

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1
9 August 2002

ARABIC
Original: ENGLISH

مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا

المالية المتصلة بذلك

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني

بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

جنيف، ٢٥-٢٧ أيلول/سبتمبر ٢٠٠٢

البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت

المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم*

تقرير فريق الخبراء الاستشاري المخصص المعني بالمحاسبة الخاصة

بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

* تأخر تقديم هذه الوثيقة بسبب الحاجة إلى مزيد من المشاورات مع أعضاء الأفرقة الاستشارية

المخصصة.

المحتويات

الصفحة

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: TD/B/COM.2/ISAR/16

مقدمة
المبدأ التوجيهي

١ - عرض البيانات المالية.....

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1

المبدأ التوجيهي

٢ - بيانات التدفقات النقدية..... ٤

٣ - الممتلكات والمنشآت والمعدات..... ٦

٤ - الإيجارات..... ١٢

٥ - الأصول غير المادية..... ١٥

٦ - المخزونات..... ٢٠

٧ - المنح الحكومية..... ٢١

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2

المبدأ التوجيهي

٨ - المخصصات الاحتياطية.....

٩ - الإيرادات.....

١٠ - تكاليف الاقتراض.....

١١ - ضرائب الدخل.....

المحتويات (تابع)

الصفحة

- ١٢ - سياسات المحاسبة
 - ١٣ - أسعار الصرف
 - ١٤ - التطورات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية
 - ١٥ - الكشف عن بيانات الشركاء
- المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم
من المستوى ٣ : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3

التذييل

- ١ - التعاريف
 - ٢ - الأمثلة
 - ٣ - المصادر المرجعية
 - ٤ - أعضاء الفريق الاستشاري المخصص
- المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم
من المستوى ٣ : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4

- أولاً - إطار المحاسبة والإبلاغ
- ثانياً - المتطلبات الأساسية
- ثالثاً - البيانات المالية النموذجية

المرفق

- ١ - بيان الدخل النموذجي
- ٢ - بيان الدخل النموذجي (مثال)
- ٣ - بيان الميزانية العمومية النموذجي (مثال)

المبدأ التوجيهي ٢ - بيانات التدفقات النقدية

عرض بيان التدفق النقدي

٢-١ ينبغي أن يبين بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة المعنية مصنفة بحسب أنشطة، التشغيل والاستثمار والتمويل.

٢-٢ التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل نابعة في المقام الأول من الأنشطة الرئيسية المدرة للدخل التي تضطلع بها الشركات. وبالتالي، فإنها تنتج بوجه عام عن الصفقات أو غيرها من العمليات التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. والتدفقات النقدية الناجمة عن ضرائب الدخل ينبغي الكشف عنها بصفة منفصلة في إطار الفرع المتعلق بأنشطة التشغيل. وهناك بعض الصفقات، مثل بيع أصل في مصنع، يمكن أن يترتب عليها مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومع ذلك، فإن التدفقات النقدية ذات الصلة بمثل هذه الصفقات هي تدفقات نقدية من أنشطة استثمارية.

الأنشطة الاستثمارية

٢-٣ من المهم الكشف بصفة منفصلة عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية ذلك لأن التدفقات النقدية تمثل حجم ما أنفق من موارد يراد منها أن تولد دخلاً وتدفقات مالية مستقبلاً.

أنشطة التمويل

٢-٤ من المهم الكشف بصفة منفصلة عن التدفقات النقدية الناجمة عن أنشطة التمويل ذلك لأن من المفيد التنبؤ بمتطلبات التدفقات النقدية المقبلة للجهات التي توفر رأس مال للشركة.

٢-٥ من المهم أن تبين الشركة التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل باستخدام إما:

(أ) الطريقة المباشرة، والتي من خلالها يكشف عن الفئات الرئيسية لإجمالي الإيرادات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

(ب) الطريقة غير المباشرة، والتي من خلالها يجري تعديل صافي الربح أو صافي الخسارة نتيجة للصفقات ذات الطبيعة غير النقدية، وأي تأجيلات أو تراكمات تتعلق بإيرادات أو مدفوعات نقدية تشغيلية ماضية أو مقبلة، وبنود الدخل أو الإنفاق المقترنة بالتدفقات النقدية المتعلقة بالاستثمار أو التمويل.

٢-٦ وينبغي للشركة أن تبين بصفة منفصلة الفئات الرئيسية لإجمالي الإيرادات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناجمة عن أنشطة التمويل والاستثمار، فيما عدا التدفقات النقدية الموصوفة في الفقرة ٢-٧ التي تكون مبنية على أساس صاف.

٧-٢ التدفقات النقدية الناجمة عن أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل التالية يمكن أن تكون مبينة على أساس صاف:

(أ) الإيرادات والمدفوعات النقدية باسم العملاء عندما تعكس التدفقات المالية أنشطة العميل وليس أنشطة الشركة؛

(ب) والإيرادات والمدفوعات النقدية المتعلقة ببنود يكون فيها معدل الدوران سريعاً والمبالغ كبيرة وأجال الاستحقاق قصيرة.

٨-٢ وينبغي أن تستبعد من بيان التدفقات النقدية صفقات الاستثمار والتمويل التي لا تقتضي استخدام نقد أو مكافئ نقدي. وينبغي أن يكشف عن هذه الصفقات في مكان آخر في البيانات المالية على نحو يبين جميع المعلومات ذات الصلة بأنشطة الاستثمار والتمويل هذه.

٩-٢ وينبغي للشركة أن تكشف عن عناصر النقد أو المكافئ النقدي وأن تعمل على التوفيق بين المبالغ التي يتضمنها بيان التدفقات وبين البنود المكافئة المذكورة في الميزانية.

النقد والمكافئ النقدي

١٠-٢ يحتفظ بالمكافئ النقدي لغرض تلبية الالتزامات النقدية القصيرة الأجل وليس لأغراض الاستثمار أو غيرها. وتصنيف استثمار بوصفه مكافئاً نقدياً، ينبغي أن يكون هذا الاستثمار قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ معروف وألا يكون معرضاً لمخاطر حدوث تغيرات هامة في قيمته. وبالتالي، لا يصنف الاستثمار عادة كمكافئ نقدي إلا إذا كان أجل استحقاقه قصيراً، على سبيل المثال، ثلاثة أشهر أو أقل بدءاً من تاريخ حيازته. وتستبعد الاستثمارات السهمية من المكافئ النقدي إلا إذا كانت تمثل مكافئاً نقدياً من حيث جوهرها - على سبيل المثال، في حالة الأسهم المفضلة التي يجري اقتناؤها قبل فترة قصيرة من أجل استحقاقها ومع تاريخ سداد محدد.

