

المعيار المحاسبي الدولي رقم 37

المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة

Provisions, Contingent liabilities & Contingent assets

IAS 37

إعداد الدكتور سمير الريشاني

استاذ المحاسبة في جامعة دمشق

الأهداف التدريبية:

1. دراسة مفهوم المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.
2. دراسة شروط الاعتراف بالمخصصات.
3. دراسة الاعتبارات التي يجب الأخذ بها عند تشكيل المخصص
4. دراسة الالتزامات المحتملة (الطارئة).
5. تطبيق قواعد الاعتراف و القياس.
6. العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة.
7. دراسة الإفصاح عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.

الهدف: ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة ، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق: يجب أن يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت في المحاسبة عن المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ، فيما عدا:

- تلك الناجمة من العقود غير المنفذة ، باستثناء عندما يكون العقد مثقلا بالأعباء.
 - تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر .
- عندما يتناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة يطبق المشروع ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار.

• عقود الإنشاء نطبق المعيار IAS 11

• ضرائب الدخل نطبق المعيار IAS 12

• عقود الإيجار نطبق المعيار IAS 17

• منافع الموظفين نطبق المعيار IAS 19

• عقود التأمين نطبق المعيار 4IFRS

- هناك بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات للاعتراف بالإيراد ، مثال ذلك عندما يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم فانه يطبق المعيار IAS 18 (الاعتراف بالإيراد) .
- هناك بعض معايير المحاسبة الدولية الأخرى تعامل عمليات الإنفاق كأصول أو كمصروفات ، أن هذا المعيار لم يتناول هذه المواضيع و تبعا لذلك لا يمنع و لا يطلب المعيار راسمة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص .
- يطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة ((بما في ذلك العمليات المتوقفة)) و عندما تلي إعادة الهيكلة تعريف العمليات المتوقفة حسب IAS 5 فان المعيار يطلب افصاحات إضافية .

المخصصات: هي عبارة عن التزامات ذات مبالغ و توقيت غير مؤكدين .

شروط الاعتراف بالمخصصات:

1. عندما يكون على المشروع التزام حالي (قانوني أو استنتاجي) نتيجة حدث سابق .
2. عندما يكون من المحتمل (احتمال وقوعه اكبر من عدمه) إن تدفقا صادرا للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا من اجل تسديد الالتزام .
3. إمكانية إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام .

الالتزام الحالي: هو التزام ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر من المشروع للموارد الاقتصادية المحسدة للمنافع الاقتصادية .

الحدث السابق: هو الحدث الذي يؤدي إلى نشوء التزام حالي و يسمى بحدث ملزم

الحدث الملزم: هو حدث يخلق التزاما قانونيا أو استنتاجيا ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي (فعلي) للمشروع لتسديد الالتزام ، و تكون الحالة كذلك فقط :

- 1 عندما يكون تنفيذ الالتزام بموجب القانون ((الالتزام القانوني))

هو التزام مأخوذ من: عقدن تشريع، قانون .

- 2 **الالتزام الاستنتاجي:** هو التزام ناشئ عن أعمال المشروع من خلال

- 1 نخط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة للمشروع بحيث يكون المشروع قد أشار لأطراف أخرى بأنه سيقبل مسؤوليات معينة أو بيان حالي محدد بشكل كاف .

اوجد المشروع توقعات صحيحة من جانب الأطراف الأخرى بأنه سيقوم بأداء هذه المسؤوليات ((أي انه سينفذ التزامه)) .

مثال: يتبع أحد مخازن التجزئة سياسة رد الأموال للمبيعات للعملاء غير الراضين بالرغم من عدم وجود التزام قانوني لأن يقوم المخزن بذلك ، و سياسته الخاصة برد أموال المبيعات المرتجعة معروفة .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : الحدث الملزم هو بيع المنتج مما ينشأ عنه التزام بناء استنتاجي لأن سلوك المخزن خلق توقعاً صحيحاً لدى العملاء بأن المخزن سيقوم برد أثمان المبيعات المرتجعة .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل بسبب إعادة نسبة من المشتريات من أجل استرداد أثمانها

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها .

الفرق بين المخصصات و الالتزامات الأخرى :

هناك فرق بين المخصصات و الالتزامات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة و المستحقات بسبب عدم وجود تأكيد فيما يتعلق بتوقيت أو المبلغ اللازم لتسديد الالتزام

- بالنسبة للذمم التجارية الدائنة هي التزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها و قدمت الفواتير لها أو تم الاتفاق رسمياً مع المورد .
- بالنسبة للمستحقات هي التزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها و لكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير لها أو الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد ، و بالرغم من انه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فان عدم التأكد بشكل عام اقل مما هو بالنسبة للمخصصات .

غالبا ما يتم التقرير عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة و الذمم الدائنة الأخرى ، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل .

الاعتبارات التي يجب الأخذ بها عند تشكيل المخصص :

- 1 أخذ المخاطر و حالات عدم التأكد في الاعتبار , على أن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات زائدة أو المبالغة المتعمدة في تحديد مبلغ الالتزامات .
- 2 خصم المخصصات , حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مادياً وذلك باستخدام سعر (أو أسعار خصم) لما قبل الضريبة تعكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود و تلك المخاطر

- المتعلقة بالالتزام الذي لم يتم إظهاره في أفضل تقدير للصرف , و حيث يتم استعمال الخصم يتم الاعتراف بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على أنه مصروف فائدة .
- 3 - الأخذ في الاعتبار الأحداث المستقبلية , مثل التغييرات في القانون و التغييرات التقنية , حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها ستقع ,
- 4 - عدم الأخذ بالاعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الأصول حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص

الالتزامات المحتملة (الطارئة) : إما أن تنجم :

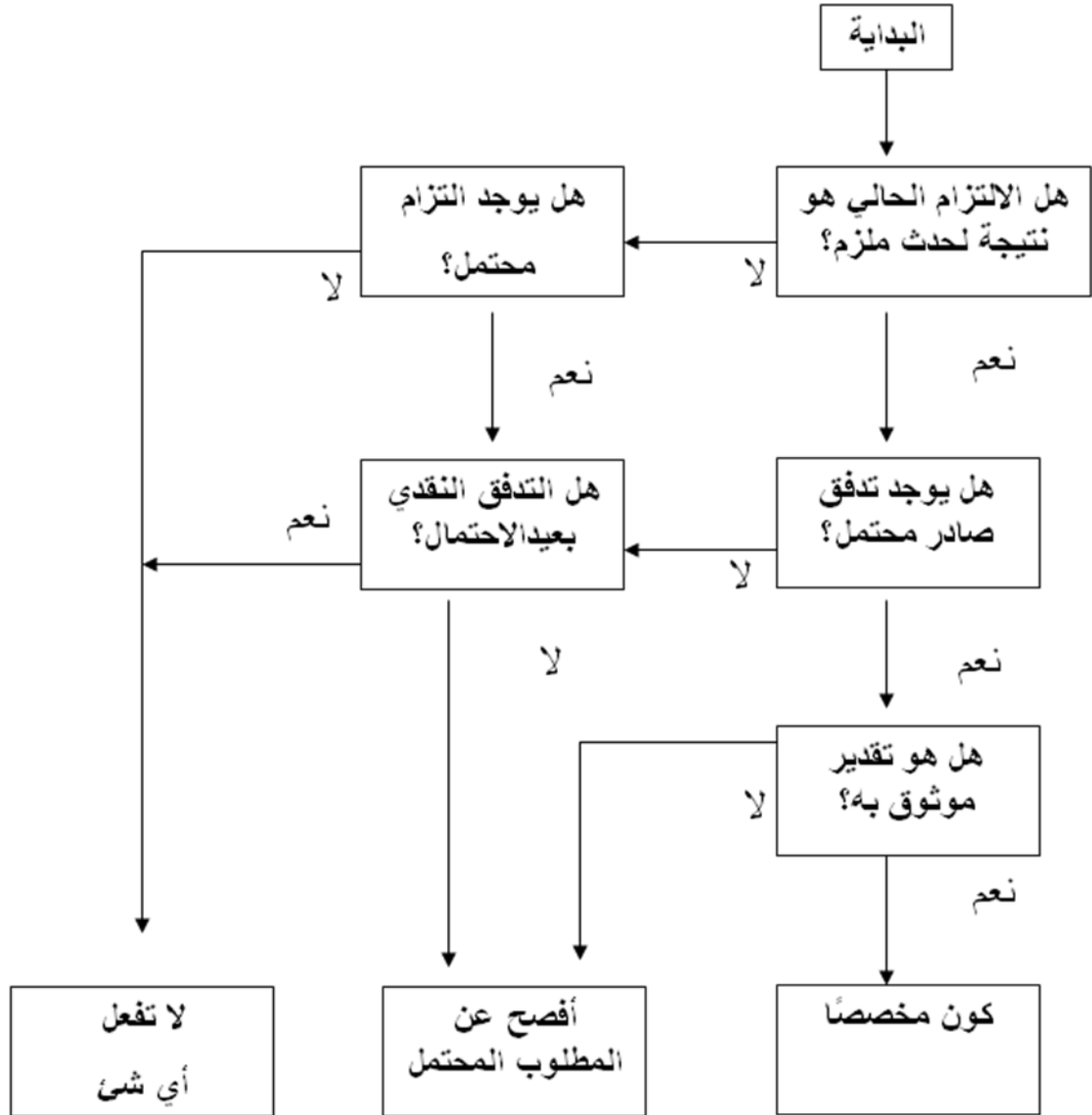
- ❖ عن أحداث سابقة و سيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع .
- ❖ التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي :
- ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام.
- لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية .

- يجب على المشروع عدم الاعتراف بالالتزامات المحتملة (الطارئة) و إنما يتم الإفصاح عنه ، إما إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية بعيدة فإن المشروع لا يفصح عنه .
- عندما يكون المشروع مسئولاً جماعياً و فردياً عن التزام يعامل ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على أنه التزام محتمل .
- قد تتطور الالتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئياً و على أصبح محتملاً , و إذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تدفق للمنافع الاقتصادية لئلا يتم التعامل معه سابقاً على أنه التزام محتمل فإنه يتم الاعتراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الاحتمال " فيما عدا الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به "

الأصول المحتملة (الطارئة)

- الأصول المحتملة (الطارئة) هي أصول ممكن أن تنشأ عن أحداث سابقة و سيتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أ أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.
 - يجب على المشروع عدم الاعتراف بأصل محتمل و إنما يتم الإفصاح عن أصل محتمل حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً .
 - لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية لأنه ينجم عن ذلك الاعتراف اعترافاً بالدخل الذي قد لا يتحقق أبداً إلا أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل أصل محتملاً .
 - تنشأ الأصول المحتملة عادةً من أحداث سابقة غير مرسومة أو أحداث أخرى غير متوقعة تتسبب في إمكانية تدفق وارد للمنافع الاقتصادية للمشروع ، مثال ذلك : مطالبة يتابعها المشروع من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة .
 - يتم الإفصاح عن أصل محتمل عندما يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً ، أما في الحالات التي يكون فيها التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية بعيدة فإنه لا يتم الإفصاح عنه .
- يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية بحيث إذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تدفقاً وارداً للمنافع الاقتصادية سيحدث فإنه يتم الاعتراف بالأصل و بالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير.

خارطة القرارات :



الاعتراف

في معظم الحالات تقريبا يكون من الواضح أن حدثا سابقا تسبب في نشوء التزام حالي إلا انه في حالات نادرة قد يكون من غير الواضح أن حدثا سابقا تسبب في نشوء التزام حالي ، مثال ذلك قضية قانونية و في هذه الحالة يحدد المشروع ما إذا كان الالتزام الحالي موجود في نهاية فترة إعداد التقارير مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة بما في ذلك رأي الخبراء (و تشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أي أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ إعداد المركز المالي و على أساس هذه الأدلة يكون :

- 1 وجود التزام حالي أكثر احتمال من عدمه في نهاية فترة إعداد التقارير ، فان المشروع يعترف بمخصص .
- 2 عدم وجود التزام حالي أكثر احتمالا من وجوده في نهاية فترة إعداد التقارير ، فان المشروع يفصح عن التزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال فانه لا يتم الإفصاح عن التزام محتمل .

مثال : منشأة تعمل في صناعة الحلويات الخاصة بحفلات الأعراس ، في عام 2009 و بعد حفل زفاف توفي عشرة أشخاص من المحتمل نتيجة تسمم غذائي من منتجات باعها المشروع ، و قد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المشروع إلا أن المشروع أنكر مسؤوليته و كان رأي محامو المشروع كذلك حتى تاريخ اعتماد البيانات المالية للعام 2009/12/31 .

في عام 2010 ابلغ المحامون المشروع بحدوث تطورات جديدة في القضية و من المحتمل اعتبار المشروع مسؤولا .

في 2009/12/31: **الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق :** لا يوجد التزام بناء على الأدلة المتوفرة

النتيجة: لا يتم الاعتراف بمخصص و يتم الإفصاح عن الأمر على انه التزام محتمل إلا إذا اعتبر التدفق الصادر للموارد بعيدا

في 2010/12/31: **الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق :** بناء على الأدلة المتوفرة يوجد التزام حالي

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسديد الالتزام .

- في الحالات النادرة التي لا يكون من الواضح وجود التزام حالي فانه يعتبر إن حدثا سابقا تسبب في نشوء التزام حالي مع الاخذ بعين الاعتبار كافة الادلة المتوفرة اذا كان وجود التزام حالي اكثر احتمالا من عدمه في نهاية فترة اعداد التقارير .

- لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل و الالتزامات الوحيدة التي يتم الاعتراف بها في بيان المركز المالي للمشروع هي تلك القائمة في نهاية فترة إعداد التقارير .

- تتطلب بعض الأصول إلى جانب الصيانة الروتينية ، إنفاقا كبيرا كل بضع سنوات لعمليات إصلاح و تجديد و استبدال أجزاء رئيسية في هذه الحالة نطبق المعيار الدولي الممتلكات و المصانع و المعدات (IAS 16)

مثال : مشروع يعمل في صناعة الاسمنت ، الفرن بحاجة إلى استبدال بطانته كل خمس سنوات لأغراض فنية ، و في نهاية فترة إعداد التقارير كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات . هل يتم الاعتراف بمخصص لاستبدال بطانة الفرن ؟

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : لا يوجد التزام حالي .

النتيجة : لا يتم الاعتراف بمخصص

السبب : لأنه في نهاية فترة إعداد التقارير لا يوجد التزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للشركة ((حتى النية لتحمل الإنفاق تعتمد على قرار الشركة بالاستمرار في تشغيل الفرن أو استبدال البطانة)) ، و بدلا من الاعتراف بمخصص تتم محاسبة استهلاك البطانة من خلال استعمالها على مدى خمس سنوات و تتم راسمة تكاليف إعادة تجديد البطانة التي تم تحملها .

مثال : شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون إجراءات إصلاح شامل لطائراتها كل ثلاث سنوات.

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : لا يوجد التزام حالي .

النتيجة : لا يتم الاعتراف بمخصص

السبب : لا يوجد التزام بإصلاح الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمشروع ، حيث يستطيع المشروع تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية مثلاً بيع الطائرات ، و بدلاً من الاعتراف بمخصص يأخذ استهلاك الطائرات في الاعتبار حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة .

- الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية للمشروع هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات ، مثال ذلك العقوبات أو تكاليف التنظيف البيئي غير القانوني التي قد تؤدي إلى تدفق صادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية كتسديد (بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمشروع) ، و بالمثل يعترف المشروع بمخصص لتكاليف إغلاق مشروع نفطي أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي يجبر فيه المشروع على إصلاح التلف الذي يحدث ، و بالمقارنة مع ذلك و نظراً للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد ينوي المشروع أو يحتاج إلى الإنفاق للقيام بالعمل بطريقة معينة في المستقبل ، مثال ذلك تركيب فلاتر دخان في نوع معين من المصانع و نظراً لأن المشروع يمكنه تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال إجراءاته المستقبلية من خلال تغيير أسلوب عمله و لا يكون عليه التزام حالي لذلك الإنفاق المستقبلي و بالتالي فإنه لا يعترف بمخصص.

مثال : يقوم مشروع بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص من المشروع أن يقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج و إصلاح قاع البحر ، و يتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر و إصلاح التلف الناتج عن تركيبه ، و ينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط ، و في نهاية فترة إعداد التقارير كان الجهاز قد تم تركيبه و لكن لم يتم استخراج النفط .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق: يخلق تركيب جهاز الحفر التزاماً قانونياً بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز و استعادة وضع قاع البحر ، و هكذا فهو حدث ملزم ، على أنه في نهاية فترة إعداد التقارير لا يوجد التزام لإصلاح التلف الذي سينتج عن استخراج النفط .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل .

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر و إصلاح التلف الناجم من تركيبه ، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها ، و يتم الاعتراف بالعشرة بالمائة الناجمة من استخراج النفط على أنها التزام محتمل عندما يتم استخراج النفط .

مثال : بموجب تشريع جديد طلب من مشروع صناعي تركيب فلاتر دخان قبل تاريخ 6/30 ولم يقيم المشروع بتركيب فلاتر دخان ، في نهاية فترة إعداد التقارير 12/31

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق: لا يوجد التزام حالي لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فلاتر الدخان ، أما بالنسبة للغرامات فقد ينشأ التزام بدفع الغرامات أو عقوبات بموجب التشريع (عملية عدم الامتثال من المصنع)

النتيجة : لا يتم الاعتراف بمخصص لتركيب فلاتر ، إلا انه يتم الاعتراف بأفضل تقدير لأية غرامات و عقوبات (احتمال فرضها اكبر من عدمه) .

- يتعلق الالتزام دائما بطرف آخر يكون الالتزام مستحقا له ، على انه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الالتزام (في بعض الأحيان قد يكون للجمهور بشكل عام) و نظرا لان الالتزام يشمل تعهدا لطرف آخر فانه ينجم عن ذلك أن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه التزام استنتاجي في نهاية فترة إعداد التقارير ، إلا إذا تم إبلاغ القرار قبل نهاية فترة إعداد التقارير لأولئك الذين يتأثرون بطريقة محددة بشكل كاف لإيجاد توقع صحيح لديهم بان المشروع سيقوم بتنفيذ مسؤولياته .

- الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام في الحال قد ينشأ عنه التزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب إجراء يقوم به المشروع بشكل علني يتسبب في حدوث التزام استنتاجي ، مثال ذلك عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك التزام لتقويم النتائج على أن السبب في التلف سيصبح حدثا ملزما عندما يتطلب قانون جديد إصلاح التلف الحالي أو عندما يتقبل المشروع علنا مسؤولية الإصلاح بطريقة تخلق التزاما إستنتاجياً .

مثال : يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث وهو يعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية ، على أن المشروع يتبع سياسة معلنة بشكل واسع يتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي يحدثه ، و يبين سجل هذا المشروع أنه يقوم بالوفاء بسياساتها المعلنة .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه التزام استنتاجي لأن سلوك المشروع خلق توقعاً صحيحاً من جانب أولئك المتأثرين به أن المشروع سيقوم بتنظيف التلوث .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل .

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصصاً أفضل لتقدير لتكاليف التنظيف

- في حال قانون جديد مقترح ينشأ التزام عندما يكون من المؤكد بالفعل إن التشريع سيصدر كما تمت صياغته و لغرض هذا المعيار يعامل الالتزام على أنه التزام قانوني ، إلا أنه في العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكد من القانون سيتم إصداره إلى أن يصدر بالفعل .

مثال : يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث و يقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منه ذلك . بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي يعمل فيها ، و أحد البلدان التي يعمل فيها المشروع لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف ، و استمر المشروع في إحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات و في 2009/12/31 من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : الحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التأكد الفعلي من صدور تشريع يتطلب التنظيف .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل .

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصصاً أفضل لتقدير لتكاليف التنظيف

- الشرط الثاني من شروط الاعتراف بالمخصص هو أن يكون هناك تدفق صادر محتمل للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية و لغرض هذا المعيار يعتبر التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع محتمل إذا كان احتمال حدوثه أكبر من عدمه ، و عندما لا يكون من المحتمل وجود التزام حالي فإن المشروع لا يعترف بمخصص و إنما يفصح عن التزام محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال .

- في حالة الالتزامات المتشابهة ((ضمانات المنتجات أو العقود المتماثلة)) فإنه ينظر في فئة الالتزامات ككل لتحديد احتمالية أن يكون هناك تدفق صادر للموارد ، حيث يتم بالنظر في فئة الالتزامات ككل بالرغم من أن احتمال التدفق الصادر لأي بند واحد قد يكون ضئيلاً فقد يكون من المحتمل انه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد من اجل تسديد فئة الالتزامات ككل.

مثال : يقوم صانع بإعطاء ضمانات عند البيع لمشتري منتجاته ، و بموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب الصناعية ، التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع و ذلك من خلال الإصلاح أو الاستبدال ، و بناءً على الخبرة السابقة ، من المحتمل (أي أكثر احتمال) أنه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات و قد قدر المشروع تكاليف الصيانة بمبلغ وقدره 60,000. **الالتزام الحالي نتيجة لحدث سابق:** الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان ينشأ عنه التزام قانوني .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل بالنسبة للضمانات ككل

النتيجة : يتم الاعتراف بمخصص بمبلغ 60,000.

- **الشرط الثالث** من شروط الاعتراف بالمخصص هو إمكانية التقدير الموثوق للالتزام
- إن المخصصات هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم البنود في المركز المالي **أيضاً** عدا حالات نادرة جداً سيكون المشروع قادر على تحديد نطاق من النتائج الممكنة و يستطيع بناءً على ذلك عمل تقدير للالتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الاعتراف بالمخصص .
- في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به فإنه لا يتم الاعتراف بالالتزام و يتم الإفصاح عن الالتزام على أنه التزام محتمل .
- يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير **لتسديد** الالتزام الحالي في نهاية فترة إعداد التقارير .
- أفضل تقدير لتسديد الالتزام الحالي هو المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد الالتزام في نهاية فترة إعداد التقارير أو تحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت إلا أنه في معظم الحالات يكون من المستحيل أو حتى مكلفاً بشكل مانع تقدير هذا المبلغ .

