

استاندارد حسابداری ۴

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)



فهرست مندرجات

بند

پیشگفتار.....	(۱) - (۷)
استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"	
هدف.....	۱
دامنه کاربرد.....	۲-۶
تعاریف.....	۷
ذخایر و سایر بدهیها.....	۸
رابطه بین ذخایر و بدهیهای احتمالی.....	۹-۱۰
شناخت.....	۱۱-۳۲
ذخایر.....	۱۱-۲۳
تعهد فعلی.....	۱۲-۱۳
رویداد گذشته.....	۱۴-۱۹
محتمل بودن خروج منافع اقتصادی.....	۲۰-۲۱
برآورد اتکاپذیر تعهد.....	۲۲-۲۳
بدهیهای احتمالی.....	۲۴-۲۷
داراییهای احتمالی.....	۲۸-۳۲
اندازه‌گیری.....	۳۳-۴۴
بهترین برآورد.....	۳۳-۳۶
ریسک و ابهام.....	۳۷-۳۸
ارزش فعلی.....	۴۰-۳۹
رویدادهای آتی.....	۴۱-۴۲
واگذاری مورد انتظار داراییها.....	۴۳-۴۴
جبران مخارج.....	۴۵-۴۹
تغییر ذخایر.....	۵۰-۵۱
استفاده از ذخایر.....	۵۲-۵۳
بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری.....	۵۴-۷۳
زیانهای عملیاتی آتی.....	۵۴-۵۶
قراردادهای زیانبار.....	۵۷-۶۰
تجدید ساختار.....	۶۱-۷۳
افشا.....	۷۴-۸۲
تاریخ اجرا.....	۸۳-الف
مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری.....	۸۴

(۱) استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی که در تاریخ تیرماه ۱۳۸۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است جایگزین استاندارد حسابداری ۴ حسابداری پیشامدهای احتمالی مصوب ۱۳۷۹ می شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

دلیل تجدید نظر در استاندارد

(۲) این تجدید نظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

- (۳) در این استاندارد، عنوان "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی" جایگزین عنوان "پیشامدهای احتمالی" شده است.
- (۴) در استاندارد جدید تعاریفی برای ذخیره، بدهی احتمالی و دارایی احتمالی ارائه شده است اما در استاندارد قبلی تنها پیشامد احتمالی تعریف شده بود.
- (۵) در استاندارد قبلی، ایجاد بدهی یا کاهش دارایی در اثر رویدادهای آتی به سه گروه "محتمل"، "ممکن" و "بعید" تقسیم شده بود. در استاندارد جدید تعهدات محتمل در قالب "ذخیره" تعریف شده است و تعهدات ممکن و بعید نیز در زمره "بدهیهای احتمالی" تلقی شده است.
- (۶) در این استاندارد محاسبه ارزش فعلی برای شناسایی ذخیره در صورت با اهمیت بودن اثر ارزش زمانی پول، الزامی شده است.
- (۷) در استاندارد جدید، الزاماتی در مورد قراردادهای زیانبار و مخارج تجدید ساختار ارائه گردیده است.

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

هدف

۱. هدف این استاندارد اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبنای اندازه‌گیری مناسب در مورد ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشتهای توضیحی برای درک بهتر ماهیت، زمان‌بندی و مبلغ آنها توسط استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌باشد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید توسط کلیه واحدهای تجاری برای حسابداری ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، به استثنای موارد زیر، بکار رود:
- الف. قراردادهایی که به موجب آن هیچ یک از طرفین به تعهدات خود عمل نکرده‌اند یا هر دو طرف طبق قرارداد بخشی از تعهداتشان را متناسباً انجام داده‌اند، مگر در مواردی که قرارداد زیانبار باشد، و
- ب. آنچه که مشمول سایر استانداردهای حسابداری است.
۳. چنانچه استاندارد حسابداری دیگری نوع خاصی از ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی را مورد بحث قرار دهد، واحد تجاری باید آن استاندارد را بکار برد. به عنوان مثال، موارد خاصی از ذخایر در استانداردهای زیر مطرح شده است:
- الف. [حذف شد]
- ب. اجاره‌ها (به استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجاره‌ها مراجعه شود). با توجه به اینکه استاندارد حسابداری ۲۱ حاوی الزامات خاصی برای اجاره‌های عملیاتی زیانبار نیست، این استاندارد در چنین مواردی کاربرد دارد، و
- ج. فعالیتهای بیمه عمومی (به استاندارد حسابداری ۲۸ فعالیتهای بیمه عمومی مراجعه شود).
- د. درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (به استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان مراجعه شود). با وجود این، از آنجا که در استاندارد حسابداری ۴۳ در ارتباط با قراردادهای زیانبار با مشتریان یا قراردادهایی که زیانبار شده است، الزامات خاصی وجود ندارد، این استاندارد برای چنین مواردی کاربرد دارد.
۴. [حذف شد]
۵. این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهایی تعریف کرده است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه می‌باشد. اصطلاح "ذخیره" در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود. این اقلام مبلغ دفتری داراییها را تعدیل می‌کند و مشمول این استاندارد نیست.
۶. این استاندارد در مورد ذخیره تجدید ساختار (شامل عملیات متوقف شده) کاربرد دارد. هنگامی که تجدید ساختار منطبق با تعریف عملیات متوقف شده باشد، طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، موارد افشای بیشتری ضرورت دارد.

