

استاندارد حسابداری ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

لازم الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۸۹ یا بعد از آن شروع می شود)



فهرست مندرجات

بند

هدف	۱
دامنه کاربرد	۲ - ۵
تعاریف	۶
طبقه بندی داراییهای غیر جاری (یا مجموعه های واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش	۷ - ۱۵
داراییهای غیر جاری که قصد برکناری آن وجود دارد	۱۴ - ۱۵
اندازه گیری داراییهای غیر جاری (یا مجموعه های واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش	۱۶ - ۳۰
اندازه گیری دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد)	۱۶ - ۲۰
شناسایی زیانهای کاهش ارزش و برگشت آن	۲۱ - ۲۶
تغییرات طرح فروش	۲۷ - ۳۰
ارائه و افشا	۳۱ - ۴۱
ارائه عملیات متوقف شده	۳۲ - ۳۵
سود یا زیان مربوط به عملیات در حال تداوم	۳۶
ارائه دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش	۳۷ - ۳۹
سایر موارد افشا	۴۰ - ۴۱
تاریخ اجرا	۴۲
مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری	۴۳

پیوست شماره ۱: توضیحات تکمیلی

طولانی تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش

پیوست شماره ۲: رهنمود بکارگیری

پیوست شماره ۳: مبانی نتیجه گیری

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای نگهداری شده برای فروش و نحوه ارائه و افشای عملیات متوقف شده است. به طور خاص، این استاندارد موارد زیر را الزامی نموده است:
- الف. داراییهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می‌کنند، به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و احتساب استهلاک چنین داراییهایی متوقف می‌شود، و
- ب. داراییهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می‌کنند در صورت وضعیت مالی، و نتایج عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان، به طور جداگانه ارائه می‌شوند.

دامنه کاربرد

۲. الزامات "طبقه‌بندی" و "ارائه" در این استاندارد، برای تمام داراییهای غیر جاری و تمام مجموعه‌های واحد بکار می‌رود، اما الزامات "اندازه‌گیری" در این استاندارد برای تمام داراییهای غیر جاری و مجموعه‌های واحد (به شرح بند ۴)، به استثنای داراییهای ذکر شده در بند ۵ که طبق استاندارد مربوط اندازه‌گیری می‌شود، کاربرد دارد.
۳. داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی می‌شوند، نباید مجدداً به عنوان داراییهای جاری طبقه‌بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق این استاندارد را احراز نمایند. داراییهایی از یک طبقه که واحد تجاری در روال عادی به عنوان غیر جاری تلقی می‌کند و صرفاً به قصد فروش مجدد تحصیل شده‌اند نباید به عنوان جاری طبقه‌بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق این استاندارد را احراز نمایند.
۴. در برخی موارد واحد تجاری گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن را به عنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار می‌کند. چنین مجموعه واحدی، ممکن است یک گروه از واحدهای مولد وجه نقد، یک واحد مولد وجه نقد، یا قسمتی از واحد مولد وجه نقد باشد. این مجموعه می‌تواند در برگیرنده هر گونه دارایی و بدهی واحد تجاری باشد. اگر یک دارایی غیر جاری به عنوان قسمتی از یک مجموعه واحد، در دامنه الزامات اندازه‌گیری این استاندارد قرار گیرد، الزامات اندازه‌گیری این استاندارد برای کل مجموعه بکار می‌رود به گونه‌ای که این مجموعه به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود. الزامات اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای منفرد در مجموعه واحد، در بندهای ۱۹، ۲۰ و ۲۴ بیان شده است.
۵. الزامات اندازه‌گیری این استاندارد در مورد داراییها و بدهیهای زیر کاربرد ندارد:
- الف. سرمایه‌گذاریهای بلند مدتی که به روش تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود.
- ب. داراییهای جاری و بدهیهایی که جزئی از یک مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش است.

تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- یک بخش از واحد تجاری جزئی از عملیات و جریانهای نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز باشد.
- واحد مولد وجه نقد کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده‌ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه‌ای از داراییها می‌باشد.
- مخارج فروش مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی (یا مجموعه واحد)، به استثنای مخارج تأمین مالی، واقع می‌شود.
- مجموعه واحد گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن که به عنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار خواهد شد.
- عملیات متوقف شده یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و:
- الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،
- ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا
- ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده 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.

خالص ارزش فروش مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می‌شود.

مبلغ بازیافتی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.
ارزش اقتصادی ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.

تعهد قطعی خرید توافقی با یک شخص غیروابسته، الزام‌آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی، که:

- الف. تمام شرایط بااهمیت، شامل قیمت و زمانبندی معامله را مشخص می‌کند، و
- ب. شامل عامل بازدارنده‌ای است که می‌تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.

طبقه‌بندی داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش

۷. واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می‌گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه‌بندی کند.

۸. طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت گیرد:

الف. دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط بر حسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه‌های واحد) مرسوم و معمول است، آماده باشد، و
ب. فروش آن بسیار محتمل باشد.

۹. برای آنکه فروش بسیار محتمل باشد، باید تمام شرایط زیر احراز شود:

- الف. سطح مناسبی از مدیریت واحد تجاری متعهد به اجرای طرح فروش دارایی (یا مجموعه واحد) باشد،
- ب. برنامه فعالی برای یافتن خریدار و تکمیل طرح فروش، شروع شده باشد،
- ج. برای فروش دارایی (یا مجموعه واحد) به قیمتی منطقی نسبت به ارزش روز آن، بازاریابی مؤثری انجام شده باشد،
- د. انتظار رود که شرایط تکمیل فروش طی یکسال از تاریخ طبقه‌بندی، به استثنای آنچه در بند ۱۰ مجاز شمرده شده است، احراز گردد، و

ه. اقدامات لازم برای تکمیل طرح فروش نشان دهد که انجام تغییرات بااهمیت یا توقف آن بعید است.

۱۰. شرایط و رویدادها ممکن است دوره تکمیل فروش را از یک سال طولانی‌تر کند. اگر تأخیر از شرایط و رویدادهایی ناشی شود که از کنترل واحد تجاری خارج است و شواهد کافی وجود داشته باشد که واحد تجاری به تعهدات خود نسبت به طرح فروش داراییها پایبند است، طولانی‌تر شدن دوره فروش نمی‌تواند از طبقه‌بندی یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش جلوگیری نماید. این مورد در صورتی روی خواهد داد که شرایط مندرج در پیوست شماره ۱ احراز شود.

۱۱. معاملات فروش شامل معاوضه داراییهای غیرجاری با یکدیگر نیز می‌شود به شرطی که این معاوضه طبق استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود، دارای محتوای تجاری باشد.

