استاندارد حسابداری 31

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

(لازم‌الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین 1389 یا بعد از آن شروع می‌شود)

فهرست‌ مندرجات‌

**بند**

**هدف 1**

**دامنه کاربرد 5 - 2**

**تعاريف 6**

**طبقه‌بندي داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌های واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش 15 - 7**

داراييهاي غيرجاري که قصد برکناري آن وجود دارد **15 – 14**

**اندازه‌گيري داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش 30 - 16**

اندازه‌گيري دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) **20 - 16**

شناسايي زيانهاي کاهش ارزش و برگشت آن **26 – 21**

تغييرات طرح فروش **30 – 27**

**ارائه و افشا 41 – 31**

ارائه عمليات متوقف شده **35 – 32**

سود يا زيان مربوط به عمليات در حال تداوم **36**

ارائه دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش **39 - 37**

ساير موارد افشا **41 - 40**

**تاريخ اجرا 42**

**مطابقت با استانداردهاي بين‌المللي حسابداري 43**

**پيوست شماره 1 : توضیحات تکمیلی**

طولاني‌تر شدن دوره مورد نياز براي تکميل فروش

**پیوست شماره 2 : رهنمود بکارگیری**

**پيوست شماره 3 : مباني نتيجه‌گيري**

**هدف**

1 . هدف اين استاندارد، تجويز نحوه حسابداري داراييهاي نگهداري شده براي فروش و نحوه ارائه و افشاي عمليات متوقف شده است. به طور خاص، اين استاندارد موارد زير را الزامي نموده است:

الف . داراييهايي که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان ” نگهداري شده براي فروش“ را احراز مي‌کنند، به اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش اندازه‌گيري و احتساب استهلاک چنين داراييهايي متوقف مي‌شود، و

ب . داراييهايي که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان ” نگهداري شده براي فروش“ را احراز مي‌کنند در صورت وضعیت مالی، و نتايج عمليات متوقف شده در صورت سود و زيان، به طور جداگانه ارائه مي‌شوند.

**دامنه کاربرد**

2 . الزامات ”طبقه‌بندي“ و ” ارائه“ در اين استاندارد، براي تمام داراييهاي غيرجاري و تمام مجموعه‌هاي واحد بکار مي‌رود، اما الزامات ” اندازه‌گيري“ در اين استاندارد براي تمام داراييهاي غيرجاري و مجموعه‌هاي واحد (به شرح بند 4)، به استثناي داراييهاي ذکر شده در بند 5 که طبق استاندارد مربوط اندازه‌گيري مي‌شود، کاربرد دارد.

3 . داراييهايي که طبق استاندارد حسابداري 1 ارائه صورتهای مالی به عنوان غيرجاري طبقه‌بندي مي‌شوند، نبايد مجدداً به عنوان داراييهاي جاري طبقه‌بندي شوند مگر اينکه معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش طبق اين استاندارد را احراز نمايند. داراييهايي از يک طبقه که واحد تجاري در روال عادي به عنوان غيرجاري تلقي مي‌کند و صرفاً به قصد فروش مجدد تحصيل شده‌اند نبايد به‌عنوان جاري طبقه‌بندي شوند مگر اينکه معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش طبق اين استاندارد را احراز نمايند.

4 . در برخي موارد واحد تجاري گروهي از داراييها و بدهيهاي وابسته به آن را به عنوان يک مجموعه واحد واگذار يا برکنار مي‌کند. چنين مجموعه واحدي، ممکن است يک گروه از واحدهاي مولـد وجه نقد، يک واحد مولد وجه نقد، يا قسمتي از واحد مولد وجه نقد باشد. اين مجموعه مي‌تواند در برگيرنده هر گونه دارايي و بدهي واحد تجاري باشد. اگر يک دارايي غيرجاري به عنوان قسمتي از يک مجموعه‌ واحد، در دامنه الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد قرار گيرد، الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد براي کل مجموعه بکار مي‌رود به‌ گونه‌اي که اين مجموعه به اقل مبلغ دفتري وخالص ارزش فروش اندازه‌گيري مي‌شود. الزامات اندازه‌گيري داراييها و بدهيهاي منفرد در مجموعه‌ واحد، در بندهاي 19، 20 و 24 بيان شده است.

5 . الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد در مورد داراييها و بدهيهاي زير کاربرد ندارد:

الف . سرمايه‌گذاريهاي بلند مدتي که به روش تجديد ارزيابي اندازه‌گيري مي‌شود.

ب . داراييهاي جاري و بدهيهايي كه جزئي از يك مجموعه واحد نگهداري شده براي فروش است.

**تعاريف**

6 . **اصطلاحات ذيل در اين استاندارد با معاني مشخص زير بکار رفته است:**

**يک بخش از واحد تجاري** جزئي از عمليات و جريانهاي نقدي واحد تجاري است که از لحاظ عملياتي و اهداف گزارشگري مالي، به وضوح از ساير فعاليتهاي واحد تجاري متمايز باشد.

**واحد مولد وجه نقد** کوچکترين مجموعه داراييهاي قابل شناسايي ايجادکننده جريان ورودي وجه نقدي که به ميزان عمده‌اي مستقل از جريانهاي ورودي وجه نقد ساير داراييها يا مجموعه‌اي از دارايـيها مي‌باشد.

**مخارج فروش** مخارج تبعي که به طور مستقيم در رابطه با فروش دارايي (يا مجموعه‌ واحد)، به استثناي مخارج تأمين مالي، واقع مي‌شود.

**مجموعه‌ واحد** گروهي از دارايـيها و بدهيهاي وابسته به آن که به عنوان يک مجموعه واحد واگذار يا برکنار خواهد شد.

**عمليات متوقف شده** يک بخش از واحد تجاري است که واگذار یا برکنار شده يا به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، و:

* الف. بيانگر يک فعاليت تجاري يا حوزه جغرافيايي عمده و جداگانه از عمليات است،
* ب . قسمتي از يک برنامه هماهنگ براي واگذاري یا برکناری يک فعاليت تجاري يا حوزه جغرافيايي عمده و جداگانه از عمليات است، و يا
* ج . يک واحد فرعي است که صرفاً با قصد فروش مجدد خريداري شده است.

**ارزش منصفانه** قیمتی است كه 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 يا معادل آن که از طريق فروش دارايي در شرايط عادي و پس از کسر کليه مخارج فروش حاصل مي‌شود.

**مبلغ بازيافتني:** خالص ارزش فروش يا ارزش اقتصادي يک دارايي، هر کدام که بيشتر است.

**ارزش اقتصادي** ارزش فعلي خالص جريانهاي نقدي آتي ناشي از کاربرد مستمر دارايي از جمله جريانهاي نقدي ناشي از واگذاري نهايي آن است.

**تعهد قطعي خريد** توافقي با يک شخص غيروابسته، الزام‌آور براي هر دو طرف و معمولاً داراي ضمانت اجراي قانوني، که:

* الف. تمام شرايط بااهميت، شامل قيمت و زمانبندي معامله را مشخص مي‌کند، و
* ب . شامل عامل بازدارنده‌اي است که مي‌تواند اجراي آن را بسيار محتمل کند.

**طبقه‌بندي داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش**

7 . **واحد تجاري بايد دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي واحد) را که مبلغ دفتري آن، عمدتاً از طريق فروش و نه استفاده مستمر بازيافت مي‌گردد، به عنوان ” نگهداري شده براي فروش“ طبقه‌بندي کند.**

8 . طبقه‌بندي دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش بايد تنها پس از احراز شرايط زير صورت گيرد:

الف . دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) براي فروش فوري در وضعيت فعلي آن، فقط بر حسب شرايطي که براي فروش چنين داراييهایی (يا مجموعه‌هاي واحد) مرسوم و معمول است، آماده باشد، و

ب . فروش آن بسيار محتمل باشد.

9 . براي آنکه فروش بسيار محتمل باشد، بايد تمام شرايط زير احراز شود:

الف . سطح مناسبي از مديريت واحد تجاري متعهد به اجراي طرح فروش دارايي (يا مجموعه واحد) باشد،

ب . برنامه فعالي براي يافتن خريدار و تکميل طرح فروش، شروع شده باشد،

ج . براي فروش دارايي (يا مجموعه واحد) به قيمتي منطقي نسبت به ارزش روز آن، بازاريابي مؤثري انجام شده باشد،

د . انتظار رود که شرايط تکميل فروش طي يکسال از تاريخ طبقه‌بندي، به استثناي آنچه در بند 10 مجاز شمرده شده است، احراز گردد، و

ﻫ . اقدامات لازم براي تکميل طرح فروش نشان دهد که انجام تغييرات بااهميت يا توقف آن بعيد است.

