

## تحليل المعيار السعودي المقترح للمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية - مع دراسة مقارنة

د. أسامة بن فهد الخيزان

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود ورئيس  
قسم العلوم المالية والتسويق والمحاسبة جامعة الأمير سلطان - الرياض  
(قدم للنشر في ١٨/٢/١٤٢٣هـ؛ وقبل للنشر في ١٧/٣/١٤٢٣هـ)

ملخص البحث. تقوم لجنة معايير المحاسبة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حالياً بدراسة مشروع المعيار المحاسبي المقترح عن الإعانات و المنح الحكومية. وتهدف هذه الدراسة إلى استعراض المعيار المقترح وتحليله ومقارنته مع بعض المعايير المماثلة الصادرة من بعض المنظمات أو الهيئات العالمية، وتحديدًا: المعيار رقم ١١٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، والمعيار رقم ٤ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة (ASB)، والمعيار رقم ٢٠ الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) [حالياً مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)]. ولقد تناولت الدراسة المقارنة العناصر التالية: تعريف الإعانات والمنح الحكومية، نطاق وهدف المعيار، وأسس القياس والإثبات المحاسبي. والعرض والإفصاح المحاسبي.

وتشير نتائج الدراسة إلى أنه من الضروري بناء معيار للمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية لخصوصية هذه المعلومة، والحاجة الضرورية إلى قياسها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم والتقارير المالية للمنشآت بالمملكة العربية السعودية. وذلك تحقيقاً لمنفعة المعلومات المالية في تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات عند أدنى تكلفه ممكنة؛ ومن أجل تحقيق منافع التنسيق بين سياسات المعالجة المحاسبية والحد من التضارب والتعارض إلى أدنى حد ممكن توصي هذه الدراسة بضرورة الإسراع في إصدار المعيار السعودي المقترح.

## مقدمة

تعرضت دراسة فوده [١] إلى أهمية بناء معيار واقعي يحدد أسس القياس والاعتراف المحاسبي للإعانات والمنح الحكومية، وأسس عرضها والإفصاح عنها بما يتفق مع المفاهيم والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبما يتناسب مع الظروف البيئية في المملكة العربية السعودية. ولقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة بناء معيار محاسبي يتناول المعالجات المحاسبية الملائمة للإعانات والمنح الحكومية بالمملكة. وتقوم لجنة معايير المحاسبة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حالياً بدراسة مشروع معيار خاص بالمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية\* [٢].

وتهدف هذه الدراسة إلى استعراض المعيار المقترح، وتحليله ومقارنته مع بعض المعايير المماثلة الصادرة عن بعض المنظمات أو الهيئات المحاسبية العالمية، وتحديدًا: المعيار رقم ١١٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، والمعيار رقم ٤ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة (ASB)، والمعيار رقم ٢٠ الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) [حالياً مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)]. ويتوقع أن يؤدي هذا الاستعراض والتحليل إلى إبراز أهم نقاط الاتفاق والخلاف بين المعايير المقارنة والمعيار السعودي المقترح، وإلى تأكيد أهمية إصدار معيار سعودي للمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية وخاصة إذا تم توضيح أوجه الاختلاف الأساسية بين المعيار السعودي المقترح والمعايير الأخرى، آخذين في الحسبان ظروف البيئة السعودية ومتطلبات أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية.

\* يمكن الإطلاع على نص المعيار المقترح من على موقع الهيئة على الانترنت : [www.scopa.org.sa](http://www.scopa.org.sa) أو من معد

الدراسة على العنوان البريدي : [altheizan@fnm.psc.edu.sa](mailto:altheizan@fnm.psc.edu.sa)

### محتويات البحث و منهج الدراسة

لقد اعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب الاستقرائي في استعراض وتحليل وشرح المعيار المحاسبي السعودي المقترح للإعانات و المنح الحكومية. وتم استخدام المنهج التحليلي المقارن بهدف حصر أوجه التماثل والاتفاق ، وكذلك أوجه الاختلاف بين المعالجات في كل من المعيار السعودي المقترح والمعايير التي تم مقارنتها معه ؛ وذلك بهدف التوصل إلى مدى تناسق المعالجات المحاسبية المختلفة لبند الإعانات والمنح الحكومية في كل من المعيار المحاسبي السعودي المقترح مع المعايير الأخرى. وكذلك تحديد طبيعة وخصائص ، ومدى شمولية تلك المعالجات ، لما لذلك من آثار مهمة على القوائم المالية للمنشآت ، وعلى جودة المعلومات المحاسبية في البيئة السعودية.

ولتحقيق هدف هذا البحث فقد تم تقسيم ما تبقي منه على النحو التالي : في الفقرة رقم (٣) سيتم استعراض أهمية الحاجة إلى معيار للمحاسبة عن الإعانات و المنح الحكومية. في الفقرة رقم (٤) سيتم توضيح الأساسيات التي اعتمد عليها المعيار السعودي. في الفقرة رقم (٥) سيتم تناول القياس والإثبات المحاسبي للإعانات و المنح الحكومية وفقاً للمعيار السعودي المقترح. في الفقرة رقم (٦) سيتم توضيح العرض والإفصاح وفق المعيار المقترح. في الفقرة رقم (٧) سيتم استعراض الدراسة المقارنة للمعيار السعودي المقترح مع كل من المعيار الأمريكي و المعيار البريطاني و المعيار الدولي. وأخيراً في الفقرة رقم (٨) سيتم عرض خلاصة البحث والتوصيات.

### أهمية الحاجة إلى معيار للمحاسبة عن الإعانات و المنح الحكومية

هناك العديد من المنشآت الاقتصادية ذات التأثير الجوهري على الواقع الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع. ومع ذلك لا يمكنها تحقيق الاستمرارية بدون الحصول على الدعم المالي المناسب لسياساتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. ومن ناحية أخرى أصبح هناك التزام على العديد من الجهات والهيئات الحكومية تجاه تلك المنشآت الاقتصادية بضرورة

توفير الدعم المالي المناسب من أجل مساعدتها والمحافظة عليها تحقيقاً لأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية [١٦ ، ١٣]. وتوفر الحكومة في المملكة العربية السعودية الدعم المالي لمنشآت اقتصادية تعمل في مختلف مجالات التنمية من أجل تحقيق أهداف سياسات وبرامج خطط التنمية الاقتصادية والميزانية العامة للدولة [٤٦]. ومن أوجه هذا الدعم المالي ، على سبيل المثال ، المساهمات المالية لتغطية خسائر التشغيل ، وضمان الحد الأدنى من توزيعات الأرباح ، ودعم الزيادة في تكلفة المنتجات المصدرة ، أو الحد من انخفاض أسعار العملات ، ودعم رسوم النقل والشحن الداخلي والخارجي في بعض الصناعات. كذلك المكافآت التشجيعية مقابل الالتزام بمعايير الجودة ، وأيضاً الدعم المالي الفوري في الظروف الاستثنائية. وتوجد مساهمات تمويلية مثل : الأصول الممنوحة للجهات والمؤسسات والشركات بغرض إصلاحها أو استغلالها الاستغلال الأفضل. وكذلك الدعم المالي لبرامج البحث والتطوير في المجال الصناعي والإقليمي. ومنها أيضاً مساعدات لا يمكن قياسها قياساً موضوعياً ومساعدات تحقق منفعة عامة للمنشأة وغيرها من المنشآت الأخرى ، مثل : الدعم المالي للمحافظة على البيئة من التلوث ، بالإضافة إلى الدعم المالي لبرامج التنمية [٥٦ ، ٦٦].

وإذا كان هناك أثر جوهري للإعانات والمنح الحكومية على السياسات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنشأة الاقتصادية فمن الضرورة توفير المعلومات الملائمة والمفيدة عن تأثير الإعانات الحكومية على توليد الدخل ، وقدرة المنشأة على تحويل الدخل إلى تدفقات نقدية كافية ، وتأثير المنح الحكومية على الموارد الاقتصادية المتاحة. وكذلك مصادر الأموال وإمكانية المنشأة في الاستمرارية والتقدم والنمو [١٧ ، ٦٧]. فالمستفيد من المعلومات المالية أصبح في حاجة إلى معلومات تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة والبعده عن القرارات الخاطئة ، أو الحد من صعوبة اتخاذ القرارات. ويؤكد ذلك ما جاء به الأساس الإستراتيجي الرابع من أسس خطة التنمية الخامسة في المملكة من ضرورة مراجعة وترشيد نظام الإعانات [٤٦].

كذلك فإن وجود معيار في هذا الصدد سيوفر وصف لأنواع المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية، كما سيميز بينها وبين المعلومات الأخرى التي يحتاج إليها المستفيد في الوصول إلى المؤشرات التي تمكنه من قياس قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية والاستغلال المناسب للموارد، والتي تحتاج إليها الجهة الحكومية في الوصول إلى المؤشرات التي تمكنها من تقييم مدى التزام المنشأة بالسياسات والبرامج الحكومية، وأثر ذلك على الاستمرارية والنمو [١].

وحتى تتحقق إمكانية فهم واستيعاب المعلومات في يسر وسهولة، ينبغي تحسين وتطوير منفعة التقارير المالية بما يزيد من القيمة المضافة للتقارير المالية ويحقق مكاسب زيادة القابلية للمقارنة، ومكاسب إمكانية الاعتماد عليها، والثقة فيها؛ كما يخفض من قيمة التكلفة المضافة، عن طرق تجنب المعالجة المحاسبية بطرق مختلفة للعمليات والأحداث والظروف المتماثلة [١]. وكذلك الحد من عمليات التقدير والتخمين عند محاولة إيجاد الحلول الملائمة لمشاكل الممارسة العملية، والتضحية ببعض الحرية في الاختيار عند الالتزام بأسس القياس والإثبات المحاسبي وقواعد العرض والإفصاح التي يتوقع أن يرد ذكرها بالمعيار.

ويتطلب ما سبق ضرورة التمييز بين معلومات الإعانات والمنح الحكومية، والمعلومات الأخرى الناتجة عن عمليات تبادلية وغير تبادلية بين الجهة الحكومية والمنشأة [٩.٨]. فعلى سبيل المثال مساهمة الجهة الحكومية بحصة في رأس مال المنشأة (تحويل أصول أو تقديم خدمات من الجهة الحكومية إلى المنشأة، أو تخفيض أو تسوية التزامات مستحقة على المنشأة للجهة الحكومية مقابل حصول الجهة الحكومية على حقوق ملكية في المنشأة)، أو عندما تكون المنشأة وكيل أو وسيط أو أمين استثمار لجهة حكومية يجعل المعلومات المنتجة تعبر عن محصلة عمليات تبادلية تختلف طبيعتها عن طبيعة معلومات الإعانات والمنح الحكومية. كذلك الحال عندما تقوم الجهة الحكومية بنشاط بحثي أو تطوري تقوم به المنشأة لمصلحة الجهة الحكومية، أو تمنح الجهة الحكومية للمنشأة حق الانتفاع بعقار أو أرض خلال فترة أو فترات محددة مقابل منفعة محققة للجهة الحكومية؛ فإن المعلومات المنتجة

والتي ينبغي عرضها والإفصاح عنها في التقارير المالية تعبر عن محصلة عمليات تبادلية تختلف طبيعتها عن طبيعة معلومات الإعانات والمنح الحكومية[١١]. ويؤيد هذه الالتزامات القانونية التي تستحق للجهة الحكومية على المنشأة كضرائب أو غرامات. فعندما تقوم الجهة الحكومية بتسوية هذه الالتزامات بالإعفاء أو التأجيل أو الاستثناء، فإن المعلومات المنتجة لا تعبر عن تخفيض أو تسوية في الالتزامات المستحقة على المنشأة مقابل تكلفة أو نفقة أو خسارة تحملت بها المنشأة عند الالتزام بتنفيذ أحد سياسات أو برامج خطط التنمية الاقتصادية المحددة لها من قبل الجهة الحكومية، بل تعبر عن منفعة عامة محققة للمنشأة ولغيرها من المنشآت وفق السياسة المالية للدولة بموجب تشريع عام محدد[١١]. ويؤيد هذا أيضاً تكليف المنشأة بتنفيذ نشاط بحثي أو تطوري ذو نتائج ذات قيمة معنوية أو غير مؤكدة أو من الصعب قياس قيمتها موضوعياً، أو ذات قيمة غير قابلة للقياس المالي. فالمعلومات الناتجة من مثل هذه العمليات ذات طبيعة تختلف عن طبيعة معلومات الإعانات والمنح الحكومية.

