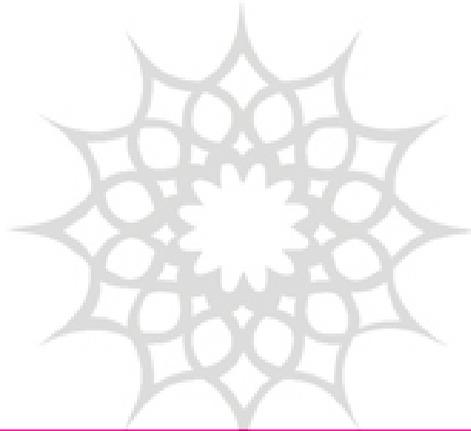




استاندارد حسابداری شماره ۴:

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی



کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای هماهنگی بیشتر استانداردهای ملی با استانداردهای بین المللی حسابداری، تجدیدنظر در برخی از استانداردهای حسابداری را آغاز کرده است. این استاندارد نخستین استاندارد است که با همین هدف تجدیدنظر شده است. انتشار پیش نویس استاندارد تجدیدنظر شده با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذیعلاقه در جامعه صورت می گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا ۳۱ شهریور ماه ۱۳۸۴ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس-تهران، خیابان بیهقی نش خیابان ۱۲، پلاک ۳۱ و یا پایگاه اطلاع رسانی سازمان حسابرسی www.audit.org.ir) ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

استاندارد حسابداری شماره ۴

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

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 مبانی 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 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 هیچ‌یک 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 به کار برد. به عنوان مثال، موارد خاصی از ذخایر در استانداردهای زیر مطرح شده است:

الف- بیمانه‌های بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان «حسابداری بیمانه‌های بلندمدت» مراجعه شود)،

ب- اجاره‌ها (به استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان «حسابداری اجاره‌ها» مراجعه شود). با توجه به اینکه استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حاوی الزامات خاصی برای اجاره‌های عملیاتی زیانبار نیست،

این استاندارد در چنین مواردی کاربرد دارد، و ج- فعالیتهای بیمه عمومی (به استاندارد حسابداری شماره ۲۸ با عنوان «فعالیتهای بیمه عمومی» مراجعه شود).

۴- بعضی از مبالغی که با آن همانند ذخیره برخورد می‌شود ممکن است مربوط به شناخت درآمد باشد. برای مثال، مواردی که واحد تجاری در مقابل دریافت حق اشتراک، خدمات تعمیر خودرو ارائه می‌کند. این استاندارد با شناخت درآمد سروکار ندارد. استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان «درآمد عملیاتی»، شرایط شناخت درآمد عملیاتی را مشخص می‌کند و رهنمودی عملی برای بکارگیری معیارهای شناخت ارائه می‌دهد. این استاندارد الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳ را تغییر نمی‌دهد.

۵- این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهایی با زمانبندی یا مبلغ نامشخص تعریف می‌کند. اصطلاح «ذخیره» در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک الوصول نیز به کار 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 شماره ۶ با عنوان «گزارش عملکرد مالی» موارد افشای بیشتری ضرورت دارد.

تعاریف

۷- اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر به کار رفته است:

- **ذخیره نوعی بدهی** است که زمان تسویه و یا مبلغ آن نامشخص است.
- **بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.**

و سایر حسابها و اسناد پرداختی متمایز کرد، زیرا در مورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. حسابهای پرداختی تجاری، بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت یا به طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است. بنابراین وجه تمایز اصلی حسابهای پرداختی تجاری با ذخایر این است که مبلغ آن با توجه به صورتحساب و زمان پرداخت آن نیز از طریق توافق با فروشنده مشخص شده است. 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 چنین بدهیهایی، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است. بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده است، نمونه‌ای از این نوع بدهیهاست. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای این نوع بدهیها نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهیهایی به کار می‌رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. ذخیره مزایای پایان خدمت نمونه‌ای 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 در مورد بدهیها و داراییهایی 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 بدهیهایی بکار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.

۱۰- این استاندارد موارد زیر را از هم متمایز می‌کند:

الف- ذخایر: بعنوان بدهی شناسایی می‌شود (با فرض اینکه برآورد اتکالپذیر قابل انجام باشد)، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است.

ب- بدهیهای احتمالی: بعنوان بدهی شناسایی نمی‌شود، زیرا:

۱- تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر

• رویداد تعهدآور 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 آیین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد تجاری انتظاری به جا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.

• بدهی احتمالی:

الف- تعهدی غیر قطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا

ب- تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل 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 غیر قطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

• قرارداد زیانبار قراردادی است که در آن مخارج غیر قابل اجتناب 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 موارد زیر تغییرات بااهمیتی ایجاد می‌کند:

الف- دامنه فعالیت واحد تجاری، و یا

ب- شیوه انجام آن فعالیت.

ذخایر و سایر بدهیها

۸- ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند حسابهای پرداختی تجاری

به خروج منافع اقتصادی می شود، هنوز باید تایید 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 بطور کامل امکان پذیر نمی باشد).

شناخت

نخایر

۱۱- ذخیره باید در صورت وجود معیارهای زیر شناسایی شود:
الف- واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) در نتیجه رویدادی در گذشته دارد،
ب- خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل است، و
ج- مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.
اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره ای 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 ترازنامه بیشتر باشد، چنین فرض می شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.

۱۳- غالباً در تمام 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 ترازنامه مشخص می کند. شواهد مورد نظر شامل شواهد بیشتری است که از طریق رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه فراهم شده است. براساس این شواهد:

الف- اگر احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه بیشتر باشد، واحد تجاری ذخیره شناسایی می کند (به شرط اینکه معیارهای شناخت احراز گردد)، و

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

شود).

رویداد گذشته

۱۴- رویداد گذشته ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهد آور نامیده می شود. برای اینکه رویدادی بعنوان رویداد تعهد آور 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 می شود:

الف- در مواردی که 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 ایفای 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 سروکار دارد. بنابراین، برای مخارجی که در آینده جهت انجام فعالیتهای آتی تحمل می شود، ذخیره ای شناسایی نمی شود. تنها بدهیهایی در ترازنامه شناسایی می شود که در تاریخ ترازنامه وجود داشته باشد.

۱۶- تنها تعهداتی که ناشی از رویدادهای گذشته و مستقل از اقدامات آتی واحد تجاری است، بعنوان ذخیره شناسایی می شود. نمونه چنین تعهداتی شامل جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیر قانونی محیط زیست است که تسویه هر دو، صرف نظر از اقدامات آتی واحد تجاری، منجر به خروج منافع اقتصادی خواهد شد. همچنین، واحد تجاری برای مخارج برچیدن تاسیسات نفتی، به میزان تعهد خود برای جبران خسارات وارده قبلی ذخیره شناسایی می کند. در مقابل، 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 تسویه در یک کارخانه سیمان). از آنجا که واحد تجاری می تواند از طریق اقدامات آتی (مثل تغییر روش عملیات) از مخارج آتی اجتناب کند، بنابراین تعهد فعلی برای آن مخارج ندارد و ذخیره ای نیز شناسایی نمی کند.

۱۷- تعهد همیشه مستلزم وجود طرف دیگری است که تعهد نسبت به وی ایفا می شود. با این حال، مشخص بودن هویت طرف تعهد لازم نیست و تعهد ممکن است نسبت به عموم باشد. چون تعهد

هر یک از اقلام به طور 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 می شود.

برآورد اتکاپذیر تعهد

۲۲- استفاده از برآورد در تهیه صورتهای مالی امری اساسی است و اتکاپذیری آن را خدشه دار نمی کند. این امر بویژه در مورد ذخایر مصداق دارد که ماهیتاً نسبت به اکثر اقلام ترازنامه ابهام بیشتری دارد. بجز در موارد بسیار نادر، واحد تجاری قادر است طیفی از نتایج ممکن را مشخص کند و بنابراین می تواند برآورد اتکاپذیری از تعهد انجام دهد که در شناخت ذخیره بکار رود.

۲۳- در موارد بسیار نادر که انجام برآورد اتکاپذیر میسر نیست، یک بدهی وجود دارد که نمی توان آن را شناسایی کرد. این بدهی بعنوان بدهی احتمالی افشا می شود (به بند ۷۶ مراجعه شود).

بدهیهای احتمالی

۲۴- واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.

۲۵- بدهی احتمالی افشا می شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

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

۲۷- وضعیت بدهیهای احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می رفت، تغییر کند. بنابراین، بدهیهای یادشده بطور مداوم ارزیابی می شود 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 شده اند، محتمل شود، در صورتهای مالی دوره ای که میزان احتمال در آن تغییر می کند، ذخیره شناسایی می شود (مگر در شرایط بسیار نادری که برآورد اتکاپذیر ممکن نباشد).

داراییهای احتمالی

۲۸- واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.

همیشه مستلزم تقبل تکلیف در قبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیم مدیریت اجرایی یا هیئت مدیره منجر به تعهد عرفی در تاریخ ترازنامه نمی شود مگر اینکه قبل از تاریخ ترازنامه تصمیم به گونه ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تاثیر 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 نمی کند، ممکن است مدتی بعد بدلیل تغییر قانون و یا اقدام واحد تجاری (برای نمونه، صدور یک اطلاعیه عمومی) که منجر به ایجاد تعهد عرفی می شود، تعهدی ایجاد کند. بعنوان مثال، ممکن است زمانی که محیط زیست تخریب می شود، تعهدی برای جبران آن وجود نداشته باشد. اما ایجاد چنین خسارتی به رویدادی تعهدآور تبدیل می شود هنگامی که قانون جدیدی جبران خسارت موجود را الزامی کند یا واحد تجاری مسئولیت جبران خسارت را در مقابل عموم بپذیرد به گونه ای که تعهدی عرفی ایجاد شود.

۱۹- یک طرح یا لایحه قانونی پیشنهادی، تنها در صورتی منجر به ایجاد تعهد می شود که تصویب آن تقریباً قطعی باشد. برای مقاصد این استاندارد، با چنین تعهدی همانند تعهد قانونی برخورد می شود. شرایط متفاوت حاکم بر تصویب قوانین سبب می شود که تعیین یک رویداد واحد حاکی از قطعیت یافتن تصویب قانون غیرممکن شود. در بسیاری موارد، تازمانی 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 می شود 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 می کند مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد (به بند ۷۶ مراجعه شود).

۲۱- در صورت وجود تعددای تعهد مشابه (مثل ضمانت نامه های محصول یا قراردادهای مشابه)، محتمل بودن خروج منافع اقتصادی لازم برای تسویه، با در نظر گرفتن مجموع تعهدات هر گروه تعیین می شود. اگر چه ممکن است احتمال خروج منافع اقتصادی برای

۲۹- داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه ریزی نشده یا غیرمنتظره ای ناشی می شود که ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می سازد. برای مثال، ادعایی که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می کند اما پیامد آن نامشخص است. ۳۰- داراییهای احتمالی در صورتهای مالی شناسایی نمی شود، 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 می شود.

۳۱- دارایی احتمالی زمانی افشا می شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.

۳۲- داراییهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می گردد تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. چنانچه ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی باشد، دارایی و درآمد مربوط در صورتهای مالی دوره ای که تغییر در آن رخ داده است، شناسایی می شود. همچنین در صورتی که ورود منافع اقتصادی محتمل شود واحد تجاری داراییهای احتمالی را افشا می کند.

اندازه گیری

بهترین برآورد

۳۳- مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه لازم است.

۳۴- بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد تجاری منطقیاً لازم است برای تسویه تعهد در تاریخ ترازنامه یا انتقال به شخص ثالث در تاریخ یادشده پردازد. تسویه یا انتقال تعهد در تاریخ ترازنامه اغلب ناممکن یا غیراقتصادی است. با این حال، برآورد مبلغی که واحد تجاری منطقیاً لازم است برای تسویه یا انتقال تعهد پردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه است.

۳۵- نتایج و آثار مالی رویدادها، از طریق قضاوت مدیریت واحد تجاری با توجه به تجربیات گذشته در مورد رویدادهای مشابه و در بعضی موارد، گزارش کارشناسان مستقل برآورد می شود. شواهد

مورد نظر شامل شواهد بیشتری است که رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بدست می دهد.

۳۶- نحوه برخورد با ابهام حاکم بر شناسایی ذخیره، به شرایط مرتبط با آن بستگی دارد. چنانچه ذخیره ای که اندازه گیری می شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می شود. این روش آماری برآورد، «ارزش مورد انتظار» نامیده می شود. 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 می گیرد.

مثال: واحد تجاری محصولات خود را همراه با ضمانت شش ماهه بابت رفع هرگونه عیب و نقص ناشی از تولید به فروش می رساند. 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، واحد تجاری احتمال خروج منافع اقتصادی بابت تعهدات مربوط به ضمانت محصولات را به طور کلی ارزیابی می کند.

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

$$400,000 = (4 \text{ میلیون} \times 5\%) + (1 \text{ میلیون} \times 20\%) + (\text{صفر} \times 75\%)$$

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 تغییر پذیری نتایج است. تعدیل ریسک ممکن است مبلغ بدهی را افزایش دهد. در شرایط ابهام، برای پرهیز از بیش نمایی درآمدها یا داراییها و کم نمایی هزینه ها 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 بلند مدت، 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 موثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهند 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 مورد نظر 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 مورد نظر، 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 می شود.

کاهش ارزش داراییهای اختصاص یافته به آن قرارداد را شناسایی می کند.