١١-٢ يعتبر الاقتراض المصرفي بوجه عام من أنشطة التمويل. ومع ذلك، في بعض البلدان، تشكل السلفات المصرفية القابلة للسداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من عملية إدارة النقد في الشركة. وفي هذه الحالات، تدرج السلفات المصرفية بوصفها عنصراً نقدياً أو مكافئاً نقدياً. ومن خصائص هذه الترتيبات المصرفية أن الرصيد المصرفي كثيراً ما يتأرجح ما بين كونه موجباً ومكشوفاً.

الكشف عن بيانات أخرى

١٢-٢ ينبغي للشركة أن تكشف، مع تعليق من جانب الإدارة، عن مبالغ الأرصدة الهامة من النقد والمكافئ النقدي التي تحتفظ بها الشركة والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل الشركة.

المبدأ التوجيهي ٣- الممتلكات والمنشآت والمعدات

٣-١ يعترف ببند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات بوصفه من الأصول عندما:

- (أ) يكون محتملاً أن تندفق على الشركة أرباح اقتصادية مستقبلاً مقترنة بالأصل؛
- (ب) ويكون من الممكن قياس تكلفة الأصل التي تتحملها الشركة على نحو يعتد به.

٣-٢ وبنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات المؤهلة للاعتراف بها كأصول ينبغي أن تقاس في البداية على أساس تكلفتها.

٣-٢ وتشمل تكلفة بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات ثمن شرائها، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد، وأي تكاليف تنسب مباشرة إلى تهيئة الأصل على النحو الضامن لاستخدامه المقصود؛ وتطرح أي خصومات أو تخفيضات تجارية وصولاً إلى ثمن الشراء. ومن أمثلة التكاليف الممكن أن تنسب مباشرة إلى هذه العملية ما يلي:

- (أ) تكلفة إعداد الموقع؛
- (ب) تكاليف التسليم والمناولة الأولية؛
- (ج) تكاليف التركيب والتجهيز؛
- (د) الرسوم المهنية كتلك التي تدفع للمهندسين المعماريين وغيرهم من المهندسين؛ و
- (هـ) والتكلفة التقديرية لتفكيك الأصل ونقله وإعادة الموقع إلى حالته السابقة، بقدر ما يسلم بتلك التكلفة بوصفها مخصصاً يندرج في إطار المبدأ التوجيهي ٨.

٣-٤ ولا تعتبر التكاليف الإدارية وغيرها من تكاليف التشغيل العامة عنصراً من تكلفة الممتلكات أو المنشآت أو المعدات إلا إذا كان يمكن نسبها مباشرة إلى حيازة الأصل أو تهيئة الأصل على النحو الضامن لاستخدامه. وبالمثل، فإن تكاليف البدء وتكاليف ما قبل الإنتاج المشابهة لا تشكل جزءاً من تكلفة الأصل إلا إذا كانت ضرورية لتهيئة الأصل على النحو الضامن لاستخدامه. وخسائر التشغيل الأولية المتكبدة قبل إنجاز الأداء المقرر للأصل لا يعترف بها كنفقات.

٣-٥ وتحدد تكاليف الأصل المنشأ ذاتياً باستخدام نفس المبادئ التي تستخدم في الأصل المُقتنى.

٦-٣ ويمكن الحصول على بند من الممتلكات أو المنشآت أو المعدات من خلال مبادلتها أو مبادلتها جزئياً بغيرها من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات، أو الأصول. وتحسب تكلفة ذلك البند على أساس القيمة المنصرفة للأصل المستلم، التي تكون مكافئة للقيمة المنصرفة للأصل المسلم والمعدلة بأي مبلغ نقدي أو مكافئ نقدي محولة.

٧-٣ والنفقات اللاحقة المعترف بها فعلاً المتعلقة ببند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات ينبغي أن تضاف إلى المبلغ المحمول للأصل عندما يكون من المرجح أن أرباحاً اقتصادية مقبلة، تزيد على الأداء النموذجي المقدر في البداية للأصل الموجود، ستتدفق على الشركة. وجميع النفقات الأخرى اللاحقة ينبغي أن يعترف بها كمصروفات في الفترة التي تكبدت فيها.

٨-٣ ويجري الإنفاق على الإصلاحات أو الصيانة فيما يخص الممتلكات والمنشآت والمعدات لغرض استعادة أو استبقاء الأرباح الاقتصادية المقبلة التي يمكن أن تتوقعها الشركة من الأداء النموذجي المقدر أصلاً للأصل. وعلى هذا النحو يعترف بها عادة كمصروفات لدى تكبدها. على سبيل المثال، فإن تكاليف خدمة أو إصلاح المنشآت أو المعدات تمثل عادة مصروفات بالنظر لكونها تسمح باستعادة، لا بزيادة، الأداء النموذجي المقدر أصلاً.

٩-٣ وأهم العناصر في بعض بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات ربما تقتضي استبدالها على فترات منتظمة، على سبيل المثال، ربما يقتضي الفرن إعادة تبطينه بعد عدد معين من ساعات الاستخدام، وربما تقتضي الأشياء المثبتة في الطائرات مثل المقاعد والألواح تبديلها مرات عديدة طوال حياة هيكل الطائرة. وتحسب المكونات بوصفها أصولاً منفصلة لأن لها آجال استخدامها تختلف عن آجال استخدامها بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات التي تتصل بها. ومن ثم، وبشرط استيفاء المعايير المذكورة في الفقرة ٣-١، تحسب النفقات المتكبدة لتبديل أو تحديد المكونات بوصفها احتيازاً لأصول منفصلة ويشطب الأصل المستبدل.

القياس اللاحق للاعتراف الأولي

المعاملة المعيارية

١٠-٣ بعد الاعتراف الأولي ببند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات بوصفه أصلاً، ينبغي ترحيل هذا البند في الحسابات على أساس تكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم (٣-١٩) وأي خسائر ناتجة عن تلف متراكمة (٣-٢٥).

المعاملة البديلة المسموح بها

١١-٣ بعد الاعتراف الأولي ببند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات بوصفه من الأصول، ينبغي أن يرحل في الحسابات بمبلغ معاد تقييمه (قيمه المنصرفة في تاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك لاحق متراكم وأي خسائر

لاحقة ناتجة عن تلف متراكمة). وينبغي أن تنفذ عمليات إعادة التقييم بقدر كاف من الانتظام حتى لا يختلف المبلغ المحمول اختلافاً كبيراً عن المبلغ الذي كان يمكن أن يحدد باستخدام القيمة المنصرفة في تاريخ بيان الميزانية.