10. شرايط و رويدادها ممکن است دوره تکميل فروش را از يک سال طولاني‌تر کند. اگر تأخير از شرايط و رويدادهايي ناشي شود که از کنترل واحد تجاري خارج است و شواهد کافي وجود داشته باشد که واحد تجاري به تعهدات خود نسبت به طرح فروش داراييها پايبند است، طولاني‌تر شدن دوره فروش نمي‌تواند از طبقه‌بندي يک دارايي غير جاري (يا مجموعه‌اي واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش جلوگيري نمايد. اين مورد در صورتي روي خواهد داد که شرايط مندرج در پيوست شماره 1 احراز شود.

11 . معاملات فروش شامل معاوضه داراييهاي غيرجاري با يکديگر نيز مي‌شود به شرطي که اين معاوضه طبق استاندارد حسابداري 11 داراييهاي ثابت مشهود، داراي محتواي تجاري باشد.

12 . چنانچه واحد تجاري، يك دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي واحد) را صرفاً به قصد واگذاري تحصيل ‌نمايد، در تاريخ تحصيل، آن دارايي غيرجاري را فقط در صورتي بايد به‌عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي کند که الزام يکسال مندرج در بند 9 (به استثناي آنچه در بند 10 مجاز شمرده شده است) رعايت شود و احراز هر گونه معيار ديگر مندرج در بندهاي 8 و 9 که در تاريخ تحصيل محقق نشده باشد، در يک دوره کوتاه‌مدت بعد از تحصيل (معمولاً طي مدت 3 ماه) بسيار محتمل باشد.

13. در صورتي که معيارهاي بندهاي 8 و 9 بعد از تاريخ گزارشگری احراز شود واحد تجاري نبايد در صورتهاي مالي، داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) را به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي کند. با اين وجود، هنگامي که اين معيارها بعد از تاريخ گزارشگری، اما قبل از تأييد صورتهاي مالي احراز شود واحد تجاري بايد اطلاعات تعيين شده در بند 40 را در يادداشتهاي توضيحي افشا کند.

**داراييهاي غيرجاري که قصد برکناري آن وجود دارد**

14. واحد تجاري نبايد يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي واحد) که قصد برکناري آن وجود دارد را به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي کند، زيرا مبلغ دفتري آن اساساً از طريق استفاده مستمر بازيافت خواهد شد. با اين حال، چنانچه مجموعه‌اي واحد که قصد برکناري آن وجود دارد، شرايط عمليات متوقف شده طبق بند 6 را احراز کند، واحد تجاري بايد نتايج عمليات و جريانهاي نقدي آن مجموعه را طبق بندهاي 32 و 33 در تاريخي که استفاده از آنها متوقف مي‌شود، به عنوان عمليات متوقف شده ارائه نمايد. داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحدي) که قصد برکناري آن وجود دارد، شامل مواردي است که از دارايي تا پايان عمر اقتصادي آن استفاده مي‌شود و مواردي که به جاي فروش، استفاده از دارايي متوقف مي‌شود.

15 . واحد تجاري نبايد دارايي غيرجاري که به طور موقت استفاده نمي‌شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند.

**اندازه‌گيري داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش**

**اندازه‌گيري دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد)**

16 . **واحد تجاري بايد دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش را به اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش اندازه‌گيري نمايد.**

17 . چنانچه يک دارايي غير جاري (يا مجموعه‌اي واحد) که جديداً تحصيل شده، معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش (به شرح بند 12) را احراز نمايد، در رعایت بند 16، آن دارايي (یا مجموعه واحد) در شناخت اوليه به اقل مبلغ دفتري (با فرض عدم طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش؛ براي مثال، بهاي تمام شده) و خالص ارزش فروش شناسايي مي‌شود. اگر دارايي غير جاري (يا مجموعه واحد) در قالب يک ترکيب تجاري تحصيل شده باشد، بايد به خالص ارزش فروش اندازه‌گيري شود.

18 . چنانچه انتظار ‌‌رود فرايند فروش در بيش از يک سال تکميل شود، واحد تجاري بايد مخارج فروش را به ارزش فعلي اندازه‌گيري نمايد. هر گونه افزايش در ارزش فعلي مخارج فروش ناشي از گذشت زمان، در صورت سود و زيان به عنوان هزينه تأمين مالي شناسايي مي‌شود.

19 . مبلغ دفتري يک دارايي غيرجاري (يا داراييها و بدهيهاي مربوط به يک مجموعه واحد)، بلافاصله قبل از طبقه‌بندي اوليه آن به عنوان نگهداري شده براي فروش، بايد طبق استاندارد حسابداري مربوط اندازه‌گيري شود.

20 . در اندازه‌گيري مجدد بعدي يك مجموعه واحد، مبلغ دفتري داراييهاي مستثني شده از الزامات اندازه‌گيري طبق بند 5 اين استاندارد که در يک مجموعه واحد به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، بايد قبل از اندازه‌گيري مجدد مجموعه واحد به خالص ارزش فروش آن، طبق استانداردهاي حسابداري مربوط اندازه‌گيري مجدد شود.

**شناسايي زيانهاي کاهش ارزش و برگشت آن**

21 . واحد تجاري بايد زيان کاهش ارزش براي هر گونه کاهش ارزش اوليه يا بعدي دارايي (يا مجموعه واحد) به خالص ارزش فروش را تا حدي که طبق بند 20 شناسايي نشده است، شناسايي کند.

22 . واحد تجاري بايد هر گونه افزايش بعدي در خالص ارزش فروش يک دارايي را به عنوان سود شناسايي کند، اما اين سود نبايد از زيان کاهش ارزش انباشته‌اي که قبلاً طبق اين استاندارد و يا ساير استانداردهاي حسابداري شناسايي شده است، بیشتر شود.

23 . واحد تجاري بايد براي هر گونه افزايش بعدي در خالص ارزش فروش مجموعه‌ واحد، به شرح زير سود شناسايي کند:

الف . تا حدي که طبق بند 20 شناسايي نشده است، اما

ب . تا حدي که از زيان کاهش ارزش انباشته‌ شناسايي شده، طبق اين استاندارد و يا ساير استانداردهاي حسابداري (براي داراييهاي غيرجاري که در دامنه الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد قرار مي‌گيرند) بيشتر نباشد.

24 . زيان کاهش ارزش (يا هر گونه سود بعدي) شناسايي شده براي مجموعه‌اي واحد بايد مبلغ دفتري داراييهاي غيرجاري آن مجموعه‌ را که در دامنه الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد قرار مي‌گيرد به شرح مندرج در بندهاي الف و ب زير، کاهش (يا افزايش) دهد:

الف . زيان کاهش ارزش بايد به ترتيب زير جهت کاهش مبلغ دفتري داراييهاي غيرجاري مجموعه واحد تخصيص يابد:

**1 . ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتري سرقفلي مرتبط با مجموعه‌ واحد شود، و**

**2 . باقيمانده زيان کاهش ارزش متناسب با مبلغ دفتري ساير داراييهاي غيرجاري مجموعه واحد، به آنها تخصيص يابد.**

**اين کاهش در مبالغ دفتري بايد به عنوان زيان کاهش ارزش هر يک از داراييهاي منفرد درنظر گرفته شود و بلافاصله در صورت سود و زيان شناسايي گردد.**

ب . برگشت زيان کاهش ارزش مجموعه واحد بايد به منظور افزايش مبلغ دفتري داراييهاي غير جاري آن غير از سرقفلي، تخصيص يابد.

اين افزايش در مبالغ دفتري بايد به عنوان برگشت زيان کاهش ارزش هر يک از داراييهاي منفرد درنظر گرفته شود و بلافاصله در صورت سود و زيان شناسايي گردد.

25 . سود يا زياني که تا تاريخ فروش يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي‌ واحد) شناسايي نشده، بايد در تاريخ قطع شناخت شناسايي گردد. الزامات مربوط به قطع شناخت در بندهاي 70 تا 75 استاندارد حسابداري 11 داراييهاي ثابت مشهود (تجديدنظر شده در 1386)، و بندهاي 89 تا 95 استاندارد حسابداري 17 داراييهاي نامشهود (تجديدنظر شده در 1386)، آمده است.

26 . واحد تجاري نبايد يک دارايي غيرجاري که منفرداً يا در قالب بخشي از يک مجموعه واحد به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است را مستهلک کند. شناسايي سود تضمين شده و ساير هزينه‌هاي قابل انتساب به بدهيهاي مجموعه‌ واحدي که به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، ادامه مي‌يابد.