ويستنتج من ذلك أن وجود معيار محاسبي في هذا المجال يعد أمر ضروري. لأنه سيميز معلومات الإعانات والمنح الحكومية عن المعلومات الأخرى. وخاصة عندما يكون للإعانات والمنح الحكومية تأثير جوهري على مؤشرات تقييم أداء المنشأة. كما أن هذا المعيار سيمثل الأساس في تحديد مفاهيم العناصر المرتبطة بالإعانات والمنح الحكومية، وأسس القياس والإثبات المحاسبي للعمليات والأحداث والظروف المتعلقة بالإعانات والمنح الحكومية، وكذلك أسس العرض والإفصاح عن المعلومات بالتقارير المالية، مما يزيد من منفعة التقارير المالية عند أدنى درجات التكلفة المتوقعة.

### أساسيات المعيار المحاسبي السعودي المقترح

اعتمد المعيار المحاسبي السعودي المقترح على ما تضمنته مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية الواردة في مفاهيم المحاسبة المالية السعودي[١٠] عن مفهوم كل من الإعانات والمنح. حيث تناول تعريف المكاسب نتيجة عمليات من جانب واحد (الفقرة رقم ٢٥١ من مفاهيم

المحاسبة المالية)، الإشارة إلى أن المنشأة تحقق مكاسب من إعانات التشغيل التي تحصل عليها. وتناول تعريف العمليات التي تتم من جانب واحد (الفقرة ٢٦٢ من مفاهيم المحاسبة المالية)، أنه من أمثلة التحويلات غير التبادلية حصول المنشأة على الإعانات أو حصولها على مساهمات رأسمالية من غير مالكيها.

كما تناول مفهوم الإثبات المحاسبي (الفقرة ٢٨٢ من مفاهيم المحاسبة المالية)، الإشارة إلى أنه يجب إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى (بخلاف المالكين) عند اقتناء الأصول، أو عند التصرف فيها، أو عند اكتشاف أي خسائر لحقت بهذه الأصول، أو عند تحمل الالتزامات، أو التعرف عليها. وتناول مفهوم أساس القياس المحاسبي (الفقرة ٢٨٦ من مفاهيم المحاسبة المالية)، أنه يجب التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية عند القياس والإثبات المحاسبي للأصول والخصوم، وتغيرات الأصول والخصوم. والدخل يتضمن فقط قيمة المنح الإيرادية ويستبعد منه قيمة المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين، حيث تضاف قيمة المنح الرأسمالية إلى رأس المال الذي يجب المحافظة عليه سليماً. وهذه المعالجة موافقة لمفهوم صافي الدخل في المملكة العربية السعودية (الفقرة ٣٦٢، ٣٦٣ من الدراسة المرفقة بمفاهيم المحاسبة المالية) [١٠].

وتضمن معيار العرض والإفصاح العام السعودي [١١] قواعد العرض والإفصاح عن الإعانات والمنح الحكومية. فقد تناولت الفقرة (٦٠٩) من المعيار الإشارة إلى عرض معلومات المنح الرأسمالية بقائمة المركز المالي ضمن حقوق أصحاب رأس المال، وتناولت الفقرة (٦١٤) من المعيار الإشارة إلى معلومات الإعانات التشغيلية في صلب قائمة الدخل كبنء مستقل عقب إظهار نتائج الأعمال قبل الإعانات. كما تناولت الفقرة (٦٢١) من المعيار الإشارة إلى عرض الإعانات النقدية في صلب قائمة التدفق النقدي ضمن التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية. وقد تناولت الفقرة (٦٢٩) من المعيار الإشارة إلى عرض المنح الرأسمالية في صلب قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال كبنء مستقل.

ويستنتج مما سبق إن الإعانات والمنح الحكومية تعد تحويلات من جهة حكومية إلى المنشأة في شكل أصول نقدية وأصول غير نقدية، وتخفيض أو تسوية لالتزامات مستحقة على المنشأة توفره الجهة الحكومية للمنشأة مقابل التزام المنشأة بتنفيذ سياسات وبرامج حكومية محددة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وهي تختلف عن المساعدات الحكومية التي تتمثل فيما تدفعه الجهات الحكومية بغرض توفير منافع اقتصادية عامة بدون تحمل المنشأة مقابل ذلك لنفقات أو مصروفات أو خسائر، كالمساعدات الاستشارية والإدارية ودراسات الجدوى، والقروض بدون فوائد ونفقات البنية الرئيسية [٥، ٦].

ويمكن تمييز معاملات الإعانات والمنح الحكومية عن كافة المعاملات الأخرى بالخصائص التالية [١]:

- ١- تحويلات من جهة حكومية إلى المنشأة.
- ٢- قد تكون تحويلات تبادلية وقد تكون تحويلات غير تبادلية.
- ٣- قد تكون تحويلات مشروطة وقد تكون تحويلات مقيدة.
- ٤- تتم وفقاً لأسس قانونية وموضوعية محددة بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تحرص الجهة الحكومية على تنفيذها.
- ٥- تلتزم المنشأة بتنفيذ متطلبات السياسات والبرامج الحكومية بدرجة مقبولة من الثقة.
- ٦- يمكن للمنشأة تحصيل قيمة الإعانات والمنح الحكومية بدرجة مقبولة من الثقة.
- ٧- يمكن للمنشأة توثيق النفقات والمصروفات والخسائر بدقة.
- ٨- تتضمن أصول نقدية وأصول غير نقدية.

ومن ناحية أخرى يمكن تمييز معاملات الإعانات الحكومية عن معاملات المنح الحكومية [١٠] بأن الإعانات الحكومية (المنح الإيرادية) تتضمن تحويلات قصيرة الأجل لتمويل الأنشطة المرتبطة بالعمليات المستمرة للمنشأة، أو لتمويل احتياجات المنشأة التشغيلية في الظروف غير العادية والاستثنائية. أما المنح الحكومية (المنح الرأسمالية) فتتضمن تحويلات طويلة الأجل لتمويل الأنشطة المرتبطة بالأعمال الاستثمارية للمنشأة،



والتي تؤدي إلى زيادة ما تملكه المنشأة. وقد تم اختيار مصطلح الإعانات والمنح الحكومية استناداً إلى ما جاء بالفقرة (٢٦٢) من مفاهيم المحاسبة المالية السعودي، التي أشارت إلى أن "من أمثلة الحصول على أصول أو الوفاء بالتزامات دون التضحية بأية أصول أو تحمل أية التزامات أخرى مقابل ذلك هو حصول المنشأة على إعانات أو حصولها على مساهمات رأسمالية من غير المالكين". واستناداً إلى ما جاء بالفقرة (٥٩٥) من معيار العرض والإفصاح العام السعودي التي أشارت إلى أنه من عناصر حقوق أصحاب رأس المال المنح الرأسمالية.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية تحتوي على معلومات عن رأس المال ومعلومات عن الدخل. ومن ثم أصبح من الاهتمامات الرئيسية للمحاسبة المالية ضرورة الفصل بين آثار الإحداث الإيرادية، وآثار الأحداث الرأسمالية، عند إعداد التقارير المالية وفقاً لما جاء بالفقرة (٦٣) من أهداف المحاسبة المالية السعودي. ومن ثم ضرورة الفصل بين الآثار المباشرة على التدفقات النقدية، والآثار غير المباشرة على التدفقات النقدية، عند القياس المحاسبي لمفردات الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها، وفقاً لما جاء بمفهوم أساس القياس المحاسبي وفقاً للفقرة (٢٨٦) من مفاهيم المحاسبة المالية.

ومن أجل قياس الدخل قياساً سليماً، يجب التمييز بين استرداد رأس المال وبين العائد على رأس المال. وقد اختار بيان مفاهيم المحاسبة المالية في الفقرة (٣٨٧) - من الدراسة التحليلية لمفاهيم المحاسبة المالية السعودي) مفهوم رأس المال النقدي كأساس للمحافظة على رأس المال سليماً، وترتب على ذلك قياس الأصول والخصوم النقدية على أساس القيمة المتوقعة خلال النشاط العادي للمنشأة والقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية. ومن ناحية أخرى، فإن قياس الأصول والخصوم غير النقدية يتم على أساس التكلفة التاريخية والمتحصلات التاريخية وفقاً للفقرة (٣٨٨) من الدراسة). أما الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الخارجية والداخلية على الأصول والخصوم، فيجب أن يتم في

الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث ، وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي ، وفقاً لما جاء بالفقرة (٢٧٩) من مفاهيم المحاسبة المالية.

ومن ثم يمكن القول بأن الأساسيات التي أخذ بها مشروع المعيار عند القياس والإثبات المحاسبي للإعانات والمنح الحكومية هي :

١- أن يتم القياس المحاسبي على أساس تغيرات قيم الأصول والخصوم في ضوء التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية.

٢- أن يتم الإثبات المحاسبي خلال الفترة التي يقع فيها الحدث على أساس الاستحقاق ومفهوم المضاهاة.

### القياس والإثبات المحاسبي للإعانات والمنح الحكومية وفقاً للمعيار السعودي المقترح

إن الأساس النظري الذي أخذ به المعيار السعودي المقترح في تحديد طبيعة معلومات الإعانات والمنح الحكومية ، كما ذكر أعلاه ، هو ما جاء بمفاهيم المحاسبة المالية ، ومعيار العرض والإفصاح العام السعودي . وهو وصف عام لأسس القياس والإثبات المحاسبي وقواعد العرض والإفصاح العام ، وخاصة ما أشارت إليه الفقرة (٦٣) من بيان أهداف المحاسبة المالية [١٠]. وحيث أن الإعانات الحكومية تمنح عادة خلال فترات دورية منتظمة ، وتؤثر على الدخل من العمليات المستمرة ، وتقترب بنفقات ومصروفات وخسائر محققة خلال فترة استحقاق الإعانات الحكومية ، فإنه من الضروري فصلها عن المنح الحكومية التي تمنح خلال فترة أو فترات زمنية متضمنة شرط أساسي هو أن تشتري المنشأة أو تصنع أو تحوز أو تستغل أصول طويلة الأجل ؛ بالإضافة إلى شروط أخرى قانونية قد تتعلق بفرض قيود على نوعية ومواقع الأصول ، أو الفترات الزمنية التي يمكن للمنشأة خلالها حيازة الأصول والاحتفاظ بها واستغلالها. وقد التزم مشروع المعيار بمفهوم أساس القياس المحاسبي ، وبمفهوم المضاهاة (الفقرات من ٢٨٤ إلى ٢٩٦ والفقرات من ٢٩٨ إلى ٣٠٩ من مفاهيم المحاسبة المالية) ، عند المعالجة المحاسبية للعناصر ذات العلاقة بالإعانات والمنح الحكومية.

