

تفسير محاسبي مصري رقم (١) - ٢٠١٩ ترتيبات امتيازات الخدمات العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها"
- معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"
- معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "أضمحلال قيمة الأصول"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاح"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير"

مقدمة

١. جرت الأمور في الدولة على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة - مثل الطرق، والكباري والأنفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات - من قبل كيان عام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.
٢. وقد أدخلت الحكومة نظام ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة بعض مجالات تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب (عقد) الخدمة. ينطوي الترتيب الذي يقع ضمن نطاق التفسير - عادة - على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بتشيد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تطويرها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت. يدفع للمشغل مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء، والآليات لتعديل الأسعار، وآليات تسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب - غالباً - بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة "بناء-تشغيل-نقل" أو "إعادة تأهيل-تشغيل-نقل" أو "من العام-إلى الخاص".

٣. إن سمة ترتيبات الخدمة هذه هي طابع الخدمة العامة للالتزام الذي يتعهد به المشغل. والسياسة العامة هي أن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعامه ، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويلزم ترتيب الخدمة المشغلتعاقديا بتقديم الخدمات الى العامه نيابة عن هيئه عامه. والسماة المشتركة الأخرى هي:
- (أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة عامه ، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة من القطاع الخاص ألت إليها المسؤولية عن تلك الخدمة.
- (ب) أن المشغل مسؤول جزئيا على الأقل عن إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف - فقط - على أنه مجرد وكيل ينوب عن المانح.
- (ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بتحصيلها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.
- (د) أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية الى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافي، بغض النظر عن الطرف الذي مولها - بشكل أولى.

نطاق التفسير

٤. يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام - الى - الخاص.
٥. ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من العام-إلى-الخاص إذا:
- (أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، وإلى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأى الأسعار.
- (ب) كان المانح يتحكم - من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك - في أي حصة متبقية هامة في اصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.
٦. تدخل البنية التحتية المستخدمة في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص في نطاق هذا التفسير لكامل عمرها الإنتاجي (أصول لكامل عمرها) إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "٥(أ)". وتقدم فقرات "١" إلى "٨" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت، وإلى أي حد، تدخل ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام-إلى-الخاص في نطاق هذا التفسير.
٧. ينطبق هذا التفسير على كل من:
- (أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشبيدها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة.
- (ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لغرض ترتيب الخدمة.
٨. لا يحدد هذا كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات لمعايير المحاسبة المصرية (الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)) على مثل هذه البنية التحتية.
٩. لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قبل المانحين.

١٠. يبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتيازات الخدمات العامة. ويتناول هذا التفسير الموضوعات التالية :
- (أ) معالجة حقوق المشغل في اصول البنية التحتية.
- (ب) إثبات وقياس مقابل الترتيب.
- (ج) خدمات التشييد أو التحسين.
- (د) خدمات التشغيل.
- (هـ) تكاليف الاقتراض.
- (و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالى والأصل غير الملموس.
- (ز) البنود المقدمة من قبل المانح الى المشغل.
- (ح) متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

إجماع الآراء

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

١١. لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على انها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدى لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة الى المشغل. للمشغل حق الوصول الى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد.

إثبات وقياس مقابل الترتيب

١٢. بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. يقوم المشغل بتشبيد أو تحسين البنية التحتية (خدمات التشييد أو التحسين) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.
١٣. يجب على المشغل إثبات وقياس الإيرادات، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء"، مقابل الخدمات التي يؤديها. وتحدد طبيعة المقابل الذي يحصل عليه المشغل المعالجة المحاسبية اللاحقة عنه. توضح الفقرات "٢٣" إلى "٢٦" أدناه، المحاسبة اللاحقة عن المقابل المستلم كأصل مالى أو كأصل غير ملموس.

خدمات التشييد أو التحسين

١٤. يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد أو التحسين وفقاً لمعايير المحاسبة المصريه للاعتراف بالإيراد.

المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل

١٥. إذا قدم المشغل خدمات تشييد أو تحسين، فعليه إثبات المقابل المستلم أو مستحق التحصيل له وفقاً للمعايير المصريه للاعتراف بالإيراد. وقد يكون المقابل حقوقاً في:
- (أ) أصل مالى. أو
- (ب) أصل غير ملموس.

١٦. يجب على المشغل الاعتراف بأصل مالى بالقدر الذي يكون له حق تعاقدى غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالى آخر من المانح (أو بتوجيه منه) مقابل خدمات التشييد، و يكون أمام المانح خيار ضئيل، إن وجد، في تجنب السداد ، ويكون ذلك عادة لأن الاتفاقية تكون واجبة النفاذ بموجب القانون. ويكون للمشغل هذا الحق غير المشروط في استلام نقد إذا ضمن المانح - بشكل تعاقدى - أن يسدد الى المشغل (أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها أو (ب) اي فرق (إن وجد)، ما بين المبالغ المستلمة من مستخدمى الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها، (ويسري هذا حتى في الحالات التي يكون السداد مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفى متطلبات محددة للجودة أو الكفاءة).
١٧. يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بالقدر الذي يحصل عليه من حق (او ترخيص) في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة. لا يعد الحق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة حقاً غير مشروط في استلام نقد نظراً لأن مقدار المبالغ المحتملة مرتبط بمدى استخدام الجمهور للخدمة.
١٨. إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد جزئياً بواسطة أصل مالى وجزئياً بواسطة أصل غير ملموس، فإنه من الضروري المحاسبة - بشكل منفصل - عن كل مكون للمقابل الذي يحصل عليه المشغل. يجب الاعتراف - بشكل أولى - بالمقابل المستلم أو مستحق التحصيل مقابل كل من المكونين وفقاً لمعايير المحاسبة المصريه للاعتراف بالايراد.
١٩. يجب أن يتم تحديد طبيعة المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل بالرجوع الى شروط العقد، وللقوانين وثيقة الصلة ، في حال وجودها. وتحدد طبيعة المقابل المحاسبة اللاحقة كما تم وصفها في الفقرات "٢٣" إلى "٢٦". والرغم من ذلك، ، يتم تصنيف كلا النوعين من المقابل على انهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو الترقية وفقاً لمعايير المحاسبة المصريه.

خدمات التشغيل

٢٠. يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

الالتزامات التعاقدية بإعادة اصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

٢١. قد يكون على المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه ، (أ) لصيانة أصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة أصول البنية التحتية الى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها الى المانح بنهاية ترتيب الخدمة. يجب قياس و إثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر تحسين (أنظر الفقرة "١٤") وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ، أي بأفضل تقدير للإنفاق الذى قد يكون مطلوباً لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

٢٢. وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤)، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمه عامه "الترتيب" على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدى في استلام أصل غير ملموس (حق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة). فى هذه الحالة، يجب أن تتم رسمة تكاليف الاقتراض المرتبطة بالترتيب خلال مرحلة التشييد وفقاً لذلك التفسير.

الأصل المالي

٢٣. تطبيق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٠) و(٤٧) على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين "١٦" و"١٨".
٢٤. تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بحسب ما يتم قياسه بـ:
- (أ) التكلفة المستهلكة. أو
- (ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. أو
- (ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
٢٥. إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦. ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقاً للفقرتين "١٧" و"١٨". وتقدم الفقرات "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو توليفة من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المقدمة من المانح الى المشغل

٢٧. وفقاً للفقرة "١١"، لا يتم إثبات بنود اصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح - أيضاً - بنوداً أخرى الى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزء من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تعد منحاً حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢). وبدلاً من ذلك، يتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

تاريخ السريان

٢٨. يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩.

القواعد الانتقالية

٢٩. مع مراعاة الفقرتين "٣٠" و"٣٠"، تتم المحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٣٠. إذا كان من غير العملى للمشغل تطبيق هذا التفسير - بأثر رجعى - لأى ترتيب خدمة معين، في بداية أول فترة معروضة، فإنه يجب عليه:

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أول فترة معروضة.

(ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (أياً كان تصنيفها سابقاً) على انها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ.

(ج) اختبار اضمحلال قيمة الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم اثباتها في ذلك التاريخ، ما لم يكن ذلك من غير العملى، وفي هذه الحالة يجب اختبار الاضمحلال كما في بداية الفترة الحالية.

٣٠. أ. استثناء من متطلبات الفقرتين "٢٩" و"٣٠"، يجوز للمنشآت التي كان لديها ترتيبات امتيازات خدمة عامة الناشئة قبل ١ يناير ٢٠١٩ وتكون قد عالجتها في القوائم الماليه السابقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها" ان تختار وقت بدء سريان هذا التفسير ان تستمر في تطبيق تلك المعالجه المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) حتى نهاية تلك الترتيبات فقط دون غيرها. ولايجوز لاحقاً تطبيق هذا الاستثناء للمنشآت التي لم تختار تطبيقه عند بدء سريان هذا التفسير.

٣٠. ب. إذا استخدمت المنشأة الاستثناء الوارد في الفقرة "٣٠"، يجب الافصاح عن الاثر علي القوائم الماليه إذا ما تم تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي وفقاً للفقرة "٢٩" الا اذا كان ذلك غير عملي.