

معييار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

نطاق المعيار

١ - تطبيق جميع المنشآت هذا المعيار فى المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا :

- (أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).
- (ب) ملغاة.
- (ج) البنود التي يتم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر.

٢ - لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتي تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الخاص "بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس".

٣ - العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه. ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود إلا إذا كانت هذه العقود محملة بالتزام.

٤ - ملغاة.

٥ - عندما يكون هناك معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبيق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار . فعلى سبيل المثال فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) " تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية فى دفاتر المشتري للالتزامات المحتملة الناتجة عن تجميع الأعمال ، وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها فى معايير أخرى،
مثل :

- (أ) عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) الخاص "بعقود الإنشاء")
- (ب) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الخاص "بضرائب الدخل")
- (ج) ملغاة .
- (د) مزاييا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص "بمزاييا العاملين")
- (هـ) عقود التأمين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) الخاص "بعقود التأمين") . ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة لمصدر الوثيقة بخلاف تلك الناشئة عن الالتزامات و الحقوق التعاقدية فى ظل عقود التأمين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) الخاص " بعقود التأمين " .

٦ - بعض المبالغ التى تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد . على سبيل المثال عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير فى مقابل أتعاب . هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد و الذى يتم تناوله فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) و الذى يحدد شروط تحقق الإيراد و يقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد . كما أن هذا المعيار لا يغير من متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الخاص بالإيراد .

٧ - يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار ، وفى مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك و اضمحلال قيمة الأصول و الديون المشكوك فى تحصيلها . وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول و لا يتم تناولها فى هذا المعيار .

٨ - تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات وهذه الأمور لا يتم تناولها فى هذا المعيار . ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب أو يمنع رسملة التكلفة المعترف بها عند تكوين المخصص .

٩ - يطبق هذا المعيار على المخصص المكون لإعادة الهيكلة (بما فى ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تتوفر فى عملية إعادة الهيكلة شروط الأنشطة غير المستمرة يجب أن يتم عمل إيضاح إضافي كما هو مطلوب فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) الخاص " بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة "

تعريفات

١٠ - تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

المخصص: هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار .

الالتزام: هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت فى الماضى والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

الحدث الملزم: هو الحدث الذي يؤدي إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من :

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) تشريع.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام الحكمى: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى :

(أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسؤولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات

السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و(ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسؤوليات .

الالتزام المحتمل:

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث

حدث مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

أو(ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية .

الأصل المحتمل: هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم

حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

العقد المحمل بخسارة: هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من

المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من هذا العقد.

إعادة الهيكلة: هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتي تؤدي إلى تغيير

جوهرى في :

(أ) نطاق النشاط الذى تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذى يتم به أداء نشاط المنشأة.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١- يمكن التمييز بين المخصصات والالتزامات الأخرى مثل أرصدة الموردين و المصروفات المستحقة بسبب عدم

التأكد من توقيت قيمة (النفقات) المستقبلية اللازمة لتسوية المخصص بينما أن :

(أ) أرصدة الموردين هى التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها أو

توريدها و تم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها .

و(ب) المصروفات المستحقة هى الالتزامات المستحقة عن البضائع و الخدمات التى تم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق على ذلك مع الموردين ، وهى تشمل المبالغ المستحقة للعاملين (على سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات) . وبالرغم من أنه فى بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات .

وتدرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين و الدائنون المتنوعون بينما يتم إدراج المخصصات بصورة منفصلة .

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢- بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار و مع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم فى هذا المعيار للالتزامات و الأصول التى لا يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة ، بالإضافة إلى ذلك فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التى لا ينطبق عليها شروط الاعتراف .

١٣- يفرق هذا المعيار بين :

(أ) المخصصات التى يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها) وذلك لأنها تمثل التزاما حاليا و أنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكى يتم تسوية هذا الالتزام .

و (ب) الالتزامات المحتملة و التى لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون :
(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدى إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية .

أو(٢) التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بسبب عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها) .

الاعتراف

المخصصات

١٤- يتم الاعتراف بالمخصص عندما :

(أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمي) ناتجا عن حدث فى الماضي .

و (ب) من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام .

و (ج) يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها .

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط .

الالتزام الحالى

١٥- نادراً ما يكون من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا . وفى هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هى التى أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا فى الحسبان كل الأدلة المتاحة التى تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٦- يكون من الواضح فى كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الماضية قد أدت إلى وجود التزام حال . وفى بعض الحالات النادرة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدى إلى وجود التزام حال . وفى هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال فى تاريخ الميزانية ، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة فى الحسبان بما فى ذلك رأى الخبراء ، وهذه الأدلة تتضمن أى دليل إضافى يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتى :

- (أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).
- و(ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالاً مستبعداً (راجع الفقرة "٨٦").

الحدث الماضى

١٧- الحدث السابق الذى يقود إلى التزام حال يسمى حدث ملزم ، وحتى يكون الحدث ملزماً ، فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أى بديل واقعى لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما :

- (أ) تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).
- أو (ب) فى حالة وجود التزام حكمى ، عندما يكون الحدث (الذى ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدى إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها .

١٨- تتعامل القوائم المالية مع المركز المالى لمنشأة فى نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل فى المستقبل . لذلك ، فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التى سيتم تحملها للتشغيل فى المستقبل ، لذا فإن الالتزامات الوحيدة التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى هى تلك الالتزامات القائمة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

١٩- الالتزامات التى تنتج من أحدث ماضية قائمة و لا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلى للنشاط) هى فقط التى يتم الاعتراف بها كمخصصات . ومن أمثلة تلك الالتزامات ، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة ، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة ، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف إيقاف تشغيل منشأة نفطيه أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى الملزم للمنشأة بتعويض الخسائر التى قد حدثت بالفعل . وعلى العكس ، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية ، فإن المنشأة قد تعقد النية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تشغيل بشكل معين فى المستقبل (على سبيل المثال ،

تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع) ، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث فى المستقبل على سبيل المثال، عن طريق تغيير فى التشغيل ، لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠- دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام و هو الطرف الذى يكون له الحق فى ذلك الالتزام ، ومع ذلك فإنه ليس من الضرورى على أية حال أن نحدد الطرف الذى يحق له الالتزام ، فقد يكون الالتزام فى الحقيقة تجاه المجتمع فى مجموعه ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعهداً لطرف آخر ، فإن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المتأثرين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها .

٢١- ربما يترتب على الحدث الذى لا ينشأ عنه التزام فى الحال ، التزام فى وقت لاحق ، وذلك بسبب التغيرات فى القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة معلنه للكافة) يؤدى إلى نشأة التزام حكى . على سبيل المثال ، عندما يحدث ضرر بيئى فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك . فى حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سبباً لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سبباً لنشأة التزام حكى.

٢٢- عندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد ، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة . و لأغراض هذا المعيار ، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانونى. وحيث أن الاختلافات فى الظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل . ففى كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣- لى يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكتفى بمجرد وجود التزام حال فقط ، و لكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام ، ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدث أكثر من عدم الحدث . بمعنى احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه ، وعندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال ، فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل ، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة (راجع الفقرة "٨٦").

٢٤- عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية عن طريق الأخذ فى الاعتبار كافة عناصر الالتزام ، و بالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأى بند قد يكون صغيراً ، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام . فإذا كانت تلك هى الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى) .

التقدير الذى يعتمد عليه الإلتزام

٢٥- يعتبر استخدام التقديرات جزءاً أساسياً من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من درجة الاعتماد عليها . وينطبق ذلك على وجه الخصوص فى حالة المخصصات ، و التى تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقى بنود قائمة المركز المالى . فيما عدا حالات نادرة جداً ، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة و بالتالى يمكنها حينئذ تقدير الإلتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه فى الاعتراف بالمخصص.

٢٦- فى الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه . فإنه يوجد التزم لا يمكن الاعتراف به ، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل (راجع الفقرة "٨٦").

الالتزامات المحتملة

٢٧- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل.

٢٨- يتم الإفصاح عن الإلتزام المحتمل وفقاً لما هو مطلوب فى الفقرة "٨٦" ، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

٢٩- عندما تكون المنشأة ملتزمة بالتزام مشترك ومتعدد ، فإن الجزء من الإلتزام الذى يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل ، وتُعرف المنشأة بمخصص للجزء من الإلتزام الذى يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ، فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الإلتزام .

٣٠- قد تتطور الإلتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقفاً من البداية ، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية أصبح متوقعاً ، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستقبلياً متوقعاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عن البند الذى سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل ، وذلك فى القوائم المالية للفترة التى يحدث بها التغير فى الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه) .

الأصول المحتملة

٣١- لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل.

٣٢- تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة و التى ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة . مثال ذلك ، دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية ، فى حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة .

٣٣- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة فى القوائم المالية حيث إن ذلك قد يؤدى إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه ، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً ، يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً و يكون من المناسب الاعتراف به .

