

معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة IAS 37

أولاً- الغرض من المعيار

يصف معيار المحاسبة الدولي 37 محاسبة مختلف المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، ويحدد المعلومات التي يتم توفيرها بشأنها؛ فهو يشير إلى كيفية معالجة وتقييم هذه العناصر. والهدف من كل ذلك هو توحيد معالجة المخصصات وقابليتها للمقارنة.

لقد تم استبعاد بعض العناصر من هذا المعيار، ونذكر على وجه التحديد:

- الأدوات المالية بما في ذلك الكفالات (يعالجها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9)؛

- ضرائب الدخل (معيار المحاسبة الدولي 12)؛

- عقود الإيجار (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16)، إلا أن معيار المحاسبة الدولي 37 ينطبق على عقود الإيجار قصيرة الأجل، أو عندما يكون الأصل الأساسي ذو قيمة منخفضة، وكذلك على عقود الإيجار التي تصبح محققة للخسارة قبل تاريخ بدايتها على النحو المحدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16؛

- مزايا الموظفين (معيار المحاسبة الدولي 19)؛

- عقود التأمين التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17.

- الدخل من الأنشطة العادية وخاصة العقود المبرمة مع العملاء (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15). ومع ذلك، وبما أن هذا الأخير (IFRS 15) لا يحتوي على أي إجراء محدد يتعلق بالعقود المثقلة بالأعباء (المبرمة مع العملاء) فيجب بعد ذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي 37.

ثانياً- محتوى المعيار

1- تقديم بعض المفاهيم: سنقدم فيما يلي أهم المفاهيم التي تناولها المعيار الدولي.

- المخصص هو التزام يكون مبلغه أو استحقاقه غير مؤكد.

- المطلوب (الخصم) هو التزام حالي ناتج عن أحداث سابقة، يجب أن يؤدي الوفاء به (إطفائه) إلى تدفق خارج للموارد التي تمثل منافع اقتصادية.

- أما الالتزام المحتمل فهو:

✓ التزام يخضع تحققه لأحداث لا تعتمد كلياً على الشركة؛

✓ أو هو التزام حالي لا يستوفي معايير الاعتراف بالالتزام (حالة تدفقات الموارد الخارجة التي تكون غير محتملة أو لا يمكن قياسه بشكل موثوق فيه).

2- المحاسبة عن المخصصات

لا يمكن الاعتراف بالمخصص إلا إذا كان لدى المنشأة التزام حالي ناتج عن حدث سابق، وكان من المحتمل أن يؤدي الوفاء بالالتزام (انقضاؤه) إلى تدفق خارج لموارد يمكن تحديدها بشكل موثوق فيه. إذا لم يتم تحديد الالتزام الحالي بشكل واضح، فإن مسألة الاعتراف به من عدمه يعتمد على تقييم الإدارة لاحتمال حدوثه.

- الالتزام يمكن أن يكون:

✓ صريحا، خاصة بسبب وجود علاقة قانونية (اتفاقية خصم نهاية السنة)،

✓ أو ضمنيا، خاصة عندما تكون الشركة قد أثبتت في الماضي أنها تتحمل مسؤوليات معينة، وبالتالي أوجدت لدى أطراف أخرى توقعات مبنية على أسس متينة بأنها ستتحمل تلك المسؤوليات (الضمان الممنوح للعملاء، على سبيل المثال).

مثال 1: تقوم شركة بإنتاج وتوزيع المكانس الكهربائية، وتستفيد هذه الأجهزة من ضمان لمدة 3 سنوات. يوفر التحليل الإحصائي للعوائد لهذا النوع من المنتجات المنزلية المعلومات التالية:

15% من المكانس الكهربائية تتعطل خلال الـ 3 سنوات؛ وفي المتوسط، تحدث 45% من هذه الأعطال في السنة المالية التي تم بيعها فيها، و30% خلال السنة المالية التالية، و25% خلال السنة المالية اللاحقة. تبلغ متوسط تكلفة الإصلاح 150 دج لكل جهاز.

من الضروري حساب مخصص الضمان للسنة المالية N، وبالنظر إلى أن حجم مبيعاتها خطي طوال السنة المالية، باعت الشركة: 900000 وحدة في ن-3؛ 1000000 وحدة في ن-2؛ 1125000 وحدة في ن-1؛ 1300000 وحدة في ن.

