

## المحاضرة رقم 01 : المعيار المحاسبي رقم 20 محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية

### الاهداف التعليمية للمحاضرة:

- تبيان الهدف الاساسي للمعيار المحاسبي رقم 20 و كذلك نطاق تطبيقه.
  - تقديم التعريفات المختلف و المعتمدة في المعيار.
  - تقديم الشروط الواجب توفرها للاعتراف و الافصاح عن الاعانات الحكومية.
  - تقديم المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية بمختلف انواعها ( المتعلقة بالدخل، الاصول القابلة للاهلاك، التي تتضمن شروط).
  - المعالجة المحاسبية لإعادة دفع المنح الحكومية و المتعلقة بالدخل و الاصول.
  - اهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي رقم 20.
- 1- هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار الى تقديم كيفية المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية و كيفية الافصاح عنها، بحيث يتطرق لمختلف المنح المقدمة من طرف الحكومة سواء تم نقل اصولها الى المنشأة او لا،
- 2- نطاق المعيار:** يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة و الافصاح عن المنح التي تم الاستفادة منها للمنشأة و التي تم تحصيلها على شكل نقود او اصول من الهيئات الحكومية سواء كانت محلية او دولية.
- 3- اهم التعريفات المعتمدة في المعيار:**
- الحكومة: و هو ذلك الشخص العام الذي يمنح المنح و الاعانات للمنشآت في سبيل مواصلة نشاطها بصفة طبيعية، و لأغراض المعيار المحاسبي رقم 20 فان مصطلح حكومة يشمل كل الحكومات و الهيئات و المنظمات المانحة سواء كانت محلية او دولية.
  - المساعدة الحكومية: و هي مختلف الاجراءات التي تقوم بها الحكومة من تحويل للمنافع الاقتصادية الى منشأة معينة او مجموعة من المنشآت بموجب شروط معينة استجابة لظروف معينة، قد تتضمن هذه المساعدات نقود او اصول بصفة مباشرة او غير مباشرة، و قد تكون ملموسة ( الات ، بنايات ..) او غير ملموسة ( استشارات، توجيهات...).
  - لا تعتبر من المساعدات الحكومية تلف التدفقات النقدية التي تقوم باستثمارها الحكومة في سبيل تطوير البنى التحتية و التي قد تعود بالفائدة على المنشأة ( زيادة في تدفقاتها النقدية نتيجة لزيادة المردودية نتيجة التحسينات في المحيط مثلا).
  - المنح الحكومية: هي مساعدات تقدمها الحكومة الى المنشأة وفق شروط معينة تتعلق بنشاطها ، بحيث تقوم بنقل موارد للمنشأة و تقوم هذه الاخيرة بتقديم التزامات سابقة و مستقبلية متعلقة باحترام شروط الاتفاق، بحيث ان هذه المنح يمكن تقييمها بطريقة صادقة و معقولة. ( تشمل هذه المنح مثلا تطوير المناطق الحدودية، تحفيز قطاع فلاحي او صناعي ...).

#### 4- شروط الاعتراف بالمنح الحكومية وفق المعيار المحاسبي رقم 20

##### 1.4- شروط الاعتراف

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح الغير نقدية شريطة التأكد من تحقق مايليك

- ان المنشأة ستلتزم بالشروط المتفق عليها و المتعلقة بالمنحة الحكومية.
- ان المنحة سوف يتم استلامها من طرف المنشأة.

##### 2.4- مدة الاعتراف بالمنحة الحكومية

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية في الارباح و الخسائر خلال المدة الزمنية التي تم الاستفادة منها و تحقيقها فعليا، مع ضرورة مقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بالشروط المتفق عليها و على اساس منتظم، كما ان هذه المنح لا تضاف مباشرة الى حقوق المساهمين.

3.4- يعالج القرض الممنوح من طرف الحكومة ال المنشأة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد من استفادة المنشأة من هذا القرض، وكذلك التزامها باحترام الشروط المقدمة من اجل الاستفادة، بحيث تتم محاسبة المنفعة الناشئة عن القرض بسعر اقل من سعر الفائدة في سوق رؤوس الاموال بانه منحة حكومية.