٣٤- يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل ، كما هو مطلوب بالفقرة "٨٩"، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية .

٣٥- يتم تقييم الأصول المحتملة بصفة مستمرة للتأكد من أن التطورات التى تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحو سليم بالقوائم المالية ، فإذا أصبح فى حكم المؤكد أن ينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية ، فإن الأصل و الإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما فى القوائم المالية عن الفترة التى حدث بها التغيير ، و إذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية ، فإن المنشأة تفصح عن الأصل المحتمل (راجع الفقرة "٨٩").

القياس

أفضل التقديرات

٣٦- يجب أن يعبر المبلغ الذى يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

٣٧- أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى هو المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ ، وعادة ما يكون من غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. ومع ذلك فإن تقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٨- يتم تقدير المخرجات و تحديد التأثير المالى بالتقدير الحكى لإدارة المنشأة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة و فى بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين . وتتضمن هذه الأدلة أى دليل إضافى نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٩- يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة ، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن

طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها ، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة" ولذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة . و عندما يكون هناك مدى متواصلاً للمخرجات و كل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال ، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوسط المدى) .

مثال :

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك و التى تظهر فى خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء .
إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة فى جميع المنتجات التى تم بيعها ، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون ، و إذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فى جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون ، وتشير خبرة المنشأة السابقة و توقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ بالمائة من البضاعة المباعة لن يكون بها أية عيوب ، ٢٠ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب صغيرة و ٥ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٢٤" بتقييم احتمالية التدفق الخارج للالتزام الضمان ككل .
القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هى :
$$(٧٥\% \times \text{صفر}) + (٢٠\% \times ١ \text{ مليون}) + (٥\% \times ٤ \text{ مليون}) = ٤٠٠٠٠٠$$

٤٠ - عندما يتم قياس التزام واحد ، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام . ومع ذلك حتى فى مثل هذه الحالة ، فإن المنشأة تأخذ فى الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة ، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً ، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار . على سبيل المثال ، إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسى و الذى تم إنشاؤه لعميل ، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون لنجاح الإصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠ ، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوى بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية .

٤١ - يتم قياس المخصص قبل الضرائب ، حيث أنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل" .

المخاطر وعدم التأكد

٤٢ - يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التى تحيط بالعديد من الأحداث و الظروف فى الحسابان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص .

٤٣ - يعبر الخطر عن التنوع فى النتائج ، ويؤدى تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذى تم قياسه ، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات فى حالات عدم التأكد ، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتها . ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعتمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية . على سبيل المثال ، إذا كانت

التكاليف المقدرة لنتائج سلبية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية . و الحيلة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات فى المخاطر وعدم التأكد والتي قد تؤدي إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص .

٤٤ - يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد المحيطة بقيمة النفقات طبقاً للفقرة "٨٥(ب)".

القيمة الحالية

٤٥ - عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً ، فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للنفقات المتوقعة أن يتم طلبها لتسوية الالتزام .

٤٦ - بسبب القيمة الزمنية للنقود ، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة و التى تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التى تظهر فى وقت لاحق . لذلك يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاماً .

٤٧ - يستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذى يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود و المخاطر المحددة للالتزام ، و لا يجوز أن تعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التى تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨ - يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التى من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام فى قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعى كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث .

٤٩ - قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة عند قياس المخصصات . على سبيل المثال ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجى سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا . وتعكس القيمة التى يتم الاعتراف بها توقعاً معقولاً للحالة الفنية التى يفترضها مراقبو الأحداث ، بأخذها فى الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التى سوف تكون متاحة وقت الإخلاء ، لذلك فإنه من المناسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة فى تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التى تم تطبيقها فى السابق . ومع ذلك ، فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعى كاف .

٥٠ - يجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعى كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه . ونظراً للظروف المتعددة التى تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم دليلاً موضوعياً كافياً فى كل حالة ، ويكون الدليل مطلوباً بالنسبة

لما سيتطلبه التشريع الجديد و ما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب ، ومع ذلك وفى العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد .

التصرفات المتوقعة فى الأصول

٥١- عند قياس المخصص لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحساب.

٥٢- الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول لا تؤخذ فى الحساب عند قياس المخصص ، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل قريب بالحدث الذى ينشأ عنه المخصص ، بدلاً من ذلك فإن المنشأة لا تعترف بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة فى الأصول إلا فى الوقت الذى يحدده معيار المحاسبة المصرى الخاص بهذه الأصول .

