

دورة معايير المحاسبة الدولية

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٧)
المخصصات و الالتزامات، و الأصول المحتملة
- د. عبد الرزاق قاسم

المقدمة

- يعد مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسية التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. فقد تتكبد المنشأة خسائر أو مصاريف مستقبلية ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية.

هدف المعيار

- يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية الملائمة والافصاحات المطلوبة لكل من المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ، وواضح أنه يجمعها جميعاً عدم التأكد ، فالصفة الأساسية لها جميعاً هو أنها محتملة ، و إيضاح هذه البنود المحتملة ضروري لتمكين المستخدمين من تفهم طبيعة تلك البنود و مبالغها و توقيتاتها .

نطاق المعيار

- يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت عند المحاسبة عن المخصصات و الالتزامات المحتملة فيما عدا تلك الناشئة عن:
 - الأدوات المالية بالقيمة العادلة .
 - العقود التنفيذية (مثلاً العقود التي يقوم الطرفان بموجبها بتنفيذ التزاماتهما جزئياً بحد متساوي) .
 - عقود التأمين مع حملة البوالص .
 - الأحداث و المعاملات المغطاة بواسطة معايير محاسبة دولية أخرى (على سبيل المثال ضرائب الدخل ، التزامات الإيجارات) .

المفاهيم الأساسية

- **المخصص (Provision)** : هو التزام غير مؤكد من ناحية توقيت حدوثه أو مبلغه
- **الالتزام (Liability)** : التزام حالي ناشئ عن أحداث سابقة و يتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق صادر من موارد المنشأة التي تجسد منافع اقتصادية للغير.
- **الأصل الاحتمالي : Contingent Asset**
- هو أصل محتمل ينشأ من الأحداث السابقة ولا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

المفاهيم الأساسية

• الالتزام الاحتمالي : **Contingent Liability**

• هو التزام يكون إما :

– التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة و لا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي أو أكثر غير مؤكد و لا تقع هذه الأحداث بالكامل تحت سيطرة المنشأة معدة التقارير المالية ، أو

• التزام حالي ناشئ عن أحداث سابقة و لا يتم الاعتراف به :

• إما لأنه من غير المحتمل أن يتطلب تسوية هذا الالتزام حدوث تدفق في الموارد إلى الخارج .

• أو أنه لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية .

المفاهيم الأساسية

- العقود المحملة أو المثقلة بالأعباء: هي العقود التي تتجاوز فيها تكاليف الوفاء بالتزامات التي لا يمكن تفاديها مقدار المنافع الاقتصادية المتوقعة بموجب العقود .
- العقد التنفيذي: هو العقد الذي يؤدي بموجبه كلا طرفي العقد التزاماتهم بشكل متساو أو لا يؤدي طرفي العقد التزاماتهم.
- إعادة الهيكلة :برنامج يتم تخطيطه و التحكم فيه بواسطة الإدارة و يغير بشكل جوهري نطاق الأعمال التي تمارسها المنشأة أو أسلوب ممارستها

المخصصات الاعتراف

يقرر المعيار على نحو واضح تماماً أن المخصص يجب الإقرار به فقط إذا :

- كان لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو استدلالي) نتيجة لحدث سابق .
- كان من المحتمل (أي أن احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث) أي أن يصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سوف يكون مطلوباً لتسوية الالتزام ، و
- إذا كان من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

أمثلة

- قيام إحدى المنشآت بتقديم عقد ضمان مابعد البيع.
- وجود ممارسة سائدة من قبل المنشأة بأداء عمل معين بالرغم من عدم وجود عقد قانوني ملزم.
- وجود دعوى قانونية على الشركة من قبل أحد العاملين.

المخصصات الاعتراف

- لا تلزم كافة العقود المنشأة بالاعتراف بمخصص معين بل إن الإلتزامات التعاقدية الحالية الناتجة عن حدث ملزم سابق هي التي تؤدي إلى نشوء المخصصات
- يمكن أن يكون الإلتزام التعاقدى إما التزاماً تعاقدياً قانونياً أو التزاماً استنتاجياً نافعاً .
- فإن الأحداث الماضية التي تمثل أحداثاً ملزمة يلزم الإقرار بها كمخصصات و تكون الحالة كذلك فقط :
- أ- عندما يتم فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون أو .
- ب- في حالة الإلتزام الحكمي أو الإستنتاجي حيث يخلق الحدث (الذي قد يكون إجراء للمنشأة) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المنشأة ستنفذ التزاماتها .

المخصصات الاعتراف

- ينبغي أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية ويفسر مصطلح المحتمل هنا أن وقوعه باحتمال أكثر من ٥٠٪.