**تغييرات طرح فروش**

27 . در صورتي که واحد تجاري يک دارايي غير جاري (يا مجموعه‌اي واحد) را به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي نموده باشد، اما معيارهاي مندرج در بندهاي 8 تا 10 ديگر برقرار نباشد، واحد تجاري بايد طبقه‌بندي دارايي (يا مجموعه واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش را متوقف نمايد.

28 . واحد تجاري بايد يک دارايي غيرجاري را که طبقه‌بندي آن به عنوان نگهداري شده براي فروش متوقف شده است (يا اينکه از مجموعه واحد نگهداري شده براي فروش خارج مي‌شود)، به اقل مبالغ زير اندازه‌گيري کند:

الف . مبلغ دفتري آن قبل از اين که دارايي غير جاري (يا مجموعه واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شود پس از تعديل بابت هر گونه استهلاک، يا تجديد ارزيابي که در صورت عدم طبقه‌بندي دارايي (يا مجموعه واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش شناسايي مي‌شد، و

ب . مبلغ بازيافتني آن در تاريخ انصراف از فروش.

29 . واحد تجاري بايد هر گونه تعديل لازم در مبلغ دفتري يک دارايي غيرجاري که طبقه‌بندي آن به عنوان نگهداري شده براي فروش متوقف شده است را در دوره‌اي که معيارهاي مندرج در بندهاي 8 تا 10 ديگر برقرار نباشد، در سود و زيان عمليات در حال تداوم منظور نمايد. واحد تجاري بايد هر گونه تعديل از اين بابت را در همان سرفصل مورد استفاده طبق بند 36 براي ارائه سود و زيان شناسايي شده، منظور کند.

30 . اگر واحد تجاري از مجموعه‌ واحدي که به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، دارايي يا بدهي منفردي را خارج کند، اندازه‌گيري باقيمانده داراييها و بدهيها در صورتي به عنوان مجموعه واحد ادامه مي‌يابد که اين مجموعه حائز معيارهاي مندرج در بندهاي 8 تا 10 باشد. در غير اين صورت، باقيمانده داراييهاي غيرجاري گروه که به طور منفرد شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را دارند باید به طور جداگانه به‌اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش در آن تاريخ اندازه‌گيري شوند. هر دارايي غيرجاري که معيارهاي ذکر شده را احراز نکند، طبق بند 27 طبقه‌بندي آن به عنوان نگهداري شده براي فروش متوقف مي‌شود.

**ارائه و افشا**

31 . **واحد تجاري بايد اطلاعاتي را ارائه و افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهاي مالي را در ارزيابي آثار مالي عمليات متوقف شده و واگذاري داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) کمک نمايد.**

**ارائه عمليات متوقف شده**

32 . واحد تجاري بايد موارد زير را افشا کند:

الف . يک مبلغ واحد در متن صورت سود و زيان که شامل مجموع ارقام زير است:

**1 . سود (بعد از ماليات) يا زيان عمليات متوقف شده، و**

**2 . سود (بعد از ماليات) يا زيان ناشي از اندازه‌گيري داراييهایی (يا مجموعه‌هاي واحدي) که عمليات متوقف شده را تشکيل مي‌دهند به خالص ارزش فروش يا سود (بعد از ماليات) يا زيان ناشي از واگذاري آنها.**

ب . اجزاي مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکيک:

**1 . درآمدها، هزينه‌ها و سود (قبل از ماليات) يا زيان عمليات متوقف شده،**

**2 . ماليات بر درآمد عمليات متوقف شده،**

**3 . سود يا زيان شناسايي شده ناشي از اندازه‌گيري داراييهایی (يا مجموعه‌هاي واحدي) که عمليات متوقف شده را تشکيل مي‌دهند به خالص ارزش فروش يا سود (بعد از ماليات) يا زيان ناشي از واگذاري آنها، و**

**4 . ماليات بر درآمد مربوط به بند 3.**

اجزاي مذکور را مي‌توان در يادداشتهاي توضيحي يا در متن صورت سود و زيان ارائه کرد. در صورتي که اين اجزا در متن صورت سود و زيان ارائه شود، بايد در بخش عمليات متوقف شده، يعني جدا از عمليات در حال تداوم ارائه گردد. درخصوص واحدهاي فرعي اخيراً تحصيل شده که شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را در زمان تحصيل احراز مي‌کنند (به بند 12 مراجعه شود)، اين افشا ضرورت ندارد.

ج . خالص جريانهاي نقدي عمليات متوقف شده به تفکيک فعاليتهاي عملياتي، بازده سرمايه‌گذاريها و سود پرداختي بابت تأمين مالي، ماليات بر درآمد، فعاليتهاي سرمايه‌گذاري و فعاليتهاي تأمين مالي. اين افشا را مي‌توان در يادداشتهاي توضيحي يا در متن صورت جريان وجوه نقد ارائه کرد. در خصوص واحدهاي فرعي اخيراً تحصيل شده که شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را در زمان تحصيل احراز مي‌کنند (به بند 12 مراجعه شود)، اين افشا ضرورت ندارد.

33 . واحد تجاري بايد موارد افشاي بند 32 را براي دوره‌هاي قبلي ارائه شده در صورتهاي مالي، ارائه مجدد کند به گونه‌اي که موارد افشا، همه عمليات متوقف شده‌ تا تاريخ گزارشگری آخرين دوره را دربرگيرد.

34. تعديلات در دوره جاري نسبت به مبالغي که قبلاً در عمليات متوقف شده ارائه گرديده است و به طور مستقيم مربوط به واگذاري یا برکناری عمليات متوقف شده در دوره(هاي) قبل مي‌باشد بايد به طور جداگانه در عمليات متوقف شده طبقه‌بندي شود. ماهيت و مبلغ چنين تعديلاتي بايد افشا گردد. نمونه‌ وضعيتهايي که ممکن است به اين تعديلات منجر شود به شرح زير است:

الف . رفع ابهامات مربوط به شرايط واگذاري، مانند قطعي شدن بهاي معامله و جبران خسارت وارده.

ب . رفع ابهاماتي که به طور مستقيم به عمليات يک بخش، قبل از واگذاري آن مربوط مي‌شود، مانند تعهدات زيست محيطي و تضمين محصولات توسط فروشنده.

ج . تسويه تعهدات مرتبط با مزاياي پايان خدمت و بازنشستگي کارکنان، مشروط بر اينکه تسويه به طور مستقيم مربوط به واگذاري باشد.

35 . چنانچه واحد تجاري طبقه‌بندي يک بخش از واحد تجاري به عنوان نگهداري شده براي فروش را متوقف نمايد، نتايج عمليات و جريان وجوه نقد آن بخش که قبلاً تحت عنوان عمليات متوقف شده طبق بندهاي 32 تا 34 ارائه شده، بايد تجديد طبقه‌بندي شود. اين تجديد ارائه بايد تشريح شود.

**سود يا زيان مربوط به عمليات در حال تداوم**

36. هر گونه سود يا زيان اندازه‌گيري مجدد يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي واحد) که به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است و مشمول تعريف عمليات متوقف شده نگردد بايد در سود يا زیان عمليات در حال تداوم منظور شود.

**ارائه دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) طبقه‌بندي شده‌ به عنوان نگهداري شده براي فروش**

37 . واحد تجاري بايد دارايي غيرجاري طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش و داراييهاي يک مجموعه واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش را جدا از ساير داراييها در صورت وضعیت مالی ارائه کند. بدهيهاي مجموعه واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش نيز بايد جدا از ساير بدهيها در صورت وضعیت مالی ارائه ‌گردد. اين داراييها و بدهيها نبايد با يکديگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه مي‌گردد. به استثناي آنچه که در بند 38 مجاز مي‌باشد، طبقات عمده داراييها و بدهيهاي طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش بايد به طور جداگانه در يادداشتهاي توضيحي افشا گردد. واحد تجاري بايد هر گونه سود تحقق نيافته مربوط به داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش را که به طور مستقيم در حقوق صاحبان سهام شناسايي شده‌ است، به طور جداگانه ارائه کند.

38 . چنانچه مجموعه واحد، يک واحد فرعي باشد که ‌اخيراً تحصيل ‌شده است و شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را در زمان تحصيل احراز مي‌کند (به بند 12 مراجعه شود)، افشاي طبقات عمده داراييها و بدهيها ضرورت ندارد.

39 . در مواردی که واحد تجاری در دوره جاری، به دلیل ایجاد شرایط جدید، داراییهای غیرجاری 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.

