

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷
ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۱۰	تعاریف
۱۱	ذخایر و سایر بدهیها
۱۲	ارتباط بین ذخایر و بدهیهای احتمالی
۱۴	شناخت
۱۴	ذخایر
۱۵	تعهد فعلی
۱۷	رویداد گذشته
۲۳	محتمل بودن جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی
۲۵	برآورد تعهد به گونه‌ای قابل اتکا
۲۷	بدهیهای احتمالی
۳۱	داراییهای احتمالی
۳۶	اندازه‌گیری
۳۶	بهترین برآورد
۴۲	ریسک و عدم اطمینان
۴۵	ارزش فعلی
۴۸	رویدادهای آتی
۵۱	واگذاری مورد انتظار داراییها
۵۳	جبران مخارج
۵۹	تغییر در ذخایر
۶۱	استفاده از ذخایر
۶۳	بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری
۶۳	زیانهای عملیاتی آتی

فهرست مندرجات

از بند	قراردادهای زیانبار
۶۶	تجدید ساختار
۷۰	افشا
۸۴	شرایط گذار
۹۳	تاریخ اجرا
۹۵	

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

هدف

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 کمک به استفاده‌کنندگان جهت درک ماهیت، زمانبندی و مبلغ آنها می‌باشد.

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد باید توسط تمام واحدهای تجاری برای حسابداری ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، به استثنای موارد زیر، بکار گرفته شود:
 - الف. موارد ناشی از قراردادهای اجرایی، مگر مواردی که قرارداد زیانبار باشد؛ و
 - ب. [حذف شد]
 - پ. مواردی که توسط سایر استانداردها، پوشش داده می‌شود.
۲. این استاندارد، برای ابزارهای مالی (از جمله تضمینها) در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (ابزارهای مالی)، کاربرد ندارد.
۳. قراردادهای اجرایی، قراردادهایی است که به موجب آن هیچ یک از طرفین، هیچ کدام از تعهدات خود را انجام نداده‌اند یا هر دو طرف، بخشی از تعهدات خود را بطور مساوی انجام داده‌اند. این استاندارد برای قراردادهای اجرایی کاربرد ندارد، مگر اینکه زیانبار باشند. [حذف شد]
۴. [حذف شد]
۵. چنانچه در استاندارد دیگری نوع خاصی از ذخایر، بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی مطرح شود، واحد تجاری آن استاندارد را به جای این استاندارد بکار می‌گیرد. برای مثال، در استانداردهای زیر، برخی از انواع ذخایر مطرح شده است:
 - الف. [حذف شد]
 - ب. مالیات بر درآمد (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد مراجعه شود)؛
 - پ. اجاره‌ها (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها مراجعه شود). با وجود این، این استاندارد برای تمام اجاره‌هایی که قبل از تاریخ آغاز اجاره طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، زیانبار شده‌اند، کاربرد دارد. این استاندارد، همچنین برای اجاره‌های کوتاه‌مدت و اجاره‌های با دارایی پایه کم‌ارزش که طبق بند ۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ به حساب منظور می‌شوند و زیانبار شده‌اند، کاربرد دارد.
 - ت. مزایای کارکنان (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان مراجعه شود)؛
 - ث. قراردادهای بیمه (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه مراجعه شود). با این وجود، این استاندارد در مورد ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی بیمه‌گر، به جز موارد ناشی از تعهدات و حقوق قراردادی طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴، کاربرد دارد؛ و
 - ج. مابه‌ازای احتمالی واحد تحصیل‌کننده در یک ترکیب تجاری (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری مراجعه شود)؛ و
 - چ. درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان مراجعه شود). با وجود این، اگر در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ در ارتباط با قراردادهای زیانبار با مشتریان یا قراردادهایی که زیانبار شده است، الزامات خاصی وجود نداشته باشد، این استاندارد برای چنین مواردی کاربرد دارد.
۶. [حذف شد]
۷. این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهیهایی با زمان تسویه یا مبلغ توأم با عدم اطمینان تعریف می‌کند. در برخی کشورها، اصطلاح "ذخیره" در مورد اقلامی مانند استهلاک، کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز استفاده می‌شود. این اقلام، تعدیلات مبلغ دفتری داراییها است و در این استاندارد مطرح نمی‌شود.
۸. اینکه مخارج، به عنوان دارایی محسوب شود یا هزینه، در سایر استانداردها مشخص می‌شود. این موضوعات، در این استاندارد مطرح نمی‌شود. بنابراین، این استاندارد، به حساب دارایی منظور کردن مخارج شناسایی شده در زمان ایجاد ذخیره را منع یا الزامی نمی‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۹. این استاندارد برای ذخیره تجدید ساختار (از جمله عملیات متوقف شده) کاربرد دارد. هرگاه تجدید ساختار تعریف عملیات متوقف شده را احراز کند، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، افشای بیشتر ضرورت می‌یابد.

تعاریف

۱۰. در این استاندارد اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- ذخیره یک بدهی با زمان تسویه یا مبلغ توأم با عدم اطمینان است.
- بدهی تعهد فعلی واحد تجاری ناشی از رویدادهای گذشته است که انتظار می‌رود تسویه آن، منجر به خروج منابع دارای منافع اقتصادی از واحد تجاری شود.
- رویداد تعهدآور رویدادی است که تعهد قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند، به گونه‌ای که موجب می‌شود واحد تجاری، هیچ جایگزین عملی برای تسویه آن تعهد نداشته باشد.
- تعهد قانونی تعهدی است که از موارد زیر ناشی می‌شود:
- الف. یک قرارداد (مطابق مفاد صریح یا ضمنی آن)؛
 - ب. قانون؛ یا
 - پ. سایر الزامات حقوقی.
- تعهد عرفی تعهدی است که بر اثر اقدامات واحد تجاری ایجاد می‌شود، بطوری که:
- الف. 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
 - ب. در نتیجه، واحد تجاری برای آن اشخاص دیگر، انتظاری بجا مبنی بر ایفای مسئولیتهای مزبور، ایجاد کرده است.
- بدهی احتمالی عبارت است از:
- الف. تعهد غیرقطعی که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها با وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد آتی توأم با عدم اطمینان که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد؛ یا
 - ب. تعهد فعلی که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود، اما به دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:
۱. لزوم خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست؛ یا
 ۲. مبلغ تعهد، با قابلیت اتکای کافی قابل اندازه‌گیری نیست.
- دارایی احتمالی یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها با وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد آتی توأم با عدم اطمینان که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.
- قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیر قابل اجتناب ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی است که انتظار می‌رود از آن دریافت شود.
- تجدید ساختار طرحی است که توسط مدیریت، برنامه‌ریزی و کنترل می‌شود و بطور با اهمیتی:
- الف. دامنه فعالیتهای تجاری را تغییر می‌دهد؛ یا
 - ب. شیوه اداره آن فعالیتهای تجاری را تغییر می‌دهد.

