International Public Sector Accounting Standards Board®

إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

طبعة عام ٢٠٢١

الجزء الأول

النسخة الأصلية

IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board®

ترجمة ونشر



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

إصدارات معايير المحاسبة الدولية
في القطاع العام

طبعة عام ٢٠٢١
الجزء الأول

IPSAS®

International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, New York 10017 USA

نُشر هذا الكتاب من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين، وتتلخص مهمته في خدمة المصلحة العامة من خلال: المساهمة في وضع معايير وإرشادات عالية الجودة؛ وتسهيل تبني وتطبيق المعايير والإرشادات عالية الجودة؛ والمساهمة في تطوير مؤسسات وشركات المحاسبة المهنية القوية، والمساهمة في إعتماد الممارسات عالية الجودة من قبل المحاسبين المهنيين، وتعزيز قيمة المحاسبين المهنيين في مختلف أرجاء العالم؛ وإبراز القضايا التي تهم عامة الجمهور.

إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومسودات العرض وأوراق التشاور وإرشادات الممارسة الموصى بها وغيرها من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تصدر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وهي حقوق تأليف خاصة به.

ولا يقبل أي من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو الإتحاد الدولي للمحاسبين تحمل مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المواد المشمولة في هذا الإصدار، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك.

إن شعار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSASB logo"، ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSASB"، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"IPSAS"، وإرشادات الممارسة الموصى بها، وشعار الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC logo"، والإتحاد الدولي للمحاسبين"IFAC"، هي علامات تجارية وعلامات خدمة تخص الاتحاد الدولي للمحاسبين في أمريكا والدول الأخرى.

حقوق التأليف محفوظة © مارس ٢٠٢١ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة. يجب طلب الإذن الخطي من الإتحاد الدولي للمحاسبين لإستنساخ أو تخزين أو إستخدامات أخرى شبيهة في هذه الوثيقة، بإستثناء ما يسمح به القانون. يرجى الإتصال بالموقع التالي: permissions@ifac.org.

ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٤٦٦-١

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ والتابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مارس ٢٠٢١ باللغة الإنجليزية (وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمته إلى العربية في يوليو ٢٠٢١) ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الإعتبار وتمت الترجمة وفقاً *"لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين"*. وإن النص الموافق عليه لجميع المعايير المشمولة هنا هو ذاته الذي قام بنشره الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.

العنوان الأصلي – إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ ، ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٤٦٦-١

"Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2021" – ISBN 978-1-60815-466-1

"يعتبر النص باللغة الإنجليزية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١، حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠٢٠/١١/٤٦٨٩

ISBN: ٩٧٨-٩٩٥٧-٤١٨-٣٦-٦

نشر من قبل:

International Federation of Accountants®

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSAS®

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(2020/11/4689)

٦٥٧

الاتحاد الدولي للمحاسبين
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ / الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ ترجمة طلال أبوغزاله للترجمة والتوزيع والنشر، عمان: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠
٣ج ( ) ص.
ر.إ.: **٢٠٢٠/١١/٤٦٨٩**
الواصفات: /المحاسبة المالية//المعايير المحاسبية// المحاسبة/
يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعتبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى.

إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١

كيف يتم ترتيب هذا الدليل

يتم ترتيب محتويات هذا الكتيب حسب القسم على النحو التالي:-

تمهيد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١
دور الإتحاد الدولي للمحاسبين ٣
نطاق هذا الدليل ٥
تغييرات المواد عن دليل عام ٢٠٢٠ ..... ٧
محتويات الجزء الأول ٩
مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١١
إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام ١٨
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من ١-٢٧ ..... ١٥٤
محتويات الجزء الثاني ٩٤٩
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من ٢٨-٤٠ ..... ٩٥١
محتويات الجزء الثالث ١٩٣٥
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من ٤١-٤٢ ..... ١٩٣٧
مقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بموجب أساس النقد المحاسبي- الصادر في ٢٠١٧ ..... ٢٥١٨
أساس النقد لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام- التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي- الصادر في ٢٠١٧ ..... ٢٥١٩
مقدمة لإرشادات الممارسة الموصى بها (RPGs) ٢٦٣٦
إرشادات الممارسة الموصى بها (RPGs) ١-٣ ..... ٢٦٣٧
قائمة المصطلحات المعرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام من ١-٤٢ ..... ٢٧١٣
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجب أساس الإستحقاق قيد الإصدار في ٣١ يناير ٢٠٢٠ ..... ٢٧٦١

International Federation of Accountants / 529 Fifth Avenue
New York, New York 10017/ Tel: + 1 (212) 286-9344
Fax: + 1 (212) 286-9570
www.ifac.org

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين /شميساني- شارع عبد الرحيم الواكد
ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان – ١١١٩٢ / هاتف: (٥١٠٠٩٠٠ ٦ ٩٦٢)
فاكس: (٥١٠٠٩٠١ ٦ ٩٦٢)
موقع إلكتروني: www.ascajordan.org
عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

حقوق التأليف والترجمة

ينشر الإتحاد الدولي للمحاسبين الكتب والمعايير والإصدارات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويملك حقوق تأليفها.

ويدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه من المهم بالنسبة لمعدّي ومستخدمي البيانات المالية والمدققين والمنظمين والمحامين والأكاديميين والمجموعات المعنية الأخرى في البلدان غير الناطقة باللغة الإنجليزية أن يتمكنوا من الوصول إلى المعايير بلغتهم الأم، كما أنه يشجع ويسهل إعادة نسخ، أو ترجمة وإعادة نسخ، إصداراته.

إن سياسة الإتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص ترجمة وإعادة نسخ إصداراته المحمية بحق المؤلف موضحة في *سياسة إعادة نسخ المعايير وإصدارها التي ينشرها الإتحاد الدولي للمحاسبين* و*سياسة ترجمة إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين*. ويتعين على الأطراف المهتمة التي ترغب بإعادة نسخ، أو ترجمة وإعادة نسخ، هذا الكتاب مراسلة العنوان التالي permissions@ifac.org للإطلاع على البنود والشروط ذات الصلة.

مقدمـة

إنطلاقاً من تقدير إدارة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين للدور الهام الذي يقوم به الإتحاد الدولي للمحاسبين في تطور مهنة المحاسبة، قرر المجمع ومنذ تأسيسه عام ١٩٨٤ الإنضمام إلى عضوية الإتحاد المذكور للمساهمة في وضع المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق في القطاعين العام والخاص والقواعد الدولية للسلوك المهني في ممارسة المهنة بشقيها المحاسبي والتدقيقي والمعايير المحاسبية الدولية لمنشآت القطاع العام. كما قام المجمع بالتعاون مع لجنة التطوير المهني في مؤسسة طلال أبوغزاله الدولية بترجمة المعايير المذكورة إلى اللغة العربية.

إن تبني الحكومات لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيؤدي إلى توفير بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العام على نطاق العالم. إذ تعترف لجنة معايير المحاسبة الدولية لمنشآت القطاع العام بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية بوضع إرشادات ومعايير محاسبية وطنية لإعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام ضمن إختصاصاتها، تشجع اللجنة المذكورة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. كما تشجع تلك اللجنة توافق المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المذكورة.

وسعياً من إدارة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين في تسهيل مهمة إستخدام تلك المعايير من قبل الأطراف ذات العلاقة على إمتداد الوطن العربي يقوم المجمع بعقد دورات تدريبية وندوات مهنية تتناول توضيح مفاهيم تلك المعايير وطريقة تطبيقها.

طلال توفيق أبوغزاله
رئيس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين

تمهيد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين معايير محاسبة لمنشآت القطاع العام يُشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دوراً رئيسياً في إمكانية تحقيق هذه المنافع. كما يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكلٍ كبير الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير على المشاركة في وضع معاييرها عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض هذه وأوراق التشاور.

ويُصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية تتناول إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي وأساس الإستحقاق المحاسبي. وتستند معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثما تنطبق متطلبات تلك المعايير على مؤسسات القطاع العام. كما أنها تتناول مواضيع محددة تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام والتي لم يتم التطرق إليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن من شأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الإرتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدّها منشآت القطاع العام حول العالم. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات وهيئات وضع المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن تخصصاتها. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إعتماد هذه المعايير وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ينبغي وصف البيانات المالية على أنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عندما تمتثل لجميع متطلبات كل معيار معمول به من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

دور الإتحاد الدولي للمحاسبين

يسعى الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير مؤسسات وأسواق وإقتصاديات قوية ومستدامة. وهو يدعم كلاً من شفافية ومسائلة ومقارنة التقارير المالية؛ ويساعد على تطوير مهنة المحاسبة؛ ويسهم في نشر أهمية وقيمة المحاسبين بالنسبة للبنية التحتية المالية في مختلف أرجاء العالم. يضم الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه في عام ١٩٧٧ ما مجموعه أكثر من ١٨٠ عضواً وزميلا في أكثر من ١٣٥ دولة ومنطقة، حيث يمثل ما يقارب ٣ مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة.

ويسهم الإتحاد الدولي للمحاسبين، كجزءٍ من تكليفه المتمثل في خدمة المصلحة العامة، في صياغة وتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عالية الجودة، من خلال دعمه بشكل رئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويوفر الإتحاد الدولي للمحاسبين الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الإتصالات والتمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص بوضع المعايير، كما يسهل عملية ترشيح وإختيار أعضاء هذا المجلس.

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جدول الأعمال الخاص به ويصادق على إصداراته وفقاً لأسلوب عمله ودون مشاركة الإتحاد الدولي للمحاسبين. ولا يكون بإمكان الإتحاد الدولي للمحاسبين أن يؤثر على جداول الأعمال أو الإصدارات المشار إليها. وينشر الإتحاد الكتب والمعايير والإصدارات الأخرى ويملك حقوق تأليفها.

تتم حماية إستقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعدة طرق:-

- الشفافية التامة، بخصوص أسلوب عمل وضع المعايير بالإضافة إلى إمكانية وصول الجمهور العام إلى مواد جدول الأعمال والإجتماعات، إلى جانب نشر أساس الإستنتاجات مع كل معيار نهائي؛
- مشاركة المراقبين في عملية وضع المعايير؛ و
- الإشتراط على أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالإضافة إلى المؤسسات القائمة على الترشيح/ التوظيف، الإلتزام بإستقلالية المجلس ونزاهته ومهمته المتمثلة في خدمة المصلحة العامة.

تعتبر المجموعة الإستشارية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جزءاً أساسياً وهاماً من عملية المشاورات الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويقدم ممثلو المنظمات الأعضاء في المجموعة الاستشارية المشورة حول عدد كبير من الجواني بما في ذلك:

- إستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبرنامج وجدول الأعمال، بما في ذلك أولويات المشاريع؛ و
- مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بما في ذلك وجهات النظر حول القضايا أو المسائل الفنية التي تعيق التبني أو التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و
- المسائل الأخرى ذات العلاقة بنشاطات وضع المعايير التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويتم الإشراف على الحوكمة ونشاطات وضع المعايير التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل لجنة المصلحة العامة لضمان اتباع العملية المطلوبة وعكس المصلحة العامة.

وتتألف لجنة المصلحة العامة من أفراد يملكون خبرة في القطاع العام أو إعداد التقارير المالية، والمشاركة المهنية في المنظمات ذات المصلحة في تعزيز المعلومات المالية عالية الجودة والتي يمكن مقارنتها على مستوى دولي.

للمزيد من المعلمات، يرجى زيارة موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين www.ifac.org

نطاق هذا الدليل
إصدار عام ٢٠٢١

يجمع هذا الكتاب معلومات عامة حول الإتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى النص الرسمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإصدارات الأخرى التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما في ٣١ يناير ٢٠٢١ وذلك لإستخدامه كمرجع مستمر.

تغييرات المواد عن دليل عام ٢٠٢٠

البيانات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتضمن هذا الدليل المجموعة الكاملة لبيانات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

الإشارات

يحتوي هذا الدليل على إشارات إلى معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويكون النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، Columbus Building, ٧ Westferry Circus, Canary Wharf, London, E١٤ ٤HD, United Kingdom/.

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: www.ifrs.org

التعديلات

وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على التعديلات غير الإلزامية على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية وفيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ "* في ٢٠٢٠.

جدول المحتويات
الجزء الأول

الصفحة

مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام..... ١١

إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام ١٨

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١- عرض البيانات المالية..... ١٥٤

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢- بيانات التدفق النقدي..... ٢٢٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣- السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية الأخطاء..... ٢٥٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤- آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي..... ٢٨٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥- تكاليف الإقتراض..... ٣١٤

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦- البيات المالية الموحدة والمنفصلة..... ٣٣٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧- الإستثمارات في المنشآت الزميلة..... ٣٣١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨- الحصص في المشاريع المشتركة..... ٣٣٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩- الإيراد من المعاملات التبادلية..... ٣٣٣

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٠- التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع..... ٣٦١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١- عقود الإنشاء..... ٣٧٨

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢- المخزون..... ٤٠٧

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣- عقود الإيجار..... ٤٢٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤- الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير..... ٤٦٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥- الأدوات المالية: الإفصاح والعرض..... ٤٨١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦- العقارات الإستثمارية..... ٤٨٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧- الممتلكات والمصانع والمعدات..... ٥١٩

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨- تقديم التقارير حول القطاعات..... ٥٦٤

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩- المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة..... ٥٩٧

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة..... ٦٥٤

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١- إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد..... ٦٧٨

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢- الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام..... ٧٢٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣- الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب التحويلات)..... ٧٥٣
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية..... ٨١٢
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥- منافع الموظفين..... ٨٤١
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦- إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد..... ٨٤٢
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ – الزراعة..... ٩١٥

مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تاريخ المقدمة

تم إصدار *المقدمة* في عام ٢٠٠٠.

في نوفمبر ٢٠٠٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النسخة المنقحّة من *المقدمة*.

في ديسمبر ٢٠٠٦ عدّل المجلس *المقدمة*.

في مارس ٢٠١٢ أصدر المجلس النسخة المنقحّة من *المقدمة*.

في إبريل ٢٠١٦ أصدر المجلس النسخة المنقحة من المقدمة.

إبريل ٢٠١٦

مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المحتويات

	الفقرة
المقدمة.....	١-٤
هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	٥-٧
نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	٨-٢٣
نطاق المعايير.....	٨-١٢
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والأساس النقدي.....	١٣-١٥
الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.....	١٦-١٩
سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....	٢٠-٢٣
اللغة.....	٢٤

مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المقدمة

١. توضح هذه *المقدمة* إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتوّضح نطاق وقوة نفاذ تلك المعايير. ينبغي استخدام هذه المقدمة كمرجع لتفسير وثائق الإستشارة ووثائق النقاش الأخرى ومسودات العرض وإرشادات الممارسة الموصى بها والمعايير التي تم تطويرها ونشرها من قبل المجلس.

٢. تتلخص مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هو مبين في نظامها، "في خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في صياغة وتبني وتنفيذ المعايير والإرشادات الدولية عالية الجودة، والمساهمة في تطوير منظمات المحاسبة المهنية وشركات المحاسبة القوية والممارسات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، بالإضافة إلى تعزيز أهمية المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، ومناقشة قضايا المصلحة العامة التي تبرز فيها أهمية خبرة مهنة المحاسبة بشكل كبير". وفي سعيه لتحقيق هذه المهمة، أسس مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للعمل كهيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين.

٣. يسعى المجلس وفق صلاحياته لخدمة المصلحة العامة من خلال صياغة وإصدار معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام كما تم توضيحها في الفقرة ١٠ أدناه.

٤. ترد المعلومات حول عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومدة الخدمة وإجراءات الإجتماع وأسلوب العمل في البنود والشروط العامة للمجلس، والموافق عليه من مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين.

هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٥. يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

٦. يهدف هذا الأمر إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف، يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام وتحقيق المقاربة بين الأسس المحاسبية والاحصائية لإعداد التقارير المالية حيث يكون مناسبا، كما ويشجّع على قبول معاييره ومنشوراته الأخرى.

٧. يعمل المجلس على صياغة وإصدار ما يلي في سبيل تحقيق أهدافه:

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام.
- إرشادات الممارسة الموصى بها، لتقديم الإرشادات التي تمثّل الممارسات الجيدة التي تُشجّع منشآت القطاع العام على اتّباعها.
- دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. حيث أنها تستند إلى دراسة الممارسات الجيدة والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها.
- بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. وتهدف هذه البحوث إلى تقديم معلومات جديدة أو رؤى جديدة تنتج بشكل عام عن نشاطات البحوث كبحوث الأدب والاستبيانات والمقابلات والتجارب ودراسات الحالة والتحليلات.

نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نطاق المعايير

٨. يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصياغة معايير تنطبق على أساس الإستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.

٩. تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام. إن التقارير المالية ذات الغرض العام هي التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصاً لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

١٠. صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام[١] التي تحقق المتطلبات التالية:

(أ) تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات[٢] لصالح العامة/ أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛

(ب) تقوم بتمويل أنشطتها بشكل أساسي، مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب و/أو التحويلات من المستويات الأخرى من الحكومة، والمساهمات الاجتماعية، والديون أو الرسوم؛ و

(ج) ليس لديها هدف أساسي لتحقيق أرباح.

[١] تحدد الفقرة ١,٨ من إطار مفاهيم البيانات المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام مجموعة واسعة من المنشآت العامة التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

[٢] تتكون الخدمات من السلع، والخدمات، والاستشارات السياسية، بما في ذلك الخدمات المقدمة للمنشآت العامة الأخرى.

١١. في حال وجود أي قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فإنه يُشار إليها في تلك المعايير. وليس المقصود تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير الهامة.

١٢. تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام السياسة التي تنص على أن جميع الفقرات المذكورة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية، وأنه ينبغي تحديد قوة نفاذ نص معيّن من خلال اللغة المستخدمة. ونتيجة لذلك، تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي وافق عليها المجلس بعد ١ يناير ٢٠٠٦ فقرات بالخط الغامق والعادي والتي لها قوة نفاذ متساوية. حيث تشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية. وينبغي قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات (إن وجد) المنصوص عليه في ذلك المعيار وهذه المقدمة.

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والأساس النقدي

١٣. يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصياغة معايير مبنية على أساس الإستحقاق:

- تتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تكييفها مع سياق القطاع العام حيث يكون مناسباً. وفي تنفيذ تلك العملية، يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أينما أمكن، ما لم تطرأ مسألة هامة في القطاع العام تُجيز الحياد عن ذلك؛ و
- تعالج مسائل إعداد التقارير المالية في القطاع العام التي إما لم يتم معالجتها من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة أو التي لا يوجد بشأنها معايير دولية لإعداد التقارير المالية وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية

١٤. [تم الغائها]

١٥. كما أصدر المجلس معيار محاسبة دولي في القطاع العام شامل مبني على أساس الإستحقاق والذي يتضمن أجزاء عن الإفصاحات الإلزامية والمحبّذة.

الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق

١٦. يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المبني على الأساس النقدي المنشأة على الافصاح عن المعلومات المبنية على أساس الإستحقاق طوعاً، على الرغم من أنه سيتم إعداد بياناتها المالية الجوهرية على الأساس النقدي المحاسبي. وقد ترغب المنشأة في طور الإنتقال من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الإستحقاق بإضافة بعض الإفصاحات المبنية على أساس الإستحقاق. ويعتمد وضع (على سبيل المثال، مدققة او غير مدققة) وموقع المعلومات الإضافية (على سبيل المثال، في إيضاحات البيانات المالية أو في قسم إضافي منفصل في التقرير المالي) على خصائص تلك المعلومات (على سبيل المثال، الموثوقية والإكتمال) وعلى أي تشريع أو أنظمة تحكم عملية إعداد التقارير المالية ضمن إختصاص معين.

١٧. كما ويحاول المجلس تسهيل الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق من خلال إستخدام الأحكام الإنتقالية في بعض المعايير. حيث تمنح الأحكام الإنتقالية، عند وجودها، المنشأة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الإستحقاق أو تعفيها من بعض المتطلبات عند التطبيق المبدئي لمعيار ما. ويُسمح للمنشأة في أي وقت كان إختيار تبني

المحاسبة على أساس الإستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وينبغي على المنشأة في مرحلة كهذه تطبيق جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق مع إمكانية إختيار تطبيق أي من الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار فردي مبني على أساس الإستحقاق. في حال إختيار المنشأة تبني المحاسبة على أساس الإستحقاق بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإن الأحكام الإنتقالية تحكم طول المدة الزمنية المتاحة لإتمام الإنتقال. عند إنتهاء أجل الأحكام الإنتقالية، تقوم المنشاة بإعداد التقارير وفقاً لجميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق.

١٨. تتضمن الفقرة ٢٨ من المعيار ١ *"عرض البيانات المالية"* المتطلب التالي:

> ينبغي على المنشأة، التي تمتثل بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إصدار بيان إمتثال صريح وغير متحفظ ضمن الإيضاحات. وكذلك لا ينبغي وصف البيانات المالية على أنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تمتثل بالفعل لجميع متطلبات تلك المعايير.