۱۲. چنانچه واحد تجاری، یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را صرفاً به قصد واگذاری تحصیل نماید، در تاریخ تحصیل، آن دارایی غیرجاری را فقط در صورتی باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند که الزام یکسال مندرج در بند ۹ (به استثنای آنچه در بند ۱۰ مجاز شمرده شده است) رعایت شود و احراز هر گونه معیار دیگر مندرج در بندهای ۸ و ۹ که در تاریخ تحصیل محقق نشده باشد، در یک دوره کوتاه مدت بعد از تحصیل (معمولاً طی مدت ۳ ماه) بسیار محتمل باشد.

۱۳. در صورتی که معیارهای بندهای ۸ و ۹ بعد از تاریخ گزارشگری احراز شود واحد تجاری نباید در صورتهای مالی، داراییهای غیرجاری (یا مجموعه‌های واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند. با این وجود، هنگامی که این معیارها

بعد از تاریخ گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی احراز شود واحد تجاری باید اطلاعات تعیین شده در بند ۴۰ را در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

داراییهای غیر جاری که قصد برکناری آن وجود دارد

۱۴. واحد تجاری نباید یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر باز یافت خواهد شد. با این حال، چنانچه مجموعه‌ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده طبق بند ۶ را احراز کند، واحد تجاری باید نتایج عملیات و جریانهای نقدی آن مجموعه را طبق بندهای ۳۲ و ۳۳ در تاریخی که استفاده از آنها متوقف می‌شود، به عنوان عملیات متوقف شده ارائه نماید. داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحدی) که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل مواردی است که از دارایی تا پایان عمر اقتصادی آن استفاده می‌شود و مواردی که به جای فروش، استفاده از دارایی متوقف می‌شود.

۱۵. واحد تجاری نباید دارایی غیر جاری که به طور موقت استفاده نمی‌شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند.

اندازه‌گیری داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

اندازه‌گیری دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد)

۱۶. واحد تجاری باید دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید.

۱۷. چنانچه یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) که جدیداً تحصیل شده، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش (به شرح بند ۱۲) را احراز نماید، در رعایت بند ۱۶، آن دارایی (یا مجموعه واحد) در شناخت اولیه به اقل مبلغ دفتری (با فرض عدم طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش؛ برای مثال، بهای تمام شده) و خالص ارزش فروش شناسایی می‌شود. اگر دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) در قالب یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد، باید به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود.

۱۸. چنانچه انتظار رود فرایند فروش در بیش از یک سال تکمیل شود، واحد تجاری باید مخارج فروش را به ارزش فعلی اندازه‌گیری نماید. هر گونه افزایش در ارزش فعلی مخارج فروش ناشی از گذشت زمان، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می‌شود.

۱۹. مبلغ دفتری یک دارایی غیر جاری (یا داراییها و بدهیهای مربوط به یک مجموعه واحد)، بلافاصله قبل از طبقه‌بندی اولیه آن به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید طبق استاندارد حسابداری مربوط اندازه‌گیری شود.

۲۰. در اندازه‌گیری مجدد بعدی یک مجموعه واحد، مبلغ دفتری داراییهای مستثنی شده از الزامات اندازه‌گیری طبق بند ۵ این استاندارد که در یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، باید قبل از اندازه‌گیری مجدد مجموعه واحد به خالص ارزش فروش آن، طبق استانداردهای حسابداری مربوط اندازه‌گیری مجدد شود.

شناسایی زیانهای کاهش ارزش و برگشت آن

۲۱. واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش برای هر گونه کاهش ارزش اولیه یا بعدی دارایی (یا مجموعه واحد) به خالص ارزش فروش را تا حدی که طبق بند ۲۰ شناسایی نشده است، شناسایی کند.

۲۲. واحد تجاری باید هر گونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش یک دارایی را به عنوان سود شناسایی کند، اما این سود نباید از زیان کاهش ارزش انباشته‌ای که قبلاً طبق این استاندارد و یا سایر استانداردهای حسابداری شناسایی شده است، بیشتر شود.

۲۳. واحد تجاری باید برای هر گونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش مجموعه واحد، به شرح زیر سود شناسایی کند:

الف. تا حدی که طبق بند ۲۰ شناسایی نشده است، اما

ب. تا حدی که از زیان کاهش ارزش انباشته شناسایی شده، طبق این استاندارد و یا سایر استانداردهای حسابداری (برای داراییهای غیر جاری که در دامنه الزامات اندازه‌گیری این استاندارد قرار می‌گیرند) بیشتر نباشد.

۲۴. زیان کاهش ارزش (یا هر گونه سود بعدی) شناسایی شده برای مجموعه‌ای واحد باید مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری آن مجموعه را که در دامنه الزامات اندازه‌گیری این استاندارد قرار می‌گیرد به شرح مندرج در بندهای الف و ب زیر، کاهش (یا افزایش) دهد:

الف. زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر جهت کاهش مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری مجموعه واحد تخصیص یابد:

۱. ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی مرتبط با مجموعه واحد شود، و
 ۲. باقیمانده زیان کاهش ارزش متناسب با مبلغ دفتری سایر داراییهای غیر جاری مجموعه واحد، به آنها تخصیص یابد.
- این کاهش در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و بلافاصله در صورت سود و زیان شناسایی گردد.

ب. برگشت زیان کاهش ارزش مجموعه واحد باید به منظور افزایش مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری آن غیر از سرقفلی، تخصیص یابد.

این افزایش در مبلغ دفتری باید به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و بلافاصله در صورت سود و زیان شناسایی گردد.

۲۵. سود یا زیانی که تا تاریخ فروش یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) شناسایی نشده، باید در تاریخ قطع شناخت شناسایی گردد. الزامات مربوط به قطع شناخت در بندهای ۷۰ تا ۷۵ استاندارد حسابداری ۱۱ **داراییهای ثابت مشهود** (تجدیدنظر شده در ۱۳۸۶)، و بندهای ۸۹ تا ۹۵ استاندارد حسابداری ۱۷ **داراییهای نامشهود** (تجدیدنظر شده در ۱۳۸۶)، آمده است.

۲۶. واحد تجاری نباید یک دارایی غیر جاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است را مستهلک کند. شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه‌های قابل انتساب به بدهیهای مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، ادامه می‌یابد.

تغییرات طرح فروش

۲۷. در صورتی که واحد تجاری یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نموده باشد، اما معیارهای مندرج در بندهای ۸ تا ۱۰ دیگر برقرار نباشد، واحد تجاری باید طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید.

۲۸. واحد تجاری باید یک دارایی غیر جاری را که طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است (یا اینکه از مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش خارج می‌شود)، به اقل مبالغ زیر اندازه‌گیری کند:

- الف. مبلغ دفتری آن قبل از این که دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود پس از تعدیل بابت هر گونه استهلاک، یا تجدید ارزیابی که در صورت عدم طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش شناسایی می‌شد، و
- ب. مبلغ بازیافتی آن در تاریخ انصراف از فروش.