ذخایر و سایر بدهیها

۱۱. ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند پرداختنی‌های تجاری و سایر بدهیهای معوق متمایز کرد، زیرا در مورد زمان تسویه یا مبلغ مخارج آتی مورد نیاز برای تسویه آن، عدم اطمینان وجود دارد. در مقابل:
- الف. پرداختنی‌های تجاری، بدهیهای قابل پرداخت بابت دریافت یا ارائه کالاها یا خدمات است که صورتحساب آن دریافت شده یا بطور رسمی، با ارائه‌کننده توافق شده است؛ و
 - ب. بدهیهای معوق، بدهیهای قابل پرداخت بابت کالاها یا خدماتی است که دریافت یا ارائه شده، اما پرداخت نشده، صورتحساب آن دریافت نشده یا بطور رسمی با ارائه‌کننده توافق نشده است، که شامل مبالغ بدهی به کارکنان (از جمله، مبالغ مربوط به مرخصی استفاده‌نشده) می‌باشد. اگرچه گاهی برآورد مبلغ یا زمان تسویه بدهیهای معوق ضروری است، اما عدم اطمینان آن بسیار کمتر از ذخایر است.
- بدهیهای معوق اغلب به عنوان قسمتی از پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها گزارش می‌شود، در حالی که ذخایر، جداگانه گزارش می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

ارتباط بین ذخایر و بدهیهای احتمالی

۱۲. بطور کلی تمام ذخایر احتمالی هستند، زیرا از نظر زمان تسویه یا مبلغ، توأم با عدم اطمینان می‌باشند. اما در این استاندارد، اصطلاح «احتمالی» برای بدهیها و داراییهای استفاده می‌شود که شناسایی نمی‌شوند، زیرا موجودیت آنها صرفاً با وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد آتی توأم با عدم اطمینان که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید می‌گردد. افزون بر این، اصطلاح «بدهی احتمالی» برای بدهیهای استفاده می‌شود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.
۱۳. این استاندارد بین موارد زیر تمایز قایل می‌شود:
- الف. ذخایر - که به عنوان بدهی شناسایی می‌شود (با فرض اینکه بتوان برآوردی قابل اتکا انجام داد)، زیرا تعهدات فعلی است و لزوم خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهدات، محتمل است.
- ب. بدهیهای احتمالی - که به دلایل زیر به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود:
۱. تعهدات غیرقطعی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منابع دارای منافع اقتصادی شود، هنوز تأیید نشده است؛ یا
 ۲. تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت این استاندارد را احراز نمی‌کند (زیرا لزوم خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد مبلغ تعهد به گونه‌ای که به اندازه کافی قابل اتکا باشد، امکانپذیر نمی‌باشد).

شناخت

ذخایر

۱۴. ذخیره باید زمانی شناسایی شود که:
- الف. واحد تجاری در نتیجه رویدادی در گذشته، تعهد فعلی (قانونی یا عرفی) داشته باشد؛
- ب. خروج منابع دارای منافع اقتصادی که برای تسویه تعهد لازم است، محتمل باشد؛ و
- پ. برآورد قابل اتکا از مبلغ تعهد، امکانپذیر باشد؛
- اگر این شرایط احراز نشود، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.
- تعهد فعلی**
۱۵. در موارد نادر، وجود تعهد فعلی روشن نیست. در این موارد، در صورتی که با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس، احتمال وجود تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری بیش از عدم وجود آن باشد، چنین فرض می‌شود رویدادی در گذشته موجب ایجاد تعهد فعلی شده است.
۱۶. در بیشتر موارد، روشن است که آیا رویداد گذشته موجب ایجاد تعهد فعلی شده است یا خیر. در موارد نادر، برای مثال در دعوی حقوقی، امکان دارد درباره اینکه آیا رویدادهای خاصی واقع شده یا آن رویدادها موجب تعهد فعلی شده است، اختلاف نظر وجود داشته باشد. در این موارد، واحد تجاری با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس، از جمله، برای مثال، نظر کارشناسان، وجود تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری را تعیین می‌کند. شواهد مورد نظر شامل هر گونه شواهد بیشتری است که بر مبنای رویدادهای پس از دوره گزارشگری فراهم شده است. بر اساس این شواهد:
- الف. هرگاه احتمال وجود تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری بیشتر از عدم وجود آن باشد، واحد تجاری ذخیره شناسایی می‌کند (مشروط به اینکه معیارهای شناخت احراز شود)؛ و
- ب. هرگاه احتمال عدم وجود تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری بیشتر باشد، واحد تجاری بدهی احتمالی را افشا می‌کند، مگر اینکه احتمال خروج منابع دارای منافع اقتصادی، بعید باشد (به بند ۸۶ مراجعه شود).

