المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٥٥ (إضافة فقرة):

٥٥ يجب الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين (على سبيل المثال: تأمين تعاوني، تأمين تجاري، ضمان تجاري).

سبب الإضافة:

أضيفت فقرة بعد الفقرة ٥٥ لاشتراط الإفصاح عن طبيعة أعمال الطرف الثالث الملزم بدفع كل أو بعض النفقات اللازمة لتسوية مخصص معين. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمثل هذه المعلومات لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

٦٠ (إضافة فقرة):

٦٠ يجب الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن القيمة الزمنية للنقود، المدرج ضمن تكاليف التمويل في الربح أو الخسارة للفترة. ويجب أيضاً الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة.

سبب الإضافة:

يوجب المعيار المحاسبة عن الزيادة في قيمة المخصص الناتجة عن مرور الوقت باعتبارها تكاليف تمويل. وحيث أن المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٢٣ لا يلزم بالإفصاح عن مكونات تكاليف التمويل المثبتة في الربح أو الخسارة، فقد تمت إضافة فقرة لهذا المعيار للإلزام بالإفصاح عن المبلغ المضاف إلى تكاليف التمويل المثبت في الربح أو الخسارة الممثل للزيادة في مبلغ المخصص الناتجة عن مرور الوقت، مع الإفصاح عن القيمة الاسمية للمخصص إذا كانت محددة. وسبب هذه الإضافة حاجة مستخدمي القوائم المالية في بيئة المملكة العربية السعودية لمعلومات عن مكونات تكاليف التمويل والقيمة الاسمية للمخصصات إذا كانت محددة، لمساعدتهم في الحكم على مدى توافق عمليات المنشأة مع الشريعة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق ضوابط إثبات وأسس قياس مناسبة على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وضمان الإفصاح عن معلومات كافية ضمن الإيضاحات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

- ١ يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، باستثناء:
 - (أ) تلك الناشئة عن عقود قيد التنفيذ، إلا إذا كان العقد غير مجدي؛
 - (ب) [حُذفت]
 - (ج) تلك التي يشملها معيار آخر.
- ٢ لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".
- ٣ العقود قيد التنفيذ هي العقود التي بموجبها لم ينفذ أي من طرفي العقد أيًا من واجباته أو نفذ كلا الطرفين واجباتهما بشكل جزئي وبقدر متساوٍ. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود قيد التنفيذ إلا إذا كانت غير مجدية.
- ٤ [حُذفت]
- ٥ عندما يتعامل معيار آخر مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلاً من المعيار المائل. فعلى سبيل المثال، يتم تناول بعض أنواع المخصصات في معايير عن:
 - (أ) [حُذفت]
 - (ب) ضرائب الدخل (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل")؛
 - (ج) عقود الإيجار (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"). وعلى الرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا المعيار على أي عقد إيجار يصبح عقداً غير مجدي قبل تاريخ بدايته حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ويتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة ٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتي أصبحت عقوداً غير مجدية.
 - (د) منافع الموظفين (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين")؛
 - (هـ) عقود التأمين والعقود الأخرى التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين"؛
 - (و) العوض المحتمل لمنشأة مستحوذة ضمن تجميع أعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال")؛
 - (ز) الإيرادات من العقود مع العملاء (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"). ولكن نظراً لأن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ لا يتضمن متطلبات محددة لتناول العقود مع العملاء التي تُعد، أو التي أصبحت، عقوداً غير مجدية، فإن هذا المعيار ينطبق على مثل هذه الحالات.
- ٦ [حُذفت]

- ٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات غير مؤكدة من حيث توقيتها أو مبلغها. وفي بعض الدول، يُستخدم أيضاً مصطلح "مخصص" في سياق بنود مثل الإهلاك والهبوط في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. وتُعد هذه تعديلات على المبالغ الدفترية للأصول ولا يتم تناولها في هذا المعيار.
- ٨ تحدد معايير أخرى ما إذا كان يتم معالجة النفقات على أنها أصول أو على أنها مصروفات. وهذه الموضوعات لا يتم تناولها في هذا المعيار. وبناءً عليه، فإن هذا المعيار لا يمنع ولا يتطلب رسملة التكاليف المثبتة عندما يتم إنشاء مخصص.
- ٩ ينطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تستوفي إعادة الهيكلة تعريف عملية غير مستمرة، فقد تكون هناك إفصاحات إضافية مطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

التعريفات

- ١٠ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:
- المخصص* هو التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه.
- الالتزام* هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية^١.
- الحدث الملزم* هو حدث ينتج عنه واجب نظامي أو ضمني يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي للمنشأة سوى تسوية ذلك الواجب.
- الواجب النظامي* هو واجب ينشأ عن:
- (أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية)؛ أو
- (ب) تشريعات؛ أو
- (ج) أعمال آخر للنظام.
- الواجب الضمني* هو واجب ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما:
- (أ) تكون المنشأة قد أوحى لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت، أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛
- (ب) ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات.
- الالتزام المحتمل* هو:
- (أ) واجب من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة؛ أو
- (ب) واجب قائم ناشئ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه:
- (١) ليس من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو
- (٢) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ.
- الأصل المحتمل* هو أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة.
- العقد غير المجدي* هو عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة أن يتم الحصول عليها بموجب العقد.

^١ تعريف الالتزام في هذا المعيار لم يتم تعديله بعد تعديل تعريف الالتزام في إطار مفاهيم التقرير المالي الصادر في عام ٢٠١٨.

إعادة الهيكلة هي برنامج يتم التخطيط له والرقابة عليه من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما من:

- (أ) نطاق عمل تباشره المنشأة؛ أو
(ب) الطريقة التي يتم بها تسيير ذلك العمل.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين والمصروفات المستحقة نظراً لوجود عدم تأكد بشأن توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند التسوية. وفي المقابل:

- (أ) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها وتمت الفوترة أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد؛
(ب) المصروفات المستحقة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها ولكن لم يتم الدفع مقابلها أو فوترتها أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد، وتشمل المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازة المستحق). ورغم أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المصروفات المستحقة، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات.

يتم التقرير عادةً عن المصروفات المستحقة على أنها جزء من المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، في حين يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام، تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها تكون غير مؤكدة من حيث توقيتها أو مبلغها. ولكن، ضمن هذا المعيار يُستخدم مصطلح "محتمل" للالتزامات والأصول التي لم يتم إثباتها لأن وجودها سوف يتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة. وإضافة لذلك، يستخدم مصطلح "التزام محتمل" للالتزامات التي لا تستوفي ضوابط الإثبات.

١٣ يميز هذا المعيار بين:

- (أ) المخصصات – التي يتم إثباتها على أنها التزامات (بافتراض أنه يمكن إجراء تقدير لها يمكن الاعتماد عليه) لأنها تُعد واجبات قائمة ومن المرجح أن تتطلب تسوية الواجبات تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛
(ب) الالتزامات المحتملة – التي لم يتم إثباتها على أنها التزامات لأنها إما:

- (١) واجبات محتملة، إذ لا يزال يتعين التأكد مما إذا كان على المنشأة واجب قائم يمكن أن يؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو
(٢) واجبات قائمة لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار (إما لأنه من غير المرجح أن يتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه بشكلٍ كافٍ لمبلغ الواجب).

الإثبات

المخصصات

١٤ يجب إثبات مخصص عندما:

- (أ) يكون على المنشأة واجب قائم (نظامي أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المرجح أن يتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛

(ج) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه لمبلغ الواجب.

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، فلا يجوز إثبات مخصص.

الواجب القائم

١٥ في حالات نادرة، لا يكون واضحاً ما إذا كان هناك واجب قائم. وفي هذه الحالات، يُعد أن هناك حدثاً سابقاً ينشأ عنه واجب قائم إذا كان وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة.

١٦ في جميع الحالات تقريباً سيكون واضحاً ما إذا كان هناك حدث سابق قد نشأ عنه التزام قائم. وفي حالات نادرة، على سبيل المثال في دعوى قضائية، قد يكون هناك خلاف فيما إذا كانت هناك أحداث معينة قد وقعت أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد نتج عنها واجب قائم. وفي مثل هذه الحالة، تقرر المنشأة ما إذا كان يوجد واجب قائم في نهاية فترة التقرير عن طريق أخذها لجميع الأدلة المتاحة في الحسبان، بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء. وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير. وعلى أساس مثل هذه الأدلة:

(أ) تثبت المنشأة مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات) عندما يكون وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير أمراً يترجح حدوثه أكثر من عدمه؛

(ب) تفصح المنشأة عن التزام محتمل عندما يكون من المرجح عدم وجود واجب قائم في نهاية فترة التقرير، ما لم يكن من المستبعد حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية (انظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ يسمّى الحدث السابق الذي يؤدي إلى وجود واجب قائم حدثاً ملزماً. وليكون الحدث حدثاً ملزماً، فإنه من الضروري ألا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى تسوية الواجب الذي أوجده الحدث. وتكون هذه هي الحالة فقط:

(أ) عندما يمكن إنفاذ تسوية الواجب بموجب القانون؛ أو

(ب) عندما ينشأ عن الحدث (الذي قد يكون تصرفاً من جانب المنشأة)، في حالة الواجب الضمني، توقعات وجهة لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالواجب.

١٨ تتعامل القوائم المالية مع المركز المالي للمنشأة في نهاية فترة تقريرها وليس مع مركزها المحتمل في المستقبل. ولذلك، لا يتم إثبات مخصص للتكاليف التي سيكون من اللازم تكبدها للتشغيل في المستقبل. والالتزامات الوحيدة التي يتم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة هي تلك التي تكون موجودة في نهاية فترة التقرير.

١٩ الواجبات الوحيدة التي يتم إثباتها على أنها مخصصات هي تلك الناشئة عن أحداث سابقة والموجودة بشكل مستقل عن تصرفات المنشأة المستقبلية (أي التسيير المستقبلي لأعمالها). ومن أمثلة مثل هذه الواجبات الغرامات أو تكاليف التنظيف مقابل الأضرار البيئية المخالفة للقانون. إذ ستؤدي كلاهما إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية عند التسوية بغض النظر عن التصرفات المستقبلية للمنشأة. وبالمثل، تثبت المنشأة مخصصاً لتكاليف إزالة تجهيزات نفطية أو محطة طاقة نووية بقدر التزام المنشأة بإصلاح الضرر الذي تكون قد تسببت فيه بالفعل. وفي المقابل، وبسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات النظامية، قد تنوي المنشأة أو يلزمها تكبد نفقات للتشغيل بطريقة معينة في المستقبل (على سبيل المثال، من خلال تركيب مرشحات دخان في نوع معين من المصانع). ونظراً لأن المنشأة تستطيع تجنب النفقات المستقبلية من خلال تصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال من خلال تغيير طريقة التشغيل الخاصة بها، فإنه لا يوجد عليها واجب قائم بتلك النفقات المستقبلية ولا يتم إثبات مخصص.

٢٠ ينطوي الواجب دائماً على طرف آخر تدين له المنشأة بذلك الواجب. وبالرغم من ذلك، ليس من الضروري معرفة هوية ذلك الطرف – إذ يمكن أن يكون الواجب تجاه العموم ككل. ونظراً لأن الواجب ينطوي دائماً على تعهد لطرف آخر، فيترتب على ذلك أن قرار الإدارة أو

مجلس الإدارة لا ينشأ عنه واجب ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم يكن قد تم إبلاغ القرار قبل نهاية فترة التقرير إلى أولئك المتأثرين به بطريقة محددة بشكل كافٍ ينشأ عنها توقع وجيه لديهم بأن المنشأة سوف تفي بمسؤولياتها.

- ٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه واجب على الفور قد ينشأ عنه ذلك في تاريخ لاحق، بسبب تغيرات في النظام أو بسبب أن تصرفاً (على سبيل المثال، تصريح عام محدد بشكل كافٍ) من قبل المنشأة ينشأ عنه واجب ضمني. فعلى سبيل المثال، عندما يقع ضرر بيئي قد لا يكون هناك واجب بعلاج آثاره. ولكن التسبب في الضرر سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب نظام جديد أن تتم معالجة الضرر الموجود أو عندما تقبل المنشأة علناً المسؤولية عن إصلاحه بطريقة تنشئ واجباً ضمناً.
- ٢٢ عندما لا يكون قد تم بعد الانتهاء من وضع تفاصيل نظام جديد مقترح، فلا ينشأ واجب إلا عندما يكون في حكم المؤكد أن التشريع سيتم سنّه بصيغته الحالية. ولغرض هذا المعيار، تتم معالجة مثل هذا الواجب على أنه واجب نظامي. ومما يترتب على الاختلافات في الظروف المحيطة بسنّ الأنظمة أنه يستحيل تحديد حدث واحد بمفرده سيجعل سنّ النظام في حكم المؤكد. وفي العديد من الحالات، سيكون من المستحيل أن يكون سن نظام ما في حكم المؤكد إلى أن يتم سنّه.

ترجيح حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية

- ٢٣ ليتأهل التزام للإثبات، يجب أن يكون هناك واجب قائم وأيضاً ترجيح لحدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية ذلك الواجب. ولغرض هذا المعيار^٢، يعد حدوث تدفق خارج لموارد أو وقوع حدث آخر مرجحاً إذا كان ذلك مرجحاً حدوثه أكثر من عدمه، أي أن ترجيح وقوع الحدث أكبر من ترجيح عدم وقوعه. وفي الحالات التي لا يُحتمل فيها وجود واجب قائم، تفصح المنشأة عن وجود التزام محتمل، ما لم يكن من المستبعد حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية (انظر الفقرة ٨٦).
- ٢٤ عندما يكون هناك عدد من الواجبات المتشابهة (مثل ضمانات المنتجات أو العقود المتشابهة)، فإن ضرورة حدوث تدفق خارج عند التسوية يُحدّد ترجيحها عن طريق النظر في فئة الواجبات ككل. فعلى الرغم من أن احتمال حدوث التدفق الخارج لأي بند بمفرده قد يكون ضعيفاً، فإن ضرورة حدوث التدفق الخارج لموارد لتسوية فئة الواجبات ككل قد يكون مرجحاً إلى حد بعيد. وإذا كانت تلك هي الحالة، فيتم إثبات مخصص (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات الأخرى).

تقدير يمكن الاعتماد عليه للواجب

- ٢٥ يعد استخدام التقديرات جزءاً لا يتجزأ من إعداد القوائم المالية ولا يقوض ذلك من إمكانية الاعتماد عليها. ويصدق هذا بصفة خاصة في حالة المخصصات، التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم البنود الأخرى في قائمة المركز المالي. وباستثناء حالات نادرة للغاية، ستكون المنشأة قادرة على تحديد مدى من النواتج المحتملة ولذلك يمكنها إجراء تقدير للواجب يمكن الاعتماد عليه بشكل كافٍ لاستخدامه في إثبات مخصص.
- ٢٦ في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه، يوجد التزام لا يمكن إثباته. ويتم الإفصاح عن ذلك الالتزام على أنه التزام محتمل (انظر الفقرة ٨٦).

الالتزامات المحتملة

- ٢٧ لا يجوز للمنشأة أن تثبت التزاماً محتملاً.
- ٢٨ يتم الإفصاح عن وجود التزام محتمل، على النحو الذي تتطلبه الفقرة ٨٦، ما لم يكن من المستبعد حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.
- ٢٩ عندما تكون المنشأة مسؤولة بالتضامن والتكافل عن واجب، تتم معالجة الجزء من الواجب الذي يتوقع أن تفي به أطرافاً أخرى على أنه التزام محتمل. وتثبت المنشأة مخصصاً لذلك الجزء من الواجب الذي من المرجح أن يحدث لأجله تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، إلا في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه.

^٢ لا ينطبق بالضرورة تفسير لفظ "مرجح" الوارد في هذا المعيار بأنه "من المرجح حدوثه أكثر من عدمه" في المعايير الأخرى.

٣٠ قد تظهر الالتزامات المحتملة بطريقة لم يتم توقعها في بادئ الأمر. ولذلك، يتم تقييمها بشكل مستمر لتحديد ما إذا كان حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية قد أصبح أمراً مرجحاً. وإذا أصبح من المرجح أنه سيكون من اللازم حدوث تدفق خارج لمنافع اقتصادية مستقبلية لأجل بند تم التعامل معه في السابق على أنه التزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يتغير فيها مستوى الترجيح (إلا في الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه).

الأصول المحتملة

- ٣١ لا يجوز للمنشأة أن تثبت أصولاً محتملاً.
- ٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادةً عن أحداث غير مخطط لها أو أحداث أخرى غير متوقعة تنشأ عنها احتمالية حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية إلى المنشأة. ومثال ذلك، دعوى قضائية تقيمها المنشأة من خلال الإجراءات القانونية، ونتيجتها غير مؤكدة.
- ٣٣ لا يتم إثبات الأصول المحتملة في القوائم المالية إذ قد ينتج عن ذلك إثبات دخل قد لا يتحقق أبداً. ولكن عندما يكون تحقق الدخل في حكم المؤكد، فعندئذ لا يُعد الأصل المتعلق به أصولاً محتملاً ويكون من المناسب إثباته.
- ٣٤ يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٨٩، عندما يكون من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية.
- ٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان أن تنعكس التطورات بشكل مناسب في القوائم المالية. وإذا أصبح في حكم المؤكد أنه سوف يحدث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، يتم إثبات الأصل والدخل المتعلق به في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير. وإذا أصبح من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، تفصح المنشأة عن الأصل المحتمل (انظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

- ٣٦ يجب أن يكون المبلغ المثبت على أنه مخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية فترة التقرير.
- ٣٧ أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم هو المبلغ الذي من المنطقي أن تدفعه المنشأة لتسوية الواجب في نهاية فترة التقرير أو لنقله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت. وسيكون من المستحيل، غالباً، أو من الأمور باهظة التكاليف، تسوية واجب أو نقله في نهاية فترة التقرير. ولكن تقدير المبلغ الذي من المنطقي أن تدفعه المنشأة لتسوية الواجب أو نقله يقدم أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية فترة التقرير.
- ٣٨ يتم تحديد التقديرات للنواتج وللأثر المالي من خلال اجتهاد إدارة المنشأة، الذي تدعمه التجربة السابقة في معاملات مشابهة، وفي بعض الحالات، التقارير الصادرة من خبراء مستقلين. وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد فترة التقرير.
- ٣٩ يتم التعامل مع حالات عدم التأكد المحيطة بالمبلغ الذي سيتم إثباته على أنه مخصص بعدة طرق وفقاً للظروف. وعندما ينطوي المخصص الذي يتم قياسه على عدد كبير من البنود، فإن الواجب يتم تقديره بترجيح جميع النواتج المحتملة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. ويُطلق على هذه الطريقة الإحصائية للتقدير اسم "القيمة المتوقعة". ولذلك، يختلف المخصص تبعاً لما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين، على سبيل المثال، هو ٦٠ في المائة أو ٩٠ في المائة. وعندما يكون هناك مدى متصل من النواتج المحتملة، وتكون كل نقطة في ذلك المدى مرجحة بنفس قدر أية نقطة أخرى، يتم استخدام النقطة الواقعة في منتصف المدى.

