

استاندارد حسابداری شماره 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)

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲ - ۵	• دامنه کاربرد
۶	• تعاریف
۷ - ۱۵	• طبقه‌بندی داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش
۱۴ - ۱۵	- داراییهای غیر جاری که قصد برکناری آن وجود دارد
	• اندازه‌گیری داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش
۱۶ - ۳۰	- اندازه‌گیری 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) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش
۳۷ - ۳۹	- سایر موارد افشا
۴۰ - ۴۱	• تاریخ اجرا
۴۲	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۴۳	• پیوست شماره ۱: توضیحات تکمیلی
	- طولانی‌تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش
	• پیوست شماره ۲: رهنمود بکارگیری
	• پیوست شماره ۳: مبانی نتیجه‌گیری



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

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 استهلاك چنین داراییهایی متوقف می‌شود، و

ب. داراییهایی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می‌کنند در ترازنامه، 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 شماره ۱۴ با عنوان نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

به عنوان جاری طبقه بندی شوند مگر اینکه معیارهای طبقه بندی 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 می کند. 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 می تواند 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 اندازه گیری این استاندارد قرار گیرد، الزامات اندازه گیری این استاندارد برای کل مجموعه بکار می رود به گونه ای که این مجموعه به اقل مبلغ دفتری وخالص ارزش فروش اندازه گیری می شود. الزامات اندازه گیری داراییها و بدهیهای منفرد در مجموعه واحد، در بندهای ۱۹، ۲۰ و ۲۴ بیان شده است.

۵. الزامات اندازه گیری این استاندارد در مورد داراییها و بدهیهای زیر کاربرد ندارد:

الف. سرمایه گذاریهای بلند مدتی که به روش تجدید ارزیابی اندازه گیری می شود.

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 فعالیتهاى واحد تجاری متمایز باشد.
- واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده ای مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه ای از داراییها می باشد.
- مخارج فروش: مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی (یا مجموعه واحد)، به استثنای مخارج تأمین مالی، واقع می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

- دارایی جاری : یک دارایی زمانی به عنوان دارایی جاری طبقه بندی می شود که :
 - الف . انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا
 - ب . وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است.
- 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 طبقه بندی 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 : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
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 می شود.
- مبلغ بازیافتنی : 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، الزام آور برای هر دو طرف و معمولاً دارای ضمانت اجرای قانونی، که :
 - الف . تمام شرایط بااهمیت، شامل قیمت و زمانبندی معامله را مشخص می کند، و
 - ب . شامل عامل بازدارنده ای است که می تواند اجرای آن را بسیار محتمل کند.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

طبقه‌بندی داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش . ۷ . واحد تجاری باید دارایی غیر جاری (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 غیر جاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت گیرد:

الف. دارایی غیر جاری (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،

مرجع آموزش حسابداری: بلاگ دولتی کارفرمایان
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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پایبند است، طولانی تر شدن دوره فروش نمی تواند از طبقه بندی یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای 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 غیر جاری با یکدیگر نیز می شود به شرطی که این معاوضه طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود، دارای محتوای تجاری باشد.

۱۲. چنانچه واحد تجاری، یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) را صرفاً به قصد واگذاری تحصیل نماید، در تاریخ تحصیل، آن دارایی غیر جاری را فقط در صورتی باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی 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 ترازنامه احراز شود واحد تجاری نباید در صورتهای مالی، داراییهای غیر جاری (یا مجموعه های واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند. با این وجود، هنگامی که این معیارها بعد از تاریخ ترازنامه، 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 مجموعه ای واحد) که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر بازیافت خواهد شد. با این حال، چنانچه مجموعه ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده طبق بند ۶ را احراز کند،

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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 مبالغ 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 مبالغ 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 شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود (تجدیدنظر شده در ۱۳۸۶)، و بندهای ۸۹ تا ۹۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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 مبلغ 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 بازیافتنی 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

در صورتی 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 اندازه‌گیری شوند. هر دارایی غیر جاری که معیارهای ذکر شده را احراز نکند، طبق بند ۲۷ طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف می‌شود.

ارائه و افشا

۳۱. واحد تجاری باید اطلاعاتی را ارائه و افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و واگذاری داراییهای غیر جاری (یا مجموعه‌های 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 اندازه‌گیری داراییهای (یا مجموعه‌های

واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند 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، هزینه‌ها 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 اندازه‌گیری داراییهای (یا مجموعه‌های

واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش

یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

۴. مالیات بر درآمد مربوط به بند ۳.

