

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

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

المحتويات

فقرات	هدف المعيار
٩-١	نطاق المعيار
١٣-١٠	تعريفات
١١	المخصصات و الالتزامات الأخرى
١٣-١٢	العلاقة بين المخصصات و الالتزامات المحتملة
٣٥-١٤	الاعتراف
٢٦-١٤	المخصصات
١٦-١٥	الالتزام الحالى
٢٢-١٧	الحدث الماضى
٢٤-٢٣	التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية
٢٦-٢٥	التقدير الذى يعتمد عليه الالتزام
٣٠-٢٧	الالتزامات المحتملة
٣٥-٣١	الأصول المحتملة
٥٢-٣٦	القياس
٤١-٣٦	أفضل التقديرات
٤٤-٤٢	المخاطر وعدم التأكد
٤٧-٤٥	القيمة الحالية
٥٠-٤٨	الأحداث المستقبلية
٥٢-٥١	التصرفات المتوقعة فى الأصول
٥٨-٥٣	الاستردادات
٦٠-٥٩	التغيرات فى المخصصات
٦٢-٦١	استخدام المخصصات
٨٣-٦٣	تطبيق قواعد الاعتراف و القياس
٦٥-٦٣	خسائر التشغيل المستقبلية

فقرات

٦٩-٦٦

٨٣-٧٠

٩٢-٨٤

العقود المحملة بخسارة

إعادة الهيكلة

الإفصاح

ملحق (أ)

ملحق (ب)

ملحق (ج)

ملحق (د)

معيار 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 حكمي والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي 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 الحكمي: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التي :

(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 الذي 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 مستقبلي غير مؤكد و الذي 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 مستقبلي غير مؤكد والذي 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 الذي تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذي 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 هي 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 تقى 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 معلنة 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 في 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 هي 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 المستقبلية 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 :
$$٤٠٠٠٠٠ = (٢٠\% \times ١ \text{ مليون}) + (٥\% \times ٤ \text{ مليون})$$

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 لمعيار 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 الحسبان.

٥٢- الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول لا تؤخذ فى الحسبان 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 الأصلى بواسطة ذلك المخصص . حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدى 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 لمعيار 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 لطرفي 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 التي سيتم تحملها .

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

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

٧٣- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت في 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 حكمي 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 ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

٧٤- لكي تكون الخطة كافية لينشأ عنها التزام حكمي 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 في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة ، لأن الإطار الزمني يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها .

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذي تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكمي في تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد :
(أ) بدأت في 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 في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، أو أعلنت لأولئك المتأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة ، بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيّار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص بالأحداث التي تقع بعد الفترة المالية ، طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثراً على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة .

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحكمي لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة ، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار . على سبيل المثال المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة ، أو مع المشتريين من أجل بيع أحد الصفقات ، و التي 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 فى 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 المصرى رقم "٣١" و عندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة ، ينشأ التزام حكى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجده عقد اتفاق بيع ملزم .

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

(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 فى أنظمة جديدة و شبكات التوزيع .

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلى للنشاط وليس الالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة فى 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 فى المخصص ، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة كما تم تعريفه فى الفقرة "١٠" .

٨٣- كما هو مطلوب بالفقرة "٥١" ، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى 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 في 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 في تاريخ الميزانية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالي باستخدام المبادئ التي تم وضعها للمخصصات في 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 في الفقرتين "٨٦" و "٨٩" غير مفصح عنها للصعوبة العملية ، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢- في حالات نادرة جداً ، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات "٨٤" ، "٨٩" - موقف المنشأة في نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل ، في 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.

ملحق (أ)

جداول المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة و الاستردادات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه و يهدف هذا الملحق إلى تلخيص المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار .

المخصصات و الالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية :

(أ) التزام حال .

أو (ب) التزام محتمل و الذى سوف يتم التأكد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة .

من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و يكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً.	من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و لكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.	هناك التزام حال و الذى من المتوقع من الممكن أن يكون هناك التزام أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد .
لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧")	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧")	يكون مخصص (الفقرة "١٤")
غير مطلوب الإفصاح . (الفقرة "٨٦").	مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل . (الفقرة "٨٦")	مطلوب إفصاحات عن المخصص (الفقرات "٨٤" و "٨٥").

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً فى الحالة النادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه ، فى هذه الحالة تكون الإفصاحات مطلوبة .

الأصول المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ، قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة .

التدفق الداخلى غير متوقع	تدفق المنافع الاقتصادية الداخلى متوقع ، و لكن غير مؤكد	تدفق المنافع الاقتصادية الداخلى مؤكد
لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١")	الأصل غير محتمل . (الفقرة "٣٣")
الإفصاح غير مطلوب (الفقرة "٨٩")	مطلوب الإفصاح (الفقرة "٨٩")	

الاستردادات

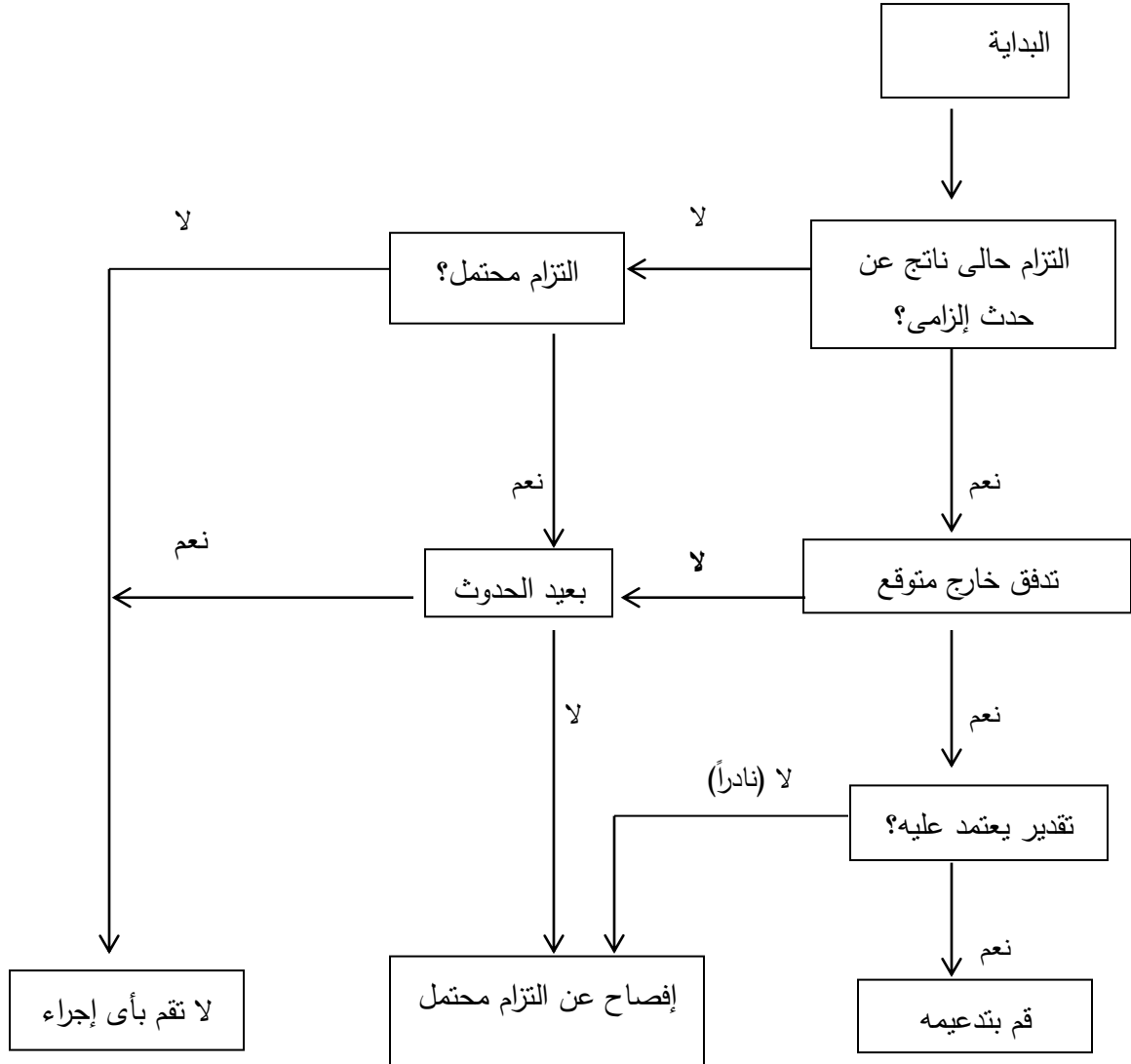
بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذي سيتم سداه عن طريق طرف آخر.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده و من الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.	ستظل المنشأة ملتزمة بالمتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدار الذي سيتم استرداده (الفقرة "٥٧")	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل في الميزانية و يمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل ، و لا يتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام (الفقرتين "٥٣" ، "٥٤")	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل (الفقرة "٥٣").
غير مطلوب الإفصاح.	يتم الإفصاح عن الاسترداد في آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	يتم الإفصاح عن الاسترداد المتوقع (الفقرة "٨٥" ج)).