١٩. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ أيضاً الإفصاح عن الحد الذي طبقت فيه المنشأة أي من الأحكام الإنتقالية.

سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٢٠. قد تحكم الأنظمة ضمن كل إختصاص مسألة إصدار التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. وقد تكون هذه الأنظمة على شكل متطلبات لإعداد التقارير القانونية و/أو إرشادات وتعليمات لإعداد التقارير المالية و/أو معايير محاسبة تعلنها الحكومات و/أو الهيئات التنظيمية و/أو هيئات المحاسبة المهنية في الإختصاص المعني.

٢١. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تبني المعايير والإفصاح عن الإمتثال لها يؤدي إلى تحسّن ملحوظ في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. هذا وبدوره من المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي هذا الأمر بدوره إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة.

٢٢. يحثّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبشدة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية. كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبة لإعداد التقارير المالية ضمن إختصاصاتهم. وقد بادرت بعض الحكومات المستقلة وبعض من واضعي المعايير الوطنية بصياغة معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومنشآت القطاع العام الواقعة ضمن إختصاصاتهما. وقد يستفيد واضعي المعايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجل المساهمة في زيادة المقارنة. ومن المرجح أن تكون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مفيدة للهيئات التي لم تقم بعد بصياغة معايير محاسبة للحكومات ومنشآت القطاع العام.

٢٣. لا يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وحده أو مهنة المحاسبة وحدها السلطة لطلب الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعتمد نجاح جهود المجلس على الإعتراف بعمله ودعمه من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها.

اللغة

٢٤. إن النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمنشورات الأخرى هو النص الذي وافق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باللغة الإنجليزية. وتكون الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين مخولون، عقب الحصول على موافقة الإتحاد، بإعداد ترجمات لتلك البيانات على نفقتها الخاصة، بحيث يتم إصدارها بلغة مناطقهم حسبما يكون مناسباً.

إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام

تاريخ إطار المفاهيم

تم إصدار الفصول ١-٤ من *إطار المفاهيم* في يناير ٢٠١٣.
تم إصدار المقدمة والفصول ٥-٨ من *إطار المفاهيم* في أكتوبر ٢٠١٤.

إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام

المحتويات

	الصفحة
مقدمة	٢٠-٢٤
الفصل الأول: دور ونفوذ إطار المفاهيم.....	٢٥-٢٨
الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام.....	٢٩-٤٦
الفصل الثالث: الخصائص النوعية.....	٤٧-٦٥
الفصل الرابع: المنشأة المعدة للتقارير.....	٦٦-٧١
الفصل ٥: العناصر في البيانات المالية.....	٧٢-٩٨
الفصل ٦: الإعتراف في البيانات المالية.....	٩٩-١٠٣
الفصل ٧: قياس الأصول والألتزامات في البيانات المالية.....	١٠٤-١٣٣
الفصل ٨: العرض ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.....	١٣٤-١٥٢
ملحق: إصدارات أسلوب العمل الخاصة بإطار المفاهيم	١٥٣

مقدمة إلى إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام

مقدمة

١. يوضح *إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام* من قبل منشآت القطاع العام (إطار المفاهيم) وينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) وإرشادات الممارسات الموصى بها (RPGs) المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRs) لمنشآت القطاع العام.[١]

٢. يتلخص الهدف الأساسي لمعظم منشآت القطاع العام في تقديم الخدمات للجمهور العام، بدلا من تحقيق الأرباح وتحقيق عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. وبالتالي، يمكن تقييم أداء هذه المنشآت بصورة جزئية فقط من خلال فحص المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. لذلك، يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عن منشآت القطاع العام معلومات معينة لدعم تقييم مسائل محددة كالتالي:

- ما إذا كانت المنشأة تقدم خدماتها للأطراف المعنية بطريقة فعالة وكفؤة؛
- الموارد المتاحة حالياً للنفقات المستقبلية، ومدى وجود قيود أو شروط متعلقة باستخدامها؛
- مدى تغير الأعباء الخاصة بدفع ثمن الخدمات الحالية على المكلفين بالضريبة في السنوات المستقبلية؛ و
- ما إذا كانت قدرة المنشأة على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت مقارنة بالسنة السابقة.

٣. تتمتع الحكومات عموماً بصلاحيات واسعة، بما في ذلك القدرة على وضع وإنفاذ المتطلبات القانونية وتغيير تلك المتطلبات. وعلى الصعيد العالمي، يختلف القطاع العام اختلافاً كبيراً في ترتيباته الدستورية وأساليب عمله. ومع ذلك، تتضمن الحوكمة في القطاع العام عموماً مساءلة المسؤول التنفيذي من قبل هيئة تشريعية معينة (أو ما يعادلها).

٤. تُبرز الأقسام التالية خصائص القطاع العام التي بحثها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند وضع إطار المفاهيم.

حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية

٥. في المعاملة غير التبادلية، تستلم منشأة ما قيمة معينة من طرف آخر دون أن تعطي قيمة مساوية تقريباً بشكل مباشر لقاء ذلك. ومثل هذه المعاملات شائعة في القطاع العام. ولا يرتبط عادةً مستوى

[١] يشمل القطاع العام المنشآت الوطنية والمنشآت الوطنية الفرعية (الإقليمية /الحكومية/ المقاطعة/ المحلية) وكذلك المنشآت الحكومية والمتعلقة بالحكومة. ويشمل أيضا مؤسسات القطاع العام الدولية.

ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بشكل مباشر بمستوى الضرائب المقدّرة. وقد يتعين على الفرد أو المجموعة دفع رسوم معينة و/أو قد يضطروا إلى تقديم مساهمات محددة للوصول إلى خدمات معينة. ومع ذلك، فإن هذه المعاملات تتسم، عموماً، بطابع غير تبادلي، لأن مقدار المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة من الأفراد لن يكون مساوي تقريبا لمبلغ أي رسوم مدفوعة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. قد يكون لطبيعة المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية الاعتراف بها وقياسها وعرضها من أجل دعم تقييمات المنشأة بشكل أفضل من قبل متلقي الخدمة ومقدمي الموارد.

٦. الضرائب هي معاملة غير تبادلية إلزامية مقررة قانونا بين الأفراد أو المنشآت والحكومة. وقد تختلف صلاحيات تحصيل الضرائب إلى حد كبير، بناء على العلاقة بين صلاحيات الحكومة الوطنية وصلاحيات الحكومات الإقليمية ومنشآت القطاع العام الأخرى. ويتم تمويل منشآت القطاع العام الدولية بشكل كبير من خلال التحويلات من الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية. يمكن إدارة هذا التمويل بموجب المعاهدات والاتفاقيات أو قد يكون على أساس طوعي.

٧. تكون الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى مسؤولة تجاه مقدمي الموارد، خصوصا أولئك الذين يقدمون الموارد من خلال الضرائب والمعاملات الإلزامية الأخرى. يناقش الفصل ٢ " الأهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام " هدف المساءلة ضمن التقارير المالية.

أهمية الموازنة المعتمدة

٨. تقوم معظم الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى بإعداد الموازنات. وفي العديد من الاختصاصات، هناك مطلب دستوري لإعداد وإتاحة الموازنة المعتمدة من قبل السلطة التشريعية (أو ما يعادلها). وغالبا ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثائق. تمارس السلطة التشريعية (أو ما يعادلها) الرقابة، وتقوم الأطراف المعنية وممثليهم المنتخبين بمحاسبة إدارة المنشأة مالياً من خلال الموازنة وآليات أخرى. وتعتبر الموازنة المعتمدة في كثير من الأحيان هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على الموافقة التشريعية للإنفاق.

٩. ونظراً لأهمية الموازنة المعتمدة، تُسهم المعلومات التي تساعد المستخدمين على مقارنة النتائج المالية مع الموازنة في تسهيل تقييم مدى تحقيق منشأة القطاع العام لأهدافها المالية. تعزز هذه المعلومات المساءلة وتساعد على اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة. ويعتبر إعداد التقارير وفق الموازنة عادةً هو آلية لإثبات الامتثال للمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمور المالية العامة. ويناقش الفصل ٢ احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة.

طبيعة برامج القطاع العام وعُمر القطاع العام

١٠. إن العديد من برامج القطاع العام هي برامج طويلة الأجل والقدرة على الوفاء بالالتزامات تعتمد على الضرائب والمساهمات المستقبلية. كما أن العديد من الالتزامات الناشئة عن برامج القطاع العام وصلاحيات فرض الضرائب المستقبلية لا تستوفي تعريفي الالتزامات والأصول الواردين في الفصل ٥ "عناصر في البيانات المالية". لذلك، لا يتم الاعتراف بهذه الالتزامات والصلاحيات ضمن البيانات المالية.

١١. وتبعاً لذلك، لا يمكن لبيان المركز المالي وبيان الأداء المالي أن يوفرا جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج طويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافعاً اجتماعية. وتستمر الآثار المالية المترتبة على العديد من القرارات لسنوات عدّة أو حتى لعقود في المستقبل، لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تتضمن معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة طويلة الأجل للنظام المالي للمنشأة والبرامج الرئيسية تعتبر أمرا ضروريا لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات كما نوقش في الفصل ٢.

١٢. وعلى الرغم من إمكانية تغير الرقابة السياسية بصورة منتظمة، إلا أن الدول السيادية تتمتع عموما بوجود طويل الأمد. وفي حين أنها قد تواجه صعوبات مالية حادة وقد تتخلف عن سداد التزامات الديون السيادية، إلا أن الدول السيادية تستمر في الوجود. إذا واجهت المنشآت المحلية صعوبات مالية، قد تعمل الحكومات الوطنية كمقرض أخير أو قد تقدم ضمانات واسعة النطاق. وقد يستمر تمويل التزامات تقديم الخدمات الرئيسية للمنشآت المحلية من قبل مستوى أعلى في الحكومة. وفي حالات أخرى، يمكن أن تستمر منشآت القطاع العام التي تكون غير قادرة على تلبية التزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

١٣. يدعم مبدأ الإستمرارية إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يوضح تفسير المبدأ القضايا التي نوقشت في الفقرتين ١١ و١٢.

طبيعة وغرض الأصول والإلتزامات في القطاع العام

١٤. إن السبب الرئيسي وراء امتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات وغيرها من الأصول في القطاع العام هو ما تنطوي عليه من إمكانيات خدمية وليس قدرتها على توليد التدفقات النقدية.[٢] وبسبب أنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة كبيرة من الأصول المستخدمة من قبل منشآت القطاع العام هي أصول متخصصة، على سبيل المثال، الطرق والأصول العسكرية. قد يكون هناك سوق محدود لمثل هذه الأصول، وحتى مع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى تعديل كبير لكي تُستخدم من قبل مشغلين آخرين. ولهذه العوامل آثار معينة على قياس تلك الأصول. يناقش الفصل ٧ *" قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية "* أسس قياس الأصول.

١٥. قد تمتلك الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى عناصر معينة تُسهم في الطابع التاريخي والثقافي للدولة أو المنطقة – على سبيل المثال، الكنوز الفنية والمباني التاريخية والأعمال الفنية الأخرى. كما

[٢] كثير من أصول القطاع العام تولد تدفقات نقدية، ولكن في كثير من الأحيان لا يشكل هذا سببا رئيسيا للاحتفاظ بها.

أنها قد تكون مسؤولة عن المتنزهات الوطنية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بما فيها من نباتات وحيوانات. ولا تُمتلك عموماً هذه العناصر والمناطق لغرض البيع، حتى في حال وجود أسواق لها. بل تتحمل الحكومات ومنشآت القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها للأجيال الحالية والمستقبلية.

١٦. تتمتع الحكومات في كثير من الأحيان بسلطات معينة على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى مثل الإحتياطيات المعدنية والمياه ومناطق الصيد والغابات والمجال الكهرومغناطيسي. تسمح هذه السلطات للحكومات بمنح تراخيص لإستخدام هذه الموارد أو الحصول على حقوق إنتفاع وضرائب من استخدامها. ويُناقش تعريف الأصل ومعايير الإعتراف في الفصلين ٥ و٦ *" الإعتراف في البيانات المالية "*.

١٧. تتكبد الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التزامات معينة تتعلق بأهدافها في تقديم الخدمات. تنشأ العديد من الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية وتشمل تلك المتعلقة بالبرامج التي تهدف لتقديم منافع إجتماعية. يمكن أن تنشأ الإلتزامات أيضاً من الدور الذي تقوم به الحكومات كمقرض أخير ومن أي التزامات لنقل الموارد إلى المتضررين من الكوارث. بالإضافة إلى ذلك، يترتب على العديد من الحكومات إلتزامات معينة تنشأ عن الأنشطة النقدية مثل العملة المتداولة. ويُناقش تعريف الإلتزام ومعايير الإعتراف في الفصلين ٥ و٦.

الدور التنظيمي لمنشآت القطاع العام

١٨. تتمتع العديد من الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى بصلاحيات معينة لتنظيم المنشآت العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما بشكل مباشر أو من خلال وكالات أُنشئت خصيصاً. إن الأساس المنطقي للسياسة العامة الذي يقوم عليه التنظيم هو حماية المصلحة العامة وفقاً لأهداف السياسة العامة المحددة. يمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضاً حين توجد عيوب سوقية أو في حال فشل السوق لخدمات معينة، أو للتخفيف من عوامل معينة مثل التلوث، والتي لا ينتقل تأثيرها من خلال الأسعار. وتجري هذه الأنشطة التنظيمية وفقاً للإجراءات القانونية.

١٩. يمكن أيضاً أن تنظم الحكومات نفسها وتنظم منشآت القطاع العام الأخرى. وقد يعتبر إصدار الأحكام أمراً ضرورياً لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة تؤدي إلى نشوء حقوق وإلتزامات معينة على منشآت القطاع العام تتطلب الإعتراف بها كأصول وإلتزامات، أو ما إذا كان لقدرة منشأة القطاع العام على تعديل هذه الأنظمة تأثير معين على كيفية محاسبة هذه الحقوق والإلتزامات. يبحث الفصل ٥ في الحقوق والإلتزامات.

العلاقة مع إعداد التقارير الإحصائية

٢٠. تنتج العديد من الحكومات نوعين من المعلومات المالية اللاحقة: (أ) إحصاءات التمويل الحكومي في القطاع الحكومي العام لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و(ب) البيانات المالية ذات الغرض العام (البيانات المالية) لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات على مستوى المنشأة، بما في ذلك البيانات المالية لمجمل المنشأة الحكومية المعدّة للتقارير.

٢١. يشمل نظام الحسابات الوطنية (SNA) المعايير الأساسية لإحصاءات الإقتصاد الكلي. ونظام الحسابات الوطنية هو إطار ذو وصف منظم ومفصّل للإقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك القطاع الحكومي العام. ثم يتم تطبيق هذه المعايير على المستوى الوطني أو الإقليمي، على سبيل المثال في الإتحاد الأوروبي من خلال النظام الأوروبي للحسابات. وتشمل إرشادات إعداد التقارير حول إحصاءات التمويل الحكومي دليل إحصاءات التمويل الحكومي التابع لصندوق النقد الدولي.

٢٢. هناك الكثير من القواسم المشتركة بين البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتقارير إحصاءات التمويل الحكومي. إذ يُعنى كلا إطاري إعداد التقارير بما يلي (أ) المعلومات المالية القائمة على أساس الإستحقاق، و(ب) أصول وإلتزامات وإيرادات ومصروفات الحكومة، و(ج) المعلومات الشاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطاري إعداد التقارير يدعم هذه المعلومات.

٢٣. ومع ذلك، هناك أهداف مختلفة لكل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات إعداد التقارير حول إحصاءات التمويل الحكومي. إذ تتلخص أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام في تقديم معلومات حول المنشأة المعدّة للتقارير تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وإتخاذ القرارات. وتُستخدم تقارير إحصاءات التمويل الحكومي من أجل (أ) تحليل خيارات السياسة المالية ووضع السياسات وتقييم أثر السياسات المالية، و(ب) تحديد التأثير المترتب على الاقتصاد، و(ج) مقارنة النتائج المالية على المستويين الوطني والدولي. وينصب التركيز على تقييم أثر القطاع الحكومي العام والقطاع العام الأوسع على الإقتصاد، ضمن الإطار الكامل لإحصاءات الإقتصاد الكلي.

٢٤. تؤدي الأهداف المختلفة والتركيز على المنشآت المختلفة المعدّة للتقارير إلى معالجة مختلفة لبعض المعاملات والأحداث. وإن إزالة الفوارق بين الإطارين المحاسبين التي لا تعتبر أساسية لأهدافهما المختلفة ومنشآتهما المختلفة المعدّة للتقارير، إلى جانب استخدام نظام واحد متكامل للمعلومات المالية لإصدار بيانات مالية ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإصدار تقارير إحصاءات التمويل الحكومي يمكن أن يوفر فوائد معينة للمستخدمين من حيث جودة التقارير والتقديم في الوقت المناسب وسهولة الفهم. وقد تم بحث هذه الأمور وآثارها عند وضع الفصلين ٢ و٤ *" المنشأة المعدّة للتقارير "* والفصل ٧ التي تناقش أهداف التقارير المالية والمنشأة المعدّة للتقارير والقياس.

يناير ٢٠١٣

الفصل الأول: دور ونفوذ إطار المفاهيم

المحتويات

	الفقرة
دور إطار المفاهيم.....	١.١
نفوذ إطار المفاهيم.....	٣.١-١.١
التقارير المالية ذات الغرض العام.....	٧.١-٤.١
قابلية تطبيق إطار المفاهيم.....	٨.١
أساس الإستنتاجات	

دور إطار المفاهيم

١.١ ينص *إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام* (إطار المفاهيم) على المفاهيم التي تشكل أساس إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (إعداد التقارير المالية) من قبل منشآت القطاع العام التي تتبنى أساس الإستحقاق المحاسبي. ويطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المفاهيم عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام.

نفوذ إطار المفاهيم

٢.١ لا ينص إطار المفاهيم على متطلبات رسمية لإعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. كما أن المتطلبات الرسمية المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٣.١ يمكن أن يقدم إطار المفاهيم إرشادات للتعامل مع قضايا إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها من قبل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. وفي هذه الظروف، يمكن أن تبحث الجهات المعدّة والجهات الاخرى في قابلية تطبيق التعريفات ومعايير الإعتراف ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.

التقارير المالية ذات الغرض العام

٤.١ تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام هي عنصر أساسي في إعداد التقارير المالية الشفافة من قبل الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى كما تسهم في دعمها وتعزيزها. وهذه التقارير هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية إحتياجات المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

٥.١ قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بصلاحية طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات. وفي حين أن هذه الأطراف قد تجد المعلومات التي يتم تزويدها عن طريق التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية ذات الغرض العام لم يتم تطويرها للإستجابة بشكل محدد لإحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

٦.١ تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على الأرجح تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف إعداد التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام البيانات المالية بما في ذلك إيضاحاتها (التي يشار إليها فيما بعد بالبيانات المالية ما لم يتم تحديد خلاف ذلك)، وعرض المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية.

٧.١ ينص نطاق إعداد التقارير المالية على حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويتم تحديد نطاق إعداد التقارير المالية عن طريق إحتياجات المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف إعداد التقارير المالية. يوضح الفصل التالي من إطار المفاهيم العوامل التي تحدد ما يمكن شمله ضمن نطاق إعداد التقارير المالية (أنظر الفصل اللاحق).

قابلية تطبيق إطار المفاهيم

٨.١ ينطبق إطار المفاهيم على إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لذلك، فهو ينطبق على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية. ويُطبق أيضاً على مجموعة واسعة من منشآت القطاع العام بما في ذلك:

- الوزارات والدوائر والبرامج والمجالس واللجان والوكالات الحكومية؛
- صناديق الضمان الإجتماعي في القطاع العام وصناديق الإئتمان والسلطات القانونية؛ و
- المنظمات الحكومية الدولية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم لكن لا يشكل جزءاً منه.

دور ونفوذ إطار المفاهيم

إستنتاج١.١ يحدد إطار المفاهيم تلك المفاهيم التي سوف يطبقها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها المصممة لمساعدة الجهات المعدّة والجهات الأخرى على التعامل مع قضايا إعداد التقارير المالية. وتحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المتطلبات الرسمية. يتم تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها بعد تطبيق الإجراءات القانونية الواجبة التي تتيح الفرصة للأطراف المهتمة بتقديم مدخلات حول المتطلبات المحددة المقترحة، بما في ذلك توافقها مع الممارسات الحالية في الإختصاصات المختلفة.

إستنتاج٢.١ يدعم إطار المفاهيم تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبالتالي فهو إطار ذو صلة بالنسبة لكافة المنشآت التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويمكن للتقارير المالية ذات الغرض العام التي يتم إعدادها على مستوى الحكومة بأكملها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن توحد جميع المنشآت الحكومية سواءً كانت هذه المنشآت قد التزمت أو لم تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تقاريرها المالية ذات الغرض العام.

