

Distr.
GENERAL

TD/B/ITNC/AC.1/8
23 April 1996
ARABIC
Original: ENGLISH

مؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي
المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة
و والإبلاغ
الدورة الرابعة عشرة
جنيف، ١ تموز/ يوليه ١٩٩٦
البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

المحاسبة والإبلاغ المتعلقان بالامتيازات الحكومية

تقرير من إعداد أمانة الأونكتاد*

* أُعد هذا التقرير بمساعدة من البروفيسور لازارو بلاسيدو ليسبو، من جامعة سان باولو،
بالبرازيل.

موجز

قام فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعنى بالمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ في دورته الثانية عشرة بالنظر في التقرير المعنون "المتعلقة بالمنج والامتيازات الحكومية (E/C.10/AC.3/1994/6)" وتم التوصل إلى استنتاج مفاده أن المحاسبة المتعلقة بالامتيازات تستحق توجيهه مزيد من الاهتمام وبقدر تفصيلي أكبر لقضايا معينة. وهذا هو الغرض الذي من أجله أُعد هذا التقرير. ويتناول التقرير المحاسبة المتعلقة بشتى أنواع الامتيازات الحكومية: عقود الخدمات؛ وعقود البناء والتشغيل والتحويل؛ والامتيازات المتعلقة باستخدام الأصول العامة أو تشغيلها؛ وعقود الادارة وامتيازات أو مزايا شتى أخرى تمنحها الحكومات لمؤسسات الأعمال. ويمكن أن تكون المبادئ الواردة في هذا التقرير مفيدة لواضعى المعايير على الصعيدين الوطنى والدولى مجال صياغة معايير للمحاسبة لأنه لا توجد حالياً معايير تتناول على وجه التحديد أغلبية هذه المعاملات.

المحتويات

الفقرات

٤ - ١	.....	مقدمة
٥ - ٦	.....	أولاً - المفاهيم العامة
٧ - ١٩	.....	ثانياً - عقود الخدمات
٨ - ١١	.....	ألف - المعاملة المحاسبية للحقوق الخاصة بتشغيل خدمات عامة ..
٩ - ١٥	.....	باء - المحاسبة المتعلقة بالأصول المستخدمة في عمليات امتياز ما ..
١٠ - ١٦	.....	جيم - المحافظة على الأصول الواجب إعادةتها ..
١١ - ١٨	.....	DAL - المحاسبة المتعلقة بأصول الامتياز عند انتهاء اتفاق الامتياز ..
١٢ - ١٥	.....	هاء - الرسوم المستحقة على الجهة الممنوحة للجهة المانحة ..
١٣ - ١٧	.....	كمدفوّعات لخدمات الإشراف والخدمات الأخرى ..
١٩	.....	.....
٢٠ - ٣١	.....	ثالثاً - عقود البناء والتشغيل والتحويل ..
٢١	.....	ألف - التكاليف ..
٢٢ - ٢٧	.....	باء - المحاسبة المتعلقة بالدخل المتحصل من امتياز ما ..
٢٨	.....	جيم - المحاسبة المتعلقة بالمبالغ المدفوعة مقدما ..
٢٩	.....	DAL - تسجيل الخسائر ..
٣٠	.....	هاء - نقل أصول الأشغال العامة إلى الجهة المانحة عقب انتهاء اتفاق الامتياز ..
٣١	.....	واو - عمليات الكشف ..
٣٢ - ٣٧	.....	رابعاً - الامتيازات المتعلقة باستعمال الأصول العامة أو تشغيلها ..
٣٨ - ٤٢	.....	خامساً - عقود الإدارة ..
٤٠ - ٤١	.....	ألف - الإيرادات المكتسبة نظير الخدمات المؤداة ..
٤٢	.....	باء - عمليات الكشف ..

المحتويات (تابع)

الفقرات

٤٣ - ٥٥	سادسا - المزايا والفوائد الأخرى التي تمنحها الحكومات
٤٤	ألف - التراخيص الازمة للاشتراك في أشكال معينة من الأنشطة الاقتصادية
٤٥	باء - التراخيص المتعلقة بتصنيع وتوزيع المنتجات في مناطق جغرافية معينة
٤٦	جيم - الاتفاقيات التي لا تقوم على تقديم عطاءات
٤٧	DAL - مزايا التصدير والاستيراد
٤٨ - ٥٠	هاء - الحقوق الخاصة باستخراج موارد طبيعية
٤٩	واو - الحقوق المتعلقة بالحصول على مواد خام ومواد وخدمات أخرى بأسعار تفضيلية
٥٢	زاي - عقود التأجير، بما في ذلك الأرض والمباني والمعدات
٥٣	حاء - الحقوق المتعلقة بتشغيل خدمات مثل شبكات التلفاز ومحطات الإذاعة
٥٤ - ٥٥	طاء - المزايا الضريبية

مقدمة

١- القصد من هذا التقرير هو توفير توجيه بشأن قضايا المحاسبة والإبلاغ المتعلقة بالامتيازات التي يتم الحصول عليها من الحكومات لأنه لا توجد في الوقت الحاضر معايير دولية شاملة في هذا المجال. وفي بعض البلدان النامية والبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، تتسم الامتيازات بأهمية كبيرة وتُستخدم على نطاق واسع لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر والتكنولوجيا. بل يمكن حتى استخدام الامتيازات استخداماً أكثر كثافة في المستقبل بسبب أن الترتيبات تسمح للحكومات بتحويل عملية تقديم الخدمات العامة إلى القطاع الخاص مما يسمح للحكومات بالتركيز على الأنشطة التي يكون لها أولوية أكبر وأو التي لا يمكن تحويلها على هذا النحو. ومن ثم، يوجد طلب متزايد على تناول هذا الموضوع.

٢- ويمكن، وكثيراً ما يجري، منح الامتيازات من جانب الحكومات الوطنية أو حكومات المناطق (الولايات) أو حكومات البلديات (التي يُطلق عليها هنا اسم "الجهة المانحة") لصالح مؤسسة أعمال (يُشار إليها باسم الجهة الممنوحة أو صاحب الامتياز)، قد تكون موضع حيازة عامة أو قد تكون مملوكة ملكية خاصة أو شبه حكومية، بغية تشغيل خدمة عامة، أو الانضباط بأشغال عامة أو استخدام أصول عامة. وعادةً ما تكون الامتيازات لفترة محددة يمكن أن تكون طويلة الأجل تقوم مؤسسة الأعمال خلالها بتقديم الإدارة والموظفين الآخرين وتضطلع بمخاطر تشغيل معينة.

٣- وتُقسم عقود الامتيازات إلى ثلاثة أنواع أساسية عامة هي كما يلي:

(أ) عقود الخدمات (التي يُطلق عليها أيضاً التعاقد على المعاملات والامتيازات المتعلقة بالخدمات العامة):

(ب) عقود البناء والتشغيل والتحويل (التي يُطلق عليها أيضاً الامتيازات المتعلقة بالأشغال العامة):

(ج) الامتيازات المتعلقة باستخدام وأو تشغيل الأصول العامة.