۲۹. واحد تجاری باید هر گونه تعدیل لازم در مبلغ دفتری یک دارایی غیر جاری که طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است را در دوره‌ای که معیارهای مندرج در بندهای ۸ تا ۱۰ دیگر برقرار نباشد، در سود و زیان عملیات در حال تداوم منظور نماید. واحد تجاری باید هر گونه تعدیل از این بابت را در همان سرفصل مورد استفاده طبق بند ۳۶ برای ارائه سود و زیان شناسایی شده، منظور کند.

۳۰. اگر واحد تجاری از مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، دارایی یا بدهی منفردی را خارج کند، اندازه‌گیری باقیمانده داراییها و بدهیها در صورتی که به عنوان مجموعه واحد ادامه می‌یابد که این مجموعه حائز معیارهای مندرج در بندهای ۸ تا ۱۰ باشد. در غیر این صورت، باقیمانده داراییهای غیر جاری گروه که به طور منفرد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را دارند باید به طور جداگانه به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش در آن

تاریخ اندازه گیری شوند. هر دارایی غیر جاری که معیارهای ذکر شده را احراز نکند، طبق بند ۲۷ طبقه بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف می شود.

ارائه و افشا

۳۱. واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیر جاری (یا مجموعه های واحد) کمک نماید.

ارائه عملیات متوقف شده

۳۲. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل مجموع ارقام زیر است:

۱. سود (بعد از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، و
 ۲. سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه گیری داراییهایی (یا مجموعه های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها.
- ب. اجزای مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکیک:
۱. درآمدها، هزینه ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده،
 ۲. مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده،
 ۳. سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه گیری داراییهایی (یا مجموعه های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و
 ۴. مالیات بر درآمد مربوط به بند ۳.

اجزای مذکور را می توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت سود و زیان ارائه کرد. در صورتی که این اجزا در متن صورت سود و زیان ارائه شود، باید در بخش عملیات متوقف شده، یعنی جدا از عملیات در حال تداوم ارائه گردد. درخصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می کنند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

ج. خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه گذاری و فعالیتهای تأمین مالی. این افشا را می توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت جریان وجه نقد ارائه کرد. درخصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می کنند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

۳۳. واحد تجاری باید موارد افشای بند ۳۲ را برای دوره های قبلی ارائه شده در صورتهای مالی، ارائه مجدد کند به گونه ای که موارد افشا، همه عملیات متوقف شده تا تاریخ گزارشگری آخرین دوره را دربرگیرد.

۳۴. تعدیلات در دوره جاری نسبت به مبالغی که قبلاً در عملیات متوقف شده ارائه گردیده است و به طور مستقیم مربوط به واگذاری یا برکناری عملیات متوقف شده در دوره (های) قبل می باشد باید به طور جداگانه در عملیات متوقف شده طبقه بندی شود. ماهیت و مبلغ چنین تعدیلاتی باید افشا گردد. نمونه وضعیتهایی که ممکن است به این تعدیلات منجر شود به شرح زیر است:

- الف. رفع ابهامات مربوط به شرایط واگذاری، مانند قطعی شدن بهای معامله و جبران خسارت وارده.
- ب. رفع ابهاماتی که به طور مستقیم به عملیات یک بخش، قبل از واگذاری آن مربوط می شود، مانند تعهدات زیست محیطی و تضمین محصولات توسط فروشنده.

ج. تسویه تعهدات مرتبط با مزایای پایان خدمت و بازنشستگی کارکنان، مشروط بر اینکه تسویه به طور مستقیم مربوط به واگذاری باشد.

۳۵. چنانچه واحد تجاری طبقه‌بندی یک بخش از واحد تجاری به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن بخش که قبلاً تحت عنوان عملیات متوقف شده طبق بندهای ۳۲ تا ۳۴ ارائه شده، باید تجدید طبقه‌بندی شود. این تجدید ارائه باید تشریح شود.

سود یا زیان مربوط به عملیات در حال تداوم

۳۶. هر گونه سود یا زیان اندازه‌گیری مجدد یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و مشمول تعریف عملیات متوقف شده نگردد باید در سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود.

ارائه دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

۳۷. واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر داراییها در صورت وضعیت مالی ارائه کند. بدهیهای مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در صورت وضعیت مالی ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می‌گردد. به استثنای آنچه که در بند ۳۸ مجاز می‌باشد، طبقات عمده داراییها و بدهیهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش باید به طور جداگانه در یادداشتهای توضیحی افشا گردد. واحد تجاری باید هر گونه سود تحقق نیافته مربوط به داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را که به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام شناسایی شده است، به طور جداگانه ارائه کند.

۳۸. چنانچه مجموعه واحد، یک واحد فرعی باشد که اخیراً تحصیل شده است و شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، افشای طبقات عمده داراییها و بدهیها ضرورت ندارد.

۳۹. در مواردی که واحد تجاری در دوره جاری، به دلیل ایجاد شرایط جدید، داراییهای غیر جاری یا داراییها و بدهیهای مجموعه واحدی را که در صورت وضعیت مالی دوره‌های قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، تغییر طبقه‌بندی دهد، تجدید ارائه اقلام مقایسه‌ای از این بابت ضرورت ندارد.

سایر موارد افشا

۴۰. واحد تجاری باید در دوره‌ای که دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش، طبقه‌بندی یا واگذار می‌شود، اطلاعات زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. شرحی از دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد)،

ب. تشریح واقعیتهای و شرایطی که به واگذاری مورد انتظار منجر می‌شود و روش و زمان مورد انتظار واگذاری،

ج. سود یا زیان شناسایی شده بر طبق بندهای ۲۱ تا ۲۳، و در صورت عدم ارائه جداگانه در متن صورت سود و زیان، سرفصلی از صورت سود و زیان که شامل آن سود و زیان می‌باشد، و

د. در موارد لازم، قسمتی که در آن، دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبق استاندارد حسابداری ۲۵ گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف ارائه می‌شود.

۴۱. چنانچه بند ۲۷ یا بند ۳۰ بکار گرفته شود، واحد تجاری در دوره‌ای که تصمیم می‌گیرد طرح فروش دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) را تغییر دهد، باید شرحی از واقعیتهای و شرایطی که منجر به این تصمیم شده است و اثرات این تصمیم بر نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن دوره و دوره‌های قبلی که ارائه می‌شود را افشا کند.

تاریخ اجرا

۴۲. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آن از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۳. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده نیز رعایت می‌شود.

پیوست ۱

توضیحات تکمیلی

این پیوست جزء لاینفک استاندارد حسابداری شماره ۳۱ است.