التقارير المالية ذات الغرض الخاص

إستنتاج٣.١ غالباً ما يصف واضعو المعايير "التقارير المالية ذات الغرض الخاص" على أنها التقارير المالية المعدّة لتلبية متطلبات المستخدمين الذين يملكون سلطة وصلاحية طلب إعداد تقارير مالية تفصح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراضهم الخاصة. يدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه قد تم تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (وقد يستمر تطبيقها) بشكلٍ فعّال ومفيد في إعداد بعض التقارير المالية ذات الغرض الخاص.

التقارير المالية ذات الغرض العام

إستنتاج٤.١ يقر إطار المفاهيم أنه من أجل تلبية إحتياجات المستخدمين من المعلومات، فإن التقارير المالية ذات الغرض العام قد تشتمل على معلومات تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية. لذلك، يعكس إطار المفاهيم نطاق أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية من ذلك المشمول في البيانات المالية. ويحدد الفصل التالي من هذا الإطار (الفصل الثاني: *أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام*) أهداف إعداد التقارير المالية والمستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام. كما يوضح أيضاً النتائج المتحققة عن إحتياجات المعلومات المحتملة للمستخدمين الرئيسين لما يمكن شمله ضمن نطاق إعداد التقارير المالية.

يناير ٢٠١٣

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

المحتويات

	الصفحة
أهداف التقارير المالية.....	٢.٢-١.٢
مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام.....	٦.٢-٣.٢
المساءلة وصنع القرارات.....	١٠.٢-٧.٢
إحتياجات مستلمو الخدمات ومزودي الموارد من المعلومات.....	١٣.٢-١١.٢
المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام.....	٢٨.٢-١٤.٢
المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية.....	١٧.٢-١٤.٢
معلومات الموازنة والإمتثال للتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد.....	٢١.٢-١٨.٢
إنجاز تقديم الخدمات.....	٢٤.٢-٢٢.٢
المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية.....	٢٧.٢-٢٥.٢
المعلومات الإيضاحية.....	٢٨.٢
البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية.....	٣٠.٢-٢٩.٢
المصادر الأخرى للمعلومات.....	٣١.٢
أساس الإستنتاجات	

أهداف إعداد التقارير المالية

١.٢ تتلخص أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام في تقديم معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وصنع القرارات (والتي يشار إليها فيما بعد بـ "المفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرارات").

٢.٢ إن إعداد التقارير المالية هي ليست غاية بحد ذاتها. بل أن الغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك يتم تحديد أهداف إعداد التقارير المالية بالرجوع لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام وإحتياجاتهم من المعلومات.

مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

٣.٢ تجمع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى الموارد من دافعي الضريبة والمانحين والمقرضين والمزودين الآخرين للموارد بغرض إستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومستلمو الخدمات الآخرين. وتكون هذه المنشآت مسؤولة عن إدارتها وإستخدام الموارد أمام تلك الجهات التي تزودها بالموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها لإستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات الضرورية. وتتطلب أيضاً تلك الجهات التي تقدم الموارد وتستلم، أو تتوقع أن تستلم، الخدمات تقديم معلومات معينة كمدخلات لأغراض صنع القرارات.

٤.٢ وتبعاً لذلك، يتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام بشكل رئيسي بهدف تلبية إحتياجات المعلومات لمستلمي الخدمات ومزودي الموارد الذين لا يتمتعون بصلاحية إلزام منشأة القطاع العام بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة وصنع القرارات. وتعدّ الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) وأعضاء البرلمان (أو هيئة تمثيلية مشابهة) هم أيضاً مستخدمون رئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام، كما أنهم يستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل مكثف ومستمر بصفتهم ممثلين لمصالح مستلمو الخدمات ومزودي الموارد. لذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، يكون المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام هم مستلمو الخدمة وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم (الذين يشار إليهم فيما بعد بمستلمي الخدمات ومزودي الموارد، ما لم يتم تحديد خلاف ذلك).

٥.٢ يستلم المواطنون الخدمات من، ويقدموا الموارد إلى، الحكومة ومنشآت القطاع العام الأخرى. لذلك، يعتبر المواطنون هم المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام. إن بعض مستلمو الخدمات وبعض مزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة وصنع القرار قد يكونوا غير مواطنين– على سبيل المثال السكان الذين يدفعون الضرائب و/أو يستلمون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين، الوكالات المانحة متعددة الأطراف أو ثنائية الأطراف والعديد من المقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي أغلب الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة وصنع القرار.

٦.٢ إن التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية إحتياجات مستلمو الخدمات ومزودي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة وصنع القرار قد تقدم أيضاً معلومات مفيدة للأطراف الأخرى ولأغراض أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وجماعات الضغط وآخرين أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. كما أن المؤسسات التي يكون لها الصلاحية بأن تطلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصاً لتلبية إحتياجاتها المحددة من المعلومات يمكن أيضاً أن تستخدم المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة– على سبيل المثال، الهيئات التنظيمية والرقابية، ومؤسسات التدقيق، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو هيئات إدارية أخرى، والوكالات المركزية ومراقبو الموازنة، وإدارة المنشأة، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومزودو المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. وفي حين قد تجد هذه الأطراف الأخرى أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام هي معلومات مفيدة، إلا أنها لا تعتبر المستخدم الرئيسي لتلك التقارير. لذلك، لا يتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

المساءلة وصنع القرار

٧.٢ تكمن الوظيفة الرئيسية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في تقديم الخدمات التي تعزز أو تصون رفاهية المواطنين وغيرهم من السكان المؤهلين. تتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الرفاه الإجتماعي وحفظ الأمن والتعليم العام والأمن القومي وخدمات الدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة معاملة غير تبادلية[٣] وفي بيئة غير تنافسية.

٨.٢ تكون الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى مسؤولة أمام تلك الجهات التي تزودها بالموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها في إستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقارير وعلى المدى الطويل. يتطلب الإستيفاء بإلتزامات المساءلة تقديم معلومات حول إدارة المنشأة للموارد المنوطة بها لتقديم الخدمات للجهات المعنية وجهات أخرى، وحول إمتثالها للتشريعات أو الأنظمة أو السلطات الأخرى التي تحكم تقديمها للخدمات وعملياتها الأخرى. ونظراً للطريقة التي يتم بها تمويل الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام (بشكل رئيسي عن طريق إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى) واعتماد مستلمو الخدمة على تقديم تلك الخدمات على المدى الطويل، فان استيفاء إلتزامات المساءلة سوف يتطلب أيضاً تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل إنجاز تقديم الخدمات من قبل المنشأة خلال فترة إعداد التقارير وقدرتها على الإستمرار في تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.

[٣] إن المعاملات التبادلية هي المعاملات التي تستلم فيها منشأة ما أصول أو خدمات، أو تسدد إلتزامات معينة، وتقدم قيمة مساوية تقريباً بشكلٍ مباشر لمنشأة أخرى في المقابل. أما المعاملات غير التبادلية فهي المعاملات التي تستلم فيها المنشأة قيمة معينة من منشأة أخرى دون تقديم قيمة مساوية تقريباً بشكل مباشر في المقابل.

٩.٢ يتطلب أيضاً مستلمو الخدمة ومزودو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات في اتخاذ القرارات. على سبيل المثال:

- يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وآخرون ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك في معاملة تبادلية، قرارات معينة حول ما إذا ينبغي تقديم الموارد لدعم النشاطات الحالية والمستقبلية للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى. في بعض الظروف، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة تمثيلية مماثلة الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، أن يتخذوا قرارات معينة أو أن يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات للدوائر أو الوكالات أو البرامج الحكومية والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و
- لا يقدم المكلفون عادةً الأموال إلي الحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى على أساس طوعي أو نتيجة معاملة تبادلية ما. بالإضافة إلي ذلك، وفي العديد من الحالات، لا يكون للمكلفين حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل أحد منشآت القطاع العام أو اختيار مزود خدمة بديل. وتبعاً لذلك، فهم يتمتعون بصلاحية مباشرة محدودة لإتخاذ قرارات حول ما إذا ينبغي تقديم موارد معينة للحكومة، وهي الموارد التي تُخصص لتقديم الخدمات من قبل منشاة محددة في القطاع العام، أو ما إذا ينبغي شراء أو إستهلاك الخدمات المقدمة. على أي حال، بإمكان مستلمو الخدمات ومزودي الموارد أن يتخذوا قرارات حول أفضليات التصويت الخاصة بهم، والإقرارات التي يقدمونها للمسئولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى– وقد يكون لهذه القرارات آثار متعلقة بتخصيص الموارد على بعض منشآت القطاع العام.

١٠.٢ تسهم المعلومات المقدمة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في صنع القرارات. على سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية نشاطات تقديم الخدمات الماضية، ومبلغ ومصادر إسترداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم النشاطات المستقبلية هي معلومات ضرورية لاستيفاء إلتزامات المسائلة. وهذه المعلومات هي أيضاً مفيدة في عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى المنشأة.

إحتياجات مستلمو الخدمات ومزودو الموارد من المعلومات

١١.٢ لأغراض المساءلة وصنع القرارات، يحتاج مستلمو الخدمات ومزودو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقييم مسائل معينة كالتالي:

- أداء المنشأة خلال فترة إعداد التقارير فيما يخص على سبيل المثال:
  - تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها بالإضافة إلى أهدافها التشغيلية والمالية الأخرى؛

- إدارة الموارد التي تكون مسئولة عنها؛
- الإمتثال لمتطلبات الموازنة ذات الصلة والمتطلبات التشريعية والسلطات الاخرى التي تنظم جمع وإستخدام الموارد.

- سيولة المنشأة (على سبيل المثال، القدرة على تلبية الإلتزامات الحالية) والملاءة (على سبيل المثال، القدرة على تلبية الإلتزامات على المدى الطويل)؛
- إستمرار تقديم الخدمات من قبل المنشأة واستدامة عملياتها الأخرى على المدى الطويل، والتغيرات في ذلك نتيجة نشاطات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير بما في ذلك على سبيل المثال:
  - قدرة المنشأة على الإستمرار في تمويل أنشطتها وتلبية أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد المنشأة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوطات التمويل أو الطلب خارج نطاق سيطرتها؛ و
  - الموارد المادية والموارد الأخرى المتوافرة حالياً لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛
- قدرة المنشأة على التأقلم مع الظروف المتغيرة، سواءً كانت تغيرات في التركيبة السكانية أو تغيرات في الظروف الإقتصادية المحلية أو العالمية التي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو تكوينة الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها.

١٢.٢ من المحتمل أن تتداخل المعلومات التي يحتاجها مستلمو الخدمات ومزودو الموارد لهذه الأغراض في كثير من النواحي. على سبيل المثال، يتطلب مستلمو الخدمات الحصول على معلومات كمدخلات في تقييم مسائل معينة حول ما إذا:

- كانت المنشأة تستخدم الموارد بشكل إقتصادي وفعال وكفؤ وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان ذلك الإستخدام يصب في مصلحتها؛
- كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة إعداد التقارير مناسبة، وما إذا كانت مبالغ ومصادر إسترداد التكاليف مناسبة؛ و
- كانت المستويات الحالية للضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها هي كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليا.

يطلب مستلمو الخدمات أيضاً الحصول على معلومات حول نتائج القرارات التي تم اتخاذها والأنشطة التي تم تنفيذها من قبل المنشأة خلال فترة إعداد التقارير حول الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، والنشاطات المستقبلية المتوقعة للمنشأة في تقديم الخدمات، ومبالغ ومصادر إسترداد التكاليف اللازمة لدعم تلك الأنشطة.

١٣.٢ يطلب مزودو الموارد الحصول على معلومات كمدخلات في تقييم مسائل معينة حول ما إذا كانت المنشأة:

- تحقق الأهداف المقررة كمبرر لجمع الموارد خلال فترة إعداد التقارير؛
- قد مولت العمليات الحالية من الأموال المجموعة في الفترة الحالية من دافعي الضرائب أو من الإقتراضات أو مصادر أخرى؛ و
- من المرجح أن تحتاج موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد.

يطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات في تقييم سيولة المنشأة، وبالتالي ما إذا كان مبلغ وتوقيت السداد سيكون كما هو متفق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقييم ما إذا كانت المنشأة تستخدم الموارد بشكل إقتصادي وفعّال وكفؤ وكما هو مطلوب. وسوف يتطلبون أيضاً معلومات حول النشاطات المستقبلية المتوقعة للمنشأة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.

المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام

المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية

١٤.٢ تساعد المعلومات حول المركز المالي للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى المستخدمين على تحديد موارد المنشأة ومطالبات هذه الموارد في تاريخ إعداد التقارير. وسوف يقدم هذا الأمر معلومات مفيدة كمدخلات في تقييم مسائل معينة مثل:

- مدى إستيفاء الإدارة لمسؤولياتها في صيانة وإدارة موارد المنشأة؛
- مدى توفر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات خلال فترة إعداد التقارير في مقدار وتركيبة تلك الموارد ومطالبات تلك الموارد؛ و
- مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة في موارد المنشأة.

١٥.٢ تعدّ المعلومات حول الأداء المالي للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى مفيدة في تقييم مسائل معينة مثل ما إذا كانت المنشأة قد امتلكت موارد بشكل إقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. كما أن المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات ومبلغ ومصادر إسترداد التكاليف خلال فترة إعداد التقارير سوف تساعد المستخدمين على تحديد ما إذا تم إسترداد التكاليف التشغيلية، على سبيل المثال، من الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية المنشأة.

١٦.٢ تساهم المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى في تقييم الأداء المالي وسيولة المنشأة وملاءتها المالية. كما تشير إلى كيفية قيام المنشأة بجمع وإستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك إقتراضها وسدادها للقرض، وامتلاكها وبيعها على سبيل المثال للممتلكات والمصانع والمعدات. كما تحدد أيضاً النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والإستثمارات والتحويلات النقدية إلى ومن حكومات أخرى أو وكالات حكومية أو منظمات دولية. ويمكن للمعلومات حول

التدفقات النقدية أن تدعم أيضاً تقييمات إمتثال المنشأة لتكليفات الإنفاق المعبر عنها ببنود التدفقات النقدية، ودعم تقييمات المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الواردة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

١٧.٢ يتم عادةً عرض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في البيانات المالية. ولمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في البيانات المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب، يمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضاً معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية، بما في ذلك معلومات حول مسائل معينة تخص الحكومات أو منشآت القطاع العام الأخرى:

- إمتثالها للموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛
- أنشطة وتحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقارير؛ و
- التوقعات بخصوص تقديم الخدمات والنشاطات الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأمد للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة إعداد التقارير، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات حول المستقبل.

ويمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات البيانات المالية أو في تقارير منفصلة مشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

معلومات الموازنة والإمتثال للتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد

١٨.٢ عادةً ما تقوم الحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى بإعداد موازنة سنوية والمصادقة عليها وإتاحتها للجمهور. وتقدم الموازنة المعتمدة للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للمنشأة خلال الفترة المقبلة، وإحتياجاتها الرأسمالية، وغالباً أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتُستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من المكلفين والمزودين الآخرين للموارد، كما تنص على الصلاحيات المتعلقة بنفقات الموارد.

١٩.٢ يمكن استلام بعض الموارد لدعم نشاطات منشآت القطاع العام من المانحين أو المقرضين أو نتيجة معاملات تبادلية. إلا أنه يتم تقديم الموارد لدعم نشاطات منشآت القطاع العام بشكل رئيسي في المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين وآخرين، بالتوافق مع التوقعات الظاهرة في الموازنة المعتمدة.

٢٠.٢ تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية للمنشأة (سواءً وُصفت بـ"الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة" أو بمصطلحات أخرى) وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة إعداد التقارير، وأصولها وإلتزاماتها في تاريخ إعداد التقارير وأي تغيير فيها خلال فترة إعداد التقارير وتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها.

٢١.٢ إن دمج المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقييم مدى إلتزام الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية والنتائج المالية للمنشأة بالتقديرات الظاهرة في الموازنات المعتمدة، ومدى تقيد المنشأة بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هو أمر مهم في تحديد كيفية قيام منشأة القطاع العام بتحقيق أهدافها المالية بشكل جيد. وتعدّ هذه المعلومات ضرورية لإستيفاء إلتزامات المساءلة لحكومة ما أو أحد منشآت القطاع العام الأخرى تجاه أطرافها المعنية، كما تعزز تقييم الأداء المالي للمنشأة وتعتبر مفيدة في صنع القرارات.

تحقيق أهداف تقديم الخدمات

٢٢.٢ يتلخص الهدف الرئيسي للحكومات ومعظم منشآت القطاع العام في تقديم الخدمات اللازمة للجهات المعنية. وتبعاً لذلك، لا يظهر الأداء المالي للحكومات ومعظم منشآت القطاع العام بشكل كامل أو كافي في أي من مقاييس النتائج المالية. وبالتالي، ينبغي تقييم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.

٢٣.٢ في بعض الحالات، تقدم المقاييس الكمية لمخرجات أنشطة تقديم الخدمات الخاصة بالمنشاة خلال فترة إعداد التقارير معلومات ذات صلة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات– على سبيل المثال، معلومات حول تكلفة وحجم وتكرار تقديم الخدمات والعلاقة بين الخدمات المقدمة وقاعدة الموارد الخاصة بالمنشأة. وفي حالات أخرى، قد تكون هناك حاجة لتوضيح تحقيق أهداف تقديم الخدمات عن طريق بيان جودة الخدمات المقدمة أو مخرجات برامج معينة.

٢٤.٢ إن الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية حول نشاطات تقديم الخدمات و/أو تحقيق أهدافها و/أو مخرجاتها خلال فترة إعداد التقارير من شأنه أن يوفر مدخلات في تقييم إقتصاد وكفاءة وفاعلية عمليات المنشأة. ويعتبر الإبلاغ عن هذه المعلومات أمر ضروري للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى لاستيفاء إلتزاماتها المتعلقة بالمسائلة، أي محاسبة وتبرير إستخدام الموارد الي يتم جمعها من، أو بالنيابة عن، الأطراف المعنية. كما يتم اتخاذ القرارات من قبل المانحين بشأن تخصيص الموارد لمنشآت وبرامج محددة في إستجابة جزئية على الأقل للمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقارير، وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.

المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية

٢٥.٢ نظراً لطول عمر الحكومات والعديد من البرامج الحكومية، قد تصبح النتائج المالية للعديد من القرارات المتخذة في فترة إعداد التقارير واضحة فقط لعدة سنوات في المستقبل. لذا ينبغي تقييم البيانات المالية التي تعرض معلومات معينة حول المركز المالي في وقت ما والأداء المالي والتدفقات النقدية خلال فترة إعداد التقارير ضمن السياق طويل الأمد.

٢٦.٢ يمكن أن يكون للقرارات التي تصدرها الحكومة وإحدى منشآت القطاع العام الأخرى في فترة محددة حول برامج تقديم وتمويل الخدمات في المستقبل نتائج هامة فيما يخص التالي:

- الأطراف المعنية التي ستعتمد على هذه الخدمات مستقبلاً؛ و
- الأجيال الحالية والمستقبلية من دافعي الضرائب ومزودي الموارد الآخرين بشكل غير طوعي الذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والإلتزامات المالية ذات العلاقة.

٢٧.٢ تعدّ المعلومات حول أنشطة وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للمنشأة، وتأثيرها المحتمل على إحتياجات الموارد المستقبلية للمنشأة والمصادر المحتملة لتمويل تلك الموارد هي مدخلات ضرورية في أي تقييم لقدرة الحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى على تلبية إلتزاماتها في تقديم الخدمات وإلتزاماتها المالية في المستقبل. ومن شأن الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام أن تدعم تقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى، وأن تعزز مساءلة المنشاة وتقدم معلومات إضافية مفيدة لأغراض صنع القرارات.

المعلومات الإيضاحية

٢٨.٢ يمكن عرض معلومات معينة حول العوامل الرئيسية التي ينطوي عليها الأداء المالي وأداء تقديم خدمات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير والإفتراضات التي تدعم توقعات الأداء المستقبلي للمنشاة والعوامل التي من المحتمل أن تؤثر على ذلك الأداء ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام في إيضاحات البيانات المالية أو في تقارير منفصلة. وسوف تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل ووضعها ضمن سياقها المناسب، كما سوف تعزز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية

٢٩.٢ ينص نطاق إعداد التقارير المالية على حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ومن أجل الإستجابة لإحتياجات المستخدمين من المعلومات، يعكس إطار المفاهيم نطاق أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية من ذلك المشمول في البيانات المالية. كما ينص على عرض معلومات إضافية تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣٠.٢ بينما يعكس إطار المفاهيم نطاق أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق المشمول في البيانات المالية، لا تزال المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي في صميم إعداد التقارير المالية. ويتم البحث في كيفية تحديد وقياس والإعتراف بعناصر البيانات المالية وأشكال العرض والإبلاغ التي يمكن اعتمادها فيما يخص المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن الأقسام الأخرى لإطار المفاهيم وعند وضع مختلف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها، حسبما يكون مناسباً.

