

معيار المحاسبة للقطاع العام 19

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

مقدمة:

تعرض أي جهة لعدد من حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث المستقبلية، وبالتالي يكون مطلوب من الجهة أن تقوم بتقديرات مبنية على معلومات حول نتائج مثل تلك الأحداث. ويختص كل من معيار المحاسبة للقطاع العام 19، والقسم 26 من دليل السياسات والإرشادات المحاسبية للقطاع العام، بالمحاسبة ووضع مبادئ التقرير المالي عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في القطاع العام. لذلك تعرض هذه الوحدة التدريبية لتعريف المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وتحدد الظروف التي يجب فيها إثبات المخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات، وكذلك متطلبات الإفصاح عن معلومات معينة عن تلك الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية، لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

تم الاعتماد في هذه الوحدة على:

- وزارة المالية / الاستحقاق المحاسبي (2019)، "دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية"، معيار المحاسبة للقطاع العام 19: المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، المجلد الأول.
- وزارة المالية (2020)، "دليل السياسات والإرشادات المحاسبية للقطاع العام في المملكة العربية السعودية"، القسم 26: المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.
- وزارة المالية (2021)، "دليل الإجراءات والتعليمات المالية الموحد"، الالتزامات: المخصصات.

1/1 هدف المعيار

- ✍ تعريف المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.
- ✍ تحديد الظروف التي يجب فيها إثبات المخصصات وكيفية قياسها ونوعية الإفصاحات اللازمة.
- ✍ تحديد نوعية معلومات الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة المطلوب الإفصاح عنها في الإفصاحات..

1/2 نطاق المعيار

يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة باستثناء تلك المخصصات والالتزامات:

- الناشئة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها جهة ما ولا تحصل لها الجهة على مقابل يساوي قيمة السلع والخدمات المقدمة بشكل مباشر من مستفيدي تلك المنافع.
 - الناشئة عن عقود تحت التنفيذ، بخلاف عندما يكون العقد متوقعاً خسارته.
 - الناشئة عن عقود تأمين تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو الصلة الذي يتناول عقود التأمين.
 - التي يغطيها معيار محاسبي للقطاع العام آخر.
 - المتعلقة بضرائب الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل.
 - تلك الناشئة عن منافع الموظفين فيما عدا منافع انتهاء التوظيف التي ينشأ كنتيجة لإعادة الهيكلة، التي يتناولها هذا المعيار.
- وتشير الفقرة (16) أن هذا المعيار لا يتناول المخصصات التي تأتي في سياق بنود مثل الاستهلاك، والهبوط في قيمة الأصول، والديون المشكوك في تحصيلها، حيث أن هذه البنود تمثل تعديلات على القيم الدفترية للأصول.

للمزيد يمكن الرجوع إلى الفقرات (1-17) من معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

1/3 تعريفات المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

- **المخصص:** هو التزام غير مؤكد التوقيت أو المبلغ.
- **الالتزام المحتمل:** هو
 - أ- التزام يمكن أن ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل؛ أو
 - ب- التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته في صلب القوائم المالية لأنه:
 - (1) من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الالتزام تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة؛ أو
 - (2) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.
- **الأصل المحتمل:** هو أصل يمكن أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل.
- **الالتزام الضمني:** هو التزام مستقى من أعمال الجهة حيث تكون فيه الجهة قد أبدت لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة.
 - على سبيل المثال، يمكن أن يتوقف اختتام المفاوضات مع ممثلي الموظفين حول دفعات نهاية الخدمة، أو المشترين لبيع أو تحويل عملية معينة على موافقة الهيئة الحاكمة فقط. وعندما يتم الحصول على تلك الموافقة وتبليغها للأطراف الأخرى، يكون لدى الجهة التزاماً ضمناً لإعادة الهيكلة.
- **التزام نظامي:** هو التزام مستقى من:
 - أ- عقد (من خلال شروطه الصريحة والضمنية)؛ أو
 - ب- نظام؛ أو
 - ج- أعمال آخر للأنظمة.
- **الحدث الملزم:** هو حدث ينتج عنه التزام نظامي أو ضمني ينتج عنه عدم وجود بديل واقعي للجهة لتسوية ذلك الالتزام.
- **الالتزام النظامي:** لأغراض هذا القسم من الدليل يعتبر الالتزام النظامي هو الالتزام الذي ينشأ عندما تكون تفاصيل نظام جديد مقترح لم تنتهي بعد، ويكون من المؤكد سن النظام فعلياً كما تمت صياغته في المسودة.