رویداد گذشته

۱۷. رویدادی در گذشته که موجب تعهد فعلی می‌شود، رویداد تعهدآور نام دارد. برای اینکه رویدادی تعهدآور باشد، ضرورت دارد واحد تجاری هیچ جایگزین عملی برای تسویه تعهد ایجادشده بر اثر این رویداد نداشته باشد. این موضوع تنها در موارد زیر صادق است:
- الف. هرگاه تسویه تعهد به موجب قانون، اجباری باشد؛ یا
- ب. در مورد تعهد عرفی، زمانی که رویداد مورد نظر (که ممکن است اقدام واحد تجاری باشد) انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای تعهد توسط واحد تجاری، در اشخاص دیگر ایجاد کند.
۱۸. صورتهای مالی، به وضعیت مالی واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری آن مربوط می‌شود و نه وضعیت احتمالی آن در آینده. بنابراین، برای مخارجی که جهت فعالیت در آینده تحمل می‌شود، ذخیره شناسایی نمی‌شود. تنها بدهیهای در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شود که در پایان دوره گزارشگری وجود داشته باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۱۹. تنها تعهداتی به عنوان ذخیره شناسایی می‌شود که ناشی از رویدادهای گذشته و مستقل از اقدامات آتی واحد تجاری (یعنی اجرای امور آتی فعالیتهای تجاری آن) باشد. مثالهایی از این تعهدات، جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیرقانونی محیط زیست است که صرف‌نظر از اقدامات آتی واحد تجاری، تسویه هر دو منجر به خروج منابع دارای منافع اقتصادی خواهد شد. همچنین، واحد تجاری بابت مخارج برچیدن تأسیسات نفتی یا مرکز انرژی هسته‌ای، به میزان تعهد واحد تجاری برای جبران خسارتهایی که تا کنون وارد کرده است، ذخیره شناسایی می‌کند. در مقابل، واحد تجاری ممکن است به دلیل فشارهای تجاری یا الزامات قانونی، تمایل یا نیاز داشته باشد مخارجی را برای فعالیتی خاص در آینده، تقبل کند (برای مثال، با نصب فیلترهای تصفیه غبار در یک کارخانه معین). از آنجا که واحد تجاری با اقدامات آتی خود، برای مثال با تغییر روش عملیات خود، می‌تواند از مخارج آتی جلوگیری کند، برای آن مخارج آتی، تعهد فعلی ندارد و ذخیره‌ای شناسایی نمی‌شود.

۲۰. تعهد همواره مستلزم طرف دیگری است که آن تعهد نسبت به وی وجود دارد. با وجود این، مشخص بودن هویت طرف تعهد، ضرورت ندارد. در واقع، ممکن است تعهد، نسبت به عموم باشد. از آنجا که تعهد همواره مستلزم پذیرش مسئولیت در قبال طرف دیگر است، تصمیم مدیریت یا هیئت مدیره، موجب ایجاد تعهد عرفی در پایان دوره گزارشگری نمی‌شود، مگر اینکه قبل از پایان دوره گزارشگری، این تصمیم به روشی کاملاً مشخص به اشخاصی که از آن تأثیر می‌گیرند، اطلاع داده شود تا در آنها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد تجاری ایجاد شود.

۲۱. رویدادی که در زمان وقوع ایجاد تعهد نمی‌کند، ممکن است مدتی بعد، به دلیل تغییر در قانون یا به دلیل اقدام واحد تجاری (برای مثال، صدور یک اطلاعیه عمومی) که موجب ایجاد تعهد عرفی می‌شود، تعهد ایجاد کند. برای مثال، زمانی که محیط زیست تخریب می‌شود، ممکن است تعهدی برای جبران آن وجود نداشته باشد، اما اگر مقررات جدیدی، اصلاح خسارت موجود را الزامی کند یا واحد تجاری، مسئولیت جبران خسارت را در برابر عموم بپذیرد به گونه‌ای که تعهد عرفی ایجاد شود، رویداد تعهد‌آور خواهد بود.

۲۲. هرگاه جزئیات قانون جدید پیشنهادی هنوز نهایی نشده باشد، تعهد تنها در صورتی ایجاد می‌شود که تصویب قانون طبق همان پیش‌نویس اولیه، تقریباً قطعی باشد. برای مقاصد این استاندارد، با چنین تعهدی همانند تعهد قانونی برخورد می‌شود. شرایط متفاوت حاکم بر تصویب قانون، موجب می‌شود تا تعیین رویدادی واحد که حاکی از قطعیت یافتن تقریبی تعهد قانونی است، غیرممکن شود. در بسیاری موارد، تا زمانی که قانون تصویب نشود، اطمینان از قطعیت تصویب قانون، غیرممکن است.

محتمل بودن جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی

۲۳. برای اینکه بدهی شرایط شناخت را احراز کند، نه تنها باید تعهد فعلی وجود داشته باشد، بلکه محتمل بودن جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه آن تعهد نیز ضرورت دارد. برای مقاصد این استاندارد^۱ جریان خروج منابع یا رویدادهای دیگر، در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد، یعنی احتمال اینکه رویداد واقع شود، بیش از این احتمال است که واقع نشود. چنانچه وجود تعهد فعلی محتمل نباشد، واحد تجاری بدهی احتمالی افشا می‌کند، مگر اینکه احتمال جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی، بعید باشد (به بند ۸۶ مراجعه شود).

۲۴. در صورت وجود چند تعهد مشابه (مثل ضمانت‌نامه‌های محصول یا قراردادهای مشابه)، محتمل بودن جریان خروجی لازم برای تسویه، با در نظر گرفتن جمع تعهدات هر گروه تعیین می‌شود. با وجود اینکه ممکن است احتمال جریان خروجی برای هر قلم کم باشد، اما جریان خروج منابع برای تسویه مجموع تعهدات آن گروه ممکن است به میزان کافی محتمل باشد. در این صورت (اگر سایر معیارهای شناخت احراز گردد)، ذخیره شناسایی می‌شود.

برآورد تعهد به گونه‌ای قابل اتکا

۲۵. استفاده از برآوردها، بخش اصلی تهیه صورتهای مالی است و قابلیت اتکای آنها را تضعیف نمی‌کند. این موضوع، به‌ویژه در مورد ذخایر درست است که از نظر ماهیت، نسبت به بیشتر اقلام صورت وضعیت مالی، از عدم اطمینان بیشتری برخوردار می‌باشد. به جز در موارد بسیار نادر، واحد تجاری می‌تواند دامنه نتایج ممکن را تعیین کند و در نتیجه، می‌تواند برآوردی از تعهدات انجام دهد که برای استفاده در شناخت ذخیره، به اندازه کافی قابل اتکا است.

۲۶. در موارد بسیار نادر که نمی‌توان هیچ برآورد قابل اتکایی انجام داد، بدهی موجود قابل شناسایی نیست. این بدهی، به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌شود (به بند ۸۶ مراجعه شود).