- يتم تحديد تقديرات النتيجة و الأثر المالي حسب رأي إدارة المشروع يعززه خبرة العمليات المماثلة و في بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين مع الأخذ بعين الاعتبار الأدلة الإضافية التي توفرها الأحداث بعد فترة إعداد التقارير .
- يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الاعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف , و عندما يتعلق قياس المخصص بعدد كبير من البنود يتم تقدير الالتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب احتمالاتها و يسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير بـ " القيمة المتوقعة " ، و بالتالي يكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين على سبيل المثال 60% أو 90% , عندما يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة و كل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها نستخدم نقطة الوسط في النطاق .

مثال : يقوم مشروع ببيع بضائع مع ضمان يغطي بموجبه العملاء عن تكلفة إصلاحات أية عيوب في الصنع تظهر خلال أول ستة شهور بعد البيع ، و إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فانه ستنجم تكاليف إصلاح مقدارها 1 مليون ، و إذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فانه سينجم عن ذلك تكاليف مقدارها 4 ملايين ، و تدل الخبرة السابقة للمشروع و التوقعات المستقبلية على أنه بالنسبة للسنة القادمة فإن 75% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب ، 20% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة ، 5% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية ، و حسب الفقرة 24 تقوم المنشأة بتقييم احتمال التدفق الصادر لالتزامات الضمان ككل .

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي : —

$$(75\% \text{ من الصفر}) + (20\% * 1 \text{ مليون}) + (5\% * 4 \text{ مليون}) = 400,000$$

مع الإشارة إلى أن كلمة محتمل ضمن هذا المعيار تعني الأكثر احتمالاً .

— عندما يتم قياس التزام مفرد فإن النتيجة الفردية الأكثر احتمالاً قد تكون أفضل تقدير للالتزام إلا أنه حتى في مثل هذه الحالات يأخذ المشروع في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة .

— مثال : منشأة تريد إصلاح خطأ جسيم في مصنع رئيسي أقامته لعميل فإن النتيجة الفردية الأغلب احتمال هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها 1000 و لكن يتم وضع مخصص لمبلغ أكبر إذا كان هناك احتمال كبير بضرورة إجراء محاولات أخرى (حيث انه قد لا تنجح عملية الإصلاح من المرة الأولى) .

- يتم قياس المخصص قبل احتساب الضريبة " حيث يتم تناول النتائج الضريبية للمخصص و التغيرات فيه بموجب IAS 12 " .

تطبيق قواعد الاعتراف و القياس

1 خسائر التشغيل المستقبلية

يجب عدم الاعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية , لأنها لا تلي تعريف الالتزام ، حيث أن توقع خسائر التشغيل هو دلالة على احتمال انخفاض أصول معينة و يقوم المشروع باختبار هذه الأصول من اجل انخفاض القيمة بموجب المعيار المحاسبة الدولي رقم 36

2 العقود المثقلة بالأعباء

- العقد المثقل بالأعباء هو عقد تزيد فيه التكاليف التي يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب هذا العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها بموجبه ، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد اقل صافي تكلفة خروج من هذا العقد و هي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو عقوبات ناجمة عن عدم الوفاء به أيهما اقل .
- إذا كان المشروع داخلا في عقد مثقل بالأعباء فانه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد و قياسه كمخصص .
- العقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار .
- قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء يجب على المشروع الاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لأصول مخصصة لذلك العقد .

مثال : يقوم مشروع بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قام باستئجاره بموجب عقد إيجار تشغيلي و خلال شهر كانون الأول لعام 2009 ، قام المشروع بتغيير موقع عملياته إلى مصنع جديد ، أما بالنسبة لعقد الإيجار الخاص بالمصنع القديم فهو يمتد لمدة أربع سنوات و لا يمكن إلغاؤه كما لا يمكن تأجير المصنع لمستخدم آخر

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : التوقيع على عقد الإيجار ، الذي نشأ عنه التزام قانوني

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل لان عقد الإيجار هو عقد مثقل بالأعباء (

النتيجة: يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لدفعات الإيجار التي لا يمكن تجنبها.