**ساير موارد افشا**

40 . واحد تجاري بايد در دوره‌اي که دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش، طبقه‌بندي يا واگذار مي‌شود، اطلاعات زير را در يادداشتهاي توضيحي افشا کند:

الف . شرحي از دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد)،

ب . تشريح واقعيتها و شرايطي که به واگذاري مورد انتظار منجر مي‌شود و روش و زمان‌ مورد انتظار واگذاري،

ج . سود يا زيان شناسايي شده بر طبق بندهاي 21 تا 23، و در صورت عدم ارائه جداگانه در متن صورت سود و زيان، سرفصلي از صورت سود و زيان که شامل آن سود و زيان مي‌باشد، و

د . در موارد لازم، قسمتي که در آن، دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) طبق استاندارد حسابداري 25 گزارشگري بر حسب قسمتهاي مختلف ارائه مي‌شود.

41 . چنانچه بنـد 27 يا بند 30 بکار گرفته شـود، واحـد تجـاري در دوره‌اي که تصميم مي‌گيرد طرح فروش دارايي غيرجاري (يا مجموعه واحد) را تغيير دهد، بايد شرحي از واقعيتها و شرايطي که منجر به اين تصميم شده است و اثرات اين تصميم بر نتايج عمليات و جريان وجوه نقد آن دوره و دوره‌‌هاي قبلي که ارائه مي‌شود را افشا کند.

**تاريخ اجرا**

42 . **الزامات اين استاندارد براي کليه صورتهاي مالي که دوره مالي آن از تاريخ 1/1/1389 و بعد از آن شروع مي‌شود، لازم‌الاجراست.**

**مطابقت با استانداردهاي بين‌المللي حسابداري**

43. با اجراي الزامات اين استاندارد، مفاد استاندارد بين‌المللي گزارشگري مالي 5 داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده نيز رعايت مي‌شود.

**پیوست 1**

**توضیحات تکمیلی**

**اين پيوست جزء لاينفک استاندارد حسابداري شماره 31 است.**

**طولاني‌تر شدن دوره مورد نياز براي تکميل فروش**

1 . همان‌گونه که در بند 10 اشاره شده است، طولاني‌تر شدن دوره تکميل فروش، در صورتي مانع از طبقه‌بندي يک دارايي غير جاري (يا مجموعه‌اي‌ واحد) به عنوان نگهداري شده براي فروش نمي‌شود، که اين تأخير از رويدادها و شرايطي خارج از کنترل واحد تجاري ناشي شود و شواهد کافي وجود داشته باشد که واحد تجاري به تعهدات خود براي طرح فروش دارايي (يا مجموعه‌ واحد) پايبند است. در موارد زير، محدوديت زماني يکساله براي تکميل فروش به شرح مندرج در بند 9 تعديل مي‌شود:

الف . در تاريخي که واحد تجاري خود را متعهد به طرح فروش دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) مي‌کند، به طور منطقي انتظار داشته باشد که ديگران (نه خريدار) شرايطي را براي انتقال دارايي (يا مجموعه‌ واحد) وضع نمايند که دوره تکميل فروش را طولاني‌تر کند، و :

**1 . اقدامات لازم در خصوص آن شرايط را نتوان تا زمان دستيابي به تعهد قطعي خريد آغاز کرد، و**

**2 . تعهد قطعي خريد طي يک سال، بسيار محتمل باشد.**

ب . واحد تجاري يک تعهد قطعي خريد به دست مي‌آورد و اما به دنبال آن، خريدار يا ديگران به طور غيرمنتظره، شرايطي را براي انتقال دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) طبقه بندي شده در قبل به عنوان نگهداري شده براي فروش وضع مي‌نمايند به گونه‌اي که دوره مورد نياز براي تکميل فروش طولاني‌تر مي‌شود، و:

**1 . اقدامات لازم در خصوص آن شرايط، به موقع انجام شود، و**

**2 . رفع مناسب عوامل ايجادکنندة تأخير مورد انتظار باشد.**

ج . طي يک سال اول، شرايطي به وجود ‌آيد که قبلاً بعيد تلقي مي‌شد و در نتيجه، دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) طبقه‌بندي شده در قبل به عنوان نگهداري شده براي فروش تا پايان آن دوره فروش نرود، و:

**1 . طي يک سال اول، واحد تجاري اقدام لازم در خصوص تغيير شرايط را انجام داده باشد،**

**2 . با فرض تغيير شرايط، بازاريابي مؤثري براي فروش دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌ واحد) به قيمتي منطقي، در جريان باشد، و**

**3 . معيارهاي مندرج در بندهاي 8 و 9 احراز شود.**

**پیوست 2**

**رهنمود بکارگیری**

فهرست مثال

**آماده بودن براي فروش فوري (بند 8) 3 - 1**

**انتظار تکميل فروش طي يکسال (بند 9) 4**

**استثنا براي معیار مندرج در بند 9 (بند 10 و پیوست شماره 1) 7 - 5**

**تشخیص يک دارايي به عنوان برکنار شده (بندهاي 14 و 15) 8**

**ارائه عمليات متوقف شده مربوط به داراییهای غیرجاری یا مجموعه‌های واحد برکنار شده (بند 14) 9**

**تخصيص زيان کاهش ارزش به مجموعه‌هاي واحد (بند 24) 10**

**ارائه عمليات متوقف شده در صورت سود و زيان (بند 32) 11**

**ارائه دارايي غيرجاري (یا مجموعه‌ واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش (بند 37) 12**

**اندازه‌گيري و ارائه واحدهاي فرعي تحصيل شده به منظور فروش مجدد و طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش (بندهاي 12 و 38) 13**

**اين رهنمود براي کمک به کاربرد استاندارد تدوين شده است و بخشي از استاندارد نمي‌باشد.**

**آماده بودن براي فروش فوري** (بند 8)

يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي‌ واحد) در صورتي واجد شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش است که براي فروش فوري در وضعيت فعلي آن، فقط برحسب شرايطي که براي فروش چنين داراييهايي (يا مجموعه‌هاي واحدي) مرسوم و معمول است، آماده باشد (بند 8) و واحد تجاري قصد و توانايي انتقال دارايي (يا مجموعه‌ واحد) را در وضعيت فعلي آن، به خريدار داشته باشد. مثالهاي 1 تا 3 مواردي از احراز يا عدم احراز معيارهاي مندرج در بند 8 را نشان مي‌دهد.

**مثـال 1**

واحد تجاري به اجراي طرح فروش ساختمان دفتر مرکزي خود متعهد شده و اقداماتي را براي يافتن خريدار آغاز کرده است.

(الف) واحد تجاري قصد دارد ساختمان را پس از تخليه به خريدار منتقل کند. زمان مورد نياز براي تخليه ساختمان براي فروش چنين داراييهايي معمول و مرسوم است. در تاريخ تعهد به اجراي طرح، معيار مندرج در بند 8 احراز شده است.

(ب) واحد تجاري تا زمان تکميل ساختمان جديد دفتر مرکزي، به استفاده از اين ساختمان ادامه خواهد داد. واحد تجاري قصد ندارد پيش از تکميل ساختمان جديد، ساختمان فعلي را تخليه و به خريدار منتقل کند. تأخير در زمان‌بندي انتقال ساختمان فعلي که توسط واحد تجاري (فروشنده) تحميل شده است، نشانگر آن است که ساختمان براي فروش فوري آماده نمي‌باشد. تا زمان تکميل ساختمان جديد معيار مندرج در بند 8 احراز نمي‌گردد، حتي اگر يک تعهد قطعي خريد براي انتقال آتي ساختمان فعلي در دست باشد.

**مثال 2**

واحد تجاري به اجراي طرح فروش يک دستگاه توليدي متعهد شده و اقداماتي را براي يافتن خريدار آغاز کرده است. در تاريخ تعهد به اجراي طرح، سفارشهاي تکميل نشده مشتريان نيز وجود دارد.

(الف) واحد تجاري قصد دارد اين دستگاه توليدي را در حين انجام عمليات به فروش رساند. هر گونه سفارشهاي تکميل نشده مشتريان در تاريخ فروش به خريدار منتقل مي‌شود. انتقال سفارشهاي تکميل نشده مشتريان در تاريخ فروش بر زمان‌بندي انتقال اين دستگاه تأثيري نخواهد داشت. معيار مندرج در بند 8 در تاريخ تعهد به اجراي طرح، احراز شده است.

(ب) واحد تجاري قصد دارد اين دستگاه توليدي را پس از توقف عمليات به فروش رساند. واحد تجاري قصد ندارد پيش از متوقف نمودن تمام عمليات آن دستگاه و تکميل سفارشهاي مشتريان، دستگاه توليدي را به خريدار منتقل نمايد. تأخير در زمان‌بندي انتقال اين دستگاه که توسط واحد تجاري (فروشنده) تحميل شده است، نشانگر آن است که اين دستگاه براي فروش فوري آماده نيست. تا زمان توقف عمليات اين دستگاه، معيار مندرج در بند 8 احراز نمي‌شود، حتي اگر يک تعهد قطعي خريد براي انتقال آتي اين دستگاه در دست باشد.