اجزای مذکور را می‌توان 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. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

ج. خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی. این افشا را می‌توان در یادداشتهای توضیحی یا در متن صورت جریان وجوه نقد ارائه کرد. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

۳۳. واحد تجاری باید موارد افشای بند ۳۲ را برای دوره‌های قبلی ارائه شده در صورتهای مالی، ارائه مجدد کند به گونه‌ای که موارد افشا، همه عملیات متوقف شده تا تاریخ ترازنامه 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 می‌باشد باید به طور جداگانه در عملیات متوقف شده طبقه‌بندی 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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

- 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 طبقه بندی 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 طبقه بندی شود. این تجدید ارائه باید تشریح شود.

سود یا زیان مربوط به عملیات در حال تداوم

۳۶ . هر گونه سود یا زیان اندازه گیری مجدد یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی 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) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش

۳۷ . واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر داراییها در ترازنامه ارائه کند. بدهیهای مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در ترازنامه ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می گردد. به استثنای آنچه که در بند ۳۸ مجاز می باشد، طبقات عمده داراییها و بدهیهای طبقه بندی 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

(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 غیرجاری یا داراییها و بدهیهای مجموعه واحدی را که در ترازنامه 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 غیرجاری (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 غیرجاری (یا مجموعه واحد)،

ب. تشریح واقعیتها 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 غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف ارائه می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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 واقعیتها 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 ۱/۱/۱۳۸۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

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

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۱: توضیحات تکمیلی

این پیوست جزء لاینفک استاندارد حسابداری شماره ۳۱ است.

طولانی تر شدن دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش

۱. همانگونه 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

مرجع آموزش حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

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 ایجادکننده تأخیر مورد انتظار باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۱ (۱۵۱۴ه)

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.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

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

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲: رهنمود بکارگیری

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

(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 زیست‌محیطی 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 می‌شود که دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) به سبب رویدادها و شرایط

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱)امه)

(الف) طی دوره یک ساله اول، شرایطی که در زمان طبقه‌بندی 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 می‌شود. در پایان دوره یک ساله اول، دارایی همچنان باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود.

(ب) طی دوره یک ساله بعدی، شرایط بازار وخیم‌تر 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 می‌شود. در این وضعیت، عدم کاهش قیمت نشان می‌دهد که دارایی برای فروش فوری، به صورتی که بند ۸ الزام می‌کند، 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 نمی‌شود. طبق بند ۲۷، طبقه‌بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش، متوقف می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

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 می‌دهد که یک دارایی به عنوان برکنار شده محسوب نمی‌شود.

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 می‌شود و انتظار می‌رود با افزایش تقاضا مجدداً مورد استفاده قرار گیرد. این دستگاه به عنوان برکنار شده محسوب نمی‌شود.

ارائه عملیات متوقف شده مربوط به داراییهای غیر جاری یا مجموعه‌های واحد برکنار شده (بند ۱۴) بند ۱۴ استاندارد، طبقه‌بندی داراییهای برکنار شده را به عنوان دارایی نگهداری شده برای فروش منع می‌کند. با این حال، در صورتی که داراییهای برکنار شده مربوط به یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه‌ای از عملیات باشد، در تاریخ برکناری، در بخش عملیات متوقف شده گزارش می‌شود. مثال ۹ این موضوع را نشان می‌دهد.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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	
۱۵۰۰	۱۵۰۰	سرقفلی
۴۶۰۰	۴۶۰۰	داراییهای ثابت مشهود (به مبلغ تجدید ارزیابی شده)
۵۷۰۰	۵۷۰۰	داراییهای ثابت مشهود (به بهای تمام شده تاریخی)
۲۴۰۰	۲۴۰۰	موجودی کالا
۱۵۰۰	۱۸۰۰	سرمایه گذارهای جاری
<u>۱۴۹۰۰</u>	<u>۱۶۰۰۰</u>	جمع

واحد تجاری بلافاصله قبل از طبقه‌بندی مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش زبانی معادل ۱۸۰۰ میلیون ریال (۱۶۰۰۰-۱۴۹۰۰) 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱)هـ

۱۹۰۰ میلیون ریال (۱۳۰۰۰-۱۴۹۰۰) در زمان طبقه‌بندی اولیه این مجموعه به عنوان نگهداری شده برای فروش، شناسایی می‌کند.