طولانی تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش

۱. همان گونه که در بند ۱۰ اشاره شده است، طولانی تر شدن دوره تکمیل فروش، در صورتی مانع از طبقه بندی یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش نمی شود، که این تأخیر از رویدادها و شرایطی خارج از کنترل واحد تجاری ناشی شود و شواهد کافی وجود داشته باشد که واحد تجاری به تعهدات خود برای طرح فروش دارایی (یا مجموعه واحد) پایبند است. در موارد زیر، محدودیت زمانی یکساله برای تکمیل فروش به شرح مندرج در بند ۹ تعدیل می شود:

الف. در تاریخی که واحد تجاری خود را متعهد به طرح فروش دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) می کند، به طور منطقی انتظار داشته باشد که دیگران (نه خریدار) شرایطی را برای انتقال دارایی (یا مجموعه واحد) وضع نمایند که دوره تکمیل فروش را طولانی تر کند، و:

۱. اقدامات لازم در خصوص آن شرایط را نتوان تا زمان دستیابی به تعهد قطعی خرید آغاز کرد، و
۲. تعهد قطعی خرید طی یک سال، بسیار محتمل باشد.

ب. واحد تجاری یک تعهد قطعی خرید به دست می آورد و اما به دنبال آن، خریدار یا دیگران به طور غیرمنتظره، شرایطی را برای انتقال دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده در قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش وضع می نمایند به گونه ای که دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش طولانی تر می شود، و:

۱. اقدامات لازم در خصوص آن شرایط، به موقع انجام شود، و
۲. رفع مناسب عوامل ایجاد کننده تأخیر مورد انتظار باشد.

ج. طی یک سال اول، شرایطی به وجود آید که قبلاً بعید تلقی می شد و در نتیجه، دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه بندی شده در قبل به عنوان نگهداری شده برای فروش تا پایان آن دوره فروش نرود، و:

۱. طی یک سال اول، واحد تجاری اقدام لازم در خصوص تغییر شرایط را انجام داده باشد،
۲. با فرض تغییر شرایط، بازاریابی مؤثری برای فروش دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) به قیمتی منطقی، در جریان باشد، و

۳. معیارهای مندرج در بندهای ۸ و ۹ احراز شود.

پیوست ۲

رهنمود بکارگیری

مثال	فهرست
۱ - ۳	آماده بودن برای فروش فوری (بند ۸)
۴	انتظار تکمیل فروش طی یکسال (بند ۹)
۵ - ۷	استثنا برای معیار مندرج در بند ۹ (بند ۱۰ و پیوست شماره ۱)
۸	تشخیص یک دارایی به عنوان برکنار شده (بندهای ۱۴ و ۱۵)
۹	ارائه عملیات متوقف شده مربوط به داراییهای غیر جاری یا مجموعه‌های واحد برکنار شده (بند ۱۴)
۱۰	تخصیص زیان کاهش ارزش به مجموعه‌های واحد (بند ۲۴)
۱۱	ارائه عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان (بند ۳۲)
۱۲	ارائه دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش (بند ۳۷)
	اندازه‌گیری و ارائه واحدهای فرعی تحصیل شده به منظور فروش مجدد و طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش
۱۳	(بندهای ۱۲ و ۳۸)

این رهنمود برای کمک به کاربرد استاندارد تدوین شده است و بخشی از استاندارد نمی‌باشد.

آماده بودن برای فروش فوری (بند ۸)

یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) در صورتی واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش است که برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط برحسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه‌های واحدی) مرسوم و معمول است، آماده باشد (بند ۸) و واحد تجاری قصد و توانایی انتقال دارایی (یا مجموعه واحد) را در وضعیت فعلی آن، به خریدار داشته باشد. مثالهای ۱ تا ۳ مواردی از احراز یا عدم احراز معیارهای مندرج در بند ۸ را نشان می‌دهد.

مثال ۱

واحد تجاری به اجرای طرح فروش ساختمان دفتر مرکزی خود متعهد شده و اقداماتی را برای یافتن خریدار آغاز کرده است. (الف) واحد تجاری قصد دارد ساختمان را پس از تخلیه به خریدار منتقل کند. زمان مورد نیاز برای تخلیه ساختمان برای فروش چنین داراییهایی معمول و مرسوم است. در تاریخ تعهد به اجرای طرح، معیار مندرج در بند ۸ احراز شده است. (ب) واحد تجاری تا زمان تکمیل ساختمان جدید دفتر مرکزی، به استفاده از این ساختمان ادامه خواهد داد. واحد تجاری قصد ندارد پیش از تکمیل ساختمان جدید، ساختمان فعلی را تخلیه و به خریدار منتقل کند. تأخیر در زمان‌بندی انتقال ساختمان فعلی که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که ساختمان برای فروش فوری آماده نمی‌باشد. تا زمان تکمیل ساختمان جدید معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌گردد، حتی اگر یک تعهد قطعی خرید برای انتقال آتی ساختمان فعلی در دست باشد.

مثال ۲

واحد تجاری به اجرای طرح فروش یک دستگاه تولیدی متعهد شده و اقداماتی را برای یافتن خریدار آغاز کرده است. در تاریخ تعهد به اجرای طرح، سفارشهای تکمیل نشده مشتریان نیز وجود دارد. (الف) واحد تجاری قصد دارد این دستگاه تولیدی را در حین انجام عملیات به فروش رساند. هر گونه سفارشهای تکمیل نشده مشتریان در تاریخ فروش به خریدار منتقل می‌شود. انتقال سفارشهای تکمیل نشده مشتریان در تاریخ فروش بر زمان‌بندی انتقال این دستگاه تأثیری نخواهد داشت. معیار مندرج در بند ۸ در تاریخ تعهد به اجرای طرح، احراز شده است. (ب) واحد تجاری قصد دارد این دستگاه تولیدی را پس از توقف عملیات به فروش رساند. واحد تجاری قصد ندارد پیش از متوقف نمودن تمام عملیات آن دستگاه و تکمیل سفارشهای مشتریان، دستگاه تولیدی را به خریدار منتقل نماید. تأخیر در زمان‌بندی انتقال این دستگاه که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که این دستگاه برای فروش فوری آماده نیست. تا زمان توقف عملیات این دستگاه، معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌شود، حتی اگر یک تعهد قطعی خرید برای انتقال آتی این دستگاه در دست باشد.

مثال ۳

یک واحد تجاری قصد فروش مجموعه‌ای از املاک خود شامل زمین و تعدادی ساختمان را دارد که از طریق تملیک وثیقه تحصیل کرده است: (الف) واحد تجاری قصد ندارد پیش از تکمیل بازسازی که سبب افزایش ارزش فروش این املاک می‌شود، آنها را به خریدار منتقل کند. تأخیر در زمان‌بندی انتقال این املاک که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که این املاک برای فروش فوری آماده نمی‌باشد. تا زمان تکمیل بازسازی، معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌شود. (ب) پس از تکمیل بازسازی و طبقه‌بندی املاک به عنوان نگهداری شده برای فروش اما پیش از دستیابی به تعهد قطعی خرید، واحد تجاری ملزم شد خسارتهای زیست محیطی را جبران کند. واحد تجاری همچنان قصد فروش این املاک را دارد. با این حال، واحد تجاری پیش از جبران خسارت قادر به انتقال املاک به خریدار نیست. تأخیر در زمان‌بندی انتقال املاک که پیش از به دست آمدن تعهد قطعی خرید توسط دیگران تحمیل شده، نشانگر آن است که املاک برای فروش فوری آماده نیست. لذا معیار مندرج در بند ۸ دیگر برقرار نمی‌باشد و در نتیجه طبق بند ۲۷، طبقه‌بندی این املاک به عنوان نگهداری شده برای فروش، متوقف می‌شود.