**مثال 3**

يک واحد تجاري قصد فروش مجموعه‌اي از املاک خود شامل زمين و تعدادي ساختمان را دارد که از طريق تمليک وثيقه تحصيل کرده است:

(الف) واحد تجاري قصد ندارد پيش از تکميل بازسازي که سبب افزايش ارزش فروش اين املاک مي‌شود، آنها را به خريدار منتقل کند. تأخير در زمان‌بندي انتقال اين املاک که توسط واحد تجاري (فروشنده) تحميل شده است، نشانگر آن است که اين املاک براي فروش فوري آماده نمي‌باشد. تا زمان تکميل بازسازي، معيار مندرج در بند 8 احراز نمي‌شود.

(ب) پس از تکميل بازسازي و طبقه‌بندي املاک به عنوان نگهداري شده براي فروش اما پيش از دستيابي به تعهد قطعي خريد، واحد تجاري ملزم شد خسارتهاي زيست‌محيطي را جبران کند. واحد تجاري همچنان قصد فروش اين املاک را دارد. با اين حال، واحد تجاري پيش از جبران خسارت قادر به انتقال املاک به خريدار نيست. تأخير در زمان‌بندي انتقال املاک که پيش از به دست آمدن تعهد قطعي خريد توسط ديگران تحميل شده، نشانگر آن است که املاک براي فروش فوري آماده نيست. لذا معيار مندرج در بند 8 ديگر برقرار نمي‌باشد و درنتيجه طبق بند 27، طبقه‌بندي اين املاک به عنوان نگهداري شده براي فروش، متوقف مي‌شود.

**انتظار تکميل فروش طي يکسال** (بند 9)

**مثال 4**

فروش يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي‌ واحد) بايد بسيار محتمل باشد (بند 8)، از جمله انتظار رود فرايند فروش آن طي يک سال از تاريخ طبقه‌بندي تکميل گردد (بند 9)، تا واجد شرايط طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش شود. در نمونه‌هاي زير، اين معيار احراز نمي‌گردد:

(الف) يک شرکت ليزينگ، تجهيزاتي را براي فروش يا اجاره نگهداري مي‌کند که اخيراً قرارداد اجاره آنها خاتمه يافته و هنوز شکل نهايي مبادلـه آنها در آينده (فروش يا اجاره) تعيين نشده است.

(ب) واحد تجاري به اجراي طرحي براي فروش اموالي که هم‌اکنون از آن استفاده مي‌نمايد، متعهد شده است. معامله اموال به صورت فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمايه‌اي خواهد بود.

**استثنا براي معيار مندرج در بند 9** (بند 10 و پیوست شماره 1)

الزام يک سال مندرج در بند 9 در وضعيتهاي محدودي ناديده گرفته مي‌شود که دوره مورد نياز براي تکميل فروش يک دارايي غيرجاري (يا مجموعه‌اي‌ واحد) به سبب رويدادها و شرايط خارج از کنترل واحد تجاري، طولاني‌تر خواهد شد (يا شده است) و شرايط مشخص شده نيز احراز گردد (بند 10 و پيوست شماره 1). مثالهاي 5 تا 7 چنين وضعيتهايي را تشريح مي‌کند.

**مثال 5**

يک واحد تجاري فعال در صنعت توليد برق به اجراي طرح فروش مجموعه‌اي واحد متعهد شده است که بخش عمده‌اي از عمليات آن را تشکيل مي‌دهد. اين فروش مستلزم کسب مجوز قانوني است که مي‌تواند دوره مورد نياز براي تکميل فروش را از يک سال طولاني‌تر سازد. اقدامات مورد نياز براي کسب مجوز را نمي‌توان تا زمان يافتن خريدار و به دست آمدن تعهد قطعي خريد آغاز کرد. با اين حال، دستيابي به تعهد قطعي خريد طي يک سال آينده بسيار محتمل است. در چنين وضعيتي، شرايط بند الف پيوست شماره 1 براي مستثني شدن از الزام يک سال بند 9 احراز مي‌شود.

**مثال 6**

يک واحد تجاري به اجراي طرح فروش يک دستگاه توليدي در شرايط فعلي آن متعهد شده و اين دستگاه را در آن تاريخ به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي کرده است. پس از دستيابي به تعهد قطعي خريد، با بازرسي اموال توسط خريدار مشخص شد که دارايي مذکور محيط زيست را آلوده مي‌کند و فروشنده از اين موضوع اطلاع نداشته است. واحد تجاري بايد اقدامات لازم به منظور رفع اين مشکل را انجام دهد که اين امر دوره مورد نياز براي تکميل فروش را از يک سال طولاني‌تر خواهد کرد. متعاقباً واحد تجاري اقداماتي را براي رفع مشکل آغاز کرده که به ثمر رسيدن آن بسيار محتمل است. در چنين وضعيتي، شرايط بند ب پيوست شماره 1 براي مستثني شدن از الزام يک سال مندرج در بند 9 احراز مي‌شود.

**مثال 7**

واحد تجاري به اجراي طرحي براي فروش يک دارايي غيرجاري متعهد شده و آن دارايي را در آن تاريخ به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي کرده است.

(الف) طي دوره يک ساله اول، شرايطي که در زمان طبقه‌بندي اوليـه دارايي به عنوان نگهداري شده براي فروش بر بازار حاکم بود رو به وخامت گذاشت و در نتيجه، دارايي تا پايان آن دوره، فروخته نشد. طي آن دوره، واحد تجاري برنامه بازاريابي دارايي را ادامه داد اما به دليل نبود پيشنهاد خريد مناسب، قيمت آن را کاهش داد. بازاريابي مؤثر دارايي با قيمتي که با توجه به تغيير شرايط بازار منطقي است همچنان ادامه دارد. از اين رو، معيارهاي مندرج در بندهاي 8 و 9 و نيز شرايط مندرج در بند ج پيوست شماره 1 براي مستثني شدن از الزام يک سال احراز مي‌شود. در پايان دوره يک ساله اول، دارايي همچنان بايد به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شود.

(ب) طي دوره يک ساله بعدي، شرايط بازار وخيم‌تر شد و دارايي تا پايان آن دوره نيز فروخته نشد. واحد تجاري بر اين باور است که شرايط بازار بهبود خواهد يافت و قيمت دارايي بيش از اين سقوط نخواهد کرد. دارايي همچنان براي فروش، اما به مبلغي بيش از ارزش روز آن، نگهداري مي‌شود. در اين وضعيت، عدم کاهش قيمت نشان مي‌دهد که دارايي براي فروش فوري، به صورتي که بند 8 الزام مي‌کند، آماده نيست. به علاوه، براساس بند 9 دارايي بايد به قيمتي که با توجه به ارزش منصفانه روز آن منطقي است، بازاريابي شود. بنابراين، شرايط مندرج در بند ج پيوست شماره 1 براي مستثني شدن از الزام يک ساله بند 9 احراز نمي‌شود. طبق بند 27، طبقه‌بندي دارايي به عنوان نگهداري شده براي فروش، متوقف مي‌شود.

**تشخيص يک دارايي به عنوان برکنار شده** (بندهاي 14 و 15)

در بندهاي 14 و 15 استاندارد، الزامات تشخيص يک دارايي برکنار شده، ارائه شده است. مثال 8 موردي را نشان مي‌دهد که يک دارايي به عنوان برکنار شده محسوب نمي‌شود.

**مثال 8**

يک واحد تجاري استفاده از يک دستگاه توليدي را به دليل کاهش تقاضا براي محصول آن متوقف کرده است. با اين حال، دستگاه مزبور در شرايط آماده براي توليد حفظ مي‌شود و انتظار مي‌رود با افزايش تقاضا مجدداً مورد استفاده قرار گيرد. اين دستگاه به عنوان برکنار شده محسوب نمي‌شود.

**ارائه عمليات متوقف شده مربوط به داراییهای غیرجاری یا مجموعه‌های واحد برکنار شده** (بند 14)

بند 14 استاندارد، طبقه‌بندي داراييهاي برکنار شده را به عنوان دارايي نگهداري شده براي فروش منع مي‌کند. با اين حال، در صورتي که داراييهاي برکنار شده مربوط به يک فعاليت تجاري يا حوزه جغرافيايي عمده و جداگانه‌اي از عمليات باشد، در تاريخ برکناري، در بخش عمليات متوقف شده گزارش مي‌شود. مثال 9 اين موضوع را نشان مي‌دهد.