ملحق (ب)

شجرة القرار

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

إن غرض شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية لمعيار المخصصات و الالتزامات المحتملة .



ملحوظة : لا يكون من الواضح في حالات نادرة ما إذا كان هناك التزام حالي . في تلك الحالات ، فإن الحدث

الماضي يفترض أن ينشأ عنه التزام حالي إذا تم الأخذ في الحسبان كل الأدلة المتاحة ، لذا فمن المحتمل جداً أن

ينشأ الالتزام الحاضر في تاريخ نهاية الفترة المالية (الفقرة "١٥" من المعيار).

ملحق (ج) أمثلة : الاعتراف

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تنتهى السنة المالية لكل المنشآت فى الأمثلة فى ٣١ ديسمبر . فى جميع الأحوال ، فإنه من المفترض أنه من الممكن تكوين تقدير يعتمد عليه لأية تدفقات خارجة متوقعة . فى بعض الأمثلة ، الحالات التى تم وصفها ربما تكون قد نتج عنها اضمحلال فى قيمة الأصول ، هذا المنظور لم يتم التعامل معه فى الأمثلة .

يشير الإسناد المرجعى بالأمثلة إلى فقرات من المعيار ذا الصلة .

الإشارة إلى "أفضل تقدير" يعنى القيمة الحالية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً.

مثال (١): ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضماناً للمبيعات فى تاريخ البيع للمشتريين لمنتجاته . وفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع . وبناءً على الخبرة السابقة ، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدث) أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

إلتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع لضمان المبيعات بأكملها (راجع الفقرة "٢٤").

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرتين "١٤" و "٢٤").

مثال (٢) أ): الأرض الملوثة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و تزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك ، وفى إحدى البلاد التى تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث و كانت المنشأة تلوث الأرض فى تلك البلدة لعدة سنوات و فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة و سوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة .

إلتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذى يطلب إزالة آثار التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرتين "١٤" و "٢٢").

مثال (٢ب): الأرض الملوثة و الالتزام الحكى

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و بفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئى ، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع و التى بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذى تسببه ، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض و الذى ينشأ عنه التزام حكى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعاً صحيحاً عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك و الذى يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع .

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرات "١٠") تعريف الالتزام الحكى) ، "١٤" و "١٧".

مثال (٣): حقول البترول البحرية

تعمل منشأة فى مجال استخراج البترول من البحار و تقضى إتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة فى نهاية المدة المحددة للإنتاج و إعادة تجهيز المنطقة . و يتمثل ٩٠% من التكلفة فى التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول و إعادة تجهيز المنطقة و ١٠% من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها ، فى تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفار استخراج البترول و لكن لم يتم استخراج البترول بعد .