١٢-٣ إن القيمة المنصرفة للأراضي والمباني هي عادة قيمة السوق. وتحدد هذه القيمة بالتقدير، الذي يقوم به عادة مقيّمون مهنيون مؤهلون.

١٣-٣ والقيمة المنصرفة لبنود المنشآت والمعدات هي عادة قيمة السوق التي تحدد بالتقدير. وعندما لا يكون هناك ما يدل على قيمة السوق بسبب الطبيعة المتخصصة للمنشآت والمعدات ولكون هذه البنود نادراً ما تباع، إلا كجزء من عمل تجاري متواصل، فإنها تقيم على أساس تكلفة تبديلها المخفضة.

١٤-٣ وعندما يعاد تقييم بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات، فإن أي استهلاك متراكم في تاريخ إعادة التقييم يكون إما:

(أ) مذكوراً من جديد بحسب التغير النسبي في المبلغ الإجمالي لقيمة الأصل المحمول بحيث يكون مبلغ قيمة الأصل المحمول بعد عملية إعادة التقييم مساوياً للمبلغ المعاد تقييمه (كثيراً ما تستخدم هذه الطريقة عندما يعاد تقييم أصل من خلال مؤشر لتكلفة تبديله المخفضة)؛ أو

(ب) محذوفاً من المبلغ الإجمالي المحمول لقيمة الأصل وتُبين من جديد القيمة الصافية على أساس مبلغ قيمة الأصل المعاد تقييمه. وتستخدم هذه الطريقة على سبيل المثال للمباني التي يعاد تقييمها على أساس قيمتها السوقية.

ومبلغ التعديل الناجم عن مبالغ الاستهلاك المتراكمة المذكورة من جديد أو المحذوفة يشكل جزءاً من الزيادة أو الانخفاض في المبلغ المحمول، وفقاً للفقرتين ١٦-٣ و ١٧-٣.

١٥-٣ وعندما يعاد تقييم بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات، ينبغي أن يعاد تقييم الفئة الكاملة للممتلكات أو المنشآت أو المعدات التي ينتمي إليها الأصل.

١٦-٣ وعندما يجري زيادة مبلغ قيمة الأصل المحمول نتيجة لعملية إعادة تقييم، ينبغي أن تقيد الزيادة مباشرة لصالح رأس المال تحت عنوان فائض إعادة التقييم. ومع ذلك، ينبغي إثبات الزيادة الناجمة عن إعادة التقييم بوصفها دخلاً إذا كانت عكسية لتخفيض نجم عن إعادة تقييم لنفس الأصل سبق إثباته كمصروفات.

١٧-٣ عندما يخفض المبلغ المحمول لأصل من الأصول نتيجة لإعادة تقييم تجرى بصدده، يتوجب إثبات ذلك التخفيض بوصفه نفقة. بيد أن أي انخفاض ينتج عن إعادة التقييم يجب أن يحلّل على فائض إعادة التقييم ذي الصلة بالقدر الذي لا يتجاوز به التخفيض المبلغ المحتسب في إعادة تقييم ذلك الأصل نفسه.

٣-١٨ وفائض إعادة التقييم المشمول في رأس المال يمكن تحويله مباشرة إلى أرباح محتجزة عندما يتحقق الفائض. ويمكن أن يتحقق الفائض بأكمله لدى سحب الأصل أو التصرف فيه. ومع ذلك، يمكن أن يتحقق جزء من الفائض مع استمرار استخدام الأصل في الشركة؛ وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الاستهلاك على أساس مبلغ قيمة الأصل المحمول المعاد تقييمه والاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل. والتحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال بيان الدخل.

الاستهلاك

٣-١٩ ينبغي أن يخصص مبلغ الاستهلاك لأي بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات على أساس منتظم عبر أجل استخدام الأصل. وطريقة الاستهلاك المستخدمة ينبغي أن تعكس نموذج استهلاك الشركة للأرباح الاقتصادية للأصل. وينبغي إثبات تكاليف الاستهلاك لكل فترة كمصروفات ما لم تكن مدرجة في مبلغ محمول يتعلق بأصل آخر.

٣-٢٠ وتستهلك الشركات بصفة رئيسية الفوائد الاقتصادية المشمولة المتأنية من بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات من خلال استخدام الأصل. ومع ذلك، هناك عوامل أخرى مثل التقادم التقني والبلاء أثناء بقاء الأصل معطلاً تؤدي غالباً إلى تقليل الفوائد الاقتصادية التي كان يتوقع أن يؤتيها الأصل. وبناء عليه، ينبغي فحص جميع العوامل التالية لدى تحديد أجل استخدام الأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من جانب الشركة (يقيّم الاستخدام بالإشارة إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو ناتجه المادي)؛

(ب) البلاء المادي المتوقع، الذي يتوقف على عوامل تشغيلية مثل عدد النوبات التي سيستخدم فيها الأصل، وبرنامج الشركة للإصلاح والصيانة، ورعاية وصيانة الأصل أثناء بقاءه معطلاً؛

(ج) البلاء التقني الناجم عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن تغير في طلب السوق على المنتج أو على الخدمة المنتجة من الأصل؛ و

(د) القيود القانونية أو ما شابهها التي تعرض على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء الإيجارات ذات الصلة.

٣-٢١ تمثل الأراضي والمباني أصولاً منفصلة ويجري تناولها بصفة منفصلة لأغراض المحاسبة، حتى إذا كان قد جرى اقتناؤها مع بعضها. والأراضي يكون لها عادة أجل غير محدود، ومن ثم فهي لا تستهلك. والمباني لها أجل محدود، وبالتالي فهي أصول قابلة للاستهلاك. والزيادة في قيمة الأرض التي يكون عليها مبنى لا تؤثر على تحديد أجل استخدام المبنى.

٢٢-٣ ويمكن استخدام طرق استهلاك مختلفة لإسناد مبلغ استهلاك الأصل على أساس منتظم على مدى أجل استخدامه. وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت للاستهلاك، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة حاصل جمع الوحدات. وفي طريقة حاصل جمع الوحدات يجري تخصيص مبلغ على أساس الاستخدام المتوقع أو الإنتاج المتوقع للأصل. وتختار الطريقة المستخدمة فيما يتعلق بأصل معين على أساس نموذج الفوائد الاقتصادية المتوقعة وتطبق بصفة مستمرة من فترة استهلاك إلى أخرى ما لم يحدث تغيير في النموذج المتوقع للفوائد الاقتصادية الناتجة عن ذلك الأصل.