#### 5- المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المتعلقة بالدخل والمنح الحكومية المرتبطة بالأصول:

##### 1.5- المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المتعلقة بالدخل

و هي المنح التي تقوم الحكومة بتحويلها نقدا الى المنشأة، و هي الغير مرتبطة بالأصول، يتم معالجة المنح الحكومية في هذا الصنف بما يقابل المصاريف المرتبطة بالمنحة، اي وفق نسبة الوفاء بشروط المنحة،

مثال:

في 2024/1/1 استلمت شركة السلام منحة بقيمة 70.000 ون من احدى الهيئات الحكومية المانحة شريطة تنظيف الشواطئ بمناسبة موسم الاصطياف خلال 3 سنوات القادمة، بحيث ان المنشأة سوف تتحمل التكاليف التالية وفق 3 السنوات القادمة من اجل تنفيذ الالتزام:

| السنة   | التكاليف المتكبدة |
|---------|-------------------|
| 2024    | 24.000            |
| 2025    | 6.000             |
| 2026    | 30.000            |
| المجموع | 60.000            |

- سيتم الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترة التي يتم بها تحمل التكاليف باستخدام اسا منتظم ( نسبة الوفاء بالشروط، حيث سيتم اطفاء المنحة الحكومية وفق التسلسل التالي:

| السنة   | التكاليف المتكبدة                     | رصيد دخل المنحة |
|---------|---------------------------------------|-----------------|
| 2024    | $28.000 = 70.000 * (60.000/24.000)$   | 42.000          |
| 2025    | $7.000 = 70.000 * (60.000 / 6.000)$   | 35.000          |
| 2026    | $35.000 = 70.000 * (60.000 / 30.000)$ | 0               |
| المجموع | 60.000                                |                 |

### ➤ عرض المنح الحكومية المتعلقة بالدخل:

- يتم عرض المنح الحكومية المتعلقة بالدخل في القوائم المالية وفق طريقتين:

\* البديل الاول ( الطريقة الاجمالية): يتم عرض المنحة الحكومية كرصيد دائن في قائمة الدخ، سواء بشكل منفصل او تحت عنوان عام مثل " ايرادات اخرى".

\* البديل الثاني (طريقة الصافي): وذلك بطرح المنحة من المصروف المرتبط بها.

بحيث يترك المعيار الخيار للمنشأة من اجل تبني احدي الخيارين.

### 2.5- المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول

و هي المنح المختلف من الحكومة في شكل اصول غير نقدية مثل المباني و الاراضي، او ان تقوم بتحويل مبالغ نقديو شرط تخصصها للحصول على اصول مادية طويلة الاجل مثل المباني و الأراضي.

و عند تسجيلها محاسبيا فان المعيار المحاسبي يسمح باعتماد احدي طرق القياس

- تسجيل المنحة و الاصل بالقيمة العادلة للأصل الغير نقدي ( المتبع عادة).

- او اثبات كل من الاصل و المنحة " بمبلغ اسمي " اي رمزي، ( الدينار الرمزي) الاسلوب المتبع احيانا.

- يتم الاعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للاهلاك على انها دخل خلال المدة الزمنية التي يتم احتساب اهلاكها، و بالنسب التي يتم فيها فيد الهلاك على تلك الاصول.

مثال:

استلمت شركة ونشريس منحة ب 160.000 ون لتكوين اجهزة تنقية المياه المستخدمة في انتاج المواد الغذائية، و قد قدرت تكلفة الاجهزة ب 200.000 ون، علما ان المنشأة سوف تعتمد طريقة الهلاك الثابت خلال عمرها الانتاجي و المقدر ب 4 سنوات.