## القياس والإثبات المحاسبي للإعانات الحكومية وفقاً للمعيار المقترح

يُعد القياس والإثبات المحاسبي للإعانات الحكومية والمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية في هذا الشأن مفيدة عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق التدفق النقدي الكافي، إذا تم إثبات الإعانات الحكومية كأحد مصادر الدخل المحقق على أساس منتظم وبدرجة مقبولة من الثقة على مدار الفترات المحاسبية عند توافر الشروط التالية قبل القياس والإثبات للإعانات الحكومية :

(أ) إمكانية التحصيل للحقوق والمنافع المكتسبة بدرجة مقبولة من الثقة.

(ب) إمكانية التزام المنشأة بتنفيذ السياسات والبرامج الحكومية بدرجة مقبولة من الثقة.

(ج) إمكانية تقدير قيمة الإعانة بدرجة مقبولة من الثقة.

(د) إمكانية توثيق النفقات والمصروفات والخسائر المقرونة بالإعانة.

[فقرة ٦/١/٣ من المعيار المقترح]

ووفقاً لما جاء بالفقرة (٧٢) من أهداف المحاسبة المالية السعودي [١٠]، والفقرة (٦١٠) من معيار العرض والإفصاح العام السعودي [١١]، واللذان أشارتا إلى ضرورة التمييز بين مصادر ومكونات الدخل، وضرورة التمييز بين المصادر المتكررة والمصادر غير المتكررة، ومن أجل أن تصبح معلومات الإعانات الحكومية ذات خاصية إعلامية ينبغي التمييز بين مصادر الإعانات المتكررة، ومصادر الإعانات غير المتكررة عند القياس والإثبات المحاسبي. ففي حالة الإعانات الحكومية الناتجة عن تعويضات البيع بأسعار محددة وتعويضات نفقات ومصروفات وخسائر المنشأة، أو مساهمات تؤدي إلى زيادة الدخل أو تخفيض تكاليف أنشطة تمثل في مجموعها العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة؛ يتم القياس والإثبات على أساس مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات، أو كليهما خلال الفترة التي تحققت فيها النفقات والمصروفات والخسائر والمساهمات المقرونة بالإعانات [فقرة ١/١/٣ من المعيار المقترح]. أما الإعانات الحكومية الناتجة عن المكافآت التشجيعية

نتيجة الالتزام بالموصفات القياسية للإنتاج، وتعويضات توزيعات الأرباح النقدية، وتعويضات التكاليف الإضافية لبرامج ثقافية واجتماعية وغيرها من تعويضات ومساهمات تترتب على عمليات فرعية، أو عمليات عرضية، أو أحداث غير متكررة، أو أحداث غير عادية أو ظروف مشابهة تتأثر بها المنشأة خلال فترة معينة، فيتم قياسها وإثباتها على أساس مقدار الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال خلال الفترة التي تحققت فيها النفقات والمصروفات والخسائر المقرونة بالإعانات على أساس الاستحقاق، ووفق مفهوم مضاهاة الإعانات الحكومية بالنفقات والمصروفات والخسائر خلال الفترة، إذا خصصت فيها الإعانات الحكومية لتغطية تلك النفقات والمصروفات والخسائر[فقرة ٢/١/٣ من المعيار المقترح].

وفي ظروف خاصة (استثنائية)، عندما تقدم الإعانات الحكومية كمساعدات مالية فورية، أو كتعويضات فورية لنفقات وخسائر سنوات سابقة في ظروف استثنائية، يتم القياس والإثبات على أساس القيمة العادلة للأصول المحولة في تاريخ التحويل أو الاستلام [فقرة ٦/١/٣ من المعيار المقترح].

وفي حالة الحصول على إعانات حكومية تخص أكثر من فترة محاسبية، لا ينبغي إثبات الإعانات الحكومية كإيرادات أو مكاسب محققة بمجرد التحصيل أو الاستلام؛ بل ينبغي إثباتها كذلك بعد التزام المنشأة بتنفيذ متطلبات السياسات أو البرامج الحكومية المقرونة بها. ومن ثم ينبغي معالجة تلك الإعانات الحكومية كإيرادات تخص أكثر من فترة محاسبية (إيرادات مؤجلة) حين تحققها، على أن تثبت وفقاً لطبيعة العملية بالقيمة المعادلة لقيمة النفقات أو المصروفات أو الخسائر التي تحملت بها الفترة المحاسبية والناشئة عن الوفاء بالالتزامات. أو بقيمة المنافع التي استفادت بها الفترة المحاسبية، وفقاً لأحد أسس التقدير المنطقي [فقرة ٥/١/٣ من المعيار المقترح].

وفي الظروف التي يسود فيها الشك الجوهري ، أو عدم إمكانية الوصول إلى قياس موضوعي لقيمة الإعانات المستحقة لحين قبول الجهة الحكومية بشكل نهائي تقديرات المنشأة ، يؤجل إثبات الإعانات الحكومية لحين التحقق ، أو تحويل الأصول محافظة على أمانة وحيادية العرض والقابلية للمقارنة [١٢]؛ والتزاماً أيضاً بما جاء بالفقرة (٢٨٢) من مفاهيم المحاسبة المالية السعودية (البنود رقم : ١ ، ٣ ، ٦ ، ٨). وتعتبر القيمة العادلة للأصول المحولة في تاريخ التحويل هي الأساس في القياس والتسجيل للإعانات المستحقة للمنشأة. وعند اختلاف قيمة الإعانات المستحقة وفقاً لتقديرات المنشأة عن قيمة الإعانات المحصلة من الجهة الحكومية. أو عند تحمل المنشأة لزيادة في نفقات ومصروفات إضافية ناشئة عن عدم الالتزام بتنفيذ السياسات والبرامج الحكومية ، يجب إثبات المكاسب أو الخسائر فور حدوثها.

وفي ظل مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية ، يصبح لدى المنشأة القدرة على تقدير إمكانية حق الجهة الحكومية في استرداد كل أو بعض من الإعانات الحكومية المحصلة وفقاً للظروف المحيطة. وعند التأكد من إمكانية تحقق احتمال استرداد الجهة الحكومية للإعانات أو تخفيض قيمة الإعانات يجب على المنشأة مضاهاة الرصيد الدائن من الإعانات المحصلة مقدماً إن وجد بقيمة الالتزام المستحق عليها للجهة الحكومية ، وإثبات المبالغ التي من حق الجهة الحكومية استردادها كتغير في التقديرات المحاسبية إذا كانت ناشئة عن :

أ) توافر معلومات جديدة لها تأثير على إمكانية التزام المنشأة بتنفيذ متطلبات السياسات أو البرامج الحكومية.

ب) تحقق أحداث جديدة تؤدي إلى تعديل تقديرات الإعانات.

أو يتم إثبات المبالغ التي من حق الجهات الحكومية استردادها كتخفيض في الإيرادات ، أو كخسارة إذا كانت ناشئة عن معلومات كانت متاحة عند اتخاذ القرار ولكنها لم تنفذ.

[فقرة ٤/١/٣ من المعيار المقترح]

### القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية وفقاً للمعيار المقترح

يكون القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية والمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية في هذا الشأن مفيدة في تقييم الموارد الاقتصادية المتاحة ومصادرهما إذا تم إثبات المنح كأحد مصادر الأموال عند توافر الشروط التالية:

(أ) إمكانية التحصيل أو الاستلام للأصول الممنوحة عند درجة مقبولة من الثقة.

(ب) إمكانية التزام المنشأة بتنفيذ السياسات والبرامج الحكومية عند درجة مقبولة من الثقة.

(ج) إمكانية وفاء المنشأة بالالتزام عند درجة مقبولة من الثقة، وإمكانية الالتزام لا تعتبر في حد ذاتها دليلاً كافياً على الوفاء. لفقرة ٣/٢/١/٤ من المعيار المقترح.]

ووفقاً لما جاء بالفقرة (٧٣) من أهداف المحاسبة المالية السعودي، والفقرتين (٥٩٤ و ٥٩٥) من معيار العرض والإفصاح العام السعودي، والتي أشارت إلى ضرورة التمييز بين حقوق أصحاب رأس المال والخصوم، ومن أجل أن تصبح معلومات المنح الحكومية ذات خاصية إعلامية. ينبغي التمييز بين المنح الحكومية الرأسمالية، والمنح الحكومية المشروطة، والمنح الحكومية المقيدة. وذلك عند القياس والإثبات المحاسبي. ولقد اعتمد مشروع المعيار على خاصية استقرار وتام التملك (مدخل فقهي) للتمييز بين أنواع المنح الحكومية؛ ويقصد بهذه الخاصية من الناحية الفقهية استقرار الأصل بيد صاحبه أي المالك له، وإمكانية المالك التصرف في الأصل كيف يشاء حسب اختياره وإرادته، ولا يتعلق بالأصل حق لغير المالك فله غلته ونمائه. ومن ثم تتحقق خاصية استقرار وتام التملك عند توافر ثلاث حقوق هي: حق الملكية، وحق الاستعمال والتصرف، وحق الاختصاص [١٣]. ووفقاً لمشروع المعيار. ينتج عن المزج بين هذه الحقوق الثلاثة بدرجات متفاوتة ثلاثة تباينات رئيسية للمنح الحكومية:

## ١- المنح الحكومية الرأسمالية

وهي تحويلات غير تبادلية مطلقة من الجهة الحكومية إلى المنشأة، تحقق للمنشأة حق الملكية التامة للأصول الممنوحة، وحق الاستعمال والتصرف كيف تشاء بالاتفاق أو البيع أو الاستبدال، وحق الاختصاص؛ فلا حق لغير المنشأة في الأصول الممنوحة. ومن ثم تتحقق خاصية استقرار وتماثل التملك وتصبح الأصول الممنوحة من ممتلكات المنشأة. وفي المقابل يتم قياس المنح الحكومية الرأسمالية على أساس القيمة العادلة للأصول في تاريخ الحصول عليها، وتثبت ضمن حقوق أصحاب رأس المال، وتستمر كذلك فيما بعد تاريخ الحصول عليها [فقرة ١/١/٢/٣ من المعيار المقترح].

## ٢- المنح الحكومية المشروطة

وهي تحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية إلى المنشأة مقرونة بشروط يجب تنفيذها قبل أن تصبح التحويلات مطلقة. ومن ثم فالمنح الحكومية المشروطة تمثل اتفاقات تنشأ حدث يجب تحققه قبل أن تصبح الأصول أو الحقوق المحولة أو العهود منح. فالشرط يعنى ضرورة تحقق حدث غير مؤكد في المستقبل، كما في حالة اشتراط تحويل ملكية الأراضي من الجهة الحكومية إلى المنشأة إذا قامت المنشأة باستصلاح الأراضي خلال اثنا عشر سنة. في هذه الحالة لا تتحقق خاصية تحويلات غير تبادلية مطلقة، لأنه لا يمكن الحصول على تلك التحويلات بدون التضحية بأية أصول أو الوفاء بأية التزامات مقابل ذلك. ومن ناحية أخرى، وجود الشرط دليل موضوعي علمي وجوب إثبات المنح الحكومية المشروطة كالتزام لحين تحقق الشرط. [فقرة ٢/١/٢/٣ من المعيار المقترح].