٢٣-٣ وينبغي أن يراجع بصفة دورية أجل استخدام أي بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات، وإذا اختلفت التوقعات اختلافاً كبيراً عن التقديرات السابقة، يتعين تعديل أعباء الاستهلاك للفترات الحالية والمقبلة.

٢٤-٣ ويتعين أن تراجع بصفة دورية طريقة الاستهلاك المطبقة على الممتلكات والمنشآت والمعدات، وإذا تبين أن هناك تغييراً كبيراً في النموذج المتوقع للفوائد الاقتصادية من هذه الأصول، يتعين تغيير هذه الطريقة كيما تعكس التغير في النموذج. وعندما يلزم إدخال هذا التغير على طريقة الاستهلاك، ينبغي أن يفسر التغير بوصفه تغييراً في التقديرات المحاسبية ويتعين تعديل أعباء الاستهلاك للفترات الحالية والمقبلة.

التلف

٢٥-٣ وفي كل تاريخ لبيان الميزانية، ينبغي للكيان المعني أن يراجع القيمة المحملة لجميع الأصول المادية والمعنوية الثابتة وأن ينظر فيما إذا كان استمرار استخدام الأصل، أو مجموعة الأصول التي تمثل وحدة مولدة للنقد، يُرجح أن يُولد تدفقات نقدية كافية لاستيعاب استهلاك تكلفة الأصل. وإذا تبين أنه من المتوقع أن تكون التدفقات المقبلة غير كافية، ينبغي تخفيض القيمة المحملة.

سحب الأصول والتصرف فيها

٢٦-٣ ينبغي حذف أي بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات من بيان الميزانية لدى التصرف فيه أو عندما يسحب هذا الأصل بصفة دائمة من الاستخدام ولا يتوقع أن تتحقق مستقبلاً أي فائدة اقتصادية من التصرف فيه.

٢٧-٣ تحدد المكاسب أو الخسائر التي تنجم عن سحب أو بيع بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات أو عن التصرف فيه باعتبارها الفرق بين الأرباح الصافية المقدرة من التصرف فيه والقيمة المحملة للأصل، وينبغي أن يعترف بها بوصفها دخلاً أو مصروفات في بيان الدخل.

الكشف عن البيانات

٢٨-٣ ينبغي للبيانات المالية أن تكشف، فيما يتعلق بكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات عما يلي:

- (أ) قواعد القياس المستخدمة لتحديد المبلغ الإجمالي المحمول (عندما تستخدم أكثر من قاعدة واحدة، ينبغي الكشف عن المبلغ الإجمالي المحمول على أساس هذه القاعدة المعنية فيما يتعلق بكل فئة)؛
- (ب) طرق الاستهلاك المستخدمة؛
- (ج) آجال الاستخدام أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
- (د) المبلغ الإجمالي المحمول والاستهلاك المتراكم (يجمع مع الخسائر الناجمة عن التلف المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛ و

- (هـ) تسوية للمبلغ المحمول في بداية ونهاية الفترة تبين:
- ١٠ الإضافات؛
- ٢٠ الأصول التي تم التصرف فيها؛
- ٣٠ أوجه الزيادة أو النقصان خلال الفترة الناجمة عن عمليات إعادة التقييم؛
- ٤٠ الخسائر الناجمة عن التلف التي تم إثباتها في البيان خلال الفترة (إن وجدت)؛
- ٤٠ خسائر التلف العكسية في بيان الدخل خلال الفترة (إن وجدت)؛
- ٥٠ الاستهلاك؛ و
- ٧٠ عمليات أخرى.

المعلومات المقارنة غير مطلوبة في التسوية (هـ) أعلاه.

٢٩-٣ البيانات المالية ينبغي أن تكشف عن الالتزامات الموجودة ومبالغ الالتزامات المتعلقة بسندات الملكية والممتلكات والمنشآت والمعدات المرهونة كضمان للخصوم.

٣٠-٣ وعندما تُذكر بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بوصفها مبالغ أعيد تقييمها، ينبغي الكشف عما يلي:

- (أ) القاعدة المستخدمة لإعادة تقييم الأصول؛
- (ب) التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛
- (ج) ما إذا كان قد اشترك في هذه العملية مُقيّم مستقل.

المبدأ التوجيهي ٤ - الإيجارات

تصنيف الإيجارات

٤-١ يستند تصنيف الإيجارات إلى مدى ما يتحمل المؤجر أو المستأجر من المخاطر ويجنيانها من المنافع المرتبطة بملكية أحد الأصول المؤجرة. وتشمل المخاطر إمكانية تكبد الخسائر بسبب عطالة القدرات أو التقادم التكنولوجي وتفاوت العائدات بالنظر إلى تغير الظروف الاقتصادية. وقد تتمثل المنافع في توقع جني المكاسب من تشغيل أصل من الأصول لفترة صلاحيته الاقتصادية على نحو مدر للربح والاستفادة من تحسن قيمته أو الانتفاع من قيمته المتبقية.

٤-٢ وكون الإيجار إيجاراً تمويلياً أو إيجاراً تشغيلياً أمر يتوقف على مضمون الصفقة لا على شكل العقد المبرم. وفيما يلي بعض الأمثلة على الأوضاع التي تؤدي عادة إلى تصنيف الإيجار على أنه إيجار تمويلي عندما:

- (أ) يحول عقد الإيجار ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية فترة الإيجار.
- (ب) يتمتع المستأجر بخيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بما فيه الكفاية من القيمة المنصفة عند حلول موعد/ستحقاق ممارسة الخيارات بحيث يكون في بدء فترة الإيجار، من المؤكد تقريباً أن تتم ممارسة هذا الخيار.
- (ج) تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من فترة الصلاحية الاقتصادية للأصل، حتى وإن لم يتم تحويل سند الملكية.
- (د) تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من أقساط الإيجار عند بدء الإيجار، من الناحية الفعلية على الأقل كامل القيمة المنصفة للأصل المؤجر.
- (هـ) تتسم الأصول المؤجرة بطبيعة مخصصة تمنع أي شخص غير المستأجر من استخدامها دون إجراء تعديلات كبرى عليها.