۱. تفسیر "محتمل" در این استاندارد به عنوان "احتمال وقوع بیشتر نسبت به عدم وقوع"، لزوماً در سایر استانداردها کاربرد ندارد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

بدهیهای احتمالی

۲۷. واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.
۲۸. بدهی احتمالی، طبق بند ۸۶ افشا می‌شود، مگر اینکه احتمال جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی بعید باشد.
۲۹. اگر واحد تجاری بطور مشترک و منفرد، مسئول تعهد باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط اشخاص دیگر ایفا شود، بدهی احتمالی محسوب می‌شود. واحد تجاری برای آن بخش از تعهد که خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای آن محتمل است ذخیره شناسایی می‌کند، به استثنای شرایط بسیار نادر که هیچ برآورد قابل اتکایی امکانپذیر نباشد.
۳۰. ممکن است بدهیهای احتمالی به گونه‌ای تغییر کند که در آغاز، انتظار آن نمی‌رفت. بنابراین، این بدهیها بطور مستمر ارزیابی می‌شود تا تعیین گردد که آیا جریان خروج منابع دارای منافع اقتصادی محتمل شده است یا خیر. اگر لزوم جریان خروج منافع اقتصادی آتی برای اقلامی که پیش از این به عنوان بدهی احتمالی محسوب شده است محتمل گردد، در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در میزان احتمال در آن واقع می‌شود، ذخیره شناسایی می‌گردد (به استثنای شرایط بسیار نادر که هیچ برآورد قابل اتکایی امکانپذیر نباشد).

داراییهای احتمالی

۳۱. واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.
۳۲. داراییهای احتمالی، معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیرمنتظره‌ای ناشی می‌شود که احتمال جریان ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری را ممکن می‌کند. مثال مربوط، ادعایی است که واحد تجاری از طریق مراحل قانونی پیگیری می‌کند که نتیجه آن نامعلوم است.
۳۳. داراییهای احتمالی در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود، زیرا این امر موجب شناسایی در آمدی می‌شود که ممکن است هرگز تحقق نیابد. با وجود این، هرگاه تحقق درآمد تقریباً قطعی باشد، دارایی مربوط، دارایی احتمالی نیست و شناخت آن صحیح است.
۳۴. طبق الزام بند ۸۹، دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که جریان ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.
۳۵. داراییهای احتمالی بطور مستمر ارزیابی می‌شود تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. اگر ایجاد جریان ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی شده باشد، دارایی و درآمد مربوط، در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در آن واقع شده است، شناسایی می‌شود. در صورتی که جریان ورود منافع اقتصادی محتمل شود، واحد تجاری دارایی احتمالی افشا می‌کند (به بند ۸۹ مراجعه شود).

اندازه‌گیری

بهترین برآورد

۳۶. مبلغ شناسایی شده به عنوان ذخیره، باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری لازم است.
۳۷. بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد تجاری به طور منطقی پرداخت می‌کند تا تعهدی را در پایان دوره گزارشگری تسویه کند یا در آن زمان، آن را به شخص ثالث انتقال دهد. تسویه یا انتقال تعهد در پایان دوره گزارشگری، اغلب غیرممکن یا غیراقتصادی است. با وجود این، برآورد مبلغی که واحد تجاری به طور منطقی برای تسویه یا انتقال تعهد می‌پردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری است.
۳۸. برآورد نتایج و آثار مالی، بر اساس قضاوت مدیریت واحد تجاری تعیین و بر اساس تجربه معاملات مشابه و در برخی مواقع گزارش کارشناسان مستقل، تکمیل می‌شود. شواهد موردنظر، شامل هر شواهد اضافی است که رویدادهای پس از دوره گزارشگری به دست می‌دهد.
۳۹. نحوه برخورد با عدم اطمینان مبلغی که به عنوان ذخیره شناسایی می‌شود، بر حسب شرایط، متفاوت است. هرگاه ذخیره اندازه‌گیری شده، شامل اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق وزن دادن به تمام نتایج ممکن بر حسب احتمالات مربوط برآورد می‌شود. این روش آماری برآورد، "ارزش مورد انتظار" نامیده می‌شود. بنابراین، ذخیره متناسب با احتمال از دست دادن مبلغی معین، برای مثال ۶۰ درصد یا ۹۰ درصد، متفاوت خواهد بود. هرگاه دامنه پیوسته‌ای از نتایج احتمالی موجود باشد و احتمال هر نقطه از این دامنه تقریباً برابر با سایر نقاط باشد، از نقطه میانی دامنه مزبور استفاده می‌شود.

مثال

یک واحد تجاری، کالاها را با ضمانت‌نامه می‌فروشد که به موجب آن، مشتریان بابت مخارج تعمیر هرگونه عیب و نقص ناشی از ساخت که طی شش ماه اول پس از خرید بروز می‌نماید، تحت پوشش قرار می‌گیرند. چنانچه عیب و نقص جزئی در تمام محصولات فروخته شده کشف شود، مخارج تعمیر ۱ میلیون خواهد بود. اگر عیب و نقص عمده در تمام محصولات فروخته شده کشف شود، مخارج تعمیر ۸ میلیون خواهد بود. تجربه گذشته و انتظارات آتی واحد تجاری نشان می‌دهد که در سال آینده، ۷۵

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

مثال
درصد کالاهای فروش رفته هیچ عیب و نقصی نخواهد داشت، ۲۰ درصد کالاهای فروش رفته عیب و نقص جزئی خواهد داشت و ۵ درصد کالاهای فروش رفته دارای عیب و نقص عمده خواهد بود. طبق الزامات بند ۲۴، واحد تجاری احتمال جریان خروجی برای تعهدات ضمانت را بطور کلی برآورد می‌کند. ارزش مورد انتظار مخارج تعمیرات برابر است با: $400000 = (80000 \times 5\%) + (100000 \times 20\%) + (70000 \times 75\%)$

۴۰. در مواردی که تعهدی واحد اندازه‌گیری می‌شود، محتمل‌ترین نتیجه، ممکن است بهترین برآورد از بدهی باشد. با وجود این، حتی در این موارد، واحد تجاری سایر نتایج ممکن را در نظر می‌گیرد. اگر بخش عمده دیگر نتایج ممکن، بالاتر یا پایین‌تر از محتمل‌ترین نتیجه باشد، بهترین برآورد، مبلغی بالاتر یا پایین‌تر است. برای مثال، اگر واحد تجاری مجبور شود نقص جدی یکی از ماشین‌آلات اصلی ساخته‌شده برای مشتری را رفع کند، محتمل‌ترین نتیجه ممکن برای تعمیر، موفق شدن در بار اول به بهای ۱۰۰۰ واحد پول است، اما اگر به احتمال زیاد تلاشهای بیشتر ضرورت یابد، ذخیره به میزان بالاتری در نظر گرفته می‌شود.
۴۱. با توجه به اینکه آثار مالیاتی ذخیره و تغییرات آن، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ بررسی می‌شود، ذخیره قبل از مالیات اندازه‌گیری می‌گردد.

