

معييار المحاسبة الدولي ٢٠

المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية^١

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها وفي الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدة الحكومية.
- ٢ لا يعالج هذا المعيار:
 - (أ) المشاكل الخاصة الناشئة في المحاسبة عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار الأسعار المتغيرة أو في المعلومات الإضافية التي لها طبيعة مشابهة.
 - (ب) المساعدة الحكومية التي يتم تقديمها إلى المنشأة في شكل منافع تتم إتاحتها في تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة لأغراض الضريبة، أو التي يتم تحديدها أو الحد منها على أساس التزام ضريبة الدخل. أمثلة مثل هذه المنافع هي التعطيل المؤقت لضريبة الدخل، والإعفاءات الضريبية للاستثمارات، ومسموحات الاستهلاك المعجل والمعدلات المخفضة لضريبة الدخل.
 - (ج) المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
 - (د) المنح الحكومية التي يشملها معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".

تعريفات

- ٣ تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الحكومة تشير إلى الحكومة، أو الوكالات الحكومية والهيئات المشابهة لها سواء كانت محلية، أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية هي تصرف من قبل الحكومة مصمم لتقديم منفعة اقتصادية خاصة لمنشأة أو مجموعة منشآت مؤهلة بموجب ضوابط معينة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر فقط من خلال تصرف يؤثر على الظروف التجارية العامة، مثل تقديم البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية هي مساعدة من قبل الحكومة في شكل تحويلات موارد إلى المنشأة مقابل الالتزام في الماضي أو المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل تلك الأشكال من المساعدة الحكومية التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.^٢

^١ كجزء من "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨ فقد عدل المجلس المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار لتتوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى كالآتي: (أ) "الدخل الخاضع للضريبة" تم تعديله إلى "الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية"، (ب) "المثبت على أنه دخل/مصرف" تم تعديله إلى "المثبت ضمن الربح أو الخسارة"، (ج) "المضاف مباشرة إلى حصص المساهمين/حقوق الملكية" تم تعديله إلى "المثبت خارج الربح أو الخسارة" و (د) "تنقيح لتقدير محاسبي" تم تعديله إلى "تغيير في تقدير محاسبي".

^٢ انظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" - ١٠ "المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية".

المنح المتعلقة بالأصول هي المنح الحكومية التي شرطها الأساسي هو أن المنشأة المؤهلة لها ينبغي عليها أن تشتري، أو تنشئ أو بخلاف ذلك تقتني أصولاً طويلة الأجل. قد يتم أيضاً إلحاق شروط فرعية تقيد نوع أو مكان الأصول أو الفترات التي خلالها يتم اقتناؤها أو الاحتفاظ بها.

المنح المتعلقة بالدخل هي المنح الحكومية غير تلك المتعلقة بالأصول.

القروض القابلة للإعفاء هي القروض التي يتعهد المقرض بالتنازل عن تسديدها في ظل بعض الشروط المنصوص عليها.

القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ قياس القيمة العادلة).

٤ تأخذ المساعدة الحكومية أشكالاً عدة تختلف في طبيعة المساعدة المقدمة وفي الشروط التي عادة يتم إلحاقها بها. وقد يكون غرض المساعدة هو تشجيع المنشأة على مباشرة نهج عمل لم تكن عادة لتتبعه إذا لم يتم تقديم المساعدة.

٥ قد يكون تسلم المساعدة الحكومية من قبل المنشأة مهماً لإعداد القوائم المالية لسببين. أولاً، إذا كانت الموارد قد تم تحويلها فيجب إيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عن التحويل. ثانياً، من المرجح أن يتم توفير مؤشر على المدى الذي استفادت فيه المنشأة من مثل هذه المساعدة الحكومية خلال فترة التقرير. وهذا يسهل مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع قوائمها المالية لفترات سابقة ومع القوائم المالية لمنشآت أخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية في بعض الأحيان بأسماء أخرى مثل الدعم، أو الإعانات، أو المكافآت.

المنح الحكومية

٧ يجب عدم إثبات المنح الحكومية، بما في ذلك المنح الحكومية غير النقدية بالقيمة العادلة، ما لم يكن هناك تأكيد معقول بأن:

(أ) المنشأة ستلتزم بالشروط الملحق بها؛

(ب) المنح سيتم تلقيها.