٤-٣ وفيما يلي مؤشرات عن الأوضاع التي يمكن أن تؤدي، بصورة إفرادية أو مع بعضها البعض، إلى تصنيف إيجار ما على أنه إيجار تمويلي:

- (أ) إذا كان بمقدور المستأجر إلغاء الإيجار، وتحمل عندئذ المستأجر الخسائر التي يتكبدها المؤجر بسبب الإلغاء.
- (ب) عندما تؤؤل المكاسب أو الخسائر الناجمة عن تقلب القيمة المنصفة لما تبقى من مدة عقد الإيجار إلى المستأجر (وذلك في شكل تخفيض قيمة الإيجار بما يوازي القسم الأعظم من إيرادات المبيعات عند نهاية الإيجار على سبيل المثال).

(ج) عندما يملك المستأجر القدرة على مواصلة الإيجار لفترة إضافية بإيجار أدنى بكثير من متوسط الإيجار السائد في السوق.

الإيجارات التمويلية

٤-٤ ينبغي أن يثبت المستأجرون الإيجارات التمويلية بوصفها أصولاً وخصوصاً في كشوف حساباتهم بمبالغ تساوي القيمة المنصفة للممتلكات المؤجرة عند بدء الإيجار، أو إذا كانت أقل من ذلك، فبالقيمة الحالية للحد الأدنى لأقساط الإيجار. وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى لأقساط الإيجار، يكون عامل الخصم هو معدل الفائدة التي ينطوي عليها الإيجار، إذا كان يمكن تحديده من الناحية العملية، وإلا فيتعين استخدام معدل فائدة الاقتراض المدرج للمستأجر.

٤-٥ وينبغي تقسيم أقساط الإيجار بين الرسم المالي ومقدار انخفاض الديون المستحقة. وينبغي تخصيص الرسم المالي للفترة خلال مدة الإيجار بحيث تفضي إلى الحصول على معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الدين المستحق عن كل فترة.

٤-٦ وتترتب على الإيجار التمويلي تكلفة استهلاك الأصل إضافة إلى التكلفة المالية عن كل فترة محاسبية. وينبغي أن تتطابق سياسة الاستهلاك بالنسبة للأصول المؤجرة مع تلك المنطبقة على استهلاك الأصول المملوكة.

٤-٧ وإذا تعذر التيقن بالقدر المعقول بأن المستأجر سوف يحصل على الملكية عند نهاية مدة الإيجار، فينبغي أن يتم استهلاك الأصل كلياً خلال مدة الإيجار أو فترة صلاحيته للاستعمال، أيهما أقصر.

٤-٨ وينبغي أن يكشف المستأجرون عن الإيجارات التمويلية، فيما يخص كل فئة من فئات الأصول، وصافي المبلغ المرحل في تاريخ وضع كشف الحسابات والأساس الذي تم عليه إثبات الإيجارات المشروطة في بيان الدخل.

الإيجارات التشغيلية

٤-٩ يتعين إثبات أقساط الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي بوصفها نفقات في بيان الدخل على أساس تأثر القيمة المباشرة خلال فترة الإيجار ما لم يكن هناك أساس نُظمي آخر يمثل المخطط الزمني لانتفاع المستخدم.

٤-١٠ وينبغي إثبات كافة حوافز الاتفاق لعقد إيجار تشغيلي جديد أو مجدد بوصفها جزءاً لا يتجزأ من صافي التعويض المتفق عليه لقاء استخدام الأصل المؤجر. وينبغي أن يظهر المستأجر المنفعة الكلية المترتبة على هذه الحوافز بوصفها تخفيضاً من تكاليف الإيجار خلال فترة عقد الإيجار.

٤-١١ وينبغي أن يكشف المستأجرون عن إجمالي الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار الآجلة بموجب الإيجارات التشغيلية غير القابلة للإلغاء عن كل فترة من الفترات التالية:

١٠ فترة أقصاها سنة واحدة؛

٢٠ فترة تزيد عن سنة واحدة ولكنها لا تتجاوز خمس سنوات؛

٣٠ فترة تزيد عن خمس سنوات.

البيع مع خيار الإيجار

٤-١٢ تنطوي صفقة البيع مع خيار الإيجار على بيع أصل من جانب البائع وتأجير هذا الأصل مرة أخرى إلى البائع. وعادة ما ترتبط أقساط الإيجار وسعر المبيع ببعضها البعض لأنه يتم التفاوض حولها ككرزمة واحدة. وتتوقف المعاملة المحاسبية لعملية البيع مع خيار الإيجار على نوع عقد الإيجار ذي الصلة.

٤-١٣ وإذا ما أسفرت صفقة البيع مع خيار الإيجار عن إيجار تمويلي، فإنه لا يتعين إثبات أي زيادة في إيرادات المبيعات تتجاوز المبلغ المحمول على الفور بوصفها دخلاً في البيانات المالية للبائع - المستأجر. وينبغي بدلاً من ذلك تأجيلها واستهلاكها خلال فترة الإيجار.

٤-١٤ وإذا ما نجمت صفقة البيع مع خيار الإيجار عن إيجار تشغيلي فهذا يعني أن الصفقة أبرمت بقيمتها المنصفة وينبغي إثبات أية أرباح أو خسائر مرتبطة بها على الفور. وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة المنصفة فإنه ينبغي إثبات أية أرباح أو خسائر على الفور، إلا إذا تم تعويض الخسارة عن طريق مدفوعات إيجار لاحقة بمعدل أدنى من السعر السائد في السوق، وعندها ينبغي تأجيلها واستهلاكها بالتناسب مع مدفوعات الإيجار خلال الفترة التي يتوقع استخدام الأصل فيها. وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة المنصفة، فإنه ينبغي تأجيل ما زاد على القيمة المنصفة واستهلاكه خلال الفترة التي يتوقع فيها استخدام الأصل.

٤-١٥ وبالنسبة للإيجارات التشغيلية، إذا كانت القيمة المنصفة وقت إجراء صفقة البيع مع خيار الإيجار أقل من المقدار المحمول للأصل، فينبغي إثبات خسارة توازي مقدار الفارق بين المقدار المحمول والقيمة المنصفة على الفور.

المبدأ التوجيهي ٥ - الأصول غير المادية

تعريف

٥-١ تسيطر مؤسسة من المؤسسات على الأصل إذا كانت تملك القدرة على جني المنافع الاقتصادية المتوقعة من المورد الكامن فيها وأمكنها أيضاً تقييد حصول الآخرين على تلك المنافع. وتتأتى قدرة أية مؤسسة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المتوقعة من أية أصول غير مادية عموماً من الحقوق القانونية القابلة للإنفاذ في محكمة قضائية. وإذا لم توجد هذه الحقوق القانونية، فيصبح من الأصعب إثبات السيطرة. غير أن الإنفاذ القانوني لحق ما لا يعدّ شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث يمكن أن يكون في مقدور المؤسسة السيطرة على المنافع الاقتصادية المتوقعة بطريقة أخرى.