تعاریف

۷. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ذخیره نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.
- بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.
- رویداد تعهد آور رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد تجاری ملزم به تسویه آن باشد.
- تعهد قانونی تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود.
- تعهد عرفی تعهدی است ناشی از اقدامات واحد تجاری در مواردی که واحد تجاری با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد تجاری انتظاری بجا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.
- بدهی احتمالی

- الف . تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا
- ب . تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما بدلائل زیر شناسایی نمی‌شود:
۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.
 ۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.
- دارایی احتمالی یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.
- قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است.
- تجدید ساختار برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه فعالیت واحد تجاری و یا شیوه انجام آن فعالیت، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند.

ذخایر و سایر بدهیها

۸. ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند حسابهای پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی متمایز کرد، زیرا درمورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. حسابهای پرداختنی تجاری، بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است. بنابراین وجه تمایز اصلی حسابهای پرداختنی تجاری با ذخایر این است که مبلغ آن با توجه به صورتحساب و زمان پرداخت آن نیز از طریق توافق با فروشنده مشخص می‌گردد. گروهی دیگر از بدهیها بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهیهایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده است و نیز بدهیهای دیگری از قبیل مالیات عملکرد، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای این نوع بدهیها نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهیهای بکار می‌رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. ذخیره تضمین کالا، ذخیره پاکسازی محیط زیست، ذخیره دعاوی حقوقی و ذخیره مزایای پایان خدمت، نمونه‌هایی از این گونه بدهیهاست.

رابطه بین ذخایر و بدهیهای احتمالی

۹. اگرچه برآورد ذخایر به دلیل نامشخص بودن زمان تسویه و یا مبلغ آن توأم با احتمال است اما اصطلاح "احتمالی" در این استاندارد درمورد بدهیها و داراییهای بکار می‌رود که شناسایی نمی‌شود، زیرا وجود آنها تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید می‌گردد. بعلاوه، اصطلاح "بدهی احتمالی" برای بدهیهای بکار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.
۱۰. این استاندارد موارد زیر را از هم متمایز می‌کند:
- الف . ذخایر: به عنوان بدهی شناسایی می‌شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است.
- ب . بدهیهای احتمالی: به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود، زیرا:
۱. تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می‌شود، باید تأیید گردد، یا
 ۲. تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد را ندارند (زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان‌پذیر نمی‌باشد).

ذخایر

۱۱. ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

- الف. واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،
 - ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و
 - ج. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.
- اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

تعهد فعلی

۱۲. در موارد بسیار نادر، وجود تعهد فعلی روشن نیست. در این موارد، چنانچه با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس، احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری بیشتر باشد، چنین فرض می‌شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.
۱۳. در اغلب موارد روشن است که آیا رویداد گذشته منجر به تعهدی فعلی شده است یا خیر. در مواردی نادر مانند یک دعوی حقوقی ممکن است در مورد اینکه رویدادهای خاصی واقع شده یا اینکه آن رویدادها منجر به تعهد فعلی شده است، اختلاف نظر وجود داشته باشد. در این موارد واحد تجاری با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس شامل نظرات کارشناسان، وجود تعهد فعلی را در تاریخ گزارشگری مشخص می‌کند. شواهد مورد نظر شامل شواهد بیشتری است که از طریق رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری فراهم شده است. براساس این شواهد:
- الف. اگر احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری بیشتر باشد، واحد تجاری ذخیره شناسایی می‌کند (به شرط اینکه معیارهای شناخت احراز گردد)، و

- ب. در صورتی که به احتمال زیاد، تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری وجود نداشته باشد، واحد تجاری یک بدهی احتمالی را افشا می‌کند، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد (به بند ۷۶ مراجعه شود).