انتظار تکمیل فروش طی یکسال (بند ۹)

مثال ۴

فروش یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) باید بسیار محتمل باشد (بند ۸)، از جمله انتظار رود فرایند فروش آن طی یک سال از تاریخ طبقه‌بندی تکمیل گردد (بند ۹)، تا واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش شود. در نمونه‌های زیر، این معیار احراز نمی‌گردد: (الف) یک شرکت لیزینگ، تجهیزاتی را برای فروش یا اجاره نگهداری می‌کند که اخیراً قرارداد اجاره آنها خاتمه یافته و هنوز شکل نهایی مبادله آنها در آینده (فروش یا اجاره) تعیین نشده است. (ب) واحد تجاری به اجرای طرحی برای فروش اموالی که هم‌اکنون از آن استفاده می‌نماید، متعهد شده است. معامله اموال به صورت فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای خواهد بود.

استثنا برای معیار مندرج در بند ۹ (بند ۱۰ و پیوست شماره ۱)

الزام یک سال مندرج در بند ۹ در وضعیتهای محدودی نادیده گرفته می شود که دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) به سبب رویدادها و شرایط خارج از کنترل واحد تجاری، طولانی تر خواهد شد (یا شده است) و شرایط مشخص شده نیز احراز گردد (بند ۱۰ و پیوست شماره ۱). مثالهای ۵ تا ۷ چنین وضعیتهایی را تشریح می کند.

مثال ۵

یک واحد تجاری فعال در صنعت تولید برق به اجرای طرح فروش مجموعه ای واحد متعهد شده است که بخش عمده ای از عملیات آن را تشکیل می دهد. این فروش مستلزم کسب مجوز قانونی است که می تواند دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش را از یک سال طولانی تر سازد. اقدامات مورد نیاز برای کسب مجوز را نمی توان تا زمان یافتن خریدار و به دست آمدن تعهد قطعی خرید آغاز کرد. با این حال، دستیابی به تعهد قطعی خرید طی یک سال آینده بسیار محتمل است. در چنین وضعیتی، شرایط بند الف پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال بند ۹ احراز می شود.

مثال ۶

یک واحد تجاری به اجرای طرح فروش یک دستگاه تولیدی در شرایط فعلی آن متعهد شده و این دستگاه را در آن تاریخ به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کرده است. پس از دستیابی به تعهد قطعی خرید، با بازرسی اموال توسط خریدار مشخص شد که دارایی مذکور محیط زیست را آلوده می کند و فروشنده از این موضوع اطلاع نداشته است. واحد تجاری باید اقدامات لازم به منظور رفع این مشکل را انجام دهد که این امر دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش را از یک سال طولانی تر خواهد کرد. متعاقباً واحد تجاری اقداماتی را برای رفع مشکل آغاز کرده که به ثمر رسیدن آن بسیار محتمل است. در چنین وضعیتی، شرایط بند ب پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال مندرج در بند ۹ احراز می شود.

مثال ۷

واحد تجاری به اجرای طرحی برای فروش یک دارایی غیر جاری متعهد شده و آن دارایی را در آن تاریخ به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کرده است.

(الف) طی دوره یک ساله اول، شرایطی که در زمان طبقه بندی اولیه دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش بر بازار حاکم بود رو به وخامت گذاشت و در نتیجه، دارایی تا پایان آن دوره، فروخته نشد. طی آن دوره، واحد تجاری برنامه بازاریابی دارایی را ادامه داد اما به دلیل نبود پیشنهاد خرید مناسب، قیمت آن را کاهش داد. بازاریابی مؤثر دارایی با قیمتی که با توجه به تغییر شرایط بازار منطقی است همچنان ادامه دارد. از این رو، معیارهای مندرج در بندهای ۸ و ۹ و نیز شرایط مندرج در بند ج پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال احراز می شود. در پایان دوره یک ساله اول، دارایی همچنان باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شود.

(ب) طی دوره یک ساله بعدی، شرایط بازار وخیم تر شد و دارایی تا پایان آن دوره نیز فروخته نشد. واحد تجاری بر این باور است که شرایط بازار بهبود خواهد یافت و قیمت دارایی بیش از این سقوط نخواهد کرد. دارایی همچنان برای فروش، اما به مبلغی بیش از ارزش روز آن، نگهداری می شود. در این وضعیت، عدم کاهش قیمت نشان می دهد که دارایی برای فروش فوری، به صورتی که بند ۸ الزام می کند، آماده نیست. به علاوه، براساس بند ۹ دارایی باید به قیمتی که با توجه به ارزش منصفانه روز آن منطقی است، بازاریابی شود. بنابراین، شرایط مندرج در بند ج پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک ساله بند ۹ احراز نمی شود. طبق بند ۲۷، طبقه بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش، متوقف می شود.

تشخیص یک دارایی به عنوان برکنار شده (بندهای ۱۴ و ۱۵)

در بندهای ۱۴ و ۱۵ استاندارد، الزامات تشخیص یک دارایی برکنار شده، ارائه شده است. مثال ۸ موردی را نشان می دهد که یک دارایی به عنوان برکنار شده محسوب نمی شود.

مثال ۸

یک واحد تجاری استفاده از یک دستگاه تولیدی را به دلیل کاهش تقاضا برای محصول آن متوقف کرده است. با این حال، دستگاه مزبور در شرایط آماده برای تولید حفظ می شود و انتظار می رود با افزایش تقاضا مجدداً مورد استفاده قرار گیرد. این دستگاه به عنوان برکنار شده محسوب نمی شود.

ارائه عملیات متوقف شده مربوط به داراییهای غیر جاری یا مجموعه های واحد برکنار شده (بند ۱۴)

بند ۱۴ استاندارد، طبقه بندی داراییهای برکنار شده را به عنوان دارایی نگهداری شده برای فروش منع می کند. با این حال، در صورتی که داراییهای برکنار شده مربوط به یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه ای از عملیات باشد، در تاریخ برکناری، در بخش عملیات متوقف شده گزارش می شود. مثال ۹ این موضوع را نشان می دهد.