1/4/1 الفرق بين المخصصات والالتزامات الأخرى

تتميز المخصصات عن الالتزامات الأخرى-مثل الذمم الدائنة والمستحقات-بأن لديها عدم تأكيد حول توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند تسويتها، بينما نجد أن:

- **الذمم الدائنة:** هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد.
- **المستحقات (المصروفات المستحقة):** هي التزامات تُدفع للسلع أو الخدمات التي تم استلامها أو توريدها، لكن لم يتم دفعها أو إعداد فاتورة بها أو الاتفاق رسمياً مع المورد بشأنها، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بالأجر المستحق للإجازة). وعلى الرغم من أنه من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات. لذلك غالباً ما يتم التقرير عن المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

حدد لكل بند من البنود التالية عما إذا كان يمثل مخصص أم التزامات أخرى

ملاحظات	التزامات أخرى	مخصص	طبيعة الالتزام
		X	ضمانات تسلم مع السلع أو الخدمات المباعة
		X	استردادات تُعطى للسلع المباعة
		X	خصومات معطاة لنظم ولاء المستهلك مثل برامج السفريات المتعددة.
		X	المدفوعات مقابل الأضرار المرتبطة بالحالات القانونية المحتملة.
تم استلام الخدمة ومبلغ وتوقيت السداد معروف.	X		مدفوعات الفوائد المستحقة
تعويضات الإجازات قصيرة الأجل تم إثباتها.	X		مدفوعات الإجازات المكتسبة بواسطة الموظفين
تم استلام الخدمة ومبلغ وتوقيت السداد معروف.	X		إيجار العقارات المستحقة

1/4/2 العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. ويستخدم مصطلح "محتمل" في هذا المعيار، للالتزامات والأصول التي لم يتم إثباتها، لأن وجودها لن يتأكد إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة. بالإضافة إلى ذلك، يستخدم مصطلح الالتزام المحتمل في هذا المعيار للالتزامات التي لا تستوفي شروط الإثبات.

ويميز هذا المعيار بين:

← **المخصصات** - التي يتم إثباتها على أنها التزامات (بافتراض أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق) لأنها التزامات حالية ومن المحتمل أن تتطلب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة لتسوية الالتزامات.

← **الالتزامات المحتملة** - التي لم يتم إثباتها على أنها التزامات لأنها إما:

أ- التزامات ممكنة، إذ لا يزال يتعين التأكد مما إذا كان على الجهة التزاماً حالياً يمكن أن يؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة؛ أو

ب- التزامات حالية لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار (نظراً لأنه من غير المحتمل أنها سوف تتطلب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بدرجة كافية لمبلغ الالتزام).

على الجهة إثبات المخصص عندما:

1. يكون لدى الجهة التزام حالي (نظامي أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛ و
 2. يكون هناك احتمال لتدفق خارجي لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة لتسوية الالتزام؛ و
 3. يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام.
- في حال لم يتم استيفاء هذه الشروط، لا تثبت الجهة أي مخصص.