الاستردادات

٥٣- عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص لطرف آخر ، يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام . ويعامل الاسترداد كأصل منفصل، ويجب ألا تزيد القيمة التى يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص .

٥٤- يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذى يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة الدخل.

٥٥- تكون المنشأة أحياناً قادرة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين) . وقد يقوم الطرف الآخر برد المبالغ التى سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

٥٦- فى أغلب الأحوال فإن المنشأة ستظل ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام ، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأى سبب . فى تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بقيمة كامل الالتزام ، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح و فى حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا تمت تسوية الالتزام .

٥٧- فى بعض الحالات ، لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد، فى مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أى التزام لتلك التكاليف و لا يتم إدراجها ضمن المخصص.

٥٨- كما تم الإشارة فى الفقرة رقم "٢٩" ، يعتبر التزاماً محتملاً ذلك الالتزام الذى تكون فيه المنشأة ملتزمة بشكل مشترك و متعدد إلى المدى الذى يكون من المتوقع أن تتم تسوية الالتزام عن طريق أطراف أخرى .

التغيرات فى المخصصات

٥٩- يجب أن يتم فحص المخصصات فى كل تاريخ لنهاية الفترة المالية و يتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال . فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص .

٦٠- عندما يتم استخدام الخصم لإيجاد القيمة الحالية للمخصص ، فإن القيمة الدفترية للمخصص تزيد من فترة لأخرى لتعكس مرور الوقت . ويتم الاعتراف بهذا التزايد كتكلفة اقتراض .

استخدام المخصصات

٦١- يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها .

٦٢- يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأسمى بواسطة ذلك المخصص . حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدي إلى إخفاء أثر الحدثين .

تطبيق قواعد الاعتراف و القياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣- لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية .

٦٤- خسائر التشغيل المستقبلية لا ينطبق عليها تعريف الالتزام الوارد بالفقرة "١٠" و لا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات الواردة بالفقرة "١٤" .

٦٥- تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولاً بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة و يكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول "

العقود المحملة بخسارة

٦٦- إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالى فى ظل ذلك العقد و يتم قياسه كمخصص .

٦٧- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال ، بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر ، ولذلك لا يكون هناك التزام . وينشأ عن عقود أخرى حقوق و التزامات لطرفى التعاقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد " عقد محمل بخسارة " فإن العقد يقع فى نطاق ذلك المعيار و يكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود. أما العقود غير المحملة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار .

٦٨- يعرف هذا المعيار العقد المحمل بخسارة بأنه العقد الذى تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تفاديها و الناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من خلال ذلك العقد ، وتعكس التكاليف التى لا يمكن تفاديها من خلال عقد أقل صافى تكلفة للإنتهاء من العقد ، والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل .

٦٩- قبل تكوين مخصص منفصل لعقد محمل بخسارة . فإن المنشأة تعترف بخسارة الاضمحلال و التى حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول ") .

إعادة الهيكلة

٧٠- توضح الأمثلة التالية بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة (أ) بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

و (ب) إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى .

و (ج) تغييرات فى هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إدارى .

و (د) إعادة التنظيم الهامة و التى يكون لها تأثير هام على طبيعة و اهتمامات أنشطة المنشأة .

٧١- يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتوافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة بالفقرة رقم "١٤" . وتحدد الفقرات من "٧٢" إلى "٨٣" كيف يتم تطبيق الشروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة.

٧٢- ينشأ الالتزام الحكمى المتعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة :

(أ) لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل :

(١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة .

و (٢) الأماكن الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة .

و (٣) الأماكن و الوظائف و العدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) التكاليف التى سيتم تحملها .

و (٥) التوقيت الذى سوف يتم فيه تطبيق الخطة .

و (ب) قد أعطت توقعاً لدى الجهات التى سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التى سوف تتأثر بها .

٧٣- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، مثال ذلك ، عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول ، أو الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة ، ويترتب على الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكى لإعادة الهيكلة فقط عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية (بمعنى : تحديد المكونات الرئيسية للخطة) بحيث ينشأ عنها توقعات صحيحة لأطراف أخرى مثل العملاء و الموردين و الموظفين (أو ممثلهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

٧٤- لى تكون الخطة كافية لينشأ عنها التزام حكى عندما يتم تبليغها لأولئك المتأثرين بها ، ويجب التخطيط لتنفيذها بأسرع ما يمكن و يتم استكمالها خلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية بالخطة ، و إذا كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم ، فإنه من غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة فى الوقت الحالى بإعادة الهيكلة ، لأن الإطار الزمنى يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها .

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذى تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد :
(أ) بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

أو (ب) أعلنت الملامح الرئيسية لإعادة الهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد كاف ينشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

و إذا بدأت المنشأة فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، أو أعلنت لأولئك المتأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة ، بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٧) الخاص بالأحداث التى تقع بعد الفترة المالية ، طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثراً على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة .

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحكى لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة ، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار . على سبيل المثال المفاوضات مع ممثلى الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة ، أو مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات ، و التى قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة . فعند الحصول على ذلك الاعتماد و تبليغه للأطراف الأخرى ، فإنه ينشأ على المنشأة التزام بإعادة الهيكلة ، إذا توافرت شروط الفقرة رقم "٧٢".

٧٧- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم في عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس القرار، ولأن أى قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدي هذا إلى وجود التزام حكى بإعادة الهيكلة .

٧٨- لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع ، بمعنى أنه لا بد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم .

٧٩- لا تلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قرارا ببيع هذا النشاط و أعلنت القرار على العامة، ما لم يتم تحديد المشتري و يكون هناك عقد بيع ملزم ، حيث تكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها و تكون بالفعل قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشتر بشروط مقبولة ، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم "٣١" و عندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة ، ينشأ التزام حكى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجـد عقد اتفاق بيع ملزم .

٨٠- يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتي تتمثل في كل مما يلي :

- (أ) الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة .
- و (ب) غير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة .

٨١- لا تدخل أمثلة التكاليف التالية ضمن مخصص إعادة الهيكلة :

- (أ) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين .
- أو (ب) التسويق .
- أو (ج) الاستثمار في أنظمة جديدة و شبكات التوزيع .

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلي للنشاط وليس الالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة في تاريخ إعداد الميزانية . ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة .

٨٢- الخسائر المستقبلية المحددة والناجمة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها في المخصص ، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة كما تم تعريفه في الفقرة "١٠" .

٨٣- كما هو مطلوب بالفقرة "٥١" ، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول في الحساب عند قياس مخصص إعادة الهيكلة ، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة .

٨٤- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن :

- (أ) القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة
- و (ب) المخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة ، بما في ذلك تدعيم المخصصات الموجودة .
- و (ج) المبالغ المستخدمة (بمعنى : حدثت و تم تحميلها على المخصص) خلال الفترة .
- و (د) المبالغ غير المستخدمة و التي تم ردها خلال الفترة .
- و (هـ) الزيادة خلال الفترة في القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت و الأثر الناتج عن أى تغيير في معدل الخصم .
- و لا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة .

٨٥- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن :

- (أ) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام و الوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية .
- و (ب) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة . وعندما يكون من الضروري أن يتم تقديم معلومات دقيقة ، فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التي تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية كما هو مشار إليه في الفقرة "٤٨" .
- و (ج) قيمة أية استردادات متوقعة و قيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .

٨٦- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة في تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة ، وعلى المنشأة أيضاً عندما يكون ذلك عملياً أن تفصح عن :

- (أ) تقدير التأثير المالي للالتزام المحتمل ، وفقاً للفقرات من "٣٦" إلى "٥٢"
- و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد و التي تخص مبلغ أو توقيت أى تدفقات خارجة
- و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .

٨٧- عند تحديد ما هي المخصصات أو الالتزامات المحتملة التي يمكن تجميعها لتكوين نوع واحد ، من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البنود متماثلة بشكل كاف لإدماجهم وذلك تنفيذاً لمتطلبات الفقرتين "٨٥(أ)" و "٨٦(أ)" ، (ب) .

قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات مبيعات منتجات مختلفة على أنها نوع واحد من المخصصات و لكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية كنوع واحد من المخصصات.

٨٨- عندما ينشأ مخصص و التزام محتمل من نفس الظروف ، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة فى الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" بطريقة توضح الصلة بين المخصص و الالتزام المحتمل.

٨٩- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى باستخدام المبادئ التى تم وضعها للمخصصات فى الفقرات من "٣٦" إلى "٥٢" (عندما يكون ذلك ممكناً).

٩٠- من المهم ألا يعطى الإفصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة .

٩١- عندما تكون أى من المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٦" و "٨٩" غير مفصح عنها للصعوبة العملية ، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢- فى حالات نادرة جداً ، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرات "٨٤" ، "٨٩" - موقف المنشأة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل ، فى تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات و لكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب ، و أيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.