أ- خلال 4 سنوات سوف يكون هناك الاعتراف بدخل المنحة الحكومية و كذلك اهلاك الاجهزة المتعلقة بالمنحة.

| السنة   | نسبة الهلاك السنوي   | دخل المنحة                |
|---------|----------------------|---------------------------|
| 1       | $\%25 = \frac{1}{4}$ | $40.000 = 160.000 * \%25$ |
| 2       | $\%25 = \frac{1}{4}$ | $40.000 = 160.000 * \%25$ |
| 3       | $\%25 = \frac{1}{4}$ | $40.000 = 160.000 * \%25$ |
| 4       | $\%25 = \frac{1}{4}$ | $40.000 = 160.000 * \%25$ |
| المجموع |                      | 160.000 ون                |

سيبلغ مصروف الاهتلاك السنوي مبلغ 50.000 ( 4/200.000 ) و بالتالي سيكون صافي الاثر على الارباح و الخسائر سنويا 10.000 ون ( 50.000 – 40.000 ) ويمثل صافي مصاريف المنحة.

ب- يمكن للشركة طرح مبلغ المنحة من تكلفة الاصل لسجل بقيمة 40.000 ون ( 200.000 – 160.000 ) و يتم اهتلاك لتلك القيمة مما ينجم عنه مصروف اهتلاك مبلغ 10.000 ون ( 4/40.000 ) و هو نفسه صافي الاثر على الارباح و الخسائر في المعالجة السابقة.

مثال عن الاعتراف بالمنح التي تتضمن احيانا قبض المنح كجزء من مجموعة مساعدات مالية يلحق بها مجموعة من الشروط:

تلقت شركة الامل منحة بقيمة 10 م ون، بحيث سوف يتم استغلال 60 % منها في اقتناء مبنى للطلبة اصحاب الاحتياجات الخاصة، و الذي قدر عمره الانتاجي ب 20 سنة، اما المبلغ المتبقي من المنحة فسوف يتم تخصيصه لدعم رسوم تعليم اولئك الطلبة لمدة 4 سنوات من تاريخ المنحة.

وفقا للمعيار المحاسبي رقم 02 فان الاعتراف بدخل المنحة يكون كالتالي:

- المنحة المتعلقة بالأصول 60% \* 10 = 6 م ون.
  - المنحة المتعلقة بالدخل 40% \* 10 = 4 م ون.
- سيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالأصول في بيان الدخل خلال العمر الانتاجي للمبنى، و البالغ 20 سنة باستخدام اساس منتظم و بافتراض انه سوف يتم استهلاك المبنى بطريقة القسط الثابت، سيتم الاعتراف بهذا الجزء من المنحة ( اي 6 م ون) خلال فترة 20 سنة بمعدل 300.000 ون سنويا ( 6.000.000 / 20 سنة).
- سيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة 4 سنوات، و بافتراض انه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساوي خلال مدة 4 سنوات، سينتقل هذا الجزء من المنحة ( 4 م ون) الى الدخل خلال فترة 4 سنوات بمقدار 1 م ون سنويا.

#### ❖ عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول في القوائم المالية

يمكن عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول في القوائم المالية بما فيها المنح الغير نقدية المثبتة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي باي من الاسلوبين:

- الاسلوب الاول: عرض المنحة كدخل مؤجل يعترف لها بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة.
- الاسلوب الثاني: طرح مبلغ المنحة من قيمة الاصول المتعلقة بها للتوصل الى القيمة الدفترية المسجلة للأصل (الصافي).

مثال:

في 2024/1/1 استلمت شركة الامل منحة مقدارها 20.000 ون متعلق بأجهزة استخراج المياه الجوفية، حيث تعمل هذه الشركة في منطقة نائية و تخدم المجتمع المحلي بشكل فعال، حيث انها كانت قد اقتنت اجهزة بمبلغ 800.000 ون و سجلت في الدفاتر كأصول حدد عمرها الانتاجي ب 4 سنوات و تعتمد طريقة الاهتلاك الثابت.