ریسک و عدم اطمینان

۴۲. برای دستیابی به بهترین برآورد ذخیره، باید ریسکها و عدم اطمینانهای حاکم بر بسیاری از رویدادها و شرایط، در نظر گرفته شود.
۴۳. ریسک بیانگر تغییر پذیری نتایج است. تعدیل بابت ریسک ممکن است مبلغ بدهی اندازه‌گیری شده را افزایش دهد. در شرایط عدم اطمینان، برای پرهیز از بیش‌نمایی درآمدها یا داراییها و کم‌نمایی هزینه‌ها یا بدهیها، احتیاط در اعمال قضاوت ضروری است. اگرچه، وجود عدم اطمینان ایجاد ذخایر اضافی یا بیش‌نمایی عمدی بدهیها را توجیه نمی‌کند. برای مثال، در صورتی که هزینه‌های پیش‌بینی شده مربوط به یک پیامد نامطلوب خاص، با احتیاط برآورد شود، احتمال آن پیامد، بطور عمدی، بیش از واقع در نظر گرفته نمی‌شود. باید مراقب بود تا از تعدیل مضاعف بابت ریسک و عدم اطمینان و در نتیجه، بیش‌نمایی ذخیره، اجتناب شود.
۴۴. افشای عدم اطمینان حاکم بر مبلغ مخارج، طبق بند ۸۵(ب) انجام می‌شود.

ارزش فعلی

۴۵. چنانچه اثر ارزش زمانی پول بااهمیت باشد، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد.
۴۶. به دلیل ارزش زمانی پول، ذخایر مربوط به جریانهای خروج نقد که مدت کمی پس از دوره گزارشگری ایجاد می‌شود، زیانبارتر از ذخایری است که جریانهای خروج نقد آن با مبلغ یکسان، دیرتر ایجاد شود. بنابراین، هرگاه اثر مزبور بااهمیت باشد، ذخایر تنزیل می‌شود.
۴۷. نرخ (یا نرخهای) تنزیل باید نرخ (نرخهای) قبل از مالیات باشد، به‌گونه‌ای که برآورد فعلی بازار از ارزش زمانی پول و ریسکهای خاص آن بدهی را مشخص کند. نرخ(های) تنزیل نباید منعکس‌کننده ریسکهایی باشد که برآورد جریانهای نقدی آتی، بابت آن تعدیل شده است.

رویدادهای آتی

۴۸. رویدادهای آتی که ممکن است بر مبلغ لازم برای تسویه تعهد مؤثر باشد، در صورتی باید در مبلغ ذخیره منظور شود که در مورد رخداد آنها، شواهد عینی کافی وجود داشته باشد.
۴۹. رویدادهای آتی مورد انتظار، ممکن است در اندازه‌گیری ذخایر، اهمیت ویژه‌ای داشته باشد. برای مثال، ممکن است واحد تجاری معتقد باشد که مخارج برچیدن کارگاه در پایان عمر آن، به دلیل تغییرات آتی فناوری، کاهش خواهد یافت. مبلغ شناسایی شده، منعکس‌کننده انتظار معقول ناظران بی‌طرف دارای صلاحیت فنی با در نظر گرفتن تمام شواهد در دسترس مربوط به فناوری است که در زمان برچیدن دراختیار خواهد بود. بنابراین، مناسب است که برای مثال، کاهش مخارج مورد انتظار مربوط به افزایش تجربه در بکارگیری فناوری موجود یا مخارج مورد انتظار بکارگیری فناوری موجود برای عملیات برچیدن گسترده‌تر یا پیچیده‌تر از قبل، در نظر گرفته شود. با وجود این، واحد تجاری ایجاد فناوری کاملاً جدید برای برچیدن را پیش‌بینی نمی‌کند، مگر اینکه با شواهد عینی کافی پشتیبانی شود.
۵۰. اثر قانون جدید احتمالی در اندازه‌گیری تعهد فعلی، هنگامی در نظر گرفته می‌شود که شواهد عینی کافی مبنی بر قطعیت تقریبی تصویب قانون وجود داشته باشد. تنوع شرایطی که در عمل به وجود می‌آید، تعیین رویدادی واحد را که در هر مورد، شواهد عینی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

کافی فراهم کند، غیرممکن می‌سازد. در خصوص آنچه قانون الزام می‌کند و قطعیت تقریبی تصویب قانون و زمان اجرایی شدن آن، شواهد لازم است. در بسیاری موارد، شواهد عینی کافی تا زمان تصویب قانون جدید، وجود نخواهد داشت.

واگذاری مورد انتظار داراییها

۵۱. سود حاصل از واگذاری مورد انتظار داراییها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود.
۵۲. سود حاصل از واگذاری مورد انتظار داراییها در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته نمی‌شود، حتی اگر واگذاری مورد انتظار، با رویداد ایجادکننده ذخیره، رابطه نزدیک داشته باشد. در عوض، واحد تجاری سود حاصل از واگذاری مورد انتظار داراییها را در زمان تعیین شده در استاندارد مربوط به داراییهای مورد نظر، شناسایی می‌کند.