ولا تحقق المنح الحكومية المشروطة للمنشأة في هذه الحالة حق الملكية التامة للأصول الممنوحة، ولا حق التصرف بالبيع أو الاستبدال، حيث لن تنقل الملكية إلا بعد الوفاء بالشروط والالتزامات التي تقرر عادة بتكاليف رأسمالية تتحملها المنشأة في سبيل ذلك. بينما تحقق المنح الحكومية المشروطة للمنشأة حق الاستعمال وحق الاختصاص.

ومن ثم يتم القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة للأصول الممنوحة في تاريخ الحصول عليها (وفقا لما جاء بالفقرة ٢٩٢ من مفاهيم المحاسبة المالية السعودية). وبعد ذلك يتم قياس المنح الحكومية المشروطة على أساس المبالغ الأصلية التي نشأت بمقتضاها، ويستمر إثباتها كخصوم لحين تحقق الشرط أو ردها إلى الجهة الحكومية. فإذا تحقق الشرط ينبغي إثباتها كمنح حكومية رأسمالية [فقرة ١/٢/٢/٣ من المعيار المقترح]. أما إذا تم ردها إلى الجهة الحكومية فينبغي الأخذ بما جاء في المعيار بشأن المنح الحكومية القابلة للاسترداد.

### ٣- المنح الحكومية المقيدة

وهي تحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية إلى المنشأة مقرونة بقيود مفروضة من الجهة الحكومية على المنشأة، تحدد أو توجه أو تسيطر بها الجهة الحكومية على استعمال الأصول الممنوحة. وعادة تأخذ القيود شكل تعليمات صريحة أو ضمنية الغرض منها:

- ١- التوجيه والسيطرة من قبل الجهة الحكومية على استعمال المنشأة للأصول الممنوحة.
- ٢- التأثير على الطاقة الإيرادية وبالتالي على الأرباح المتوقعة للمنشأة.
- ٣- التأثير على التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة.

في هذه الحالة لا تحقق المنح الحكومية المقيدة للمنشأة حق الملكية إذا لم يتم نقل ملكية الأصول الممنوحة إلى المنشأة، وبالتالي لا تحقق المنح الحكومية المقيدة حق التصرف بالبيع أو الاستبدال، بينما تحقق المنح الحكومية المقيدة حق الاستعمال أو الانتفاع بالمنافع الاقتصادية الكامنة في الأصول الممنوحة وفقا للتعليمات المحددة من قبل الجهة الحكومية. وتحقق كذلك حق الاختصاص في استغلال منافع الأصول الممنوحة في دعم أنشطة محددة خلال فترة محددة بأمانة وكفاية وفعالية تزيد من قدرة المنشأة على الأداء وتحقيق الربحية. ومن ثم يتم القياس المحاسبي للمنح الحكومية المقيدة على أساس القيمة العادلة للأصول الممنوحة في تاريخ الحصول عليها، ويتم إثباتها كأحد عناصر الإيرادات المؤجلة وليس كأحد عناصر الالتزامات [فقرة ٣/١/٢/٣ من المعيار المقترح].



ومن الملاحظ أن معالجة المعيار المقترح للمنح الحكومية المقيدة كإيرادات مؤجلة فيه خروج عن مفاهيم المحاسبة المالية بالمملكة العربية السعودية والتي أشارت إلى أن المعالجة المناسبة للمنح الرأسمالية تكون بإضافة قيمتها لرأس المال من ضمن حقوق الملكية. لذا فإن هذه الدراسة تجد أن المعالجة الأنسب للمنح الحكومية المقيدة قد يكون في معالجتها كمنح حكومية رأسمالية من ضمن حقوق الملكية مع تمييزها عن المنح الرأسمالية الأخرى بإضافة عبارة "المقيدة" لها بحيث تعرض في بند مستقل كـ "منح حكومية مقيدة".

ومن الضروري أيضاً تحديد طبيعة ومدى بقاء الأصول الممنوحة مقيدة وكذلك تحديد تاريخ انتهاء تلك القيود؛ وذلك لسهولة تقدير مدى إمكانية استعمال تلك الأصول بعد انتهاء القيود بإعادة التقييم والتصنيف والتقرير عند انتهاء القيود. وفي تاريخ إقرار انتهاء القيود من قبل الجهة الحكومية، يتم قياس وإثبات المنح الحكومية المقيدة على النحو التالي: إذا كانت المنح الحكومية المقيدة مثبتة كإيرادات مؤجلة وكان من حق الجهة الحكومية استردادها يتم التخلص منها ومن الأصول المقرونة بها بالقيمة الدفترية. أما إذا كانت المنح الحكومية المقيدة مثبتة كإيرادات مؤجلة وكان من حق المنشأة الاحتفاظ بالأصول الممنوحة، يتم إثباتها كمنح رأسمالية ضمن حقوق أصحاب رأس المال بقائمة المركز المالي بالقيمة العادلة للأصول في تاريخ إقرار انتهاء القيود [فقرة ٣/٢/٢/٣ من المعيار المقترح].

وفي ظل ظروف خاصة، عندما يستحق للجهة الحكومية استرداد كل أو بعض المنح الحكومية، تعتبر المبالغ المسجلة كمنح حكومية مشروطة، أو منح حكومية مقيدة قابلة للاسترداد، هي أساس قياس وتسجيل المنح الحكومية المستردة، ولا يتوقف ذلك على طبيعة العملية التي تمت في هذا الشأن. وذلك وفقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٩٦) من مفاهيم المحاسبة السعودية. ويتم إثباتها كخصوم. كما تعتبر القيمة الدفترية للأصول الممنوحة المقرونة بالمنح الحكومية المشروطة أو المنح الحكومية المقيدة القابلة للاسترداد هي الأساس الذي يتبع لقياس وتسجيل قيمة الأصول الممنوحة القابلة للاسترداد. ولا يتوقف هذا الأساس على طبيعة العملية وفقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٩١) من مفاهيم المحاسبة السعودية، ويتم أقفالها في حساب المنح الحكومية المستردة. وفي حالة مطالبة الجهة الحكومية

المنشأة بمبالغ أقل أو أكثر من القيم المسجلة يتم إثبات المكاسب أو الخسائر فور حدوثها [فقرة ٦/٢/٢/٣ من المعيار المقترح].

وعندما تأخذ المنح شكل خدمات ممنوحة، فيجب قبل الإثبات المحاسبي للخدمات الممنوحة أن تتوافر الشروط التالية: (١) أن تساهم الخدمات في إنشاء أصول غير مالية كالمباني والمعدات. وأن تمثل الخدمات مهارات متخصصة ممنوحة من خبراء. (٢) أن تكون الخدمات ذات قيمة سوقية يمكن للمنشأة شراؤها إذا لم تكن الخدمات ممنوحة. (٣) يتم القياس والإثبات المحاسبي للخدمات الممنوحة على أساس القيمة العادلة للخدمات التي حصلت عليها المنشأة خلال الفترة التي تمنح فيها تلك الخدمات أو القيمة التي حددتها الجهة المانحة، أيهما أكثر وضوحاً (وذلك حسب ما جاء في الدراسة المرفقة بمشروع المعيار).

### العرض والإفصاح وفقاً للمعيار المقترح

لقد التزم مشروع المعيار بما جاء بالفقرة (٥٨٥) من معيار العرض والإفصاح العام السعودي وما تضمنه ذلك المعيار من متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حدة والإفصاح العام على الوجه التالي:

### عرض الإعانات الحكومية

تظهر معلومات الإعانات الحكومية في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، التزاماً بما جاء بالفقرات (٨١٢ - ٨١٤) من دراسة معيار العرض والإفصاح. حيث تضمنت قائمة الدخل المعلومات التي تؤثر على نتائج الأعمال، مع الأخذ في الحسبان مدى استمرارية مصادر الإعانات الحكومية كأساس لتبويب وتفصيل المعلومات داخل القائمة. فقد نص مشروع المعيار على ضرورة إظهار البنود التالية للإعانات الحكومية في قائمة الدخل والإيضاحات المتعلقة بها لتوفير الفهم الصحيح للمعلومات المالية: (١) الإعانات الحكومية التي تمنح على أساس منتظم للأنشطة الرئيسية

المستمرة للمنشأة، وتظهر كبنء مستقل ضمن الإيرادات، حتى يمكن المضاهاة مع النفقات والمصروفات والخسائر المقرونة بها. (٢) الإعانات الحكومية التي تمنح لدعم أنشطة العمليات العرضية أو الفرعية والظروف والأحداث الأخرى المؤثرة على المنشأة. وتظهر كبنء مستقل ضمن المكاسب حتى يمكن المضاهاة مع النفقات والمصروفات والخسائر المقرونة بها. (٣) الإعانات الحكومية التي تمنح لأسباب لا ترتبط بعمليات المنشأة، أو تمنح عند تحقق أحداث غير مألوفة وغير متكررة، وتظهر كبنء مستقل ضمن المكاسب من البنوء الاستثنائية. (٤) التمييز بين خسائر الخروج عن الالتزام بتنفيذ متطلبات السياسات والبرامج الحكومية، وخسائر الالتزامات بتنفيذ متطلبات السياسات والبرامج الحكومية وخسائر استرداد الجهة الحكومية لكل الإعانات أو لبعض منها، وذلك في بند مستقل ضمن بنوء قائمة الدخل.

وتتضمن قائمة المركز المالي الإعانات الحكومية المستحقة على أساس التمييز بين الإعانات الحكومية من حيث الاختلاف في درجات السيولة، وفي طبيعتها، وفي أساس قياسها كبنوء منفصلة. وإذا تبين أي تغيير في أسس التصنيف يجب إعادة التصنيف مع توضيح ذلك وتوثيقه. كما تتضمن قائمة المركز المالي الإعانات الحكومية المحصلة مقدما وتخص أكثر من فترة محاسبية ضمن الإيرادات التي تخص أكثر من فترة (الإيرادات المؤجلة)، على أن تظهر الأصول المتداولة قيمة الأصول الممنوحة وتعنون بعنوان مميز. وتتضمن قائمة المركز المالي أيضاً قيمة الإعانات الحكومية المستحقة السداد للجهة الحكومية ضمن الخصوم على أساس التمييز بينها من حيث آجال الاستحقاق وطبيعة الخصوم. أما قائمة التدفقات النقدية، فتظهر قيمة النقد المحصل أو المدفوع عن الإعانات الحكومية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية كبنء مستقل ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما قيمة النقد المحصل من الإعانات الحكومية مقابل توزيعات الأرباح، فتظهر كبنء مستقل ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

## عرض المنح الحكومية

تظهر معلومات المنح الحكومية في كل من قائمة الدخل ، وقائمة المركز المالي ، وقائمة التدفق النقدي ، التزاماً بما جاء بالفقرات (٨١٢ - ٨١٤) من دراسة معيار العرض والإفصاح العام السعودي. ووفقاً لمشروع المعيار. تتضمن قائمة الدخل الجزء المحقق من المنح الحكومية المقيدة على أساس المضاهاة مع الجزء المستفد من خدمات الأصول الممنوحة ، بالإضافة إلى مكاسب أو خسائر استرداد الجهة الحكومية لكل أو بعض المنح الحكومية. أما قائمة المركز المالي ، فتظهر المنح الحكومية الرأسمالية كبنود مستقل من بنود حقوق أصحاب رأس المال ، والمنح الحكومية المشروطة كبنود مستقل من بنود الخصوم ، والمنح الحكومية المقيدة كبنود مستقل من بنود الإيرادات التي تخص أكثر من فترة مالية (الإيرادات المؤجلة).

