

معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) المعدل ٢٠١٥

المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار

١ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك في الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .

٢ - لا يتناول هذا المعيار ما يلي :

- (أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.
- (ب) المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية و الإهلاك المعجل و تخفيض معدلات الضريبة).

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات

٣ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية و الجهات المماثلة المحلية أو الدولية .

المساعدات الحكومية : هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة. و لأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات الحكومية المزايا التي يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية في المناطق التي يتم تنميتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين .

المنح الحكومية : هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح المرتبطة بأصول : تشمل المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل : وتشمل ما تقدمه الحكومة من منح خلاف المرتبطة بأصول .

القروض القابلة للتنازل عنها : هي القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

٤- تتخذ المساعدات الحكومية صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها ومن حيث الشروط المرتبطة بها، فقد يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على الشروع في تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة .

٥- قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات حكومية تأثير هام في كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين :

أولهما : إذا كانت المساعدة الحكومية تنطوي على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشأة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد .

وثانيهما : يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات الحكومية خلال الفترة التي تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها في الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة .

٦- يطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية .

المنح الحكومية

٧- لا تثبت المنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة ، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتي :

(أ) مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

و(ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

٨- لا يجوز إثبات المنحة الحكومية إلا إذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنشأة بالوفاء بالشروط المصاحبة لها و أن المنشأة سوف تحصل على تلك المنحة. وجدير بالذكر أن مجرد حصول المنشأة على منحة معينة لا يعتبر في حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

٩- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذى تحصل به المنشأة على تلك المنح ، ومن ثم يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض للالتزام مستحق للحكومة .

١٠- تعالج القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية ، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفى بشروط التنازل عن القرض .

١٠-١ يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض حكومى بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة حكومية . ويتم الاعتراف بالقرض وقياسه طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ويتم قياس المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض حكومى بسعر فائدة منخفض عن السوق بالفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض محسوباً طبقاً لمعييار (٢٦) و المتحصلات المستلمة . ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار . وعلى المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الشروط والالتزامات التى تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التى منح القرض من أجل التعويض عنها .

١١- بمجرد إثبات منحة حكومية يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" .

١٢- يعترف بالمنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها .

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية :

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .
- مدخل الدخل و بموجبه تعترف المنشأة بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر .

١٤- يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل ، وبالتالي تعامل كذلك فى قائمة المركز المالى وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التى تمولها هذه المنحة ، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .

(ب) أن المنح الحكومية لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة و بالتالى فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية ليست تمويلًا من المساهمين ، وبالتالي يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية ، و إنما يجب معالجتها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات المحاسبية المناسبة .

(ب) من النادر أن تكون المنح الحكومية بلا مقابل و إنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التى تقدم المنحة . وبالتالي يجب الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها .

(ج) حيث أن ضرائب الدخل و الضرائب الأخرى تحمل كمصروفات و بالتالى فمن المنطقي معالجة المنح الحكومية أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتدادا للسياسات المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمدخل الدخل أن يتم إثبات المنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لأساس منهجى منتظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح ، ويرجع ذلك إلى أن الاعتراف بالمنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ استلامها لا يتفق مع مبدأ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية") وعلى ذلك ، فإنه لا يجوز الاعتراف بالمنحة بهذه الطريقة إلا إذا تعذر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير الفترة التى تم استلام المنحة خلالها.

١٧- من الممكن فى معظم الحالات تحديد الفترات المالية التى يتم خلالها الاعتراف بالتكاليف أو النفقات التى ترتبط بمنحة حكومية بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات ، و ينطبق ذلك على المنح التى تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على الفترات المالية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر للأصل و بنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التى تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات ، فمثلاً إذا كانت المنحة الحكومية التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض ، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنياً على هذه الأرض فمن المنطقي توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لذلك المبنى .

١٩- قد تحصل المنشأة أحياناً على المنحة كجزء من مساعدة إجمالية مرتبط بها مجموعة من الشروط . وفى مثل هذه الحالات يجب تحديد التكاليف و النفقات التى ستتحملها المنشأة للوفاء بكل من هذه الشروط خلال الفترات المالية التى تحصل خلالها على المنحة وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وتخصيص جزء آخر على أساس مختلف .