المصادر الأخرى للمعلومات

٣١.٢ تلعب التقارير المالية ذات الغرض العام دوراً هاماً في إيصال المعلومات الضرورية لدعم إستيفاء إلتزامات المسائلة الخاصة بحكومة ما أو إحدى منشآت القطاع العام الأخرى، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض صنع القرارات. على أي حال، من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرارات. على سبيل المثال، في حين قد تشتمل التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة المعلومات الفعلية مع معلومات الموازنة خلال فترة إعداد التقارير، قد تقدم الموازنات والتنبؤات المالية الصادرة عن الحكومات معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على المدى القصير والمتوسط. تصدر الحكومات والوكالات المستقلة أيضاً تقارير حول الحاجة لمبادرات تقديم الخدمات واستدامة مبادرات تقديم الخدمات القائمة والظروف الإقتصادية المتوقعة والتغيرات في التركيبة السكانية لأي منطقة على المدى المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات وإحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعاً لذلك، قد يحتاج مستلمو الخدمات ومزودو الموارد أيضاً للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الظروف الإقتصادية الحالية والمتوقعة وموازنات وتنبؤات الحكومة ومعلومات حول مبادرات سياسة الحكومة غير المذكورة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم لكنه لا يشكّل جزءا منه.

مجموعات المستخدمين الرئيسيين

إستنتاج١.٢ سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، عند وضع إطار المفاهيم، إلى الحصول على وجهات نظر حول ما إذا كان ينبغي أن يحدد إطار المفاهيم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد عبّر العديد من المجاوبين على الورقة التشاورية الأولية[٤] عن رأيهم بأن الإطار يجب أن يحدد المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام، ويجب أن يركز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إحتياجات هؤلاء المستخدمين الرئيسيين من المعلومات عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد اقتنع المجلس بهذه الآراء.

تحديد مجموعات المستخدمين الرئيسيين

إستنتاج٢.٢ حددت مسودة عرض إطار المفاهيم ١ "*إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام: الدور والنفود والنطاق، والأهداف والمستخدمون، والخصائص النوعية، والمنشأة المعدّة للتقارير*" (مسودة العرض) مستلمو الخدمات وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد أوضحت أنه بينما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها ضمن محتويات التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل الإستجابة لإحتياجات هؤلاء المستخدمين الرئيسيين من المعلومات، قد لا يزال يتم إستخدام التقارير المالية ذات الغرض العام من الجهات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية، ويمكن أن تقدم معلومات مفيدة لهؤلاء المستخدمين الآخرين.

إستنتاج٣.٢ أعرب العديد من المجاوبين على مسودة العرض عن دعمهم لتحديد مستلمي الخدمات وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. لكن كان هناك آخرون يعتقدون أنه ينبغي تحديد الجمهور أو المواطنين أو الهيئة التشريعية كمستخدمين رئيسيين أو المستخدمين الأكثر أهمية للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. وقد اوضحوا أن هذا يعزى إلى أن الحكومات مسؤولة بشكل رئيسي تجاه المواطنين أو ممثليهم، وفي العديد من الإختصاصات، فإن الهيئة التشريعية وأعضاء البرلمان (أو هيئة تمثيلية مشابهة) الذي يعملون بالنيابة عن المواطنين هم المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام. أعرب بعض المجاوبين أيضاً عن وجهة نظر معينة وهي أن مزودي الموارد وممثليهم هم فقط من يجب تحديدهم كمستخدمين رئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. وقد أوضحوا انه من غير المحتمل أن تكون التقارير المالية ذات الغرض العام قادرة على الإستجابة لإحتياجات كافة المستخدمين من المعلومات، وأن مزودي الموارد من المحتمل أن يملكوا الاهتمام الأكبر في التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك، فإن تحديد مزودي الموارد على أنهم مجموعة

---

[٤] الورقة التشاورية "*إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام: أهداف إعداد التقارير المالية، نطاق إعداد التقارير المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام، المنشأة المعدّة للتقارير*".

المستخدمين الرئيسيين سوف يتيح لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التركيز بشكل أكبر على إحتياجات المعلومات لمجموعة واحدة من المستخدمين. وقد أشار المجاوبون أيضاً إلى أن التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة للإستجابة لإحتياجات مزودي الموارد من المعلومات من المحتمل أيضاً أن تقدم معلومات مفيدة للمستخدمين الآخرين المحتملين.

إستنتاج٤.٢ يقرّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إن هناك ميزة في العديد من المقترحات التي قدمها المجاوبون فيما يخص هوية المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام، خصوصا في تطبيقها على الحكومات في العديد من الإختصاصات. على أي حال، وفي ضوء أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام، لا يزال المجلس يعتقد أن المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام يجب تحديدهم على أنهم مستلمو الخدمات وممثليهم ومزودو الموارد وممثليهم. ويعزى هذا إلى ما يلي:

- تكون الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى مسئولة تجاه أولئك الذين يعتمدون عليهم لإستخدام الموارد لتقديم الخدمات اللازمة، بالإضافة إلى أولئك الذين يزودونهم بالموارد التي تساعد على تقديم تلك الخدمات؛ و
- تلعب التقارير المالية ذات الغرض العام دوراً هاماً في إستيفاء تلك المسائلة وتقديم المعلومات المفيدة لهؤلاء المستخدمين لأغراض صنع القرارات.

وبالتالي، ينبغي تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام للإستجابة لإحتياجات المعلومات الخاصة بمستلمي الخدمات وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم بصفتهم مستخدمين رئيسيين. بالإضافة إلى ذلك، يُطبق إطار المفاهيم على الحكومات وعلى مجموعة واسعة من منشآت القطاع العام الأخرى في العديد من الإختصاصات المختلفة وعلى المنظمات الحكومية الدولية. وتبعاً لذلك، فإنه من غير الواضح ما إذا كان تحديد مجموعات المستخدمين الأخرى كمستخدمين رئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام سيكون أمر ملائم وفعال بالنسبة لكافة منشآت القطاع العام عبر كافة الإختصاصات.

إستنتاج٥.٢ يقرّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام يمكن أن تكون أكثر أهمية وفائدة لبعض المستخدمين دون غيرهم. كما يقرّ المجلس كذلك أنه يحتاج عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها إلى دراسة، وفي بعض الحالات، إلى موازنة إحتياجات المجموعات المختلفة من المستخدمين الرئيسيين. إلا أن المجلس لا يعتقد أن هذه المسائل تبطل تحديد كل من مستلمي الخدمات وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج٦.٢ يرد فيما يلي أدناه بمزيد من التفصيل وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشأن العلاقة بين مجموعات المستخدمين الرئيسيين التي حددها المجاوبين ومستلمي الخدمات ومزودي الموارد.

المواطنون

إستنتاج٧.٢ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأهمية المواطنين والجمهور وممثليهم كمستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام، لكنه يرتأي من وجهة نظره أن تصنيف المواطنين كمستلمي للخدمات ومزودي للموارد يوفر أساساً لتقييم إحتياجاتهم المحتملة من المعلومات. ويعزى هذا إلى أن بين المواطنين العديد من الأفراد الذين لديهم مجموعة واسعة من إحتياجات المعلومات

المتنوعة– ويساعد التركيز على إحتياجات المعلومات للمواطنين بصفتهم مستلمي خدمات ومزودي موارد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على توحيد هذه المصالح المتنوعة واكتشاف إحتياجات المعلومات التي ينبغي أن تحاول التقارير المالية ذات الغرض العام الإستجابة لها. ويعتقد أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من المناسب، عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أن يكون قادرا على الأخذ بعين الإعتبار إحتياجات المعلومات لمجموعة من مستلمي الخدمات ومزودي الموارد الذين يمكن أن يكونوا غير مواطنين (بما في ذلك المانحين والمقرضين) ولا يملكون سلطة إلزام منشاة القطاع العام بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

مزودو الموارد

إستنتاج٨.٢ يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن التقارير المالية ذات الغرض العام الموجهة لتوفير المعلومات لتلبية إحتياجات مزودي الموارد من المعلومات سوف تقدم أيضاً معلومات مفيدة لمستخدمين آخرين محتملين للتقارير المالية ذات الغرض العام. على أي حال، يعتقد المجلس أن إطار المفاهيم يجب أن يوضح توقعاته بأن الحكومات ومنشات القطاع العام الأخرى يجب أن تكون مسئولة تجاه أولئك الذين تزودهم بالموارد وأولئك الذين تعتمد عليهم لإستخدام هذه الموارد لتقديم الخدمات اللازمة و/أو الموعودة. بالإضافة إلى ذلك، لقد لوحظ انه في بعض الإختصاصات، يكون مزودو الموارد هم بشكل رئيسي مانحون أو مقرضون قد يمتلكون السلطة والصلاحية لطلب إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص لتوفير المعلومات التي يحتاجونها.

إستنتاج٩.٢ وحسبما أُشير في الفقرة "إستنتاج٤,٢"، صاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة نظره وهي أن كل من مستلمي الخدمات ومزودي الموارد وممثليهم هم مستخدمون رئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام. ويعتقد المجلس أن إطار المفاهيم يجب أن لا يستثني المواطنين الذين قد يكونوا مهتمين بالتقارير المالية ذات الغرض العام بصفتهم مستلمي خدمات من المستخدمين المحتملين لتلك التقارير، أو تحديد حاجتهم من المعلومات على أنها أقل أهمية من إحتياجات مزودي الموارد. ويعتقد المجلس أيضاً أنه من غير الملائم أن يتم استثناء المانحين والمقرضين وغيرهم ممن يقدمون الموارد على أسس طوعية أو غير طوعية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى كمستخدمين محتملين للتقارير المالية ذات الغرض العام، أو أن يتم تحديد إحتياجاتهم من المعلومات على أنها أقل أهمية من إحتياجات مستلمي الخدمات.

الهيئة التشريعية

إستنتاج١٠.٢ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الهيئة التشريعية أو أي هيئة إدارية مشابهة هي مستخدم رئيسي للتقارير المالية ذات الغرض العام بصفتها ممثل لمستلمي الخدمات ومزودي الموارد. تتطلب كذلك الهيئة التشريعية والبرلمانات والمجالس والهيئات المشابهة الحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات الخاصة بهم، وهي تتمتع عادة بالسلطة والصلاحية لطلب إعداد تقارير مالية مفصلة ذات غرض خاص وتقارير أخرى لتقديم تلك المعلومات. لكن يمكنهم أيضاً أن يستخدموا المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام والمعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض الخاص كمدخلات لتقييم ما إذا كانت الموارد تُستخدم بكفاءة وبالطريقة المنشودة وفي صنع القرارات حول تخصيص الموارد لمنشآت أو برامج أو أنشطة حكومية محددة.

إستنتاج١١.٢ يتطلب عادة مختلف أعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة إدارية أخرى، سواءً كانوا أعضاء في الحكومة أو المعارضة، الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجون إليها لأداء واجباتهم الرسمية وفقا لتوجيهات الهيئة التشريعية أو الهيئة الإدارية. إلا أنهم قد لا يمتلكون السلطة والصلاحية لطلب إعداد تقارير مالية توفر المعلومات التي يطلبونها لأغراض أخرى أو في ظروف أخرى. تبعاً لذلك، فهم يعتبرون مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام، سواءً بصفتهم ممثلين لمستلمي الخدمات ومزودي الموارد في دوائرهم الإنتخابية، أو بصفتهم الشخصية كمواطنين وأعضاء في المجتمع.

مجموعات المستخدمين الأخرى

إستنتاج١٢.٢ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، عند وضع إطار المفاهيم، مجموعة واسعة من المستخدمين الآخرين المحتملين للتقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك ما إذا كان ينبغي تحديد مجموعات المصلحة الخاصة وممثليهم، أو أولئك المتعاملين مع منشآت القطاع العام على أسس تجارية أو غير تجارية أو على أسس طوعية أو غير طوعية (مثل مزودي الموارد في القطاعين العام والخاص) على أنهم مجموعات منفصلة من المستخدمين. ويعتقد المجلس أن تحديد مستلمي الخدمات وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام يلبي بشكل ملائم إحتياجات المعلومات للمجموعات الفرعية من مستلمي الخدمات ومزودي الموارد.

إستنتاج١٣.٢ يمكن أن تكون المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لجمع الحسابات الوطنية كمدخلات في نماذج إعداد التقارير المالية الإحصائية، وتقييم أثر السياسات الحكومية على الأنشطة الإقتصادية، ولأغراض التحليل الإقتصادي الأخرى. على أي حال، لا يتم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام على وجه التحديد للإستجابة لإحتياجات أولئك الذين يطلبون الحصول على المعلومات لهذه الأغراض. وعلى نحو مماثل، وبينما قد تجد الأطراف التي تعمل كمستشارين لمستلمي الخدمات أو مزودي الموارد (مثل جماعات دعم المواطنين، ووكالات تصنيف السندات، ومحللو الإئتمان وجماعات المصلحة العامة) أن المعلومات المذكورة في التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم، لا يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام على وجه التحديد للإستجابة لإحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

أهداف التقارير المالية

إستنتاج١٤.٢ اتفق العديد من المجاوبين على مسودة العرض بأن تقديم المعلومات المفيدة لكل من أغراض المساءلة وأغراض صنع القرارات يجب أن يتم تحديده كأهداف لإعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام. وقد أيد بعض المجاوبين أن المساءلة فقط يجب أن يتم تحديدها كهدف فردي أو رئيسي لإعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام، في حين أيد مجاوبون آخرون تحديد صنع القرارات كهدف فردي. على أي حال لا يزال مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعتقد بأن مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام سوف يطلبون الحصول على معلومات لكل من أغراض المساءلة وأغراض صنع القرارات.

إستنتاج١٥.٢ دعم بعض المجاوبين على مسودة العرض بأن يتم تحديد الصلة التي تربط بين المسائلة وصنع القرارات بشكل واضح وأن يتم تحديد خصائص القطاع العام التي تؤكد آراء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشأن أهداف إعداد التقارير المالية من قبل القطاع العام. وقد استجاب المجلس بشكل إيجابي لهذه المقترحات. فقد تم إعادة هيكلة الإطار وإضافة التوضيحات.

إستنتاج١٦.٢ تم أيضاً تعزيز توضيح المساءلة وعلاقتها بصنع القرارات والتقارير المالية ذات الغرض العام. في هذا السياق، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن فكرة المساءلة التي تظهر في هذا الإطار هي فكرة واسعة النطاق. فهي تشمل تقديم المعلومات حول إدارة المنشأة للموارد المعهودة إليها، والمعلومات المفيدة للمستخدمين في تقييم استدامة أنشطة المنشأة وإستمرارية تقديم الخدمات على المدى الطويل. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذه الفكرة الواسعة للمساءلة هي فكرة ملائمة لأن المواطنين والجهات المعنية الأخرى يقدمون الموارد إلى الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على أسس غير طوعية وغالبا ما يعتمدون على الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في تقديم الخدمات اللازمة على المدى الطويل. غير أن المجلس يدرك أيضاً أنه من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام كافة المعلومات التي يحتاجها مستلمو الخدمات ومزودو الموارد لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

نطاق إعداد التقارير المالية– البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية

إستنتاج١٧.٢ أعرب العديد من المجاوبين على مسودة العرض عن دعمهم لنطاق إعداد التقارير المالية وتوضيحه المقترح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث حدد بعضهم مسائل معينة بغرض توضيحها وأشار آخرون إلى أن المشاريع التي تتناول قضايا أوسع نطاقا قد تحتاج لتقديم الإرشادات حول تطبيق الخصائص النوعية مثل قابلية التحقق والمقارنة. في حين لم يدعم مجاوبون آخرون نطاق إعداد التقارير المالية كونه أوسع من نطاق البيانات المالية، معربين عن قلقهم بشأن ما يلي:

- أن النطاق الواسع المقترح تناول مسائل كانت خارج إختصاص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي كانت نافذة المفعول في ذلك الوقت؛
- أن الإرشادات حول المسائل خارج نطاق البيانات المالية، مثل المعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية، هي مسائل تخص بشكل مناسب مختلف الحكومات أو الهيئات الإدارية أو غيرها من السلطات؛ و
- أعرب أيضاً بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم من أن النطاق قد ركز بشكل كبير جدا على البيانات المالية، وأنه قد تم دمج إرشادات إضافية حول المعلومات غير المالية وإعداد تقارير الإستدامة ضمن إطار المفاهيم.

إستنتاج١٨.٢ لا يزال يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام انه من الضروري أن يعكس إطار المفاهيم نطاق أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بذلك النطاق المشمول في البيانات المالية. وهذا لأن:

- الهدف الرئيسي للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى هو تقديم الخدمات للجهات المعنية بدلاً من جني الأرباح؛
- المواطنين والسكان المؤهلين الآخرين يعتمدون على الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في تقديم مجموعة واسعة من الخدمات على أساس مستمر على المدى الطويل. ويمكن أن يكون للأنشطة التي تقوم بها، والقرارات التي تتخذها، الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في فترة معينة لإعداد التقارير نتائج هامة لأجيال المستقبل من مستلمي الخدمات ودافعي الضرائب ومزودي الموارد لآخرين بشكل غير طوعي؛ و
- معظم الحكومات ومنشات القطاع العام الأخرى تعمل ضمن تكليفات معينة للانفاق وقيود مالية تم وضعها من خلال عملية الموازنة. وتعتبر متابعة تطبيق الموازنة المعتمدة هي الطريقة الرئيسية التي تمارس من خلالها الهيئة التشريعية الرقابة والإشراف، ويحمّل المواطنون وممثلوهم المنتخبون إدارة الحكومة المسؤولية المالية.

إستنتاج٢.١٩ تبعاً لذلك، يمكن أن يتم تقييم أداء منشآت القطاع العام في تحقيق أهدافها المالية وأهداف تقديم الخدمات بشكل جزئي فقط عن طريق دراسة مركزها المالي في تاريخ إعداد التقارير، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية خلال فترة إعداد التقارير. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من أجل الإستجابة لحاجة المستخدمين للمعلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات، فإن إطار المفاهيم يجب أن يساعد على أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام تقديم معلومات تسمح للمستخدمين بتقييم البيانات المالية بشكل أفضل ووضعها في سياق مناسب. ويمكن الإبلاغ عن هذه المعلومات بواسطة تقارير منفصلة تعرض معلومات مالية وغير مالية حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات للمنشأة خلال فترة إعداد التقارير، وإمتثال المنشأة للموازنات المعتمدة والتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد، والمعلومات المستقبلية والمعلومات غير المالية حول أنشطة تقديم الخدمات مستقبلا، والأهداف وإحتياجات الموارد. في بعض الحالات، يمكن أيضاً عرض معلومات حول هذه المسائل في إيضاحات البيانات المالية.

إستنتاج٢.٢٠ عند اتخاذ القرارات حول متطلبات أو إرشادات إعداد التقارير المالية التي توسع نطاق المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام إلى ما وراء نطاق البيانات المالية، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار منافع المعلومات المتحققة للمستخدمين وتكاليف جمع هذه المعلومات والإبلاغ عنها.

تحديد نطاق إعداد التقارير المالية

إستنتاج٢.٢١ أعرب بعض المجاوبين الذين وافقوا على أن نطاق إعداد التقارير المالية ينبغي أن يتجاوز نطاق البيانات المالية عن قلقهم بأن النطاق حسبما تم اقتراحه في مسودة العرض كان أيضاً مفتوح للغاية و/أو غير موضح أو مبرر على نحو كافي– إذ أُقترح في بعض الحالات أن يقتصر النطاق على تعزيز المسائل المعترف بها في البيانات المالية.

إستنتاج٢٢.٢ لقد استجاب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لهذه المخاوف عن طريق توضيح الروابط بين نطاق إعداد التقارير المالية وإحتياجات المستخدمين من المعلومات، ودمج توضيح إضافي للعلاقة بين إحتياجات المستخدمين من المعلومات والمعلومات التي قد توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام إستجابة على ذلك. بالإضافة إلى ذلك، أوضح المجلس أن نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام يقتصر على البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية. تبعاً لذلك، ما هو مشمول في النطاق الأكثر شمولية لإعداد التقارير المالية سوف يستمد من البيانات المالية، ويقتصر على المسائل التي تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المشمولة في تلك البيانات بشكل أفضل ووضعها في سياق مناسب.