وعادةً، فإن الامتياز المتعلق بالحق في تقديم خدمة عامة أو الانضباط بمشروع أشغال عامة أو استخدام أصول عامة يمنح عن طريق عطاء تعلنه الجهة المانحة يعرض فيه كل مقدم طلب اقتراحاً يتكون من شروط العقد ورأس المال المقدر وتكليف التشغيل المقدر والسعر التعويضي ووسيلة الدفع، وذلك في جملة تفاصيل. وبهذه الطريقة، فإن مقدم الطلب الذي يرسو عليه العطاء يضطلع عندئذ بالنشاط وفقاً للأحكام والشروط التي تقترحها الجهة المانحة.

٤- وتصف الفقرات التالية خصائص كل نوع من الأنواع الثلاثة المذكورة أعلاه لعقود الامتيازات وكذلك المعاملة المحاسبية للمعاملات المضطلع بها بموجب الترتيبات المختلفة. وتبحث أيضاً في هذا التقرير أنواع أخرى من المعاملات بين الحكومات ومؤسسات الأعمال التي لا تشكل على وجه الدقة امتيازات حكومية ولكن ينبغي معاملتها هكذا.

أولاً - المفاهيم العامة

٥- إن الإيرادات والتكاليف المتکبّدة فيما يتعلق باتفاقات الامتيازات ينبغي في العادة القيام بالمحاسبة الخاصة بها على أساس تراكمي. فقبل أن تصدر هيئة حكومية عقد امتياز ما، فإنه ينبغي في العادة، وخاصة فيما يتعلق بتكاليف الحصول على الامتياز، تسجيل أي تكاليف تتکبّدها الجهات الممنوحة المحتملة باعتبارها مصروفات خاصة بالفترة التي جرى فيها تكبّد هذه التكاليف. بيد أنه يمكن تأجيل هذه التكاليف إذا كان لدى الجهة الممنوحة المحتملة أدلة معقولة تعتقد معها أن الامتياز سيُمْنَح وأن التكاليف ترتبط بالمشروع المحتمل ارتباطاً واضحاً ومحدداً.

٦- وعندما يتعين على الجهة الممنوحة أن تدفع ثمن الحق في أن تُمْنَح امتيازاً، يكون هذا المبلغ المدفوع عادة في شكل رسوم إبتدائية. وهذا المبلغ، أو تقبّل إلتزام بالدفع مستقبلاً، ينبغي للجهة الممنوحة أن ترسله باعتباره أصلاً من الأصول غير الملموسة واستهلاكه على أساس تأثير القيمة المباشر على مدى عمر الامتياز أو على أساس طريقة نسبية بالقياس إلى دخل التشغيل إذا كان من شأن ذلك تحقيق مضاهاة أكبر للتکاليف والإيرادات. وإذا كان العقد يتطلب تحويل أسهم مؤسسة الأعمال القائمة بالتشغيل، أو أسهم مؤسسة أخرى، كمقابل لقيمة الامتياز، فإنه ينبغي للجهة الممنوحة أن تسجل قيمة الامتياز الذي تم الحصول عليه باعتباره أصلًا من الأصول غير الملموسة الخاضعة للاستهلاك مع إدراج قيد مناظر في الجاحظ الدائن في حسابات رأس المال السهمي المناسبة الخاصة بحملة الأسهم وذلك بخصوص القيمة المنصفة للحقوق المتلقاة أو لأسهم رأس المال، أيهما كان أدق من حيث إمكانية التقدير.

ثانياً - عقود الخدمات

٧- عادة ما تحدّد هذه الأنواع من الترتيبات داخل عقد تمنح فيه الحكومة مؤسسة أعمال ما الحق في تقديم خدمة عامة محددة باستخدام إدارتها هي وبتکبّد مخاطر التشغيل لفترة زمنية محددة. ويكون من حق مؤسسة الأعمال تقاضي رسوم من الزبائن نظير الخدمات المقدمة بمعدلات تشمل هامشاً للربح. ويمكن أيضاً لعقود الخدمات أن تنص على مبلغ محدد من النقود تدفعه الجهة الممنوحة للجهة المانحة. وتقوم الجهة الممنوحة أحياناً باستخدام أصول مملوكة للجهة المانحة تكون واجبة الإعادة في نهاية العقد إلى جانب أي أصول إضافية تمتلكها الجهة الممنوحة. ومن أمثلة هذه الأصول المبني التي تُشيد على أرض عامة وستخدمها الجهة الممنوحة أثناء فترة العقد. ومن بين أكثر الأمثلة شيوعاً للخدمات العامة التي يشفلّها القطاع الخاص ومؤسسات أعمال شبه حكومية عن طريق امتيازات حكومية خدمات الغاز، والمياه، والطاقة الكهربائية، والهاتف، والنقل العام، وجمع القمامات، والصرف الصحي.

ألف- المعاملة المحاسبية للحقوق الخاصة بتشغيل خدمات عامة

٨- إن الحق في تشغيل خدمة عامة يمكن منحه إما مجاناً أو بتكلفة على الجهة الممنوحة. وإذا منح هذا الحق مقابل مبلغ محدد يُدفع مقدماً، أو يوجد لمنحه إلتزام بدفع رسوم محددة في تاريخ لاحق، ينبغي عندئذ تسجيل تكلفة هذا الحق كأصل من الأصول غير الملموسة لمؤسسة الأعمال. وينبغي عندئذ استهلاك هذا

الأصل على مدى فترة العقد على أساس تأثر القيمة المباشر أو على أساس أسلوب رشيد آخر يقابل بين مصروفات فترة المحاسبة والفوائد المستمدة من الاتفاق.

٩- وثمة نوع آخر من المعاملات يمكن منحه مقابل مبلغ يعادل الاستهلاك التراكمي للأصل غير الملموس (تكلفة الحقوق) ينبغي دفعه للجهة المانحة عند إنتهاء الامتياز بدلاً من دفعه مقدماً. بيد أن توقيت الدفع ينبغي ألا يكون له أثر على وقت تسجيل المصروفات في الحسابات. وإذا كانت التكلفة تُدفع شهرياً، فإنه ينبغي قيد المدفوعات في حساب مصروفات في سجلات مؤسسة الأعمال مالم يوجد عدم مضاهاة بين مبلغ المدفوعات والفوائد المتلقاة.

١٠- ومن المتصور أيضاً أن يكون المقابل المقدم للحكومة هو حصة رأس مال سهمي في الجهة الممنوحة. وكثيراً ما يحدث ذلك عندما تشکّل مؤسسة خصيصاً لغرض أن تكون هي المتلقية لعقد امتياز. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تسجل مؤسسة الأعمال القيمة المنصفة للحقوق التي تم الحصول عليها كإضافات لحسابات رأس المال السهمي لحملة الأسهم.

