

رأى لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة

الرقم ١/١٤ التاريخ ١٤٣٣/٤/٢١ هـ الموافق ٢٠١٢/٣/١٤ م

تمهيد :

١. تقوم كثير من المنشآت (بخلاف شركات المساهمة المدرجة في سوق المال) باستخدام حساب يسمى "الحساب الجاري" أو "حساب جاري الشركاء" لتسجيل كل المعاملات مع الملاك فيه، وعرض هذا الحساب باعتباره أحد مكونات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وحيث أن بعض هذه المعاملات يأخذ خصائص الأصول وبعضها يأخذ خصائص الالتزامات والبعض الآخر يأخذ خصائص حقوق الملكية، فإن الوضع الحالي لعرض هذا الحساب يعد مخالفة لمفهوم الوحدة المحاسبية ولا يحقق التبويب العادل لعناصر القوائم المالية كما تم تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية مما ينتج عنه آثار سلبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كما هو الحال عند حساب بعض النسب المالية مثل نسب المديونية. إضافة إلى ذلك، فإن تسجيل جميع معاملات الملاك في هذا الحساب قد يؤدي إلى عدم تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة بصورة صحيحة.

٢. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة (الأصول) ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) الأمر الذي يعتبر مفيداً لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. لذلك فقد اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث نص على ما يلي:

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة وتمتيزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعينها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقاً أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين... (الفقرة ٢٦٧).

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة ، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة ، فإن هذه الأصول تعتبر - ومن وجهة نظر المحاسبة المالية - أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ... (الفقرة ٢٦٨)

٣. فضلاً عن ذلك، فإن التبويب العادل للأرصدة الناتجة من المعاملات مع الملاك يمكن تحقيقه إذا تم تفسير كل معاملة منها بناءً على جوهرها، وهو ما أكدته بيان مفاهيم المحاسبة المالية، حيث نظر إلى جوهر العمليات وليس إلى شكلها عند تحديد خصائص الأصول والالتزامات.

الرأي:

٤. يجب أن تتوقف المنشآت عن استعمال "الحساب الجاري"، وذلك لعدم وجود متطلب نظامي ولا مفهوم محاسبي يعكس مكوناته، ويجب على إدارة المنشأة أن تبويب العمليات مع الملاك ضمن الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية اعتماداً على جوهر العملية، وأن تستخدم مسميات لحساباتها تعكس مكوناتها بما في ذلك الحسابات المكونة لحقوق الملكية بحيث تعكس المسميات طبيعتها مثل: رأس المال، رأس مال إضافي أو مساهمات إضافية لرأس المال، احتياطات، أرباح مبقاة، وغيرها من المسميات التي تعكس طبيعة الحسابات بصورة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي حال المنشآت التي يتفاوت فيها نصيب الملاك في الأرباح وطريقة توزيعها (مثل الشركات التضامنية) فإنه يتم معالجة ذلك ضمن حسابات فرعية تحت حساب الأرباح المبقاة، ويتم الإفصاح عنها في الإفصاحات.

أمثلة توضيحية لعدد من معاملات الملاك مع المنشأة وكيفية معالجتها:

فيما يلي عدد من الأمثلة لمعاملات تتم بين الملاك ومنشأتهم، وكيفية معالجتها وفقاً لمفاهيم المحاسبة المالية.

أولاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الأصول:

إذا قامت المنشأة ببيع سلع أو خدمات للملاك فإن هذه تعد عملية تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات البيع لأطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة للمنشأة بسبب هذه

التعاملات يجب تصنيفها على أنها أصول متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية. وإذا تم الاتفاق على وقت التحصيل فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة التحصيل. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

ثانياً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الالتزامات:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لعدد من المعاملات بين المنشأة وملاكها يجب أن تصنف ضمن الالتزامات:

١- عمليات الاقتراض وشراء السلع والخدمات من الملاك: تعد هذه العمليات عمليات تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات الاقتراض والشراء من أطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة على المنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها التزامات متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية، وبصرف النظر عن كونها التزامات نشأت بسبب اتفاقات تمويلية مع أطراف أخرى (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة كجزء من اتفاق تمويلي مع أحد البنوك) أو بسبب حاجة المنشأة لتعزيز موقفها المالي لفترة معينة (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة لتعزيز موقفها المالي المتردي نتيجة تراكم الخسائر). وإذا تم الاتفاق على وقت الدفع فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة السداد. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

٢- التوزيعات المعلنة: قد تقوم المنشأة باعتماد توزيعات أرباح للملاك (من خلال الجهة صاحبة الصلاحية). وبدلاً من دفعها فإنه يتم تسجيلها في الحساب الجاري للشركاء إلى حين دفعها لهم. فإذا كانت المنشأة ملزمة بدفع هذه المبالغ عند الطلب فإنه يجب تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، ولو بقيت لفترات طويلة من دون أن تسحب، ما لم يكن هناك اتفاق على تأجيلها لفترة تزيد عن سنة من تاريخ قائمة المركز المالي، حيث يجب حينئذ تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة.

ثالثاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص حقوق الملكية:

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمعاملات بين المنشأة وملاكها بصفتهم مالكين، ولذلك يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية:

١- المساهمات الرأسمالية الإضافية: قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسمياً في رأس المال النظامي. وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط. وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكاً فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "رأس المال الإضافي".

٢- الديون المتنازل عنها من الملاك: يعد تنازل المالك عن دين له على المنشأة بمثابة المساهمات الإضافية من الملاك، ويتم معاملته محاسبياً في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٣- تحمل الملاك لبعض مصروفات المنشأة، أو سداد دين مستحق عنها: قد يتبرع الملاك بتحمل بعض مصروفات المنشأة أو سداد ديون مستحقة عليها. ويتم معاملة الجانب المدين لهذه العمليات محاسبياً وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم تحميل المصروف على قائمة الدخل) أما الطرف الدائن فيعامل في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٤- مدفوعات مقدمة بغرض زيادة رأس المال: قد يقوم الملاك بتقديم أموال للمنشأة مقدماً بناءً على قرار لزيادة رأس المال النظامي. ونظراً للحاجة لإكمال بعض الإجراءات النظامية فإن الزيادة في رأس المال سوف تسجل رسمياً في تاريخ لاحق. وبناءً على جوهر العملية، فيجب أن تسجل هذه المبالغ المدفوعة لزيادة رأس المال في المستقبل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "مدفوعات لغرض زيادة رأس المال النظامي" أو مسمى آخر يعكس طبيعة هذه المبالغ.

٥- قبول المالك أو بعضهم لإلغاء ديون مستحقة للشركة على أطراف أخرى، أو تخفيض قيم أصول أخرى مقابل تخفيض حصتهم في حقوق الملكية: قد يقوم بعض المالك بقبول تخفيض نصيبه في حقوق ملكية المنشأة مقابل تخلص الشركة من دين مشكوك في تحصيله أو معدوم، أو مقابل شطب بعض الأصول الأخرى أو تخفيض قيمها. وفي مثل هذه الحالات فإنه يجب أن تعالج محاسبيا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها، والانخفاض في قيمة المخزون أو الأصول طويلة الأجل في قائمة الدخل). ويتم معالجة ما قبله الشريك من تحمل لهذه المصروفات مقابل تخفيض نصيبه في حقوق الملكية وذلك بأن يتم التحويل بين الحسابات في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق المالك. ويمكن أن يتم ذلك بعدة صور منها:

- أ- التحويل من حساب الأرباح المبقاة للمالك إلى حسابات الأرباح المبقاة للمالك الآخرين في حال وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل شريك.
- ب- التحويل من حساب رأسمال المالك إلى حساب الأرباح المبقاة في حال عدم وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل مالك.
- ج- التحويل من حساب رأس مال المالك إلى حسابات رأس المال للمالك الآخرين.
- د- تخفيض نصيب المالك من التوزيعات المستحقة لصالح المالك الآخرين.