قياس المخصصات

- بالنسبة لكافة الالتزامات التقديرية ، التي تدخل ضمن تعريف المخصصات ، فإنه ينبغي أن يكون المبلغ المراد تسجيله و تقديمه في الميزانية العمومية هو أفضل تقدير لمبلغ النفقات الذي سيكون مطلوباً لتسوية مطلوباً الالتزام و ذلك في تاريخ الميزانية العمومية ، و يشار إلى ذلك غالباً باسم " القيمة المتوقعة " " Expected Value " للالتزام ، و التي تعرف إجرائياً بأنها المبلغ الذي سوف تدفعه المنشأة في الفترة الجارية ، من أجل تسوية الالتزام الفعلي أو تقديم تعويض لطرف ثالث ليتحمله

مثال

- تقوم إحدى الشركات ببيع أجهزة كمبيوتر ويتم من العملاء كفالة لمدة سنة من تاريخ البيع وقد بلغ عدد الأجهزة التي تم بيعها ٥٠٠ جهاز الخبرات السابقة تفيد أن ٥٠% من الأجهزة لاتخضع لأي صيانة ، كما أن هناك نسبة ٢٠% من الأجهزة المباعة تخضع لعملية صيان بسيطة تكلف الواحدة منها ١٠٠٠ ل.س. كما أن ٣٠% تخضع لعملية صيانة كبيرة تكلف الواحدة منها ٥٠٠٠ ل.س.
- قيمة المخصص = $٥٠٠ * ٠\% + ٥٠٠ * ٢٠\% + ١٠٠٠ * ٥٠\%$
 $٥٠٠ * ٣٠\% = ٨٥٠٠٠٠$ ل.س.

قياس المخصصات

- " المخاطرة و عوامل عدم التأكد " المحيطة بالأحداث و الظروف يجب أن توضع في الاعتبار عند التوصل لأفضل تقدير للمخصص ، و مع ذلك - و مثلما جاء في المعيار - فإن عدم التأكد لا ينبغي أن يكون مبرراً لخلق مخصصات زائدة أو المبالغة في بيان الالتزامات عمداً .
- مثال: تقوم إحدى مراكز التسوق باعتماد سياسة رد المبيعات التي لا تحوز رضا العميل بالرغم من أنه لا يوجد تشريع يلزمها بذلك .
- يجب على المركز تكوين مخصص للردديات وفق أفضل تقدير للمبالغ التي يجب ردها.

قياس المخصصات

- يتناول المعيار أيضاً استخدام القيمة الحالية أو الخصم (أي تسجيل الالتزام التقديري بالقيمة الحالية بعد الأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود) ، و يشترط المعيار استخدام الخصم (إيجاد القيمة الحالية) عندما يكون التأثير جوهرياً ، و على ذلك فإن المخصصات التي يقدر أنها تستحق في نقطة زمنية أبعد في المستقبل سوف يكون هناك حاجة أكبر إلى أن تخصم مقارنة بتلك التي تستحق في الفترة الجارية

قياس المخصصات

- الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام ما ، يجب أن تؤخذ في الحسبان و تنعكس في مبلغ المخصص حيث يكون هناك أدلة كافية على أن تلك الأحداث المستقبلية سوف تحدث فعلاً ، على سبيل المثال ، إذا كانت منشأة ما تعتقد أن تكلفة تنظيف موقع ما في نهاية عمره سوف تنخفض بفعل التغيرات المستقبلية في التكنولوجيا ، فإن المبلغ المثبت كمخصص لتكاليف التنظيف ، ينبغي أن يعكس تقديراً معقولاً لانخفاض التكلفة الناتج عن أية تغيرات تكنولوجية متوقعة .

التغيرات في المخصصات

- يجب عمل مراجعة مستمرة لمبالغ المخصصات في كل تاريخ لإعداد الميزانية ويتم تسوية مبلغ المخصص (بالزيادة أو النقص) لتعكس أفضل تقدير حالي في كل تاريخ لإعداد الميزانية . يجب استخدام أي مخصص في تسوية الالتزامات المتعلقة بالنفقة التي تم تكوين المخصصات لها والتي تم الاعتراف بها في الأصل (أي أنه لا يجوز استخدام المخصصات التي تم تكوينها لتسوية التزامات غير النفقة التي تم تكوين المخصص لها) .

الخصائر التشغيلية المستقبلية

- يجب ألا يتم الاعتراف بمخصصات لخصائر التشغيل المستقبلية حيث أن أي توقع لها تعتبر دليلاً على أن أصول معينة متعلقة بالتشغيل سوف تنخفض قيمتها وبالتالي فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) هو الذي يطبق حينئذ .

العقود المثقلة بالالتزامات

- الالتزامات الحالية بموجب عقود ملزمة Onerous Contract يجب أن يتم الاعتراف بها و اعتبارها كأبي مخصص ، والعقود الملزمة هي تلك العقود التي تكون فيها التكاليف الالزامية للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها منه .