جبران مخارج

۵۳. هرگاه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره، توسط شخص دیگری جبران شود، این جبران مخارج تنها زمانی باید شناسایی شود که در صورت تسویه تعهد توسط واحد تجاری، دریافت آن تقریباً قطعی باشد. این جبران مخارج، باید به صورت دارایی جداگانه در نظر گرفته شود. مبلغ شناسایی شده بابت جبران مخارج، نباید مازاد بر مبلغ ذخیره باشد.
۵۴. در صورت سود و زیان جامع، می‌توان هزینه مربوط به ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد.
۵۵. برخی مواقع، واحد تجاری انتظار دارد طرف دیگری، تمام یا بخشی از مخارج لازم برای تسویه ذخیره را پرداخت کند (برای مثال، از طریق قراردادهای بیمه، مفاد مربوط به جبران خسارت یا ضمانت‌نامه‌های عرضه‌کنندگان). ممکن است طرف دیگر، مبلغ پرداخت شده توسط واحد تجاری را به واحد تجاری برگرداند یا آن مبلغ را بطور مستقیم پرداخت کند.
۵۶. در بیشتر موارد، واحد تجاری بابت کل مبلغ موردنظر، همچنان متعهد باقی می‌ماند، به گونه‌ای که اگر شخص ثالث، به هر دلیلی تعهد خود را ایفا نکند، واحد تجاری باید تمام مبلغ را تسویه کند. در این وضعیت، برای تمام مبلغ بدهی، ذخیره شناسایی می‌شود و در صورتی بابت جبران مخارج مورد انتظار، دارایی جداگانه شناسایی می‌گردد که در صورت تسویه بدهی توسط واحد تجاری، دریافت بابت جبران مخارج تقریباً قطعی باشد.
۵۷. در برخی موارد، واحد تجاری در صورت عدم ایفای تعهد توسط شخص ثالث، بابت مخارج مورد نظر متعهد نخواهد بود. در چنین مواردی، واحد تجاری بابت آن مخارج، هیچ بدهی ندارد و ذخیره‌ای شناسایی نمی‌کند.
۵۸. همان‌طور که در بند ۲۹ اشاره شد، تعهدی که واحد تجاری بطور مشترک و منفرد بابت آن مسئولیت دارد، به میزانی که انتظار می‌رود تعهد توسط سایر طرفین تسویه شود، بدهی احتمالی است.

تغییر در ذخایر

۵۹. ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود و برای انعکاس بهترین برآورد جاری، تعدیل گردد. هرگاه لزوم خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.
۶۰. در صورت استفاده از تنزیل، برای انعکاس گذشت زمان، مبلغ دفتری ذخیره در هر دوره افزایش می‌یابد. این افزایش به عنوان مخارج مالی شناسایی می‌شود.

استفاده از ذخایر

۶۱. ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در ابتدا برای آن شناسایی شده است.
۶۲. تنها مخارجی که مربوط به ذخیره اولیه است از آن کسر می‌شود. کسر مخارج از ذخیره‌ای که در ابتدا با هدف دیگری شناسایی شده است، تأثیر دو رویداد متفاوت را پنهان می‌کند.

بکارگیری قواعد شناخت و اندازه‌گیری

زیانهای عملیاتی آتی

۶۳. بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره شناسایی شود.
۶۴. زیانهای عملیاتی آتی، تعریف بدهی در بند ۱۰ و معیارهای عمومی شناخت ذخایر طبق بند ۱۴ را احراز نمی‌کند.
۶۵. انتظار زیانهای عملیاتی آتی، بیانگر این است که ارزش بعضی از داراییهای عملیاتی ممکن است کاهش یافته باشد. واحد تجاری این داراییها را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش (ازنش) داراییها، بابت کاهش ارزش آزمون می‌کند.

قراردادهای زیانبار

۶۶. چنانچه واحد تجاری قراردادی زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی و اندازه‌گیری شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

۶۷. بسیاری از قراردادهای (برای مثال، برخی سفارشهای خرید عادی) را می‌توان بدون پرداخت خسارت به طرف دیگر، فسخ کرد و بنابراین، تعهدی وجود ندارد. سایر قراردادها، هم حقوق و هم تعهداتی را برای هریک از طرفین قرارداد ایجاد می‌کنند. هرگاه رویدادهایی، موجب زیانبار شدن این قراردادها شود، قرارداد در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد و بدهی وجود دارد که شناسایی می‌شود. قراردادهای اجرایی که زیانبار نیستند، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرند.
۶۸. طبق این استاندارد، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار قابل دریافت از آن باشد. مخارج غیرقابل اجتناب ناشی از قرارداد، منعکس‌کننده حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد، یعنی معادل اقل زیان ناشی از اجرای قرارداد و هرگونه جبران خسارت یا جرائم ناشی از ترک قرارداد است.
۶۹. قبل از در نظر گرفتن ذخیره جداگانه برای قرارداد زیانبار، واحد تجاری زیان کاهش ارزش داراییهای تخصیصی به آن قرارداد را شناسایی می‌کند (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ مراجعه شود).

تجدید ساختار

۷۰. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که در دامنه تعریف تجدید ساختار قرار می‌گیرد:
- الف. فروش یا توقف یک فعالیت تجاری؛
- ب. بستن مکان فعالیتهای تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیتهای تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر؛
- پ. تغییرات در ساختار مدیریت، برای مثال، حذف یک رده از مدیریت؛ و
- ت. تجدید سازمان بنیادی که اثر بااهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد تجاری دارد.
۷۱. برای مخارج تجدید ساختار، تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر، مندرج در بند ۱۴، احراز شود. بندهای ۷۲ تا ۸۳، چگونگی بکارگیری معیارهای عمومی شناخت در مورد تجدید ساختارها را تعیین می‌کند.
۷۲. تعهد عرفی بابت تجدید ساختار، تنها زمانی ایجاد می‌شود که واحد تجاری:
- الف. برای تجدید ساختار طرح تفصیلی مصوب داشته باشد که حداقل، موارد زیر را مشخص کند:
۱. فعالیت تجاری یا بخشی از فعالیت تجاری مورد نظر؛
 ۲. مکانهای اصلی متأثر از تجدید ساختار؛
 ۳. مکان، وظیفه و تعداد تقریبی کارکنانی که بابت خاتمه خدمت، به آنها مزایایی پرداخت خواهد شد؛
 ۴. مخارجی که تقبل خواهد شد؛ و
 ۵. زمانی که طرح اجرا خواهد شد؛ و
- ب. با شروع اجرای آن طرح یا اعلام ویژگیهای اصلی آن به اشخاصی که از آن متأثر می‌شوند، انتظاری بجا مبنی بر اینکه تجدید ساختار انجام خواهد شد، در آن اشخاص ایجاد کند.
۷۳. شواهدی از اینکه واحد تجاری اجرای طرح تجدید ساختار را شروع کرده است، برای مثال، از طریق پیاده‌سازی ماشین‌آلات یا فروش داراییها یا اعلام عمومی ویژگیهای اصلی طرح، فراهم می‌شود. اعلام عمومی یک طرح تفصیلی برای تجدید ساختار، تنها در صورتی تعهد عرفی برای تجدید ساختار ایجاد می‌کند که با جزئیات کامل (یعنی تعیین ویژگیهای اصلی طرح) باشد و به روشی انجام شود که در طرفهای دیگر مانند مشتریان، عرضه‌کنندگان و کارکنان (یا نمایندگان آنها) انتظاری بجا مبنی بر اینکه تجدید ساختار انجام خواهد شد، ایجاد کند.
۷۴. برای آنکه طرح، هنگام اعلام به اشخاص متأثر از آن، به اندازه‌ای کامل باشد که تعهد عرفی ایجاد کند، اجرای آن مستلزم برنامه‌ریزی است تا به موقع شروع و در یک چارچوب زمانی تکمیل شود، به گونه‌ای که ایجاد تغییر بااهمیت در طرح غیرمحمّل باشد. اگر انتظار رود قبل از شروع تجدید ساختار، تأخیر طولانی وجود داشته باشد یا تجدید ساختار به گونه‌ای غیرمعقول طولانی شود، بعید است که آن طرح در دیگران انتظاری بجا مبنی بر تعهد واحد تجاری به تجدید ساختار، ایجاد کند زیرا چارچوب زمانی برای واحد تجاری فرصت تغییر در طرحهای خود ایجاد می‌کند.
۷۵. تصمیم مدیریت یا هیئت مدیره برای تجدید ساختار پیش از پایان دوره گزارشگری، تعهد اعتباری در پایان دوره گزارشگری ایجاد نمی‌کند، مگر اینکه واحد تجاری پیش از پایان دوره گزارشگری:
- الف. اجرای طرح تجدید ساختار را شروع کرده باشد؛ یا
- ب. ویژگیهای اصلی طرح تجدید ساختار را به اشخاصی که تحت تأثیر آن قرار می‌گیرند، به گونه‌ای کاملاً مشخص، اعلام کرده باشد تا در آنها انتظاری بجا مبنی بر اینکه واحد تجاری تجدید ساختار خواهد کرد، ایجاد کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷

ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

- چنانچه واحد تجاری، تنها پس از دوره گزارشگری، شروع به اجرای طرح تجدید ساختار کند یا ویژگیهای اصلی آن را برای اشخاص متأثر از آن اعلام نماید، اگر تجدید ساختار با اهمیت باشد و عدم افشای آن، تصمیمات اقتصادی که استفاده کنندگان بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌کنند را تحت تأثیر قرار دهد، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۰ رویدادهای پس از دوره گزارشگری، افشای آن الزامی می‌شود.
۷۶. اگر چه تعهد عرفی، تنها با تصمیم مدیریت ایجاد نمی‌شود، اما ممکن است سایر رویدادهای گذشته، همراه با این تصمیم موجب ایجاد تعهد شود. برای مثال، مذاکرات با نمایندگان کارکنان برای پرداختهای مربوط به پایان خدمت یا مذاکرات با خریداران در مورد فروش یک بخش عملیاتی، ممکن است فقط با تصویب هیئت مدیره واقع شود. پس از تصویب و اعلام به اشخاص دیگر، واحد تجاری در صورت احراز شرایط بند ۷۲، تعهد عرفی برای تجدید ساختار دارد.
۷۷. در برخی کشورها، اختیار نهایی به هیئتی واگذار می‌شود که اعضای آن را نمایندگان ذینفعانی به جز مدیریت (مانند کارکنان) تشکیل می‌دهد یا ابلاغ به این نمایندگان ممکن است پیش از تصمیم آن هیئت ضرورت یابد. از آنجا که تصمیم این هیئت، مستلزم اطلاع‌رسانی به این نمایندگان است، ممکن است اطلاع‌رسانی منجر به تعهد عرفی برای تجدید ساختار شود.
۷۸. تا زمانی که واحد تجاری، متعهد به فروش یک بخش عملیاتی نشده است، یعنی توافق فروش تعهدآور وجود ندارد، هیچ تعهدی برای فروش آن بخش عملیاتی ایجاد نشده است.
۷۹. حتی اگر واحد تجاری تصمیم گرفته باشد یک بخش عملیاتی را بفروشد و آن تصمیم را بطور عمومی اعلام کرده باشد، تا زمانی که خریدار مشخص نشود و قرارداد فروش تعهدآور وجود نداشته نباشد، نمی‌توان واحد تجاری را متعهد به فروش کرد. تا زمانی که قرارداد فروش تعهدآور وجود ندارد، واحد تجاری می‌تواند نظر خود را تغییر دهد و در عمل، در صورتی که نتواند خریداری با شرایط قابل قبول بیابد، راهکار دیگری را برمی‌گزیند. هرگاه فروش بخش عملیاتی، به عنوان بخشی از تجدید ساختار در نظر گرفته شود، داراییهای آن بخش عملیاتی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، از نظر کاهش ارزش بررسی می‌شود. اگر فروش، فقط بخشی از تجدید ساختار باشد، ممکن است برای سایر بخشهای تجدید ساختار، قبل از آنکه توافق فروش تعهدآور وجود داشته باشد، تعهد عرفی ایجاد شود.
۸۰. ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختاری باشد که واجد هر دو شرط زیر است:
- الف. برای تجدید ساختار ضروری است؛ و
 - ب. به فعالیتهای مستمر واحد تجاری مربوط نیست.
۸۱. ذخیره تجدید ساختار، شامل مخارجی مانند موارد زیر نمی‌شود:
- الف. بازآموزی یا جابجایی کارکنان دائم؛
 - ب. بازاریابی؛ یا
 - پ. سرمایه‌گذاری در سیستم‌ها و شبکه‌های توزیع جدید.
- این مخارج، مربوط به اداره فعالیتهای تجاری در آینده است و در پایان دوره گزارشگری، بدهی مربوط به تجدید ساختار نمی‌باشد. این مخارج بر همان اساسی شناسایی می‌شود که فرض می‌شود آنها مستقل از تجدید ساختار ایجاد شده‌اند.
۸۲. برای زیانهای عملیاتی قابل تشخیص تا تاریخ تجدید ساختار، ذخیره در نظر گرفته نمی‌شود، مگر اینکه طبق تعریف بند ۱۰، قراردادی زیانبار باشد.
۸۳. طبق بند ۵۱، سود غیر عملیاتی حاصل از واگذاری مورد انتظار داراییها، در اندازه‌گیری ذخیره تجدید ساختار در نظر گرفته نمی‌شود، حتی اگر فروش داراییها بخشی از تجدید ساختار تلقی شود.

