
پیش‌نویس



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی براساس پژوهشهای انجام شده و با تشکیل جلسات متعدد پیش‌نویس استاندارد "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان آذر ۱۳۹۳ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان ۱۲، پلاک ۱۲ و یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir)) ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی**

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲ - ۸	• دامنه کاربرد
۷ - ۸	- مزایای اجتماعی
۹ - ۱۲	• تعاریف
۱۰	- ذخایر و سایر بدهیها
۱۱ - ۱۲	- رابطه بین ذخایر و بدهیهای احتمالی
۱۳ - ۳۴	• شناخت
۱۳ - ۲۵	- ذخایر
۱۴ - ۱۵	تعهد فعلی
۱۶ - ۲۱	رویداد گذشته
۲۲ - ۲۳	محتمل بودن ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی
۲۴ - ۲۵	برآورد اتکاپذیر تعهد
۲۶ - ۲۹	- بدهیهای احتمالی
۳۰ - ۳۴	- داراییهای احتمالی
۳۵ - ۴۷	• اندازه گیری
۳۵ - ۳۹	- بهترین برآورد
۴۰ - ۴۱	- ریسک و عدم اطمینان
۴۲ - ۴۳	- ارزش فعلی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

فهرست مندرجات (۱۵۱مه)

شماره بند	
۴۴ - ۴۵	- رویدادهای آتی
۴۶ - ۴۷	- واگذاری مورد انتظار داراییها
۴۸ - ۵۲	• جبران مخارج
۵۳ - ۵۴	• تغییر ذخایر
۵۵ - ۵۶	• استفاده از ذخایر
۵۷ - ۷۶	بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری
۵۷ - ۵۹	- کاهش ارزش خالص
۶۰ - ۶۳	- قراردادهای زیانبار
۶۴ - ۷۰	- تجدید ساختار
۷۱ - ۷۳	فروش یا انتقال عملیات
۷۴ - ۷۶	ذخایر تجدید ساختار
۷۷ - ۸۷	• افشا
۸۸	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

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 صورتهای مالی می‌باشد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید توسط کلیه واحدهای گزارشگر 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.

پ. مزایای اجتماعی ارائه شده توسط واحد گزارشگر که در ازای ارائه آن به طور مستقیم از استفاده‌کنندگان مزایای مزبور مابه‌ازای تقریباً معادل دریافت نمی‌شود.

۳. چنانچه استاندارد حسابداری دیگری نوع خاصی از ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی را مورد بحث قرار دهد، واحد گزارشگر باید آن استاندارد را بکار گیرد. به عنوان مثال، موارد خاصی از ذخایر در استانداردهای زیر مطرح شده است:

الف. پیمانهای ساخت؛

ب. اجاره‌ها. با توجه به اینکه استاندارد حسابداری اجاره‌ها حاوی الزامات خاصی برای اجاره‌های عملیاتی زیانبار نیست، این استاندارد در چنین مواردی کاربرد دارد؛

پ. فعالیتهای بیمه عمومی؛ و

ت. طرحهای مزایای بازنشستگی، مگر مواردی که در نتیجه تجدید ساختار رخ می‌دهد، این استاندارد کاربرد دارد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۴. بعضی از مبالغی که با آن همانند ذخیره برخورد می شود ممکن است مربوط به شناخت درآمد باشد. برای مثال، خدماتی که واحد گزارشگر در مقابل دریافت حق اشتراک، ارائه می کند. این استاندارد با شناخت درآمد سروکار ندارد و الزامات استانداردهای حسابداری مربوط به درآمدها را تغییر نمی دهد.

۵. این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهای تعریف کرده است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با عدم اطمینان می باشد. اصطلاح "ذخیره" در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک الوصول نیز بکار می رود. این اقلام مبلغ دفتری داراییها را تعدیل می کند 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 بخش عمومی با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، موارد افشای بیشتری ضرورت دارد.

مزایای اجتماعی

۷. در این استاندارد، منظور از "مزایای اجتماعی" کالا، خدمات و سایر مزایایی است که برای ایفای مسئولیتهای اجتماعی یک دولت ارائه می شوند. ممکن است این مزایا موارد زیر را دربرگیرد:

الف. ارائه بهداشت، آموزش، مسکن، حمل و نقل و سایر خدمات اجتماعی به جامعه. در بسیاری از موارد، الزامی وجود ندارد که ذینفعان از خدمات مزبور، مبلغی برابر با ارزش این خدمات پردازند.