زیان کاهش ارزش به داراییهای غیرجاری 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 اندازه‌گیری شده بلافاصله 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	میلیون ریال
۰	(۱۵۰۰)	۱۵۰۰
۳۸۳۵	(۱۶۵)	۴,۰۰۰
۵,۴۶۵	(۲۳۵)	۵,۷۰۰
۲,۲۰۰	-	۲,۲۰۰
۱,۵۰۰	-	۱,۵۰۰
<u>۱۳,۰۰۰</u>	<u>(۱,۹۰۰)</u>	<u>۱۴,۹۰۰</u>

زیان کاهش ارزش، ابتدا مبلغ سرقفلی را کاهش می‌دهد. سپس، مابقی زیان متناسب با مبلغ

دفتری سایر داراییهای غیرجاری به آنها تخصیص می‌یابد.

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 می‌دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

مثال ۱۱

شرکت نمونه - صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۶

۱۳۰۵	۱۳۰۶		
....		فروش خالص
(....)	(....)		بهای تمام شده فروش
....		سود ناخالص
(....)		(....)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
(....)		خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
....		سود عملیاتی
(....)	(....)		هزینه‌های مالی
(....)	(....)		خالص سایر درآمدها و هزینه‌های 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 می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱)ه

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 ترازنامه ارائه نماید. بدهیهای مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود نیز باید جدا از سایر بدهیها در ترازنامه ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر 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 میلیون ریال	مجموعه واحد ۱ میلیون ریال	
۱۷۰۰	۴۹۰۰	داراییهای ثابت مشهود
-	۱۴۰۰ ^(۱)	سرمایه‌گذارهای بلندمدت
(۹۰۰)	(۲۴۰۰)	بدهیها
<u>۸۰۰</u>	<u>۳۹۰۰</u>	خالص مبلغ دفتری مجموعه‌های واحد

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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

نحوه ارائه مجموعه‌های واحد نگهداری شده برای فروش در ترازنامه این واحد تجاری به صورت زیر است:

<u>۱۳×۴</u>	<u>۱۳×۵</u>
میلیون ریال	میلیون ریال

×	×
×	×
—	—

×	×
—	۸,۰۰۰ ^(۱)
×	×
—	—

×	×
×	×
×	×
—	—

×	×
×	×
×	×
—	—

×	×
×	×
—	—

×	×
×	×
—	—

×	×
×	×
×	×
—	—

×	×
×	×
×	×
—	—

×	×
—	۳,۳۰۰ ^(۲)
×	×
—	—

×	×
×	×
—	—

داراییها

داراییهای جاری:

الف

ب

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش

داراییهای غیر جاری:

پ

ت

ث

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

جمع داراییها

بدهیها و حقوق صاحبان سهام

بدهیهای جاری:

ج

چ

ح

بدهیهای مرتبط با داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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 شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظر شده ۱۳۸۴) 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 ترازنامه، شرکت البرز مجموعه واحد را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش، معادل ۱۳۰ میلیون ریال و بدهیها را طبق استانداردهای حسابداری مربوط،

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۲ (۱۵۱)ه

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 ترازنامه، 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.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره 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 شماره ۵ با عنوان 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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴)

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 مجموعههای 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 مجموعههای
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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

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 بازیافتنی 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

باقی مانده) مستهلک 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 شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظر شده ۱۳۸۴) 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 صفحه بعد 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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۳ (۱۵۱ه)

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" در استاندارد، از اصطلاح "خالص ارزش 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 مبانی 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.

استاندارد حسابداری شماره ۳۱

داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

پیوست شماره ۳ (۱۵۱۴ه)

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 شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" و شماره ۱۷ با عنوان "داراییهای نامشهود" که پیش از طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش، به مبالغ تجدید ارزیابی اندازه گیری شده اند، همانند داراییهای غیر جاری تجدید ارزیابی نشده، شناسایی می شود. این روش موجب برخورد یکنواخت با داراییهای غیر جاری مشمول دامنه کاربرد الزامات اندازه گیری این استاندارد و نیز تسهیل نحوه عمل حسابداری می شود.

تغییر طبقه بندی اقلام صورت سود و زیان

۱۴. در استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، نتایج عملیات به دو طبقه فعالیتهای عادی و اقلام غیر مترقبه تفکیک می شد. در استاندارد مزبور نتایج عملیات متوقف شده به عنوان بخشی از فعالیتهای عادی منعکس می گردید. با توجه به نگرش کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی جهت پیش بینی بهتر نتایج عملیات، طبقه بندی نتایج عملیات به دو گروه عملیات در حال تداوم و عملیات متوقف شده مناسب تر است. با توجه به این تغییر طبقه بندی، سرفصل اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان حذف می شود و در نتیجه، آثار رویدادهایی از قبیل بلایای طبیعی که قبلاً تحت سرفصل اقلام غیر مترقبه طبقه بندی می شد، به عنوان اقلام استثنایی منعکس می شود.