وعند المضاهاة بين المنح الحكومية والأصول الممنوحة فإن المعيار المقترح يرى ضرورة عنونة الأصول الممنوحة وتمييزها عن غيرها من الأصول ، حيث تبوب الأصول الممنوحة في قائمة المركز المالي وفقاً لخاصية استقرار وتماثل التملك ووفقاً لخصائصها المحددة باتفاقية المنحة إلى ثلاث تبويات رئيسية هي :

- ١- أصول ممنوحة تدرج ضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي إذا كانت المنشأة تتمتع بحق التملك ، وحق الاستعمال والتصرف ، وحق الاختصاص.
- ٢- أصول ممنوحة مشروطة تدرج ضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي إذا كانت المنشأة تتمتع بحق الاستعمال والتصرف وحق الاختصاص وأجل حق الملكية لحين تنفيذ الشروط.
- ٣- أصول ممنوحة مقيدة تدرج ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي ، إذا كانت مدة القيد سنة من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، أو دورة العمليات ، أيهما أطول.
- ٤- وفيما عدا ما تقدم تدرج ضمن الأصول الثابتة إذا كانت أصول ملموسة ، أو تدرج ضمن الأصول الأخرى إذا كانت أصول غير ملموسة.

أما قائمة التدفقات النقدية فيجب أن تتضمن النقد المحصل أو المدفوع عن المنح الحكومية مقابل شراء أو اكتمال تأسيس أو حيازة أصول ثابتة كبنود مستقل من بنود التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية. أما النقد المحصل من المنح الحكومية بغرض تدعيم المقدرة الإيرادية للمنشأة فيظهر كبنود مستقل ضمن بنود التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

### الإفصاح عن الإعانات والمنح الحكومية

أخذ مشروع المعيار بما جاء بالفقرة (٣٣١) من مفاهيم المحاسبة المالية السعودي. التي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن البنود ذات الأهمية النسبية، لما في ذلك من تأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية، أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة. لذلك يجب الإفصاح عن توزيعات الأرباح النقدية الممولة من الإعانات الحكومية، كما يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة الإعانات والمنح الحكومية والمساعدات الحكومية الأخرى التي استفادت أو ستستفيد منها المنشأة، والتي لها تأثير جوهري على نتائج النشاط خلال الفترة أو الفترات المقبلة.

ووفقاً لما جاء بالفقرة (٣٣٤) من مفاهيم المحاسبة المالية، التي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تزيد من منفعة معلومات المحاسبة المالية، فيجب الإفصاح عن حركة حسابات الإعانات والمنح الحكومية، ومكونات المبالغ المستلمة من الجهة الحكومية خلال الفترة. ومكونات رصيد الإعانات والمنح الحكومية نهاية الفترة المالية.

كما أخذ مشروع المعيار أيضاً بما جاء بالفقرة (٥٢٨) من دراسة معيار العرض والإفصاح العام السعودي، حيث أوجب مشروع المعيار ضرورة الإفصاح عن السياسات

المحاسبية الهامة المستخدمة في معالجة الإعانات والمنح الحكومية. وطرق العرض بالتقارير المالية؛ وبما جاء بالفقرات (٥٣٧، ٥٣٨، ٥٤٧ و ٥٤٨) من نفس الدراسة، والتي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية، والإفصاح عن الشروط والالتزامات الطارئة الأخرى التي لم يتم الوفاء بها.

كما أوجب مشروع المعيار ضرورة الإفصاح عن المساهمات من الوعود بالعطاء غير المشروط والخدمات الممنوحة، كما جاء بالمعيار الأمريكي رقم (١١٦) على النحو التالي:

أ) يجب الإفصاح عن القيمة المستحقة التحصيل وفقاً لمدي فترة الاستحقاق (خلال مدة أقل من سنة أو خلال الفترة من سنة إلى خمس سنوات أو خلال فترة أكثر من خمس سنوات).

ب) الإفصاح عن القيمة المتوقع تحصيلها.

ج) الإفصاح عن طبيعة ومدى الخدمات الممنوحة للمنشأة وعن البرامج والأنشطة المستفيدة من تلك الخدمات طالما أن تلك الخدمات قابلة للقياس بدرجة مقبولة من الثقة.

مقارنة المعيار المقترح مع بعض المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالإعانات والمنح الحكومية

اقتصرت مقارنة المعيار السعودي المقترح مع كل من المعايير التالية:

أولاً: المعيار رقم ١١٦: بعنوان المحاسبة عن المساهمات المستلمة والمساهمات المسلمة Accounting for Contribution Received and Contribution Made. الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي [١٤].

ثانياً: المعيار رقم ٤: بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية Accounting for government grants, الصادر عن مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة. (ASB) لسنة ١٩٧٣م و المعدل بالمذكرة الإيضاحية رقم (ED 43) الصادرة في سنة ١٩٨٨م [١٥].

ثالثاً: المعيار رقم ٢٠ : بعنوان محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات

الحكومية Accounting for government grants and disclosure of government assistance الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) [حالياً مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)] [١٦].

سيتم التركيز في هذا القسم من الدراسة على إبراز الفرق بين هذه المعايير في الجوانب التالية: تعريف الإعانات والمنح الحكومية، نطاق وهدف المعيار، أسس القياس والإثبات المحاسبي، العرض والإفصاح المحاسبي. ويوضح جدول المقارنة المرفق بدراسة مشروع المعيار\* [٢] أيضاً مقارنة تفصيلية مبوبة حسب مواضيع المعيار المقترح، وما يقابل كل منها في المعايير الثلاثة الأخرى المقارنة.

### تعريف الإعانات والمنح الحكومية

خلافًا للمعيار السعودي المقترح، لم يتناول المعيار الأمريكي الإعانات والمنح الحكومية على وجه التحديد، بل تناول المساهمات في شكل التحويلات غير التبادلية المجانية، وغير المشروطة من الغير إلى المنشأة، من أصول نقدية وأصول أخرى بما فيها الوعود بالعطاء والخدمات الممنوحة والأعمال الفنية والأدبية ذات القيمة التاريخية أو الأثرية\*. ولم يميز

\* (يمكن الإطلاع عليه من على موقع الهيئة على الانترنت [www.scopa.org.sa](http://www.scopa.org.sa) : أو من معد الدراسة على العنوان البريدي : [alheizan@fmm.psc.edu.sa](mailto:alheizan@fmm.psc.edu.sa)) أيضاً مقارنة تفصيلية مبوبة حسب مواضيع المعيار المقترح، وما يقابل كل منها في المعايير الثلاثة الأخرى المقارنة.

\* تتضمن المساهمات وفق المعيار الأمريكي تحويلات من الأصول النقدية والأصول الأخرى من استثمارات وأراضي ومباني وتسهيلات ومواد خام ومخزون سلعي وأصول معنوية بما فيها الوعود بالعطاء غير المشروط والخدمات الممنوحة والأعمال ذات القيمة التاريخية أو الفنية أو الأدبية أو الأثرية. ويشترط في المساهمات من الوعود بالعطاء غير المشروط أن يتوافر فيها الدليل الكافي في صورة وثائق مثبتة للوعد وأن يتوافر فيها خصائص

المعيار البريطاني أيضا بين الإعانات والمنح الحكومية، ولكنه ميز بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية. وعرف هذا المعيار المنح الحكومية بأنها المساهمات القابلة للقياس المحاسبي والتي تحصل عليها المنشأة مقابل الالتزام بتنفيذ متطلبات محددة من الجهات الحكومية. كما عرف المساعدات الحكومية بأنها المساعدات الأخرى بخلاف المنح الحكومية، والتي تشمل ما تنفقه الجهة الحكومية في صورة خدمات استشارية أو خدمات إدارية أو قروض ممنوحة أو ضمانات. كذلك لم يميز المعيار الدولي مباشرة بين الإعانات والمنح الحكومية، ولكنه ميز بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية. وقد عرف المنح الحكومية بأنها المساعدات الحكومية التي تقدمها الجهات الحكومية في صورة موارد تحصل عليها المنشأة مقابل الالتزام في الفترة الحالية، أو في فترة تالية بتنفيذ سياسات، أو برامج حكومية ذات تأثير مباشر على السياسات التشغيلية والاستثمارية للمنشأة. أما المساعدات الحكومية فهي تتمثل في أعمال تخططها الجهة الحكومية بغرض توفير منافع اقتصادية لمنشأة معينة ذات خصائص معينة، وخدمات غير قابلة للقياس المحاسبي، وقروض بدون فوائد أو بفوائد بسيطة؛ وكذلك ما تنفقه الجهات الحكومية في سبيل بناء البنية الأساسية للمجتمع. وقد ميز المعيار الدولي بين المنح الحكومية المتعلقة بالموجودات، (أي المنح الحكومية التي تأخذ صورة نقل ملكية لموجودات عينية مثل الأراضي أو أي موارد اقتصادية أخرى تحصل عليها المنشأة من الجهة الحكومية)، والمنح الحكومية المتعلقة بالدخل (أي المنح الحكومية التي تتم على أساس منتظم على مدار عدة فترات)، والمنح الحكومية المتعلقة بقروض (تتعهد فيها الجهة الحكومية بموجب شروط معينة بإعفاء المنشأة من تسديدها).

في حين أن المعيار السعودي المقترح - والدراسة المرفقة به - ميز بين الإعانات الحكومية، والمنح الحكومية والمساعدات الحكومية الأخرى. وقد عرف الإعانات والمنح الحكومية بأنها تحويلات من جهة حكومية إلى المنشأة في شكل أصول نقدية، وأصول غير نقدية، وتخفيض أو تسوية لالتزامات مستحقة على المنشأة للجهة الحكومية مقابل التزام



المنشأة بتنفيذ سياسات وبرامج حكومية محددة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وقد ميز الإعانات الحكومية عن المنح الحكومية، بأن الأولى مصادر للدخل، بينما الثانية مصادر للأموال. كما عرف المساعدات الحكومية بأنها نفقات حكومية بغرض تحقيق منفعة اقتصادية عامة دون مقابل من المنشأة.

### نطاق وهدف المعيار

جاء نطاق المعيار السعودي المقترح من الشمولية والتكامل والتناسق مع متطلبات بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح، في المملكة العربية السعودية. ومن ثم فإن هذا المعيار المقترح يتفق مع ما جاء به كل من المعيار الأمريكي والمعيار البريطاني والمعيار الدولي؛ فكل من هذه المعايير يحقق التكامل والتناسق مع الإطار الفكري المحاسبي في كل منهم. فجميع المعايير تتفق في أن نطاق المعيار يحدد أسس المحاسبة والتقارير أو المعالجة والإفصاح، ولكن المعيار السعودي كان أكثر تركيزاً في تحديد أسس القياس والإثبات والعرض والإفصاح. ولكن من الملاحظ أن هناك اختلافات بين هذه المعايير فيما يتعلق بمحددات نطاق المعيار بما يتناسب مع البيئة المحيطة بالمعيار، وهدف المعيار، كما هو موضح بجدول المقارنة في مشروع المعيار.