ب. کمک به خانوادهها، سالمندان، از کار افتادگان، بیکاران و سایرین، به عبارت دیگر، دولت در تمامی سطوح ممکن است به افراد و گروههایی از جامعه به منظور

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

دسترسی به خدمات، کمک مالی اعطا کند تا نیازهای خاص آنها را برآورده سازد یا درآمدشان را تکمیل کند.

۸. زمانی یک ذخیره یا بدهی احتمالی ناشی از یک مزیت اجتماعی از دامنه کاربرد این استاندارد مستثنی می‌شود که واحد ارائه‌کننده مزیت مزبور، در ازای آن به طور مستقیم از دریافت‌کنندگان مزیت، مابه‌ازایی که تقریباً با ارزش کالاها و خدمات ارائه شده برابر است را دریافت نکند. این استثنا شرایطی را نیز دربرمی‌گیرد که در رابطه با یک مزیت، تعرفه‌های وضع شود ولی این تعرفه هیچ رابطه مستقیمی با آن مزیت نداشته باشد. مستثنی کردن ذخایر و بدهیهای احتمالی مذکور از دامنه کاربرد این استاندارد بدین دلیل است که تعیین آنچه که "رویداد تعهدآور" را شکل می‌دهد و اندازه‌گیری بدهی نیازمند بررسی بیشتر است.

تعاریف

۹. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- بدهی: عبارت از تعهد ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.
 - 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 گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد، یا
- ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما بدلائل زیر شناسایی نمی‌شود:
۱. ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل نیست.
 ۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.
- تجدید ساختار: برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه فعالیت‌های واحد گزارشگر و یا شیوه انجام آن فعالیتها، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند.
 - تعهد عرفی: تعهدی است ناشی از اقدامات واحد گزارشگر در مواردی که واحد گزارشگر با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد گزارشگر انتظاری بجا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.

- تعهد قانونی: تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود.
- 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 گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد.
- ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.
- رویداد تعهد آور: رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد.
- قرارداد زیانبار: قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی آن قرارداد است.
- قراردادهای اجرایی: قراردادهایی هستند 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.

ذخایر و سایر بدهیها

۱۰. ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند حسابهای پرداختنی و بدهیهای معوق متمایز کرد، زیرا در مورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. با این توصیف:

الف. حسابهای پرداختنی، 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.

ب. بدهیهای معوق بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورت‌حساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی با فروشنده‌ها یا ارائه‌کننده کالا و خدمات 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است.

اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدهیهای معوق نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهیهای بکار می‌رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. بدهیهای معوق غالباً به عنوان بخشی از حسابهای پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

رابطه بین ذخایر و بدهیهای احتمالی

۱۱. 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 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 گزارشگر نیست، تأیید می‌گردد. بعلاوه، اصطلاح "بدهی احتمالی" برای بدهیهای بکار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.

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

الف. ذخایر: بعنوان بدهی شناسایی می‌شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه این تعهدات محتمل است.

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

۱. تعهدی غیر قطعی است و وجود تعهد فعلی واحد گزارشگر که منجر به ارائه

خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی می‌شود، باید تأیید گردد، یا

۲. تعهدی فعلی است که معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد را ندارد

(زیرا ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد،

محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان‌پذیر نمی‌باشد).

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

شناخت

ذخایر

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

الف. واحد گزارشگر تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است؛

ب. ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل باشد؛ و

پ. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

تعهد فعلی

۱۴. 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 صورت وضعیت مالی بیشتر باشد، چنین فرض می‌شود که یک رویداد گذشته تعهد فعلی را بوجود آورده است.

۱۵. 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 گزارشگر با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس شامل نظرات کارشناسان، وجود تعهد فعلی را در تاریخ صورت وضعیت مالی مشخص می‌کند. شواهد مورد نظر شامل شواهد بیشتری است که از طریق رویدادهای بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی فراهم شده است. براساس این شواهد:

الف. اگر احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت مالی بیشتر باشد،

واحد گزارشگر ذخیره شناسایی می‌کند (به شرط اینکه معیارهای شناخت احراز

گردد)، و

ب. در صورتی که به احتمال زیاد، تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت مالی وجود

نداشته باشد، واحد گزارشگر یک بدهی احتمالی را افشا می‌کند، مگر اینکه امکان

ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی بعید باشد (به بند ۷۷ مراجعه شود).