**مثال 9**

در دي ماه 6×13 يک واحد تجاري تصميم گرفت فعاليت کارخانه نخ‌ريسي خود را، که يک فعاليت تجاري عمده محسوب مي‌شود، متوقف کند. تمام فعاليتهاي کارخانه نخ‌ريسي طي سال منتهي به 29 اسفند 7×13 متوقف مي‌شود. در صورتهاي مالي سال منتهي به 29 اسفند 6×13، نتايج عمليات و جريانهاي نقدي مربوط به کارخانه نخ‌ريسي به عنوان عمليات در حال تداوم و در صورتهاي مالي سال منتهي به 29 اسفند 7×13، به عنوان عمليات متوقف شده درنظر گرفته مي‌شود و واحد تجاري افشاهاي الزامي در بندهاي 32 و 33 استاندارد را ارائه مي‌کند.

**تخصيص زيان کاهش ارزش به مجموعه‌هاي واحد** (بند 24)

طبق بند 24 استاندارد، هر گونه زيان کاهش ارزش (يا سود بعدي) شناسايي شده براي مجموعه‌هاي واحد بايد مبلغ دفتري داراييهاي غيرجاري آن مجموعه را که در دامنه الزامات اندازه‌گيري استاندارد قرار مي‌گيرد کاهش (يا افزايش) دهد. در مثال 10 تخصيص زيان کاهش ارزش به مجموعه‌هاي واحد تشريح مي‌شود.

**مثال 10**

يک واحد تجاري تصميم دارد گروهي از داراييهاي خود را از طريق فروش واگذار کند. اين داراييها يک مجموعه‌ واحد را تشکيل مي‌دهد، و به صورت زير اندازه‌گيري مي‌شوند:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | مبلغ دفتري در تاريخ گزارشگري قبل از طبقه‌بندي به‌عنوان نگهداري شده براي فروش | مبلغ دفتري تجديد اندازه‌گيري شده بلافاصله قبل از طبقه‌بندي به عنوان‌نگهداري‌شده‌براي‌فروش |
|  | **ميليون ريال** | **ميليون ريال** |
| **سرقفلي** | **500ر1** | **500ر1** |
| **داراييهاي ثابت مشهود (به مبلغ تجديدارزيابي شده)** | **600ر4** | **000ر4** |
| **داراييهاي ثابت مشهود (به بهاي تمام شده تاريخي)** | **700ر5** | **700ر5** |
| **موجودي کالا** | **400ر2** | **200ر2** |
| **سرمايه‌گذاريهاي جاري** | **800ر1** | **500ر1** |
| **جمع** | **000ر16** | **900ر14** |

واحد تجاري بلافاصله قبل از طبقه‌بندي مجموعه‌ واحد به عنوان نگهداري شده براي فروش زياني معادل 100ر1 ميليون ريال (900ر14-000ر16) شناسايي مي‌کند.

واحد تجاري، خالص ارزش فروش مجموعه واحد را معادل 000ر13 ميليون ريال برآورد کرده است. از آنجا که واحد تجاري بايد مجموعه واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش را به اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش اندازه‌گيري کند، زيان کاهش ارزشي معادل 900ر1 ميليون ريال (000ر13-900ر14) در زمان طبقه‌بندي اوليه اين مجموعه به عنوان نگهداري شده براي فروش، شناسايي مي‌کند.

زيان کاهش ارزش به داراييهاي غيرجاري مشمول دامنه کاربرد الزامات اندازه‌گيري استاندارد تخصيص مي‌يابد. بنابراين، زيان کاهش ارزش به موجودي کالا و سرمايه‌گذاريهاي جاري تخصيص نمي‌يابد.

نحوه تخصيص زيان کاهش ارزش به شرح زير است:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | مبلغ دفتري تجديد اندازه‌گيري شده بلافاصله قبل از طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش | زيان کاهش  ارزش  تخصيص يافته | مبلغ دفتري پس  از تخصيص  زيان کاهش ارزش |
|  | **ميليون ريال** | **ميليون ريال** | **ميليون ريال** |
|  |  |  |  |
| **سرقفلي** | **500ر1** | **(500ر1)** | **0** |
| **داراييهاي ثابت مشهود (به مبلغ تجديد ارزيابي شده)** | **000ر4** | **(165)** | **835ر3** |
| **داراييهاي ثابت مشهود (به بهاي تمام شده تاريخي)** | **700ر5** | **(235)** | **465ر5** |
| **موجودي کالا** | **200ر2** | **-** | **200ر2** |
| **سرمايه‌گذاريهاي جاري** | **500ر1** | **-** | **500ر1** |
| **جمع** | **900ر14** | **(900ر1)** | **000ر13** |

زيان کاهش ارزش، ابتدا مبلغ سرقفلي را کاهش مي‌دهد. سپس، مابقي زيان متناسب با مبلغ دفتري ساير داراييهاي غيرجاري به آنها تخصيص مي‌يابد.

**ارائه عمليات متوقف شده در صورت سود و زيان (بند 32)**

طبق بند 32 استاندارد، واحد تجاري بايد يک مبلغ واحد در متن صورت سود و زيان براي عمليات متوقف شده و جزئيات آن در يادداشتهاي توضيحي صورتهاي مالي يا در بخش عمليات متوقف شده صورت سود و زيان (جدا از عمليات در حال تداوم) ارائه کند. مثال 11 نحوه اجراي اين الزامات را شرح مي‌دهد.

**مثال 11**

شرکت نمونه - صورت سود و زيان

براي سال منتهي به 29 اسفند 6×13

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | | 6×13 | 5×13 |
|  | |  |  |
| فروش خالص |  | **....** | **....** |
| بهاي تمام شده فروش |  | **(....)** | **(....)** |
| سود ناخالص |  | **....** | **....** |
| هزينه‌هاي فروش، اداري و عمومي | **(....)** |  | **(....)** |
| خالص ساير درآمدها و هزينه‌هاي عملياتي | **....** |  | **(....)** |
|  |  | **....** | **....** |
| سود عملياتي |  | **....** | **....** |
| هزينه‌هاي مالي |  | **(....)** | **(....)** |
| خالص ساير درآمدها و هزينه‌هاي غيرعملياتي |  | **(....)** | **(....)** |
| سود عملیات در حال تداوم قبل از ماليات |  | **....** | **....** |
| ماليات بر درآمد |  | **(....)** | **(....)** |
| سود خالص عمليات در حال تداوم |  | **....** | **....** |
| سود عمليات متوقف شده قبل از مالیات(1) | **....** |  | **....** |
| اثر مالياتي | **(....)** |  | **(....)** |
|  |  | **....** | **....** |
| سود خالص |  | **....** | **....** |

(1) جزئيات مورد نياز در يادداشتهاي توضيحي ارائه مي‌شود.

**ارائه دارايي غيرجاري (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش** (بند 37)

طبق بند 37 استاندارد، واحد تجاري بايد دارايي غيرجاري طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش و داراييهاي يک مجموعه واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش را جدا از ساير داراييها در صورت وضعیت مالی ارائه نمايد. بدهيهاي مجموعه‌ واحدي که به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي مي‌شود نيز بايد جدا از ساير بدهيها در صورت وضعیت مالی ارائه گردد. اين داراييها و بدهيها نبايد با يکديگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه مي‌شود. مثال 12 اين الزامات را تشريح مي‌کند.

**مثال 12**

در پايان سال 5×13، يک واحد تجاري تصميم گرفت بخشي از داراييها (و بدهيهاي مرتبط با آن) را واگذار نمايد. اين واگذاري، که معيارهاي مندرج در بندهاي 8 و 9 براي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را احراز مي‌کند، از دو مجموعه واحد به صورت زير تشکيل شده است:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| مبلغ دفتري پس از طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش | |  |
| مجموعه‌ واحد 2 | مجموعه‌ واحد 1 |  |
| **ميليون ريال** | **ميليون ريال** |  |
| **700ر1** | **900ر4** | **داراييهاي ثابت مشهود** |
| **-** | **400ر1 (1)** | **سرمايه‌گذاريهاي بلندمدت** |
| **(900)** | **(400ر2)** | **بدهيها** |
| **800** | **900ر3** | **خالص مبلغ دفتري مجموعه‌هاي واحد** |

(1) مبلغ 400 ميليون ريال مازاد تجديد ارزيابي مربوط به سرمايه‌گذاريهاي بلندمدت در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس شده است.

