

المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون

المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة

تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي من قبل مجلس لجته المعايير المحاسبية الدولية في تموز (يوليو) ١٩٩٨ وأصبح نافذ المفعول على البيانات المالية للفترات التي تبدأ من أول تموز (يوليو) عام ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ.

مقدمة

١. يبين المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون المحاسبة والإفصاح عن المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا:
 - أ) تلك الناجمة عن الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها.
 - ب) تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة، باستثناء العقد المنقول بالالتزامات، والعقود غير المنفذة هي العقود التي لم ينجز بموجبها أي طرف أياً من التزاماته أو قام كلا الطرفين بإنجاز التزاماتها جزئياً إلى حد متساو.
 - ج) تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص، أو
 - د) تلك التي يغطيها معيار محاسبي دولي آخر.

المخصصات

٢. يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، ويجب الاعتراف بالمخصص فقط في الحالات التالية:
 - أ) عندما يكون على المنشأة التزام حالي (قانوني أو بناء) نتيجة لحدث سابق .
 - ب) عندما يكون من المحتمل (أي أكثر احتمالاً من عدمه) أن تدفقا صادرا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون متطلباً لتسوية الالتزام، و
 - ج) إذا كان من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزامات، ويشير المعيار إلى أنه فقط في حالات نادرة جداً لا يكون ممكناً إجراء تقدير موثوق به.
٣. يعرف المعيار الالتزام البناء على أنه التزام ينتج عن إجراءات المنشأة حيث:
 - أ) تكون المنشأة قد بينت للأطراف الأخرى من خلال نمط قائم للممارسة السابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف أنها ستتقبل مسؤوليات معينة، و
 - ب) نتيجة لذلك خلقت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى أنها ستقوم بتنفيذ هذه المسؤوليات.
٤. في حالات نادرة، على سبيل المثال في قضية قانونية، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان على المنشأة التزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً سيتسبب في نشوء التزام حالي إذا كان هناك احتمال أكبر، مع الأخذ في الاعتبار الأداة المتوفرة، بوجود التزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية، وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الالتزام الحالي إذا تمت تلبية معايير الاعتراف الأخرى المبينة أعلاه، وإذا كان هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حالي تقوم المنشأة بالإفصاح عن مطلوب محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيدة .
٥. يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وبعبارة أخرى المبلغ الذي ستدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية الالتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو تحويله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت.

٦. يتطلب المعيار وجوب قيام المنشأة بما يلي عند قياس مخصص:
- (أ) أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد في الاعتبار، ولكن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات زائدة أو المبالغة المتعمدة في المطلوبات.
- (ب) خصم المخصصات حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مادياً، وذلك باستخدام سعر (أو أسعار خصم) ما قبل الضريبة تعكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود وتلك المخاطر المتعلقة بالمطلوب الذي لم يتم إظهاره في أفضل تقدير للصرف، وحيث يتم استعمال الخصم يتم الاعتراف بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على أنه مصروف فائدة.
- (ج) الأخذ في الاعتبار الأحداث المستقبلية مثل التغييرات في القانون والتغييرات التقنية حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها ستقع، و
- (د) عدم الأخذ في الاعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الموجودات حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص.
٧. قد تتوقع المنشأة استرداد بعض أو كل الصرف المطلوب لتسوية مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، ويجب على المنشأة:
- (أ) الاعتراف بمبلغ مسترد فقط عندما يكون مؤكداً بالفعل أن ذلك المبلغ سيتم استرداده إذا قامت المنشأة بتسوية التزامها، ويجب أن لا يزيد المبلغ المعترف به للاسترداد عن مبلغ المخصص، و
- (ب) الاعتراف بالتعويض على أنه موجود منفصل، وفي بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصصاً منه المبلغ المعترف به للاسترداد.
٨. يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أن تدفقا صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسوية الالتزام فإنه يجب عكس المخصص.
٩. يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف بالمخصص لها في الموجود.

المخصصات - تطبيقات محددة

١٠. يوضح المعيار كيف يجب تطبيق الاعتراف بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة: خسائر التشغيل المستقبلية والعقود المثقلة بالالتزامات وإعادة الهيكلة.
١١. يجب عدم الاعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، وتوقع خسائر تشغيل مستقبليها دلالة على احتمال انخفاض قيم موجودات معينة للعملية، وفي هذه الحالة تقوم المنشأة باختبار هذه الموجودات من أجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون. انخفاض قيمة الموجودات.

٢ إذا كان للمنشأة عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالآلا التزام الحالي بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص، والعقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المذافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه .

١٣ يعرف المعيار إعادة الهيكلة على أنها برنامج خططت له الإدارة وتحت سيطرتها، ويغير ماديا أما:

(أ) نطاق عمل تولته المنشأة، أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل .

١٤ يتم الاعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما تتم تلبية المقاييس العامة للاعتراف بالمخصصات، وفي هذا الإطار ينشأ التزام بناء لإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لها خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

- ١- العمل المعني أو جزء منه.
- ٢- المواقع الرئيسية المتأثرة.
- ٣- موقع وعمل والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم.
- ٤- الصرف الذي سيتم القيام به، و
- ٥- متى سيتم تنفيذ الخطة، و

(ب) أحدثت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

١٥ لا يذشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بإعادة الهيكلة التزام في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا اتخذت المنشأة قبل تاريخ الميزانية العمومية ما يلي:

(أ) بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

(ب) أبلغت خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

١٦ حيث تشمل إعادة الهيكلة بيع عملي، فإنه لا يذشأ أي التزام للبيع حتى تلزم للمنشأة بالبيع، أي توجد اتفاقية بيع ملزمة.

١٧. يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط **المصروفات** المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة، و

(ب) ليست متعلقة بالأدشطة القائمة للمنشأة، وهكذا لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل: إعادة تدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين أو التسويق أو الاستثمار في أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

المطلوبات المحتملة

١٨. يحل المعيار محل تلك الأجزاء من معيار المحاسبة الدولي العاشر – "البندود المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية" التي تتناول **البندود** المحتملة، ويعرف المعيار المطلوب المحتمل على أنه:

(أ) التزام ممكن ينشأ من أحداث سابقة، ووجوده سديتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو

(ب) التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به بسبب ما يلي:

١- ليس من المحتمل أن تدفقا صادرا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسوية الالتزام، أو

٢- لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بثقة كافية.

١٩. يجب على المنشأة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل، ويجب على المنشأة الإفصاح عن الالتزام المحتمل لا إذا كان احتمال حدوث تدفق للموارد الصادرة المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيدا.

الموجودات المحتملة

٢٠. يعرف المعيار الموجود المحتمل على أنه موجود ممكن ينشأ عن أحداث سابقة و أن وجوده يتم تأكيده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، ومثال ذلك مطالبة تتابعها المنشأة من خلال الإجراءات القانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

٢١. يجب على المنشأة عدم الاعتراف بموجود محتمل. يجب الإفصاح عن موجود محتمل حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً.

٢٢. عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الموجود المتعلق بذلك موجوداً محتملاً، ويكون الاعتراف به مناسباً.