إثبات الأصل غير المادي وقياسه الأولي

٥-٢ لا ينبغي إثبات أصل غير مادي إلاّ فيما يلي من الحالات وفيها فقط:

(أ) كان مرجحاً أن تحني المؤسسة المنافع الاقتصادية المتوقعة الناجمة عن الأصل؛

(ب) وإذا كان يمكن قياس تكلفة الأصل على نحو موثوق.

٥-٣ وينبغي أن تقيّم المؤسسة احتمال جني المنافع الاقتصادية المتوقعة باللجوء إلى افتراضات معقولة ويمكن إسنادها تمثل أفضل التقديرات التي تضعها الإدارة في ظل جملة الظروف الاقتصادية التي ستنشأ في فترة صلاحية الأصل ذي الصلة للاستعمال.

٥-٤ وينبغي قياس الأصل غير المساري في البداية بسعر التكلفة.

٥-٥ ولا ينبغي إثبات حسن النية المتولدة داخلياً بوصفها أصلاً من الأصول.

الأصول غير المادية المتولدة داخلياً

مرحلة البحث

٥-٦ لا ينبغي إثبات أصل من الأصول غير المادية نشأ عن البحث (أو عن مرحلة البحث المتعلقة بأي مشروع داخلي). وينبغي إثبات أية نفقات تترتب على البحث (أو على مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلي) بوصفها نفقات وقت تكبدها.

مرحلة التطوير

٧-٥ ينبغي إثبات أصل من الأصول غير المادية نشأ عن التطوير (أو عن مرحلة تطوير أي مشروع داخلي) إذا استطاعت المؤسسة وفي هذه الحالة فقط أن تبرهن على كل ما يلي:

- (أ) الجدوى التقنية لاستكمال أي الأصل غير المادي بحيث يكون جاهزاً للاستعمال أو البيع؛
- (ب) نية المؤسسة استكمال أي أصل غير مادي بهدف استعماله أو بيعه؛
- (ج) قدرتها على استعمال أو بيع الأصل غير المادي؛
- (د) الطريقة التي سيولد بها أصل من الأصول غير المادية المنافع الاقتصادية المحتملة الآجلة (وينبغي أن تبرهن المؤسسة، بين أمور أخرى، على وجود سوق لنتائج الأصل غير المادي أو للأصل غير المادي نفسه أو، إذا كان سيستخدم داخلياً، فالمنفعة المترتبة على الأصل غير المادي هذا)؛
- (هـ) توفر الموارد التقنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير هذا الأصل غير المادي واستعماله أو بيعه؛
- (و) قدرة المؤسسة على أن تقدر تقديراً موثقاً النفقات التي يمكن أن تترتب على الأصل غير المادي إبان تطويره.

٨-٥ لا ينبغي إثبات الأسماء التجارية، والترويسات، وعناوين المطبوعات، وقوائم الزبائن المعدة داخلياً والبنود المشابهة لها من ناحية المضمون بوصفها أصولاً غير مادية.

إثبات النفقات

٩-٥ ينبغي إثبات النفقات المتكبدة على بند غير مادي بوصفها نفقات عند تكبدها، ما لم تشكل جزءاً من تكاليف أصل غير مادي يفني بمعايير الإثبات (انظر الفقرات من ٢-٥ إلى ٨-٥).

١٠-٥ لا يجوز إثبات النفقات المتكبدة على بند غير مادي كان قد أثبت في الأصل كتكلفة من جانب مؤسسة قائمة بالإبلاغ تقدم البيانات المالية السنوية الماضية أو التقارير المالية المؤقتة كجزء من تكلفة الأصل غير المادي في موعد لاحق.

١١-٥ ينبغي إثبات أية نفقات لاحقة يتم تكبدها على أي أصل غير مادي بعد شرائه أو استكمال كتكلفته وقت تكبدها ما لم:

(أ) يكن هناك احتمال مؤداه أن هذه التكلفة سوف تتيح للأصل ذي الصلة توليد منافع اقتصادية فيما بعد تتجاوز معيار أدائها الذي تم تقييمه في الأصل؛

(ب) يمكن قياس هذه التكلفة قياساً موثقاً وعزوها إلى ذلك الأصل. وإذا تم الوفاء بهذين الشرطين، فيتعين إضافة التكاليف اللاحقة إلى تكلفة الأصل غير المادي.

١٢-٥ وبعد الإثبات المبدئي، ينبغي ترحيل الأصول غير المادية بتكلفتها مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة ناجمة عن التضرر. وإذا أمكن تحديد القيمة المنصرفة بالرجوع إلى سوق نشطة، فيجوز إعادة تقدير القيمة بوصفها معاملة بديلة مسموحاً بها.

الاستهلاك

فترة الاستهلاك

١٣-٥ ينبغي تخصيص المقدار القابل للاستهلاك لأصل غير مادي على أساس منهجي ولفترة صلاحية هذا الأصل للاستعمال حسب أفضل التقديرات. وثمة افتراض يمكن تفنيده بأن فترة صلاحية أية أصول غير مادية للاستعمال لن تتجاوز ٢٠ سنة من تاريخ وضع هذه الأصول موضع الاستعمال. وينبغي أن يبدأ الاستهلاك عندما تصبح الأصول جاهزة للاستعمال.

١٤-٥ وإذا تحققت السيطرة على المنافع الاقتصادية المتوقعة الناجمة عن أصل غير مادي من خلال الحقوق القانونية التي تم منحها لفترة محددة، فإنه يتعين أن لا تتجاوز صلاحية الأصل غير المادي هذه فترة سريان الحقوق القانونية ما لم:

(أ) تكن الحقوق القانونية قابلة للتجديد؛

(ب) ويكن التجديد شبه مؤكد.

طريقة الاستهلاك

١٥-٥ ينبغي أن تجسّد طريقة الاستهلاك المتبعة النمط الذي يتم به استهلاك المؤسسة المعنية للمنافع الاقتصادية المترتبة على الأصل. وإذا لم يتيسر تحديد هذا النمط بصورة يعول عليها، فإنه يتعين اللجوء إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك. وينبغي إثبات رسم الاستهلاك عن كل فترة من الفترات ما لم يسمح المبدأ التوجيهي أو يشترط إثبات في المقدار المحمول لأصول أخرى.

