

المحاضرة (13): المعيار (IAS 37) المخصصات، و الإلتزامات المحتملة**أهداف المحاضرة:**

- ✓ بعد إكمال المحاضرة الثالثة عشر على الطالب فهم ما يلي:
- ✓ المؤونات و الإلتزامات خارج الميزانية.
- ✓ شروط إدراج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات
- ✓ التسجيل المحاسبي لمؤونات المخاطر والأعباء.

تمهيد:

مفهوم إنخفاض الأصول يتميز عن مفهوم الإهتلاك. المعيار (IAS 36) (إنخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وكذلك النظام المحاسبي المالي يفرقان بين الإهتلاك وخسارة القيمة. و الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على المؤسسة تطبيقها من أجل التأكد من أن أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحويل. وتحديد كيفية الإعتراف بخسائر القيمة في قيمة الأصول و كيفية قياسها وإسترجاعها

**المؤونات و الإلتزامات خارج الميزانية:
مؤونات الأعباء والمخاطر:**

إنطلاقا من مبدأ الحيطة و الحذر المعيار (IAS 37) ينص "أن المنشأة قد تتكبد خسائر أو مصروفات سيتم دفعها مستقبلا بناءً على أحداث معينة ستقع لاحقا مرتبطة بأحداث ماضية، الأمر الذي يستوجب تكوين مخصصات لمجابهة هذه الأحداث، بشرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ الى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها¹".

شروط إدراج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات:

لا تدرج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات إلا إذا توفرت الشروط التالية:

(أ) أن يكون للمؤسسة إلتزام حالي إتجاه الغير:

إذا لم يكن للمؤسسة إختيار آخر للتخلص من إلتزامها. مجال المؤونة في هذه الحالة محدد بالغير، فمؤونة خسائر الإستغلال المستقبلية حسب المعيار 37 المؤونات، الخصوم المحتملة و الاصول المحتملة أصبحت ممنوعة لأنها لم تنتج عن إلتزام إتجاه الغير. كما لا يمكن تكوين مؤونة الإصلاحات الكبرى. يوجد نوعان من الإلتزامات²:

- **إلتزامات قانونية:** التي بموجبها تلتزم المؤسسة بتطبيق القوانين والعقود، فالعملية هنا مرتبطة بالمسؤولية الإجتماعية، الإلتزامات الضريبية والإجتماعية، مثل الإلتزام بإعادة إستثمار على حالته، فالمؤونة لا تسجل إلا إذا نشأ الإلتزام وتم نشر قرار التنفيذ.
- **إلتزامات ضمنية:** التي ترتبط بإحترام الأعراف والمحافظة على علاقات العمل الجيدة، ومن خلال هذا الإلتزام المهني، المؤسسة تقبل بعض المسؤوليات التي تتطلب أموال ويترتب عنها ديون، فالمؤسسة تعفي الجهة المقابلة من أي دين محتمل وتولد رضا قانوني لدى الغير. مثل المحافظة على البيئة، أو الإلتزام بإعادة السلع خلال فترة محددة لعدم مطابقتها للمواصفات.

(ب) أن يكون ناتج عن حدث سابق:

يعني أن الإلتزام يجب أن يحدث قبل الإعتراف بالدين، وعليه فإن الشرط الأول أن يكون الدين قد حدث في تاريخ الإغلاق ويؤدي إلى إلتزام حالي يجب تسجيله محاسبيا. فالأضرار غير مسموح بها التي تضر بالمحيط وما يترتب عنها من صيانة للمرافق حتى ترجع على حالها وكذا الغرامات، فإنها تمثل حدث سابق يتولد عنه إلتزام حالي، يجب أن يسجل. أما الشرط الثاني فيتمثل في وجود الدائن في تاريخ الإغلاق يترتب عليه التزام حالي حتى تستطيع المؤسسة تكوين المؤونة.