متى يكون هناك التزام الحالي؟

- في بعض الحالات لا يكون واضحاً ما إذا كان يوجد التزام حالي أم لا. وفي هذه الحالات، ويعتبر حدث سابق ما أنه منسئ للالتزام حالي إذا، كان من المرجح بدرجة أكبر – أخذاً في الاعتبار جميع الأدلة المتاحة -وجود التزام حالي في تاريخ القوائم المالية.
- ويسمى الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء التزام حالي حدثاً ملزماً. ولكي يكون الحدث ملزماً، من الضروري ألا يكون لدى الجهة بديلاً واقعياً لتسوية الالتزام الذي ينتج عنه الحدث. ولا يكون الحال كذلك إلا عندما:
- أ. كان من الممكن فرض تسوية الالتزام بموجب النظام؛ أو

ب. في حال الالتزام الضمني، عندما يؤدي الحدث (الذي يمكن أن يكون فعل من قبل الجهة) إلى نشوء توقعات صحيحة لدى الأطراف الأخرى بأن الجهة ستفي بالالتزام.

كما انه لا يجوز إثبات أي مخصص للتكاليف التي يمكن تكبدها للاستمرار في أنشطة الجهة المستمرة في المستقبل. وتكون الالتزامات الوحيدة المثبتة في قائمة المركز المالي للجهة هي تلك الموجودة في تاريخ القوائم المالية.

ويتم إثبات الالتزامات التي تنشأ عن أحداث سابقة والموجودة – بشكل مستقل -عن التصرفات المستقبلية للجهة (أي الأداء المستقبلي لأنشطتها) فقط كمخصصات.

إعط أمثلة على الالتزامات التي تنشأ عن أحداث بشكل مستقل، ويتطلب إثباتها كمخصصات.

الإحابة:

- ✓ الغرامات أو تكاليف تنظيف الأضرار البيئية غير النظامية التي يفرضها النظام على الجهة، حيث قد تؤدي تسوية كل من هذين الالتزامين إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة بغض النظر عن التصرفات المستقبلية للجهة.
- ✓ تكاليف إزالة تشييدات دفاعية أو محطة طاقة نووية مملوكة للقطاع العام بالقدر الذي تلزم فيه الجهة بمعالجة الأضرار التي تسببت فيها. ويتناول معيار 17"العقارات والآلات والمعدات" البنود الواردة ضمن تكلفة الأصل، بما في ذلك تكاليف التفكيك وإعادة الموقع إلى ما كان عليه.

ويتم إثبات الالتزامات التي تنشأ عن الأحداث أعلاه – بشكل مستقل -كمخصصات

إعط أمثلة على التكاليف التي يمكن تكبدها للاستمرار في نشاط الجهة بالمستقبل، ولا تتطلب إثباتها كمخصصات.

الإحابة:

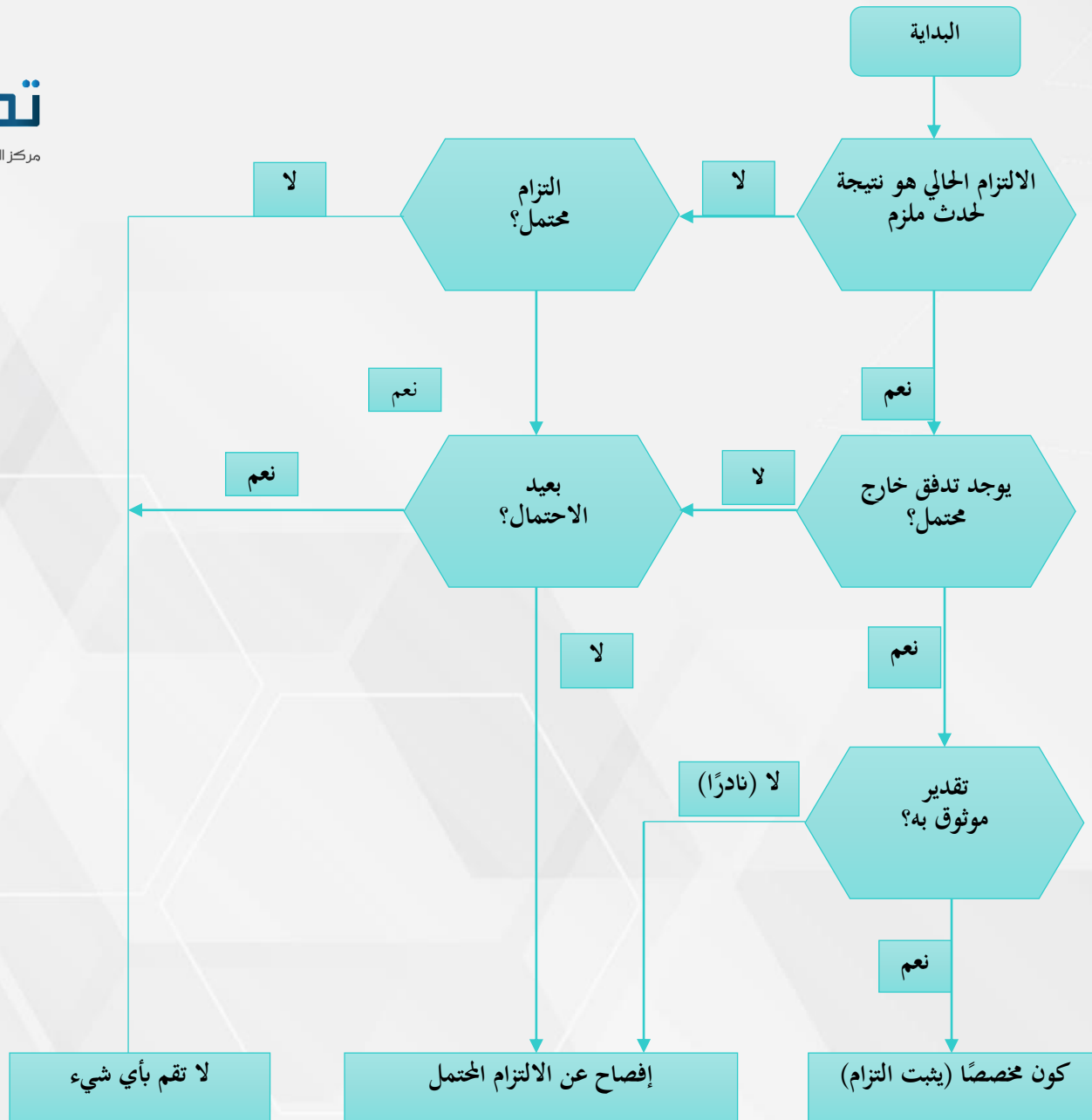
- ✓ التكاليف التي ستتكبدها جهة قطاع عام عندما تقرر تركيب أنظمة تحكم في العوادم على مجموعة معينة من مركباتها.
 - ✓ التكاليف التي سيتكبدها مختبر حكومي لتركيب وحدات استخراج لحماية الموظفين من أبخرة مواد كيميائية معينة.
- حيث أن نوعية التكاليف أعلاه تعتبر نفقات مستقبلية، تعتمد على تصرفات الجهة في المستقبل من خلال تغيير طريقة عملها، وبالتالي لا يتم إثبات أي التزام حالي ولا يتم إثبات أي مخصص مقابلها.

يتم تكوين عادة مخصصات للتدريب بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والهيئة حالياً تجرى عدد من التغييرات على نظام ضريبة القيمة المضافة. ونتيجة لهذه التغييرات، ستحتاج الهيئة (جهة معدة للقوائم المالية) لإعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الفنيين والإداريين وموظفي مراقبة التطبيق، لضمان التطبيق الصحيح للنظام بعد التعديل، وفي تاريخ القوائم المالية، لم تقم الهيئة بإعادة تدريب للموظفين.

المطلوب: هل تتطلب الحالة السابقة إثبات مخصص أم لا؟ ولماذا؟

الإحابة:

لا يتم إثبات أي مخصص وفقاً لمعطيات الحالة السابقة، نظراً لعدم وقوع حدث مُلزم (إعادة التدريب)، والذي ينشأ عنه التزام حالي نتيجة لحدث مُلزم سابق.