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 می شود. کسر مخارج از ذخیره ای که در ابتدا با هدف دیگری شناسایی شده است باعث می شود تا آثار دو رویداد متفاوت پنهان بماند.

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه گیری

زیانهای عملیاتی آتی

۵۴- بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره ای 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 نمی باشد.

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 بعنوان ذخیره شناسایی شود.

۵۸- بسیاری از قراردادها، نظیر بعضی از سفارشات خرید عادی را می توان بدون پرداخت خسارت به طرف قرارداد فسخ کرد و بنابراین بابت آنها تعهدی وجود ندارد. سایر قراردادها هم حقوق و هم تعهداتی را برای طرفین قرارداد ایجاد می کند. هرگاه رویدادهایی

موجب زیانبار شدن قرارداد شود، چنین قراردادی در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می گیرد و یک بدهی وجود دارد که شناسایی می شود.

۵۹- طبق این استاندارد، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیر قابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیر قابل اجتناب قرارداد 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

تجدید ساختار

۶۱- موارد زیر نمونه هایی از رویدادهایی است که می تواند 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 بااهمیتی 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- مکانهای اصلی متاثر 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 متاثر 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 اصلی طرح فراهم می شود. اعلام عمومی یک طرح تفصیلی برای تجدید ساختار تنها در صورتی تعهد عرفی برای تجدید ساختار ایجاد می کند که با جزئیات کامل (یعنی ویژگیهای اصلی طرح را بیان کند) و به روشی

هیچ گونه تعهدی ایجاد نمی شود 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 می نماید، آن تصمیم به عنوان تعهد فروش تلقی نمی شود مگر آنکه خریدار، مشخص و قرارداد فروش الزام آور منعقد شده باشد. مادامیکه قرارداد فروش الزام آور 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 می شود. اگر فروش، تنها بخشی از تجدید ساختار تلقی شود، تعهد عرفی ممکن است از سایر قسمتها ناشی شود قبل از آنکه قرارداد فروش الزام آور 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- سرمایه گذاری در سیستمها و شبکه های توزیعی جدید.
این مخارج با اداره فعالیتهای تجاری در آینده مرتبط است و بدهی ناشی از تجدید ساختار در تاریخ ترانزنامه نیست. چنین مخارجی مستقل از تجدید ساختار شناسایی می شود.

۷۲- برای زیانهای عملیاتی آتی قابل تشخیص تا تاریخ تجدید ساختار ذخیره منظور نمی شود مگر اینکه مربوط به قراردادی زیانبار باشد.
۷۳- سود حاصل از واگذاری داراییها در اندازه گیری ذخیره تجدید ساختار در نظر گرفته نمی شود، 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:

صورت گیرد تا انتظاری بجا 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 تاخیر 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 ترانزنامه نمی شود، مگر اینکه واحد تجاری قبل از تاریخ ترانزنامه:

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 ترانزنامه 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 شماره ۵ با عنوان «رویدادهای بعد از تاریخ ترانزنامه»، افشای آن ضروری است.

۶۷- اگر چه تعهد عرفی تنها از طریق تصمیم مدیریت ایجاد نمی شود، اما ممکن است سایر رویدادهای گذشته، همراه چنین تصمیمی، موجب ایجاد تعهد شود. برای نمونه، نتایج مذاکره با نماینده کارکنان برای مزیای پایان خدمت یا مذاکره با خریداران در مورد فروش یک بخش عملیاتی ممکن است منوط به تصویب هیئت مدیره باشد. پس از تصویب و اعلام به اشخاص دیگر، واحد تجاری در صورت احراز شرایط مندرج در بند ۶۳، تعهد عرفی برای تجدید ساختار دارد.

۶۸- در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری،

الف- مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره،

ب- ذخایر ایجاد شده طی دوره، شامل افزایش ذخایر موجود،
ج- مبالغ استفاده شده (مخارج تامین شده از محل ذخیره) طی دوره،

د- مبالغ استفاده نشده برگشتی طی دوره، و

و- 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 ترازنامه، 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 (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 ضمانت نامه‌های عادی و مبالغی که موکول به مشخص شدن نتایج اقدامات قانونی است، در یک طبقه، مناسب نباشد.

۷۸- چنانچه ذخیره و بدهی احتمالی از شرایط یکسانی ناشی شود، واحد تجاری موارد مقرر در بندهای ۷۴ تا ۷۶ را به گونه‌ای افشا می‌کند که ارتباط بین ذخیره و بدهی احتمالی را نشان دهد.

۷۹- چنانچه ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، واحد تجاری باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ ترازنامه 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 در خصوص 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 یادشده 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 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

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

