تمام شده یا ارزش متعارف پس از کسر هزینه‌های واگذاری، تجدید ارزیابی شوند. چنانچه ارزش متعارف پس از کسر هزینه‌های واگذاری، در دوره‌های آینده افزایش یابد، از بابت چنین باز یافتی مبلغی به عنوان سود شناسایی می‌گردد. با این حال توجه نمایید که این داراییها فقط می‌توانند تا سقف ارزش دفتری موجود در زمانی که تصمیم به واگذاری آنها گرفته می‌شود، افزایش یابند (مبلغ ۲ میلیون ریال در مثال ۴). به عنوان مثال چنانچه ارزش متعارف به مبلغ ۲۳ میلیون ریال افزایش یابد (در آینده)، ارزش دفتری دارایی به مبلغ ۲ میلیون ریال برگردانده می‌شود و به عنوان باز یافت، مبلغ ۵۰ هزار ریال سود شناسایی می‌شود.

ضرورت‌های افشا

زیان ناشی از کاهش ارزش (یا سود حاصل در مورد داراییهایی که باید واگذار شوند) بدون توجه به اینکه از داراییهای نگهداری شده حاصل شده باشد یا از داراییهایی که باید واگذار شوند (با در نظر گرفتن سرفصلی مربوط) به عنوان جزئی از سود حاصل از عملیات مستمر قبل از کسر مالیات گزارش می‌شوند. یادداشتهای افشاکننده که باید همراه صورتهای مالی، جهت شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی بلندمدت، ارائه شوند در جدول ۱ آرایه شده است.

کاربرد اولیه بیانیه شماره ۱۲۱ نسبت به داراییهایی که جهت واگذاری نگهداری می‌شوند، باید در تاریخ اعمال این بیانیه به عنوان اثر انباشته تغییر در اصول حسابداری منطبق با بیانیه پیشنهادی APB No.30 تحت عنوان "تغییرات حسابداری" گزارش گردد.

2. Accounting Research Bulletin No. 43.	No.30. Reporting the Results of operations
3. FASB (Financial Accounting Standards Board) No. 12.	10. Cost prohibitive
4. FASB No. 115	
5. FASB No. 15	
6. FASB No. 114	
7. AICPA Accounting Standards Executive Committee	
8. FASB Emerging Issues Task Force	
9. Accounting Principles Board Opinion	

منابع:

1. The CPA Journal, October 1995 issue, Pages 24 through 27.
2. Financial Statements Analysis: Theory, Application and Interpretation by: Leopold A. Bernstein 4th Ed., 1989 Irwin and Toppan, Chapter 3.

1. Statements of Financial Accounting Standards no 121.