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدى إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانونى طبقاً لشروط إتفاقية مزاوله النشاط بإزالة معدات الحفر و تسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج فى تلك المناطق ، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر أو الأضرار التى قد تنشأ عن مزاوله نشاط استخراج البترول فى تلك المناطق .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارج للموارد المتضمنة : متوقع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة الحفار و تسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه (فقرة "١٤") ، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار ، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠% من التكاليف و التى تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء فى استخراج الخام.

مثال (٤): سياسات الاسترداد

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التى لا تحوز رضا العملاء حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماضى : الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج و الذى ينشأ عنه التزام حكى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعاً بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات (راجع الفقرات "١٠") تعريف الالتزام الحكى) و "١٤" و "١٧" و "٢٤".

مثال (أ٥) : غلق نشاط أحد الأقسام - ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام . ولم يتم الإعلان عن القرار لأى من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٥) ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار .
الالتزامات الحالية التى قد تنشأ عن الأحداث الماضية : لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام .

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص (راجع الفقرتين " ١٤ " ، " ٧٢ ") .

مثال (هـب) : غلق نشاط أحد الأقسام - وتم الإعلان و البدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين ، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٥ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات و ضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم .
الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم والحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء و العاملين و الذى أنشأ التزاما حكما من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : متوقع

الاستنتاج : المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم (راجع الفقرتين " ١٤ " و " ٧٢ ") .

مثال (٦) : المتطلبات القانونية بتركيب منقيات و مرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ - ولم تقم المنشأة بتركيب المرشحات .

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالى كنتيجة لحدث ماض ملزم : لا يوجد أية التزامات لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التى قد تتعرض لها المنشأة فى حالة عدم الالتزام بالقانون .

الاستنتاج : لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان (راجع الفقرات " ١٤ " و " ١٧ " و " ١٩ ") .

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد التزامات نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يؤدى إلى نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة) ، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنه قد حدث عدم التزام بالقانون فى الماضى مما يؤدى إلى نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع) .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون على التفاصيل و صرامة تطبيق القوانين فى هذا الشأن .

الاستنتاج : لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات و منقيات الأبخرة و العوادم فى حين يجب الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر فى تركيب تلك المنقيات فى ضوء القوانين الملزمة بذلك (راجع الفقرات " ١٤ " ، " ١٧ " ، " ١٩ ") .

مثال (٧) : إعادة تأهيل و تدريب العاملين كنتيجة للتغير فى نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل ، وكننتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية و المبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدي إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩")

مثال (٨) : عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة ، قامت الشركة خلال ديسمبر ٢٠٠٥ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر و الذى قد ينشئ التزاما قانونيا .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدى الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقفاً .

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها (راجع الفقرتين "١٤" ، "٦٦").

مثال (٩) : الضمان الأحادى

خلال عام ٢٠٠٤ قامت المنشأة (أ) بضمان المنشأة (ب) و التى تتميز حالتها المادية بأنها مقبولة فى عقد اقتراض من الغير ، خلال عام ٢٠٠٥ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وطلبت المنشأة الحماية من الدائنين . يستوفى هذا العقد تعريف عقود التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" و يسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر فى سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير فى السياسات المحاسبية التى تفى بالشروط المحددة و المثال التالى يوضح السياسة المحاسبية التى يسمح بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو إعطاء الضمان و الذى ينشئ التزاماً قانونياً.
التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم يتمثل في توقيع عقد الضمان و الذى يترتب عليه التزام قانونى.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج : يتم تكوين مخصص للضمان ويقاس بالقيمة الأكبر بين كل من :

(أ) أفضل تقدير للالتزام (راجع الفقرتين "١٤" ، "٢٣")

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسباً) .