رویداد گذشته

۱۴. رویداد گذشته‌ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهدآور نامیده می‌شود. برای اینکه رویدادی تعهدآور تلقی شود، لازم است واحد تجاری هیچ راه کار عملی جز تسویه تعهد ایجاد شده ناشی از این رویداد نداشته باشد. این وضعیت تنها در موارد زیر واقع می‌شود:
- الف. الزام قانونی برای تسویه تعهد وجود داشته باشد، یا
- ب. در مورد تعهد عرفی، هنگامی که رویداد مورد نظر (که ممکن است ناشی از اقدام واحد تجاری باشد) انتظاراتی بجا مبنی بر ایفاء تعهد واحد تجاری در اشخاص دیگر ایجاد کند.
۱۵. صورتهای مالی با وضعیت مالی واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری و نه وضعیت احتمالی آن در آینده سر و کار دارد. بنابراین، برای مخارجی که در آینده جهت انجام فعالیتهای آتی تحمل می‌شود، ذخیره‌ای شناسایی نمی‌شود. تنها بدهیهایی در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌شود که در تاریخ گزارشگری وجود داشته باشد.
۱۶. تنها تعهداتی که ناشی از رویدادهای گذشته و مستقل از اقدامات آتی واحد تجاری است، بعنوان ذخیره شناسایی می‌شود. نمونه چنین تعهداتی شامل جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیرقانونی محیط زیست است که تسویه هر دو، صرفنظر از اقدامات آتی واحد تجاری، منجر به خروج منافع اقتصادی خواهد شد. همچنین، واحد تجاری برای مخارج برچیدن تأسیسات نفتی، به میزان تعهد خود برای جبران خسارات وارده قبلی ذخیره شناسایی می‌کند. از سوی دیگر، واحد تجاری ممکن است بدلیل ضرورتهای تجاری یا الزامات قانونی، مایل یا ملزم باشد تا مخارجی را برای انجام فعالیت به روش خاص در آینده تحمل کند (برای مثال، نصب فیلترهای تصفیه در یک کارخانه سیمان). از آنجا که واحد تجاری می‌تواند از طریق اقدامات آتی (مثل تغییر روش عملیات) از مخارج آتی اجتناب کند، بنابراین تعهد فعلی برای آن مخارج ندارد و ذخیره‌ای نیز شناسایی نمی‌کند.

۱۷. تعهد همیشه مستلزم وجود طرف دیگری است که تعهد نسبت به وی ایفا می‌شود. با این حال، مشخص بودن هویت طرف تعهد لازم نیست و تعهد ممکن است نسبت به عموم باشد. چون تعهد همیشه مستلزم تقبل تکلیف درقبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیم مدیریت اجرایی یا هیئت مدیره، به تعهد عرفی در تاریخ گزارشگری منجر نمی‌شود مگر اینکه قبل از تاریخ گزارشگری تصمیم به گونه‌ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تأثیر تصمیم رسیده باشد و در آنها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد تجاری ایجاد کرده باشد.

۱۸. رویدادی که در زمان وقوع ایجاد تعهد نمی‌کند، ممکن است مدتی بعد بدلیل تغییر قانون و یا اقدام واحد تجاری (برای نمونه، صدور یک اطلاعیه عمومی) که منجر به ایجاد تعهد عرفی می‌شود، تعهدی ایجاد کند. بعنوان مثال، ممکن است زمانی که محیط زیست تخریب می‌شود، تعهدی برای جبران آن وجود نداشته باشد. اما ایجاد چنین خسارتی هنگامی به رویداد تعهدآور تبدیل می‌شود که قانون جدیدی جبران خسارت موجود را الزامی کند یا واحد تجاری مسئولیت جبران خسارت را درمقابل عموم بپذیرد به گونه‌ای که تعهدی عرفی ایجاد شود.

۱۹. یک طرح یا لایحه قانونی پیشنهادی، تنها در صورتی به ایجاد تعهد منجر می‌شود که تصویب آن تقریباً قطعی باشد. برای مقاصد این استاندارد، با چنین تعهدی همانند تعهد قانونی برخورد می‌شود. شرایط متفاوت حاکم بر تصویب قوانین سبب می‌شود تا تعیین یک رویداد واحد که حاکی از قطعیت یافتن تصویب قانون باشد، غیرممکن شود. در بسیاری موارد، تا زمانی که قانون تصویب نشود، حصول اطمینان از قطعیت یافتن تصویب قانون غیرممکن است.