- تحديد الطرق الممكنة لعرض المنحة في القوائم المالية لشركة الامل؟  
➤ بموجب البديل الاول: يتم عرض المنحة كدخل مؤجل في قائمة المركز المالي، حيث سيظهر رصيد الدخل المؤجل كما يلي:
- في 2024/1/1 يتم تحديد مبلغ 200.000 ون مبدئيا كدخل مؤجل:

|         |                      |  |
|---------|----------------------|--|
| 200.000 | مح/ النقدية          |  |
| 200.000 | الى ح/ دخل منحة مؤجل |  |

- اثبات قيد اقتناء المولدات:

|         |              |  |
|---------|--------------|--|
| 800.000 | مح/ الاجهزة  |  |
| 800.000 | الى ح/ البنك |  |

- في 2024/12/31 يتم الاعتراف ب 50.000 ون كدخل منحة، و يتم ترحيل ارصيد المتبقي بقيمة 150.000 الى قائمة المركز المالي، و يسجل القيد التالي:

|        |                        |  |
|--------|------------------------|--|
| 50.000 | مح/ دخل منحة مؤجل      |  |
| 50.000 | الى ح/ دخل منحة كتتحقق |  |

و يقفل حساب المنحة المتحقق في قائمة الدخل ، اما رصيد دخل المنح المؤجل فسيظهر ضمن المطلوبات في قائمة المركز المالي بمبلغ 150.000 ون ، بحيث يتم تكرار القيد المسجل خلال السنوات القادمة اي 2025،2026،2027.

حيث يلخص الجدول التالي تحركات رصيد المنحة المعترف بها كدخل خلال 4 سنوات القادمة:

| 2027/12/31 | 2026/12/31 | 2025/12/31 | 2024/12/31 |  |
|------------|------------|------------|------------|--|
| 0          | 50.000     | 100.000    | 150.000    | رصيد دخل المنحة المؤجل (يسجل في قائمة المركز المالي) |
| 50.000     | 50.000     | 50.000     | 50.000     | مبلغ دخل المنحة المكتسب                              |

- كما سيتم تحميل الدخل بمصروف الاهتلاك الاجهزة بمبلغ 200.000 ون سنويا (4/800.000)

➤ **البديل الثاني:** يتم العرض في قائمة المركز المالي من خلال اقتطاع المنحة من قيمة الاصل الدفترية (المسجلة) اي تعتبر المنحة كتخفيض لقيمة الاجهزة الدفترية.

يتم اقتطاع المنحة بمبلغ 200.000 من اجمالي القيمة الدفترية للأجهزة ( 800.000 ) لتصل الى مبلغ 600.000 (200.000-800.00) مقسمة على عمرها الانتاجي (4سنوات)، حيث سيبلغ القسط السنوي للاهلاك المسجل على بيان الدخل 150.000 (4/600.000) من سنوات 2024 الى 2027 .

وعليه يتم اثبات شراء الاصل وتخفيضه بقيمة المنحة بموجب القيدين:

قيد شراء الاصل:

|         |                |  |
|---------|----------------|--|
| 800.000 | مح/ الاجهزة    |  |
| 800.000 | الى ح/ النقدية |  |

قيد تخفيض الاصل بقيمة المنحة:

|         |                |  |
|---------|----------------|--|
| 200.000 | مح/ النقدية    |  |
| 200.000 | الى ح/ الأجهزة |  |

ولا يختلف الاثر الواقع على النتائج التشغيلية سواء تم اختيار الطريقة 1 او 2.

| البديل               | البديل الاول | البديل الثاني |
|----------------------|--------------|---------------|
| دخل منحة متحقق سنويا | 50.000       |               |
| مصروف اهتلاك         | (200.000)    | (150.000)     |
| صافي الاثر           | (150.000)    | (150.000)     |

**6- المنح الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمنشأة عن المصاريف او الخسائر المتكبدة سابقا**

**او لغرض تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة.**

يجب الاعتراف بهذا النوع من المنح على انها دخل خلال الفترة التي تصبح مستحقة الدفع فيها. (تعويض الخسائر الفلاحية نتيجة الاحوال الجوية، تأثير القرارات الحكومية مثلا على طبيعة نشاط المنشأة...)