ويتفق المعيار السعودي المقترح مع أهداف المحاسبة في المملكة، فمن خلال تحديد احتياجات المستفيدين وطبيعة المعلومات الواجب توافرها يجب تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين، والقياس الدوري للدخل، وتقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها، وأيضاً معلومات عن التدفق النقدي؛ بالإضافة إلى المعلومات التي تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي. لذلك فإن المعيار السعودي قد هدف، إلى تحديد متطلبات قياس وإثبات وعرض إفصاح الإعانات والمنح الحكومية، بحيث تظهر القوائم المالية بقائمة المركز المالي بنتائج الأعمال. وهو يتفق إلى حد كبير مع ما جاء بأهداف المعايير الثلاثة الأخرى. فالمعيار الأمريكي يهدف إلى تحسين

وتطوير منفعة التقارير المالية، وتناول تحديدا نقاط أساسية لتحقيق ذلك. أما المعيار البريطاني فيهدف إلى أفضل معالجة محاسبية للمنحة والمساعدات الحكومية مع التفسير للمصطلحات وكيفية العرض والإفصاح، وإن كان هناك تباين في مضمون بعض المصطلحات. في حين أن المعيار الدولي يهدف إلى تحديد أسس التسجيل والعرض والإفصاح للمنحة الحكومية والمساعدات الأخرى، مع ضرورة التمييز بين المنح المتعلقة بالموجودات (الأصول) والمنح المتعلقة بالدخل والمنح المستردة.

### أسس القياس والإثبات المحاسبي

لقد أهتم المعيار السعودي المقترح بتحديد القاعدة العامة في قياس الإعانات وهي القيمة العادلة للأصول التي تم الحصول عليها، ثم نص المعيار على ضرورة قياس وإثبات الإعانات والتغيرات التي تطرأ عليها حسب مصدر الإعانة وصيغة الحدث الذي أدى إلى تحققها. لذلك تم التمييز بين الإعانات ذات الصلة بالعمليات الرئيسية المستمرة، والإعانات ذات الصلة بالعمليات العرضية والفرعية، والإعانات ذات الصلة بالظروف الاستثنائية، والإعانات القابلة للاسترداد، وكذلك الإعانات المحصلة مقدما؛ ويؤجل التسجيل حين تحقق الشروط.

كما حدد القاعدة الأساسية في قياس وإثبات المنح الحكومية على أساس أن قيمة المنحة تعادل القيمة العادلة للأصول الممنوحة عند الحصول على الأصول، وعند الإثبات ميز بين المنح الحكومية على أساس طبيعة الحدث المقرون بالتحويلات، وميز بين ثلاث أنواع هي: المنح الرأسمالية، والمنح المشروطة، والمنح المقيدة. كذلك حدد القاعدة الأساسية في القياس بعد اقتناء الأصول على أساس: التكلفة التاريخية للمنح الرأسمالية والأسعار الأصلية للمنح المشروطة والقيمة النقدية للأصول الممنوحة المقيدة غير المستنفذة والقيمة المتناسبة مع التكاليف المستفيدة للمنح المقيدة المستنفذة والقيمة الدفترية للمنح التي من حق الحكومة استردادها.

وقد التزم المعيار السعودي المقترح في القياس والإثبات بما جاء بأهداف ومفاهيم المحاسبة المالية في المملكة ، حيث التزم بمدخل الأصول والخصوم في تحديد مفاهيم الإعانات والمنح والتغيرات التي تطرأ عليها ؛ كما التزم المعيار السعودي بمدخل رأس المال النقدي في تحديد متى يتم القياس وبما يقيم العنصر من أجل القياس الملائم لصافي الدخل.

في المعيار الأمريكي (كما هو مفصل في الجدول بمشروع المعيار) ، لم يختلف أساس القياس عن ما جاء في المعيار السعودي عندما تم تحديد القاعدة العامة في قياس المساهمات بالقيمة العادلة للأصول التي تم الحصول عليها. ثم ميز المعيار الأمريكي بين نوعية المساهمات على النحو التالي :

- ١- المساهمات من الأصول النقدية وغير النقدية.
- ٢- المساهمات من الوعود بالعطاء المشروط وغير المشروط.
- ٣- المساهمات من الخدمات.
- ٤- المساهمات من الأعمال التجميعية والمقتنيات الفنية والتاريخية والأثرية.
- ٥- المساهمات المقيدة والمساهمات غير المقيدة.

ويتم القياس والإثبات المحاسبي على أساس القيمة العادلة للأصول النقدية والأصول غير النقدية عند الحصول عليها. حيث تثبت المساهمات الممنوحة كإيرادات أو مكاسب في تاريخ الاستحقاق أو الاستلام للأصول أو التخفيض والتسوية للالتزامات وفقا لنوع وطبيعة المساهمات. أما المساهمات المشروطة بشروط واضحة محددة فيتم إثباتها كالتزامات لحين تحقق الشرط. ويتم إثبات المساهمات المقيدة بتعليمات محددة خلال فترة تالية كإيرادات مؤجلة.

وقد تناول المعيار الأمريكي بالتفصيل المعالجة المحاسبية للوعود بالعطاء غير المشروط والوعود بالعطاء المشروط. وأوجب تأجيل الاعتراف بالوعود بالعطاء المشروط كإيرادات لحين تحقق الشروط. كما أوجب أيضا تقييم المساهمات النقدية من الوعود بالعطاء غير المشروط طويلة الأجل بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة عند معدل

خضم مناسب مرجح بالمخاطر المحيطة بالعتاء. أما المساهمات النقدية من الوعود بالعتاء غير المشروط قصيرة الأجل المتوقع تحصيلها خلال فترة أقل من سنة فيتم التقييم بصافي القيمة القابلة للتحقق.

كذلك أوجب هذا المعيار ضرورة التمييز بين المساهمات المقيدة بقيود دائمة والمساهمات المقيدة بقيود مؤقتة والمساهمات غير المقيدة عند إثباتها كإيرادات تخص الفترة المالية كل حسب نوعه ؛ مع ضرورة تحديد فترة التقيد بتنفيذ التعليمات.

وجدير بالذكر أن المعيار الأمريكي لم يرد به نص صريح يتناول معالجة المساهمات المستردة، ولكن ورد نص صريح بأن الوعود بالعتاء المشروط يجب ألا تقيد كإيرادات حتى يتحقق الشرط (وهذا يعني أنه لا توجد مساهمات مستردة). بعكس المساهمات المشروطة والتي تقيد كالالتزامات حين تحقق الشرط.

وخلافاً عن المعيار السعودي المقترح نص المعيار الأمريكي على ضرورة إثبات كافة أنواع المساهمات عند تحققها كإيرادات تخص الفترة المالية، وذلك اتفاقاً مع مبدأ الدخل الشامل الذي يأخذ به فكر المحاسبة المالية الأمريكي؛ حيث يتضمن الدخل الشامل للمنشأة في أمريكا كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة معينة عدا التغيرات الناتجة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم. وطبقاً لهذا المفهوم فإن المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين تعتبر دخلاً للمنشأة؛ وعليه فإن كافة المنح التي تحصل عليها المنشأة سواء كانت منح إيرادية (الإعانات) أو منح رأسمالية (المنح) تعتبر من عناصر الدخل. هذا على عكس مفهوم صافي الدخل في المملكة العربية السعودية والذي يحدد الدخل وفقاً لدخل الأصول والخصوم. فالدخل يتضمن فقط قيمة المنح الإيرادية ويستبعد منه قيمة المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين، حيث تضاف قيمة المنح الرأسمالية إلى رأس المال الذي يجب المحافظة عليه سليماً.

أما المعيار البريطاني فقد أخذ بمفهوم الحيلة والحذر قبل القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية، حيث يؤجل القياس والإثبات المحاسبي لحين التحقق من كمل من:

إمكانية تحويل الأصول من الهيئات الحكومية إلى المنشأة بدرجة مقبولة من الثقة. وإمكانية التزام المنشأة بتنفيذ الشروط المقررة بالمنح الحكومية بدرجة مقبولة من الثقة. وتختلف المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية وفقاً لطبيعة المنحة وشروطها والظروف المحيطة بها، في المعيار البريطاني حيث ميز بين المنح على أساس: طبيعة النفقة إيرادية أم غير إيرادية أو رأسمالية ومنح مخصصة لنفقات محددة ومنح غير مخصصة لنفقات محددة. حيث يتم القياس والإثبات المحاسبي على أساس القيمة العادلة للأصول الممنوحة. وتثبت كإيرادات عند الاستحقاق، وتسرى عليها الضريبة عند التحصيل. كما تتم المضاهاة بين قيم المنح الحكومية وقيم النفقات المقررة بها على النحو التالي: مضاهاة المنح الحكومية المخصصة للأهداف المالية، ومضاهاة المنح الحكومية المخصصة لأهداف غير مالية. فإذا كانت المنح الحكومية مخصصة لأهداف مالية ولتغطية نفقات محددة بالذات سواء كانت النفقة إيرادية أو رأسمالية أو خليط بينهما فيجب مضاهاة المنح الحكومية بتلك النفقات المحددة وإثباتها في نفس فترة تحقق النفقة. أما إذا كانت المنح الحكومية غير مخصصة لنفقات محددة كدعم للوحدة المحاسبية، أو كمساعدة في خلق فرص وظيفية فيجب مضاهاة المنح الحكومية بالتكاليف المحققة للغرض. وإذا كانت المنح الحكومية مخصصة لأهداف غير مالية فيجب تقدير وتحديد تكاليف تحقيق هذه الأهداف ومضاهاة المنح الحكومية بتلك التكاليف على أسس موضوعية.

وقد أتاح هذا المعيار بديلين للإثبات المحاسبي في حالة حصول المنشأة على منح حكومية في شكل أصول ثانية وهما:

(أ) إثباتها كإيرادات مؤجلة تستنفذ خلال العمر الإنتاجي المتوقع للأصول الممنوحة.

(ب) حسم المنحة من تكلفة الشراء أو اتباع الأصول الممنوحة.

ولكن قانون الشركات البريطاني الزم المنشآت باتباع الطريقة الأولى.

كذلك ميز المعيار البريطاني بين المنح التي ترد إلى الجهة الحكومية والالتزامات الناتجة عن رد المنح إلى الحكومية، وإلزام الشركات بضرورة تكوين مخصص لمواجهة الخسائر أن وجدت.

أما المعيار الدولي فقد اشترط من أجل القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية توافر الدليل المعقول على أن: المنشأة ستفي بشروط المنح الحكومية. والمنح سيتم الحصول عليها. والمنشأة ستلتزم بكافة الشروط. وتختلف المعالجة المحاسبية وفقاً لطبيعة الأصول الممنوحة ومدى تكرار المنح الحكومية. ويتم القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية التي تحصل عليها المنشأة بصفة منتظمة متكررة خلال فترة أو عدة فترات محاسبية على أساس قيمة التكاليف التي تتحمل بها المنشأة مقابل الوفاء بالالتزامات المحددة على أساس الاستحقاق ومفهوم المضاهاة. ومن ثم تحدد قيمة المنح الحكومية على أساس قيمة التكاليف والمصروفات المقررة بها والمحقة خلال الفترة. وثبتت المنح الحكومية كإيراد يخص نفس الفترة.

ويتم القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية المتعلقة بالموجودات على أساس القيمة العادلة للموجودات العينية، ومن ثم تتم المحاسبة عن كل من المنحة والموجودات بهذه القيمة. ويجوز القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية بالقيم الرمزية. وإذا كانت المنح الحكومية متعلقة بأصول قابلة للاستهلاك فيجب إثبات المنح الحكومية المحققة محاسبياً خلال الفترة كإيراد في نفس الفترة التي يستهلك فيها الأصل على أساس تناسب مع مصروف الاستهلاك الذي تحمل به الفترة. أما إذا كانت المنح الحكومية متعلقة بأصول غير قابلة للاستهلاك واقترنت بالتزامات محددة يجب الوفاء بها فيتم القياس والإثبات على أساس التكاليف التي تحملت بها المنشأة في سبيل الوفاء بالالتزامات. مع إثبات المنح الحكومية كإيراد خلال نفس الفترة التي تحققت فيها التكاليف.