محتمل بودن خروج منافع اقتصادی

۲۰. برای اینکه بدهی شرایط شناخت را احراز کند نه تنها وجود تعهد فعلی، بلکه محتمل بودن خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن تعهد نیز ضروری است. در این استاندارد، خروج منافع اقتصادی در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد. چنانچه وجود تعهد فعلی محتمل نباشد، واحد تجاری آن را به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌کند مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد (به بند ۷۶ مراجعه شود).

۲۱. در صورت وجود تعدادی تعهد مشابه (مثل ضمانت‌نامه‌های محصول یا قراردادهای مشابه)، محتمل بودن خروج منافع اقتصادی لازم برای تسویه، با در نظر گرفتن مجموع تعهدات هر گروه تعیین می‌شود. اگر چه ممکن است احتمال خروج منافع اقتصادی برای هر یک از اقلام به‌طور جداگانه کم باشد، ولی خروج منافع اقتصادی برای تسویه مجموع تعهدات آن گروه محتمل است. در این گونه موارد (و در صورت احراز معیارهای شناخت) ذخیره شناسایی می‌شود.

برآورد اتکاپذیر تعهد

۲۲. استفاده از برآورد در تهیه صورتهای مالی امری اساسی است و اتکاپذیری آن را خدشه‌دار نمی‌کند. این امر بویژه در مورد ذخایر مصداق دارد که ماهیتاً نسبت به اکثر اقلام صورت وضعیت مالی ابهام بیشتری دارد. بجز در موارد بسیار نادر، واحد تجاری قادر است طیفی از نتایج ممکن را مشخص کند و بنابراین می‌تواند برای شناخت ذخیره، تعهد را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کند.

۲۳. در موارد بسیار نادر که تعیین مبلغ بدهی از طریق برآورد اتکاپذیر میسر نیست، این بدهی به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌شود (به بند ۷۶ مراجعه شود).

بدهیهای احتمالی

۲۴. واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.

۲۵. بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

۲۶. چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً درقبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفا شود بعنوان بدهی احتمالی محسوب می‌شود. واحد تجاری تنها برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می‌کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآورد اتکاپذیر انجام داد.

۲۷. وضعیت بدهیهای احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند. بنابراین، بدهیهای یادشده بطور مداوم ارزیابی می‌شود تا تعیین گردد که آیا خروج منافع اقتصادی محتمل شده است یا خیر. چنانچه خروج منافع اقتصادی آتی

برای اقلامی که قبلاً به عنوان بدهی احتمالی تلقی شده‌اند، محتمل شود، در صورتهای مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند، ذخیره شناسایی می‌شود (مگر در شرایط بسیار نادری که برآورد اتکالپذیر ممکن نباشد).

داراییهای احتمالی

۲۸. واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.
۲۹. داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیرمنتظره‌ای ناشی می‌شود که ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می‌سازد. برای مثال، می‌توان به ادعایی که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می‌کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد.
۳۰. داراییهای احتمالی در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود، زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق نیابد. با این حال، زمانی که تحقق درآمد تقریباً قطعی باشد، دارایی مربوط احتمالی نیست و شناسایی می‌شود.
۳۱. دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.
۳۲. داراییهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به‌نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. چنانچه ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی باشد، دارایی و درآمد مربوط در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است، شناسایی می‌شود. همچنین در صورتی که ورود منافع اقتصادی محتمل شود واحد تجاری داراییهای احتمالی را افشا می‌کند.

اندازه‌گیری

بهترین برآورد

۳۳. مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری لازم است.
۳۴. بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد تجاری به طور منطقی لازم است برای تسویه تعهد یا انتقال به شخص ثالث در تاریخ گزارشگری بپردازد. تسویه یا انتقال تعهد در تاریخ گزارشگری اغلب ناممکن یا غیر اقتصادی است. با این حال، برآورد مبلغی که واحد تجاری به طور منطقی لازم است برای تسویه یا انتقال تعهد بپردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری است.
۳۵. نتایج و آثار مالی رویدادها، از طریق قضاوت مدیریت واحد تجاری با توجه به تجربیات گذشته درمورد رویدادهای مشابه و در بعضی موارد، گزارش کارشناسان مستقل برآورد می‌شود. شواهد موردنظر شامل شواهد بیشتری است که رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری بدست می‌دهد.
۳۶. نحوه برخورد با ابهام حاکم بر شناسایی ذخیره، به شرایط مرتبط با آن بستگی دارد. چنانچه ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می‌شود. این روش آماری برآورد، "ارزش مورد انتظار" نامیده می‌شود. بنابراین، مبلغ ذخیره به تناسب میزان احتمال زیان، بعنوان مثال ۶۰ درصد یا ۹۰ درصد، متفاوت خواهد بود. هنگامی که پیامدهای احتمالی دارای یک دامنه پیوسته است و احتمال وقوع هر رویداد در این دامنه مشابه سایر رویدادهاست، نقطه میانی این دامنه بعنوان ذخیره برآوردی مدنظر قرار می‌گیرد.