إعتبارات الموارد والمتطلبات الرسمية ووضع التدقيق

إستنتاج٢٣.٢ أعرب العديد من المجاوبين، سواء من يدعمون أو يعارضون المقترحات الواردة في مسودة العرض، عن قلقهم من أن تناول قضايا "واسعة النطاق" سوف تستهلك كثيرا من موارد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتحد من قدرته على التعامل مع قضايا البيانات المالية. بعض المجاوبين على مسودة العرض أيضاً:

- أيدوا بأن يوضح إطار المفاهيم أنه ينبغي تطوير المتطلبات الرسمية فقط لمسائل البيانات المالية، بحيث تكون القضايا واسعة النطاق هي موضوع الإرشادات؛ و
- أعربت عن قلقها حول مدلولات التدقيق المتعلقة بدمج المعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج٢٤.٢ بينما يستطيع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتضمن المتطلبات الرسمية، فإنه من غير المؤكد أنه سيقوم بذلك.على سبيل المثال، تتضمن إصدارات المجلس أيضاً إرشادات الممارسات الموصى بها ووثائق أخرى مصممة لمساعدة مجتمع إعداد التقارير المالية على الإستجابة لقضايا محددة في مجال إعداد التقارير المالية. وسوف تخضع جميع وثائق المجلس التي تتضمن متطلبات رسمية أو إرشادات حول عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، سواءً كجزء من البيانات المالية أو تعزيزا لتلك البيانات، لعملية كاملة من البحث والتقصي. لذلك، يحتاج المجلس عند تطوير إرشادات رسمية أو إرشادات أخرى حول عرض المعلومات التي توسع نطاق إعداد التقارير المالية للإستجابة لمخاوف الأطراف المعنية بشأن المحتوى الفني المقترح وسلطة ونفاذ الإرشادات.

إستنتاج٢٥.٢ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمخاوف المجاوبين بخصوص إستخدام موارد المجلس في القضايا "واسعة النطاق". لكن تبقى المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي في صميم إعداد التقارير المالية وسوف تبقى بالتالي هي محور التركيز الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي طورها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. تبعاً لذلك، سوف يستمر برنامج عمل وضع المعايير الخاص بالمجلس في تلبية حاجة المستخدمين لإعداد تقارير مالية أفضل للمعاملات والأحداث الأخرى التي يتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية.

إستنتاج٢٦.٢ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام انه ليس من دور إطار المفاهيم، أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي يمكن وضعها بالتناسق مع المفاهيم الظاهرة في الإطار، بأن تحاول تحديد مستوى ضمان التدقيق الذي ينبغي توفيره لجوانب محددة من التقارير المالية ذات الغرض العام. تقدم الخصائص النوعية بعض التأكيد للمستخدمين حول جودة المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام. على أي حال، يتم تحديد مسؤوليات تدقيق البيانات المالية والمكونات الأخرى للتقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق مسائل معينة مثل كالإطار التنظيمي القائم في إختصاصات محددة وتكليف التدقيق المتفق عليه مع المنشأة و/أو المطبق على المنشأة.

يناير ٢٠١٣

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

المحتويات

	الصفحة
مقدمة.....	٣.١-٣.٥
الملائمة.....	٣.٦-٣.٩
التمثيل الصادق.....	٣.١٠-٣.١٦
قبالية الفهم.....	٣.١٧-٣.١٨
التقديم في الوقت المناسب.....	٣.١٩-٣.٢٠
قابلية المقارنة.....	٣.٢١-٣.٢٥
قابلية التحقق.....	٣.٢٦-٣.٣١
القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.....	٣.٣٢-٣.٤٢
الأهمية النسبية.....	٣.٣٢-٣.٣٤
التكاليف–المنافع.....	٣.٣٥-٣.٤٠
التوازن بين الخصائص النوعية.....	٣.٤١-٣.٤٢
أساس الإستنتاجات	

مقدمة

١.٣ تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. تتلخص أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

٢.٣ إن الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام هي الملاءمة والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والتقديم في الوقت المناسب وقابلية المقارنة وقابلية التحقق.

٣.٣ تتمثل القيود الشائعة على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الأهمية النسبية، والتكاليف والمنافع، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

٤.٣ تعتبر كل من الخصائص النوعية هو جزء لا يتجزأ من، ويعمل مع، الخصائص الأخرى لتقديم ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مفيدة لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. على أي حال، قد لا تتحقق على أرض الواقع جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مبادلة بين بعض هذه الخصائص.

٥.٣ تُطبق الخصائص النوعية على كافة المعلومات المالية وغير المالية المبلّغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمستقبلية والمعلومات الإيضاحية. إلا أن مدى تحقيق الخصائص النوعية قد يختلف بالاعتماد على درجة الشكوك والتقييم الشخصي أو الآراء المعنية خلال جمع المعلومات المالية وغير المالية. وسيتم البحث في الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق إعداد التقارير المالية إلى أبعد من نطاق البيانات المالية عند وضع أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي تتطرق إلى مثل هذه المسائل.

الملائمة

٦.٣ تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما يكون لديها قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما. وقد تكون قادرة على صنع الفرق، وبالتالي تكون ملائمة وذات علاقة، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الإستفادة منها أو أنهم على علم مسبق بها.

٧.٣ تكون للمعلومات المالية وغير المالية قيمة مؤكدة إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية (أو حاضرة). على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة وصنع القرارات إذا أكدت التوقعات حول مسائل معينة مثل مدى تأدية المدراء لمسؤولياتهم من أجل إستخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والإمتثال لمتطلبات الموازنة ذات العلاقة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى.

٨.٣ قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للمنشأة والأهداف والتكاليف وكمية ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. يكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة تنبوئية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة وصنع القرارات. ويمكن أيضاً أن يكون للمعلومات حول الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقاً قيمة تنبؤية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل. على سبيل المثال، يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تدحض التوقعات الماضية أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ومخرجات تقديم الخدمات التي يمكن أن تحدث في المستقبل.

٩.٣ إن الأدوار المؤكدة والتنبوئية للمعلومات هي أدوار مرتبطة ببعضها البعض– على سبيل المثال، تساعد المعلومات حول المستوى والهيكل الحاليين لموارد المنشاة والمطالبات في هذه الموارد المستخدمين على تأكيد مخرجات إستراتيجية إدارة الموارد خلال الفترة، والتنبؤ بقدرة المنشاة على الإستجابة للظروف المتغيرة وإحتياجات تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة. وتساعد المعلومات نفسها على تأكيد أو تصحيح توقعات المستخدمين الماضية والتنبؤات حول قدرة المنشاة على الإستجابة لتلك التغيرات. كما تساعد أيضاً على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المستقبلية المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.

التمثيل الصادق

١٠.٣ لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. ويتحقق التمثيل الصادق عندما يكون وصف الظواهر مكتمل ومحايد وخالي من الأخطاء الهامة. وتصف المعلومات التي تمثل بصدق ظاهرة إقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة الأساسية، أو حدث أو نشاط أو ظرف آخر– والذي ليس من الضروري أن يكون نفس شكلها القانوني.

١١.٣ قد لا يكون من الممكن على أرض الواقع معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام هي مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الهامة. لكن يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء قدر الإمكان.

١٢.٣ إن إغفال بعض المعلومات يمكن أن يؤدي إلى خطأ أو تضليل في تمثيل ظاهرة إقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند "المصانع والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثيل رقمي للمبلغ الإجمالي للمصانع والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة لتمثيل تلك الفئة من الأصول بشكل صادق. في بعض الحالات، قد يشمل هذا الإفصاح عن معلومات حول مسائل معينة مثل الفئات الرئيسية للمصانع والمعدات، والعوامل التي أثرت على إستخدامها في الماضي أو يمكن أن تؤثر على إستخدامها في المستقبل، وأساس وعملية تحديد تمثيلها الرقمي. وعلى نحو مماثل، ينبغي عرض المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية والمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم

الخدمات والمخرجات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام إلى جانب الإفتراضات الأساسية التي تكمن وراء تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية لضمان أن يكون وصفها مكتملاً ومفيداً للمستخدمين.

١٣.٣ إن الحيادية في إعداد التقارير المالية هو غياب التحيز. وهو يعني أن إختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يُقصد منه تحقيق نتيجة خاصة محددة مسبقاً– على سبيل المثال للتأثير بطريقة معينة على تقييم المستخدمين لإستيفاء المسائلة من قبل المنشاة أو على قرار أو حكم سيتم إصداره، أو لإستثارة سلوك محدد.

١٤.٣ تمثل المعلومات المحايدة بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. لكن الاشتراط بأن تكون المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة لا يعني أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على السلوك. فالملائمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على قرارات وتقييمات المستخدمين.

١٥.٣ تحدث الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى الممثلة في التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل عام في ظل ظروف من الشكوك. لذلك غالباً ما تتضمن المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام تقديرات تشمل حكم الإدارة. ومن أجل تمثيل ظاهرة إقتصادية أو ظاهرة أخرى بشكلٍ صادق، يجب أن يستند التقدير إلى مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتوفرة. ويجب أن يتم توخي الحذر عند التعامل مع الشكوك. وقد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة الشكوك في المعلومات المالية وغير المالية لتمثيل الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى بشكلٍ صادق.

١٦.٣ إن الخلو من الأخطاء الهامة لا يعني الدقة الكاملة في جميع النواحي. فالخلو من الأخطاء الهامة يعني انه ليس هناك أخطاء أو إغفالات هامة بشكل فردي أو جماعي في وصف الظاهرة، وأنه تم تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المشمولة في التقارير كما هو موصوف. في بعض الحالات، من الممكن تحديد دقة بعض المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام– على سبيل المثال، مبلغ التحويلات النقدية إلى مستوى آخر في الحكومة أو حجم الخدمات المقدمة أو السعر المدفوع لامتلاك المصانع والمعدات. إلا أنه في حالات أخرى لا يمكن تحديد ذلك – على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة بند معين أو فاعلية برنامج معين لتقديم الخدمات. وفي هذه الحالات، يكون التقدير خالي من الأخطاء الهامة إذا وُصف المبلغ بوضوح على أنه تقدير معين، وتم بيان طبيعة وقيود عملية التقدير، ولم يتم تحديد أي أخطاء هامة في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

قابلية الفهم

١٧.٣ إن قابلية الفهم هي أحد خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بطريقة تستجيب لإحتياجات المستخدمين وأسس معرفتهم ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب كتابة تفسيرات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة إعداد التقارير والتوقعات للفترات المستقبلية بلغة واضحة، كما ينبغي عرضها بطريقة سهلة الفهم للمستخدمين. ويتم تعزيز قابلية الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدها وعرضها بشكل واضح وموجز. يمكن أيضاً للمقارنة أن تعزز من قابلية الفهم.

١٨.٣ يُفترض بأن مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام يتمتعون بمعرفة معقولة لنشاطات المنشاة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة معقولة من الجد والاجتهاد. تعتبر بعض الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب المعونة من مستشار ما لمساعدتهم على فهمها. ويجب بذل كافة الجهود الممكنة لتمثيل الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام بطريقة مفهومة لمجموعة واسعة من المستخدمين. إلا أنه لا ينبغي إستثناء المعلومات من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لأنها قد تكون معقدة جدا أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

التقديم في الوقت المناسب

١٩.٣ إن التقديم في الوقت المناسب يعني وجود معلومات متوفرة للمستخدمين قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المساءلة وصنع القرارات. كما أن توفر المعلومات الملائمة بشكل عاجل يمكن أن يسهم في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقييم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي ينبغي إتخاذها. ويؤدي عدم تقديم المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

٢٠.٣ قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة إعداد التقارير أو تاريخ إعداد التقارير. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، لأغراض المساءلة وصنع القرارات، إلى تقييم الإتجاهات في الأداء المالي للمنشاة وأدائها في تقديم الخدمات وإمتثالها للموازنات خلال عدة فترات لإعداد التقارير. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يكون من الممكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى بلوغ فترات مستقبلية– على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاه الإقتصادي للأطراف المعنية، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.

قابلية المقارنة

٢١.٣ قابلية المقارنة هي أحد خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والإختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تعتبر قابلية المقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة العلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.

٢٢.٣ تختلف قابلية المقارنة عن الإتساق. فالإتساق يشير إلى إستخدام نفس مبادئ أو سياسات المحاسبة وأساس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل المنشاة أو في فترة واحدة عبر أكثر من منشاة واحدة. فقابلية المقارنة هي الهدف، والإتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تنقيح المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتبناها المنشاة لتمثيل معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري دمج إفصاحات إضافية أو تفسيرات معينة لتلبية خصائص قابلية المقارنة.

٢٣.٣ تختلف أيضاً قابلية المقارنة عن التوحيد. ولكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة ويجب أن تختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من قابلية المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. ولا يتم تعزيز قابلية مقارنة المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة وليس كذلك بجعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.

٢٤.٣ تعدّ المعلومات حول المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وإمتثالها للموازنات المعتمدة والتشريعات ذات العلاقة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد، تحقيق أهداف تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لأغراض صنع القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها مع ما يلي على سبيل المثال:

- المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية التي تم عرضها سابقاً لفترة إعداد التقارير تلك أو تاريخ إعداد التقارير؛
- المعلومات لمشابهة حول نفس المنشاة لبعض الفترات الأخرى أو بعض المراحل الزمنية الأخرى؛ و
- المعلومات المشابهة حول منشات أخرى (على سبيل المثال، منشآت القطاع العام التي تقدم خدمات مشابهة في إختصاصات مختلفة) لفترة إعداد التقارير نفسها.

٢٥.٣ إن التطبيق المتسق لمبادئ وسياسات المحاسبة وأساس الإعداد على المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية والمخرجات الفعلية من شأنه أن يعزز فائدة أي مقارنة للنتائج المقدرة والفعلية. وقد تكون المقارنة مع المنشآت الأخرى الحالي أقل أهمية بالنسبة لتفسيرات آراء أو وجهات نظر الإدارة بشأن العوامل التي يستند إليها أداء المنشاة الحالي.

قابلية التحقق

٢٦.٣ قابلية التحقق هي أحد خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. تستخدم إمكانية الدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المستقبلية المفصح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام– أي خاصية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات التفسيرية أو المعلومات الكمية المالية وغير المالية المستقبلية تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. وسواءً أُشير إلى هذه الخاصية على أنها قابلية التحقق أو إمكانية

الدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري أن يكون إتفاق كامل على أحد الأمرين التاليين:

- أن المعلومات تمثل الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون خطأ مادي أو تحيز؛ أو
- أنه تم تطبيق طريقة مناسبة للإعتراف أو القياس أو التمثيل دون خطأ مادي أو تحيز.

٢٧.٣ لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير مفرد. يمكن أيضاً التحقق من مجموعة من المبالغ المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة.

٢٨.٣ قد يكون التحقق مباشر أو غير مباشر. وفي التحقق المباشر، يتم التحقق من مبلغ ما أو تمثيل آخر بحد ذاته، مثلا عن طريق (أ) عد النقدية، أو (ب) مراقبة الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكيد على أن العوامل المحددة بأنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات الماضية كانت قائمة ومارست تأثيرها المحدد. أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من مبلغ ما أو تمثيل آخر عن طريق فحص المدخلات وإعادة حساب المخرجات بإستخدام نفس القاعدة أو المنهجية المحاسبية. ومثال ذلك التحقق من المبلغ المسجل للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة بإستخدام نفس إفتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولا يصرف أولاً).

٢٩.٣ إن جودة التحقق (أو إمكانية الدعم في حال إستخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة– بعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى. وكلما كانت المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام أكثر قابلية للتحقق، كلما ساعدت أكثر على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها.

٣٠.٣ قد تشتمل التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشات القطاع العام على معلومات مالية وكمية أخرى وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسية على أداء المنشاة خلال الفترة، و(ب) الآثار أو المخرجات المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات التي يتم تنفيذها خلال فترة إعداد التقارير، و(ج) المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة. وقد لا يكون من الممكن التحقق من دقة كافة التمثيلات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية ما، إن لم يكن غير ممكن على الإطلاق.

٣١.٣ للمساعدة على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المستقبلية المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها، فإن الإفتراضات التي تكمن وراء المعلومات المفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبر عنها أو أي إفصاحات تتم يجب أن تكون شفافة. وهذا سوف يساعد المستخدمين على صياغة أحكام معينة حول مدى ملائمة تلك الإفتراضات وطريقة جمع وقياس وتمثيل وتفسير المعلومات.

القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

٣٢.٣ تكون المعلومات هامة إذا كان إغفالها أو الخطأ في بيانها يمكن أن يؤثر على إستيفاء إلتزام المساءلة من قبل المنشاة أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للمنشاة المعدة لفترة إعداد التقارير تلك. تعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومبلغ البند المقدر في الظروف المحددة لكل منشاة. قد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقارير، والتوقعات حول تقديم الخدمات والمخرجات المالية في المستقبل. تبعاً لذلك، من غير الممكن تحديد عتبة كمية موحدة يصبح عندها نوع محدد من المعلومات هاما.

٣٣.٣ يتم تقييم الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل ضمنها المنشاة، وفيما يخص المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية، في سياق معرفة الجهة المعدّة وتوقعاتها بشأن المستقبل. قد يكون الإفصاح عن المعلومات حول الإمتثال أو عدم الإمتثال لتشريع أو لائحة ما أو سلطة أخرى هاما بسبب طبيعته– بغض النظر عن حجم أي مبالغ معنية. وفي تحديد ما إذا كان بند ما هاما في هذه الظروف، يتم إيلاء الإهتمام لمسائل معينة مثل طبيعة ومشروعية وحساسية ونتائج المعاملات والأحداث السابقة أو المتوقعة، والأطراف المعنية في أي معاملات مماثلة والظروف التي أدت إلى ظهورها.

٣٤.٣ تُصنف الأهمية النسبية كأحد القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم. وعند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها، يدرس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع من المعلومات. ومع مراعاة متطلبات أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تأخذ المنشآت التي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بعين بالإعتبار الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية محددة والإفصاح المنفصل عن بنود محددة من المعلومات.

التكاليف والمنافع

٣٥.٣ يفرض إعداد التقارير المالية تكاليف معينة. ويجب أن تبرر منافع إعداد التقارير المالية تلك التكاليف. إن تقييم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر التكاليف ذات العلاقة غالباً ما تكون مسألة حكم وتقدير، لأنه غالبا يكون من غير المحتمل تحديد كافة تكاليف وكافة منافع المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣٦.٣ تشمل تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع ومعالجة المعلومات، وتكاليف التحقق منها و/أو تقديم الإفتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتكبد المستخدمون تكاليف التحليل والتفسير. يؤدي إغفال المعلومات المفيدة أيضاً إلى فرض تكاليف معينة، بما في ذلك التكاليف التي يتحملها المستخدمين للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من صنع القرارات بإستخدام البيانات غير المكتملة التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣٧.٣ يبذل المعدّون معظم الجهود لتقديم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. إلا أن مستلمي الخدمات ومزودي الموارد يتحملون في نهاية المطاف تكلفة هذه الجهود– لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لدمجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣٨.٣ يحصد المستخدمون أغلبية المنافع من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام. إلا أنه يمكن أيضاً إستخدام المعلومات المعدّة للتقارير المالية ذات الغرض العام داخلياً من قبل الإدارة والتي ينتج عنها إتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة. كما أن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالإتساق مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها المشتقة منها سوف يعزز ويدعم التصورات الخاصة بشفافية إعداد التقارير المالية من قبل الحكومات ومنشات القطاع العام الأخرى ويساهم في تسعير أكثر دقة لديون القطاع العام. لذلك، قد تستفيد منشات القطاع العام أيضاً بعدد من الطرق من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣٩.٣ ينطوي تطبيق قيود التكاليف والمنافع على تقييم ما إذا كانت منافع معلومات إعداد التقارير من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة في تقديم وإستخدام المعلومات. وعند إجراء هذا التقييم، من الضروري الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت واحدة أو أكثر من الخصائص النوعية يمكن التضحية بها إلى حد ما لخفض التكاليف.

٤٠.٣ عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار المعلومات التي يتم الحصول عليها من المعدّين والمستخدمين والأكاديميين وآخرين حول الطبيعة والكمية المتوقعتين لمنافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. إن متطلبات الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى عرض المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وصنع القرارات وتلبي الخصائص النوعية يتم تحديدها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما يتم تقييم منافع الإمتثال لهذه الإفصاحات والمتطلبات الأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتبرير تكاليفهم.

التوازن بين الخصائص النوعية

٤١.٣ تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للمساهمة في فائدة المعلومات. على سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يمثل بصدق ظاهرة غير ذات صلة أو الوصف الذي لا يمثل بصدق ظاهرة ذات صلة إلى معلومات مفيدة. وعلى نحو مماثل، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تُقدم في الوقت المناسب وأن تكون سهلة الفهم.

٤٢.٣ في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء موازنة أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وتعتبر الأهمية النسبية للخصائص النوعية قي كل حالة هي مسألة حكم مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن ملائم بين الخصائص من اجل تلبية أهداف إعداد التقارير المالية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يشكّل جزءاً منه.

الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

إستنتاج١.٣ لدى وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يستلم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مدخلات من الأطراف المعنية بشأن، ويصدر أحكاماً حول معلومات معينة تلبي أهداف إعداد التقارير المالية بشكل أفضل ويجب أن تكون مشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام وفي إصدار تلك الأحكام، يأخذ المجلس بعين الإعتبار مدى تحقيق كل من الخصائص النوعية. ويتم دمج الإفصاح والمتطلبات الأخرى ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عند أخذ المعلومات التي تنتج من تطبيقها بعين الإعتبار لتلبية الخصائص النوعية وقيود التكاليف والمنافع المحددة في إطار المفاهيم.

إستنتاج٢.٣ أعرب بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم بشأن تطبيق الخصائص النوعية على كافة المسائل التي يمكن أن تعرض في التقارير المالية ذات الغرض العام، خصوصاً تلك المسائل التي يمكن عرضها في تقارير خارج نطاق البيانات المالية. يتفهم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المخاوف. ويقرّ المجلس بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي تتناول مسألة عرض المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام خارج نطاق البيانات المالية قد تحتاج الى أن تتضمن إرشادات إضافية حول تطبيق الخصائص النوعية على المسائل التي تم التطرق إليها.

إستنتاج٣.٣ لن تتناول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كافة المعلومات المالية وغير المالية التي قد يتم دمجها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي غياب أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها التي تتعامل مع ظاهرة إقتصادية محددة أو ظاهرة أخرى، سيتم تقييم ما إذا كان بند معين من المعلومات يلبي الخصائص النوعية والقيود المحددة في إطار المفاهيم، ويكون بالتالي مؤهل لدمجه في التقارير المالية ذات الغرض العام، من قبل المعدّين الذين يجمعون التقارير المالية ذات الغرض العام. وسيتم إجراء هذه التقييمات في سياق تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية، والتي تم وضعها للإستجابة لإحتياجات المستخدمين من المعلومات.

إستنتاج٤.٣ إن وجود أنظمة وعمليات محاسبية مصممة بشكل مناسب وتعمل بفعالية سوف يمكن الإدارة من جمع ومعالجة الأدلة لدعم إعداد التقارير المالية. وتعدّ جودة هذه الأنظمة والعمليات عامل رئيسي في ضمان جودة المعلومات المالية التي تدمجها المنشاة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الخصائص النوعية الأخرى التي تُؤخذ بعين الإعتبار

إستنتاج٥.٣ عبّر بعض المجاوبين على مسودة العرض عن وجهة نظر تتلخص في وجوب تحديد خصائص نوعية إضافية. وقد تضمنت هذه الخصائص النوعية "الصدق" و"صورة حقيقية وعادلة" و"المصداقية" و"الشفافية" "الإنتظام".

إستنتاج٦.٣ يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن "الصدق" كما هو مستخدم في إعداد التقارير المالية له معنى مشابه لمصطلح "حقيقي وعادل". ويعتقد المجلس بأن "الصدق" و"الصورة الحقيقية والعادلة" و"المصداقية" و"الشفافية"هي تعبيرات مهمة لصفات مترابطة ينبغي أن تحققها التقارير المالية أو تطمح إليها. إلا أنها لا تكون قائمة كخصائص نوعية منفردة بحد ذاتها– بل أن إنجاز هذه الصفات ينتج عن تطبيق مجموعة كاملة من الخصائص النوعية المحددة في إطار المفاهيم، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول قضايا محددة في إعداد التقارير. تبعاً لذلك، وبينما تعتبر خصائص مهمة للتقارير المالية ذات الغرض العام، إلا أنه لا يتم تحديدها كخصائص نوعية فردية منفصلة بحد ذاتها. ويعتقد المجلس أيضاً أن فكرة "الإنتظام" كما أشار بعض المجاوبين هي ذات علاقة بفكرة "الإمتثال" المستخدمة في إطار المفاهيم– لذلك، لا يتم تحديد الإنتظام كخاصية نوعية إضافية.

الملاءمة

إستنتاج٧.٣ يوضح إطار المفاهيم بأن المعلومات المالية وغير المالية تكون ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وكجزءٍ من أسلوب عمله، يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى الحصول على مدخلات حول ما إذا كانت متطلبات أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المقترحة أو أي من إرشادات الممارسات الموصى بها المقترحة مرتبطة بتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية– أي ذات علاقة باستيفاء إلتزام المنشاة بالمسائلة وبالقرارات التي قد يتخذها المستخدمون.

التمثيل الصادق

إستنتاج٨.٣ يوضح إطار المفاهيم أنه حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنها يجب أن تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. ويمكن تمثيل ظاهرة إقتصادية مفردة أو ظاهرة أخرى على نحو صادق بعدة طرق. على سبيل المثال، يمكن وصف تحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة (أ) نوعيا من خلال توضيح المخرجات والآثار الفورية والمتوقعة على المدى الطويل لبرنامج تقديم الخدمات، أو (ب) نوعياً كمقياس لحجم وتكاليف الخدمات المزودة من قبل برنامج تقديم الخدمات، أو (ج) من خلال مزيج من المعلومات النوعية والكمية. بالإضافة الى ذلك، قد يمثل وصف واحد في التقارير المالية ذات الغرض العام عدة ظواهر إقتصادية. على سبيل المثال، يمكن أن يمثل عرض بند "المصانع والمعدات" في البيانات المالية مجموع كافة معدات ومصانع المنشاة، بما في ذلك البنود التي لها وظائف مختلفة، والتي تخضع لمخاطر وفرص مختلفة والتي يتم تسجيلها بمبالغ معينة بناءاً على تقديرات قد تكون أكثر أو أقل تعقيداً وموثوقية.

إستنتاج٩.٣ إن إكتمال وحيادية التقديرات (والمدخلات في هذه التقديرات) وخلوها من الأخطاء الهامة هو أمر محبذ ومرغوب به، كما أن توفر الحد الأدنى من الدقة هو أمر ضروري لكي يمثل التقدير بصدق ظاهرة إقتصادية معينة أو ظاهرة أخرى. إلا أن التمثيل الصادق لا يعني الإكتمال أو الحيادية المطلقة في التقدير، كما لا يعني خلوه من الأخطاء في النتائج. إن تمثيل ظاهرة

إقتصادية معينة أو ظاهرة أخرى بدرجة لا يمكنه تحقيقها من الإكتمال أو الحيادية أو الخلو من الخطأ سوف يقلل من مدى تمثيل المعلومات بصدق للظاهرة الإقتصادية أو الظاهرة الأخرى التي تقصد تمثيلها.

التمثيل الصادق أو الموثوقة

إستنتاج١٠.٣ في وقت إصدار مسودة العرض، حدد الملحق أ من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* (الموثوقية) كأحد الخصائص النوعية. وقد وصف المعلومات الموثوقة على أنها المعلومات التي "تخلو من الخطأ الهام والتحيز، والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع منها تمثيله على نحو معقول". وقد تم تحديد التمثيل الصادق، وتفضيل الجوهر على الشكل، والحيادية، والحيطة والحذر، والإكتمال كمكونات للموثوقية. ويستخدم إطار المفاهيم مصطلح "التمثيل الصادق" بدلاً من "الموثوقية" ليصف ما هو جوهريا نفس المفهوم. بالإضافة إلى ذلك، لا يحدد الملحق صراحة تفضيل الجوهر على الشكل والحيطة والحذر كمكونات للتمثيل الصادق.

إستنتاج١١.٣ دعم العديد من المجاوبين على مسودة العرض إستخدام التمثيل الصادق وتوضيحه في مسودة العرض، مبينين في بعض الحالات أن التمثيل الصادق هو أفضل تعبير عن طبيعة المفهوم المقصود. ولم يؤيد بعض المجاوبين إستبدال الموثوقية بمصطلح التمثيل الصادق، معربين عن مخاوفهم بما فيها أن التمثيل الصادق يعني تبني محاسبة القيمة عادلة أو القيمة السوقية، وأن الموثوقية والتمثيل الصادق هما ليسا مصطلحان قابلان للتبادل.

إستنتاج١٢.٣ إن إستخدام مصطلح التمثيل الصادق، أو الموثوقية في تلك المسألة، لوصف هذه الخاصية النوعية في إطار المفاهيم سوف لن يحدد أساس القياس الذي سيتم تبنيه في التقارير المالية ذات الغرض العام، سواء كانت التكلفة التاريخية أو القيمة السوقية أو القيمة العادلة أو أساس قياس آخر. ولا يقصد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تفسير إستخدام التمثيل الصادق على ذلك النحو. ويتم بحث أساس أو أسس القياس التي يمكن اعتمادها فيما يخص عناصر البيانات المالية في الفصل السابع من قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية. من ثم تعمل الخصائص النوعية على ضمان أن تمثل البيانات المالية بصدق أساس أو أسس القياس الظاهرة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج١٣.٣ يقدّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف بعض المجاوبين من أن إستخدام مصطلح مختلف يمكن تفسيره ليعكس خصائص مختلفة وحتى أقل من تلك الخصائص التي يوصلها مصطلح الموثوقية. إلا أن المجلس يعتقد بأن التوضيح الوارد في الإطار بأن "التمثيل الصادق يتحقق عندما يكون وصف الظاهرة مكتمل وحيادي وخالي من الأخطاء الهامة"، وأن

تفصيل هذه الملامح الأساسية يحمي من خسارة أي من الخصائص التي ظهرت سابقا في إستخدام مصطلح الموثوقية.

إستنتاج١٤.٣ بالإضافة إلى ذلك، نُصح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مصطلح الموثوقية في حد ذاته مفتوح أمام تفسيرات مختلفة وأحكام ذاتية، مع دمج نتائج جودة المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام. ويعتقد المجلس بأن إستخدام مصطلح التمثيل الصادق سوف يتغلب على المشاكل في تفسير وتطبيق الموثوقية التي شهدتها بعض الإختصاصات دون التقليل من الصفات المقصودة من المصطلح ومن السهل ترجمته وفهمه ضمن مجموعة واسعة من اللغات.

تفضيل الجوهر على الشكل والحيطة والحذر

إستنتاج١٥.٣ أعرب بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم حيال عدم تحديد تفضيل الجوهر على الشكل والحيطة والحذر كخصائص نوعية أو عدم الإقرار بأهميتها أو عدم بيانها بشكل كافي. ولاحظ البعض أيضاً أن الحيطة والحذر يجب أن يتوافق مع تحقيق الحيادية والتمثيل الصادق.

إستنتاج١٦.٣ يوضح إطار المفاهيم أن "المعلومات التي تمثل بصدق ظاهرة إقتصادية أو ظاهرة أخرى تصف جوهر المعاملة الأساسية أو حدث آخر أو نشاط أو ظرف معين– والذي ليس بالضرورة أن يكون نفس الشكل القانوني لها". لذلك، يبقى تفضيل الجوهر على الشكل خاصية رئيسية يجب أن تمتلكها المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام. كما لا يتم تحديدها كخاصية نوعية منفصلة أو إضافية لأنها مشمولة أصلاً ضمن فكرة التمثيل الصادق.

إستنتاج١٧.٣ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن فكرة الحيطة والحذر تنعكس أيضاً في توضيح الحيادية كأحد مكونات التمثيل الصادق، وفي الإقرار بالحاجة لأخذ الحيطة والحذر في التعامل مع الشكوك. وبالتالي، وكما هو الحال مع تفضيل الجوهر على الشكل، لا يتم تحديد الحيطة والحذر كخاصية نوعية منفصلة لأن مقصدها وتأثيرها في تحديد المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام قائمة أصلا ضمن فكرة التمثيل الصادق.

قابلية الفهم

إستنتاج١٨.٣ بالرغم من أن عرض المعلومات بوضوح وإيجاز يساعد المستخدمين على فهمها، إلا أن الإستيعاب أو الفهم الفعلي للمعلومات يعتمد إلى حد كبير على مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج١٩.٣ تعتبر بعض الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى معقدة وصعبة على وجه الخصوص من حيث تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعتقد بأنه لا ينبغي استثناء المعلومات، التي تكون على سبيل المثال ملائمة وعبارة عن تمثيل صادق لما تقصد تمثيله ومقدمة في الوقت المناسب ويمكن التحقق منها، من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لأنها قد تكون معقدة جداً أو من الصعب أن يفهمها بعض

المستخدمين دون مساعدة. إن الإعتراف بأنه قد يكون من الضروري أن يطلب بعض المستخدمين المساعدة لفهم المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام لا يعني أن المعلومات المشمولة في تلك التقارير لا ينبغي أن تكون مفهومة أو أنه لا ينبغي بذل كافة الجهود الممكنة لعرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بطريقة مفهومة لمجموعة واسعة من المستخدمين. لكنه يعكس على أرض الواقع بأن طبيعة المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام تشير إلى أنه لا يمكن تحقيق كافة الخصائص النوعية بالكامل في جميع الأوقات لجميع المستخدمين.

التقديم في الوقت المناسب

إستنتاج٣.٢٠ يدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام احتمال أن يؤدي إعداد التقارير في الوقت المناسب إلى زيادة فائدة التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المسألة وصنع القرارات، وأن التأخير الزائد في تقديم المعلومات قد يقلل فائدتها لهذه الأغراض. تبعاً لذلك، يُحدد التقديم في الوقت المناسب كأحد الخصائص النوعية ضمن إطار المفاهيم.

قابلية المقارنة

إستنتاج٣.٢١ يمكن تحقيق درجة معينة من قابلية المقارنة عن طريق زيادة الخصائص النوعية للملائمة والتمثيل الصادق. على سبيل المثال، من المحتمل أن يكون التمثيل الصادق لظاهرة إقتصادية ملائمة أو ظاهرة أخرى من قبل إحدى منشآت القطاع العام قابل للمقارنة مع تمثيل صادق لظاهرة إقتصادية ذات صلة مماثلة أو ظاهرة أخرى مماثلة من قبل منشاة أخرى في القطاع العام. على أي حال، غالبا ما يمكن تمثيل ظاهرة إقتصادية واحدة أو ظاهرة أخرى على نحو صادق بعدة طرق، ويؤدي السماح بطرق محاسبية بديلة لنفس الظاهرة إلى الحد من قابلية المقارنة وقد تكون بالتالي غير مرغوب بها.

إستنتاج٣.٢٢ أعرب بعض المجاوبين على مسودة العرض عن مخاوفهم من أن العلاقة بين قابلية المقارنة والإتساق قد تُفسّر على أنها عقبة في وجه التطوير المستمر لإعداد التقارير المالية. وهذا لأن تعزيز إعداد التقارير المالية غالبا ما ينطوي على تنقيح أو تغيير المبادئ أو السياسات المحاسبية أو أساس الإعداد الذي تتبناه المنشاة حالياً.

إستنتاج٣.٢٣ إن التطبيق المتسق لنفس المبادئ والسياسات المحاسبية وأساس الإعداد من فترة إلى أخرى سوف يساعد المستخدمين على تقييم المركز المالي والأداء المالي وتحقيق أهداف تقديم الخدمات للمنشاة مقارنة مع الفترات السابقة. لكن في الحالات التي لا تحدد فيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتناول معاملات محددة أو أحداث أخرى، لا ينبغي تفسير تحقيق الخاصية النوعية لقابلية المقارنة بأنها تمنع المنشأة من تغيير مبادئها أو سياساتها المحاسبية لتمثيل تلك المعاملات والأحداث بشكل أفضل. وفي هذه الحالات، فإن دمج إفصاحات أو توضيحات إضافية حول أثر السياسة التي تغيرت ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام قد يحقق كذلك خصائص قابلية المقارنة.

قابلية التحقق

إستنتاج٣.٢٤ قابلية التحقق هي خاصية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها. وبينما ترتبط إرتباطاً وثيقاً بالتمثيل الصادق، تُحدد قابلية التحقق كخاصية نوعية

منفصلة لأن المعلومات يمكن أن تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى رغم أنه لا يمكن التحقق منها بدرجة مطلقة من اليقين. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تسهم قابلية التحقق بطرق مختلفة مع التمثيل الصادق والخصائص النوعية الأخرى في فائدة المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام– على سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لتحقيق توازن مناسب بين درجة قابلية التحقق لبند معين من المعلومات والخصائص النوعية الأخرى لضمان ملائمته وعرضه في الوقت المناسب.

إستنتاج٢٥.٣ عند وضع الخصائص النوعية المحددة في الإطار، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا ينبغي تحديد "إمكانية الدعم" كخاصية منفصلة لتطبيقها على المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج نطاق البيانات المالية. يعتقد المجلس بأن تحديد كلاً من قابلية التحقق وإمكانية الدعم كخصائص نوعية منفصلة مع المزايا نفسها قد يكون أمراً مربكاً لمعدّي ومستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام وغيرها. إلا أن إطار المفاهيم يقرّ بأن إمكانية الدعم تُستخدم في بعض الأحيان للإشارة إلى جودة المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الإيضاحية والمعلومات المالية وغير المالية المستقبلية المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها.

إستنتاج٢٦.٣ أعرب بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم حيال تطبيق قابلية التحقق على مجموعة واسعة من المسائل التي يمكن عرضها في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج نطاق البيانات المالية، وخصوصاً المعلومات الإيضاحية حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقارير والمعلومات المالية وغير المالية الكمية والنوعية المستقبلية. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن إطار المفاهيم يوفر إرشادات مناسبة حول تطبيق قابلية التحقق فيما يخص هذه المسائل– على سبيل المثال، يوضح الإطار بأن قابلية التحقق هي ليست خاصية مطلقة وقد يكون من غير الممكن التحقق من دقة كافة الإقرارات والتفسيرات الكمية حتى فترة مستقبلية ما. يقرّ الإطار أيضاً بأن الإفصاح عن الإفتراضات الأساسية والمنهجيات المعتمدة لجمع المعلومات الإيضاحية والمعلومات المالية وغير المالية المستقبلية هو أمر أساسي لإنجاز التمثيل الصادق.

تصنيف الخصائص النوعية وترتيب تطبيقها

إستنتاج٢٧.٣ عبّر بعض المجاوبين على مسودة العرض عن وجهة نظر معينة تتلخص في أن إطار المفاهيم يجب أن يحدد:

- الملائمة والتمثيل الصادق كخصائص نوعية أساسية، ويجب أن يوضح ترتيب تطبيقها؛ و
- قابلية المقارنة وقابلية التحقق والتقديم في الوقت المناسب وقابلية الفهم كخصائص نوعية معززة.

وأشاروا إلى أن هذا الأمر سيوفر إرشادات مفيدة حول تسلسل تطبيق الخصائص النوعية ويعكس المنهج المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج٢٨.٣ عند وضع الخصائص النوعية، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا ينبغي تحديد بعض الخصائص على أنها خصائص أساسية وتحديد خصائص أخرى على أنها خصائص معززة. وبحث المجلس أيضاً فيما إذا كان ترتيب تطبيق الخصائص يجب أن يتم تحديده و/أو توضيحه. يعتقد المجلس أنه لا ينبغي اعتماد ذلك المنهج بسبب ما يلي، على سبيل المثال:

- قد يُنظر إلى المسائل المحددة على أنها "أساسية" بأنها أكثر أهمية من تلك المحددة على أنها "معززة"، حتى إن لم يكن هذا التمييز مقصودا في حال الخصائص النوعية. ونتيجة لذلك، قد يكون هناك نتائج غير مقصودة لتحديد بعض الخصائص النوعية كأساسية وتحديد خصائص أخرى كمعززة؛
- تعتبر كافة الخصائص النوعية مهمة وتسهم مجتمعة في تحقيق فائدة المعلومات. وتعدّ الأهمية النسبية لخاصية نوعية محددة في ظروف مختلفة هي مسألة حكم مهني. وبالتالي فإنه من غير المناسب تحديد خصائص نوعية معينة على أنها أساسية بشكل دائم وتحديد خصائص أخرى بأن لها دور تعزيز أو دعم فقط، أو تحديد تسلسل تطبيقها، بغض النظر عن المعلومات التي يتم أخذها بعين الإعتبار لدمجها ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، وبغض النظر عن ظروف المنشاة وبيئتها. بالإضافة إلى ذلك، من المشكوك فيه ما إذا كانت المعلومات غير المفهومة أو التي تُقدّم بعد فترة طويلة من وقوع الحدث وتعد غير مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرارات يمكن إعتبارها معلومات ملائمة– لذلك، تعتبر هذه الخصائص بحد ذاتها أساسية لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية؛ و
- يمكن أن تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام معلومات تاريخية ومستقبلية حول الأداء المالي وتحقيق أهداف تقديم الخدمات على مدى عدة فترات لإعداد التقارير. ويوفر هذا الأمر مدخلات ضرورية في تقييم الإتجاهات ضمن أنشطة تقديم الخدمات والموارد المخصصة لها، وقد يكون إعداد التقارير على أساس قابل للمقارنة بقدر أهمية التمثيل الصادق للمعلومات، ولا يمكن فصله عن ذلك التمثيل الصادق.

القيود على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

إستنتاج٢٩.٣ في وقت إصدار مسودة العرض، وصف الملحق "أ" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ الأهمية النسبية بخصائص مشابهة لتلك الخصائص الموصوفة في إطار المفاهيم، لكنه حدد الأهمية النسبية كعامل معين ينبغي أخذه بعين الإعتبار في تحديد مدى ملائمة بأنها أحد جوانب الملائمة.