¹ لقد حل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل عام ١٩٩٩) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" محل المعيار المحاسبي الدولي العاشر "البندود المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية" وذلك ابتداءً من الأول من كانون الثاني عام ٢٠٠٠.

تاريخ بدء التطبيق

٢٣. يصبح هذا المعيار واجب التطبيق بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) عام ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع تطبيق المعيار بتاريخ أبكر.

المحتويات

معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون
المخصصات، المطلوبات المحتملة، والموجودات المحتملة

الفقرات	الهدف
٩-١	نطاق المعيار
١٣-١٠	تعريفات
١١	المخصصات والمطلوبات الأخرى
١٣-١٢	العلاقة بين المخصصات والمطلوبات المحتملة
٣٥-١٤	الاعتراف
٢٦-١٤	المخصصات
١٦-١٥	الالتزام الحالي
٢٢-١٧	الحدث السابق
	التدفق الصادر المحتمل
٢٤-٢٣	للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية
٢٦-٢٥	التقدير الموثوق للالتزام
٣٠-٢٧	المطلوبات المحتملة
٣٥-٣١	الموجودات المحتملة
٥٢-٣٦	القياس
٤١-٣٦	أفضل تقدير
٤٤-٤٢	المخاطرة وحالات عدم التأكد
٤٧-٤٥	القيمة الحالية
٥٠-٤٨	الأحداث المستقبلية
٥٢-٥١	التصرفات المتوقعة في الموجودات
	الاسترداد
٥٨-٥٣	التغيرات في المخصصات
٦٠-٥٩	استخدام المخصصات
٦٢-٦١	تطبيق قواعد الاعتراف والقياس
٨٣-٦٣	خسائر التشغيل المستقبلية
٦٥-٦٣	العقود المثقلة بالالتزامات

٦٩-٦٦

إعادة الهيكلة

٩٢-٨٤

الإفصاح

٩٤-٩٣

أحكام انتقالية

٩٦-٩٥

تاريخ بدء التطبيق

الملاحق

(أ) الجداول - المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة، الاستردادات

(ب) خارطة القرارات

(ج) أمثلة : الاعتراف

(د) أمثلة : الإفصاح

معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون

المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة

يجب قراءة المعايير المطبوعة بالخط البارز في إطار المادة الخلفية وإرشادات التنفيذ في هذا المعيار، وكذلك في إطار مقدمة المحاسبة الدولية، ليس القصد من معايير المحاسبة الدولية تطبيقها على البنود غير المادية (انظر الفقرة ١٢ من المقدمة).

الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وأن يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

١. يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا

(أ) تلك الناجمة من الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة.

(ب) تلك الناجمة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.

(ج) تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص، و

(د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

٢. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة.

٣. العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يحم بموجبها أي طرف بأداء أي من التزاماته، أو قام كلا الطرفين بأداء التزاماتهما جزئياً إلى حد متساو، ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

٤. ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.

٥. عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار، فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضا معايير خاصة بما يلي:

(أ) عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر – عقود المقاولات).

(ب) ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الثاني عشر – ضرائب الدخل).

(ج) عقود الإيجار (انظر المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر – عقود الإيجار)، على أنه حيث لا يحتوي المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فإن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات، و

(د) منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر – منافع الموظفين).

٦. قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما تعطي المنشأة ضمانات مقابل رسم، ولا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالإيراد، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر "الإيراد" الظروف التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد ويقدم إرشادا عمليا بشأن تطبيق مقاييس الاعتراف، ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر.

٧. يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" كذلك في سياق بنود مثل الاستهلاك وانخفاض قيمة الموجودات والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المسجلة للموجودات ولا يتناولها هذا المعيار.

٨. تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الأنفاق تعامل كموجودات أو كمصروفات، وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار، وتبعا لذلك لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رأسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

٩. ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقعة)، وحيث تلبي إعادة هيكلة العملية المتوقعة فقد يطلب معيار المحاسبة الدولي الخامس والثلاثون – "العمليات المتوقعة" إفصاحات إضافية.

تعريفات

١٠. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

المطلوب هو التزام حالي للمنشأة ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق صادر من المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.

الحدث الملزم هو حدث يخلق التزاما قانونيا أو بناء ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الالتزام.

الالتزام القانوني هو التزام ناتج من:

(أ) عقد (من خلال أحكامه الصريحة أو الضمنية)،

(ب) تشريع، أو

(ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام البناء هو التزام ناتج من أعمال المنشأة حيث:

(أ) بينت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف، و

(ب) نتيجة لذلك خلقت المنشأة توقعاً صحيحاً من جانب الأطراف الأخرى أنها ستقوم بأداء هذه المسؤوليات

المطلوب المحتمل هو:

(أ) التزام ممكن أن ينشأ ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو

(ب) التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:

١- ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، أو

٢- لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية

الموجود المحتمل هو موجود ممكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيؤكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

العقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد به التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة هو برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير مادياً إما:

(أ) نطاق عمل تتولاه المنشأة، أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

المخصصات والمطلوبات الأخرى

١١. يمكن تمييز المخصصات من المطلوبات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي المطلوب في التسوية، وبالمقارنة مع ذلك:

(أ) الذمم التجارية الدائنة هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد،

(ب) المستحقات هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير بها أو الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة براتب مستحق لإجازة)، وبالرغم من أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فإن عدم التأكد بشكل عام أقل مما هو بالنسبة للمخصصات .

كثيراً ما يتم الإبلاغ عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم الإبلاغ عن المخصصات بشكل منفصل .

العلاقة بين المخصصات والمطلوبات المحتملة

١٢. بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للموجودات والمطلوبات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "المطلوبات المحتملة" للمطلوبات التي لا تلبي مقاييس الاعتراف.

١٣. يميز هذا المعيار بين ما يلي:

(أ) المخصصات - المعترف بها كمطلوبات (على افتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن التزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسوية الالتزامات، و

(ب) المطلوبات المحتملة - المعترف بها كمطلوبات لأنها إما:

١. التزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المنشأة التزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، أو
٢. التزامات حالية لا تلي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقاً صادرًا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبًا لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الالتزام).

الاعتراف

المخصصات

١٤. يجب الاعتراف بمخصص عندما:

- (أ) يكون على المنشأة التزام حالي (قانوني أو بناءً) نتيجة لحدث سابق^٢.
 - (ب) من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، و
 - (ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.
- إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بمخصص.

الالتزام الحالي

١٥. في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود التزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثًا سابقًا سيتسبب في نشوء التزام حالي، ومع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود التزام حالي أكثر احتمالاً من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية.

١٦. في معظم الحالات تقريباً سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تسبب في نشوء التزام حالي، وفي حالات نادرة، مثال ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما إذا كانت أحداث معينة قد وقعت أو ما إذا كان ينجم عن هذه الأحداث التزام حالي، وفي هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان التزام حالي موجوداً في تاريخ الميزانية العمومية يأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الاعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:

- (أ) حيث يكون وجود التزام حالي أكثر احتمالاً من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية تعترف المنشأة بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الاعتراف)، و

² أنظر أيضاً التفسير رقم ٦، تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلي القائمة.