ووفقاً للمعيار الدولي لا يجب إثبات المنح الحكومية وفقاً للأساس النقدي إلا إذا لم يوجد أي أساس لتخصيص المنح الحكومية على الفترات المحاسبية سوى التخصيص

على أساس التحصيل النقدي. ويتم القياس والإثبات المحاسبي للمنح الحكومية في حالة الدعم المالي الفوري في ظروف استثنائية على أساس القيمة المستحقة للمنشأة خلال الفترة التي تستحق فيها المنشأة الدعم. أما في حالة التعويضات عن مصروفات وخسائر سنوات سابقة فيتم على أساس قيمة تلك التعويضات وتثبت المنح الحكومية كإيراد خلال الفترة التي يتوافر فيها شروط الاستحقاق ضمن البنود غير العادية.

وعندما يكون للجهة الحكومية الحق في استرداد كل أو بعض من المنح الحكومية إذا لم تلتزم المنشأة بتنفيذ شروط اتفاقية المنحة. فإنه يجب إثبات المنح النقدية المستحقة السداد للجهة الحكومية كتعديل للتقديرات المحاسبية بينما يجب إثبات المنح غير النقدية المستردة إما عن طريق زيادة قيمة الموجودات أو عن طريق تخفيض رصيد الدخل المؤجل بقيمة المنح المستردة مع إثبات الزيادة بمجموع الاستهلاك كمصروف استهلاك على أن يؤخذ في الحسبان احتمال تناقص منفعة القيم الجديدة المضافة للأصول.

## العرض

يتميز المعيار السعودي المقترح بالالتزام بمتطلبات العرض ووفقاً لما جاء بمعيار العرض والإفصاح بالملكة، بما يؤدي إلى تقليل التفاوت في درجات التفصيل، ويتميز بالربط بين مقتضيات التفصيل والتبويب وبين احتياجات مستخدمي المعلومات المالية. وانطلاقاً مما سبق، فقد ركز المعيار المقترح على الأسس الرئيسية التي تحدد كيفية عرض الإعانات والمنح الحكومية. وحدد ترتيب عرض معلومات الإعانات في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي بما سبق مع طبيعة الأحداث ومراحل العرض لكل من القوائم الثلاث بدرجة من الشمولية والوضوح والتكامل، بما يوفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات الملائمة في تقييم أداء المنشأة واتخاذ القرارات، وبما يحد من تباين طرق العرض بسبب تعدد خلفيات المحاسبين والمراجعين.

وعند المقارنة بما جاء بالمعيار الأمريكي فلا يوجد نص صريح يتناول أسس العرض بالقوائم المالية. فلم يرد بالمعيار الأمريكي نص صريح يدل على عرض المساهمات بالقوائم المالية، وإن كان قد ورد نص ضمني، وهو الاعتراف بجميع أنواع المساهمات كإيرادات، أو مكاسب خاصة بالفترة محل الاستحقاق، أو الاستلام للأصل والتخفيض والتسوية للالتزام وفقاً لنوع وطبيعة المساهمة.

أما في المعيار البريطاني فلم يرد نص صريح على عرض المنح الحكومية بقائمة الدخل، وإن كان هناك عدد من النصوص الضمنية في هذا المعيار هي: (١) مضاهاة المنح الحكومية بالنفقات المقرونة بها في نفس فترة تحقق النفقة. (٢) أنه في حالة الدعم المالي الفوري في ظروف استثنائية، وحالة تمويل أنشطة عامة خلال فترة محددة وحالة تعويض خسائر فترة معينة تعد تلك المنح الحكومية من مصادر الدخل. (٣) وجوب الاعتراف بالمنح الحكومية في حساب الأرباح والخسائر في الفترة المتوقع سدادها إذا تبين عدم إمكانية سدادها خلال فترة استحقاقها. (٤) وجوب تحميل حساب الأرباح والخسائر بالقيمة غير المستنفذة المؤجلة من المنح الحكومية عند مطالبة الجهة الحكومية المنشأة بكل أو جزء من المنح الحكومية، وتعالج كبنود استثنائية. أما فيما يتعلق بعرض المنح الحكومية بقائمة المركز المالي، فقد جاء في المعيار البريطاني نص صريح بعرض المنح الحكومية التي حصلت عليها المنشأة ولم يعترف بها في حساب الأرباح والخسائر كبنود مستقل بقائمة المركز المالي ضمن الإيرادات المؤجلة وفقاً لأحد البديلين التاليين، في حالة الأصول الثابتة: البديل الأول (الذي أخذ به نظام الشركات البريطاني) وهو عرض المنح الحكومية بقائمة المركز المالي ضمن الإيرادات المؤجلة وعرض الأصول الممنوحة بالقيمة الدفترية بقائمة المركز المالي ضمن الأصول. أما البديل الثاني فهو حسم قيمة المنح الحكومية من تكلفة شراء أو إنتاج الأصول الممنوحة بقائمة المركز المالي عند المضاهاة مع الأصول الممنوحة.

في المعيار الدولي، من جانب آخر، نجد أنه قد تضمن عدد من النصوص الصريحة تتعلق بعرض المنح الحكومية. (١) النص الأول، يتعلق بعرض المنح الحكومية المتعلقة



بالدخل ضمن عناصر قائمة الدخل وفقاً لأحد البديلين التاليين: البديل الأول، وهو عرض المنح الحكومية في بند مستقل أو تحت عنوان هو الدخل من مصادر أخرى. أما البديل الثاني، فهو عرض المنح الحكومية بحسم قيمة المنح الحكومية من قيمة المصروفات المقرونة بها. (٢) النص الثاني، يتعلق بعرض المنح الحكومية المتعلقة بالموجودات العينية في قائمة المركز المالي وفقاً لأحد البديلين: البديل الأول، هو عرض المنح العينية كإيرادات مؤجلة، والبديل الثاني، وهو حسم قيمة المنح الحكومية من قيمة الموجودات بقائمة المركز المالي عند المضاهاة مع الأصول الممنوحة. (٣) النص الثالث، ويقضى بوجوب عرض التأثير الجوهري على التدفقات النقدية الناتجة عن شراء الموجودات واستلام المنح الحكومية في قائمة التدفق النقدي في بنود مستقلة. وعليه فإن جود عدد من البدائل بالمعيار الدولي يرجع إلى طبيعة المعيار الدولي، والتزام العديد من الدول بتطبيقه، لذلك تعددت الاختيارات حتى تتحقق المرونة. وهذا يمثل وجه اختلاف أساسي بين المعيار السعودي المقترح والمعيار الدولي؛ ففي المعيار السعودي لا توجد بدائل عرض، ولا توجد خيارات، فقد حدد المعيار مسار واحد بهدف تحقيق خاصية مقابلة المعلومات بغرض المقارنة والفهم.

## الإفصاح

التزم المعيار السعودي في الإفصاح بأسس الإفصاح الوارد ذكرها بمعيار العرض والإفصاح في المملكة، حيث نص على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتغيرات في قيم الإعانات والمنح الحكومية، وأسس التوبين والشروط والالتزامات الطارئة التي لم يتم الوفاء بها في ظل اعتبارات الأهمية النسبية.

بالنسبة للمعيار الأمريكي، فقد ورد به نص صريح يوجب الإفصاح عن كل من المساهمات من الوعود غير المشروطة كما يلي: قيمة الوعود المستحقة التحصيل (مع التمييز بين فترات الاستحقاق: الفترة أقل من سنة، ومن سنة إلى خمس سنوات. وأكثر من

خمس سنوات)، والقيمة المتوقع عدم تحصيلها من الوعود المستحقة التحصيل. كما ورد نص صريح يوجب على الوحدة المحاسبية التي تمنح لها الخدمات أن تحدد البرامج والأنشطة التي سوف تستخدم في إنجازها تلك الخدمات موضحة طبيعة ومدى الخدمات الممنوحة والفترة التي ستمنح فيها هذه الخدمات والقيمة المعترف بها كإيرادات خلال الفترة.

وفى المعيار البريطاني ورد نص صريح بالآتي: يجب أن تفصح القوائم المالية عن السياسة المحاسبية المطبقة خلال الفترة أو الفترات التي يجعل فيها حساب الأرباح والخسائر دائناً بقيمة المنح الحكومية التي تم الحصول عليها. كما يجب الإفصاح عن المنح الحكومية ذات التأثير الجوهري على نتائج النشاط خلال الفترة أو الفترات المقبلة. أيضاً يجب الإفصاح عن طبيعة وآثار المساعدات الحكومية بخلاف المنح الحكومية ذات التأثير الجوهري على نتائج الفترة سواء كانت في صورة خدمات استشارية أو إدارية أو قروض ممنوحة، أو ضمانات. ويجب الالتزام بما جاء بالمعيار البريطاني رقم ١٨ (محاسبة الالتزامات المحتملة أو الشريطة) عند الاعتراف بالمنح الحكومية المستحقة السداد للجهة الحكومية في حدود القيمة المستحقة مع الإفصاح عن الاسترداد المتوقع التنازل عنه.

أما المعيار الدولي، فقد ورد به نص صريح بما يلي: ينبغي الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية وطرق العرض في التقارير المالية. كما ينبغي الإفصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية التي تظهر بالتقارير المالية مع الإشارة إلى المساعدة الحكومية التي تحقق منافع مباشرة للمنشأة. أيضاً ينبغي الإفصاح عن الشروط والالتزامات التي لم يتم الوفاء بها وسبق الاعتراف بها.

وترتيباً على ما تقدم، فإن مقارنة محتويات المعيار السعودي مع ما جاء في المعايير الأخرى، يتضح أنه يوجد اتفاق إلى حد كبير مع ما يتطلبه أسس الإفصاح في كل منها، وفي هذا توثيق لما يعتبر هاماً من المعلومات من أجل إعطاء صورة كاملة لمستخدمي القوائم المالية؛ والاختلاف البسيط يتواجد فيما يجب الإفصاح عنه من معلومات. فمشروع المعيار السعودي، يفضل الإفصاح عن طبيعة ومدى وعدد وحركة حسابات وأرصدة الإعانات

والمنح؛ والمعيار الأمريكي، يفضل الإفصاح عن البرامج والأنشطة المستخدمة فيها تلك المساهمات؛ والمعيار البريطاني، يفضل الإفصاح عن المنح الحكومية والمساعدات الأخرى ذات الأهمية النسبية؛ أما المعيار الدولي، فيفضل الإفصاح عن طبيعة ومدى وعدد المنح الحكومية والمساعدات الأخرى ذات الصلة المباشرة بالمنشأة.

### الخاتمة والتوصيات

تناولت هذه الدراسة استعراض وتحليل مشروع معيار الإعانات والمنح الحكومية الصادر حديثاً من لجنة معايير المحاسبة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالملكة. وقد تم تحديد نطاق وإعداد المعيار المقترح في ضوء الالتزام بما جاء في بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية والمعايير الأخرى ذات العلاقة في المملكة، وكذلك تم الاسترشاد بما جاء في المعايير الأجنبية ذات الصلة والتي أصدرتها الهيئات المهنية الأخرى. ولقد تم مقارنة المعيار السعودي المقترح ببعض المعايير المماثلة وعلي وجه التحديد المعيار الأمريكي رقم (١١٦)، والمعيار البريطاني رقم (٤)، والمعيار الدولي رقم (٢٠). ولقد ركزت الدراسة المقارنة على الجوانب التالية: تعريف الإعانات والمنح الحكومية، ونطاق وهدف المعيار، وأسس القياس والإثبات المحاسبي، وكذلك العرض والإفصاح المحاسبي.