١١- وفي حالات أخرى، قد تُمنح حقوق الامتياز بلا تكلفة. وبغض النظر عما إذا كان الأمر ينطوي على تكفلة أم لا، فإنه ينبغي للجهة الممنوحة أن تكشف عن وجود الحقوق والفوائد المنتظر جنبيها منها وذلك في المذكرات الملحقة ببياناتها المالية، بما في ذلك التفاصيل المتعلقة بالالتزامات الناشئة بموجب الاتفاق.

باء- المحاسبة المتعلقة بالأصول المستخدمة في عمليات امتياز ما

١٢- من وجهة نظر محاسبية، فإن أحد جوانب الامتيازات الأكثر إثارة للجدل يحدث عندما تُحوَّل الأصول المملوكة للجهة المانحة إلى الجهة الممنوحة لأغراض التشغيل. فإذا كان اتفاق الامتياز يتطلب من الجهة الممنوحة أن تدفع للجهة المانحة مقابل الأصول، فإنه يمكن أن يحدث ما يلي:

(أ) يمكن للجهة الممنوحة أن تدفع في الحال نقداً مقابل الأصول أو أن توافق على دفع مبالغ في تاريخ لاحق. وفي هذه الحالة، ينبغي للجهة المانحة أن تسجل الأصول والخصوم الثابتة، إذا وُجِدت، في سجلات مؤسسة الأعمال القائمة بالتشغيل.

(ب) يمكن للجهة الممنوحة أن تبادل أسهماً من رأس مال مؤسسة الأعمال القائمة بالتشغيل، أو أسهم مؤسسة أعمال أخرى، كمقابل لقيمة أصول التشغيل المحوَّلة من الحكومة. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تسجل الجهة الممنوحة الأصول الثابتة والإئتمانات المنازرة في حسابات رأس المال السهمي المناسبة الخاصة بحملة الأسهم مقابل القيمة المنصفة للأصول المتلقاة أو لأسهم رأس المال التي تم مبادلتها، أيهما أدق من حيث إمكانية التقدير.

١٣- وثمة نوع آخر من المعاملات قد ينطوي على قيام الحكومة بتحويل أصول تشغيل معينة إلى الجهة الممنوحة لغرض استعمالها في العمليات مع احتفاظ الجهة المانحة بحق ملكية هذه الأصول. وتصبح الأصول أساساً أصول تشغيل للجهة الممنوحة. وينبغي الاستمرار في تسجيل الأصول في حسابات المالك (أي

الحكومة) ولا تقوم الجهة الممنوحة بتسجيل أي أصول. بيد أنه إذا كانت الجهة الممنوحة تعتقد أن أفضل كشف من وجهة نظر الكشف الاقتصادي في تسجيل تكلفة استخدام الأصول عن طريق قيد رسوم استهلاك دورية، يكون أحد البدائل المقبولة هو أن تسجل الجهة الممنوحة أيضاً قيمة الأصول في دفاترها. وينبغي حساب استهلاك الأصول بنفس الطريقة المستخدمة في حساب الأصول الثابتة الأخرى للجهة الممنوحة أو كدالة لمدة العقد، أيهما أقصر. وفضلاً عن ذلك، ينبغي أيضاً تسجيل مبلغ إيرادات مؤجل يعادل قيمة الأصول، ويُستهلك هذا الائتمان المؤجل باستخدام نفس الطريقة المستخدمة في حساب استهلاك الأصول. وهذه المنهجية تجدد ما يبررها في الأسباب التالية:

(أ) هذه الأصول تولد دخلاً للجهة الممنوحة وليس للجهة المانحة ولذلك ينبغي أن تظهر الأصول في دفاتر الجهة الممنوحة. وقد تتلقى الحكومة دخلاً بموجب أحكام اتفاق الامتياز فيما يتعلق بمصروفات استهلاك الأصول. ولذلك فإن إبقاء الأصول في حسابات الجهة المانحة لا يعكس الجوهر الاقتصادي لاتفاق الامتياز؛

(ب) إن للجهة الممنوحة السيطرة وكذلك الاستعمال للأصول الامتياز على نحو مماثل لعقد خاص بالتأجير المالي ولذلك فإن هذه السيطرة ينبغي أن تتعكس في سجلاتها؛

(ج) عادة ما تكون اتفاقيات الامتيازات لفترة طويلة وقد لا تكون للأصول أية قيمة للجهة المانحة في نهاية فترة الامتياز.

٤-١. وينبغي للجهة الممنوحة أن تكشف في المذكرات التفسيرية للبيانات المالية، بالإضافة إلى البنود التي يُكشف عنها بصورة عامة وال المشار إليها فيما سبق، عن المعلومات المتعلقة بالأصول المستخدمة وقيمتها الدفترية وال عمر المتوقع لها. وقد يوجد أيضاً نص يقضي بإعادة هذه الأصول إلى الجهة المانحة إذا أصبحت الجهة الممنوحة معسراً أو أصبحت تواجهه ظروفاً معينة طارئة أخرى على النحو الذي يكون محدداً في عقد الامتياز. وإذا كانت هذه هي الحالة، فإنه ينبغي أيضاً الكشف عن هذه المعلومات.

٤-٥. وثمة نوع ثالث من المعاملات قد يتصل بالأصول التي يتعين نقلها إلى الجهة الممنوحة مجاناً. وفي هذه الحالة، ينبغي اعتبار القيمة المنصفة للأصول تبرعاً للجهة الممنوحة وأن تسجّل بهذه الصفة. أما المعاملة العامة للتبرعات الحكومية فهي أن تقوم الجهة الممنوحة بتسجيل الأصول المستلمة بقيمتها المنصفة وأن تسجل أيضاً حساب دخل مؤجل يُستهلك فيما بعد مع استهلاك قيمة الأصل المعنى. بيد أن من المسموح به في بلدان معينة تسجيل التبرعات في حساب خاص في فرع رأس المال السهمي لحملة الأسهم المعنون "فائض متبرع به" أو تحت عنوان مماثل آخر. وينبغي أن يدرج في الحواشى الخاصة بالبيانات المالية وصف لعملية المحاسبة المتبعة.