مثال ۹

در دی ماه ۱۳×۶ یک واحد تجاری تصمیم گرفت فعالیت کارخانه نخ‌ریسی خود را، که یک فعالیت تجاری عمده محسوب می‌شود، متوقف کند. تمام فعالیت‌های کارخانه نخ‌ریسی طی سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۷ متوقف می‌شود. در صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۶، نتایج عملیات و جریانهای نقدی مربوط به کارخانه نخ‌ریسی به عنوان عملیات در حال تداوم و در صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۷، به عنوان عملیات متوقف شده در نظر گرفته می‌شود و واحد تجاری افشاهای الزامی در بندهای ۳۲ و ۳۳ استاندارد را ارائه می‌کند.

تخصیص زیان کاهش ارزش به مجموعه‌های واحد (بند ۲۴)

طبق بند ۲۴ استاندارد، هر گونه زیان کاهش ارزش (یا سود بعدی) شناسایی شده برای مجموعه‌های واحد باید مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری آن مجموعه را که در دامنه الزامات اندازه‌گیری استاندارد قرار می‌گیرد کاهش (یا افزایش) دهد. در مثال ۱۰ تخصیص زیان کاهش ارزش به مجموعه‌های واحد تشریح می‌شود.

مثال ۱۰

یک واحد تجاری تصمیم دارد گروهی از داراییهای خود را از طریق فروش واگذار کند. این داراییها یک مجموعه واحد را تشکیل می‌دهد، و به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

مبلغ دفتری در تاریخ گزارشگری قبل از طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش	مبلغ دفتری تجدید اندازه‌گیری شده بلافاصله قبل از طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۵۰۰	۱۵۰۰	سرقفلی
۴۰۰۰	۴۶۰۰	داراییهای ثابت مشهود (به مبلغ تجدید ارزیابی شده)
۵۷۰۰	۵۷۰۰	داراییهای ثابت مشهود (به بهای تمام شده تاریخی)
۲۲۰۰	۲۴۰۰	موجودی کالا
۱۵۰۰	۱۸۰۰	سرمایه‌گذاریهای جاری
۱۴۹۰۰	۱۶۰۰۰	جمع

واحد تجاری بلافاصله قبل از طبقه‌بندی مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش زبانی معادل ۱۱۰۰ میلیون ریال (۱۴۹۰۰-۱۶۰۰۰) شناسایی می‌کند.

واحد تجاری، خالص ارزش فروش مجموعه واحد را معادل ۱۳۰۰۰ میلیون ریال برآورد کرده است. از آنجا که واحد تجاری باید مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری کند، زیان کاهش ارزشی معادل ۱۹۰۰ میلیون ریال (۱۴۹۰۰-۱۳۰۰۰) در زمان طبقه‌بندی اولیه این مجموعه به عنوان نگهداری شده برای فروش، شناسایی می‌کند.

زیان کاهش ارزش به داراییهای غیر جاری مشمول دامنه کاربرد الزامات اندازه‌گیری استاندارد تخصیص می‌یابد. بنابراین، زیان کاهش ارزش به موجودی کالا و سرمایه‌گذاریهای جاری تخصیص نمی‌یابد.

نحوه تخصیص زیان کاهش ارزش به شرح زیر است:

مبلغ دفتری پس از تخصیص زیان کاهش ارزش	مبلغ دفتری تجدید اندازه گیری شده بلافاصله قبل از طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش	زیان کاهش ارزش تخصیص یافته	مبلغ دفتری پس از تخصیص زیان کاهش ارزش
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۰	۱۵۰۰	(۱۵۰۰)	۰
۳۸۳۵	۴۰۰۰	(۱۶۵)	۳۸۳۵
۵۴۶۵	۵۷۰۰	(۲۳۵)	۵۴۶۵
۲۲۰۰	۲۲۰۰	-	۲۲۰۰
۱۵۰۰	۱۵۰۰	-	۱۵۰۰
۱۳۰۰۰	۱۴۹۰۰	(۱۹۰۰)	۱۳۰۰۰

سرقفلی

داراییهای ثابت مشهود (به مبلغ تجدید ارزیابی شده)

داراییهای ثابت مشهود (به بهای تمام شده تاریخی)

موجودی کالا

سرمایه گذاریهای جاری

جمع

زیان کاهش ارزش، ابتدا مبلغ سرقفلی را کاهش می دهد. سپس، مابقی زیان متناسب با مبلغ دفتری سایر داراییهای غیر جاری به آنها تخصیص می یابد.

ارائه عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان (بند ۳۲)

طبق بند ۳۲ استاندارد، واحد تجاری باید یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان برای عملیات متوقف شده و جزئیات آن در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی یا در بخش عملیات متوقف شده صورت سود و زیان (جدا از عملیات در حال تداوم) ارائه کند. مثال ۱۱ نحوه اجرای این الزامات را شرح می دهد.

مثال ۱۱

شرکت نمونه - صورت سود و زیان برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۶

۱۳×۵	۱۳×۶	
....		فروش خالص
(....)	(....)	بهای تمام شده فروش
....		سود ناخالص
(....)	(....)	هزینه های فروش، اداری و عمومی
(....)		خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی
....		سود عملیاتی
(....)	(....)	هزینه های مالی
(....)	(....)	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
....		سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(....)	(....)	مالیات بر درآمد
....		سود خالص عملیات در حال تداوم
(....)		سود عملیات متوقف شده قبل از مالیات ^(۱)
(....)	(....)	اثر مالیاتی
....		سود خالص

(۱) جزئیات مورد نیاز در یادداشتهای توضیحی ارائه می شود.

ارائه دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش (بند ۳۷)

طبق بند ۳۷ استاندارد، واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر داراییها در صورت وضعیت مالی ارائه نماید. بدهیهای مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود نیز باید جدا از سایر بدهیها در صورت وضعیت مالی ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاثر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می‌شود. مثال ۱۲ این الزامات را تشریح می‌کند.

مثال ۱۲

در پایان سال ۱۳×۵، یک واحد تجاری تصمیم گرفت بخشی از داراییها (و بدهیهای مرتبط با آن) را واگذار نماید. این واگذاری، که معیارهای مندرج در بندهای ۸ و ۹ برای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند، از دو مجموعه واحد به صورت زیر تشکیل شده است:

مبلغ دفتری پس از طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش

مجموعه واحد ۲	مجموعه واحد ۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۷۰۰	۴۹۰۰	داراییهای ثابت مشهود
-	۱۴۰۰ ^(۱)	سرمایه‌گذاریهای بلندمدت
(۹۰۰)	(۲۴۰۰)	بدهیها
۸۰۰	۳۹۰۰	خالص مبلغ دفتری مجموعه‌های واحد

(۱) مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاریهای بلندمدت در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس شده است.

اندازه‌گیری و ارائه واحدهای فرعی تحصیل شده به منظور فروش مجدد و طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش (بندهای ۱۲ و ۳۸)

واحد فرعی که به منظور فروش تحصیل شده است از الزامات تلفیق طبق استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی مستثنی نیست. با این حال، اگر معیارهای بند ۱۲ احراز شود، به عنوان مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش ارائه می‌شود. مثال ۱۳ این الزامات را تشریح می‌کند.