إستنتاج٣٠.٣ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا ينبغي تحديد الأهمية النسبية كأحد جوانب الملائمة الذي يخص المنشاة بدلاً من كونها قيد على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وكما هو موضح في إطار المفاهيم، ومع مراعاة المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يأخذ المعدّون بعين الإعتبار الأهمية النسبية في تحديد ما إذا كان ينبغي، على سبيل المثال، اعتماد سياسة محاسبية محددة أو الإفصاح عن بند معين من المعلومات بشكل منفصل في البيانات المالية للمنشأة.

إستنتاج٣١.٣ إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعتقد بأن الأهمية النسبية لها دور أكثر عمومية من ذلك الدور الذي يعكسه تصنيفها كأحد جوانب الملائمة الذي يخص المنشاة فقط. على سبيل المثال، ترتبط الأهمية النسبية بعدد من الخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام وتؤثر عليها. لذلك، فإن الأهمية النسبية لأي بند ينبغي أن يُؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد ما إذا كان إغفال أو بيان بند المعلومات بشكل خاطئ يمكن أن يقوض ليس فقط من الملائمة، بل أيضاً من التمثيل الصادق أو قابلية الفهم أو قابلية التحقق للمعلومات المالية وغير المالية المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام. يعتقد المجلس أيضاً أن حقيقة ما إذا كانت آثار تطبيق سياسة محاسبية محددة أو أساس إعداد محدد أو محتوى المعلومات لإفصاح منفصل عن بنود معينة من المعلومات قد تكون هامة ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها. وتبعاً لذلك، يعتقد المجلس بأن الأهمية النسبية تظهر على نحو أفضل كقيد واسع النطاق على المعلومات التي سيتم دمجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج٣٢.٣ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان إطار المفاهيم يجب أن يعكس بأن التشريعات أو الأنظمة أو السلطات الأخرى يمكن أن تفرض متطلبات إعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام بالإضافة إلى تلك المتطلبات المفروضة من قبل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعتقد المجلس أنه بينما تعتبر تلك التشريعات أو الأنظمة هي أحد ميزات البيئة التشغيلية للعديد من منشآت القطاع العام (والعديد من منشآت القطاع الخاص)، إلا أن تأثير تلك التشريعات أو السلطات الأخرى على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام لا يعتبر من مفاهيم إعداد التقارير المالية. تبعاً لذلك، لم يتم تحديدها على ذلك النحو في إطار المفاهيم. سيحتاج المعدون بالطبع إلى أخذ هذه المتطلبات بعين الإعتبار عند إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام. وعلى الأخص، قد تحدد التشريعات ضرورة الإفصاح عن بنود محددة من المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام رغم أنها تعتبر لا تلبي الحد المعين للأهمية النسبية (أو قيود التكاليف والمنافع) كما هي محددة في إطار المفاهيم. وعلى نحو مماثل، قد يُحظر الإفصاح عن بعض المسائل بموجب التشريعات لأنها تتعلق، على سبيل المثال، بقضايا الأمن القومي على الرغم من أنها مهمة وقد تلبي قيود التكاليف والمنافع.

التكاليف والمنافع

إستنتاج٣٣.٣ أعرب بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم من أن نص إطار المفاهيم المقترح لا يحدد بأنه ليس بإمكان المنشات أن تقرر الحياد عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

على أساس تقييماتها لمنافع وتكاليف متطلبات محددة لأي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن ذلك التحديد ليس ضروريا. وهذا يعزى، كما هو موضح في الفقرة ٢,١ من إطار المفاهيم، إلى أن المتطلبات الرسمية المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض في التقارير المالية ذات الغرض العام قد تم تحديدها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لقد تم تطوير التقارير المالية ذات الغرض العام لتقدم معلومات مفيدة للمستخدمين، ويتم تحديد المتطلبات من قبل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عندما يتم تقييم منافع المستخدمين من الإمتثال لتلك المتطلبات من قبل المجلس لتبرير تكاليفها .غير أن المعدين قد يأخذوا بعين الإعتبار التكاليف والمنافع في تحديد، على سبيل المثال، ما إذا كان ينبغي دمج الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالإضافة إلى تلك المطلوبة من قبل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣٤.٣ عبّر أيضاً بعض المجاوبين على مسودة العرض عن قلقهم من أن إطار المفاهيم المقترح لا يقّر بأن مبادلة التكاليف والمنافع قد تختلف بين منشات القطاع العام المختلفة. فهم يعتقدون بأن الإقرار بذلك قد يوفر مبدأ مفيد يتم تطبيقه عند البحث في مختلف قضايا إعداد التقارير. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المسائل وحدد بأن إطار المفاهيم سوف لن يتعامل مع قضايا تتعلق بإعداد التقارير المختلفة، بما في ذلك ما إذا كان من الممكن أن تختلف التكاليف والمنافع للمتطلبات المحددة مع إختلاف المنشآت.

إستنتاج٣٥.٣ عند وضع أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها، يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويسعى للحصول على مدخلات حول المنافع والتكاليف المحتملة لتقديم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. لكن في بعض الحالات، قد يكون من غير الممكن للمجلس تحديد كافة المنافع التي من المحتمل أن تتدفق، على سبيل المثال، من دمج إفصاح محدد، بما في ذلك تلك الإفصاحات التي قد تكون مطلوبة لأنها تصب في المصلحة العامة، أو دمج متطلبات أخرى في أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي حالات أخرى، قد يرتأي المجلس أن منافع متطلب محدد قد تكون هامشية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لبعض منشات القطاع العام. وعند تطبيق اختبار المنافع والتكاليف لتحديد ما إذا كان ينبغي دمج المتطلبات المحددة في أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ظل هذه الظروف، قد تشمل مداولات المجلس بحث ما اذا كان فرض مثل هذه المتطلبات على منشات القطاع العام من المرجح أن ينطوي على تكاليف وجهود زائدة على المنشات التي تطبق تلك المتطلبات.

يناير ٢٠١٣

الفصل الرابع: المنشأة المعدّة للتقارير

المحتويات

	الصفحة
مقدمة.....	٤.١-٤.٢
الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير.....	٤.٣-٤.١١
أساس الإستنتاجات	

مقدمة

١.٤ إن المنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام هي مؤسسة حكومية أو مؤسسة أخرى في القطاع العام أو برنامج أو مجال معين من نشاط يمكن تحديده (يشار إليه فيما بعد بالمنشأة أو منشاة القطاع العام) يقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

٢.٤ قد تشتمل المنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام على إثنين أو أكثر من المنشآت المنفصلة التي تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام كما لو أنها منشاة واحدة – ويُشار إلى تلك المنشأة على أنها منشأة المجموعة المعدّة للتقارير.

الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير

٣.٤ فيما يلي الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام:

- هي منشأة تجمع الموارد من، أو بالنيابة عن، الجهات المعنية و/أو تستخدم الموارد للقيام بالنشاطات لصالح، أو بالنيابة عن، تلك الجهات المعنية؛ و
- يوجد مستلمو خدمات أو مزودو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للمنشأة لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

٤.٤ قد تؤسس الحكومة و/أو تعمل من خلال وحدات إدارية مثل الوزارات أو الدوائر. وقد تعمل أيضاً من خلال صناديق الإئتمان والسلطات القانونية والشركات الحكومية ومنشات أخرى ذات هوية قانونية منفصلة أو إستقلالية تشغيلية لتنفيذ أو دعم تقديم الخدمات للأطراف المعنية. وقد تنفذ أيضاً مؤسسات القطاع العام الأخرى، بما في ذلك مؤسسات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية، بعض الأنشطة من خلال أنشطة المنشات ذات الهوية القانونية المنفصلة أو الإستقلالية التشغيلية، ويمكن أن تستفيد من تلك الأنشطة أو تتعرض لعبء مالي أو خسارة مالية نتيجة لها.

٥.٤ تُعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام للإبلاغ عن المعلومات المفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرارات. ويعدّ مستلمو الخدمات ومزودو الموارد هم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وتبعاً لذلك، فإن من الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير، أو منشأة المجموعة المعدّة للتقارير، هو وجود مستلمو الخدمات أو مزودو الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنشأة أو تلك المجموعة من المنشآت للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

٦.٤ تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام البيانات المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية. تعرض البيانات المالية معلومات حول موارد المنشأة المعدّة للتقارير أو منشأة المجموعة المعدّة ومطالبات تلك الموارد للتقارير في تاريخ إعداد التقارير، بالإضافة إلى التغيرات في هذه الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة إعداد التقارير. لذلك، وللمساعدة في إعداد البيانات المالية، تجمع المنشأة المعدّة للتقارير الموارد و/أو تستخدم الموارد التي تم جمعها مسبقاً لتنفيذ أنشطة معينة لصالح، أو بالنيابة عن/ الأطراف المعنية.

٧.٤ من العوامل التي من المحتمل أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لمنشاة القطاع العام أو مجموعة من المنشات هو وجود منشأة تملك المسؤولية أو المقدرة لجمع أو إستغلال الموارد، أو إمتلاك أو إدارة الأصول العامة، أو تكبد إلتزامات، أو تنفيذ أنشطة معينة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما كانت الموارد التي تجمعها أو تديرها و/أو تستخدمها منشأة القطاع العام أكبر، كلما كانت الإلتزامات التي تتكبدها أكبر وكلما كانت الآثار الإقتصادية أو الإجتماعية لأنشطتها أكبر، وكلما كان من المحتمل أكثر وجود مستلمي الخدمات أو مزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات. وفي غياب هذه العوامل، أو في حال كانت غير هامة، من غير المحتمل وجود مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المنشات.

٨.٤ إن عملية إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام هي عملية لا تخلو من التكاليف. لذلك، ولكي يتم فرض متطلبات إعداد التقارير المالية بكفاءة وفعّالية، فانه من المهم الإشتراط فقط على منشات القطاع العام التي يوجد لها المستخدمين السابق ذكرهم القيام بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

٩.٤ في العديد من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد مستلمون للخدمات أو مزودون للموارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشأة القطاع العام للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات. على سبيل المثال، من المحتمل أن يوجد مثل هؤلاء المستخدمين فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة ما على المستوى الوطني أو القطري أو الحكومي المحلي وفيما يخص مؤسسات القطاع العام الدولية. وهذا يُعزى إلى أن الحكومات والمؤسسات تملك بشكل عام القدرة على جمع الموارد الهامة من و/أو إستغلال الموارد الهامة بالنيابة عن الأطراف المعنية، وتكبد الإلتزامات والتأثير على الرفاه الإقتصادي و/أو الإجتماعي للمجتمعات التي تعتمد عليهم في تقديم الخدمات.

١٠.٤ لكن قد لا يكون دائما من الواضح ما إذا كان يوجد مستلمون للخدمات أو مزودون للموارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، للدوائر والوكالات الحكومية المختلفة أو لبرامج محددة أو مجالات يمكن تحديدها من نشاط معين للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات. كما أن تحديد ما إذا كانت هذه المؤسسات أو البرامج أو الأنشطة يجب أن يتم تحديدها كمنشآت معدّة للتقارير، ويتوجب عليها بالتالي إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، ينطوي على ممارسة الحكم المهني.

١١.٤ تتمتع الحكومة وبعض منشات القطاع العام الأخرى بهوية منفصلة أو وضع مستقل في القانون (هوية قانونية). لكن بإمكان مؤسسات وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بهوية قانونية منفصلة أيضاً أن تجمع أو تستخدم الموارد، أو تمتلك أو تدير الأصول العامة، أو تتكبد الإلتزامات، أو تنفذ الأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو أن تنفذ سياسة الحكومة. وقد يعتمد مستلمو الخدمات ومزودو الموارد على التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المؤسسات والبرامج والأنشطة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات. وتبعاً لذلك، قد تمتلك المنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام هوية قانونية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، مؤسسة أو ترتيب إداري أو برنامج بدون هوية قانونية منفصلة.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يشكّل جزءاً منه.

الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير

إستنتاج١.٤ يُستمد مفهوم المنشأة المعدّة للتقارير من أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام. وتتلخص أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام في تقديم معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

إستنتاج٢.٤ تقوم المنشآت المعدّة للتقارير بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام البيانات المالية التي تعرض معلومات حول مسائل معينة مثل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ومعلومات ماليّة وغير مالية تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية. وبالتالي فإن من الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام هي وجود مستلمي الخدمات أو مزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

التشريعات أو الأنظمة أو السلطات الأخرى

إستنتاج٣.٤ لم تحدد مسودة العرض منشات القطاع العام التي ينبغي تحديدها كمنشآت معدّة للتقارير أو منشآت المجموعة المعدّة للتقارير، ويتوجب عليها بالتالي إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام. وأشارت المسودة إلى أن مؤسسات وبرامج القطاع العام التي ينبغي عليها إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام سيتم تحديدها في التشريعات أو الأنظمة أو السلطات الأخرى، أو سيتم تحديدها من قبل الهيئات الرسمية ذات الصلة في كل منطقة.

إستنتاج٤.٤ عبّر بعض المجاوبين عن وجهة نظر معينة مفادها أنه بينما تحدد التشريعات أو السلطات الأخرى فعلياً المنشات التي يتوجب عليها إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، إلا أن إطار المفاهيم يجب أن يركز على مفهوم المنشأة المعدّة للتقارير، وأن يحدد الملامح الرئيسية لهذا المفهوم ويقدم إرشادات حول المبادئ والعوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار في تحديد ما إذا كانت المنشأة المعدّة للتقارير قائمة. وقد إقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجهة النظر تلك وأعاد تركيز نقاشاته على توضيح مفهوم المنشأة المعدّة للتقارير.

التفسير والتطبيق

إستنتاج٥.٤ أعرب بعض المجاوبين عن مخاوفهم من أن خصائص المنشأة المعدّة للتقارير كما هي مبينة في مسودة العرض قد يتم تفسيرها لتحديد أنشطة أو قطاعات معينة في مؤسسة ما كمنشآت منفصلة معدّة للتقارير. من ثم يتوجب على هذه القطاعات أو الأنشطة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام وفقا لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. أشار بعض المجاوبين أيضاً أنه لم يكن من الواضح كيفية تطبيق الإرشادات الواردة في مسودة العرض على مؤسسات القطاع العام الأخرى بإستثناء الحكومات بما في ذلك، على سبيل المثال، مؤسسات القطاع العام الدولية.

إستنتاج٦.٤ إستجاب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لهذه المخاوف. إذ يوضح الإطار بأن عملية إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام هي عملية لا تخلو من التكاليف. كما أنه:

- يشمل أيضاً إرشادات إضافية حول العوامل التي من المحتمل أن تشير إلى وجود مستلمي الخدمات أو مزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام للحصول على معلومات لأغراض المساءلة أو صنع القرارات؛
- يشير إلى الآثار المحتملة لهذه العوامل لتحديد مجموعة من مؤسسات وبرامج وأنشطة القطاع العام على أنها منشآت معدّة للتقارير، بما في ذلك الدوائر والوكالات الحكومية ومؤسسات القطاع العام الدولية.

إستنتاج٧.٤ يقرّ إطار المفاهيم انه قد يكون من الضروري في بعض الحالات ممارسة الحكم المهني في تحديد ما إذا كانت منشات القطاع العام يجب أن يتم تحديدها كمنشآت معدّة للتقارير. وفي ممارسة ذلك الحكم المهني، يجب الإشارة إلى أنه في ظروف معينة تلبي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إحتياجات المستخدمين من المعلومات حول برامج أو أنشطة محددة تنفذها الحكومة أو منشأة أخرى معدّة للتقارير في القطاع العام عن طريق ذكر إفصاحات منفصلة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك الحكومة أو المنشأة الأخرى المعدّة للتقارير في القطاع العام[٥]. كما تعتبر العوامل الأخرى مثل الإطار التشريعي والتنظيمي القائم والترتيبات الإدارية والمؤسسية لجمع الموارد وتقديم الخدمات مفيدة أيضاً في مناقشة ما إذا كان من المحتمل وجود مستلمي الخدمات ومزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام المحددة.

منشأة المجموعة المعدّة للتقارير

إستنتاج٨.٤ ذكرت مسودة العرض الظروف التي تبرر دمج منشأة ما أو نشاط معين ضمن منشأة المجموعة المعدّة للتقارير في القطاع العام. وأوضحت ما يلي:

- قد تمتلك الحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام (أ) السلطة والقدرة لتوجيه أنشطة واحدة أو أكثر من المنشات الأخرى للإستفادة من أنشطة تلك المنشات، وقد تتعرض الحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام (ب) لعبء مالي أو خسارة مالية قد تنشأ نتيجة أنشطة تلك المنشآت؛ و
- من أجل تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية، يجب أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشأة المجموعة المعدّة للتقارير التي تم إعدادها فيما يخص حكومة ما أو منشأة أخرى في القطاع العام تلك الحكومة (أو المنشأة الأخرى في القطاع العام) والمنشات التي تملك سلطة وقدرة توجيه أنشطتها، عندما تكون نتائج ذلك التوجيه (أ) يمكن أن تحقق منافع

[٥] على سبيل المثال، تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل المعيار رقم ١٨ "*إعداد التقارير حسب القطاعات*" أو المعيار رقم ٢٢ "*الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام* " آلية لتلبية إحتياجات المستخدمين من المعلومات حول قطاعات أو شرائح محددة في المنشأة دون أن يتم تحديدها على أنها منشآت منفصلة معدّة للتقارير.

مالية أو منافع أخرى للحكومة (أو منشأة أخرى في القطاع العام)، أو (ب) تعرضها لعبء مالي أو خسارة مالية.

إستنتاج٩.٤ أشار العديد من المجاوبين على مسودة العرض إلى توافقهم مع وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تفيد بضرورة تلبية المعايير لدمجها ضمن منشأة المجموعة المعدّة للتقارير في القطاع العام. في حين عبّر مجاوبون آخرون عن مخاوفهم بشأن التفسير والتطبيق المحتملين للمعايير في ظروف محددة. وفي بعض الحالات، أشار المجاوبون إلى أن الإطار ينبغي أن يقدم إرشادات تطبيق إضافية لكي يكون فعّال في التعامل مع الظروف التي لم تتطرق إليها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وعبّر عدد من المجاوبين أيضاً عن وجهة نظر مفادها أن المعايير التي ينبغي تلبيتها لدمجها ضمن منشأة المجموعة المعدّة للتقارير تم تناولها ومعالجتها بشكل أكثر ملائمة على مستوى المعايير، حيث يمكن إختبار تلك المعايير ونتائجها عبر ظروف متعددة ومختلفة، ودعموا أمثلة محددة على الظروف المحتمل وجودها في عدة إختصاصات.

إستنتاج١٠.٤ اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المخاوف مقنعة. وقد أعاد هيكلة وصياغة مناقشاته لمفاهيم المنشأة المعدّة للتقارير ومنشأة المجموعة المعدّة للتقارير للتركيز على المبادئ التي يقوم عليها تحديد المنشأة المعدّة للتقارير في القطاع العام– سواءً كانت المنشأة المعدّة للتقارير تشتمل على منشأة قطاع عام واحدة أو مجموعة من المنشآت. كما أن تحديد المعايير التي ينبغي تلبيتها لدمجها ضمن منشأة المجموعة المعدّة للتقارير بما يتوافق مع هذه المبادئ سيتم تطويره وبحثه بالكامل على مستوى المعايير.

الفصل ٥: العناصر في البيانات المالية

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	٥.١-٥.٥
الغرض من هذا الفصل	٥.١
العناصر وأهميتها	٥.٢-٥.٤
تعريف العناصر	٥.٥
الأصول	٥.٦-٥.١٣
تعريف	٥.٦
المورد	٥.٧-٥.١٠
مسيطر عليها حالياً من قبل المنشأة	٥.١١-٥.١٢
حدث سابق	٥.١٣
الإلتزامات	٥.١٤-٥.٢٦
تعريف	٥.١٤
تعهد حالي	٥.١٥
تدفق صادر للموارد من المنشأة	٥.١٦
حدث سابق	٥.١٧
التعهدات القانونية والتعهدات غير الملزمة قانونا	٥.١٨-٥.٢٦
المركز المالي الصافي والموارد الأخرى والتعهدات الأخرى	٥.٢٧-٥.٢٨
الإيرادات والمصاريف	٥.٢٩-٥.٣١
تعريفات	٥.٢٩-٥.٣١
فائض أو عجز الفترة	٥.٣٢
مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية	٥.٣٣-٥.٣٧
تعريفات	٥.٣٣-٥.٣٧

أساس الإستنتاجات

مقدمة

الغرض من هذا الفصل

١.٥ يعرّف هذا الفصل العناصر المستخدمة في البيانات المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.

العناصر وأهميتها

٢.٥ تصف البيانات المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها ضمن فئات واسعة تتقاسم خصائص إقتصادية مشتركة. ويُطلق على هذه الفئات الواسعة باسم عناصر البيانات المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها البيانات المالية. وتوفر هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والأنشطة الإقتصادية بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تلبي أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣.٥ لا تشير العناصر المعرّفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية التي يُعترف بها نتيجة المعاملات والأحداث. وتُستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن عنصر معين ومجموعات البنود لتعزيز سهولة فهم البيانات المالية. ويتم التطرق إلى العرض في الفصل ٨ *" العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام"* .