نحوه ارائه مجموعه‌هاي واحد نگهداري شده براي فروش در صورت وضعیت مالی اين واحد تجاري به صورت زير است:

|  | **5×13** | **4×13** |
| --- | --- | --- |
|  | میلیون ریال | میلیون ریال |
| داراييها |  |  |
| داراييهاي جاري: |  |  |
| الف | × | × |
| ب | × | × |
|  |  |  |
|  | × | × |
| داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش | (1)000ر8 | - |
|  | × | × |
| داراييهاي غيرجاري: |  |  |
| پ | × | × |
| ت | × | × |
| ث | × | × |
|  | × | × |
| جمع داراييها | × | × |
| بدهيها و حقوق صاحبان سهام |  |  |
| بدهيهاي جاري: |  |  |
| ج | × | × |
| چ | × | × |
| ح | × | × |
|  | × | × |
|  | × | × |
| بدهيهاي مرتبط با داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش | (2)300ر3 | - |
|  | × | × |
| بدهيهاي غيرجاري: |  |  |
| خ | × | × |
| د | × | × |
| ذ | × | × |
|  | × | × |
| جمع بدهيها | × | × |
| حقوق قابل تخصيص به صاحبان سهام واحد تجاري اصلي: |  |  |
| ر | × | × |
| ز | × | × |
| مازاد تجديد ارزيابي سرمايه‌گذاريهاي بلندمدت مربوط به  داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش | 400 | - |
|  | × | × |
| سهم اقليت | × | × |
| جمع حقوق صاحبان سهام | × | × |
| جمع بدهيها و حقوق صاحبان سهام | × | × |

000ر8 = 400ر1 + 700ر1 + 900ر4 (1)

300ر3 = 900 + 400ر2 (2)

الزامات ارائه براي داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش در پايان اين دوره گزارشگري، به گذشته تسري پيدا نمي‌کند. بنابراين، صورت وضعیت مالی‌هاي مقايسه‌اي براي دوره‌هاي قبل تجديد ارائه نمي‌شود.

**اندازه‌گيري و ارائه واحدهاي فرعي تحصيل شده به منظور فروش مجدد و طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش** (بندهاي 12 و 38)

واحد فرعي که به منظور فروش تحصيل شده است از الزامات تلفيق طبق استاندارد حسابداري 39 صورتهاي مالي تلفيقي مستثني نيست. با اين حال، اگر معيارهاي بند 12 احراز شود، به عنوان مجموعه‌ واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش ارائه مي‌شود. مثال 13 اين الزامات را تشريح مي‌کند.

**مثال 13**

شرکت البرز، شرکت جام را تحصيل کرده که خود يک شرکت اصلي با دو شرکت فرعي به نامهاي الف و ب است. شرکت فرعي ب منحصراً به منظور فروش خريداري شده است و معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را احراز مي‌کند. همچنين طبق بند 6، شرکت فرعي ب عمليات متوقف شده نيز محسوب مي‌شود.

خالص ارزش فروش شرکت فرعي ب، معادل 135 ميليون ريال است. شرکت البرز، شرکت فرعي ب را به صورت زير در حسابها منظور مي‌کند:

* **در ابتدا، شرکت البرز بدهيهاي قابل تشخيص شرکت فرعي ب را به ارزش منصفانه آن معادل 40 ميليون ريال اندازه‌گيري مي‌کند.**
* **همچنين، شرکت البرز داراييهاي تحصيل شده شرکت فرعي ب را معادل خالص ارزش فروش شركت ب (135 ميليون ريال) به علاوه ارزش منصفانه بدهيهاي قابل تشخيص آن (40 ميليون ريال)، يعني معادل 175 ميليون ريال، اندازه‌گيري مي‌کند.**
* **در تاريخ گزارشگری، شرکت البرز مجموعه‌ واحد را به اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش، معادل 130 ميليون ريال و بدهيها را طبق استانداردهاي حسابداري مربوط، معادل 35 ميليون ريال اندازه‌گيري مجدد مي‌کند. کل داراييها معادل 165 ميليون ريال، (يعني 130 ميليون ريال بعلاوه 35 ميليون ريال) اندازه‌گيري مي‌شوند.**
* **در تاريخ گزارشگری، شرکت البرز اين داراييها و بدهيها را جدا از ساير داراييها و بدهيها، به شيوه‌اي مشابه مثال 12 با عنوان ارائه داراييهاي غيرجاري يا مجموعه‌هاي واحد طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش، در صورتهاي مالي تلفيقي ارائه مي‌کند، و**
* **در صورت سود و زيان، شرکت البرز کل مبلغ سود يا زيان پس از ماليات شرکت فرعي ب و سود يا زيان پس از ماليات شناسايي شده در ارزيابي مجدد بعدي شرکت فرعي ب را ارائه مي‌کند، که برابر با ارزيابي مجدد مجموعه‌هاي واحد از مبلغ 135 به 130 ميليون ريال است.**

ارائه جزئيات بيشتر داراييها و بدهيها يا تغييرات در ارزش مجموعه‌هاي واحد الزامي نيست.

**پیوست 3**

**مبانی نتیجه‌گیری**

**اين پيوست بخشي از الزامات استاندارد حسابداري شماره 31 محسوب نمي‌شود.**

**پيشينـه**

1 . پيش از تدوين اين استاندارد، طبقه‌بندي جداگانه داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و اندازه‌گيري متفاوت آنها در مقايسه با ساير داراييهاي غيرجاري، در استانداردهاي حسابداري ايران الزامي نشده بود. ليکن در استاندارد بين‌المللي گزارشگري مالي 5 داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده، علاوه بر تجويز الزامات طبقه‌بندي و اندازه‌گيري داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش، تعريف و نحوه ارائه عمليات متوقف شده نيز مشخص گرديده است. در نتيجه، به منظور هماهنگي با استانداردهاي بين‌المللي حسابداري، در ارديبهشت 1386 با تصويب کميته تدوين استانداردهاي حسابداري، پروژه‌اي با عنوان ”تدوين استاندارد حسابداري داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده“ در دستور کار مديريت تدوين استانداردها قرار گرفت.

2 . پروژه ذکر شده در قالب يک کار پژوهشي براي گروه کارشناسي مديريت تدوين استانداردها تعريف گرديد. گروه کارشناسي در ابتدا ادبيات و استانداردهاي مرتبط را بررسي و گزارش خود را با عنوان ”مطالعه تطبيقي گزارشگري مالي داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده و بررسي لزوم تدوين استاندارد در اين زمينه“ تهيه و در اختيار کميته تدوين استانداردهاي حسابداري قرار داد.

3 . پس از تأييد ضرورت تدوين استاندارد حسابداري براي داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده توسط کميته تدوين استانداردهاي حسابداري، گروه کارشناسي پيش‌نويس اولیه استاندارد را تهيه کرد. اين پيش‌نويس در جلسات متعدد کميته تدوين استانداردهاي حسابداري بررسي و با انجام اصلاحات لازم، متن پیشنهادی استاندارد تصویب شد.

**دلايل نياز به استاندارد حسابداري داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده**

4 . وجود استاندارد حسابداري مربوط به داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش و عمليات متوقف شده بنا به دلايل زير ضروري است:

الف . بهبود اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهاي مالي براي ارزيابي زمان‌بندي، مبلغ و احتمال تحقق جريانهاي نقدي آتي مرتبط با داراييها و مجموعه‌هاي واحد نگهداري شده براي فروش،

ب . تبيين مشخص‌تر ضوابط مربوط به عمليات متوقف شده، و

ج . تفکيک مناسب‌تر سود و زيان حاصل از عمليات متوقف شده از سود و زيان حاصل از عمليات در حال تداوم.

**دامنه کاربرد**

5 . بر اساس استاندارد، داراييهاي غيرجاري در صورتي به عنوان داراييهاي جاري تجديد طبقه‌بندي مي‌شود که معيارهاي استاندارد را براي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش احراز نمايد. از اين رو قصد مديريت براي فروش يا رسيدن به آخرين دوازده ماه استفاده مورد انتظار از داراييهاي غيرجاري را نمي‌توان به تنهایی دليلي براي تجديد طبقه‌بندي داراييهاي غيرجاري به داراييهاي جاري تلقي نمود.

6 . الزامات طبقه‌بندي و ارائه در استاندارد براي تمام داراييهاي غيرجاري و مجموعه‌هاي واحد قابل اعمال است و هر گونه استثنا تنها به الزامات اندازه‌گيري مربوط مي‌شود. بنابراين داراييهاي غيرجاري که قبلاً به ارزش منصفانه اندازه‌گيري شده‌اند، از الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد مستثني مي‌گردند. بديهي است كه داراييهاي جاري و بدهيهايي كه جزئي از يك مجموعه واحد است، در اندازه‌گيري مجدد بعدي نيز كماكان مشمول استانداردهاي حسابداري مربوط خواهد بود.