مثال ۱۳

شرکت البرز، شرکت جام را تحصیل کرده که خود یک شرکت اصلی با دو شرکت فرعی به نامهای الف و ب است. شرکت فرعی ب منحصراً به منظور فروش خریداری شده است و معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند. همچنین طبق بند ۶، شرکت فرعی ب عملیات متوقف شده نیز محسوب می‌شود.

خالص ارزش فروش شرکت فرعی ب، معادل ۱۳۵ میلیون ریال است. شرکت البرز، شرکت فرعی ب را به صورت زیر در حسابها منظور می‌کند:

- در ابتدا، شرکت البرز بدهیهای قابل تشخیص شرکت فرعی ب را به ارزش منصفانه آن معادل ۴۰ میلیون ریال اندازه‌گیری می‌کند.
- همچنین، شرکت البرز داراییهای تحصیل شده شرکت فرعی ب را معادل خالص ارزش فروش شرکت ب (۱۳۵ میلیون ریال) به علاوه ارزش منصفانه بدهیهای قابل تشخیص آن (۴۰ میلیون ریال)، یعنی معادل ۱۷۵ میلیون ریال، اندازه‌گیری می‌کند.

- در تاریخ گزارشگری، شرکت البرز مجموعه واحد را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش، معادل ۱۳۰ میلیون ریال و بدهیها را طبق استانداردهای حسابداری مربوط، معادل ۳۵ میلیون ریال اندازه‌گیری مجدد می‌کند. کل داراییها معادل ۱۶۵ میلیون ریال، (یعنی ۱۳۰ میلیون ریال بعلاوه ۳۵ میلیون ریال) اندازه‌گیری می‌شوند.

- در تاریخ گزارشگری، شرکت البرز این داراییها و بدهیها را جدا از سایر داراییها و بدهیها، به شیوه‌ای مشابه مثال ۱۲ با عنوان ارائه داراییهای غیر جاری یا مجموعه‌های واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، در صورتهای مالی تلفیقی ارائه می‌کند، و

- در صورت سود و زیان، شرکت البرز کل مبلغ سود یا زیان پس از مالیات شرکت فرعی ب و سود یا زیان پس از مالیات شناسایی شده در ارزیابی مجدد بعدی شرکت فرعی ب را ارائه می‌کند، که برابر با ارزیابی مجدد مجموعه‌های واحد از مبلغ ۱۳۵ به ۱۳۰ میلیون ریال است.

ارائه جزئیات بیشتر داراییها و بدهیها یا تغییرات در ارزش مجموعه‌های واحد الزامی نیست.

پیوست ۳

مبانی نتیجه گیری

این پیوست بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۱ محسوب نمی شود.

پیشینه

۱. پیش از تدوین این استاندارد، طبقه بندی جداگانه داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و اندازه گیری متفاوت آنها در مقایسه با سایر داراییهای غیر جاری، در استانداردهای حسابداری ایران الزامی نشده بود. لیکن در استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، علاوه بر تجویز الزامات طبقه بندی و اندازه گیری داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش، تعریف و نحوه ارائه عملیات متوقف شده نیز مشخص گردیده است. در نتیجه، به منظور هماهنگی با استانداردهای بین المللی حسابداری، در اردیبهشت ۱۳۸۶ با تصویب کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، پروژه ای با عنوان "تدوین استاندارد حسابداری داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" در دستور کار مدیریت تدوین استانداردها قرار گرفت.

۲. پروژه ذکر شده در قالب یک کار پژوهشی برای گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها تعریف گردید. گروه کارشناسی در ابتدا ادبیات و استانداردهای مرتبط را بررسی و گزارش خود را با عنوان "مطالعه تطبیقی گزارشگری مالی داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده و بررسی لزوم تدوین استاندارد در این زمینه" تهیه و در اختیار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری قرار داد.

۳. پس از تأیید ضرورت تدوین استاندارد حسابداری برای داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، گروه کارشناسی پیش نویس اولیه استاندارد را تهیه کرد. این پیش نویس در جلسات متعدد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بررسی و با انجام اصلاحات لازم، متن پیشنهادی استاندارد تصویب شد.

دلایل نیاز به استاندارد حسابداری داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

۴. وجود استاندارد حسابداری مربوط به داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده بنا به دلایل زیر ضروری است:

الف. بهبود اطلاعات در دسترس استفاده کنندگان صورتهای مالی برای ارزیابی زمان بندی، مبلغ و احتمال تحقق جریانهای نقدی آتی مرتبط با داراییها و مجموعه های واحد نگهداری شده برای فروش،

ب. تبیین مشخص تر ضوابط مربوط به عملیات متوقف شده، و

ج. تفکیک مناسب تر سود و زیان حاصل از عملیات متوقف شده از سود و زیان حاصل از عملیات در حال تداوم.

دامنه کاربرد

۵. بر اساس استاندارد، داراییهای غیر جاری در صورتی به عنوان داراییهای جاری تجدید طبقه بندی می شود که معیارهای استاندارد را برای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش احراز نماید. از این رو قصد مدیریت برای فروش یا رسیدن به آخرین دوازده ماه استفاده مورد انتظار از داراییهای غیر جاری را نمی توان به تنهایی دلیلی برای تجدید طبقه بندی داراییهای غیر جاری به داراییهای جاری تلقی نمود.

۶. الزامات طبقه بندی و ارائه در استاندارد برای تمام داراییهای غیر جاری و مجموعه های واحد قابل اعمال است و هر گونه استثنا تنها به الزامات اندازه گیری مربوط می شود. بنابراین داراییهای غیر جاری که قبلاً به ارزش منصفانه اندازه گیری شده اند، از الزامات اندازه گیری این استاندارد مستثنی می گردند. بدیهی است که داراییهای جاری و بدهیهای که جزئی از یک مجموعه واحد است، در اندازه گیری مجدد بعدی نیز کماکان مشمول استانداردهای حسابداری مربوط خواهد بود.

طبقه‌بندی داراییهای غیر جاری که قصد واگذاری آنها وجود دارد

۷. طبقه‌بندی داراییهای غیر جاری به عنوان نگهداری شده برای فروش به این دلیل انجام می‌شود که مبلغ دفتری این داراییها عمدتاً از طریق فروش بازیافت می‌شود. از این رو داراییهای غیر جاری که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کنند و استفاده از آنها همچنان ادامه دارد، مشمول این طبقه‌بندی قرار می‌گیرند زیرا جریانهای نقدی حاصل از استفاده از این داراییها در مدت زمان باقیمانده تا فروش، نسبت به مبلغ فروش آنها ناچیز محسوب و مبلغ دفتری آنها عمدتاً از طریق فروش بازیافت می‌شود.