القيمة المتبقية

١٦-٥ ينبغي افتراض أن القيمة المتبقية لأصل من الأصول غير المادية هي صفر ما لم:

(أ) التزام من طرف ثالث بشراء الأصل المذكور عند نهاية صلاحيته للاستعمال؛ أو

(ب) يوجد سوق نشطة لهذا الأصل و:

١٠ يمكن تحديد قيمته المتبقية بالعودة إلى تلك السوق؛

٢٠ ويكون هناك احتمال أن توجد مثل هذه السوق عند نهاية فترة صلاحية استعمال الأصل المذكور.

استعراض فترة الاستهلاك وطريقة الاستهلاك

١٧-٥ ينبغي استعراض فترة الاستهلاك وطريقة الاستهلاك مرة واحدة على الأقل في نهاية كل سنة مالية. وإذا كانت فترة الاستعمال المتوقعة لأصل من الأصول، تختلف اختلافاً ملحوظاً عن التقديرات السابقة، فيتعين تعديل فترة الاستهلاك وفقاً لذلك. وإذا حصل أي تغيير ذي شأن في نمط المنافع الاقتصادية المستمدة من أصل ما، فيتعين تغيير طريقة الاستهلاك بحيث تعكس تغيير النمط. وينبغي تدوين هذه التغييرات بوصفها تغييرات في التقديرات المحاسبية بتعديل رسم الاستهلاك للفترة الحالية والفترة المقبلة.

قابلية استرداد المقدار المحمول: الخسائر المترتبة على التضرر

١٨-٥ ينبغي أن تضع المؤسسة المعنية تقديراً للمقدار القابل للاسترداد من الأصول غير المادية مرة واحدة على الأقل في نهاية كل سنة مالية، حتى وإن لم يكن هناك ما يدل على أن الأصل ذي الصلة قد تضرر. وينبغي تحديد المقدار القابل للاسترداد بموجب الفقرة ٣-٢٥ من الخسائر الناجمة عن التضرر المثبتة وفقاً لهذه الفقرة.

شطب الأصل والتصرف فيه

١٩-٥ ينبغي شطب أي أصل غير مادي (إسقاطه من بيان الميزانية) لدى التصرف فيه أو عندما لم يعد يتوقع جني أية منافع اقتصادية من استعماله والتصرف فيه لاحقاً.

٢٠-٥ ويتم تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة عن شطب أي أصل غير مادي أو التصرف فيه بوصفها الفارق بين عائدات التصرف الصافية والمقدار المحمول للأصل وينبغي إثباته كدخل أو نفقات في بيان الإيرادات.

الكشف

٥-٢١ ينبغي أن تكشف البيانات المالية عمّا يلي بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول غير المادية، مع التمييز بين الأصول غير المادية المتولّدة داخلياً وغيرها من الأصول غير المادية:

- (أ) آجال الاستعمال أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
- (ب) طرق الاستهلاك المستخدمة؛
- (ج) المقدار المحمول الإجمالي والاستهلاك المتراكم (الذي يتم تجميعه مع خسائر التضرر التراكمية) عند بداية ونهاية الفترة؛
- (د) البند المتسلسل أو البنود المتسلسلة من بيان الإيرادات التي تشمل استهلاك الأصول؛
- (هـ) تسوية المقدار المحمول عند بداية ونهاية كل فترة بحيث تبين ما يلي:
 - ١٠ شطب الأصل والتصرف فيه؛
 - ٢٠ خسائر التضرر المثبتة؛
 - ٣٠ خسائر التضرر التي تم تداركها؛
 - ٤٠ الاستهلاك الذي تم إثباته خلال الفترة؛
 - ٥٠ الإضافات والتغييرات الأخرى في المقدار المحمول خلال الفترة.

المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

٥-٢٢ وينبغي أن تكشف البيانات المالية عمّا يلي:

- (أ) إذا تواصل استهلاك أي أصل غير مادي لمدة تزيد على ٢٠ عاماً، إيراد الأسباب التي تفنّد الافتراض القائل بأن أجل الاستعمال بالنسبة للأصل غير المادي لن يتجاوز ٢٠ عاماً من تاريخ بداية الاستفادة منه؛
- (ب) تقديم وصف المقدار المحمول وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصل من الأصول غير المادية يرتبط بالبيانات المالية للمؤسسة ككل؛
- (ج) وجود الأصول المادية ومبالغها المحمولة التي قيّد حق ملكيتها والمبالغ المحمولة للأصول غير المادية المتعهد بها كضمانة للخصوم.

المبدأ التوجيهي ٦ - المخزونات

- ٦-١ يتعين قياس المخزونات وفقاً للحد الأدنى للتكلفة وصافي القيمة السوقية لهذه المخزونات.
- ٦-٢ يتعين أن تشمل كلفة المخزونات جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف المتكبدة في نقل المخزونات إلى مكانها الحالي وتحويلها إلى الوضع الذي هي فيه حالياً.
- ٦-٣ يتعين تحديد تكلفة المخزونات من البنود غير القابلة للتبادل عادة والسلع أو الخدمات التي يتم إنتاجها وتفريقها من أجل مشاريع محددة باستخدام البيان الدقيق لتكاليف كل منها.
- ٦-٤ ينبغي تحديد تكلفة المخزونات، غير تلك التي تتناولها الفقرة ٦ أعلاه، باستخدام مبدأ "الوارد أولاً يصرف أولاً" أو المتوسط المرجح لصيغة التكاليف.

إدراج النفقات

- ٦-٥ عندما تباع المخزونات، ينبغي إثبات المقدار المرحل من تلك المخزونات بوصفه نفقات تُكبدت في الفترة المتصلة بالإيرادات المثبتة. وينبغي إثبات مقدار أي خفض للمخزونات مقابل القيمة السوقية وكافة الخسائر في المخزونات بوصفها نفقات في الفترة التي يحدث فيها هذا التخفيض أو الخسارة. وينبغي إثبات مقدار أي تعويض عن خفض في المخزونات ينشأ عن زيادة القيمة السوقية الصافية بوصفه تخفيضاً في مقدار المخزونات المثبتة كنفقات في الفترة التي يحدث فيها هذا التعويض.

