

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)

المحاسبة عن المنح والإفصاح

عن المساعدات

Court of Cassation

**معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح الإفصاح عن المساعدات**

فقرت	المحتويات
٢-١	نطاق المعيار
٦-٣	تعريفات
٢٢-٧	المنح
٢٣	المنح غير النقدية
٢٨-٢٤	عرض المنح المرتبطة بأصول
٣١-٢٩	عرض المنح المرتبطة بالدخل
٣٣-٣٢	رد المنح
٣٨-٣٤	المساعدات
٣٩	الإفصاح

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات

نطاق المعيار

- ١- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة والإفصاح عن المنح وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات.
- ٢- لا يتناول هذا المعيار ما يلى:
 - (أ) المشاكل الخاصة التى تنشأ عن المنح فى القوائم المالية التى تعكس أثر التغيير فى مستويات الأسعار أو فى المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.
 - (ب) المساعدات المقدمة إلى منشأة فى شكل مزايا فى تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو فى تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والإهلاك المعجل وتخفيض معدلات الضريبة).
 - (ج) مساهمة الحكومة فى ملكية المنشأة.
 - (د) المنح الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات

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

الحكومة: يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات والجهات المماثلة المحلية أو الدولية.

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

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

المنح المرتبطة بأصول: تشمل المنح التى يكون شرطها الأساسى 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 التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل: وتشمل ما يقدم من منح خلاف المرتبطة بأصول.

القروض القابلة للتنازل عنها: هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة.

القيمة العادلة: هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

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

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

أولهما: إذا كانت المساعدة تتطوى 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 خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة.

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

المنح

٧- لا تثبت المنح، بما فى ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتى:

(أ) مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

و (ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

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

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

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

١١- يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة. ويتم الاعتراف بالقرض وقياسه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ويتم قياس المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن السوق بالفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض محسوباً طبقاً لمعيار (٤٧) والمتحصلات المستلمة. ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار. وعلى المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الشروط والالتزام التي تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التي منح القرض من أجل التعويض عنها.

١١- بمجرد إثبات المنحة يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

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

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح:

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر.
- مدخل الدخل وبموجبه تعترف 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 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 لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة وبالتالي فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً يقدم دون أن يقابلها تكافؤة تتحملها المنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية:

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

(ب) من النادر أن تكون المنح بلا مقابل وإنما 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 مُنحت المنحة من أجل التعويض عنها.

(ج) حيث أن ضرائب الدخل والضرائب الأخرى تحمل كمصروفات وبالتالي فمن المنطقي معالجة المنح أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتداداً للسياسات المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمدخل الدخل أن يتم إثبات المنح 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 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 بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات، وينطبق 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 وبنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزام 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 التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنياً على هذه الأرض فمن المنطقى 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 مرتبطة بها مجموعة من الشروط. وفى مثل هذه الحالات يجب تحديد التكاليف والنفقات 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 التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً أو بمثابة دعم مالى فوري لا تقابله أية نفقات فى المستقبل، فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة المالية التى تصبح هذه المنح قابلة للتحويل.

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

٢٢- قد تكون المنحة تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة فى فترات مالية سابقة، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تصحح فيها هذه المنحة قابلة للتحويل مع الإفصاح عنها بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح.

المنح غير النقدية

٢٣- قد تتخذ المنحة صورة أصل غير نقدي كالأراضى أو غيرها من الأصول الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد فى هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية وإثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبدل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية.

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- يتم عرض المنح المرتبطة بأصول - بما فى ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها لعلاوة - فى قائمة المركز المالى 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 فى القوائم المالية.

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

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

٢٨- قد يؤدى شراء الأصول واستلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة فى التدفقات النقدية للمنشأة. ولكي يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية فى الأصول التى تمتلكها، فعالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغييرات 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 صافي الدخل والمصروف وأن الفصل بين قيمة المنحة ومقدار 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، وأن 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 منفصلة إجراء سليماً.

رد المنح

٣٢- تتم المحاسبة عن المنحة التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء") 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

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة "٣" للمنع، فإنه توجد بعض صور للمساعدات لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول، كما أنه توجد صور من المعاملات التى تجريها المنشأة مع الهيئات 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 التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة، ولاجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لا بد 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 من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة.

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات والاتصالات وتطوير التسهيلات 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 بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية.

و (ب) طبيعة ومقدار كل المنح التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.

و (ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها وأية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات التى تم الاعتراف بها.