**7- عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية**

عند استلام النقدية التي تتعلق بالمنح التي تتطلب شراء اصول غير نقدية (معدات مثلا) يتم اظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن الانشطة الاستثمارية في قائمة التدفقات، حيث سوف تكون تدفقات نقدية خارجة نتيجة اكتساب الاصل المادي وفق شروط المنحة.

يتطلب المعيار الدولي رقم 20 ضرورة الافصاح عن النقدية بشكل منفصل اي المقبوضات بقيمتها الكلية و كذلك المدفوعات ( عدم ترصيدا بالصافي) في جدول تدفقات الخزينة بغض النظر ان تم اقتطاع المنحة من الاصل عند عرضها في قائمة المركز المالي.

## 8- اعادة المنح الحكومية

أ- عند الاخلال بشروط المنحة تصبح هذه الاخيرة قابلة للإرجاع و اعادة دفعها، يجب معالجتها محاسبيا على انها تغير في التقديرات المحاسبية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 08 ، و يتم محاسبتها باثر مستقبلي من خلال الارباح و الخسائر.

ب- عند اعادة المنحة المتعلقة بالدخل يجب اتباع الخطوات التالية:

- استخدام رصيد المبلغ غير مطلقاً للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة.
- اذا كان المبلغ المطلوب اعادة دفعه يتجاوز رصيد الدخل المؤجل الموجود، و اذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل لدخل المنحة، فيجب الاعتراف مباشرة بمبلغ اعادة دفع المنحة كمصروف في الارباح و الخسائر.

مثال:

طلبت الحكومة شركة السلام بإعادة مبلغ 45.000 ون من المنح الحكومية مع بداية سنة بسبب اخلالها باحد الشروط المتفق عليها بداية 2026، علما بان هذه الاخيرة كانت قد تحصلت على منح حكومية بمبلغ 70.000 وزعت على 3 سنوات، بحيث تبقى قسط المنحة خلال هذه السنة 35.000 (مثال 01).

- نلاحظ ان قسط المنحة خلال هذه السنة 35.000 ، و المبلغ المطالب بإعادته هو 45.000 ون، و بذلك فهو يتجاوز رصيد دخل المنحة و عليه يتم الاعتراف بالباقي كمصروف و تسجل في القيد على النحو التالي:

|        |                            |  |
|--------|----------------------------|--|
| 35.000 | مح/ دخل منحة مؤجل          |  |
| 10.000 | مح/ مصاريف منحة معاد دفعها |  |
| 45.000 | الى ح/ النقدية             |  |

ج- اعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول:

يجب معالجة المنح المعاد دفعها للجهات المانحة بإحدى الطريقتين:

- من خلال زيادة القيمة الدفترية للأصل المتعلق بالمنحة، او
- تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه.

## 9- المساعدات الحكومية

و تشمل المساعدات الحكومية تلك المنح المتعلقة بنقل موارد للمنشأة سواء كانت منح متعلقة بالدخل او الاصول و التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية، كما تشمل مختلف المساعدات التي لا يمكن تقديرها او تحديد قيمة لها، حيث انها قد تكون عمليات لا يمكن تمييزها عن الاعمال التجارية التي تقوم بها المنشأة ( شراء الحكومة جزء من مبيعات المنشأة). بحيث لا يكون هناك اعتراف بها و تكتفي المنشأة بالإفصاح عنها فقط. كمثال عن المساعدات الحكومية الاستشارات الفنية او التسويقية المجانية، تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة،

كما يشير المعيار المحاسبي 20 بان المساعدات الحكومية الغير مباشرة قد تكون عن طريق توفير البنى التحتية ( طرق  
مواصلات، اتصالات..) فهي لا تعتبر من المساعدات الحكومية نظرا لان تحديد المنفعة المنشأة مباشرة منها تكون غير  
دقيق و جزافي قد يفتقد للموضوعية.

#### **10- متطلبات الافصاح**

- السياسات المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم  
تعتمدها في القوائم المالية.
- طبيعة و مدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها و الاعتراف بها و المساعدات الحكومية التي استفادت منها  
المنشأة.
- الشروط التي لم تليها المنشأة و الاحداث الطارئة الاخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.