إعادة الهيكلة

- يتم الإقرار بمخصص تكاليف إعادة الهيكلة فقط عند تحقق معايير الإقرار العامة الخاصة بالمخصصات ، و ينشأ التزام حكمي أو استدلالي بإعادة الهيكلة فقط عندما يكون لدى المنشأة خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي :
- * الأعمال المعنية أو الجزء من الأعمال المعنية بإعادة الهيكلة .
- * العدد التقريبي للموظفين الذين سوف يلزم تعويضهم عن إنهاء الخدمة الناتج عن إعادة الهيكلة (إلى جانب وظائفهم و موقعهم) .
- * النفقات التي ستكون مطلوبة لتنفيذ إعادة الهيكلة .
- * المعلومات الخاصة بموعد تنفيذ الخطة .
- علاوة على ذلك ، ينص المعيار إنه عند الإقرار بالمخصص فإن المنشأة يجب أن تقوم بالتمهيد لدى من سيتأثرون بإعادة الهيكلة بحيث يعرفون أنها ستقوم في الواقع بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية ليعلمها أولئك الذين سيتأثرون بها ، و هكذا فإنه حتى يتم استيفاء الشروط المذكورة أعلاه ، لا يمكن إنشاء مخصص إعادة هيكلة بناء على مفهوم الالتزام الحكمي .

الالتزامات المحتملة

- يتعين على أي منشأة ألا تعترف بأي التزام محتمل (أي لا يتم إثباته في الدفاتر) ومع ذلك فإن المنشأة يجب أن تقوم بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة ما لم يكن احتمال تدفق الموارد الاقتصادية و المنافع للخارج بعيد الاحتمال ، ففي الالتزامات المحتملة بعيدة الاحتمال لا يتم عمل شيء .
- - يتم تقييم الالتزامات المحتملة بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كانت المزايا الاقتصادية للتدفق الخارج محتملة بدرجة أكبر Probable وعندما يصبح أي تدفق للموارد للخارج محتملاً Probable لبند تم التعامل معه مسبقاً على أنه التزام ممكن Contingent Liability فإنه يمكن الاعتراف به كمخصص

الإفصاحات

- المخصصات : يتم الإفصاح عما يلي (لكل فئة بشكل منفصل) :
- - التسويات التفصيلية مرتبة حسب البنود للقيمة الدفترية المعدلة في بداية ونهاية المحاسبة ، ولا تكون المقارنات مطلوبة .
- - وصف مختصر لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية تنشأ .
- - بيان حالات عدم التأكد بشأن المبالغ أو التوقيت لهذه التدفقات الخارجة .
- - المبلغ المتعلق بأي حالات إعادة سداد متوقعة ، بذكر المبلغ الخاص بأي أصل تم الاعتراف به لهذه الدفعة المتوقعة .

الأصول المحتملة

- يجب على المنشأة عدم الاعتراف بأي أصول محتملة (أي لا يتم إثبات أي أصول محتملة في الدفاتر) .
- يجب على المنشأة الإفصاح عن أي تدفقات لمنافع اقتصادية للداخل إذا كانت محتملة ، وعندما يصبح تحقق الدخل الناتج من الأصل المحتمل مؤكداً بصورة فعلية ، فإن الأصل المتعلق به لا يكون هنا أصلاً محتملاً ويصبح الاعتراف به ملائماً فيما يتعلق بالإطار الخاص به .

الإفصاح

- الأصول المحتملة : يتم الإفصاح عما يلي (لكل فئة بشكل منفصل)
- - وصف مختصر لطبيعة الفئة .
- - تقدير الأثر المالي .
- د- تكون الاستثناءات المسموح بها كما يلي :
- - حينما يكون من غير العملى الإفصاح عن المعلومات المطلوبة للالتزامات أو الأصول المحتملة فإنه يجب ذكر ذلك .
- - وفي حالات استثنائية نادرة جداً فإن الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة يمكن توقع أنه قد يمثل منفعة للمنافسين و ضد مكانة المنشأة في أي نزاع مع أطراف أخرى ، بخصوص المخصصات أو الأصول المحتملة أو الالتزامات المحتملة ، وفي هذه الحالات لا يتطلب الإفصاح عن أي معلومات ومع ذلك فإن الطبيعة العامة للنزاع يجب أن يتم الإفصاح عنها مع تفسير عن سبب عدم الإفصاح عن أي معلومات .

قواعد للمخصصات والالتزامات

الحالة الأولى : محتمل	الحالة الثانية : ممكن	الحالة الثالثة : بعيد
يوجد التزام حالي يحتمل أن يتطلب تدفقاً صادراً للموارد	يوجد التزام محتمل أو التزام حالي ربما (ولكن ليس محتملاً) قد يتطلب تدفقاً صادراً للموارد	يوجد التزام محتمل أو التزام حالي يكون احتمال التدفق الخارج للموارد بعيداً
يتم الاعتراف بمخصص الإفصاحات المطلوبة للمخصص	لا يتم الاعتراف بمخصص الإفصاحات المطلوبة للالتزام المتوقع	لا يتم الاعتراف بمخصص لا تتطلب أي إفصاحات

الأصول المحتملة

بيان	حالة (أ)	حالة (ب)	حالة (ج)
المفهوم	تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة مؤكد بالفعل	تدفق المنافع الاقتصادية الداخل للأصل محتمل ولكنه ليس مؤكداً بالفعل	التدفق الداخلة للمنافع ليس محتملاً
الاعتراف	الأصل ليس محتملاً	لا يتم الاعتراف بأي أصل	لا يتم اعتراف بأي أصل
الإفصاح	-	الافصاحات المطلوبة	لا يتطلب أي إفصاح