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

١- توضح نتائج الدراسة أنه يوجد اتفاق بين المعايير المحاسبية المختلفة على ضرورة وجود معيار محاسبي خاص بالإعانات والمنح الحكومية، خاصة عندما يكون للإعانات والمنح الحكومية تأثير جوهري على مؤشرات تقييم أداء المنشأة. كما تتضح أهمية هذا المعيار في تحديد مفاهيم العناصر المرتبطة بالإعانات والمنح الحكومية، وأسس القياس والإثبات المحاسبي للعمليات المتعلقة بها؛ وكذلك أسس العرض والإفصاح عن المعلومات والتقارير المالية. وهذه تعد أمور هامة تزيد من منفعة التقارير المالية عند أدنى درجات التكلفة المتوقعة.

٢- توضح الدراسة أن نطاق المعيار السعودي المقترح قد جاء من الشمولية والتناسق مع متطلبات بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة، ومعيار العرض والإفصاح بالملكة العربية السعودية؛ كما يتفق هذا المعيار مع كل من المعيار الأمريكي، والمعيار البريطاني، وكذلك المعيار الدولي. فكل من هذه المعايير يهدف إلى تحقيق التكامل والتناسق مع الإطار الفكري المحاسبي في كل منهم، وإن كان المعيار السعودي يبدو أكثر تركيزاً في تحديد أسس القياس، والإثبات، والعرض والإفصاح، وفقاً لظروف بيئة الأعمال في المملكة.

٣- لقد أخذ مشروع المعيار السعودي المقترح بما جاء من دراسة معيار العرض والإفصاح العام السعودي، حيث أوجب مشروع المعيار ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المستخدمة في معالجة الإعانات والمنح الحكومية، وطرق العرض بالتقارير المالية وفقاً لطبيعة كل منها. كما أخذ مشروع المعيار بما جاء من مفاهيم المحاسبة المالية السعودي، والخاصة بضرورة الإفصاح عن البنود ذات الأهمية النسبية، وتوزيعات الأرباح النقدية الممولة من الإعانات الحكومية، كما يجب الإفصاح عن طبيعة ومدة الإعانات والمنح الحكومية، والمساعدات الحكومية الأخرى التي استفادت أو ستستفيد منها المنشأة، والتي لها تأثير جوهري على نتائج النشاط خلال الفترة، أو الفترات المقبلة.

٤- توضح نتائج التحليل المقارن بين مشروع المعيار السعودي المقترح والمعايير المحاسبية الأخرى في القياس والإثبات المحاسبي للإعانات والمنح الحكومية، أنه يوجد اتفاق بين المعيار السعودي والمعيار الأمريكي فيما يتعلق بشروط الاعتراف بالإعانات، والتحصيل أو الإضافة إلى موارد المنشأة. بينما يختلف مشروع المعيار السعودي عن المعيار الأمريكي في قياس وإثبات وتبويب أنواع الإعانات والمنح وفقاً لمنهج الدخل أو منهج رأس المال. فقد نص المعيار الأمريكي على ضرورة إثبات كافة أنواع المساهمات (المنح والمساعدات الحكومية) عند تحققها كإيرادات تخص الفترة المالية، وذلك اتفاقاً مع مبدأ الدخل الشامل الذي يأخذ به فكر المحاسبة المالية الأمريكي، في حين أن المعيار السعودي المقترح التزم في القياس والإثبات بما جاء بأهداف ومفاهيم المحاسبة المالية في المملكة، فقد

التزم المعيار السعودي بمدخل الأصول والخصوم في تحديد مفاهيم الإعانات والمنح الحكومية، والتغيرات التي تطرأ عليها، كما التزم بمدخل رأس المال النقدي في تحديد متى يتم القياس، وكيف يقيم العنصر من أجل القياس الملائم لصافي الدخل. كما توضح نتائج الدراسة أن المعيار البريطاني يتفق مع المعيار الدولي في الاعتراف بالمنح الحكومية كجانب دائن يظهر بقائمة المركز المالي للمنشأة، كإيراد مؤجل، وهذا ما أخذ به مشروع المعيار السعودي في معالجة المنح الحكومية المقيدة.

٥- يتبين من هذه الدراسة أن نطاق وهدف المعيار المحاسبي السعودي المقترح عن الإعانات والمنح الحكومية يتفق إلى حد كبير مع أهداف المعايير المحاسبية الثلاثة الأخرى. فالمعيار السعودي المقترح، كما سبق الذكر، يتصف بالشمولية والتكامل والتناسق مع متطلبات بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة، ومعيار العرض والإفصاح في المملكة العربية السعودية؛ وفي هذا الصدد يتفق مع المعيار الأمريكي الذي يهدف إلى تحسين وتطوير منطقة التقارير المالية. أما فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمساعدات والمنح الحكومية فهناك تباين بين المعيارين. فعلى حين يفضل المعيار السعودي ضرورة الإفصاح عن طبيعة وعدد وحركة حسابات وأرصدة الإعانات والمنح الحكومية، فإن المعيار الأمريكي يوضح الإفصاح عن البرامج والأنشطة المستخدمة فيها تلك المساهمات الحكومية. ويتفق مشروع المعيار السعودي مع المعيار البريطاني، وأن كان الأخير يؤكد على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنح الحكومية والمساعدات الأخرى ذات الأهمية النسبية. وأخيراً نجد أن المعيار السعودي المقترح يتفق مع المعيار الدولي في ضرورة تحديد أسس التسجيل والعرض والإفصاح للمنح الحكومية والمساعدات الأخرى. وأن كان المعيار الدولي يفضل ضرورة الإفصاح عن طبيعة ومدى وعدد المنح الحكومية والمساعدات الأخرى ذات الصلة المباشرة بالمنشأة، وضرورة التمييز بين المنح المتعلقة بالموجودات (الأصول)، والمنح المتعلقة بالدخل، والمنح المستردة.

وترتيباً على ما تقدم فإن نتائج هذه الدراسة تشير إلى أنه من الضروري العمل على إصدار معيار للمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية، لخصوصية هذه المعلومة والحاجة الضرورية إلى قياسها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم والتقارير المالية، وتحقيقاً لمنفعة المعلومات المالية في تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات عند أدنى تكلفه ممكنة. ولذا فإن هذه الدراسة توصي بضرورة تبني المعيار المقترح، تحقيقاً لمنافع التنسيق بين طرق المعالجة المحاسبية، وتدني التضارب أو التعارض إلى أدنى حد ممكن.

كما تشير نتائج هذه الدراسة أيضاً، إلى أنه خلافاً للمعالجة المقترحة في مشروع المعيار السعودي للمنح الحكومية المقيدة وذلك بمعالجتها إيرادات مؤجلة. فإن المعالجة الأنسب للمنح الحكومية المقيدة هي في معالجتها كمنح حكومية رأسمالية من ضمن حقوق الملكية مع تمييزها عن المنح الرأسمالية الأخرى بإضافة عبارة "المقيدة" لها بحيث تعرض في بند مستقل "منح حكومية مقيدة". لذا يقترح أن يعدل المعيار السعودي بهذه المعالجة.

وأخيراً، تجدر الإشارة إلى أهمية دراسة أثر تطبيق المعيار المحاسبي السعودي المقترح على القوائم المالية والمشاكل المتوقعة للتطبيق العملي للمعيار في حالة اعتماده في البيئة السعودية. ولكن مثل هذه الدراسة تخرج عن النطاق الذي حدد لهذه الدراسة؛ والتوصية هنا بالقيام بمثل هذه الدراسة في المستقبل وخاصة عند تطبيق المعيار لعدة فترات مالية بعد اعتماد المعيار.

## المراجع

- [١] فوده، آمال عبد الهادي محمد. "المعالجات المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وآثارها على القوائم المالية". مجلة البحوث المحاسبية. الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المجلد الثالث، العدد الأول (١٤٢٠هـ)، ٣٧ - ١٠٦.
- [٢] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. مشروع معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية. الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٢٢هـ.

- [٣] Governmental Accounting Standards Board (GASB), "Statement No. 24: "Accounting and Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance".  
*Journal of Financial Accounting*. Vol. 178 (1994), 22-23
- [٤] وزارة التخطيط. خطة التنمية الرابعة و الخامسة. الرياض: وزارة التخطيط، (١٤٠٥-١٤١٠هـ).
- [٥] مرعي، عصام. ترجمة معايير المحاسبة الدولية. ط ٢، الرياض: مجموعة سابا و شركاهم، ١٩٨٩ م
- [٦] Pizzey, Alan. *Accounting and Finance a Firm Foundation*. (3rd Edi.) Holt Rinehart and Winston Ltd. (1992), 353
- [٧] مطر، محمد. "دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة في الكويت و السعودية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية". *مجلة دراسات الخليج و الجزيرة العربية*. العدد (٥٦)، (١٩٨٨ م). ٩٤
- [٨] Delaney, Patrick and Others. *GAAP 99 Interpretation and Application*. New York: John Wiley & Sons Inc. 1999.
- [٩] Schoroeder, Richard and Myrthe Clark (1995). *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1996.
- [١٠] وزارة التجارة. أهداف و مفاهيم المحاسبة في المملكة العربية السعودية. الرياض: وزارة التجارة، ١٤٠٦هـ.
- [١١] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. متطلبات معيار العرض و الإفصاح العام للقوائم المالية. الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤١٦هـ.
- [١٢] Cheung, Joseph K. "The PIP Grant Accounting Controversy in Canada, A Study of Economic Consequences of Accounting Standards". *Journal of Business Finance and Accounting*. Basil Well, Oxford. Vol. 4, No. 1, (1988).

- [١٣] النجدي، عبد الرحمن بن قاسم العاصي. حاشية الروض المربع : شرح زاد المستقنع. الرياض : المطابع الأهلية للأوفست، ١٣٩٧هـ.
- [١٤] Financial Accounting Standards Board (FASB). *Statement of Financial Accounting Standard No. 116: "Accounting for Contribution Received and Contribution* Stanford, Conn., USA: Made. FASB, 1993.
- [١٥] Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). SSAP 4 and ED 43 – the Scotland, UK: Accounting Treatment of Government Grants. ICAS, 1988.
- [١٦] International Accounting Standards Board (IASB). *Accounting for Government* London, UK: Grants and Disclosure of Government Assistance. IASB, 2001.



## **Analysis of The Proposed Saudi Standard of Accounting for Contributions and Government Grants - with a Comparative Study**

**Osama Fahd Al-Heizan**

*Assistant Professor of Accounting*

*(Faculty of Administrative Sciences, King Saud University*

*And Chairman of The Department of Finance, Marketing and Accounting,*

*Prince Sultan University - Riyadh)*

( Received 18/2/1423; accepted for publication 17/3/1424 )

**Abstract.** The Accounting Standards Committee of the Saudi Organization for Certified Public Accountants is studying now an exposure draft for the standard of accounting for contributions and government grants. This study aims to review, analyze and compare the proposed standard with similar standards issued by international organizations, specifically: Standard # 116 issued by FASB, Standard # 4 issued by ASB, and Standard # 20 issued by IASC. The comparative study addressed the following elements: definition of contributions and government grants, their measurement and recognition, presentation, and disclosure.

The results of the study indicated that, it is necessary to establish a standard for accounting contributions and government grants, due to the characteristic nature of the subject and the need to use them in measuring, presenting, and disclosing in financial statements and reports of firms in Saudi Arabia. For the purpose of using such financial information in performance evaluation and in economical decision making, and to achieve consistency of accounting policies and to minimize conflict and inconsistency, this study recommends adoption of proposed Saudi standard.