ملحوظة : عندما تقدم المنشأة ضماناً مقابل أتعاب ، يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

مثال (١٠) : المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج في عام ٢٠٠٥ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من منشأة ، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بغرض إصدارها ، يرى المستشار القانوني للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسؤولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، بناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا و تصبح ملزمة بالتعويض عن الاضرار الناتجة .

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أية التزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة .

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرتين "١٥" ، "١٦") . ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأى تدفق خارج (راجع الفقرة "٨٦").

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : متوقع

الاستنتاج : يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام (راجع الفقرات من "١٤" إلى "١٦").

مثال (١١): الإصلاح والصيانة

تحتاج بعض الأصول بالإضافة إلى الصيانة الدورية إلى أعمال إعادة تعديل و صيانة كبيرة تتضمن تغيير بعض الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول و يحدد المعيار المصرى رقم (١٠) الخاص " بالأصول الثابتة" كيفية التعامل مع تلك المصروفات و بصفة خاصة إذا كانت تلك الأجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو تقدم منافع بطرق مختلفة .

مثال (١١أ): تكاليف التجهيز فى حالة عدم وجود متطلبات قانونية

أفران صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التى تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية . فى تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم : لا يوجد التزام حالى.

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩").

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة فى تاريخ القوائم المالية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة فى المستقبل حتى ولو كان تحمل تلك النفقات يعتمد فى المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار فى استخدام تلك الأجزاء أو استبدالها ، وفى هذه الحالة بدلاً من الاعتراف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية فى الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات ، ويتم رسملة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية .

مثال (١١ب): تكاليف التجهيز - فى وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل فى مجال الطيران مطالبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كل ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم : لا يوجد التزامات حالية .

الاستنتاج - لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩")

تكلفة أعمال الصيانة الشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التى لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثل السابق. وعلى الرغم من أن الصيانة الشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة الطائرات بصفة مستقلة عن قرارات الشركة التشغيلية فى المستقبل وذلك حتى يبيع تلك الطائرات مع نهاية الفترة المحددة قبل إعادة الصيانة.

وفى هذه الحالة كبدل عن تكوين مخصص بتلك النفقات اللازمة للصيانة يتم رسملة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجى المتوقع لها (٣ سنوات).

ملحق (د) أمثلة على الإفصاحات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.
فيما يلي مثالان على الإيضاح المطلوب طبقاً للفقرة "٨٥".

مثال رقم (١) : الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان عن منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التى تقوم ببيعها ، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. فى تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة .
و يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم المالية على النحو التالى :
تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة ، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحملة المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاده بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية .

مثال رقم (٢) : تكاليف إزالة المخلفات

فى عام ٢٠٠٥ قامت المنشأة بالدخول فى أنشطة معينة و اعترفت بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنيه . تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠-٣٠ سنة . ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠-٦٠ سنة و فى تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير . ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالى :
تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات ، وتلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٢٥ و ٢٠٣٥ . ومع ذلك ، هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٥٥ و ٢٠٦٥ . إذا كانت تلك التكاليف التى تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٥٥ - ٢٠٦٥ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون . وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية و بالأسعار الجارية ، و تم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨%.

المثال التالى يوضح الإيضاحات المطلوبة طبقاً للفقرة "٩٢" عندما لا يتم عمل الإفصاحات المطلوبة لكونها تضعف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى .

مثال رقم (٣) : الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة فى نزاع و خلافات مع أحد المنافسين و الذى يدعى فيه أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون ، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر و الالتزامات التى قد تنشأ عنها ، و لكن لم يتم الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة طبقاً للفقرتين "٨٤" و "٨٥" من المعيار ، وفى هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية :

لازال القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين و الذى يدعى أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدى إلى إضعاف مركز المنشأة فى القضية و يرى مجلس الإدارة أن هذه المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح .