

استاندارد حسابداری شماره ۴

(ذخایر، بدهیهای احتمالی و دارایی های احتمالی)

۱- استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر ، بدهیهای احتمالی و دارایی های احتمالی که در تاریخ تیرماه ۱۳۸۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان 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 استاندارد قبلی ، ایجاد بدهی یا کاهش دارایی در اثر رویدادهای آتی به سه گروه «محمتمل» و «ممکن» و «بعید» تقسیم شده بئد. در استاندارد جدید تعهدات محتمل در قالب «ذخیره» تعریف شده است و تعهدات ممکن و بعید در زمره «بدهیهای احتمالی» تلقی شده است.

۴- در این استاندارد محاسبه ارزش فعلی برای شناسایی ذخیره در صورت بااهمیت بودن اثر ارزش زمانی پول ، الزامی شده است.

ج . فعالیتهای بیمه عمومی (استاندارد شماره ۲۸)

۴ - این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهای تعریف کرده است که زمان تسئیه ویا تعیین مبلغ آن همراه با ابهام نسبتا قابل توجه است. اصطلاح ذخیره درمورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک الوصول نیز بکار می رود. این اقلام مبلغ دفتری داراییها را تعدیل میکند و مشمول این استاندارد نیست.

۵ - این استاندارد درمورد ذخیره تجدید ساختار (شامل عملیات متوقف شده) کاربرد دارد.

تعاریف

- ذخیره : نوعی بدهی است که زمان تسویه ویا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتا 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 می کند به گونه ای که واحد تجاری ملزم به تسویه آن باشد.
- تعهد قانونی : تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می شود.
- تعهد عرفی : تعهدی است ناشی از اقدامات واحد تجاری درموردی که واحد تجاری با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا آئین نامه های جاری کاملا 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 می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست ، تایید خواهد شد ، یا

ب . تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود (اما به دلایل زیر شناسایی نمی شود):

۱ - خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲ - مبلغ تعهد را نمی توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد.

- دارایی احتمالی : یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست ، تایید خواهد شد.

- قرارداد زیانبار : قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است .

- تجدید ساختار : برنامه ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می شود و در دامنه فعالیت واحد تجاری و یا شیوه انجام آن فعالیت ، تغییرات با اهمیتی ایجاد می کند.

۶ - این استاندارد موارد زیر را از هم متمایز می کند:

الف . ذخایر : بعنوان بدهی شناسایی می شود (با فرض اینکه بر آورد اتکا پذیر قابل انجام باشد) زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است.

ب . بدهیهای احتمالی : بعنوان بدهی شناسایی نمی شود ، زیرا:

۱ - تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می شود، 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 بر آورد اتکا پذیر مبلغ تعهد امکان پذیر نمی باشد.)

شناخت ذخایر

۷ - 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،

تعهد فعلی

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.

۸ - در اغلب موارد روشن است که آیا رویداد گذشته منجر به تعهدی فعلی شده است یا خیر.

در مواردی نادرمانند 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 میکند.

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)

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.

۹- صورتهای مالی با وضعیت مالی واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری ونه وضعیت

احتمالی آن در آینده سرو کار 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.

۱۰- 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 غیرقانونی محیط زیست است که تسویه هر دو، صرف نظر از اقدامات آتی واحد تجاری،

منجر به خروج منافع اقتصادی خواهد شد.

۱۱- تعهد همیشه مستلزم وجود طرف دیگری است که تعهد نسبت به وی ایفا می شود. با

این حال مشخص بودن هزینه طرف تعهد لازم نیست و تعهد ممکن است نسبت به عموم

باشد. چونم تعهد همیشه مستلزم تقبل تکلیف در قبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیم مدیریت اجرایی یا هیئت مدیره، به تعهد عرفی در تاریخ ترازنامه منجر نمی شود مگر اینکه قبل از تاریخ ترازنامه تصمیم به گونه ای مشخص به اطلاع اشخاص تحت تاثیر رسیده باشد و در آنها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد تجاری ایجاد کرده باشد.

بدهیهای احتمالی:

بدهی های احتمالی شناسایی نمی شوند. اما افشا می شوند، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد. چنانچه واحد تجاری 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 نادر که نتوان بر آورد اتکا پذیر انجام داد. بدهیهای بطور مداوم ارزیابی می شود تا مشخص شود 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 صورت های مالی دوره ای که میزان احتمال در آن تغییر می کند، ذخیره شناسایی می شود.

داراییهای احتمالی

داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه ریزی نشده یا غیرمنتظره ای هستند که ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می سازد. مثال، می توان به ادعایی که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد. داراییهای احتمالی در صورت های مالی شناسایی نمی شود، زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی

شود که هرگز تحقق نیابد داراییهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می‌گردد 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 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 :

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

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.

ریسک و ابهام :

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.

واگذاری مورد انتظار داراییها :

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 :

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

تغییر ذخایر:

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

استفاده از ذخایر:

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

ذخیره باید در صورت احراز این معیارها شناسایی شود:

۱. تعهد فعلی در نتیجه رویدادی در گذشته باشد

۲. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد.

۳. مبلغ تعهد به گونه ایی اتکا پذیر قابل برآورد باشد.

زیانهای عملیاتی آتی :

بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود. 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:

قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل 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. در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود. 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.

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.

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.

در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات 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 یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

تاریخ اجرا:

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.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۳۷ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و

داراییهای احتمالی نیز رعایت می‌شود.