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

رویداد گذشته

۱۶. رویداد گذشته‌ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهدآور نامیده می‌شود. برای اینکه رویدادی تعهدآور تلقی شود، لازم است واحد گزارشگر 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 گزارشگر باشد) انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای تعهد واحد گزارشگر در اشخاص دیگر ایجاد کند.

۱۷. صورتهای مالی با وضعیت مالی واحد گزارشگر 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 صورت وضعیت مالی وجود داشته باشد.

۱۸. تنها تعهداتی که ناشی از رویدادهای گذشته و مستقل از اقدامات آتی واحد گزارشگر است، به عنوان 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 گزارشگر، منجر به ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی خواهد شد. همچنین، واحد گزارشگر برای مخارج برچیدن تأسیسات نفتی، دفاعی یا هسته‌ای به میزان تعهد خود برای جبران خسارات وارده قبلی ذخیره شناسایی می‌کند. از سوی دیگر، واحد گزارشگر ممکن است بدلیل ضرورتهای اجتماعی، سیاسی یا الزامات قانونی، مایل یا ملزم باشد تا مخارجی را برای انجام فعالیتی به روش خاص در آینده تحمل کند (برای مثال، کنترل آلاینده‌های برخی از ماشین‌آلات، نصب فیلترهای تصفیه در یک کارخانه سیمان). از آنجا که واحد گزارشگر می‌تواند از طریق اقدامات آتی (مثل تغییر ماشین‌آلات یا روش عملیات) از مخارج آتی اجتناب کند، بنابراین تعهد فعلی برای آن مخارج ندارد و ذخیره‌ای نیز شناسایی نمی‌کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۱۹. 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 در قبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیم مدیریت اجرایی یا نهاد نظارتی و یا مراجع ذیصلاح، به تعهد عرفی در تاریخ صورت وضعیت مالی منجر نمی‌شود مگر اینکه قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی تصمیم به گونه‌ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تأثیر تصمیم رسیده باشد و در آنها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد گزارشگر ایجاد کرده باشد.

۲۰. رویدادی که در زمان وقوع ایجاد تعهد نمی‌کند، ممکن است مدتی بعد بدلیل تغییر قانون و یا اقدام واحد گزارشگر (برای نمونه، صدور یک اطلاعیه عمومی) که منجر به ایجاد تعهد عرفی می‌شود، تعهدی ایجاد کند. بعنوان مثال، ممکن است در صورت تخریب محیط زیست، 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 گزارشگر یا دولت مسئولیت جبران خسارت را در مقابل عموم بپذیرد به گونه‌ای که تعهدی عرفی ایجاد شود.

۲۱. طرح یا لایحه پیشنهادی برای یک قانون جدید 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 ارائه خدمات یا انتقال منافع اقتصادی

۲۲. برای اینکه بدهی شرایط شناخت را احراز کند نه تنها وجود تعهد فعلی، بلکه محتمل بودن ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن تعهد نیز ضروری است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

در این استاندارد، ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد. چنانچه وجود تعهد فعلی محتمل نباشد، واحد گزارشگر آن را به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌کند مگر اینکه امکان ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی بعید باشد (به بند ۸۰ مراجعه شود).

۲۳. در صورت وجود تعدادی تعهد مشابه (مثل ضمانت‌نامه‌های محصول یا تعهد دولت مبنی بر جبران خسارت افرادی که خون آلوده از بیمارستانهای دولتی دریافت کرده‌اند)، محتمل بودن انتقال منافع اقتصادی آتی یا ارائه خدمات بالقوه لازم برای تسویه، با در نظر گرفتن مجموع تعهدات هر گروه تعیین می‌شود. اگر چه ممکن است احتمال انتقال منافع برای هر یک از اقلام به طور جداگانه کم باشد، ولی انتقال منافع اقتصادی یا ارائه خدمات بالقوه برای تسویه مجموع تعهدات آن گروه محتمل است. در این گونه موارد (و در صورت احراز معیارهای شناخت) ذخیره شناسایی می‌شود.

برآورد اتکاپذیر تعهد

۲۴. 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 گزارشگر قادر است طیفی از نتایج ممکن را مشخص کند و بنابراین می‌تواند برای شناخت ذخیره، تعهد را به گونه‌ای برآورد کند که به اندازه کافی اتکاپذیر باشد.