افشا

۸۴. واحد تجاری باید برای هر طبقه از ذخایر، موارد زیر را افشا کند:
- الف. مبلغ دفتری در ابتدا و پایان دوره؛
 - ب. ذخایر ایجاد شده طی دوره، شامل افزایش ذخایر موجود؛
 - پ. مبالغ استفاده شده (یعنی تحقق یافته یا هزینه شده در مقابل ذخیره) طی دوره؛
 - ت. مبالغ استفاده نشده برگشت شده طی دوره؛ و
 - ث. افزایش مبلغ تنزیل شده طی دوره، ناشی از گذشت زمان و اثر هرگونه تغییر در نرخ تنزیل.
- ارائه اطلاعات مقایسه‌ای الزامی نیست.
۸۵. واحد تجاری باید برای هر طبقه از ذخایر، موارد زیر را افشا کند:
- الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمانبندی مورد انتظار برای جریانهای خروج منافع اقتصادی؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

- ب. بیان عدم اطمینانهای مربوط به مبلغ یا زمانبندی جریانهای خروجی مزبور. در صورت ضرورت ارائه اطلاعات کافی، واحد تجاری باید مقروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی را طبق بند ۴۸ افشا کند؛ و
- پ. مبلغ هرگونه جبران مخارج مورد انتظار، همراه با مبلغ هر دارایی که بابت آن جبران مخارج مورد انتظار شناسایی شده است.
۸۶. واحد تجاری باید برای هر طبقه از بدهیهای احتمالی، در پایان دوره گزارشگری شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و در صورت عملی بودن، موارد زیر را افشا کند، مگر اینکه احتمال هرگونه جریان خروجی برای تسویه بعید باشد:
- الف. برآورد آثار مالی آن که طبق بندهای ۳۶ تا ۵۲ اندازه‌گیری شده است؛
- ب. بیان عدم اطمینانهای مربوط به مبلغ یا زمانبندی هرگونه جریان خروجی؛ و
- پ. امکان هرگونه جبران مخارج.
۸۷. در تعیین اینکه کدام ذخایر یا بدهیهای احتمالی می‌توانند برای تشکیل یک طبقه با یکدیگر جمع شوند، لازم است ماهیت این اقلام چنان مشابه باشد که استفاده از عبارتی واحد به منظور رعایت الزامات بندهای ۸۵ (الف) و (ب) و ۸۶ (الف) و (ب)، امکانپذیر گردد. بنابراین، ممکن است ارائه مبالغ ذخیره مربوط به ضمانت محصولات متفاوت در طبقه‌ای واحد، مناسب باشد، اما ارائه مبالغ مربوط به ضمانت‌نامه‌های عادی و مبالغی که موکول به اقدامات قانونی است، در طبقه‌ای واحد مناسب نباشد.
۸۸. در صورتی که ذخیره و بدهی احتمالی از مجموعه شرایط یکسان ناشی شود، واحد تجاری موارد مقرر در بندهای ۸۴ تا ۸۶ را به گونه‌ای افشا می‌کند که ارتباط بین ذخیره و بدهی احتمالی را نشان دهد.
۸۹. هرگاه جریان ورود منافع اقتصادی محتمل باشد، واحد تجاری باید شرح مختصری از ماهیت داراییهای احتمالی در تاریخ پایان دوره گزارشگری مالی، و در صورت عملی بودن، برآوردی از آثار مالی آنها که با استفاده از اصول تعیین‌شده برای ذخایر طبق بندهای ۳۶ تا ۵۲ اندازه‌گیری شده است را افشا کند.
۹۰. این موضوع اهمیت دارد که داراییهای احتمالی، به گونه‌ای افشا شود که مانع انتقال نشانه‌های گمراه‌کننده از احتمال ایجاد درآمد گردد.
۹۱. هرگاه هر یک از اطلاعات مقرر در بندهای ۸۶ و ۸۹، به دلیل عملی نبودن، افشا نشود، این موضوع باید بیان شود.
۹۲. در موارد بسیار نادر، انتظار می‌رود افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مندرج در بندهای ۸۴ تا ۸۹ درخصوص موضوع ذخایر، بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی، به طور جدی موجب قضاوت نادرست درباره وضعیت واحد تجاری در دعاوی با اشخاص دیگر شود. در این موارد، ضرورتی ندارد واحد تجاری آن اطلاعات را افشا کند، اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با این موضوع که اطلاعات، افشا نشده است و دلیل عدم افشای آن، افشا کند.

شرایط گذار

۹۳. آثار پذیرش این استاندارد در تاریخ اجرای آن (یا پیش از موعد)، باید به عنوان تعدیل مانده آغازین سود انباشته برای دوره‌ای که این استاندارد برای نخستین بار پذیرفته می‌شود، گزارش گردد. به واحدهای تجاری توصیه می‌شود، اما الزام نمی‌شود، مانده آغازین سود انباشته را برای نخستین دوره ارائه، تعدیل کنند و اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه نمایند. اگر اطلاعات مقایسه‌ای تجدید ارائه نشود، این موضوع باید افشا شود.
۹۴. [حذف شد]

تاریخ اجرا

۹۵. این استاندارد، برای صورتهای مالی که دوره‌های پس از اول جولای سال ۱۹۹۹ را پوشش می‌دهد، اجرا می‌شود. کاربرد پیش از موعد توصیه می‌شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را برای دوره‌های پیش از اول جولای ۱۹۹۹ بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
۹۶. [حذف شد]
۹۷. [حذف شد]
۹۸. [حذف شد]
۹۹. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲، منتشرشده در دسامبر سال ۲۰۱۳، بند ۵ را به عنوان اصلاح بااهمیت ناشی از اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ اصلاح کرد. واحد تجاری باید آن اصلاحات را با تسری به آینده برای ترکیبهای تجاری که اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ در مورد آنها کاربرد دارد، بکار گیرد.
۱۰۰. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشرشده در می سال ۲۰۱۴، بند ۵ اصلاح و بند ۶ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال کند.
۱۰۱. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی، منتشرشده در جولای سال ۲۰۱۴، بند ۲ اصلاح و بندهای ۹۷، ۹۸ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.
۱۰۲. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها، منتشرشده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بند ۵ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.
۱۰۳. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]