(ب) حيث يكون عدم وجود التزام حالي أكثر احتمالاً في تاريخ الميزانية العمومية تقصص المنشأة عن التزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال (أنظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧. الحدث السابق الذي يؤدي إلى التزام حالي يسمى حدثاً ملزماً، وحتى يكون الحدث حدثاً ملزماً من الضروري عدم وجود بديل فعلي لدى المنشأة لتسوية الالتزام الذي خلقه الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

(أ) حيث يمكن فرض تنفيذ الالتزام بموجب القانون، أو

(ب) في حالة الالتزام البناء حيث يخلق الحدث (الذي قد يكون إجراء للمنشأة) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المنشأة ستنفذ التزامها.

١٨. تتناول البيانات المالية المركز المالي لمنشأة في نهاية فترتها الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزها الممكن في المستقبل، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل، والمطلوبات الوحيدة التي يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية لمنشأة هي تلك القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

١٩. الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمنشأة (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات، والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلوث البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وبالمثل تعترف المنشأة بمخصص لتكاليف إغلاق منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي تجبر فيه المنشأة على إصلاح التلوث الذي حدث. وبالمقارنة مع ذلك نظراً للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد تنوي المنشأة أو تحتاج إلى القيام بالإففاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثال ذلك تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع)، ونظراً لأن المنشأة يمكنها تجنب الإففاق المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية. مثال ذلك بتغيير أسلوب عملها لا يكون عليها التزام حالي لذلك الإففاق المستقبلي ولا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠. يتعلق الالتزام دائماً بطرف آخر يكون الالتزام مستحقاً له، على أنه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الالتزام – في الحقيقة قد يكون الالتزام للجمهور بشكل عام. ونظراً لأن الالتزام يشمل تعهداً لطرف آخر فإنه ينجم عن ذلك أن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه التزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا تم إبلاغ القرار قبل تاريخ الميزانية العمومية لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ مسؤولياتها.

٢١. الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب أن إجراء (مثال ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) تقوم به المنشأة يتسبب في حدوث التزام بناءً، فعلى سبيل المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك التزام لتقويم النتائج، على أن المتسبب في التلف سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب قانون جديد إصلاح التلف الحالي أو عندما تتقبل المنشأة علناً مسؤولية الإصلاح بطريقة تخلق التزاماً بناءً.

٢٢. حيث لم يتم بعد إكمال تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ التزام عندما يكون من المؤكد بالفعل أن التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعامل هذا الالتزام على أنه التزام قانوني. والاختلاف في الظروف المحيطة بإصدار التشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل سن القانون مؤكداً بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكد أن القانون سيتم إصداره إلى أن يصدر بالفعل.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣. من أجل أن يحقق مطلوب شروط الاعتراف يجب أن لا يكون هناك فقط التزام حالي ولكن أيضاً احتمال التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام. ولغرض هذا المعيار^٣ يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر أنه محتمل إذا كان احتمال حدوثه أكبر من عدمه، أي أن احتمال وقوع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود التزام حالي تفصح المنشأة عن مطلوب محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال (أنظر الفقرة ٨٦).

٢٤. حيث يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات المنتجات أو عقود مماثلة) فإن احتمال أن يكون التدفق الصادر مطلوباً للتسوية يتم تحديده بالنظر في فئة الالتزامات ككل، وبالرغم من أن احتمال التدفق الصادر لأي بند قد يكون ضئيلاً فقد يكون من المحتمل أنه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسوية فئة الالتزامات ككل، وإذا لم تكن الحالة كذلك يتم الاعتراف بمخصص (إذا كانت مقاييس الاعتراف الأخرى قد تمت تليبيتها).

التقدير الموثوق به للالتزام

٢٥. إن استخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا في حالات نادرة جداً ستكون المنشأة قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، وتستطيع بناءً على ذلك عمل تقدير للالتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الاعتراف بمخصص.

٢٦. في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به فإنه يوجد مطلوب لا يمكن الاعتراف به، ويتم الإفصاح عن المطلوب على أنه مطلوب محتمل (أنظر الفقرة ٨٦).

³ إن تفسير كلمة "محتمل في هذا المعيار على أنها "أكثر احتمالاً" لا ينطبق بالضرورة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

المطلوبات المحتملة

٢٧. يجب على المنشأة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل.

٢٨. يتم الإفصاح عن مطلوب محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٦ إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيدة.

٢٩. حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعيا وفرديا عن التزام يعامل ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على أنه مطلوب محتمل، وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الالتزام الذي يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جدا التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.

٣٠. قد تتطور المطلوبات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئياً، وعلى ذلك يتم تقييمها باستمرار لتحديد ما إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية قد أصبح محتملاً، وإذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبند تم في السابق التعامل معه على أنه مطلوب محتمل فإنه يتم الاعتراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الاحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به).

الموجودات المحتملة

٣١. يجب على المنشأة عدم الاعتراف بموجود محتمل.

٣٢. تنشأ الموجودات المحتملة عادة من أحداث غير مرسومة أو أحداث أخرى غير متوقعة تتسبب في إمكانية تدفق وارد للمنافع الاقتصادية للمنشأة، ومثال ذلك مطالبة تتابعها المنشأة من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

٣٣. لا يتم الاعتراف بالموجودات المحتملة في البيانات المالية حيث أنه قد ينجم عن ذلك الاعتراف بالدخل الذي قد لا يتحقق أبداً، على أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الموجود موجوداً محتملاً ويكون الاعتراف به مناسباً.

٣٤. يتم الإفصاح عن موجود محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٩ حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً.

٣٥. يتم تقييم الموجودات المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، وإذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تدفقاً وارداً للمنافع الاقتصادية سيحدث فإنه يتم الاعتراف بالموجود وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، وإذا أصبح التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً تقوم المنشأة بالإفصاح عن الموجود المحتمل (أنظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

٣٦. يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٧. إن أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ الذي تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية الالتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو لتحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيراً ما يكون مستحيلاً أو مكلفاً بشكل يمنع تسوية أو تحويل التزام في تاريخ الميزانية العمومية، على أن تقدير المبلغ الذي تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية أو تحويل الالتزام يعطي أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٨. يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة الشركة يعزز به خبرة العمليات المماثلة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٣٩. يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الاعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص الذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الالتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب احتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير " القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق.

