

استاندارد حسابداری شماره 4 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

(تجدیدنظر شده 1384)

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

هدف

1. 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 صورتهای مالی می‌باشد.

دامنه کاربرد

2. 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 و
- ب. آنچه که مشمول سایر استانداردهای حسابداری است.

5. این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهای تعریف کرده است. 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.

تعاریف

7. 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.
 - بدهی احتمالی:
- تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما بدلائیل زیر شناسایی نمی‌شود:

1. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

2. 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.

ذخایر و سایر بدهیها

8. 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. 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

10. این استاندارد موارد زیر را از هم متمایز می‌کند:

الف. ذخایر: بعنوان بدهی شناسایی می‌شود زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است.

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

1. تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج

منافع اقتصادی می‌شود، باید تأیید گردد، یا

2. 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).

شناخت

ذخایر

11. 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

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

ج . مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

تعهد فعلی

12 . 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.

13 . 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 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 76 مراجعه شود).

رویداد گذشته

14 . رویداد گذشته ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهدآور نامیده می شود. 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.

16 . 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

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

محتمل بودن خروج منافع اقتصادی

20. 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.

بدهیهای احتمالی

24. واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.

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

26. چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً در قبال 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.

27. 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 اتکاپذیر ممکن نباشد).

داراییهای احتمالی

28. واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.

30. 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.

31. دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

اندازه‌گیری

بهترین برآورد

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

ارزش فعلی

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

رویدادهای آتی

41. 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.

واگذاری مورد انتظار داراییها

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

جبران مخارج

45. 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.

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

تغییر ذخایر

50. 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.

51. 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.

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

استفاده از ذخایر

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

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه گیری
زیانهای عملیاتی آتی

54. بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره ای شناسایی شود.

قراردادهای زیانبار

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

68. در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ گونه تعهدی ایجاد نمی شود مگر اینکه واحد تجاری به موجب یک قرارداد فروش ملزم به فروش باشد.

70. 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.

افشا

74. 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،

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

75. واحد تجاری باید برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را افشا کند:

الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان بندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی،

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان بندی خروج منافع اقتصادی و

ج. مبلغ مخارج قابل جبران.

استاندارد حسابداری شماره 4
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
(تجدیدنظر شده 1384)

76. 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 ،

ب . موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان بندی خروج منافع اقتصادی، و

ج . امکان هرگونه جبران مخارج.

79. 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 را افشا نماید.

82. در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مقرر در بندهای 74 تا 79 درخصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه واحد تجاری ممکن است به موقعیت واحد تجاری لطمه ای 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

83. الزامات این استاندارد حسابداری درمورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1385/1/1 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

84. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره 37 با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی نیز رعایت می شود.