اندازه‌گیری داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش

۸. طبق استاندارد، دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و احتساب استهلاک آن متوقف می‌شود. همانگونه که در بند ۷ توضیح داده شده است، جریانهای نقدی مدت زمان باقی مانده استفاده از یک دارایی که قصد فروش آن وجود دارد، نسبت به مبلغ فروش آن ناچیز است. بنابراین، حسابداری این دارایی (یا مجموعه واحد) باید بر مبنای فرایند ارزیابی، نه تخصیص، باشد. به علاوه، ادامه استهلاک دارایی می‌تواند سبب کاهش مبلغ دفتری آن به کمتر از خالص ارزش فروش گردد. استدلال مخالف این است که هر چند دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است، اما هنوز در عملیات مورد استفاده قرار می‌گیرد و تا زمانی که منافع استفاده از دارایی عاید واحد تجاری می‌شود، باید استهلاک آن ادامه یابد. از سوی دیگر، طبق سایر استانداردهای حسابداری، زیان کاهش ارزش به میزان مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ بازیافتی خواهد بود، نه به میزان مازاد مبلغ دفتری نسبت به خالص ارزش فروش. همچنین، در اندازه‌گیری بعدی، چنانچه ارزش اقتصادی بیشتر از خالص ارزش فروش باشد، مازاد ارزش اقتصادی دارایی (مبلغ دفتری جدید) نسبت به خالص ارزش فروش (ارزش باقی مانده) مستهلاک خواهد شد. با این وجود، ارزش اقتصادی داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش تنها به اندازه خالص جریانهای نقدی مورد انتظار پیش از فروش، با خالص ارزش فروش اختلاف خواهد داشت. اگر دوره فروش کوتاه باشد، مبلغ این اختلاف معمولاً ناچیز خواهد بود. بنابراین، تفاوت زیان کاهش ارزش شناسایی شده و استهلاک بعدی طبق سایر استانداردهای حسابداری در مقایسه با زیان کاهش ارزش و عدم استهلاک بعدی طبق این استاندارد نیز ناچیز خواهد بود.

حذف معافیت از تلفیق در مورد واحدهای فرعی که منحصراً با قصد فروش مجدد خریداری و نگهداری شده‌اند

۹. استاندارد، معافیت از تلفیق واحدهای فرعی که به طور موقت نگهداری می‌شوند را حذف می‌کند. دلیل این امر، برخورد یکنواخت با تمام داراییهای نگهداری شده برای فروش به جای تلفیق برخی داراییها و عدم تلفیق برخی دیگر است. اگر واحدهای فرعی که منحصراً به منظور فروش مجدد خریداری و نگهداری می‌شوند، مطابق با استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی از تلفیق معاف شوند، برخورد با داراییها و مجموعه‌های واحد درون چنین واحدهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کنند با سایر داراییها و مجموعه‌های واحد، یکنواخت نخواهد بود.

طبقه‌بندی واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده نگهداری شده برای فروش در صورت سود و زیان

۱۰. واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده‌ای که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را کسب می‌کنند، به عنوان عملیات متوقف شده طبقه‌بندی می‌شوند، زیرا واگذاری این واحدها به یکی از دلایل مندرج در زیر انجام می‌شود:

الف. واحد فرعی نسبت به واحد تجاری اصلی، فعالیت تجاری متفاوتی دارد و بنابراین واگذاری آن همانند واگذاری یک فعالیت عمده تجاری است.

ب. نهادهای نظارتی، واحد تجاری را ملزم به واگذاری واحد فرعی می‌کنند، زیرا واحد تجاری به غیر از این واحد فرعی، مالک حجم وسیعی از این نوع خاص از عملیات در آن منطقه جغرافیایی خاص است. در چنین حالتی واحد فرعی باید فعالیت عمده باشد.

جایگزینی اصطلاح "خالص ارزش فروش" با اصطلاح "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش"

۱۱. در استاندارد، از اصطلاح "خالص ارزش فروش" به جای اصطلاح "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش" استفاده شده است. با توجه به اینکه، داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش، در آینده نزدیک به فروش می‌رسند استفاده از ارزشهای فروش در مبنای اندازه‌گیری آنها مناسبتر به نظر می‌رسد. از سوی دیگر، اصطلاح "خالص ارزش فروش" دارای مفهوم روشنی است و نسبت به "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش" ابهام کمتری دارد. بنابراین، علیرغم استفاده از اصطلاح "ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش" در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۵، کمیته اصطلاح "خالص ارزش فروش" را جایگزین آن کرد.

طولانی‌تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش دارایی غیر جاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش (پیوست استاندارد)

۱۲. در اغلب موارد، دوره فروش داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، حداکثر طی یک سال تکمیل می‌شود. طولانی‌تر شدن دوره تکمیل فروش این اقلام از مدت یک سال، حالت خاص محسوب می‌شود که شرایط آن و نیز نحوه عمل در بند ۱۰ استاندارد مطرح شده است. بنابراین توضیحات اضافی مربوط به مصادیق و حالتهای مختلف طولانی‌تر شدن دوره تکمیل فروش در پیوست استاندارد ارائه شده است تا ضمن جلوگیری از تعدد الزامات استاندارد، صرفاً واحدهای تجاری مشمول به آن مراجعه نمایند.

شناسایی زیانهای کاهش ارزش و برگشت بعدی آن در مورد داراییهای غیر جاری تجدید ارزیابی شده

۱۳. زیانهای کاهش ارزش و برگشت بعدی آن در مورد داراییهای غیر جاری مشمول استانداردهای حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود و ۱۷ با داراییهای نامشهود که پیش از طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش، به مبالغ تجدید ارزیابی اندازه‌گیری شده‌اند، همانند داراییهای غیر جاری تجدید ارزیابی نشده، شناسایی می‌شود. این روش موجب برخورد یکنواخت با داراییهای غیر جاری مشمول دامنه کاربرد الزامات اندازه‌گیری این استاندارد و نیز تسهیل نحوه عمل حسابداری می‌شود.

تغییر طبقه بندی اقلام صورت سود و زیان

۱۴. در استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی، نتایج عملیات به دو طبقه فعالیت‌های عادی و اقلام غیر مترقبه تفکیک می‌شد. در استاندارد مزبور نتایج عملیات متوقف شده به عنوان بخشی از فعالیت‌های عادی منعکس می‌گردید. با توجه به نگرش کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی جهت پیش‌بینی بهتر نتایج عملیات، طبقه‌بندی نتایج عملیات به دو گروه عملیات در حال تداوم و عملیات متوقف شده مناسب‌تر است. با توجه به این تغییر طبقه بندی، سرفصل اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان حذف می‌شود و در نتیجه، آثار رویدادهایی از قبیل بلایای طبیعی که قبلاً تحت سرفصل اقلام غیر مترقبه طبقه‌بندی می‌شد، به عنوان اقلام استثنایی منعکس می‌شود.