مثال: واحد تجاری محصولات خود را همراه با ضمانت شش ماهه بابت رفع هرگونه عیب و نقص ناشی از تولید به فروش می‌رساند. چنانچه عیب و نقص کشف شده در تمام محصولات فروش رفته جزئی باشد، هزینه رفع آن معادل یک میلیون ریال خواهد بود و اگر عیب و نقص کشف شده در تمام محصولات فروش رفته عمده باشد، هزینه رفع آن معادل چهار میلیون ریال خواهد بود. تجربیات گذشته و انتظارات آتی واحد تجاری حاکی از آن است که در سال آینده، ۷۵ درصد محصولات فروش رفته فاقد عیب و نقص، ۲۰ درصد دارای عیب و نقص جزئی و ۵ درصد نیز دارای عیب و نقص عمده خواهد بود. براساس الزامات بند ۲۱، جاری احتمال خروج منافع اقتصادی بابت تعهدات

مربوط به ضمانت محصولات را به طور کلی ارزیابی می‌کند.

ارزش مورد انتظار هزینه رفع عیب و نقص محصولات به شرح زیر است:

$$0/4 = (4 \text{ میلیون} \times 5\%) + (1 \text{ میلیون} \times 20\%) + (\text{صفر} \times 75\%)$$

ریسک و ابهام

۳۷. ریسک و ابهام حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط باید در دستیابی به بهترین برآورد ذخیره در نظر گرفته شود.

۳۸. ریسک بیانگر تغییرپذیری نتایج است. تعدیل ریسک ممکن است مبلغ بدهی را افزایش دهد. در شرایط ابهام، برای پرهیز از بیش‌نمایی درآمدها یا داراییها و کم‌نمایی هزینه‌ها یا بدهیها، رعایت احتیاط در انجام قضاوت لازم است. با این حال، وجود ابهام، ایجاد ذخایر اضافی یا بیش‌نمایی بدهیها را توجیه نمی‌کند. به عنوان مثال، چنانچه هزینه‌های یک پیامد نامساعد خاص بصورت محتاطانه برآورد شود، میزان احتمال آن نباید بیش از واقع در نظر گرفته شود. باید مراقب بود تا از تعدیل مضاعف بابت ریسک و ابهام و در نتیجه بیش‌نمایی ذخیره اجتناب شود.

ارزش فعلی

۳۹. هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد.

۴۰. با توجه به مشکلات عملی تعیین نرخهای تنزیل متفاوت و به منظور ایجاد یکنواختی در شیوه محاسبه ارزش فعلی بدهی بلندمدت، توصیه می‌شود از نرخ بازده بدون ریسک، مانند نرخ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی، استفاده شود.

رویدادهای آتی

۴۱. اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود.

۴۲. رویدادهای آتی مورد انتظار ممکن است در اندازه‌گیری ذخایر اهمیت ویژه‌ای داشته باشد. برای نمونه، ممکن است این اعتقاد وجود داشته باشد که مخارج برچیدن یک کارگاه در پایان عمر آن به دلیل تغییرات آتی فناوری برچیدن، کاهش یابد. در این حالت، مبلغ ذخیره با توجه به تمام شواهد موجود در مورد فناوری قابل دسترس در زمان برچیدن، برآورد می‌شود.

واگذاری مورد انتظار داراییها

۴۳. سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود.

۴۴. سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته نمی‌شود، حتی اگر واگذاری مورد انتظار رابطه نزدیکی با رویدادی داشته باشد که منجر به ایجاد ذخیره می‌شود. واحد تجاری سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها را در زمان تعیین شده مطابق استاندارد حسابداری مرتبط با دارایی مورد نظر شناسایی می‌کند.

جبران مخارج

۴۵. چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود، این مبلغ تنها زمانی بعنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد. مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج نباید بیش از مبلغ ذخیره باشد.

۴۶. در صورت سود و زیان می‌توان هزینه مرتبط با یک ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد.