(ج) إلتزام خروج موارد تمثل منافع إقتصادية ضرورية لسداد الإلتزام:

¹A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :264

²Catherine maillet· anne le manh, OP; CIT .p122

تكون المؤونة فقط إذا كان يحتمل حدوث الالتزام، أما في الحالة العكسية فلا تكون المؤونة، ويصبح في محل دين احتمالي الأمر الذي لا يمكن من تحديد التدفق المالي بكل دقة.

(د) أن يتم تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا به:

بإمكان المؤسسة تحديد تشكيلة من النتائج الممكنة ثم تقوم بتقدير موضوعي للإلتزام من أجل تسجيله محاسبيا. إذا لم تتوفر هذه الشروط مجتمعة لا يتم تكوين أي مؤونة للأعباء، كما تلغى فكرة مؤونة الخسائر المحتملة، ويمنع تكوين مؤونة الصيانة الكبرى.

تقدير المؤونة:

- عند تقدير المؤونة لا بد من مراعاة بعض الأمور والقضايا نذكر منها:
- المبلغ المسجل كمؤونة يجب أن يكون أحسن تقدير للنفقة اللازمة لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية السنة المالية حسب المعيار (IAS 37). بمعنى ان المخصص لحدث معين (تسوية نزاع قضائي- تنظيف البيئة- إعادة الهيكلة) يتم قياسه بالقيمة المخصومة بمعدل خصم قبل الضريبة.
- الأخطار غير المؤكدة التي لا يمكن تجنبها لعدد من الأحداث والحالات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار حتى تصل الى تقييم أحسن للمؤونة.

(أ) المبلغ الواجب تسجيله: عند تسجيل المبلغ لابد من الأخذ بعين الإعتبار

- تقدير الأخطار و عدم المبالغة في المؤونة.
- الأحداث المستقبلية يمكن أن يكون لها أثر على المبلغ الضروري لإطفاء الإلتزام يجب إن يترجم مبلغ المؤونة عند وجود مؤشرات مبررة تدل على أن الأحداث سوف تقع.
- المؤونة يجب أن تكون قبل الضريبة.

(ب) تحيين المؤونة: لما يكون تأثير عامل الزمن للنقود ذا دلالة، مبلغ المؤونة يجب أن يكون القيمة الحالية للنقود المنتظرة الضرورية لتسديد الإلتزام.

(ج) التعديلات اللاحقة: الأحداث اللاحقة التي ستؤثر على المبلغ اللازم لترصيد الإلتزام والتي يمكن إعتبارها مبررة تستوجب تعديل المؤونة.

التسجيل المحاسبي لمؤونات المخاطر والأعباء:

(أ) بالنسبة مؤونة الأخطار:

الأخطار هي المبالغ المهمة التي يحتمل أن تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات ناتجة عن نزاعات قضائية معهم، مثل النزاع مع الزبائن أو الموردين حول نوعية السلع، نزاع مع عامل بسبب توقيفه عن العمل... الخ¹. وعليه منذ ظهور النزاع تكون المؤونة بالمبلغ المحتمل دفعه كتعويض للغير حسب الشكل التالي:

في نهاية السنة المالية إذا تبين أن مبلغ المؤونة لابد من إنقاصه أو إلغائه إذا أصبح غير مبرر يسجل

683	151	المخصصات للمؤونات - الخصوم غير الجارية مؤونة الاخطار	×	×
-----	-----	---	---	---

القيد:

151	783	مؤونة الاخطار إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات- الخصوم غير الجارية	×	×
-----	-----	--	---	---

(ب) بالنسبة للمؤونات الاخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية:

المؤونات الأخرى للأعباء هي المؤونات المتعلقة بالأعباء المحتمل أن تنفقها المؤسسة في الدورة المقبلة من أجل إزالة تثبيت، تطهير وإزالة تلوث، إعادة تأهيل موقع... الخ.

تكون مؤونة للأعباء في نهاية السنة المالية عندما تتوقع المؤسسة حدوث عبء محتمل في السنوات المالية بالقيود التالي:

683	158	المخصصات للمؤونات - الخصوم غير الجارية المؤونة الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية	×	×
-----	-----	--	---	---

أحيانا تلجأ المؤسسة الى تخفيض قيمة المخصص عندما يكون العبء المتوقع في نهاية السنة المالية الحالية أقل من المؤونة المسجلة سابقا حسب القيد التالي:

158	783	المؤونة الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات	×	×
-----	-----	---	---	---

تطبيقات على حالات خاصة:

- مؤونة إعادة الهيكلة:

إعادة الهيكلة هو برنامج منظم و مخطط له بشكل محدد من طرف المؤسسة. ولإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة لا بد من وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة، و التعويضات المتوقعة دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم، ويستثنى من هذا المخصص تكاليف إعادة التدريب والتسويق و تكاليف الأنظمة الجديدة، بل يقتصر على التكاليف المباشرة للعملية فقط.

- حالة عقود البناء الخاسرة:

في حالة كون العقد سينتهي بخسارة، الإلتزام الحالي المرتبط بالعقد (يعني الخسارة المحتملة) يجب أن تسجل وتقيم في شكل مؤونة ضمن خصوم الميزانية.

- حالة الخسائر التشغيلية:

مؤونة الخسائر التشغيلية المستقبلية تتطلب تقديم مؤشر إنخفاض الأصول. حسب المادة 2-125 من النظام المحاسبي المالي فإنه يمنع تسجيل مؤونة للخسائر التشغيلية المستقبلية. في حالة خسارة قيمة أصول المؤسسة، لا بد عليها تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المعيار (IAS 36).

متطلبات الإفصاح:

لكل فئة من مؤونة الأخطار لا بد من تقديم في الملحق المعلومة التي تخص العناصر التالية¹:

- القيمة الصافية المحاسبية في بداية ونهاية الفترة.
 - المخصصات التي كونت خلال الفترة.
 - كل المبالغ التي أستعملت والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
 - المبالغ غير المستخدمة المعكوسة (الإسترجاعات نتيجة تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- يجب أن تفصح المنشأة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:
- تحديد طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
 - التنبيه الى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة وتوضيح الإفتراضات في ذلك.
 - مبلغ التعويضات المتوقعة.

أسئلة:

- 1) التزمت مؤسسة اتجاه زبائننا باصلاح او تبديل المنتج المباع به عيب، هذه المؤسسة عليها؟
 - ملاحظة أصل محتمل.
 - ملاحظة خصم محتمل.
 - ملاحظة مؤونة.

- (2) قررت مؤسسة غلق احد الفروع، قبل تاريخ الغلق لم يتخذ أي قرار، هل يجب أن؟
 - تلاحظ أصل محتمل.
 - تلاحظ خصم محتمل
 - تلاحظ مؤونة.

- (3) ما هو العباء الذي لا يكون محل مؤونة إعادة البناء؟
 *خسائر محتملة عن عقد جاري.
 *خسائر الاستغلال المستقبلية.

*تكلفة إعادة التهيئة الناتج عن التزام المؤسسة اتجاه الغير، لديه في الأصل قرار معلن للغير قبل تاريخ الغلق.

- (4) بين بالنسبة للحالات التالية هل تكون مؤونة أم لا :

- أشغال الصيانة على تجهيزات أصيبت بتدهور خلال السنة؟
- القيام بعملية دعاية في نهاية الفترة تخص الفترة اللاحقة، يوجد عقد قبل نهاية الفترة؟
- لأسباب إقتصادية معروفة سوف تحقق المؤسسة خسارة في الفترة اللاحقة؟
- مؤسسة مختصة في بيع الآلات الالكترونية (تلفاز) بضمان سنة. و نتيجة خبرتها الضمان يمكن حدوثه في الفترة اللاحقة لعملية البيع في حدود 1.5% من الحالات؟
- مؤسسة ملتزمة في N-2 بعقد بناء سفينة. التسليم يتوقع في N+3. في نهاية N نتيجة ارتفاع بعض المصروفات سوف تحقق خسارة عن هذا العقد، و لن تستطيع استرجاعها من الزبائن؟
- المؤسسة في نزاع مع عامل قديم. قبل نهاية الفترة رفع ضدها قضية عدم تسديد ساعات إضافية؟