- لأغراض التبسيط، نفترض أن الضمان يبدأ في 1 جانفي من ن+1 وينتهي في 31 ديسمبر من ن+3

يمكن تلخيص هذه النتائج باستخدام الجدول التالي لـ ن-1.

عدد التعطلات	في نهاية ن-3	في نهاية ن-2	في نهاية ن-1	في نهاية ن	في نهاية ن+1
انتاج ن-3 900000	60 750 900 000 x 15% x 45%	40 500 900 000 x 15% x 30%	33 750 900 000 x 15% x 25%		
انتاج ن-2 1000000		67 500 1 000 000 x 15% x 45%	45 000 1 000 000 x 15% x 30%	37 500 1 000 000 x 15% x 25%	
انتاج ن-1 1125000			76 000 1 125 000 x 15% x 45%	50 600 1 125 000 x 15% x 30%	42 200 1 125 000 x 15% x 25%

ويتوافق المخصص الموجود في نهاية ن-1 مع المبالغ المكتوبة بالخط السميك، وهي:

$$(33,750 + 45,000 + 37,500 + 76,000 + 50,600 + 42,200) \times 150 = 42,757,500.$$

يمكن تلخيص هذه النتائج باستخدام الجدول التالي لـ ن.

عدد التعطلات	في نهاية ن-3	في نهاية ن-2	في نهاية ن-1	في نهاية ن+1	في نهاية ن+1	في نهاية ن+2
انتاج ن-3 900000	60 750 900 000 x 15% x 45%	40 500 900 000 x 15% x 30%	33 750 900 000 x 15% x 25%			
انتاج ن-2 1000000		67 500 1 000 000 x 15% x 45%	45 000 1 000 000 x 15% x 30%	37 500 1 000 000 x 15% x 25%		
انتاج ن-1 1125000			x76000 1125000 %15 x %45x	x50600 1125000 x %30x %15	x42200 1125000 x %25x %15	
انتاج ن 1300000				87 800 1 300 000 x 15% x 45%	58 500 1 300 000 x 15% x 30%	48 800 1 300 000 x 15% x 25%

المخصص في نهاية ن يساوي:

$$(37,500 + 50,600 + 42,200 + 87,800 + 58,500 + 48,800) \times 150 = 48,810,000.$$

وبالتالي فإن المؤونة لمخصصات السنة المالية N يساوي:

$$48,810,000 - 42,757,500 = 6,052,500.$$

*لم يتم تحيين المخصص بغرض التبسيط.

3- التأثيرات المحاسبية:

1-3- المخصصات والالتزامات الأخرى:

قد تختلف المخصصات عن الالتزامات الأخرى بسبب الطبيعة غير المؤكدة لاستحقاقها أو تقييمها، ويجب أن يكون المبلغ الذي سيتم الاعتراف به هو التقييم الأكثر ملاءمة للتكلفة التي سيتم تحملها من أجل تسوية

الالتزام. إذا لزم الأمر يجب تحيين القيم المحددة في البداية، وفي مثل هذه الحالة يتم تسجيل التغير المستقبلي في المخصص المرتبط بالخصم كمصروف مالي. تتم مراجعة المخصصات عند كل إقفال للحسابات مع الأخذ في الاعتبار المعلومات التي من المحتمل أن تؤدي إلى تعديل التقدير.

ويجب تخصيص المؤونة للغرض الأولي لتشكيلها فقط، ولا يمكن استخدامها لتغطية عبء ذو طبيعة أو أصل مختلف، كما يجب عدم استخدامها لتغطية خسائر التشغيل المستقبلية حتى لو كانت ناجمة عن حدث سابق. علاوة عن ذلك، يشير معيار المحاسبة الدولي 37 بشكل أكثر تحديدا إلى نوعين من المخصصات:

- المخصصات المشككة للتعامل مع العقود المثقلة بالأعباء (contrats déficitaires): يجب أن تؤدي هذه العقود إلى الاعتراف بمخصص يعادل الفرق بين تكلفة الالتزام التعاقدية والإيرادات المتوقعة.

- المخصصات المشككة كجزء من إعادة هيكلة الكيان: يمكن أن تبرر إعادة الهيكلة اعداد مخصص إذا تم استيفاء شروط معينة، علما أن إعادة الهيكلة قد تشمل بيع أو وقف فرع من فروع النشاط أو إغلاق المواقع، أو إزالة مستوى من الإدارة، أو حتى إعادة التنظيم الأساسي للكيان.

في الواقع، يجب أن تكون المنشأة ملتزمة بموجب خطة واضحة للإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتكون هذه الخطة ذات طابع رسمي، حيث تتم برمجتها وتقييمها وجعلها رسمية بطريقة ترسخ في أذهان الأطراف الأخرى توقعاً حقيقياً فيما يتعلق بمواصلة الخطة أو تحقيقها.

في هذا الإطار، يتعلق المخصص فقط بالأعباء المرتبطة مباشرة بإعادة الهيكلة وليس بتلك المرتبطة بالأنشطة المستقبلية للشركة.

مثال 2: صرحت شركة تجارية علنا بإغلاق إحدى نقاط البيع الخاصة بها في 20 ديسمبر ن. وتقدر التكاليف الناجمة عن عملية إعادة الهيكلة هذه بما يلي:

100000	.....	تكلفة تسريح العمال
12000	.....	تكلفة نقل المواد المراد بيعها
20,000	.....	تكلفة نقل المواد القابلة لإعادة الاستخدام
14,000	.....	تكلفة إعادة تدريب الموظفين المحتفظ بهم
13,000	.....	الإيجار المتبقي للاستحقاق بعد إغلاق نقطة البيع (حتى نهاية عقد الإيجار)
7000	.....	إعادة تنظيم شبكة التوزيع
15,000	.....	تعويضات إنهاء العقد المدفوعة للموردين المحليين
16,000	.....	تكلفة الاحتفاظ بالموظفين حتى نهاية النقل

لا يسمح معيار المحاسبة الدولي 37 بالاحتفاظ (الاعتراف) بجميع هذه النفقات لتقييم المخصص كما في 31 ديسمبر ن. يجب الأخذ بعين الاعتبار فقط النفقات اللازمة لإعادة الهيكلة، وليس النفقات المرتبطة بالأنشطة المستمرة، وهي تشمل ما يلي:

100000.....	تكلفة تسريح العمال
12,000	تكلفة نقل المواد المراد بيعها
13,000	الإيجار المتبقي للاستحقاق بعد إغلاق نقطة البيع (حتى نهاية عقد الإيجار).....
15,000	تعويضات انتهاء العقد المدفوعة للموردين المحليين
16,000	تكلفة الحفاظ على الموظفين حتى نهاية النقل
156000.....	بإجمالي

3-2- الالتزامات المحتملة:

لا يتم تسجيل الالتزامات المحتملة، ولكن يجب تقديم معلومات منتظمة عنها من طرف الشركة في الملاحق. ويكون الالتزام المحتمل نتيجة لأحداث سابقة سيتم تأكيد وجودها من خلال وقوع حدث أو أكثر خارج سيطرة الشركة، أو التي لا يمكن تحديد تقييمها بشكل موثوق.

3-3- الأصول المحتملة

ينشأ الأصل المحتمل من أحداث سابقة تكون نتائجها غير متوقعة أو غير مؤكدة، ولكن من المحتمل أن تؤدي إلى تدفق الموارد إلى المنشأة. ونظرا للطبيعة الاحتمالية أو العشوائية للإيراد (وبالتالي الأصل) فإنه لا يسجل محاسبيا، كما لا يذكر في الملاحق إلا إذا كانت المنافع الاقتصادية محتملة.

4- المعلومات الواجب عرضها:

يجب على الشركة تقديم البيانات التالية لكل فئة من المخصصات:

- القيمة الدفترية للمخصصات عند افتتاح وإغلاق الحسابات للدورة؛

- المخصصات الإضافية المعترف بها خلال الفترة، بالإضافة إلى الزيادات في المخصصات الموجودة بالفعل.

- المبالغ المستخدمة وكذلك المبالغ غير المستخدمة (من المؤنونات) وتلك التي تم استرجاعها خلال الدورة؛

- وصف العناصر المؤدية إلى الاعتراف بالمخصص وكافة المعلومات المتعلقة بتبريره وتقييمه؛

- آثار تحيين (l'actualisation) المخصصات المسجلة.

بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة عرض وصف للأصول والالتزامات المحتملة والشكوك المحيطة بنتائجها، بالإضافة إلى تقييم تأثيرها. ومن ناحية أخرى، إذا كان نشر المعلومات المطلوبة قد يضر بالشركة فيمكنها أن تعفي نفسها من ذلك النشر ولكن تشرح دوافعها لفعل ذلك.

Source : EAI International. (2020). Les normes IAS/IFRS. <https://www.eaiinternational.org/>.