۴۷. در برخی موارد ممکن است تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره، توسط شخص ثالثی پرداخت شود (برای نمونه، از طریق قراردادهای بیمه، تضمین جبران خسارت یا ضمانت فروشنده).

۴۸. در بیشتر موارد، پرداخت تمام مبلغ موردنظر به عهده واحد تجاری است به گونه‌ای که اگر شخص ثالث به هر دلیل تعهد خود را ایفا نکند، واحد تجاری باید کل مبلغ را تسویه کند. در چنین وضعیتی، برای کل مبلغ بدهی ذخیره شناسایی می‌شود و مخارج قابل جبران توسط شخص ثالث تنها زمانی به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد.

۴۹. در برخی موارد، واحد تجاری در صورت قصور شخص ثالث در پرداخت مخارج موردنظر، متعهد به پرداخت آن نخواهد بود و در نتیجه ذخیره‌ای از این بابت شناسایی نمی‌کند.

تغییر ذخایر

۵۰. ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.

۵۱. در مواردی که برای تعیین مبلغ ذخیره از تنزیل استفاده می‌شود، مبلغ دفتری ذخیره در هر دوره با گذشت زمان افزایش می‌یابد. این افزایش بعنوان هزینه مالی شناسایی می‌شود.

استفاده از ذخایر

۵۲. ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در اصل برای آن شناسایی شده است.

۵۳. تنها مخارجی که با ذخیره اولیه مرتبط است از آن کسر می‌شود. کسر مخارج از ذخیره‌ای که در ابتدا با هدف دیگری شناسایی شده است باعث می‌شود تا آثار دو رویداد متفاوت پنهان بماند.

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری

زیانهای عملیاتی آتی

۵۴. بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود.

۵۵. زیانهای عملیاتی آتی با تعریف بدهی ارائه شده در بند ۷ مطابقت ندارد و حائز معیارهای کلی شناخت ذخایر مندرج در بند ۱۱ نمی‌باشد.

۵۶. انتظار وقوع زیانهای عملیاتی آتی ممکن است بیانگر کاهش ارزش برخی داراییهای عملیاتی باشد. واحد تجاری لازم است موضوع کاهش ارزش این داراییها را مورد توجه قرار دهد.

قراردادهای زیانبار

۵۷. در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.

۵۸. بسیاری از قراردادهای، نظیر بعضی از سفارشات خرید عادی را می‌توان بدون پرداخت خسارت به طرف قرارداد فسخ کرد و بنابراین بابت آنها تعهدی وجود ندارد. سایر قراردادهای هم حقوق و هم تعهداتی را برای طرفین قرارداد ایجاد می‌کند. هرگاه رویدادهایی موجب زیانبار شدن قرارداد شود، چنین قراردادی در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد و یک بدهی وجود دارد که شناسایی می‌شود.

۵۹. طبق این استاندارد، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفاء تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل اجتناب عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی اقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد" است.

۶۰. قبل از ایجاد ذخیره برای یک قرارداد زیانبار، واحد تجاری زیان کاهش ارزش داراییهای اختصاص یافته به آن قرارداد را شناسایی می‌کند.

تجدید ساختار

۶۱. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:

الف. فروش یا توقف یک فعالیت تجاری،

ب. بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیتهای تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر،

ج. تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت، و

د. تجدید سازمان اساسی که اثر با اهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد تجاری دارد.

۶۲. برای مخارج تجدید ساختار تنها در صورتی ذخیره شناسایی می شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر مندرج در بند ۱۱ احراز شود. بندهای ۶۳ تا ۷۳ چگونگی بکارگیری معیارهای عمومی شناخت در مورد تجدید ساختار را توصیف می کند.

۶۳. تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می دهد که واحد تجاری:

الف. طرح تفصیلی مصوب برای تجدید ساختار داشته باشد که حداقل موارد زیر در آن مشخص شده باشد:

۱. فعالیت تجاری مورد نظر،

۲. مکان های اصلی متأثر از تجدید ساختار،

۳. مکان، کارکرد و تعداد تقریبی کارکنانی که برای خاتمه خدمت آنها مزایایی پرداخت خواهد شد،

۴. مخارجی که تحمل خواهد شد، و

۵. زمان اجرای طرح، و

ب. با شروع اجرای طرح یا اعلام ویژگیهای اصلی آن به اشخاصی که از آن متأثر می شوند، در آنها انتظاری بجا ایجاد کند که تجدید ساختار انجام خواهد شد.