3 إعادة الهيكلة

- تعريفها هي برنامج خططت له الإدارة و تحت سيطرتها يغير ماديا اما :

1. نطاق العمل الذي تولاه المشروع

2. أسلوب القيام بالعمل

- أمثلة عن الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة :

✓ بيع أو إلغاء خط عمل

✓ إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد إلى بلد آخر أو من منطقة إلى منطقة أخرى

✓ تغييرات في هيكل الإدارة ، كإلغاء مستوى إداري

✓ عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة و تركيز عمليات المشروع

- يتم الاعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما تتم تلبية المقاييس العامة للاعتراف بالمخصصات و في هذا المجال ينشأ التزام حالي (استنتاجي) لإعادة الهيكلة فقط عندما يكون المشروع:

1 له خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي :

✓ العمل المعني أو جزء منه

✓ المواقع الرئيسية المتأثرة

- ✓ موقع و طبيعة عمل و العدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم .
- ✓ المصروفات التي سيتم تكبدها .
- ✓ متى سيتم القيام بالخطوة .

2 أحدثت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة أو البدء بتنفيذ تلك الخطوة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها

- يتم تقديم الأدلة على أن المشروع بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة على سبيل المثال بتفكيك مصنع أو بيع أصول أو بإعلان الملامح الرئيسية للخطة ، و يشكل الإعلان عن خطة مفصلة لإعادة الهيكلة التزاماً استنتاجياً بإعادة الهيكلة فقط إذا تم بطريقة و تفصيل كاف (تحديد الملامح الرئيسية للخطة) بحيث يتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء و الموردين و الموظفين أن المشروع سيقوم بتنفيذ الخطوة .
 - لأجل أن تكون الخطوة كافية لنشوء التزام استنتاجي عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى التخطيط لتنفيذها بأسرع وقت ممكن و لإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطوة ، وإذا كان من المتوقع أنه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء إعادة الهيكلة وان إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً طويلاً بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطوة ستسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المشروع ملتزم في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة لأن الإطار الزمني يتيح الفرص أمام المشروع لتغيير خطته .
 - لا يتسبب قرار اتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة قبل نهاية فترة إعداد التقارير في نشوء التزام في نهاية الفترة إلا إذا قام المشروع قبل نهاية الفترة بما يلي :
- 1 بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة
 - 2 أعلن الملامح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة .

مثال: في 2009/12/12 قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق أحد الأقسام . و قبل نهاية فترة إعداد التقارير (2009/12/31) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي من يتأثرون به و لم يتم اتخاذ أي خطوات أخرى لتنفيذ القرار .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : لا يوجد حدث ملزم و بالتالي لا يوجد التزام .

النتيجة : لا يتم الاعتراف بمخصص .

مثال : في 2009/12/12 قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق قسم يصنع منتجاً خاصاً و في 12/20 وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم ، و أرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود و أرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الزائدين عن الحاجة .

الالتزام الحالي نتيجة الحدث السابق : هو إبلاغ القرار إلى العملاء و الموظفين ، مما ينشأ عنه التزام استنتاجي من ذلك التاريخ (تاريخ الإبلاغ) لأنه يخلق توقعاً صحيحاً أن القسم سيتم إغلاقه .

التدفق الصادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية : محتمل .

النتيجة: يتم الاعتراف بمخصص

- في بعض الحالات يبدأ المشروع في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة أو يعلن الملامح الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها بعد تاريخ إعداد التقارير المالية ، و قد يكون الإفصاح مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 10 ((الأحداث بعد تاريخ فترة إعداد التقارير)) إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية .
- بالرغم من أن الالتزام الاستنتاجي لا ينشأ فقط نتيجة قرار الإدارة ، فقد ينجم الالتزام عن أحداث سابقة بالإضافة إلى ذلك القرار ، فعلى سبيل المثال تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل دفعات نهاية الخدمة ، أو مع مشترين لبيع عميلة قد تم على أن تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة و عندما يتم صدور هذا القرار و إبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المشروع التزام استنتاجي لإعادة الهيكلة إذا تمت تلبية الشروط الواردة سابقاً.

- لا ينشأ أي التزام عن بيع عملية إلى أن يلتزم المشروع بالبيع ، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة .
- يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة عن إعادة الهيكلة و التي هي :

1 الناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة .

2 ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمشروع .

- لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل :
 - إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين
 - التسويق
 - الاستثمار في أنظمة و شبكات توزيع جديدة .

حيث تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل و هي ليست التزامات لإعادة الهيكلة في نهاية فترة إعداد التقارير ، و يتم الاعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة عن إعادة الهيكلة.

- لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالأصول في الاعتبار عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى و لو نظر إلى بيع الأصول انه جزء من إعادة الهيكلة .

مثال: تقوم الحكومة بإدخال عدد من التغييرات في نظام ضريبة الدخل و نتيجة لهذه التغييرات سيكون على المشروع العامل في قطاع الخدمات المالية بحاجة إلى إعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيه الإداريين و العاملين في مجال المبيعات لضمان الامتثال المستمر لأنظمة الخدمات المالية ، وفي نهاية فترة إعداد التقارير لم تتم إعادة تدريب الموظفين.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث سابق: لا يوجد التزام لعدم وقوع حدث ملزم (إعادة تدريب الموظفين) **النتيجة :** لا يتم الاعتراف بمخصص .

العلاقة بين المخصصات و الالتزامات المحتملة

بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت و المبلغ , على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح " محتمل " للأصول و الالتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع , إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح " الالتزامات المحتملة " للالتزامات التي لا تلي مقاييس الاعتراف .

➤ يميز هذا المعيار بين ما يلي :

المخصصات المعترف بها كالتزامات (على افتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن التزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الالتزامات .

الالتزامات المحتملة المعترف بها كالتزامات لأنها إما التزامات ممكنة حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع التزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ، أو التزامات حالية لا تلي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الالتزام ، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الالتزام) .

التعويضات

- حيث يتوقع أن تقوم جهة أخرى برد بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسديد مخصص فانه يجب الاعتراف بالتعويض فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم استلام مبلغ التعويض ويجب معاملة مبلغ التعويض على أنه أصل منفصل، ويجب أن لا يزيد مبلغ التعويض المعترف به عن مبلغ مخصص.
- في بيان الدخل الشامل يمكن عرض النفقة المتعلقة بالمخصص مخصصاً منها مبلغ التعويض المعترف به.
- في بعض الأحيان تتوقع المنشأة من طرف آخر أن يقوم بدفع جزء من الإنفاق المطلوب لتسوية مخصص أو كامله (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، وقد يقوم الطرف الآخر إما برد المبالغ التي دفعتها المنشأة أو بدفع المبالغ مباشرة.
- في معظم الحالات تبقى المنشأة مسؤولة عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المنشأة تسوية المبلغ بكامله إذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الالتزام بكامله، كما يتم الاعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكداً بالفعل أن مبلغ التعويض سيتم استلامه إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام .
- في بعض الحالات لا تكون المنشأة مسؤولة عن التكاليف إذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع، وفي هذه الحالة لا تتحمل المنشأة أي التزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص
- في معظم الحالات تبقى المنشأة مسؤولة عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المنشأة تسوية المبلغ بكامله إذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الالتزام بكامله،

كما يتم الاعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكدا بالفعل أن مبلغ التعويض سيتم استلامه إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام .

- في بعض الحالات لا تكون المنشأة مسؤولة عن التكاليف إذا لم يقيم الطرف الآخر بالدفع، وفي هذه الحالة لا تتحمل المنشأة أي التزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص

التغيرات في المخصصات: يجب مراجعة المخصصات في نهاية كل فترة و تعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، و إذا لم يعد من المحتمل انه سيطلب تدفق صادر للموارد المحسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام فانه يجب عكس المخصص .

استخدام المخصصات : يجب استخدام المخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف لها بالمخصص في الاصل .

الإفصاح

- بالنسبة لكل صنف من المخصصات يجب على المنشأة أن تفصح عن :
 - (1) المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة
 - (2) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية.
 - (3) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحملها مقابل المخصص خلال الفترة).
 - (4) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة، و
 - (5) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.
- يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:
 - (a) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.
 - (b) إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، كما يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية ،
 - (c) مبلغ أي تعويض متوقع وبيان مبلغ أي أصل تم الاعتراف به لذلك الاسترداد.
- إذا لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسديد بعيدة يجب على المنشأة الإفصاح لكل فئة من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وبشكل محدد :

- ✓ تقدير لأثره المالي
- ✓ إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر، و
- ✓ إمكانية أي استرداد.

- حين ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف يفصح عنهما بطريقة تبين الصلة بينهما

عند تحديد أي مخصصات أو التزامات محتملة يمكن تجميعها لتكوين فئات من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلي بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرات السابقة، وهكذا قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

- في حالات نادرة جداً من الممكن توقع أن يتسبب الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات في الإخلال بشكل جسيم بمركز المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، وفي هذه الحالات لا تكون المنشأة بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

نهاية المعيار