مثال :

تقوم منشأة ببيع بضائع مع ضمان يغطي بموجبه العملاء عن تكلفة إصلاحات أية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول ستة شهور بعد البيع، وإذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فانه ستنتج تكاليف إصلاح مقدارها واحد مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فانه سينجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها أربع مليون، وتدل الخبرة السابقة للمنشأة والتوقعات المستقبلية على انه بالنسبة للسنة القادمة ٧٥% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، ٢٠% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، ٥% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية، وحسب الفقرة ٢٤ تقوم المنشأة بتقييم احتمال التدفق الصادر لالتزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي:

$$(٧٥\% \text{ من الصفر}) + (٢٠\% \text{ من } ١ \text{ مليون}) + (٥\% \text{ من } ٤ \text{ ملايين}) = ٤٠٠٠٠٠$$

٤٠. حيث يتم قياس التزام مفرد فان النتيجة الفردية الأكثر احتمالاً قد تكون افضل تقدير للمطلوب، على انه حتى في مثل هذه الحالة تأخذ المنشأة في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة أنها غالباً أعلى أو غالباً اقل من النتيجة الأكثر احتمالاً يكون افضل تقدير مبلغاً أعلى أو مبلغاً اقل، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة إصلاح خطأ جسيم في مصنع رئيسي أقامته لعميل فان النتيجة الفردية الأكثر احتمالاً هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها ١٠٠٠، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ اكبر إذا كان هناك احتمال كبير بضرورة إجراء محاولات أخرى.

٤١. يتم قياس المخصص قبل احتساب الضريبة حيث يتم تناول النتائج للضريبة للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر - ضرائب الدخل .

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢. يجب اخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتما بالعديد من الأحداث والظروف في الاعتبار من اجل التوصل إلى افضل تقدير للمخصص.

٤٣. تصف المخاطرة تقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى اتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخل أو الموجودات وعدم تقدير المصروفات أو المطلوبات بأقل من قيمتها، على أن عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة أو مبالغة متعمدة في المطلوبات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس متعقل فان هذا الناتج لا يعامل عندئذ بشكل متعمد على انه اكثر احتمالاً من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب ازدواجية التعديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع مبالغة ناتجة عن ذلك المخصص.

٤٤. يتم الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ الصرف الذي تم إجراؤه بموجب الفقرة ٨٥(ب).

القيمة الحالية

٤٥. حيث يكون اثر القيمة الزمنية للنقود مادياً يجب إن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات.

٤٦. بسبب القيمة الزمنية للنقود فان المخصصات الخاصة بالتدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العمومية تشكل عبئاً اكبر من تلك المخصصات حيث تنشأ تدفقات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر مادياً.

٤٧. يجب أن يكون سعر (أو أسعار الخصم) هو سعر (أسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالمطلوب، ويجب أن لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨. يجب إظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.

٤٩. قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة بشكل خاص عند قياس المخصصات فعلى سبيل المثال قد تعتقد المنشأة أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها التغيرات المستقبلية في التقنية، ويعكس المبلغ المعترف به توقعاً معقولاً لمراقبين مؤهلين فنياً وموضوعيين مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتقنية التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال إدخال التخفيضات المتوقعة في التكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم في السابق، على أن المنشأة لا تتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف إلا إذا كانت هناك أدلة موضوعية كافية على ذلك.

٥٠. يؤخذ اثر التشريع الجديد الممكن في الاعتبار عند قياس التزام حالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أن صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه التشريع وما إذا كان من المؤكد بالفعل أنه سيصدر وينفذ في الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

التصرف المتوقع في الموجودات

٥١. يجب عدم اخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص.

٥٢. لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بالمكاسب من التصرفات المتوقعة بالموجودات في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الموجودات المعنية.

الاستردادات

٥٣. حيث يتوقع أن تقوم جهة أخرى برد بعض أو جميع المصروف المطلوب لتسوية مخصص فإنه يجب الاعتراف بالاسترداد فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم استلام مبلغ التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام، ويجب معاملة مبلغ الاسترداد على أنه موجود منفصل، ويجب أن لا يزيد مبلغ الاسترداد المعترف به عن مبلغ مخصص.

٥٤. في بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصص منه مبلغ الاسترداد المعترف به.

٥٥. في بعض الأحيان تتوقع المنشأة من طرف آخر أن يقوم بدفع جزء من الصرف المطلوب لتسوية مخصص أو كاملة (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.

٥٦. في معظم الحالات تبقى المنشأة مسؤولة عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المنشأة تسوية المبلغ بكامله إذا لم يقم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الالتزام بكامله، كما يتم الاعتراف بوجود منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون مؤكدا بالفعل أن مبلغ الاسترداد سيتم استلامه إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام.

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

٥٨. كما هو مبين في الفقرة ٢٩ فإن الالتزام الذي تكون فيه المنشأة مسؤولة عنه بصفة جماعية وفردية هو التزام محتمل إلى الحد الذي يتوقع فيه أن تقوم أطراف أخرى بتسوية الالتزام.

التغيرات في المخصصات

٥٩. يجب مراجعته المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فإنه يجب عكس المخصص.

٦٠. في الحالة التي يتم استخدام الخصم، فإن المبلغ المسجل كمخصص يزداد في كل فترة ليعكس مرور الوقت، ويتم الاعتراف بهذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

استعمال المخصصات

٦١. يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف بها كمخصص في الأصل.

٦٢. توضع فقط المصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقابلته، و توضع المصروفات مقابل مخصص تم الاعتراف به في الأصل لغرض آخر سيخفي اثر حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣. يجب عدم الاعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.

٦٤. لا تلبي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف المطلوب في الفقرة ١٠ ومقاييس الاعتراف العامة للمخصصات الواردة في الفقرة ١٤.

٦٥. إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض موجودات معينة للعملية، وتقوم المنشأة باختبار هذه الموجودات من أجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات.

العقود المثقلة بالأعباء

٦٦. إذا كانت المنشأة داخلية في عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.

٦٧. يمكن إلغاء العديد من العقود (مثال ذلك بعض طلبات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد التزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق والتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلاً بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد مطلوب يتم الاعتراف به، والعقود غير المنقذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨. يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد قيمة التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها بموجبه، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد أقل صافي تكلفة خروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.

٦٩. قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء تقوم المنشأة بالاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لموجودات مخصصة لذلك العقد (أنظر معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات).

إعادة الهيكلة

٧٠. فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:

- (أ) بيع أو إنهاء خط عمل .
- (ب) إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى.
- (ج) تغييرات في هيكل الإدارة، مثال ذلك إلغاء طبقة إدارة، و
- (د) عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.

٧١. يتم الاعتراف بمخصص **التكاليف** إعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الاعتراف العامة للمخصصات كما هي واردة في الفقرة ١٤ ، وتبين الفقرات ٧٢- ٨٣ أدناه كيفية انطباق مقاييس الاعتراف العامة على حالات إعادة الهيكلة.

٧٢. ينشأ الالتزام البناء لإعادة الهيكلة فقط:

(أ) عندما يكون للمنشأة خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

١- العمل أو جزء من العمل المعني.

٢- المواقع الرئيسية التي تأثرت.

٣- موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم.