۶۴. شواهد لازم مبنی بر اینکه واحد تجاری اجرای طرح تجدید ساختار را آغاز نموده است، از طریق مواردی همچون پیاده سازی ماشین آلات، فروش داراییها یا اعلام عمومی ویژگیهای

تجدید ساختار، می تواند به دست آید. این شواهد باید نشان دهد که واحد تجاری قصد دارد طرح تجدید ساختار را اجرا کند و این امر باید با تغییرات قابل مشاهده در عملیات واحد تجاری همراه باشد.

مبنی بر انجام تجدید ساختار توسط واحد تجاری، در اشخاص دیگر از قبیل مشتریان، تولیدکنندگان و کارکنان (یا نمایندگان آنها) ایجاد کند.

۶۵. اعلام یک طرح به اشخاص متأثر از آن، در صورتی موجب تعهد عرفی می شود که برنامه ریزی آن در اسرع وقت انجام شود و

تکمیل آن در یک چارچوب زمانی صورت گیرد، بطوریکه ایجاد تغییر با اهمیت در آن غیرمحتمل باشد. در صورت انتظار

تأخیر طولانی قبل از شروع تجدید ساختار یا طولانی شدن غیرمعقول مدت تجدید ساختار، بعید است طرح مذکور در اشخاص

دیگر انتظاری بجا ایجاد کند که واحد تجاری هنوز به تجدید ساختار متعهد می باشد، زیرا چارچوب زمانی فرصتی برای واحد

تجاری جهت تغییر طرحهایش فراهم می کند.

۶۶. تصمیم ارکان صلاحیتدار واحد تجاری برای تجدید ساختار قبل از پایان دوره مالی، موجب تعهد عرفی در تاریخ گزارشگری

نمی شود، مگر اینکه واحد تجاری قبل از تاریخ گزارشگری:

الف. طرح تجدید ساختار را شروع کرده باشد، یا

ب. ویژگیهای اصلی طرح را به اشخاص متأثر از آن به گونه ای اعلام کرده باشد که در آنها انتظاری بجا مبنی بر انجام تجدید

ساختار توسط واحد تجاری بوجود آید.

در بعضی موارد واحد تجاری تنها بعد از تاریخ گزارشگری اجرای طرح تجدید ساختار را آغاز می کند یا ویژگیهای اصلی آن را

برای اشخاص متأثر از آن اعلام می نماید. در این شرایط اگر تجدید ساختار با اهمیت باشد و عدم افشای آن بر تصمیمات

اقتصادی استفاده کنندگان بر مبنای صورتهای مالی تاثیر گذارد، طبق استاندارد حسابداری ۵ رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری،

افشای آن ضروری است.

۶۷.

این استاندارد شامل مواردی است که در آن واحد تجاری به اشخاص متأثر از آن اعلام می نماید که قصد دارد طرح تجدید ساختار را اجرا کند و این امر باید با تغییرات قابل مشاهده در عملیات واحد تجاری همراه باشد.

این استاندارد شامل مواردی است که در آن واحد تجاری به اشخاص متأثر از آن اعلام می نماید که قصد دارد طرح تجدید ساختار را اجرا کند و این امر باید با تغییرات قابل مشاهده در عملیات واحد تجاری همراه باشد.

این استاندارد شامل مواردی است که در آن واحد تجاری به اشخاص متأثر از آن اعلام می نماید که قصد دارد طرح تجدید ساختار را اجرا کند و این امر باید با تغییرات قابل مشاهده در عملیات واحد تجاری همراه باشد.