مثال

تبيع المنشأة سلعة بضمان يتم بموجبه تعويض العملاء عن تكلفة إصلاح أي عيوب في التصنيع تتضح خلال الستة أشهر الأولى بعد الشراء. وإذا تم اكتشاف عيوب طفيفة في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك تكاليف إصلاح قدرها ١ مليون. وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك تكاليف إصلاح قدرها ٤ ملايين. وتشير التجربة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أن ٧٥ في المائة من السلع المباعة لن يكون فيها أي عيوب خلال السنة القادمة، وأن ٢٠ في المائة من السلع

المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة، وأن ٥ في المائة من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسية. ووفقاً للفقرة ٢٤، تقوم المنشأة بتقييم ترجيح حدوث تدفق خارج مقابل واجبات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي:

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

- ٤٠ عندما يتم قياس واجب وحيد، فإن الناتج الفردي الأكثر ترجيحاً قد يكون هو أفضل تقدير للالتزام. ولكن، حتى في هذه الحالة، تأخذ المنشأة في الحسبان النواتج الأخرى المحتملة. وعندما تكون النواتج الأخرى المحتملة في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من الناتج الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سيكون مبلغاً أعلى أو أقل. فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المنشأة علاج خطأ خطير في مصنع رئيسي قامت بإنشائه لعميل، فإن الناتج الفردي الأكثر ترجيحاً يمكن أن يكون لنجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة ١٠٠٠، ولكن يتم إنشاء مخصص بمبلغ أكبر إذا كانت هناك فرصة كبيرة لضرورة إجراء المزيد من المحاولات.
- ٤١ يتم قياس المخصص قبل الضريبة، لأن آثار المخصص على الضريبة، والتغيرات فيه، يتم التعامل معها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٢.

المخاطر وحالات عدم التأكد

- ٤٢ يجب أن تؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف، عند التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.
- ٤٣ تصف المخاطر التقلب في النواتج. وقد يؤدي التعديل تبعاً للمخاطر إلى زيادة المبلغ الذي يتم به قياس الالتزام. ويلزم توخي الحذر عند القيام بجتهادات في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم إظهار الدخل أو الأصول بأكبر من قيمتهما ولا المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتهما. ولكن حالة عدم التأكد لا تبرر إنشاء مخصصات زائدة عن اللازم أو المبالغة المتعمدة في قيمة الالتزامات. فعلى سبيل المثال، في حال توخي الحيطة عند تقدير التكاليف المتوقعة لناتج سلبي بشكل خاص، فعندئذٍ لا يتم التعامل مع ذلك الناتج عمداً على أنه ناتج يحتمل وقوعه أكثر مما هو عليه الحال في الواقع. ويلزم بذل العناية لتجنب تكرار التعديلات تبعاً للمخاطر وحالة عدم التأكد مع ما يترتب على ذلك من مبالغة في قيمة المخصص.
- ٤٤ يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد التي تحيط بمبلغ النفقات بموجب الفقرة ٨٥(ب).

القيمة الحالية

- ٤٥ عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الواجب.
- ٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن المخصصات المتعلقة بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد فترة التقرير تكون أكثر عبئاً منها في حال التدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ بنفس المبلغ ولكن في وقت لاحق. ولذلك يتم خصم المخصصات، عندما يكون الأثر ذا أهمية نسبية.
- ٤٧ يجب أن يكون معدل (أو معدلات) الخصم هو معدل (أو معدلات) ما قبل الضريبة الذي يعكس (التي تعكس) تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام. ولا يجوز أن يعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي عُدلت تبعاً لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

الأحداث المستقبلية

- ٤٨ يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية، التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، في مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها.

٤٩ يمكن أن تكون للأحداث المستقبلية المتوقعة أهمية خاصة عند قياس المخصصات. فعلى سبيل المثال، قد تعتقد المنشأة أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره ستخفض بسبب التغيرات المستقبلية في التقنية. ويعكس المبلغ المثبت توقعاً معقولاً لمراقبين موضوعيين، ومؤهلين فنياً، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة فيما يتعلق بالتقنية التي ستكون متاحة في وقت التنظيف. وعليه، فإنه من المناسب، على سبيل المثال، تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في استخدام التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لاستخدام التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما تم تنفيذه من قبل. ولكن لا تتوقع المنشأة تطوير تقنية جديدة بالكامل للتنظيف ما لم يكن ذلك مدعوماً بأدلة موضوعية كافية.

٥٠ يؤخذ في الحسبان، عند قياس واجب موجود، أثر التشريعات الجديدة المحتملة عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أنه قد بات في حكم المؤكد سَنَ هذه التشريعات. ويتسبب تنوع الظروف التي تنشأ على أرض الواقع في استحالة تحديد حدث واحد بمفرده يوفر أدلة موضوعية كافية في كل حالة. ويتطلب الأمر توفر أدلة بشأن متطلبات التشريعات وما إذا كان في حكم المؤكد أنه سيتم سَنَها وتطبيقها في حينه. وفي الكثير من الحالات، لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم سَنَ التشريعات الجديدة.

الاستبعاد المتوقع للأصول

٥١ لا يجوز أن تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول، عند قياس المخصص.

٥٢ لا تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس المخصص، حتى ولو كان الاستبعاد المتوقع وثيق الارتباط بالحدث الناشئ عنه المخصص. وبدلاً من ذلك، تثبت المنشأة المكاسب الناتجة من الاستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده المعيار الذي يتعامل مع الأصول ذات الصلة.

التعويضات

٥٣ عندما يكون بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من المتوقع تعويضها من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الواجب. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.

٥٤ في قائمة الدخل الشامل، يجوز عرض المصروف المتعلق بالمخصص بالصافي بعد طرح المبلغ الذي تم إثباته للتعويض.