الكشف

- ٦-٦ ينبغي أن تكشف البيانات المالية عما يلي:
- (أ) سياسات المحاسبة المعتمدة في قياس المخزونات، بما في ذلك صيغ التكاليف المستخدمة؛
- (ب) إجمالي المبلغ المحمول من المخزونات والمبلغ المحمول في الفئات المناسبة للمؤسسة ذات الصلة؛
- (ج) المبلغ المحمول من المخزونات التي تم التعهد بها كضمانة للخصوم.
- ٦-٧ وينبغي أن تكشف البيانات المالية إما عن:
- (أ) تكلفة المخزونات المثبتة كنفقات خلال الفترة،
- (ب) أو نفقات التشغيل، المنطبقة على الإيرادات، والمثبتة كنفقات خلال الفترة ذات الصلة بعد تصنيفها حسب طبيعتها.

المبدأ التوجيهي ٧- المنح الحكومية

٧-١ تعتبر المنح الحكومية مساعدة تقدمها الحكومات على شكل عمليات تحويل للموارد إلى مؤسسة تجارية لقاء الامتثال ماضياً أو مستقبلاً لشروط معينة تتعلق بأنشطة تشغيل المؤسسة.

٧-٢ لا ينبغي عدم إثبات المنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة المنصفة، حتى يتوفر ضمان معقول بشأن ما يلي:

(أ) كون المؤسسة ستمثل للشروط التي تقترن بها تلك المنح؛

(ب) وكون المنح سوف يتم تلقيها بالفعل.

٧-٣ وينبغي إثبات المنح الحكومية باعتبارها دخلاً على مدى الفترات اللازمة لمضاهاتها بالتكاليف ذات الصلة التي كان الهدف منها التعويض عنها وذلك على أساس منهجي. ولا ينبغي أن تقيّد مباشرة في حساب الفوائد المستحقة لحاملي الأسهم.

٧-٤ ويمكن في معظم الأحوال تحديد الفترات التي فيها المؤسسة التكاليف أو النفقات المتصلة بأية منحة حكومية على وجه السرعة، وبذا تدرج المنح لدى إثبات نفقات معينة بوصفها دخلاً يتحقق في فترة الإنفاق نفسها. وبالمثل، فإن المنح المتعلقة بالأصول القابلة للاستهلاك يتم إثباتها عادة كدخل خلال هذه الفترات وذلك بالنسب التي تنخفض بها القيمة الدفترية لتلك الأصول.

٧-٥ عندما تصبح أية منحة حكومية مستحقة القبض بوصفها تعويضاً عن نفقات أو خسائر تم تكبدها بالفعل أو لتقديم الدعم المالي الفوري للمؤسسة ذات الصلة، من دون أية تكاليف متوقعة ذات صلة بها، ينبغي إثباتها بوصفها دخلاً عن الفترة التي تصبح فيها المنحة مستحقة القبض كبند استثنائي، عند الاقتضاء.

٧-٦ يستعين أن تدرج المنح الحكومية المتصلة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية بقيمتها المنصفة في بيان الميزانية، إما بإدراج المنحة بوصفها إيرادات مؤجلة أو بخصم المنحة للتوصل إلى مبلغ الأصل المحمول.

٧-٧ تدرج أحياناً المنح المتعلقة بالدخل بوصفها ائتماناً في بيان الدخل، إما بصورة منفصلة أو تحت عنوان عام من قبيل "أنواع الدخل الأخرى"، أو يتم خلاف ذلك، خصمها لدى الإبلاغ عن النفقات ذات الصلة.

٧-٨ ينبغي أن تقيّد المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة السداد كتنقيح لتقدير محاسبي. ويجب أن يقيّد سداد أية منحة تتصل بالإيرادات أولاً مقابل أي ائتمان مؤجل غير مستهلك أنشئ فيما يتعلق بالمنحة. وفي الحالات التي يزيد فيها المبلغ المسدد عن أي ائتمان مؤجل، أو لا توجد فيها قروض مؤجلة ينبغي إثبات المبلغ المسدد كنفقة. وينبغي أن يقيّد سداد المنحة المتصلة بأصل من الأصول بزيادة مبلغ الأصل المحمول أو خفض رصيد الإيرادات

المؤجلة بمقدار المبلغ المستحق السداد. ثم إن الاستهلاك الإضافي التراكمي الذي كان سيتم إثباته حتى ذلك التاريخ كنفقة في حالة عدم وجود المنحة ينبغي أن يدرج بوصفه نفقات متكبدة.

المساعدات الحكومية

٧-٩ تستبعد من تعريف المنح الحكومية في الفقرة ٧-١ أشكال معينة من المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقدير قيمتها بشكل معقول وكذلك المعاملات التجارية التي لا يمكن تمييزها عن الصفقات التجارية العادية التي تبرمها المؤسسة.

٧-١٠ ومن الأمثلة على هذه المساعدات التي لا يمكن تقدير قيمتها بشكل معقول المشورة التقنية أو التسويقية المجانية وتوفير الضمانات. والمثال على المساعدة التي لا يمكن تمييزها عن الصفقات التجارية العادية التي تبرمها المؤسسة هي سياسة المشتريات الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المؤسسة. ومن المسلم به تلقائياً حصول المنفعة في هذا الإطار، لكن أية محاولة للفصل بين الأنشطة التجارية وبين المساعدة الحكومية يمكن أن تكون اعتباطية إلى حد كبير.

٧-١١ وقد يكون حجم المنفعة الوارد ذكره في الأمثلة أعلاه كبيرة إلى حد يقتضي الكشف عن طبيعة المساعدات المقدمة ونطاقها وفترة دوامها كي لا تعتبر البيانات المالية بيانات مضللة.

٧-١٢ أما القروض المقدمة بدون فائدة أو بفائدة متدنية فتعد شكلاً من أشكال المساعدة الحكومية، لكنه لا يتم تقدير حجم المنفعة بخصم الفوائد.

٧-١٣ وتفي المساعدات الحكومية المقدمة للمؤسسات بتعريف المنح الحكومية حتى وإن لم تكن هناك أية شروط تتعلق على وجه التحديد بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة بخلاف اشتراط التشغيل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية معينة. وينبغي بالتالي عدم قيد هذه المنح لحساب الأسهم.

الكشف

٧-١٤ ينبغي الكشف عن المسائل التالية:

- (أ) سياسة المحاسبة المعتمدة فيما يتعلق بالمنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية؛
- (ب) طبيعة ومقدار المنح الحكومية التي يتم إثباتها في البيانات المالية والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي تستفيد منها المؤسسة ذات الصلة استفادة مباشرة؛
- (ج) الشروط التي تعذر تلبيتها والشروط الأخرى المرتبطة بالمساعدات الحكومية التي يتم إثباتها في البيانات المالية.