٨ لا يتم إثبات منحة حكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستلتزم بالشروط الملحق بها وأن المنحة سيتم تلقيها. ولا يوفر تلقي المنحة في حد ذاته دليلاً قاطعاً على أن الشروط الملحق بالمنحة قد تم الوفاء بها أو سيتم الوفاء بها.

٩ لا يؤثر الأسلوب الذي يتم به تلقي المنحة على طريقة المحاسبة المطبقة فيما يتعلق بالمنحة. وبالتالي فإن المنحة تتم المحاسبة عنها بنفس الأسلوب سواء تم تلقيها نقداً أو كتخفيض لالتزام للحكومة.

١٠ يعامل القرض من الحكومة القابل للإعفاء على أنه منحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستفي بالشروط لإعفاء القرض.

١١ تعامل المنفعة من قرض حكومي بمعدل فائدة أقل من معدل الفائدة في السوق على أنها منحة حكومية. ويجب إثبات القرض وقياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية". ويجب قياس المنفعة من معدل فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق على أنها الفرق بين المبلغ الدفئري الأولي للقرض المحدد وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمتحصلات المستلمة. وتتم المحاسبة عن المنفعة وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الشروط والالتزامات التي قد تم، أو يجب أن يتم، الوفاء بها عند تحديد التكاليف التي يُقصد أن تعوضها منفعة القرض.

١٢ بمجرد إثبات المنحة الحكومية فإن أي التزام محتمل أو أصل محتمل متعلق بها يعامل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٣ يجب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترة التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، التي يُقصد أن تعوضها المنح، على أنها مصروف.

- ١٣ هناك مدخلان عريضان للمحاسبة عن المنح الحكومية: مدخل رأس المال، الذي بموجبه يتم إثبات المنحة خارج الربح أو الخسارة، ومدخل الدخل، الذي بموجبه يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى فترة واحدة أو فترات أكثر.
- ١٤ الذين يؤيدون مدخل رأس المال يحتجون بالآتي:
- (أ) المنح الحكومية هي وسيلة تمويل ويجب التعامل معها على هذا النحو في قائمة المركز المالي بدلاً من إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لمقابلتها ببند المصروفات التي تمويلها. ونظراً لأنه لا يتوقع تسديدها فينبغي إثبات مثل هذه المنح خارج الربح أو الخسارة.
- (ب) من غير المناسب إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة، نظراً لأنه لم يتم اكتسابها ولكنها تمثل حافزاً مقدماً من الحكومة دون تكاليف متعلقة به.
- ١٥ وفيما يلي الحجج المؤيدة لمدخل الدخل:
- (أ) نظراً لأن المنح الحكومية هي متحصلات من مصدر بخلاف المساهمين، فلا ينبغي إثباتها مباشرة في حقوق الملكية ولكن ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترات المناسبة.
- (ب) المنح الحكومية نادرة ما تكون بدون مبرر. وتكتسبها المنشأة من خلال الالتزام بشروطها والوفاء بالتزاماتها المتوخاة. وبناءً عليه ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تقوم فيها المنشأة بإثبات التكاليف ذات العلاقة، التي يقصد أن تعوضها المنحة، على أنها مصروفات.
- (ج) نظراً لأن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى هي مصروفات، فإنه من المنطقي أن يتم التعامل أيضاً مع المنح الحكومية التي هي امتداد للسياسة المالية، ضمن الربح أو الخسارة.
- ١٦ من أساسيات منهج الدخل أن المنح الحكومية ينبغي إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تثبت فيها المنشأة التكاليف المتعلقة بها، التي يقصد أن تعوضها المنحة، على أنها مصروفات. ولا يتفق إثبات المنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس المتحصلات مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية") وسيكون مقبولاً فقط عندما لا يوجد أساس لتخصيص المنحة لفترات غير الفترة التي تم تحصيلها فيها.
- ١٧ في معظم الحالات تكون الفترات التي تثبت المنشأة على مداها التكاليف أو المصروفات المتعلقة بمنحة حكومية قابلة لأن يتم التحقق منها بسهولة. وبالتالي فإن المنح في مقابل إثبات مصروفات محددة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة نفسها التي يتم فيها إثبات المصروفات المتعلقة بها. وبالمثل فإن المنح المتعلقة بالأصول القابلة للاستهلاك عادة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات وبالنسب التي يتم فيها إثبات مصروف الاستهلاك لتلك الأصول.
- ١٨ المنح المتعلقة بأصول غير قابلة للاستهلاك قد تتطلب أيضاً الوفاء بالتزامات معينة وعندها سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تتحمل تكلفة الوفاء بالتزامات. مثال ذلك، منحة أرض قد تكون مشروطة بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر المبنى.
- ١٩ أحياناً يتم تلقي المنح على أنها جزء من حزمة من الإعانات المالية أو النقدية الملحق بها عدد من الشروط. في مثل هذه الحالات، يلزم بذل العناية في تحديد الشروط التي تنشأ عنها التكاليف والمصروفات التي تحدد الفترات التي على مداها سوف يتم اكتساب المنحة. وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وجزء منها على أساس آخر.
- ٢٠ **المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة التحصيل على أنها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تحملها بالفعل أو لغرض تقديم دعم مالي فوري إلى المنشأة دون تكاليف مستقبلية متعلقة بها يجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل.**
- ٢١ في بعض الظروف، قد يتم تقديم منحة حكومية بغرض تقديم دعم مالي مباشر إلى المنشأة بدلاً من تقديم حافز لتحمل نفقات محددة. مثل هذه المنح قد تقتصر على منشأة معينة وقد لا تكون متاحة لفئة كاملة من المستفيدين. وهذه الظروف قد تبرر إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تتأهل فيها المنشأة لتلقيها، مع الإفصاح للتأكيد بأن أثرها مفهوم بوضوح.
- ٢٢ قد تصبح منحة حكومية مستحقة التحصيل من قبل المنشأة على أنها تعويض مقابل مصروفات أو خسائر تم تحملها في فترة سابقة. مثل هذه المنحة يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تصبح فيها مستحقة التحصيل، مع الإفصاح للتأكيد بأن أثرها مفهوم بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي مثل أرض أو موارد أخرى لاستعمالها من قبل المنشأة. في هذه الحالات فإنه يتم عادة تقويم القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عن كل من المنحة والأصل بتلك القيمة العادلة. والأسلوب البديل الذي يتبع في بعض الأحيان هو تسجيل كل من الأصل والمنحة بمبلغ رمزي.