٥٥ تكون المنشأة قادرة أحياناً على الاستعانة بطرف آخر في دفع جزء من أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص (على سبيل المثال، من خلال عقود التأمين أو شروط التعويض أو ضمانات المورد). وقد يقوم الطرف الآخر إما بتعويض المنشأة عن المبالغ التي دفعها أو يقوم هو بسداد المبالغ بشكل مباشر.

٥٦ في معظم الحالات، تظل المنشأة مسؤولة عن كامل المبلغ المعني بحيث يكون علماً بتسوية المبلغ بالكامل إذا أخفق الطرف الثالث في السداد لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم إثبات مخصص لكامل مبلغ الالتزام، ويتم إثبات أصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام.

٥٧ في بعض الحالات، لن تكون المنشأة مسؤولة عن التكاليف المعنية إذا أخفق الطرف الثالث في السداد. وفي مثل هذه الحالة، لا يوجد على المنشأة أي التزام بتلك التكاليف ولا يتم إدراجها في المخصص.

٥٨ كما هو وارد في الفقرة ٢٩، يُعد الواجب الذي تكون المنشأة مسؤولة عنه بالتضامن والتكافل التزاماً محتملاً بقدر ما يكون متوقعاً أن تتم تسوية الواجب عن طريق الأطراف الأخرى.

التغيرات في المخصصات

٥٩ يجب إعادة النظر في المخصصات في نهاية كل فترة تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، فيجب أن يتم عكس المخصص.

٦٠ عند استخدام الخصم، يزيد المبلغ الدفترى للمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

- ٦١ لا يجوز استخدام المخصص إلا لأجل النفقات التي تم إثبات المخصص أساساً لأجلها.
- ٦٢ النفقات التي تتعلق بالمخصص الأصلي وحدها هي التي تتم تسويتها مقابلته. فمن شأن تسوية نفقات مقابل مخصص تم إثباته أساساً لغرض آخر أن يخفي تأثير حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإثبات والقياس

الخسائر التشغيلية المستقبلية

- ٦٣ لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية.
- ٦٤ لا تستوفي الخسائر التشغيلية المستقبلية تعريف الالتزام الوارد في الفقرة ١٠ ولا الضوابط العامة الموضوعية لإثبات المخصصات الواردة في الفقرة ١٤.
- ٦٥ يُعد توقع حدوث خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشراً على احتمال هبوط قيمة أصول تشغيلية معينة. وتختبر المنشأة هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول".

العقود غير المجدية

- ٦٦ إذا كان لدى منشأة عقد غير مجدٍ، فيجب إثبات الواجب القائم بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص.
- ٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر الشراء الروتينية) دون دفع تعويض إلى الطرف الآخر، ولذلك لا يكون هناك أي واجب. وتنشأ عن عقود أخرى حقوق وواجبات لكلٍ من الطرفين المتعاقدين. وعندما تجعل الأحداث من مثل هذا العقد عقداً غير مجدٍ، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد التزام يتم إثباته. وتقع العقود قيد التنفيذ، التي لا تُعد غير مجدية، خارج نطاق هذا المعيار.
- ٦٨ يعرف هذا المعيار العقد غير المجدي بأنه عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء به، أيهما أقل.
- ٦٨ تشمل تكلفة الوفاء بالعقد التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد. وتتألف التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد من كل من:
- (أ) التكاليف الإضافية للوفاء بذلك العقد - على سبيل المثال، العمالة والمواد المباشرة؛
- (ب) النصيب المخصص من التكاليف الأخرى التي تتعلق مباشرة بالوفاء بالعقد - على سبيل المثال، النصيب المخصص من عبء الإهلاك الخاص بأحد بنود العقارات والآلات والمعدات المستخدمة في الوفاء بذلك العقد من بين العقود الأخرى.
- ٦٩ قبل إنشاء مخصص منفصل لعقد غير مجدٍ، تثبت المنشأة أية خسارة هبوط تكون قد حدثت في قيمة الأصول المستخدمة في الوفاء بالعقد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦).

إعادة الهيكلة

٧٠ فيما يلي أمثلة للأحداث التي يمكن أن تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:

(أ) بيع أو إيقاف خط أعمال؛

- (ب) إغلاق مواقع أعمال في بلد أو منطقة أو نقل أنشطة أعمال من بلد أو منطقة إلى أخرى؛
- (ج) التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال استبعاد مستوى إداري؛
- (د) عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية على طبيعة وتركيز عمليات المنشأة.
- ٧١ يتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يتم استيفاء الضوابط العامة لإثبات المخصصات الواردة في الفقرة ١٤. وتوضح الفقرات ٧٢-٨٣ كيفية تطبيق الضوابط العامة للإثبات على عمليات إعادة الهيكلة.
- ٧٢ ينشأ واجب ضمني بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:
- (أ) لديها خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:
- (١) الأعمال أو جزء من الأعمال المعنية؛
- (٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛
- (٣) موقع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم، وعددهم التقريبي؛
- (٤) النفقات التي سيتم الاضطلاع بها؛
- (٥) موعد تنفيذ الخطة.
- (ب) قد أوجدت توقعاً وجهاً لذي أولئك المتأثرين بإعادة الهيكلة بأنها ستقوم بتنفيذها، وذلك عن طريق البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.
- ٧٣ يتوفر دليل على أن المنشأة قد بدأت في تنفيذ خطة لإعادة الهيكلة، على سبيل المثال، من خلال تفكيك المصنع أو بيع الأصول أو من خلال الإعلان العام عن السمات الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة واجباً ضمناً لإعادة الهيكلة فقط إذا تم بالطريقة والتفصيل الكافي (أي تحديد السمات الرئيسية للخطة) الذي تنشأ عنه توقعات وجهية لدى الأطراف الأخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثلهم) بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة.
- ٧٤ لتكون الخطة كافية لإنشاء واجب ضمني عند تبليغها إلى أولئك المتأثرين بها، يلزم أن يتم التخطيط للبدء في تنفيذها في أقرب وقت ممكن وأن يتم الانتهاء منها في إطار زمني يجعل إجراء تغييرات مهمة عليها أمراً غير محتمل. وإذا كان متوقعاً أن يحدث تأخر طويل قبل أن تبدأ إعادة الهيكلة أو أن تستغرق إعادة الهيكلة وقتاً طويلاً بشكل غير معقول، فمن غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة توقع وجيه لدى الآخرين بأن المنشأة ملتزمة حالياً بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح للمنشأة فرصاً لتغيير خططها.
- ٧٥ لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بإعادة الهيكلة، الذي يتم اتخاذه قبل نهاية فترة التقرير، واجب ضمني في نهاية فترة التقرير ما لم تكن المنشأة قبل نهاية فترة التقرير:
- (أ) قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو
- (ب) قد أبلغت خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك المتأثرين بها بطريقة محددة بشكل كافٍ لإيجاد توقع وجيه لديهم بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة.
- وإذا بدأت المنشأة في تنفيذ خطة لإعادة الهيكلة، أو أعلنت عن سماتها الرئيسية إلى أولئك المتأثرين بها، فقط بعد فترة التقرير، فإن ذلك يتطلب تقديم إفصاح بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٠ "الأحداث بعد فترة التقرير" إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية نسبية ويمكن التوقع بدرجة معقولة أن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم المالية، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها.
- ٧٦ بالرغم من أنه لا ينشأ واجب ضمني بسبب قرار من الإدارة فقط، إلا أنه قد ينتج الواجب عن أحداث أخرى سابقة تجتمع مع مثل هذا القرار. فعلى سبيل المثال، ربما تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين بشأن دفعات إنهاء الخدمة، أو مع المشتريين لبيع عملية، قد تم الانتهاء منها وهي فقط بانتظار تصديق مجلس الإدارة. وحال الحصول على مثل هذا التصديق وإبلاغه إلى الأطراف الأخرى، يكون على المنشأة واجب ضمني بإعادة الهيكلة، إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ٧٢.

- ٧٧ في بعض الدول، تكون السلطة العليا مخولة لمجلس يضم في عضويته ممثلين لمصالح أطراف أخرى غير الإدارة (مثل الموظفين) أو قد يكون من الضروري إخطار مثل هؤلاء الممثلين قبل أن يتخذ المجلس قراره. ونظراً لأن اتخاذ قرار من قبل مثل هذا المجلس ينطوي على إبلاغ هؤلاء الممثلين، فقد ينتج عن ذلك واجب ضمني بإعادة الهيكلة.
- ٧٨ لا ينشأ واجب ببيع عملية ما لم تكن المنشأة ملتزمة بالبيع، أي ما لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة.
- ٧٩ حتى عندما تكون المنشأة قد اتخذت قراراً ببيع عملية وأعلنت عن ذلك القرار إلى العموم، فلا يمكن أن تكون ملتزمة بالبيع ما لم يكن قد تم تحديد مشتري وكانت هناك اتفاقية بيع ملزمة. وإلى حين وجود اتفاقية بيع ملزمة، فإن المنشأة ستكون قادرة على تغيير رأيها وسيكون عليها اتخاذ إجراء آخر إذا لم يكن بالإمكان إيجاد مشتري بشروط مقبولة. وعندما يتم النص على بيع عملية كجزء من إعادة هيكلة، فإن أصول العملية يتم إعادة النظر فيها لتحديد الهبوط في قيمتها، بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦. وعندما يكون البيع جزءاً فقط من عملية إعادة هيكلة، فمن الممكن أن ينشأ واجب ضمني فيما يخص الأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.
- ٨٠ يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة فقط عن إعادة الهيكلة، وهي تلك التي:
- (أ) تستلزمها إعادة الهيكلة بالضرورة؛
- (ب) غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.
- ٨١ لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل:
- (أ) إعادة تدريب أو نقل الموظفين المستمرين؛ أو
- (ب) التسويق؛ أو
- (ج) الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.
- فهذه النفقات تتعلق بتسيير الأعمال مستقبلاً وليست التزامات لإعادة الهيكلة في نهاية فترة التقرير. ويتم إثبات مثل هذه النفقات على نفس الأساس الذي كان سيتم إثباتها به فيما لو كانت قد نشأت بشكلٍ مستقلٍ عن إعادة الهيكلة.
- ٨٢ لا يتم تضمين الخسائر التشغيلية المستقبلية التي يمكن تحديدها حتى تاريخ إعادة الهيكلة في المخصص، ما لم تكن تتعلق بعقدٍ غير مجدٍ حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٠.
- ٨٣ وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٥١، لا تؤخذ في الحسبان المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى ولو كان بيع الأصول منصوباً عليه كجزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