جيم - المحافظة على الأصول الواجب إعادتها

٤-٦. من أجل التمكن من إعادة الأصول المستخدمة في أداء امتياز ما بحالة تكون مقبولة للجهة المانحة وفقاً لاتفاق الامتياز، أو من أجل التمكن من تحقيق الاستفادة المثلث من أصول الامتياز، قد تحتاج الجهة

الممنوحة إلى القيام حالياً أو مستقبلاً بتجديد و/أو إصلاح الأصول. وقد تتطلب أعمال التجديد هذه نفقات كبيرة تصرف على المواد والأجزاء والعمل والتكاليف الأخرى التي من شأنها أن تؤثر على النتائج المالية لمؤسسة الأصول القائمة بالتشغيل، ولا سيما إذا كانت الأصول لا يمكن تشغيلها لفترة زمنية ممتدة مما يمنع استخدامها لتوليد إيرادات. وينبغي للجهة الممنوحة أن ترصد تقديرات خاصة بالفترة الحالية بخصوص التكاليف الهامة المتعلقة بالتجديد و/أو عمليات الإصلاح قبل الاضطلاع بهذه الأعمال. ثم تخفض هذه التقديرات بمقدار التكاليف المتکبدة عند إجراء عمليات التجديد والإصلاح. والغرض من هذا الأسلوب هو المضاهاة على نحو سليم بين الإيرادات والمصروفات في فترة محاسبية ما عن طريق توزيع تكاليف عمليات التجديد والإصلاح على مدى كامل الفترة التي تستخدم خلالها الأصول. وسينتج عن هذا قياس أدق للدخل الصافي لكل فترة محاسبة.

دال - المحاسبة المتعلقة بأصول الامتياز عند انتهاء اتفاق الامتياز

١٧- إذا كان للجهة الممنوحة حق تملك أصول تشغيل المؤسسة ولكن لا يمكن الاحتفاظ بها لاستخدامها من جانبها في أنشطة أخرى، إما بسبب أنه يجب إعادتها إلى الجهة المالحة أو بسبب أن الأصول لها استخدامات خاصة أو ليس لها قيمة تجارية أخرى للجهة الممنوحة. فإنه ينبغي شطب القيمة الدفترية الصافية للأصول من السجلات المحاسبية للجهة الممنوحة. وتدخل في هذه الفئة تحسيفات الملكية التي يتم إدخالها على الأراضي العامة المقدمة بموجب اتفاق امتياز. فإذا كانت الجهة الممنوحة قد قدرت تكاليفها الخاصة بالتشغيل بدقة معقولة، فإن القيمة الدفترية الصافية للأصول ستكون صفرًا في هذه اللحظة بسبب أن القيمة الدفترية ينبغي أن تكون معادلة للقيمة المتبقية التي تكون في هذه الحالة صفرًا، وينبغي أن يكون الأصل المعنى قد استهلك بالكامل خلال فترة العقد. ولذلك، فإنه لا يمكن توقع قيمة دفترية صافية ليست صفرًا إلا في حالة حدوث سوء حساب انخفاض القيمة والاستهلاك أو في حالة إلغاء مبكر لعقد الامتياز.

١٨- وفي الحالة التي يتعين فيها أن يدفع للجهة الممنوحة مقابل للأصول المعادة إلى الجهة المالحة أو المحولة إلى مؤسسة أعمال أخرى لها امتياز جديد فيما يتعلق بالعمليات، فإن المبلغ يمكن أن يكون قيمة محددة، أو القيمة المنصفة (التي كثيراً ما تكون هي الحالة)، أو القيمة الدفترية الصافية للأصول. وأي فرق بين المبلغ الذي يتعين دفعه والقيمة الدفترية الصافية للأصول التي يتعين تحويلها ينبغي تسجيله ككسب أو خسارة في الفترة المحاسبية المناسبة. وينبغي تسجيل الخسائر في الفترة المحاسبية التي يكون من الممكن خلالها تقديرها تقديراً معقولاً. بيد أنه لا ينبغي تسجيل الخسائر قبل الفترة المحاسبية التي يكون تحقيقها فيها مؤكداً.

هاء - الرسوم المستحقة على الجهة الممنوحة للجهة المالحة كمدفوعات لخدمات الإشراف والخدمات الأخرى

١٩- إذا كانت الجهة الممنوحة ملزمة تعاقدياً بتقديم مدفوعات إلى الجهة المالحة نظير خدماتها، مثل خدمات الإشراف والرصد ومراقبة جودة الخدمات العامة، فإنه ينبغي تسجيل هذه الرسوم كمصروفات تشغيل عادية لمؤسسة الأعمال صاحبة الامتياز عند تكبدها.

ثالثا- عقود البناء والتشغيل والتحويل

-٢٠ أما عقود البناء والتشغيل والتحويل فهي تعطي الجهة الممنوحة الحق في تشييد أو شراء وتشغيل أشغال عامة معينة. وهذه المعاملات تحدث عادة بموجب عقد طويل الأجل لتشييد مشاريع هيكل أساسية مثل الطرق والسكك الحديدية والكباري والجسور والسدود والمطارات والأنفاق، وما إلى ذلك، وهي مشاريع يستغرق إتمامها عدة سنوات. ويجري الدخول في هذه العقود عادة كوسيلة تسمح للحكومة بتمويل تشييد أشغال عامة. وتتلقي الجهة الممنوحة من الجهة المانحة الحق في الاضطلاع بمشروع محدد وفي أن تكافأ على نحو ملائم. وفي هذه الحالة، فإن المكافأة المتلقاة عادة ما تتكون من مدفوعات مقابل تكاليف التشييد المتکدة وهامش للربح. وفي بعض الأحيان، يكون من حق الجهة الممنوحة تشغيل مشروع الأشغال العامة بعد إتمامه من أجل توليد دخل. ويمكن الدخل المتحصل من التشغيل الجهة الممنوحة من استعادة تكاليف التشغيل ومصروفات التشغيل والصيانة ومن تحقيق هامش للربح. ويُسمح عادة أيضاً للجهة الممنوحة بأن تستعيد أي مبالغ تكون قد دفعت للحكومة مقابل حقوق الامتياز. وفي نهاية الامتياز، تحوّل إلى الجهة المانحة أصول المشروع وحقوق التشغيل.

ألف- التكاليف

-٢١ إن التكاليف المتکدة في تشييد الأشغال العامة يمكن أن تشمل ما يلي:

- (أ) المواد المستخدمة في تشييد المشروع، واستهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العمل، إلخ;
- (ب) تكاليف العمل المتصلة مباشرة بالعقد المحدد، أي تكاليف اليد العاملة في موقع التشييد، بما في ذلك الإشراف؛
- (ج) التكاليف غير المباشرة مثل التأمين والمساعدة التقنية ومصروفات التشييد غير المباشرة؛
- (د) التكاليف العامة أو غير المباشرة مثل المصاريف الإدارية أو التكاليف المالية.

باء - المحاسبة المتعلقة بالدخل المتحصل من امتياز ما

-٢٢ ينبغي الاعتراف بالإيرادات المتحصلة من التشغيل بموجب عقد بناء وتشغيل وتحويل وذلك عندما يكون من الممكن توليد دخل عن طريق تقديم الخدمات، عادة إلى أطراف ثلاثة، وعندما تكون التكاليف والمصروفات ذات الصلة قد جرى تكبدها أو يمكن تقاديرها؛ وإلا فإن المدفوعات المتلقاة من الحكومات وأطراف أخرى ينبغي تأجيلها باعتبارها خصوماً (مؤجلة أو دخل غير مكتسب) وينبغي عدم قيد الإيرادات في حسابات الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة المحاسبية.

-٢٣ وعندما يكون للجهة الممنوحة الحق في تلقي دخل من تشغيل مشروع أشغال عامة بعد تشييده، فإنه ينبغي تحويل تكاليف التشييد المتکدة على حسابات الأصول الثابتة. ومثال ذلك تشييد الطرق حيث يجري

توليد الدخل من الحق في تحصيل رسوم مرور. وفي أحد أكبر عقود البناء والتشغيل والتحويل في التاريخ، فإن الجهات الممنوحة، التي تتولى المسؤولية عن تشييد النفق الذي يربط بين المملكة المتحدة وفرنسا، لديها فترة تمتد إلى عام ٢٠٤١ لكي تسترد استثماراتها عن طريق عمليات التشغيل قبل أن يتغير عليها أن تعيد العمليات إلى الجهات المانحة لحقوق التشغيل.

٤- والإيرادات الخاصة بتشييد مشروع أشغال عامة ينبغي الاعتراف بها باستخدام أسلوب "النسبة المئوية للإكمال" والخاص بالمحاسبة المتعلقة بمشاريع التشييد إذا كان من الممكن تقدير مبالغ العائدات تقديراً دقيقاً على نحو معقول أثناء فترة التشييد. وكبديل لذلك، فإنه إذا كانت مبالغ العائدات لا يمكن تقديرها تقديراً دقيقاً على نحو معقول يمكن للجهة الممنوحة أن تستخدم أسلوب المحاسبة الخاص بـ"العقد الذي تم إكماله"، وهو ما يعني أن عائدات التشييد سيُعترف بها لدى الانتهاء من مرحلة التشييد في العقد عندما يكون العمل قد تم إكماله بما يرضي الحكومة. وهذا الأسلوبان من أساليب المحاسبة هما أسلوبان تراكميان، وهو ما يعني أن تسجيل الدخل سيحدث عند تحقيق هذا الدخل وفقاً للمبادئ الوارد وصفها في هذه الفقرة بصرف النظر عن الوقت الذي يصبح فيه تقديم فواتير بمبالغ إلى الحكومة لأغراض التدفق النقدي - سواء على أساس مؤقت أو لدى إكمال المشروع.

٥- ولتحقيق مضاهاة سليمة للتکاليف المتکبدة والإیرادات المتحققة، ينبغي رسملة جمیع التکالیف السابقة للتکیید وتکالیف التکیید وذلك عند تکبدھا (بمعنى دفعھا أو بمعنى تحمل التزام بدفع مبالغ في تاريخ لاحق) في حسابات الأصول في سجلات الجهة الممنوحة. ثم تحوّل هذه المبالغ إلى حسابات الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة المحاسبية عند تحصيل الدخل ذي الصلة على أساس تراكمي. وإذا لم يتبع هذا الأسلوب المحاسبي، فإن حسابات الأرباح والخسائر في سنوات عمليات الامتياز قد تُظهر فقط المضروفات المتکبدة، ومن ثم الخسائر؛ وأما السنة التي يجري فيها تلقي الإيرادات نقداً فستُظهر العائدات المتحققة والتي ربما لم يتم جنيها على سبيل الحصر في تلك السنة. وبطبيعة الحال، إذا تم الانتهاء من جميع عمليات التکیید وجَنِيت جميع الإيرادات في نفس الفترة المحاسبية، فإنه لن يحدث إنتهاء للفهود المقبول بصورة عامة والخاص بمبادئ المضاهاة المحاسبية.

٦- وعند تطبيق أسلوب "النسبة المئوية للإكمال" الخاص بمحاسبة التکیید، فإنه توجد طريقتان يمكن استخدامهما لتقدير الإيرادات المحصلة أثناء الفترات المحاسبية:

(أ) التکالیف المتکبدة أثناء العام كنسبة مئوية من مجموع التکالیف المقدّرة للمشروع؛

(ب) والإيرادات المعترف بها على أساس تقرير تقني بشأن مدى إكمال المشروع.

أما النسبة المئوية لمدى إكمال المشروع الواردة في الأسلوب (ب) فينبغي تطبيقها على مبلغ مجموع الإيرادات المحدد في اتفاق الامتياز. كذلك، فإن ما يتصل بذلك من التکالیف المتکبدة في فترة ما قبل التکیید وفي فترة التکیید ينبغي تحميلها على حسابات الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة المحاسبية نفسها، سواء كانت هذه التکالیف قد دُفعت نقداً أم لا. بيد أنه فيما يتعلق بمشاريع الأشغال العامة الكبيرة والمعقدة وخاصة المشاريع التي تنطوي على مشاريع فرعية لفترات مختلفة، قد يكون من الصعب استخدام

مفهوم واحد للإكمال فيما يتعلق بكمال المشروع. وفي هذه الحالة، فإن نسبة التكاليف المتكبدة على مدى السنة إلى مجموع تكاليف الأشغال هي أفضل أسلوب يمكن تطبيقه على مجموع الإيرادات المتفق عليها لمرحلة التشيد.

-٢٧- واستخدام أي من هذين الأسلوبين يسمح بتوزيع الدخل على الفترات التي يُؤَدِّي فيها العمل، أو التي يجري فيها تكبد التكاليف، ويسفر عن قياس الدخل الصافي لكل عام أو لكل فترة محاسبية مؤقتة قياساً اقتصادياً أدق على مر الزمن منه في حالة الاعتراف بجميع الإيرادات والتكاليف والمصروفات عند إتمام العقد.

جيم - المحاسبة المتعلقة بالمبالغ المدفوعة مقدماً

-٢٨- إن المبالغ النقدية المتلقاة مقدماً نظير خدمات تُؤَدِّي في المستقبل ينبغي تسجيلها كخصوم بالنظر إلى أن هذه المدفوعات تمثل التزاماً من جانب مؤسسة أعمال بأداء خدمات في تاريخ لاحق. وإذا لم يكن ذلك ممكناً بسبب من الأسباب، فإنه يتبع في الظروف العادلة إعادة هذه المدفوعات المسبقة. كذلك فإن المدفوعات المسبقة المتلقاة والتي تتجاوز الدخل المحقق خلال الفترة ينبغي أن تبقى تحت فرع "الخصوم" من الحسابات إلى أن تُؤَدِّي الخدمات أو تعاد المدفوعات المسبقة.

دال - تسجيل الخسائر

-٢٩- عند تكبد خسارة ما بموجب عقد من العقود، سواء من عملية التشيد أو من تشغيل المشروع، فإنه ينبغي أن تعترف الجهة الممنوحة بهذه الخسارة في الحال على أنها مصروفات في الفترة المحاسبية الراهنة.

هاء - نقل أصول الأشغال العامة إلى الجهة المانحة عقب إنتهاء اتفاق الامتياز

-٣٠- عندما ينص الاتفاق على لا تُرد للجهة الممنوحة بصورة كاملة أو جزئية التكاليف المتعلقة بالأصول المحوّلة إلى الحكومة في نهاية فترة العقد، فإن تعويض الجهة الممنوحة يكون هو الإيرادات المتحققة من تشغيل الامتياز. وفي هذه الحالة، فإنه ينبغي استهلاك الأصول حتى قيمتها الصافية القابلة للتصرف فيها، إن وُجِدت، وقت انتهاء العقد. وبصورة عامة، فإن القيمة الدفترية الصافية وقت التصرف ستكون متساوية لـمبلغ التسديد بالنظر إلى أنه يجب أن توضح في الحسابان في معدل الاستهلاك القيمة المتبقية لـأصول الامتياز. وأي فرق مما يكون قد سُجِّل ينبغي الاعتراف به ككسب أو خسارة من تنقيح تقدير ما في الفترة المحاسبية عندما يمكن تحديده. وإذا كان العقد يذكر أنه ينبغي تحويل الأصول بالقيمة المنصفة، فإن أي فرق بين هذا المبلغ والقيمة الدفترية الصافية يُسجّل في حساب الأرباح والخسائر.

واو - عمليات الكشف

-٣١- بالإضافة إلى عمليات الكشف المناسبة المشار إليها في الفقرات السابقة من هذا التقرير، فإن المذكرات الملحة بالبيانات المالية للامتيازات المتعلقة بتشييد الأشغال العامة ينبغي أن تشمل القيمة الكلية للأصول، ومرحلة الإكمال في تاريخ بيان الميزانية، والأسلوب المعتمد للاعتراف بالإيرادات.

رابعا - الامتيازات المتعلقة باستعمال الأصول العامة أو تشغيلها

-٣٢- إن الامتياز المتعلق باستعمال وأو تشغيل أصول ممتلكات عامة (عادة ما تكون أصول ثابتة) يكون في العادة لغرض محدد ولفترة محددة من الوقت وقد تقوم الجهة الممنوحة بتعويض الجهة المالحة عن استعمال الأصول. وتكون للجهة الممنوحة عادة حيازة مؤقتة للممتلكات ولا بد أن تكون مسؤولة عن جميع التكاليف والمصروفات والمخاطر الخاصة باستعمال الأصول أو تشغيل النشاط الذي يتصل به الامتياز. ومن أمثلة هذا النوع من الترتيبات الامتيازات المتعلقة باستعمال مبان تقع بالقرب من طرق عامة مثل محطات خدمة ومطاعم ومقاصف وجبات سريعة، وما إلى ذلك.

-٣٣- وبسبب أن ملكية الأصول تبقى في يد الجهة المالحة، فإنه ينبغي الاستمرار في تسجيل الأصول في دفاتر الجهة المالحة كأصول ثابتة إلى جانب الرسوم المناظرة المتعلقة باستهلاك الأصول. والامتياز المتعلق باستعمال أصول مماثل لعقد تأجير تشغيلي يحدد أن تسجيل الأصول الثابتة في حسابات الجهة المالحة هو معاملة محاسبية ملائمة. بيد أن فترة الامتياز قد تكون مساوية للعمر الاقتصادي وأو المادي للأصول أو أكبر منه وفي هذه الحالة قد تسجل الجهة المالحة الأصول ومصروفات الاستهلاك المتصلة بها كما لو كانت المحاسبة الخاصة بالعقد تُجرى كما تُجرى لعقد تأجير تمويلي.

-٣٤- وإذا قامت الجهة الممنوحة بإجراء تحسينات على الأصول المتعلقة بالامتياز ليست قابلة لرد تكلفتها من جانب الجهة المالحة وينتج عنها توقع عمر أطول للأصول، فإنه ينبغي تسجيل النفقات بوصفها "تحسينات لممتلكات أطراف ثالثة" والإبلاغ عنها مع حسابات الأصول الثابتة الأخرى. وينبغي استهلاك هذه المبالغ على مدى الفترة المتبقية من عقد الامتياز أو عمر الأصول، أيهما أقصر.

-٣٥- وإذا كان اتفاق الامتياز يتطلب تقديم مدفوعات دورية مقابل استعمال الأصول، فإنه ينبغي تسجيل هذه المدفوعات على النحو الملائم وبشكل مناسب كمصروفات تشغيل في الفترة المعنية بطريقة توافق بين التكاليف والفوائد (الإيرادات) المتحققة من تشغيل الامتياز. وإذا قدمت المدفوعات بالكامل في بداية العقد، فإنه ينبغي الإبلاغ عنها كأصول ثابتة أو مصروفات مدفوعة مسبقاً وينبغي استهلاكها على مدى فترة الامتياز. وإذا كانت الجهة الممنوحة قد سجلت الأصول بنفس الطريقة التي تسجل بها في ظل إجارة تمويل، فإن الخصوم المقابلة تختلف بصورة دورية بمقدار المدفوعات التي تقدم إلى الجهة المالحة للامتياز. وإذا كان استعمال الأصول مجاني، فإن الجهة المالحة لا تكشف إلا عن الفوائد المتحققة وذلك في المذكرات الملحة بالبيان المالي لمؤسسة الأعمال.

-٣٦- وعادة ما تكون الجهات الممنوحة مسؤولة تعاقدياً عن أن تعهد إلى الحكومة الممتلكات العامة التي ظلت تستخدمها وذلك في حالة جيدة واضعة في الاعتبار البلى بالاستعمال. ومن ثم فإنه يجب على الجهة الممنوحة أن تقوم بصورة روتينية بتصليح وصيانة المبني والأصول المعمرة الأخرى. وينبغي أن تضع الجهة

الممنوحة ترتيبات للقيام أثناء فترات التشغيل الراهنة لأي نفقات كبيرة الحجم فيما يتعلق بعمليات التصليح والصيانة التي من المتوقع الاحتياج إليها في أوقات معينة في المستقبل.

-٣٧ وينبغي الكشف عن شروط الاتفاق، وخصائص الممتلكات أو الأصول الأخرى، ومدة العقد، والفترات المتبقية، والتزامات الجهة الممنوحة، وأي قيود أخرى ترد على استعمال الأصول، شأنها جميعاً في ذلك شأن عمليات الكشف المشار إليها في الفرع السابق من هذا التقرير.

خامساً - عقود الإدارة

-٣٨ بمحض عقد من عقود الإدارة، تقوم الجهة المانحة مثل حكومة ما بإسناد تشغيل نشاط تجاري إلى جهة ممنوحة، يشار إليها عادة على أنها "مدير" النشاط. والغرض من عقد الإدارة هو الحصول على طرف ما لتشغيل خدمة عامة بالنيابة عن الحكومة؛ وتظل الحكومة تعتبر هي التي تقدم الخدمة العامة.

-٣٩ وعادة ما تكون الجهة المانحة هي المسؤولة عن جميع المصروفات التي يتطلبها تشغيل النشاط المعنى، بما في ذلك الحصول على المواد والأصول الملائمة الأخرى وأي تكاليف تشغيل أو غير متصلة بالتشغيل. وتكون وظيفة الجهة المدير هي تنفيذ المشروع عن طريق وضع جداول زمنية للأشغال أو الخدمات التقنية والإشراف عليها والتشاور بشأنها ومراقبتها.