**طبقه‌بندي داراييهاي غيرجاري که قصد واگذاري آنها وجود دارد**

7 . طبقه‌بندي داراييهاي غيرجاري به عنوان نگهداري شده براي فروش به اين دليل انجام مي‌شود که مبلغ دفتري اين داراييها عمدتاً از طريق فروش بازيافت مي‌شود. از اين رو داراييهاي غيرجاري که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را احراز مي‌کنند و استفاده از آنها همچنان ادامه دارد، مشمول اين طبقه‌بندي قرار مي‌گيرند زيرا جريانهاي نقدي حاصل از استفاده از اين داراييها در مدت زمان باقيمانده تا فروش، نسبت به مبلغ فروش آنها ناچيز محسوب و مبلغ دفتري آنها عمدتاً از طريق فروش بازيافت مي‌شود.

**اندازه‌گيري داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش**

8 . طبق استاندارد، دارايي غيرجاري (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش به اقل مبلغ دفتري و خالص ارزش فروش اندازه‌گيري و احتساب استهلاک آن متوقف مي‌شود. همانگونه که در بند 7 توضيح داده شده است، جريانهاي نقدي مدت زمان باقي‌مانده استفاده از يک دارايي که قصد فروش آن وجود دارد، نسبت به مبلغ فروش آن ناچيز است. بنابراين، حسابداري اين دارايي (یا مجموعه واحد) بايد بر مبناي فرايند ارزيابي، نه تخصيص، باشد. به علاوه، ادامه استهلاک دارايي مي‌تواند سبب کاهش مبلغ دفتري آن به کمتر از خالص ارزش فروش گردد. استدلال مخالف اين است که هر چند دارايي به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه‌بندي شده است، اما هنوز در عمليات مورد استفاده قرار مي‌گيرد و تا زماني که منافع استفاده از دارايي عايد واحد تجاري مي‌شود، بايد استهلاک آن ادامه يابد. از سوی دیگر، طبق ساير استانداردهاي حسابداري، زيان کاهش ارزش به ميزان مازاد مبلغ دفتري نسبت به مبلغ بازيافتني خواهد بود، نه به ميزان مازاد مبلغ دفتري نسبت به خالص ارزش فروش. همچنين، در اندازه‌گيري بعدي، چنانچه ارزش اقتصادي بيشتر از خالص ارزش فروش باشد، مازاد ارزش اقتصادي دارايي (مبلغ دفتري جديد) نسبت به خالص ارزش فروش (ارزش باقي‌مانده) مستهلک خواهد شد. با اين وجود، ارزش اقتصادي داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش تنها به اندازه خالص جريانهاي نقدي مورد انتظار پيش از فروش، با خالص ارزش فروش اختلاف خواهد داشت. اگر دوره فروش کوتاه باشد، مبلغ اين اختلاف معمولاً ناچيز خواهد بود. بنابراين، تفاوت زيان کاهش ارزش شناسايي شده و استهلاک بعدي طبق ساير استانداردهاي حسابداري در مقايسه با زيان کاهش ارزش و عدم استهلاک بعدي طبق اين استاندارد نيز ناچيز خواهد بود.

**حذف معافيت از تلفيق در مورد واحدهاي فرعي که منحصراً با قصد فروش مجدد خريداري و نگهداري شده‌اند**

9 . استاندارد، معافيت از تلفيق واحدهاي فرعي که به طور موقت نگهداري مي‌شوند را حذف مي‌کند. دليل اين امر، برخورد يکنواخت با تمام داراييهاي نگهداري شده براي فروش به جاي تلفيق برخي داراييها و عدم تلفيق برخي ديگر است. اگر واحدهاي فرعي که منحصراً به منظور فروش مجدد خريداري و نگهداري مي‌شوند، مطابق با استاندارد حسابداري 39 صورتهاي مالي تلفيقي از تلفيق معاف شوند، برخورد با داراييها و مجموعه‌هاي واحد درون چنين واحدهايي که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را احراز مي‌کنند با ساير داراييها و مجموعه‌هاي واحد، يکنواخت نخواهد بود.

**طبقه‌بندي واحدهاي فرعي اخيراً تحصيل شده نگهداري شده براي فروش در صورت سود و زيان**

10. واحدهاي فرعي اخیراً تحصيل‌شده‌اي که معيارهاي طبقه‌بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش را کسب مي‌کنند، به عنوان عمليات متوقف شده طبقه‌بندي مي‌شوند، زيرا واگذاري اين واحدها به يکي از دلايل مندرج در زیر انجام مي‌شود:

الف . واحد فرعي نسبت به واحد تجاري اصلي، فعالیت تجاري متفاوتي دارد و بنابراين واگذاري آن همانند واگذاري يک فعالیت عمده تجاري است.

ب . نهادهاي نظارتي، واحد تجاري را ملزم به واگذاري واحد فرعي مي‌کنند، زيرا واحد تجاري به غير از اين واحد فرعي، مالک حجم وسيعي از اين نوع خاص از عمليات در آن منطقه جغرافيايي خاص است. در چنين حالتي واحد فرعي بايد فعالیت عمده باشد.

**جايگزيني اصطلاح ”خالص ارزش فروش“ با اصطلاح ”ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش“**

11. در استاندارد، از اصطلاح ” خالص ارزش فروش“ به جاي اصطلاح ” ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش“ استفاده شده است. با توجه به اينکه، داراييهاي غيرجاري نگهداري شده براي فروش، در آينده نزديک به فروش مي‌رسند استفاده از ارزشهاي فروش در مباني اندازه‌گيري آنها مناسبتر به نظر مي‌رسد. از سوي ديگر، اصطلاح ”خالص ارزش فروش“داراي مفهوم روشني است و نسبت به ” ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش“ ابهام کمتري دارد. بنابراين، عليرغم استفاده از اصطلاح ” ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش“ در استاندارد بين‌المللي گزارشگري مالي شماره 5، کميته اصطلاح ”خالص ارزش فروش“ را جايگزين آن کرد.

**طولاني‌تر شدن دوره مورد نياز براي تکميل فروش دارايي غيرجاري (یا مجموعه‌ واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش (پيوست استاندارد)**

12. در اغلب موارد، دوره فروش داراييهاي غيرجاري (يا مجموعه‌هاي واحد) طبقه‌بندي شده به عنوان نگهداري شده براي فروش، حداکثر طي يک سال تکميل مي‌شود. طولاني‌تر شدن دوره تکميل فروش اين اقلام از مدت يک سال، حالت خاص محسوب مي‌شود که شرايط آن و نيز نحوه عمل در بند 10 استاندارد مطرح شده است. بنابراين توضيحات اضافي مربوط به مصاديق و حالتهاي مختلف طولاني‌تر شدن دوره تکميل فروش در پيوست استاندارد ارائه شده است تا ضمن جلوگيري از تعدد الزامات استاندارد، صرفاً واحدهاي تجاري مشمول به آن مراجعه نمايند.

**شناسايي زيانهاي كاهش ارزش و برگشت بعدي آن در مورد داراييهاي غيرجاري تجديد ارزيابي شده**

13 . زيانهاي كاهش ارزش و برگشت بعدي آن در مورد داراييهاي غيرجاري مشمول استانداردهاي حسابداري 11 داراييهاي ثابت مشهود و 17 با داراييهاي نامشهود كه پيش از طبقه بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش، به مبالغ تجديد ارزيابي اندازه‌گيري شده‌اند، همانند داراييهاي غيرجاري تجديد ارزيابي نشده، شناسايي مي‌شود. اين روش موجب برخورد يكنواخت با داراييهاي غيرجاري مشمول دامنه كاربرد الزامات اندازه‌گيري اين استاندارد و نيز تسهيل نحوه عمل حسابداري مي‌شود.

**تغيير طبقه بندي اقلام صورت سود و زيان**

14 . در استاندارد حسابداري 6 گزارش عملكرد مالي، نتايج عمليات به دو طبقه فعاليتهاي عادي و اقلام غيرمترقبه تفكيك مي‌شد. در استاندارد مزبور نتايج عمليات متوقف شده به عنوان بخشي از فعاليتهاي عادي منعكس مي‌گرديد. با توجه به نگرش كمك به استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي جهت پيش‌بيني بهتر نتايج عمليات، طبقه‌بندي نتايج عمليات به دو گروه عمليات در حال تداوم و عمليات متوقف شده مناسب‌تر است. با توجه به اين تغيير طبقه بندي، سرفصل اقلام غير مترقبه در صورت سود و زيان حذف مي‌شود و درنتيجه، آثار رويدادهايي از قبيل بلاياي طبيعي كه قبلاً تحت سرفصل اقلام غيرمترقبه طبقه‌بندي مي‌شد، به عنوان اقلام استثنايي منعكس مي‌شود.