- ٨٤ يجب على المنشأة أن تفصح، فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات، عما يلي:
- (أ) المبلغ الدفترى في بداية ونهاية الفترة؛
- (ب) المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛
- (ج) المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحسومة من المخصص) خلال الفترة؛
- (د) المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛
- (هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص الناشئة عن مرور الوقت وأثر أي تغيير في معدل الخصم. والمعلومات المقارنة ليست مطلوبة.
- ٨٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات:
- (أ) وصف موجز لطبيعة الواجب والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة لمنافع اقتصادية ناتجة عنه؛

- (ب) الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها. وعندما يكون ذلك ضرورياً لتقديم معلومات كافية، يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي تم وضعها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية، التي تم تناولها في الفقرة ٤٨؛
- (ج) مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.
- ٨٦ ما لم يكن من المستبعد حدوث أي تدفق خارج عند التسوية، يجب على المنشأة أن تفصح، فيما يخص كل فئة من الالتزامات المحتملة في نهاية فترة التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وأيضاً عمّا يلي عندما يكون ذلك ممكناً عملياً:
- (أ) تقدير لأثره المالي، مقيساً بموجب الفقرات ٣٦-٥٢؛
- (ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيتته؛
- (ج) احتمالية أي تعويض.
- ٨٧ عند تحديد المخصصات أو الالتزامات المحتملة التي يمكن تجميعها لتشكيل فئة، فإنه من الضروري النظر فيما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكلٍ كافٍ بحيث يستوفي تقديم عرض واحد لها المتطلبات الواردة في الفقرات ٨٥(أ) و ٨٦(ب) و ٨٦(أ) و(ب). وعليه، فقد يكون من المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات منتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن من غير المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات عادية والمبالغ الخاضعة لدعاوى قضائية على أنها فئة واحدة.
- ٨٨ عندما ينشأ مخصص والالتزام محتمل عن نفس مجموعة الظروف، تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تظهر الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.
- ٨٩ عندما يكون من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وعن تقدير لأثرها المالي، عندما يكون ذلك ممكناً عملياً، مقيساً باستخدام المبادئ الموضحة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.
- ٩٠ من المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة لاحتمالية أن ينشأ دخل.
- ٩١ عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨٦ و ٨٩ نظراً لأنه من غير الممكن عملياً القيام بذلك، فيجب النص على تلك الحقيقة.
- ٩٢ في حالات نادرة للغاية، قد يُتوقع أن الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات التي تتطلبها الفقرات ٨٤-٨٩ سيضر بشكل خطير بموقف المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. وفي مثل هذه الحالات، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.

أحكام التحول

- ٩٣ يجب التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ سريانه (أو في تاريخ أسبق) على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي يتم فيها تطبيق المعيار لأول مرة. وتُشجّع المنشآت على تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأسبق فترة معروضة وإعادة عرض المعلومات المقارنة، ولكنها لا تكون مطلوبة بذلك. وإذا لم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٩٤ [حُذفت]
- ٩٤ أضاف التعديل "العقود غير المجدية - تكلفة الوفاء بالعقد"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرة ٦٨ أ وعدل الفقرة ٦٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على العقود التي لم تف بعد بجميع واجباتها في بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة (تاريخ التطبيق الأولي). ولا يجوز للمنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التعديلات بشكل أولي على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة أو مكون آخر في حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب، في تاريخ التطبيق الأولي.

تاريخ السريان

- ٩٥ يصبح هذا المعيار سارياً للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترات تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- ٩٦ [حُذفت]
- ٩٧ [حُذفت]
- ٩٨ [حُذفت]
- ٩٩ عدلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٠-٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرة ٥ على أنه تعديل تابع نشأ عن تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على جميع الأعمال الذي ينطبق عليه تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.
- ١٠٠ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، الفقرة ٥ وحذف الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.
- ١٠١ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٢ وحذف الفقرتين ٩٧ و٩٨. ويجب على المنشأة تطبيق هذين التعديلين عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.
- ١٠٢ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.
- ١٠٣ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.
- ١٠٤ عدل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٧٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. كما يُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق التعديلات الطارئة على تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" الوارد في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرتين ٥ و٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢.٨.
- ١٠٥ أضاف التعديل "العقود غير المجدية - تكلفة الوفاء بالعقد"، الصادر في مايو ٢٠٢٠، الفقرتين ١٦٨ وأ و١٩٤ وعدل الفقرة ٦٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٣ في أبريل ٢٠٢٤، أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ونقل تعريف مصطلح "ذو/ذات أهمية نسبية" من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.