ألف - الإيرادات المكتسبة نظير الخدمات المؤداة

-٤٠ تتسم كثير من عقود الامتياز بأجل يدوم عدداً من السنين، وقد يكون التعويض (الرسوم) محدداً منذ البداية، أو قد يتم اكتسابه بالقياس إلى التكاليف المتکبدة (التي يُطلق عليها تجارياً إسم عقد "المراقبة التكلفة زائدة هاماً للربح"). وقد تذكر الرسوم في الاتفاق كمبلغ ثابت أو قد تكون نسبة مئوية من التكاليف المتکبدة. وإذا تم تلقي الدخل كمبلغ إجمالي، فإنه ينبغي أن يؤخذ في الحسبان في حساب الأرباح والخسائر الخاص بالفترة الراهنة، كما هو الأمر في حالة عقود التشييد الطويلة الأجل، أي:

(أ) باستخدام أسلوب المحاسبة القائم على النسبة المئوية للإكمال؛

(ب) أو كنسبة مئوية من التكاليف المتکبدة؛

(ج) أو بعد أن يكون قد تم أداء جميع الالتزامات التعاقدية.

وكما هو موضح في فرع سابق من هذا التقرير، يفضل الأسلوبان الأول والثاني.

-٤١ وإذا كان التعويض على أساس المراقبة، فإن أسلوب المحاسبة يكون مبسطاً بالنظر إلى أن الإيرادات تكون ذات علاقة ارتباطية مباشرة بالتكاليف المتکبدة على أساس تراكمي.

باء - عمليات الكشف

٤٢- ينبغي أن تكشف الجهة المديرة في حواش تفسيرية لبياناتها المالية عن وجود عقد الإدارة وما يتضمنه من شروط والتزامات، بما في ذلك القيمة الكلية للإيرادات التعاقدية والأسلوب المستخدم في المحاسبة المتعلقة بها.

سادسا - المزايا والفوائد الأخرى التي تمنحها الحكومات

٤٣- ينظر هذا الفرع في شتى المزايا والفوائد التي يمكن أن تمنحها الحكومات للجهات الممنوحة. ويرد وصف موجز للمعاملات وعمليات الكشف المحاسبية، حيثما تكون مختلفة عن البند الوارد وصفها أعلاه.

ألف - التراخيص الالزامية للاشتراك في أشكال معينة من الأنشطة الاقتصادية

٤٤- إن التراخيص هو إذن بالاضطلاع بنشاط اقتصادي معين. وهو يختلف عن الامتياز لأن العقود الأخيرة تتصل بالأصول والخدمات التي سيجري استخدامها في أغراض عامة. والترخيص هو وسيلة يمكن بواسطتها للحكومة أن تسيطر على استهلاك وتشغيل نشاط اقتصادي ما مع العمل في الوقت نفسه على توفير أمن المواطنين وصحتهم وسلامتهم وحمايتهم البيئية. وينبغي أن يكشف المرخص له في حواش تفسيرية لبيانات المالية عن أجل التراخيص الممنوح، والشروط التي يتعين الامتثال لها، وأي صعوبات محتملة يمكن أن يكون قد واجهها أو قد واجهها فعلا في الوفاء بهذه الشروط والنتائج المترتبة عليها.

باء - التراخيص المتعلقة بتصنيع وتوزيع المنتجات في مناطق جغرافية معينة

٤٥- إن منح ترخيص في حد ذاته لا ينشئ آثارا خاصة من حيث المحاسبة والإبلاغ. وعادة ما يجري تكبد مصروفات على أساس دوري فيما يتعلق بهذه التراخيص وعادة ما تكون هذه المصروفات منخفضة وهي لا تبرر إجراء عمليات تأجيل مثل الأصول.

جيم - الاتفاقيات التي لا تقوم على تقديم عطاءات

٤٦- توجد حالات قد تشتري فيها الحكومة أصولاً أو تستأجر خدمات دون طرح عطاءات بسبب: أن قيمة المعاملة قد تكون تافهة؛ أو أن الأمر هو عبارة عن مشتريات طارئة؛ أو أنه يوجد مستوى من التخصص مسلم به بدرجة عالية وذلك من جانب مورّد معين؛ أو أنه يوجد إحتكار للسلع أو الخدمات التي يتعين تقديمها. وفيما يتعلق بمؤسسة الأعمال التي يتم اختيارها، فإن العقد يمثل معاملة تجارية معتادة. وإذا تضمن العقد ترتيبات لإجراء أي خصم أو تسعير خاص، فإن القاعدة الممنوحة للحكومة ينبغي المحاسبة عليها كما لو كانت تخفيضاً لإيرادات إجمالية معتادة في حسابات الأرباح والخسائر لتلك الفترة. وإذا كان العقد هاماً لمؤسسة الأعمال، فإنه ينبغي الكشف عنه على نحو ملائم في المذكرات الملحة بالبيانات المالية.

دال - مزايا التصدير والاستيراد

٤٧- ينبغي أن تقوم مؤسسة الأعمال التي تتلقى مزايا خاصة بالاستيراد والتصدير بتسجيل عقودها وفقاً للشروط الخاصة بالحقوق التي تم الحصول عليها وذلك في حسابات الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة المعنية. وقد تكون هذه العقود شكلًا من أشكال المساعدة الحكومية غير المباشرة، ويكون من الصعب تحديد الكمي للنائدة التي ينطوي عليها الأمر تحديداً نظرياً بسبب أن المبيعات الكلية قد لا تختلف بالنسبة إلى تعرية الاستيراد أو التصدير. وإذا حدث أن كان لهذا الشكل من المساعدة تأثير يعتد به على البيانات المالية لمؤسسة الأعمال، فإنه ينبغي أن تكشف هذه المؤسسة عن وجود هذه المساعدة وخصائصها، وخاصة مدتها.

هاء - الحقوق الخاصة باستخراج موارد طبيعية

٤٨- إن تلقي الحق في استخراج موارد طبيعية تسبقه في بعض الأحيان دراسات جدوى. وعادة ما تقدر دراسات الجدوى حجم الموارد القائمة، والكمية التي سيجري استخراجها، ومبلغ الإيرادات المتوقعة من استغلال الموارد، والتكاليف الضرورية لتنفيذ المشروع. وجميع التكاليف المرتبطة بعمليات البحث وبالحصول على المشروع ينبغي تحديدها على الأرباح والخسائر الجارية وذلك عند تكبدها، وعندما يوجد احتمال مرتفع بالنجاح فإن التكاليف والمصروفات المتعلقة بالمرحلة السابقة للاستخراج يمكن تأجيلها للمقابلة مع إيرادات المبيعات التي يتم الحصول عليها في فترات المحاسبة اللاحقة. وفي ظل عدم وجود هذا الاحتمال، فإنه ينبغي لمؤسسة الأعمال أن تتحمل جميع هذه المصروفات على حسابات الأرباح والخسائر للفترة التي جرى تكبدها فيها.