لا يجب إثبات التزام محتمل. بل يجب الإفصاح فقط عن الالتزام المحتمل، ما لم يكن هناك احتمال لحدوث التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة بعيدة. وعلى الجهة تقويم التزاماتها المحتملة بشكل مستمر لتحديد احتمالية حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة قد أصبح أمراً محتملاً. وإذا أصبح من المحتمل أن التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات ممكنة سيكون مطلوباً لبند سبق معالجته كالتزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يتغير فيها الاحتمال وللتمييز بين الاثبات المحاسبي للمخصصات والالتزامات المحتملة يمكن الاستعانة بشجرة القرارات التالية:

المصدر: وزارة المالية (2020)، " دليل السياسات والإرشادات المحاسبية للقطاع العام في المملكة العربية السعودية "، القسم 26: المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.

لقي عشرة أشخاص مصرعهم بعد تناولهم لوجبة غداء في عام 2020، ومن المحتمل أن يكون ذلك نتيجة لتسمم الطعام من المنتجات التي يبيعها مطعم في متحف عام (جهة معدة للقوائم المالية). وقد بدأت الإجراءات النظامية تبعاً للحصول على تعويضات للأضرار من الجهة التي تنكر مسؤوليتها عن الحادث. وحتى تاريخ اعتماد القوائم المالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2020، أشار محامو الجهة بأنه من المحتمل ألا تثبت مسؤوليتها عن الضرر. بينما عندما أعدت الجهة القوائم المالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2021، أشار محاموها، بسبب التطورات في القضية، أنه من المحتمل أن تثبت مسؤولية الجهة.

المطلوب:

- 1) تحليل الحالة السابقة في 30/12/2020 في ضوء معيار المحاسبة للقطاع العام 19؟
- 2) تحليل الحالة السابقة في 30/12/2021 في ضوء معيار المحاسبة للقطاع العام 19؟

الإجابة:

1) التحليل في 30/12/2020:

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – على أساس الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية، لا يوجد التزام نتيجة للأحداث السابقة. ولا يتم إثبات أي مخصص من قبل المتحف، ويتم الإفصاح عن المسألة كالتزام محتمل ما لم تعتبر احتمالية أي تدفق خارج أمر بعيد الحدوث.

1) التحليل في 30/12/2021:

يتبين أنه يوجد التزام حالي حيث أن التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة في التسوية هو أمر مرجح ويتم إثبات مخصص بأفضل تقدير لمبلغ تسوية الالتزام.

تنشأ الأصول المحتملة عادة عن أحداث غير مخطط لها أو أخرى غير متوقعة والتي:

أ- لا تقع تحت السيطرة الكاملة للجهة؛ و

ب- تؤدي إلى نشوء احتمالية تدفق داخل لمنافع اقتصادية أو خدمات ممكنة للجهة.

ومن الأمثلة على ذلك مطالبة تسعى الجهة لتحقيقها من خلال دعوى قضائية، حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

ولا يجوز إثبات أصل محتمل في القوائم المالية نظراً لأن ذلك قد يؤدي إلى إثبات إيراد قد لا يتحقق أبداً، ولكن يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل عندما يكون التدفق الداخلى للمنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة أمراً محتملاً، إلا عندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً بشكل فعلي، وعندها فإن الأصل ذو الصلة لا يكون أصلاً محتملاً ويكون إثباته مناسباً.

مثال (6)

رفعت الجهة الحكومية (ب) دعوى قضائية ضد منشأة لتعديها على براءة اختراع ممنوحة للجهة عن أحد خدماتها. وتعتبر نتيجة القضية غير مؤكدة غير أنه من المحتمل أن تأمر المحكمة المنشأة بدفع بدل ضرر للجهة.

المطلوب: ما المطلوب من الجهة في الحالة السابقة في ضوء معيار لمحاسبة للقطاع العام 19؟

الإجابة:

يجب على الجهة الإفصاح فقط عن الأصل المحتمل لأن حصول تدفق وارد للمنافع الاقتصادية أمر محتمل ولكنه ليس مؤكداً تماماً.