۲۵. در موارد بسیار نادر که تعیین مبلغ بدهی از طریق برآورد اتکاپذیر میسر نیست، این بدهی به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌شود (به بند ۸۰ مراجعه شود).

بدهیهای احتمالی

۲۶. واحد گزارشگر نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.

۲۷. بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی بعید باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۲۸. چنانچه واحد گزارشگر 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 گزارشگر تنها برای بخشی از تعهد که ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می‌کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآوردی اتکاپذیر انجام داد.

۲۹. 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 ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی محتمل شده است یا خیر. چنانچه ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای اقلامی که قبلاً به عنوان بدهی احتمالی تلقی شده‌اند، محتمل باشد، در صورتهای مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند، ذخیره شناسایی می‌شود (مگر در شرایط بسیار نادری که برآورد اتکاپذیر ممکن نباشد). به طور مثال یک واحد گزارشگر ممکن است یکی از قوانین محیطی را رعایت نکرده باشد اما آسیب محیطی هنوز قطعی نشده باشد. هر زمان که آسیب محیطی محرز شد و جبران خسارت ضروری گردید، شهرداری باید ذخیره لازم را شناسایی کند. زیرا در این زمان احتمال انتقال منافع اقتصادی وجود دارد.

داراییهای احتمالی

۳۰. واحد گزارشگر نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.

۳۱. داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیرمنتظره‌ای ناشی می‌شود که به طور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست و دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی آتی را به واحد گزارشگر ممکن می‌سازد. برای مثال، می‌توان به ادعایی که واحد گزارشگر از طریق فرایند قانونی پیگیری می‌کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۳۲. 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.

۳۳. دارایی احتمالی زمانی که دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی آتی محتمل باشد، طبق بند ۸۴ افشا می‌شود.

۳۴. داراییهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. چنانچه دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی آتی تقریباً قطعی باشد و ارزش دارایی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری نمود، دارایی و درآمد مربوط در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است، شناسایی می‌شود. همچنین در صورتی که دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی محتمل باشد واحد گزارشگر داراییهای احتمالی را افشا می‌کند.

اندازه‌گیری

بهترین برآورد

۳۵. مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت مالی لازم است.

۳۶. بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد گزارشگر به طور منطقی لازم است برای تسویه تعهد یا انتقال به شخص ثالث در تاریخ صورت وضعیت مالی بپردازد. تسویه یا انتقال تعهد در تاریخ صورت وضعیت مالی اغلب ناممکن یا غیر اقتصادی است. با این حال، برآورد مبلغی که واحد گزارشگر به طور منطقی لازم است برای تسویه یا انتقال تعهد بپردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۳۷. نتایج و آثار مالی رویدادها، از طریق قضاوت مدیریت واحد گزارشگر باتوجه به تجربیات گذشته در مورد رویدادهای مشابه و در بعضی موارد، گزارش کارشناسان مستقل برآورد می‌شود. شواهد موردنظر شامل شواهد بیشتری است که از طریق رویدادهای بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی در دسترس قرار می‌گیرد.

۳۸. 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 وقوع زیان، به عنوان 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 به عنوان ذخیره برآوردی مدنظر قرار می‌گیرد.

۳۹. اگر ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به یک قلم باشد، محتمل‌ترین پیامد می‌تواند همان بهترین برآورد باشد. اما در این موارد نیز باید سایر پیامدهای ممکن که می‌تواند منجر به کاهش یا افزایش برآورد گردد در نظر گرفته شود.

مثال: یک واحد تجهیزات پزشکی دولتی اسکنرهای خود را همراه با ضمانت شش ماهه بابت رفع هرگونه عیب و نقص ناشی از تولید که طی شش ماه بعد از خرید آشکار می‌شود، به بیمارستانها و مراکز درمانی 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 تجهیزات پزشکی 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

بر اساس الزامات بند ۲۳، واحد فوق احتمال ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی 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:

$$400000 = (4 \text{ میلیون} \times 0.5\%) + (1 \text{ میلیون} \times 20\%) + (\text{صفر} \times 75\%)$$

ریسک و عدم اطمینان

۴۰. ریسک و عدم اطمینان حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط برای دستیابی به بهترین برآورد ذخیره در نظر گرفته شود.

۴۱. ریسک بیانگر تغییر پذیری نتایج است و تعدیل ریسک ممکن است مبلغ بدهی را افزایش دهد. در شرایط عدم اطمینان، برای پرهیز از بیش‌نمایی درآمدها یا داراییها و کم‌نمایی هزینه‌ها یا بدهیها، رعایت احتیاط در انجام قضاوت لازم است. با این حال، وجود عدم اطمینان، 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 عدم اطمینان و در نتیجه بیش‌نمایی ذخیره اجتناب شود.

ارزش فعلی

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

۴۳. 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

رویدادهای آتی

۴۴. 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.

۴۵. 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 تصویب یک قانون جدید یا تغییرات آتی فناوری برچیدن، کاهش یابد. در این حالت، مبلغ ذخیره با توجه به تمام شواهد موجود در مورد تصویب قانون جدید یا فناوری قابل دسترس در زمان برچیدن، برآورد می‌شود.

واگذاری مورد انتظار داراییها

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

۴۷. 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 گزارشگر سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها را در زمان تعیین شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی مرتبط با دارایی مورد نظر شناسایی می‌کند.

جبران مخارج

۴۸. چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود، این مبلغ تنها زمانی به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که ایفای تعهد توسط شخص دیگر تقریباً قطعی باشد. مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج نباید بیش از مبلغ ذخیره باشد.

۴۹. هزینه مرتبط با یک ذخیره را می‌توان به کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج در صورت تغییر در وضعیت مالی ارائه کرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۵۰. 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).

۵۱. در بیشتر موارد، پرداخت تمام مبلغ موردنظر به عهده واحد گزارشگر است به گونه‌ای که اگر شخص ثالث به هر دلیل تعهد خود را ایفا نکند، واحد گزارشگر 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 گزارشگر تقریباً قطعی باشد.

۵۲. در برخی موارد، واحد گزارشگر 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

۵۳. ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.

۵۴. 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

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

۵۶. 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری
کاهش ارزش خالص

۵۷. بابت کاهش ارزش آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود.

۵۸. کاهش ارزش خالص آتی با تعریف بدهی ارائه‌شده در بند ۹ مطابقت ندارد و حائز معیارهای کلی شناخت ذخایر مندرج در بند ۱۳ نمی‌باشد.

۵۹. وقتی کاهش در ارزش خالص آتی ممکن است بیانگر کاهش ارزش برخی داراییها باشد. واحد گزارشگر لازم است موضوع کاهش ارزش این داراییها را مورد توجه قرار دهد.

قراردادهای زیانبار

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

۶۱. بسیاری از قراردادها، نظیر بعضی از سفارشات خرید عادی را می‌توان بدون پرداخت خسارت به طرف قرارداد فسخ کرد و بنابراین بابت آنها تعهدی وجود ندارد. اما در مورد قراردادهایی که هم حقوق و هم تعهداتی 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.

۶۲. طبق این استاندارد، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی 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.

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

تجدید ساختار

۶۴. در بخش عمومی ممکن است تجدید ساختار در هر یک از سطوح واحد گزارشگر رخ دهد. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:

- الف. واگذاری یا خاتمه یک فعالیت یا خدمت؛
- ب. بستن مکان فعالیت یا خدمت در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیتها یا خدمات از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر؛
- پ. تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت یا واحد ارائه خدمات؛ و
- ت. تجدید سازمان اساسی که اثر با اهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد گزارشگر دارد.

۶۵. برای مخارج تجدید ساختار تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر مندرج در بند ۱۳ احراز شود. بندهای ۶۶ تا ۷۶ چگونگی بکارگیری معیارهای عمومی شناخت در مورد تجدید ساختار را توصیف می‌کند.

۶۶. تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می‌دهد که واحد گزارشگر:

الف. طرح تفصیلی مصوب برای تجدید ساختار داشته باشد که حداقل موارد زیر در آن مشخص شده باشد، در بخش عمومی ممکن است تجدید ساختار در سطح کل دولت، وزارتخانه‌ها یا ادارات رخ دهد:

- ۱. تمام یا بخشی از فعالیت یا واحد اجرایی مورد نظر؛
- ۲. مکانهای اصلی متاثر از تجدید ساختار؛
- ۳. محل خدمت، پست سازمانی 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

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

۶۷ . شواهد لازم مبنی بر اینکه واحد گزارشگر اجرای طرح تجدید ساختار را آغاز نموده است، از طریق مواردی همچون اعلام عمومی ویژگیهای اصلی طرح، فروش یا انتقال داراییها، اعلام قصد فسخ اجاره‌ها و یا تدوین اقدامات جایگزین برای استفاده‌کنندگان خدمات فراهم می‌شود. اعلام عمومی یک طرح تفصیلی برای تجدید ساختار تنها در صورتی تعهد عرفی برای تجدید ساختار ایجاد می‌کند که با جزئیات کامل و به روشی صورت گیرد تا انتظاری بجا مبنی بر انجام تجدید ساختار توسط واحد گزارشگر، در اشخاص دیگر از قبیل استفاده‌کنندگان از خدمات، تأمین‌کنندگان و کارکنان (یا نمایندگان آنها) ایجاد کند.

۶۸ . اعلام یک طرح به اشخاص متاثر از آن، در صورتی موجب تعهد عرفی می‌شود که برنامه‌ریزی 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 پیش‌بینی تأخیر طولانی در شروع تجدید ساختار یا طولانی شدن غیرمعقول مدت تجدید ساختار، بعید است طرح مذکور در اشخاص دیگر انتظاری بجا ایجاد کند که واحد گزارشگر هنوز به تجدید ساختار متعهد می‌باشد، زیرا طولانی شدن مدت فرصتی برای واحد گزارشگر جهت تغییر طرح‌هایش فراهم می‌کند.

۶۹ . تصمیم مدیریت یا مراجع ذیصلاح برای تجدید ساختار قبل از پایان دوره مالی، موجب تعهد عرفی در تاریخ صورت وضعیت مالی نمی‌شود، مگر اینکه واحد گزارشگر قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی:

الف. طرح تجدید ساختار را شروع کرده باشد؛ یا

ب . ویژگیهای اصلی طرح را به اشخاص متاثر از آن به گونه‌ای اعلام کرده باشد که در آنها انتظاری بجا مبنی بر انجام تجدید ساختار توسط واحد گزارشگر به وجود آید.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

در بعضی موارد واحد گزارشگر تنها بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی اجرای طرح تجدید ساختار را آغاز می‌کند یا ویژگیهای اصلی آن را برای اشخاص متأثر از آن اعلام می‌نماید. در این شرایط اگر تجدید ساختار با اهمیت باشد و عدم افشای آن بر ایفای وظیفه پاسخگویی مدیران یا تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بر مبنای صورتهای مالی تاثیر گذارد، طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی با عنوان رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، افشای آن ضروری است.

۷۰. اگر چه تعهد عرفی تنها از طریق تصمیم مدیریت یا مراجع ذیصلاح ایجاد نمی‌شود، اما ممکن است سایر رویدادهای گذشته، همراه چنین تصمیمی، موجب ایجاد تعهد شود. برای نمونه، نتایج مذاکره با نماینده کارکنان برای مزایای پایان خدمت یا مذاکره با خریداران در مورد فروش یا انتقال یک بخش عملیاتی ممکن است منوط به تصویب مدیریت یا مراجع ذیصلاح باشد. پس از تصویب و اعلام به اشخاص دیگر، واحد گزارشگر در صورت احراز شرایط مندرج در بند ۶۶، تعهد عرفی برای تجدید ساختار دارد.

فروش یا انتقال فعالیت

۷۱. تصمیم فروش یا انتقال تمام یا بخشی از یک فعالیت، هیچ‌گونه تعهدی ایجاد نمی‌کند مگر اینکه واحد گزارشگر به موجب یک قرارداد یا توافق الزام‌آور ملزم به فروش یا انتقال باشد.

۷۲. حتی زمانی که یک واحد گزارشگر تصمیم به فروش بخشی از یک فعالیت 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. مادامی که قرارداد فروش الزام‌آور وجود نداشته باشد، واحد گزارشگر 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 یا انتقال یک فعالیت به عنوان بخشی از تجدید ساختار در نظر گرفته شود، داراییهای آن فعالیت از نظر کاهش ارزش بررسی می‌شود. اگر فروش، تنها بخشی از

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

تجدید ساختار تلقی شود، تعهد عرفی ممکن است از سایر بخشهای تجدید ساختار ناشی شود قبل از آنکه قرارداد فروش الزام آور منعقد گردد.