٢٠- يتعين الاعتراف بالمنح الحكومية التي تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً أو بمثابة دعم مالي فوري لا تقابله أية نفقات في المستقبل، في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترة المالية التي تصبح هذه المنح قابلة للتحويل.

٢١- في حالات معينة، قد تقدم المنحة الحكومية كدعم مالي فوري لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة. وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى في نفس المجموعة التي تنتمي إليها، وفي هذه الحالة يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التي تستوفي فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة، مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

٢٢- قد تكون المنحة الحكومية تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة في فترات مالية سابقة، وفي هذه الحالة يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التي تصبح فيها هذه المنحة قابلة للتحويل مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣- قد تتخذ المنحة الحكومية صورة أصل غير نقدي كالأراضي أو غيرها من الأصول الاقتصادية التي تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد في هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية و إثبات المنحة و الأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة و الأصل بقيمة رمزية.

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول - بما في ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة - في قائمة المركز المالي إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصصة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.

٢٥- هناك طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول في القوائم المالية.

٢٦- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً وإثباتها في الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجي منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

٢٧- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك.

٢٨- قد يؤدى شراء الأصول و استلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة فى التدفقات النقدية للمنشأة . و لكى يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية فى الأصول التى تمتلكها ، فغالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغيرات كبنود مستقلة فى قائمة التدفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالى.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩- تعرض أحياناً المنح المرتبطة بالدخل فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إما فى بند مستقل أو تحت عنوان رئيسى مثل "إيرادات أخرى" . وكبدل لذلك يمكن أن تظهر المنح مخصومة من المصروفات المرتبطة بها .

٣٠- يستند مؤيدو الطريقة الأولى إلى أنه من غير الملائم أن تحدث مقاصة بين مفردات صافى الدخل و المصروفات وأن الفصل بين قيمة المنحة و مقدار المصروفات المرتبطة بها يسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التى لم تتأثر بالمنحة. أما الطريقة الثانية فتستند إلى أن المنشأة ما كانت لتتحمل هذه المصروفات لو أنها لم تحصل على تلك المنحة ، و أن إظهار هذه المصروفات دون استئزال هذه المنح قد يكون مضللاً لمن يستخدمون القوائم المالية.

٣١- تعتبر الطريقتان مقبولتين لعرض المنح المرتبطة بالدخل وقد يكون الإفصاح عن مقدار المنحة ضرورياً لفهم القوائم المالية بصورة أفضل ، كما يعتبر الإفصاح عن تأثير المنح على أى من بنود الدخل أو المصروفات المطلوب الإفصاح عنها بصورة مفصلة إجراء سليماً.

رد المنح الحكومية

٣٢- تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء") ويتبع لسداد المنحة المرتبطة بالدخل أن تخصم من الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة فإذا لم يكن ذلك الرصيد كافياً أو لم يكن هناك رصيد أصلاً تعين تحميل القيمة التى يتم ردها فوراً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) كمصروف. وبالنسبة لرد المنح المرتبطة بالأصول فيتم تسجيلها بتعليق القيمة الدفترية للأصل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد ، ويتم تحميل الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بمجمع الإهلاك الإضافى الذى كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة .

٣٣- قد تستوجب الظروف التى تؤدى إلى رد المنحة المرتبطة بأحد الأصول دراسة احتمال عدم صحة الرصيد الدفترى الجديد للأصل.

المساعدات الحكومية

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة "٣" للمنح الحكومية ، فإنه توجد بعض صور للمساعدات الحكومية لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول ، كما أنه توجد صور من المعاملات التى تجربها المنشأة مع الهيئات الحكومية لا يمكن تمييزها عن المعاملات العادية للمنشأة .

٣٥- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس مقبول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات ، ومن أمثلة المعاملات الحكومية التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة ، و لاجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة ، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أسس جزافية .

٣٦- قد تكون المنفعة التى تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، المشار إليها أعلاه، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات الحكومية من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة .

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات و الاتصالات و تطوير التجهيزات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التى يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

الإفصاح

٣٩- يتعين الإفصاح عن الأمور التالية :

- (أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح الحكومية بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية .
- و(ب) طبيعة ومقدار كل المنح الحكومية التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات الحكومية تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.
- و(ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها و أية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات الحكومية التى تم الاعتراف بها.