٤- المصروفات التي سيتم إجراؤها، و

٥- متى سيتم تنفيذ الخطة، و

(ب) عندما تخلق المنشأة توقعاً صحيحاً لدى أولئك الذين يتأثرون بها أنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

٧٣. يتم تقديم الأدلة على أن المنشأة بدأت في تنفيذ خطة إعادة هيكلة على سبيل المثال بتفكيك مصنع أو بيع موجودات أو بإعلان الملامح الرئيسية للخطة، ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لإعادة الهيكلة التزاماً ببناء إعادة الهيكلة فقط إذا تمت بطريقة وبتفصيل كاف (أي تحديد الملامح الرئيسية للخطة) بحيث تتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء والمزودين والموظفين (أو ممثلهم) إن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

٧٤. لأجل أن تكون الخطة كافية لنشوء التزام بناء عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن و لإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطة، وإذا كان من المتوقع أن سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء إعادة الهيكلة أو إن إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً طويلاً بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطة ستسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح الفرص أمام المنشأة لتغيير خططها.

٧٥. لا يتسبب قرار اتخذته الإدارة أو مجلس الإدارة قبل تاريخ الميزانية العمومية في نشوء التزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا قامت المنشأة قبل تاريخ الميزانية العمومية بما يلي:

(أ) بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو

(ب) أعلنت الملامح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم إن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة .

في بعض الحالات تبدأ المنشأة في تنفيذ خطة إعادة هيكلة أو تعلن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي العاشر - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء تقييمات واتخاذ قرارات مناسبة.

٧٦. بالرغم من أن الالتزام البناء لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط 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 المشتريين لبيع عملية قد تمت فقط على أن تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة، وعندما يتم صدور هذا القرار وإبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المنشأة التزام بناء لإعادة الهيكلة إذا تمت تلبية الشروط في الفقرة ٧٢.

٧٧. في بعض البلدان تكون الصلاحية النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح عدا عن الإدارة (مثال ذلك الموظفين)، أو قد يكون إبلاغ هؤلاء الممثلين ضرورياً قبل أن يقوم المجلس باتخاذ قرار، ونظراً لأن قراراً للمجلس يتضمن إبلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك التزام بناء بإعادة الهيكلة.

٧٨. لا ينشأ أي التزام عن بيع عملية إلى أن تلتزم المنشأة بالبيع، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة.

٧٩. حتى وعندما تكون المنشأة قد اتخذت قراراً ببيع عملية وأعلنت عن ذلك القرار فإنه لا يمكنها الالتزام بالبيع إلى أن يتم تحديد مشتري وكان هناك اتفاقية بيع ملزمة، وإلى أن تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة ستكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها، وعليها في الحقيقة اتخاذ إجراء آخر إذا لم يمكن إيجاد مشتري آخر بشروط مقبولة، وعندما يعتبر بيع عملية أنه جزء من إعادة الهيكلة فإنه يتم مراجعة موجودات العملية من أجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، وعندما يكون البيع فقط جزءاً من إعادة الهيكلة يمكن نشوء التزام بناء للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠. يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة، والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة، و

(ب) ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمنشأة.

٨١. لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل:

(أ) إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين.

(ب) التسويق، أو

(ج) الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست مطلوبات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتم الاعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة من إعادة الهيكلة.

٨٢. لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص إلا إذا كانت تتعلق بعقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في الفقرة ١٠.

٨٣. حسبما تتطلبه الفقرة ٥١ لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى ولو نظر إلى بيع الموجودات أنه جزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤. بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة
 - (ب) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية.
 - (ج) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة).
 - (د) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة، و
 - (هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.
- المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

- (أ) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.
- (ب) إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية كما تم تناولها في الفقرة ٤٨، و

(ج) مبلغ أي استرداد متوقع وبيان مبلغ موجود تم الاعتراف به لذلك الاسترداد.

٨٦. ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسوية بعيدة يجب على المنشأة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل، وحيث سيكون ذلك عملياً:

(أ) تقدير لآثره المالي مقاس بموجب الفقرات ٣٦-٥٢.

(ب) إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر، و

(ج) إمكانية أي استرداد.

٨٧. عند تحديد أية مخصصات أو مطلوبات محتملة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلبي بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرة ٨٥ (أ)، (ب) والفقرة ٨٦ (أ)، (ب)، 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.

٨٨. حيث ينشأ مخصص ومطلوب محتمل من نفس مجموعة الظروف تقوم المنشأة بعمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تبين الصلة بين المخصص والمطلوب المحتمل.

٨٩. حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الموجودات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيث يكون ذلك عملياً الإفصاح عن تقدير لآثارها المالي مقاساً باستخدام المبادئ المبينة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.

٩٠. من المهم أن تتجنب الإفصاحات الخاصة بالموجودات المحتملة إعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء دخل.

٩١. حيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٨٦، ٨٩ لأنه من غير العملي إجراء ذلك فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٢. في حالات نادرة جداً من الممكن توقع أن يتسبب الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٩ في الإخلال بشكل جسيم بمركز المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو المطلوب المحتمل أو الموجود 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.

أحكام انتقالية

٩٣. يجب الإبلاغ عن أثر تبني هذا المعيار في تاريخ نفاذه (أو قبل ذلك) على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة التي تم تبني فيها المعيار لأول مرة، ويشجع المعيار المنشآت ولكن لا يطلب منها تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة لأقرب فترة معروضة وإعادة بيان المعلومات المقارنة، وإذا لم تتم إعادة بيان المعلومات المقارنة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٤. يتطلب هذا المعيار معاملة تختلف عما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي الثامن – صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية، فمعيار المحاسبة الدولي الثامن يتطلب إعادة بيان المعلومات المقارنة (المعاملة الأساسية) أو الإفصاح عن معلومات مقارنة إضافية شكلية على أساس إعادة بيانها (المعاملة البديلة المسموح بها) إلا إذا كان من غير العملي إجراء ذلك.

تاريخ بدء التطبيق

٩٥. يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) ١٩٩٩ أو قبل ذلك فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٦. يحل هذا المعيار محل الأجزاء التي تتناول البنود المحتملة في معيار المحاسبة الدولي العاشر – البنود المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية^٤.

^٤ – لقد قام المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل عام ١٩٩٩) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" بإلغاء المعيار المحاسبي الدولي العاشر "المخصصات، الأحداث الواقعة بعد تاريخ الميزانية العمومية" و أصبح هذا الإلغاء نافذ المفعول في كانون الثاني (يناير) ٢٠٠٠

ملحق أ

الجدول - المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة و الاستردادات

هدف هذا الملحق تلخيص المتطلبات الرئيسية للمعايير، وهو لا يشكل جزءاً من المعايير، ويجب قراءته ضمن سياق النص الكامل للمعايير.

المخصصات والمطلوبات المحتملة

حيث قد يوجد نتيجة لأحداث سابقة تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية:		
(أ) لالتزام حالي (ب) لالتزام محتمل يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
يوجد التزام حالي يتطلب تدفقاً صادراً للموارد	يوجد التزام محتمل أو التزام حالي قد يتطلب تدفقاً صادراً للموارد ولكن لا يحتمل ذلك	يوجد التزام محتمل أو التزام حالي حيث يكون احتمال التدفق الخارج للموارد بعيداً
يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ١٤)	لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧)	لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧)
الإفصاحات المطلوبة للمخصص (الفقرتان ٨٤، ٨٥)	الإفصاحات المطلوبة للمطلوب المحتمل (الفقرة ٨٦)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٦)

ينشأ المطلوب المحتمل كذلك في الحالة النادرة جداً حيث يوجد مطلوب لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل موثوق به، والإفصاحات المطلوبة للمطلوب المحتمل.

الموجودات المحتملة

حيث يوجد نتيجة لأحداث سابقة موجود ممكن يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية مؤكد بالفعل	التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكداً بالفعل	التدفق الوارد ليس محتملاً.
الموجود ليس محتملاً (الفقرة ٣٣)	لا يتم الاعتراف بأي موجود (الفقرة ٣١)	لا يتم الاعتراف بأي موجود (الفقرة ٣١)
	الإفصاحات المطلوبة (الفقرة ٨٩)	لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٩)

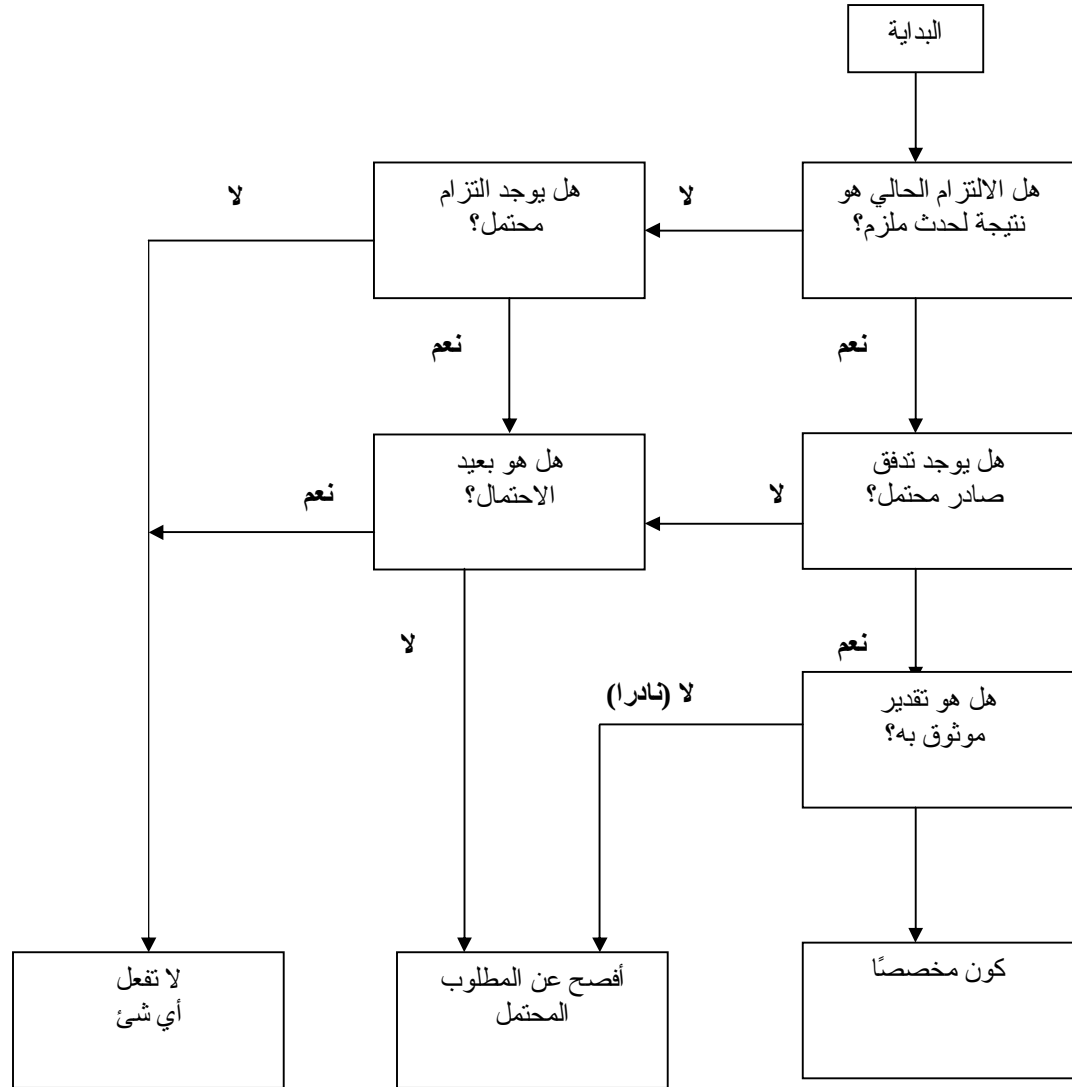
الاستردادات

بعض أو كامل الصرف المطلوب لتسوية مخصص يتوقع رده من قبل طرف آخر.		
لا يوجد على المنشأة التزام عن الجزء من الصرف الذي سيتم رده من قبل الطرف الآخر	يبقى الالتزام عن المبلغ الذي يتوقع استرداده على المنشأة، ومن المؤكد بالفعل أن الاسترداد سيتم استلامه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.	يبقى الالتزام عن المبلغ الذي يتوقع استرداده على المنشأة، والاسترداد ليس مؤكداً بالفعل إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.
لا يوجد على الوحدة التزام عن المبلغ الذي سيتم استرداده (الفقرة ٥٧)	لا يتم الاعتراف بالاسترداد كموجود منفصل في الميزانية العمومية ويمكن إجراء مقاصة بينه وبين المصروف في بيان الدخل، والمبلغ المعترف به للاسترداد المتوقع لا يزيد عن المطلوب (الفقرتان ٥٣، ٥٤)	لا يتم الاعتراف بالاسترداد على أنه موجود. (الفقرة ٥٣)
لا يطلب أي إفصاح.	يتم الإفصاح عن الاسترداد مع المبلغ المعترف به للاسترداد (الفقرة ٨٥ ج)	يتم الإفصاح عن الاسترداد المتوقع. (الفقرة ٨٥ ج)

ملحق (ب)

خارطة القرارات

غرض خارطة القرارات تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والمطلوبات المحتملة، ولا تشكل خارطة القرارات جزءاً من المعايير، ويجب قراءتها ضمن سياق النص الكامل للمعايير.



ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك التزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً تسبب في نشوء التزام حالي – مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة – إذا كان هناك احتمال أكبر بوجود التزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية (أنظر الفقرة ١٥ من المعيار).

ملحق (ج)

أمثلة: الاعتراف

يوضح هذا الملحق تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها، وهو لا يشكل جزءاً من المعايير.

كافة المنشآت في الأمثلة تنتهي سنتها في ٣١ كانون الأول (ديسمبر)، وفي جميع الحالات يفترض أنه يمكن إجراء تقدير موثوق به لأية تدفقات صادرة متوقعة، وفي بعض الأمثلة من المحتمل أنه نجم عن الظروف المبينة انخفاض في قيمة الموجودات – وهذه الناحية لم يتم تناولها في الأمثلة.

تدل الإشارات المتبادلة الواردة في الأمثلة على فقرات مناسبة بشكل خاص، ويجب قراءة الملحق ضمن سياق النص الكامل للمعايير.

الإشارات إلى "أفضل تقدير لهي لمبلغ القيمة الحالي حيث يكون أثر القيد الزمنية للنقود مادياً.

مثال (١): الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتري منتجاته، وبموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب الصناعية التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وذلك من خلال الإصلاح أو الاستبدال، وبناءً على الخبرة السابقة من المحتمل (أي أكثر احتمالاً) أنه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث إلزامي سابق – الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد يتضمن منافع اقتصادية كتسوية – محتمل بالنسبة للضمانات ككل (أنظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التقويم بموجب الضمان للمنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية (أنظر الفقرتين ٢٤، ١٤).

مثال ٢: الأرض الملوثة – التشريع المؤكد صدوره بالفعل

تتسبب منشأة في حدوث تلوث، وتقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منها ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي تعمل فيه، وأحد البلدان الذي تعمل فيه المنشأة لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف، واستمرت المنشأة في إحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات، وفي ١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث التزام سابق – الحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التأكد الفعلي من صدور تشريع يتطلب التنظيف.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية – محتمل.

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرتين ٢٢، ١٤).

مثال ٢ ب – الأرض الملوثة والالتزام البناء

تتسبب مذشأة تعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث، وهي تعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية، على أن المنشأة تتبع سياسة معلنه بشكل واسع تتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي تحدثه، ويبين سجل هذه المنشأة أنها تقوم بالوفاء بسياستها المعلنه.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه التزام ببناء لأن سلوك المنشأة خلق توقعاً صحيحاً من جاذب أولئك المتأثرين بها أم المنشأة ستقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية – محتمل.

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرة ١٠) (تعريف الالتزام البناء) والفقرة ١٤ والفقرة ١٧).

مثال (٣): الحقل النفطي في عرض البحر

تقوم منشأة بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منها أن تقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج وإصلاح قاع البحر، ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلغ الناجمة عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – يخلق تركيب جهاز الحفر التزاماً قانونياً بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملم، على أنه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد التزام لإصلاح التلغ الذي سينتج عن استخراج النفط.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية – محتمل.

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلغ الناجم من تركيبه (أنظر الفقرة ١٤)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الاعتراف بالعشرة بالمائة الناجمة من استخراج النفط على أنها مطلوب عندما يتم استخراج النفط.

مثال (٤) - سياسة رد الأموال

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

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

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية - من المحتمل إعادة نسبة من المشتريات من أجل استرداد أثمانها (أنظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها (أنظر الفقرة ١٠) (تعريف الالتزام البناء)، ١٤، ١٧، ٢٤.

مثال ١٥ : إغلاق قسم - عدم التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ قرر مجلس إدارة منشأة إغلاق أحد الأقسام، وقبل تاريخ الميزانية العمومية (٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي ممن يتأثرون به ولم يتم اتخاذ أية خطوات أخرى لتنفيذ القرار.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق- لم يوجد حدث ملزم وهكذا لا يوجد التزام.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرتين ١٤، ٧٢).

مثال ١٦ : إغلاق قسم - الإبلاغ / التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية.

في ١٢ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ قرر مجلس إدارة منشأة إغلاق قسم يصنع منتجاً خاصاً، وفي ٢٠ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم وأرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود وأرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الزائدين عن الحاجة.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم- الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين مما ينشأ عنه التزام بناء من ذلك التاريخ لأنه يخلق توقعاً صحيحاً أن القسم سيتم إغلاقه.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية - محتمل.

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ لأفضل تقدير لتكاليف إغلاق القسم (أنظر الفقرتين ١٤، ٧٢).

مثال (٦): المتطلب القانوني لتركيب فلترات دخان

بموجب التشريع الجديد يطلب من المنشأة تركيب فلترات دخان على مصانعها قبل ٣٠ حزيران (يونيو) ٢٠٠٠، ولم تقم المنشأة بتركيب فلترات الدخان.

(أ) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ١٩٩٩ .

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق- لا يوجد التزام لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان أو للغرامات بموجب التشريع.

الخلاصة- لا يتم الاعتراف بمخصص لتكلفة تركيب فلترات الدخان (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

(ب) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ .

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق- لا زال لا يوجد التزام بالنسبة لتكاليف تركيب فلترات الدخان لعدم وقوع حدث ملزم (تركيب الفلترات)، على أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات بموجب التشريع لأن الحدث الملزم وقع (عملية عدم الامتثال للمصنع).

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية-يعتمد تقييم احتمال تحمل غرامات وعقوبات من قبل عملية غير ممثلة على تفاصيل التشريع وشدة سلطة التنفيذ.

الخلاصة _ لا يتم الاعتراف بمخصص لتركيب فلترات الدخان، على أنه يتم الاعتراف بأفضل تقدير لأية غرامات وعقوبات احتمال فرضها أكبر من عدمه (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال (٧) : إعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغيرات في نظام ضريبة الدخل

تقوم الحكومة بإدخال عدد من التغيرات في نظام ضريبة الدخل، ونتيجة لهذه التغيرات ستكون المنشأة العاملة في قطاع الخدمات المالية بحاجة إلى إعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الإداريين والعاملين في مجال المبيعات لضمان الامتثال المستمر. لأنظمة الخدمات المالية، وفي تاريخ الميزانية العمومية لم تتم إعادة تدريب الموظفين.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق _ لا يوجد التزام لعدم وقوع حدث ملزم (إعادة التدريب).

الخلاصة _ لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩)

مثال (٨) : العقد المثقل بالأعباء

تقوم منشأة بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قامت بتأجيرها بموجب عقد إيجار تشغيلي، وخلال شهر كانون الأول (ديسمبر) عام ٢٠٠٠ تقوم المنشأة بتغيير موقع عملياتها إلى مصنع جديد، ويستمر عقد إيجار المصنع القديم للسنوات الأربع القادمة، ولا يمكن إلغاؤه كما لا يمكن تأجير المصنع لمستخدم آخر.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار الذي ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية- عندما يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية (وإلى أن يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء تكون المنشأة مسؤولة عن عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع عشر - عقود الإيجار).

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لدفعات الإيجار التي لا يمكن تجنبها (أنظر الفقرات ٥(ج)، ٦٦، ١٤).

مثال (٩) : ضمان مفرد

خلال عام ١٩٩٩ تقوم المنشأة بإعطاء ضمان لإقتراضات معينة للمنشأة (ب) التي وضعها المالي في ذلك الوقت سليم، وخلال عام ٢٠٠٠ يسوء الوضع المالي للمنشأة ب، وفي ٣٠ حزيران (يونيو) ٢٠٠٠ تقدم المنشأة طلباً للحماية من دائنيها.

أ) في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ١٩٩٩

الالتزام الحالي نتيجة لحدث سابق ملزم – الحدث الملزم هو إعطاء الضمان الذي ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية – لا يحتمل حدوث تدفق صادر للمنافع في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ١٩٩٩.

الخلاصة – لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرتين ٢٣، ١٤)، يتم الإفصاح عن الضمان على أنه مطلوب محتمل إلا إذا اعتبر أي تدفق صادر أنه بعيد الاحتمال (أنظر الفقرة ٨٦).

ب) في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق- الحدث الملزم هو إعطاء الضمان الذي ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر المتضمن للمنافع الاقتصادية كتسوية_ في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

الخلاصة – يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير للالتزام (أنظر الفقرتين ١٤، ٢٣).

ملاحظة : يتناول هذا المثال ضماناً مفرداً، إذا كان للمنشأة محفظة لضمانات مماثلة فإنها ستقوم بتقييم تلك المحفظة ككل عند تحديد ما إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية محتملاً (أنظر الفقرة ٢٤)، وحيث تعطي المنشأة ضمانات مقابل رسم يتم الاعتراف بالإيراد بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر - الإيراد.

مثال (١٠): قضية محكمة

بعد حفل زفاف في عام ٢٠٠٠ توفي عشرة أشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعته المنشأة، وقد بدأت الإجراءات القانونية تطالب بالتعويضات من المنشأة إلا أنها تعارض المسؤولية، وحتى تاريخ اعتماد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠ أبلغ المحامون أنه من المحتمل اعتبار المنشأة غير مسؤولة، على أنه عند قيام المنشأة بإعداد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠١ أبلغ المحامون أنه نظراً لحدوث تطورات في القضية من المحتمل اعتبار المنشأة مسؤولة.

أ) في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - بناء على الأدلة المتوفرة عندما تم اعتماد البيانات المالية لا يوجد التزام نتيجة لأحداث سابقة.

الخلاصة _ لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرتين ١٥-١٦)، ويتم الإفصاح عن الأمر على أنه مطلوب محتمل إلا إذا أعتبر احتمال أي تدفق صادر بعيداً (الفقرة ٨٦).

ب) في ٣١ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠١

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق _ بناء على الأدلة المتوفرة هناك التزام حالي.

التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية - محتمل.

الخلاصة _ يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسوية الالتزام (الفقرات ١٤ - ١٦).

مثال (١١): الإصلاحات والصيانة

تتطلب بعض الموجودات إلى جانب الصيانة الروتينية إنفاقاً كبيراً كل بضع سنوات لعمليات إصلاح وتجديد واستبدال أجزاء رئيسية، ويعطي معيار المحاسبة الدولي السادس عشر "الممتلكات، المصانع والمعدات" الإرشاد بشأن توزيع الإنفاق الخاص بموجود على أجزائه المكونة له حيث أن لهذه المكونات أعمار نافعة مختلفة أو أنها تقدم منافع بأنماط مختلفة.

مثال ١١ أ_ تكاليف التجديد _ لا يوجد متطلب تشريعي

فرن بحاجة إلى استبدال بطانته كل خمس سنوات لأغراض فنية، وفي تاريخ الميزانية العمومية كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق _ لا يوجد التزام حالي.

الخلاصة _ لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الاعتراف باستبدال البطانة لأنه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد التزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للشركة _ حتى أن النية لتحمل الأنفاق تعتمد على قرار الشركة بالاستمرار في تشغيل الفرن أو استبدال البطانة، وبدلاً من الاعتراف بمخصص تتم محاسبة استهلاك البطانة من خلال استعمالها، أي أنها يتم استهلاكها على مدى خمس سنوات، وتتم رأسملة تكاليف إعادة تجديد البطانة التي تم تحملها عندئذ مع استعمال كل بطانة جديدة معينة من خلال الاستهلاك على مدى السنوات الخمسة التالية.

مثال ١١ ب: تكاليف الإصلاح _ متطلب تشريعي

شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون إجراء إصلاح شامل لطائراتها كل ثلاث سنوات.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق _ لا يوجد التزام حالي.

الخلاصة _ لا يتم الاعتراف بمخصص (أنظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الاعتراف بتكاليف ترميم الطائرات على أنها مخصص لنفس الأسباب حيث أنه لا يتم الاعتراف بتكلفة استبدال البطانة على أنها مخصص في المثال ١١ أ، وحتى المتطلب القانوني للترميم لا يجعل تكاليف الترميم مطلوباً لعدم وجود التزام لترميم الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة _ تستطيع المنشأة تجنب الصرف المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية، مثال ذلك بيع الطائرات، وبدلاً من الاعتراف بمخصص يأخذ استهلاك الطائرات في الاعتبار حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة، أي يتم استهلاك مبلغ معادل لتكاليف الصيانة المتوقعة على مدى ثلاث سنوات.

الملحق (د)

مثال: الإفصاحات

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها.

فيما يلي مثالان على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥:

مثال رقم (١) - الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتري منتجات خطوط إنتاجه الثلاثة، وبموجب شروط الضمان يتعهد الصانع بإصلاح البنود التي لا تعمل بشكل مرض لمدة سنتين من تاريخ البيع أو استبدالها، وفي تاريخ الميزانية العمومية تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠ ولم يتم خصم المخصص حيث أن أثر الخصم ليس مادياً، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠ للمطالبات المتوقعة للضمانات الخاصة بالمنتجات التي تم بيعها خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة، ويتوقع تحمل غالبية هذا الصرف خلال السنة المالية التالية، وسيتم تحمل كافة ذلك خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية.

مثال رقم ٢ - تكاليف إنهاء العمل

في عام ٢٠٠٠ تعترف منشأة تعمل في مجال الأنشطة النووية بمخصص لتكاليف إنهاء العمل مقداره ٣٠٠ مليون، ويقدر المخصص باستخدام افتراض أن إنهاء العمل سيتم خلال ٦٠-٧٠ سنة، على أنه يوجد احتمال بأن ذلك لن يحصل حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة ستخفض القيمة الحالية للتكاليف إلى حد كبير، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص مقداره ٣٠٠ مليون لتكاليف إنهاء العمل ويتوقع تحمل هذه التكاليف بين عامي ٢٠٦٠، ٢٠٧٠، على أنه يوجد احتمال بأن إنهاء العمل لن يتم حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠، وإذا تم قياس التكاليف بناء على توقع أنها لن يتم تحملها حتى الأعوام ٢١١٠-٢١١٠ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٣٦ مليون، وقد تم تقدير المخصص باستخدام التقنية الحديثة بالأسعار الحالية وخصمه باستخدام سعر خصم حقيقي مقداره ٢٪.

فيما يلي مثال على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٢ حيث لم يتم إعطاء بعض المعلومات المطلوبة لأنه يمكن أن يتوقع أنها ستخل بشكل خطير بمركز المنشأة.

مثال رقم (٣) _ استثناء الإفصاح

منشأة بينها وبين أحد المنافسين نزاع، ويدعي هذا المنافس أن المنشأة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، وتعترف المنشأة بمخصص لأفضل تقدير لها للالتزام، إلا إنها لا تفصح عن أي من المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٨٤، ٨٥ من المعيار، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية.:

تجري مقاضاة ضد الشركة تتعلق بنزاع مع منافس يدعي أن الشركة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، والمعلومات المطلوبة عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون_ المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لا يتم الإفصاح عنها على أساس أنه يمكن أن يتوقع أن تخل بشكل خطير بنتيجة المقاضاة، ورأي المدراء أنه يمكن أن تقوم الشركة بمقاومة المطالبة بنجاح.