۷۳. تجدید ساختار در بخش عمومی غالباً مستلزم انتقال فعالیت از یک واحد تحت کنترل به واحد تحت کنترل دیگر است و ممکن است به ارزش اسمی یا ارزش صفر انتقال انجام شود. این انتقالات معمولاً به واسطه یک حکم قانونی انجام می شود و نیازمند توافقات الزام آور نیست. تعهد فقط زمانی ایجاد می شود که یک توافق الزام آور موجود باشد. اگر انتقال منجر به شناسایی ذخیره نشود، ممکن است معامله برنامه ریزی شده، مستلزم شناخت باشد.

ذخایر تجدید ساختار

۷۴. 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 گزارشگر مربوط نباشد.

۷۵. ذخیره تجدید ساختار شامل مخارجی نظیر موارد زیر نیست:

الف. بازآموزی یا جابجایی کارکنان دائم؛ یا

ب. سرمایه گذاری در سیستمها و شبکه های توزیعی جدید.

این مخارج با اداره فعالیتهای در آینده مرتبط است و بدهی ناشی از تجدید ساختار در تاریخ صورت وضعیت مالی نیست. چنین مخارجی مستقل از تجدید ساختار شناسایی می شود.

۷۶. 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

۷۷. واحد گزارشگر باید برای 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؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

- پ . مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره؛
 - ت . مبالغ استفاده نشده برگشتی طی دوره؛ و
 - ث . افزایش مبالغ تنزیل شده طی دوره ناشی از گذشت زمان و اثر هرگونه تغییر در نرخ تنزیل.
- ارائه اطلاعات مقایسه‌ای الزامی نیست.

۷۸. واحد گزارشگر باید برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را افشا کند:

الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان‌بندی مورد انتظار برای ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی؛

ب . موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی و در صورت ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی؛ و

پ . مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۷۹. در صورتی که واحد گزارشگر ذخایر ایجاد شده برای مزایای اجتماعی خود را (که در ازای آن به طور مستقیم از استفاده‌کنندگان مزایای مزبور مابه‌ازایی تقریباً معادل دریافت نمی‌شود) افشا کند، باید موارد افشا مورد نظر در بندهای ۷۷ و ۷۸ را رعایت نماید.

۸۰. واحد گزارشگر باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند، مگر اینکه امکان هرگونه انتقال منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد :

الف. برآورد اثر مالی آن که طبق بندهای ۳۵ تا ۶۷ اندازه‌گیری شده است؛

ب . موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی انتقال منافع اقتصادی؛ و

پ . امکان هرگونه جبران مخارج.

۸۱. 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 ۷۸ (الف) و (ب) و ۸۰ (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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۸۲. چنانچه ذخیره و بدهی احتمالی از شرایط یکسانی ناشی شود، واحد گزارشگر موارد مقرر در بندهای ۷۷ تا ۸۰ را به گونه‌ای افشا می‌کند که ارتباط بین ذخیره و بدهی احتمالی را نشان دهد.

۸۳. چنانچه ورود خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی محتمل باشد، واحد گزارشگر باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی و در صورت امکان، برآوردی از اثر مالی آنها که با استفاده از اصول مربوط به ذخایر مطابق بندهای ۳۵ تا ۴۷ اندازه‌گیری شده‌اند را افشا نماید.

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

۸۵. الزامات افشای بند ۸۳ داراییهای احتمالی حاصل از هر دو نوع عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای را دربرمی‌گیرد. وجود یک دارایی احتمالی در رابطه با درآمدهای مالیاتی منوط به تفسیر رویداد مشمول مالیات است. تعیین رویداد مشمول مالیات برای درآمدهای مالیاتی و کاربردهای بالقوه آن برای افشا داراییهای نامشهود مرتبط با درآمد مالیاتی باید به عنوان یک بخش از پروژه جداگانه درآمدهای غیرمبادله‌ای بررسی شود.

۸۶. چنانچه افشای اطلاعات مقرر در بندهای ۸۰ و ۸۳ عملی نباشد، این واقعیت باید بیان شود.

۸۷. در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مقرر در بندهای ۷۷ تا ۸۳ درخصوص ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه واحد گزارشگر ممکن است به موقعیت واحد گزارشگر لطمه‌ای جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست واحد گزارشگر اطلاعات یاد شده را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

تاریخ اجرا

۸۸. الزامات این استاندارد حسابداری در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.