٤٩- وإذا دخل مشروع ما مرحلة التشغيل، فإنه ينبغي لمؤسسة الأعمال أن تبلغ بصورة دورية عن التكاليف التي تم رسمتها من أجل بدء عملية الإزالة. والنسبة المئوية لاستهلاك التكاليف المتکبدة فيما يتعلق بالمشروع ترتكز عادة على حجم إنتاج الفترة المحاسبية الراهنة بالنسبة إلى الاحتياطيات الكلية المقدرة للموارد في بداية الفترة. وهذه النسبة المئوية، باعتبارها أسلوباً محاسبياً بدليلاً، يمكن التعبير عنها باعتبارها دالة للفترة الزمنية التي يكون للمرخص له خلالها الحق في استغلال الموارد. وإذا تلقت الحكومة بصورة عينية نسبة من إنتاج الموارد المعنية، فإن أي تكاليف يجري تكبدها من جانب مؤسسة الأعمال فيما يتصل باستخراج أو إنتاج نصيب الحكومة ينبغي تحديدها على حساب أرباح وخسائر مؤسسة الأعمال للفترة المعنية.

٥٠- وينبغي أن تكشف مؤسسة الأعمال في حواش تفسيرية عن حجم ومرحلة تنمية المشروع وكذلك حجم الاحتياطي الموارد المتبقية وفقاً لأحدث مسح تم إجراؤه، مخفضاً بمقدار الكميات المنتجة أو المنقولة أو المستخرجة فيما بعد من الممتلكات المعنية.

واو - الحقوق المتعلقة بالحصول على مواد خام ومواد وخدمات أخرى بأسعار تفضيلية

٥١- هذا شكل آخر من أشكال المساعدة الحكومية غير المباشرة. ولا تلزم معاملة محاسبية خاصة لتسجيل الفوائد التي يتم الحصول عليها ما لم يتم تكبد التكاليف. وينبغي أن تكشف مؤسسة الأعمال في حواش تفسيرية عن وجود هذه الفوائد وطبيعتها، وعن مدة الاتفاق، وأهمية الفوائد من حيث النتائج المالية للفترة المحاسبية.

زاي - عقود التأجير، بما في ذلك الأرض والمباني والمعدات

٥٢- إن عقود التأجير التي تُعقد بين الحكومة ومؤسسة من مؤسسات القطاع الخاص تمثل عادة حق تشغيل أصل من الأصول العامة. ولذلك، فإن مستأجر الأصل ينبغي أن يسجل المصاروفات الإيجارية في بيان الدخل الخاص بالفترة المعنية. وينبغي أن تكشف مؤسسة الأعمال في المذكرات الملحقة بالبيانات المالية عن وجود عقد التأجير، والأصول التي ينطوي عليها، وقيمتها، والالتزامات المالية الناتجة عنه، ومدة العقد.

حاء - الحقوق المتعلقة بتشغيل خدمات مثل شبكات التلفاز ومحطات الإذاعة

٥٣- إن الحقوق المتعلقة بتشغيل خدمات مثل شبكات التلفاز ومحطات الإذاعة هي حقوق كثيرة ما تكون قابلة للإلغاء من جانب الحكومة إذا لم تتبع مؤسسة الأعمال قواعد تشغيل محددة ومعينة. ويمكن تحويل تكلفة هذه الحقوق على حساب الأرباح والخسائر أو يمكن رسميتها كأصول، إذا كانت كبيرة، في الفترة المحاسبية التي يتم تكبد التكاليف فيها. وتتصل عادة جميع التكاليف الأخرى بالخدمات المؤداة ولذلك فإنها تشكل تكاليف تشغيل لل فترة المعنية. وجميع تكاليف الممتلكات والمعدات الضرورية لتشغيل مؤسسات من هذا الطابع تُرسمل وتُستهلك قيمتها بنفس الطريقة المتتبعة في العمليات الأخرى. وإذا فرضت الحكومة رسمياً على ترخيص ما، فإن هذا المبلغ ينبغي تحميده على حساب الأرباح والخسائر الخاص بتلك الفترة. وينبغي لمؤسسة الأعمال التي تحوز حقوق التشغيل أن تكشف عن نوع الخدمة التي منحت من أجلها الترخيص ومدة هذا الترخيص.

طاء - المزايا الضريبية

٥٤- تمثل المزايا الضريبية شكلاً من أشكال المساعدة الحكومية وهي ميزة اقتصادية لمؤسسة الأعمال التي تكون قد استوفت معايير معينة. وقد تمثل هذه المزايا مزايا مؤقتة أو دائمة. وفي بعض الأحيان، يكون الغرض من المزايا الضريبية الممنوحة هو تنشيط الاقتصاد الوطني أو إقليمي أو المحلي عن طريق الاستثمارات أو تشجيعبذل مزيد من النفقات على أنشطة البحث والتطوير. وعادة ما لا تتحاصل المزايا الضريبية إلا بعد الامتثال لشروط ومتطلبات معينة تكون الحكومة قد حدتها مسبقاً. وتتمثل أكثر المزايا الضريبية شيئاً فشيئاً فيما يلي:

(أ) إعفاءات ضريبية تزال بواسطتها التزامات ضريبية معينة:

(ب) تخفيفات في معدلات الضرائب تمثل التخفيف المتناسب في المبالغ المحسوب أنها مستحقة:

(ج) ائتمانات ضريبية تمثل تخفيفا من مسؤولية ضريبية معروفة:

(د) أيلولة ضريبية تمثل ردا، كليا أو جزئيا، لضرائب دفعت بالفعل من جانب المستفيد من هذه الأيلولة بشرط أن تكون مؤسسة للأعمال المعنية قد أوفت بالتزامات وشروط ومتطلبات معينة؛ ومن أمثلة هذه الميزة ما يسمى برد الرسوم الجمركية المدفوعة فيما يتعلق بالأصول المستوردة والتي تدرج في وقت لاحق في أصول أخرى تصدر إلى الخارج:

(ه) تخفيفات راهنة فيما يتعلق بتكاليف مرسمكة معينة، مثل الاستهلاك المعجل به للأصول ثابتة بالمقارنة مع المعدلات المعتادة وهو ما يعكس الاستعمال الاقتصادي أو العمر المفيد للأصول:

(و) الإعفاء الضريبي المؤقت، وهي اعفاءات من الضرائب لفترة زمنية محددة.

٥٥- وينافي أن تكشف المذكرات الملحة بالبيانات المالية عن وجود المزايا الضريبية التي تم الحصول عليها، والأسباب التي منحت من أجلها، ومبلغ المزايا، ومدتها المتوقعة.

قائمة ببليوغرافية

متاح بالفرنسية فقط. *
متاحة بالبرتغالية فقط. **