عرض المنح المتعلقة بالأصول

٢٤ يجب عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، في قائمة المركز المالي إما بإدراج المنحة على أنها دخل مؤجل أو بطرح المنحة في الوصول إلى المبلغ الدفترى للأصل.

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح (أو الأجزاء ذات الصلة من المنح) المتعلقة بالأصول في القوائم المالية، وتعدان بديلين مقبولين.

٢٦ تثبت إحدى الطريقتين المنحة على أنها دخل مؤجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

٢٧ تطرح الطريقة الأخرى المنحة عند حساب المبلغ الدفترى للأصل. ويتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر الأصل الذي يخضع للاستهلاك على أنها تخفيض في مصروف استهلاك.

٢٨ إن شراء أصول وتلقي منح متعلقة بها يمكن أن يسبب تحركات رئيسية في التدفق النقدي للمنشأة. ولهذا السبب ولإظهار الاستثمار الإجمالي في الأصول، فإن مثل هذه التحركات يتم في الغالب الإفصاح عنها على أنها بنود مستقلة في قائمة التدفقات النقدية بغض النظر عما إذا كان قد تم طرح المنحة من الأصل المتعلق بها لأغراض العرض في قائمة المركز المالي.

عرض المنح المتعلقة بالدخل

٢٩ يتم عرض المنح المتعلقة بالدخل على أنها جزء من الربح أو الخسارة إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى". وكبديل عن ذلك يتم طرحها عند التقرير عن المصروف المتعلق بها.

(حُذفت) ١٢٩

٣٠ يدعي مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب أخذ بنود الدخل والمصروف كل منها بالصافي، وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بالمصروفات الأخرى التي لا تتأثر بالمنحة. وفيما يتعلق بالطريقة الثانية فإنه يحتج لها بأن المصروفات قد لا يتم إنفاقها من قبل المنشأة لو لم تكن المنحة متوفرة، ولذلك فإن عرض المصروف دون مقابلته بالمنحة قد يكون مضللاً.