۶۸. در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ گونه تعهدی ایجاد نمی‌شود مگر اینکه واحد تجاری به موجب یک قرارداد فروش ملزم به فروش باشد.
۶۹. حتی زمانی که یک واحد تجاری تصمیم به فروش بخشی از فعالیت تجاری دارد و آن را به عموم اعلام می‌نماید، آن تصمیم به عنوان تعهد فروش تلقی نمی‌شود مگر آنکه خریدار، مشخص و قرارداد فروش الزام‌آور منعقد شده باشد. مادامیکه قرارداد فروش الزام‌آور وجود نداشته باشد، واحد تجاری قادر خواهد بود نظرش را تغییر دهد و چنانچه نتواند خریداری با شرایط قابل قبول بیابد، مجبور است راهکارهای دیگری را در نظر بگیرد. هنگامی که فروش فعالیت تجاری بعنوان بخشی از تجدید ساختار در نظر گرفته شود، داراییهای آن فعالیت از نظر کاهش ارزش بررسی می‌شود. اگر فروش، تنها بخشی از تجدید ساختار تلقی شود، تعهد عرفی ممکن است از سایر بخشهای تجدید ساختار ناشی شود قبل از آنکه قرارداد فروش الزام‌آور منعقد گردد.
۷۰. ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیتهای جاری واحد تجاری مربوط نباشد.
۷۱. ذخیره تجدید ساختار شامل مخارجی نظیر موارد زیر نیست:
- الف. بازآموزی یا جابجایی کارکنان دائم،
- ب. بازاریابی، یا
- ج. سرمایه‌گذاری در سیستم‌ها و شبکه‌های توزیعی جدید.
- این مخارج با اداره فعالیتهای تجاری در آینده مرتبط است و بدهی ناشی از تجدید ساختار در تاریخ گزارشگری نیست. چنین مخارجی مستقل از تجدید ساختار شناسایی می‌شود.
۷۲. برای زیانهای عملیاتی آتی قابل تشخیص تا تاریخ تجدید ساختار ذخیره منظور نمی‌شود مگر اینکه مربوط به قراردادی زیانبار باشد.
۷۳. سود حاصل از واگذاری داراییها در اندازه‌گیری ذخیره تجدید ساختار در نظر گرفته نمی‌شود، حتی اگر فروش داراییها بخشی از تجدید ساختار تلقی شود.

افشا

۷۴. واحد تجاری باید گردش هر طبقه از ذخایر را به شرح زیر افشا کند:
- الف. مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره،
- ب. ذخایر ایجاد شده طی دوره، شامل افزایش ذخایر موجود،
- ج. مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره،
- د. مبالغ استفاده نشده برگشتی طی دوره، و
- ه. افزایش مبالغ تنزیل شده طی دوره ناشی از گذشت زمان و اثر هرگونه تغییر در نرخ تنزیل.
- ارائه اطلاعات مقایسه‌ای الزامی نیست.
۷۵. واحد تجاری باید برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را افشا کند:
- الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان‌بندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی،
- ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی و در صورت ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، و
- ج. مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.
۷۶. واحد تجاری باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی در تاریخ گزارشگری، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند، مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد :
- الف. برآورد اثر مالی آن که طبق بندهای ۳۳ تا ۴۴ اندازه‌گیری شده است،
- ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی، و
- ج. امکان هرگونه جبران مخارج.

۷۷. در تعیین اینکه کدام ذخایر یا بدهیهای احتمالی می‌تواند یک طبقه را تشکیل دهد، لازم است ماهیت این اقلام آنچنان مشابه باشد که با افشای آن در یک طبقه، رعایت الزامات بندهای ۷۵ (الف) و ۷۶ (ب) و ۷۶ (الف) و (ب) امکان‌پذیر باشد. بنابراین، ممکن است ارائه مبالغ ذخیره مربوط به ضمانت محصولات متفاوت در یک طبقه مناسب باشد، اما ارائه مبالغ مربوط به ضمانت‌نامه‌های عادی و مبالغی که موکول به مشخص شدن نتایج اقدامات قانونی است، در یک طبقه، مناسب نباشد.

۷۸. *این بند به منظور توضیح الزامات افشای اطلاعات در مورد داراییهای احتمالی و بدهیهای احتمالی است. این بند به منظور توضیح الزامات افشای اطلاعات در مورد داراییهای احتمالی و بدهیهای احتمالی است.*

۷۹. چنانچه ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، واحد تجاری باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ گزارشگری تاریخ گزارشگری و در صورت امکان، برآوردی از اثر مالی آنها که با استفاده از اصول مربوط به ذخایر مطابق بندهای ۳۳ تا ۴۴ اندازه‌گیری شده‌اند را افشا نماید.

۸۰. این نکته مهم است که داراییهای احتمالی به گونه‌ای افشا گردد که از ارائه علائم گمراه‌کننده در مورد احتمال ایجاد درآمد جلوگیری شود.

۸۱. چنانچه افشای اطلاعات مقرر در بندهای ۷۶ و ۷۹ عملی نباشد، این واقعیت باید بیان شود.

۸۲. در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مقرر در بندهای ۷۴ تا ۷۹ درخصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه واحد تجاری ممکن است به موقعیت واحد تجاری لطمه‌ای جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست واحد تجاری اطلاعات یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

تاریخ اجرا

۸۳. الزامات این استاندارد حسابداری در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

۸۳الف. به تبع استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (تصویب شده ۱۴۰۲)، بند ۳ اصلاح شد و بند ۴ حذف گردید. واحد تجاری باید این اصلاحات را از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۴۳ بکار گیرد.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۸۴. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی نیز رعایت می‌شود.