٣١ كلا الطريقتين تعدان مقبولتين لعرض المنح المتعلقة بالدخل. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضرورياً للفهم الصحيح للقوائم المالية. إن الإفصاح عن أثر المنح على أي بند من بنود الدخل أو المصروف الذي يكون الإفصاح عنه مطلوباً بشكل منفصل، يكون عادة مناسباً.

تسديد المنح الحكومية

٣٢ يجب أن تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة التسديد على أنها تغيير في التقدير المحاسبي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). ويجب تطبيق تسديد منحة متعلقة بالدخل أولاً مقابل أي رصيد دائن مؤجل غير مستنفذ فيما يتعلق بالمنحة. وبالمدة الذي يتجاوز به تسديد أي رصيد دائن مؤجل، أو عندما لا يوجد رصيد دائن مؤجل فإن التسديد يجب إثباته فوراً ضمن الربح أو الخسارة. ويجب إثبات تسديد منحة متعلقة بأصل بزيادة المبلغ الدفترى للأصل أو بتخفيض رصيد الدخل المؤجل بالمبلغ المستحق التسديد. ويجب أن يتم إثبات الاستهلاك الإضافي المتراكم، الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة حتى تاريخه في ظل عدم وجود المنحة، فوراً ضمن الربح أو الخسارة.

٣٣ قد تتطلب الظروف التي أدت إلى تسديد منحة متعلقة بأصل الأخذ في الحسبان الهبوط المحتمل في المبلغ الدفترى الجديد للأصل.

المساعدة الحكومية

- ٣٤ تُستثنى من تعريف المنح الحكومية في الفقرة ٣ أشكال بعينها من المساعدة الحكومية التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.
- ٣٥ أمثلة المساعدة التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول هي المشورة الفنية والتسويقية المجانية وتقديم الضمانات. ومثال المساعدة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية للمنشأة هو سياسة مشتريات حكومية تكون مسؤولة عن جزء من مبيعات المنشأة. وقد يكون وجود المنفعة لا جدال فيه ولكن أي محاولة لفصل الأنشطة التجارية عن المساعدة الحكومية يمكن أن يكون جزافياً.
- ٣٦ قد تكون أهمية المنفعة في الأمثلة المذكورة أعلاه بمكان بحيث يكون من الضروري الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة المساعدة حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.
- ٣٧ (حذفت)
- ٣٨ في هذا المعيار لا تشمل المساعدة الحكومية توفير البنية التحتية من خلال تحسين في شبكة النقل العام وشبكة الاتصالات وتوفير مرافق محسنة مثل شبكة الري أو المياه التي تكون متاحة لمنفعة مجتمع محلي بكامله على أساس مستمر غير محدد.

الإفصاح

- ٣٩ يجب الإفصاح عن الأمور الآتية:
- (أ) السياسة المحاسبية المطبقة للمنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المطبقة في القوائم المالية؛
- (ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية والإشارة إلى الأشكال الأخرى للمساعدة الحكومية التي انتفعت منها المنشأة مباشرة؛
- (ج) الشروط التي لم يتم الوفاء بها والاحتمالات الأخرى المتعلقة بالمساعدة الحكومية المثبتة.

مقتضيات التحول

- ٤٠ يجب على المنشأة التي تطبق المعيار لأول مرة:
- (أ) أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح، حينما يكون ذلك مناسباً؛
- (ب) أن تختار إما:
- (١) أن تعدل قوائمها المالية مقابل التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو
- (٢) أن تطبق الأحكام المحاسبية للمعيار فقط على المنح أو الأجزاء من المنح التي تصبح مستحقة التحصيل أو مستحقة التسديد بعد تاريخ نفاذ المعيار.

تاريخ السريان

- ٤١ يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعده.

- ٤٢ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ (كما نُقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، أضاف الفقرة ٢٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) على فترة أبكر فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبعد.
- ٤٣ تم حذف الفقرة ٣٧ وإضافة الفقرة ١٠ بـ "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو ٢٠٠٨. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات مستقبلياً على القروض الحكومية التي يتم الحصول عليها بداية من ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. يسمح بالتطبيق الأبعد. وإذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- ٤٤ (حُذفت)
- ٤٥ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٣. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.
- ٤٦ عدل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١) المصدر في يونيو ٢٠١١ الفقرة ٢٩ وحذف الفقرة ٢٩. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.
- ٤٧ (حُذفت)
- ٤٨ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، المصدر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ١٠ وحذف الفقرتين ٤٤ و ٤٧. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.