٤.٥ في بعض الحالات، وللتأكد من أن البيانات المالية توفر معلومات مفيدة لإجراء تقييم ذي مغزى للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة، قد يعتبر الإقرار بالظواهر الإقتصادية التي لم تعكسها العناصر حسب تعريفها في هذا الفصل أمراً ضرورياً. وتبعاً لذلك، فإن تحديد العناصر في هذا الفصل لا يمنع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من اشتراط أو السماح بالإعتراف بالموارد أو الإلتزامات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد في هذا الفصل (المشار إليها فيما بعد باسم "الموارد الأخرى" أو "الإلتزامات الأخرى") عند الضرورة لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تعريف العناصر

٥.٥ فيما يلي العناصر التي تم تعريفها في هذا الفصل:

- الأصول؛
- الإلتزامات؛
- الإيرادات؛
- المصاريف؛
- مساهمات الملكية؛ و
- توزيعات الملكية.

الأصول

تعريف

٦.٥ الأصل هو:

مورد تسيطر المنشأة عليه في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق.

المورد

٧.٥ المورد هو بند ينطوي على إمكانيات خدمية أو القدرة على توليد منافع إقتصادية. ولا يعتبر الشكل المادي شرطاً ضرورياً للمورد. يمكن أن تنشأ إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد منافع إقتصادية مباشرةً من المورد نفسه أو من حقوق إستخدام المورد. تجسد بعض الموارد حقوق المنشأة في مجموعة متنوعة من المنافع بما في ذلك، على سبيل المثال، الحق في:

- إستخدام المورد لتقديم الخدمات؛[٦]
- إستخدام الموارد الخاصة بطرف خارجي لتقديم الخدمات، على سبيل المثال، عقود الإيجار؛
- تحويل المورد إلى نقد من خلال التصرف به؛
- الإستفادة من إرتفاع قيمة المورد؛ أو
- استلام سيل من التدفقات النقدية.

٨.٥ إمكانيات الخدمة هي القدرة على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف المنشأة. تساعد إمكانيات الخدمة المنشأة على تحقيق أهدافها دون أن تولّد بالضرورة تدفقات نقدية واردة صافية.

٩.٥ يمكن أن تشمل أصول القطاع العام التي تجسد إمكانيات خدمية أصول ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تمتلكها الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى، والتي تُستخدم لتقديم الخدمات لأطراف ثالثة. قد تكون هذه الخدمات للإستهلاك الجماعي أو الفردي. يمكن تقديم العديد من الخدمات في المجالات التي لا يوجد فيها منافسة سوقية أو يوجد فيها منافسة سوقية محدودة. يمكن أن يكون إستخدام الأصول والتصرف بها مقيّداً حيث أن العديد من الأصول التي تجسد إمكانيات الخدمة متخصصة بطبيعتها.

١٠.٥ المنافع الإقتصادية هي التدفقات النقدية الواردة أو الإنخفاض في التدفقات النقدية الصادرة. ويمكن أن تُستمد التدفقات النقدية الواردة (أو التدفقات النقدية الصادرة المخفّضة) من التالي، على سبيل المثال:

- إستخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛ أو
- التبادل المباشر للأصل مع النقد أو موارد أخرى؛

[٦] إن الإشارة إلى " الخدمات " في إطار المفاهيم تشمل "السلع".

مسيطر عليه في الوقت الحالي من قبل المنشأة

١١.٥ يجب أن تسيطر المنشأة على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون المنشأة قادرة على إستخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى بشأن إستخدامه) وذلك من أجل الإستفادة من إمكانيات الخدمة أو الحصول على المنافع الإقتصادية المجسّدة في المورد في تقديم خدماتها أو تحقيق أهداف أخرى.

١٢.٥ عند تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر حاليا على المورد، تقيّم المنشأة ما إذا كانت مؤشرات السيطرة التالية قائمة:

- الملكية القانونية؛
- الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛
- الوسائل التي تؤكد إستخدام المورد لتحقيق أهدافها؛ و
- وجود حق قابل للإنفاذ في إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية الناشئة من المورد.

وفي حين أن هذه المؤشرات ليست محددات حاسمة لما إذا كانت السيطرة قائمة، إلا أن تحديدها وتحليلها يمكن أن يفيد هذا القرار.

حدث سابق

١٣.٥ يتطلب تعريف الأصل بأن يكون المورد الذي تسيطر عليه المنشأة حالياً قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث آخر سابق. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة المنشأة على المورد وبالتالي على الأصل. يمكن أن تحصل المنشآت على الأصول عن طريق شرائها في معاملة تبادل أو تطويرها. قد تنشأ الأصول أيضاً من خلال المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك من خلال ممارسة السلطات السيادية. إن صلاحيات فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول إلى المنافع المجسدة في الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أو تقييد أو منع الوصول إليها، هي أمثلة على صلاحيات وحقوق القطاع العام التي يمكن أن تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقييم متى تنشأ سيطرة المنشأة على الحقوق في الموارد، يمكن أخذ الأحداث التالية بعين الإعتبار: (أ) القدرة العامة على إيجاد السلطة، (ب) إيجاد السلطة بموجب قانون ما، (ج) ممارسة السلطة لخلق حق ما، (د) الحدث الذي يؤدي إلى نشوء الحق في الحصول على الموارد من طرف خارجي. وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق للحصول على الموارد.

الإلتزامات

تعريف

١٤.٥ الإلتزام هو:

تعهد حالي للمنشأة بخصوص تدفق صادر للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.

تعهد حالي

١٥.٥ قد يكون لدى منشآت القطاع العام عددا من التعهدات. والتعهد الحالي هو تعهد ملزم قانونا (إلتزام قانوني) أو تعهد غير ملزم قانونا، والذي لا يكون لدى المنشأة سوى بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتفاديه. ولا تكون التعهدات هي تعهدات حالية ما لم تكن ملزمة وما لم يكن هناك سوى بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد.

التدفق الصادر للموارد من المنشأة

١٦.٥ يجب أن يشمل الإلتزام تدفق صادر للموارد من المنشأة لكي يتم تسويته. والتعهد الذي يمكن تسويته دون تدفق صادر للموارد من المنشأة لا يعتبر إلتزاماً.

حدث سابق

١٧.٥ من أجل استيفاء تعريف الإلتزام، من الضروري أن ينشأ التعهد الحالي نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر وأن يتطلب تدفق صادر للموارد من المنشأة. وإن تعقيد برامج وأنشطة القطاع العام يعني أن عددا من الأحداث في مجال تطوير وتنفيذ وتشغيل برنامج معين قد يؤدي إلى تعهدات معينة. ولأغراض التقارير المالية، فإنه من الضروري تحديد ما إذا كانت هذه الإلتزامات والتعهدات، بما في ذلك التعهدات الملزمة التي لا يكون لدى المنشأة سوى بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتفاديها لكنها ليست قابلة للإنفاذ قانوناً (التعهدات غير الملزمة قانونا) هي إلتزامات حالية وتستوفي تعريف الإلتزام. وحيث يكون لأي ترتيب شكل قانوني ويكون ملزم، مثل عقد ما، قد يكون من السهل تحديد الحدث السابق. وفي حالات أخرى، قد يكون من الصعب أكثر تحديد الحدث السابق ويتضمن التحديد تقييم متى يكون لدى المنشأة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد من المنشأة. وعند إجراء هذا التقييم، تأخذ المنشأة العوامل المتعلقة بالإختصاص بعين الإعتبار.

التعهدات القانونية والتعهدات غير الملزمة قانوناً

١٨.٥ يمكن أن تكون التعهدات الملزمة هي تعهدات قانونية أو تعهدات غير ملزمة قانوناً. ويمكن أن تنشأ التعهدات الملزمة من المعاملات التبادلية وغير التبادلية. يجب أن يكون التعهد خاص بطرف خارجي كي يؤدي إلى نشوء الإلتزام. إذ لا يمكن أن تلتزم المنشأة تجاه نفسها، حتى وإن أعلنت علنا عن نيتها التصرف بطريقة معينة. ويعتبر تحديد الطرف الخارجي مؤشرا على وجود التعهد الذي يؤدي إلى نشوء الإلتزام. ومع ذلك، فإنه ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل وقت التسوية لكي يكون التعهد الحالي والإلتزام قائمين.

١٩.٥ تشمل العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء تعهد معين تواريخ للتسوية. قد يوفر إدراج تاريخ التسوية إشارة إلى أن التعهد ينطوي على تدفق صادر للموارد ويؤدي إلى نشوء إلتزام معين. ومع

ذلك، هناك العديد من الإتفاقيات لا تشتمل على تواريخ للتسوية. ولا يمنع غياب تاريخ التسوية من أن يؤدي التعهد إلى نشوء إلتزام معين.

التعهدات القانونية

٢٠.٥ يكون التعهد القانوني واجب النفاذ في القانون. وقد تنشأ هذه التعهدات القابلة للإنفاذ من مجموعة متنوعة من الهياكل القانونية. والمعاملات التبادلية هي عادةً معاملات تعاقدية بطبيعتها وهي بالتالي قابلة للإنفاذ من خلال قوانين العقد أو سلطة أو ترتيبات مماثلة. وهناك إختصاصات لا تستطيع فيها الحكومة ومنشآت القطاع العام إبرام تعهدات قانونية، لأنه لا يُسمح لهم على سبيل المثال بالتعاقد باسمهم، لكن توجد عمليات بديلة ذات تأثير مشابه. وتعتبر التعهدات التي تكون ملزمة من خلال هذه العمليات البديلة هي تعهدات قانونية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون من الضروري ممارسة الحكم والتقدير لتحديد ما إذا كان التعهد واجب النفاذ في القانون. وحيث يُحدد أن التعهد واجب النفاذ في القانون، لا يكون هناك أي شك في أن المنشأة ليس لديها بديل واقعي لتجنب التعهد وأنه يوجد إلتزام معين.

٢١.٥ تكون بعض التعهدات المتعلقة بالمعاملات التبادلية غير قابلة للنفاذ بشكل صارم من قبل طرف خارجي في تاريخ إعداد التقارير، لكنها تكون قابلة للنفاذ مع مرور الوقت دون أن يحتاج الطرف الخارجي لتلبية شروط إضافية– أو أن يضطر إلى اتخاذ أي إجراءات أخرى– قبل التسوية. وتكون المطالبات واجبة النفاذ بشكل غير مشروط مع مراعاة مرور الوقت هي تعهدات واجبة النفاذ في سياق تعريف الإلتزام.

٢٢.٥ إن السلطة السيادية هي السلطة الأساسية للحكومة في وضع وتعديل وإلغاء النصوص القانونية. ولا تعتبر السلطة السيادية أساساً منطقياً للإستنتاج بأن التعهد لا يلبي تعريف الإلتزام في هذا الإطار. وينبغي تقييم الوضع القانوني في كل تاريخ لإعداد التقارير للنظر فيما إذا كان التعهد لم يعد ملزما ولا يستوفي تعريف الإلتزام.

التعهدات غير الملزمة قانونا

٢٣.٥ يمكن أن تنشأ الإلتزامات من التعهدات غير الملزمة قانونا. تختلف التعهدات غير الملزمة قانونا عن التعهدات القانونية في أن الطرف الذي يترتب عليه التعهد لا يمكن أن يتخذ إجراءات قانونية (أو ما يعادلها) لإنفاذ التسوية. ويكون للتعهدات غير الملزمة قانوناً التي تؤدي إلى نشوء الإلتزامات السمات التالية:

- أوضحت المنشأة للأطراف الأخرى عبر نمط ثابت من الممارسات السابقة أو سياسات منشورة أو بيان حالي محدد بشكل كافي أنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛
- ونتيجة لهذا التوضيح، أوجدت المنشأة توقعاً سليماً من قبل تلك الأطراف الأخرى أنها سوف تفي بهذه المسؤوليات؛ و

- لدى المنشأة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب تسوية التعهد الناجم عن تلك المسؤوليات.

٢٤.٥ قد تنشأ التعهدات في القطاع العام في عدد من النقاط. على سبيل المثال، في تنفيذ برنامج أو خدمة ما:

- تقديم وعد سياسي مثل الوعود الانتخابية؛
- إعلان عن سياسة ما؛
- تقديم الموازنة (والموافقة عليها) (التي قد تكون نقطتين مميزتين)؛ و
- دخول الموازنة حيز النفاذ (في بعض الإختصاصات، لن تكون الموازنة نافذة المفعول ما لم يتم تطبيق تخصيص معين).
- من غير المرجح أن تؤدي المراحل المبكرة من التنفيذ إلى نشوء تعهدات حالية تستوفي تعريف الإلتزام. يمكن أن تؤدي المراحل اللاحقة، مثل قيام أصحاب المطالبات بتلبية معايير الأهلية لتقديم الخدمة، إلى نشوء تعهدات تستوفي تعريف الإلتزام.

٢٥.٥ أن النقطة التي يؤدي فيها التعهد إلى نشوء إلتزام معين تعتمد على طبيعة التعهد. وتتضمن العوامل التي يُحتمل أن تؤثر على الأحكام بخصوص ما إذا كانت الأطراف الأخرى يمكن أن تستنتج بشكل صحيح أن التعهد يكمن في أن المنشأة لديها بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد ما يلي:

- طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء تعهد معين. على سبيل المثال، من غير المرجح أن يؤدي الوعد المقدم في الانتخابات إلى نشوء تعهد حالي لأن الوعود الانتخابية نادرا ما تخلق توقعات صحيحة من قبل أطراف خارجية بأنه يترتب على المنشأة تعهد معين يكون لديها بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتسويته. لكن وجود إعلان متعلق بحدث أو ظرف كان قد وقع يحظى بدعم سياسي لا يكون أمام الحكومة سوى خيار محدود لسحبه. وحيث تلتزم الحكومة بتقديم نص الموازنة اللازم وتضمن إقراره، فقد يؤدي ذلك الاعلان إلى نشوء تعهد غير ملزم قانوناً؛
- قدرة المنشأة على تعديل أو تغيير التعهد قبل تبلوره. على سبيل المثال، لا يؤدي عموماً الإعلان عن السياسة إلى نشوء تعهد غير ملزم قانونا، والذي لا يمكن تعديله قبل تنفيذه. وبصورة مماثلة، إذا كان التعهد مشروط بوقوع الأحداث المستقبلية، قد يكون هناك تقدير لتجنب التدفق الصادر للموارد قبل حدوث تلك الأحداث؛ و
- قد تكون هناك علاقة بين توفر التمويل لتسوية تعهد معين وإنشاء تعهد حالي. على سبيل المثال، حيث تتم الموافقة على بند سطر معين في الموازنة ويتم تأمين التمويل ذي العلاقة عبر مخصص معين أو عبر توفر التمويل الطارئ أو حوالة من مستوى مختلف من الحكومة، يمكن أن ينشأ حينها تعهد غير ملزم قانونا. ولكن عدم وجود مخصص في الموازنة لا يعني بحد ذاته عدم نشوء تعهد حالي.

٢٦.٥ يمكن أن يؤدي "الإكراه الإقتصادي" أو "الضرورة السياسية" أو ظروف أخرى إلى نشوء حالات معينة، على الرغم من أن منشأة القطاع العام غير ملزمة قانونا بتكبد التدفق الصادر للموارد، تكون فيها الآثار الإقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك تكمن في أن المنشأة قد يكون أمامها بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد. ويمكن أن يؤدي الإكراه الإقتصادي أو الضرورة السياسية أو ظروف أخرى إلى نشوء إلتزام ناجم عن التعهد غير الملزم قانوناً.

المركز المالي الصافي والموارد الأخرى والتعهدات الأخرى

٢٧.٥ كما هو موضح في الفقرة ٤.٥، يمكن أن يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في بعض الحالات عند وضع أو تنقيح أي من تلك المعايير أنه من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، ينبغي الإعتراف بمورد أو تعهد معين لا يستوفي تعريف العنصر المحدد في إطار المفاهيم ضمن البيانات المالية. في هذه الحالات، قد تتطلب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو تجيز الإعتراف بهذه الموارد أو التعهدات كموارد أخرى أو تعهدات أخرى، والتي تكون عبارة عن بنود مضافة إلى العناصر الستة المحددة في هذا الإطار.

٢٨.٥ إن المركز المالي الصافي هو عبارة عن الفرق بين الأصول والإلتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى واقتطاع التعهدات الأخرى المعترف بها في بيان المركز المالي. وقد يكون المركز المالي الصافي هو مبلغ متبقي إيجابي أو سلبي.

الإيرادات والمصاريف

تعريفات

٢٩.٥ الإيرادات هي:

الإرتفاع في المركز المالي الصافي للمنشأة، بإستثناء الإرتفاع الناتج عن مساهمات الملكية.

٣٠.٥ المصاريف هي:

الإنخفاض في المركز المالي الصافي للمنشأة، بإستثناء الإنخفاض الناتج عن توزيعات الملكية.

٣١.٥ تنشأ الإيرادات والمصاريف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الإرتفاع والإنخفاض غير المحقق في قيمة الأصول والإلتزامات، واستنفاد الأصول من خلال إستهلاك وتآكل إمكانيات الخدمة والقدرة على توليد المنافع الإقتصادية من خلال إنخفاض القيمة. وقد تنشأ الإيرادات والمصاريف من المعاملات الفردية أو مجموعات من المعاملات.

فائض أو عجز الفترة

٣٢.٥ إن فائض أو عجز الفترة للمنشأة هو الفرق بين الإيرادات والمصاريف المعلن عنها في بيان الأداء المالي.

مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية

تعريفات

٣٣.٥ مساهمات الملكية هي:

تدفقات الموارد الداخلة للمنشأة، التي يساهم بها أطراف خارجية بصفتهم مالكين، والتي تُنشئ أو تزيد حصة معينة في المركز المالي الصافي للمنشأة.

٣٤.٥ توزيعات الملكية هي:

تدفقات الموارد الصادرة من المنشأة، والتي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكين، والتي تعيد أو تخفض حصة معينة في المركز المالي الصافي للمنشأة.

٣٥.٥ من المهم أن نميز تدفقات الموارد الداخلة من المالكين، بما فيها تلك التدفقات الداخلة التي تؤسس حصة الملكية بصورة مبدئية، وتدفقات الموارد الصادرة إلى المالكين بصفتهم تلك من الإيرادات والمصاريف. وبالإضافة إلى ضخ الموارد ودفع أرباح الأسهم التي قد تحدث، من الشائع نسبياً في بعض الإختصاصات أن يتم تحويل الأصول والإلتزامات بين منشآت القطاع العام. وحيث تلبي هذه التحويلات تعريف مساهمات الملكية أو توزيعات الملكية، فإنه سيتم محاسبتها على أنها كذلك.

٣٦.٥ قد تنشأ حصص الملكية عند تأسيس منشأة معينة وعندما تساهم منشأة أخرى بالموارد لتزويد المنشأة الجديد بالقدرة على بدء الأنشطة التشغيلية. في القطاع العام، ترتبط أحيانا المساهمات من المنشآت والتوزيعات على المنشآت بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والإلتزامات بدلا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالا مختلفة، والتي قد لا يكون من الممكن إثباتها عبر أدوات حقوق الملكية.

٣٧.٥ قد تتخذ مساهمات الملكية شكل الضخ المبدئي للموارد عند تأسيس المنشأة أو الضخ اللاحق للموارد، بما في ذلك تلك الموارد في حال تم إعادة هيكلة المنشأة. قد تكون توزيعات الملكية عبارة عن: (أ) عائد على الاستثمار؛ أو (ب) إرجاع كامل أو جزئي للاستثمار؛ أو (ج) في حال تصفية المنشأة أو إعادة هيكلتها، إرجاع أية موارد متبقية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يعتبر جزءا منه.

نطاق الفصل

إستنتاج١.٥ تساءل المجاوبون على الورقة الإستشارية "*العناصر والإعتراف في البيانات المالية*" (الورقة الإستشارية)، عن السبب وراء تناول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لعناصر البيانات المالية فقط في هذه المرحلة من الإطار. واقترحوا أنه يتعين على المجلس أيضاً تطوير عناصر للظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى في المجالات الأكثر شمولية من التقارير المالية خارج البيانات المالية. يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأسس هذه الآراء وبالحاجة إلى تطوير هذه العناصر في المستقبل. ومع ذلك، قرر المجلس أنه من أجل تنفيذ أنشطته المستقبلية لوضع المعايير فيما يخص البيانات المالية وفق أسس سليمة وشفافة، فإنه من المهم التعامل أولاً مع تطوير عناصر البيانات المالية.

إستنتاج٢.٥ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجهة نظر مفادها ضرورة تحديد التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الصادرة كعناصر في بيان التدفقات النقدية. وقد تبنى المجلس وجهة النظر القائلة بأن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الصادرة هي مكونات في العناصر المحددة في هذا الفصل، وأنه ينبغي توفير المزيد من الإرشادات على مستوى المعايير.

الأصول

المورد

إستنتاج٣.٥ يوفر المورد منافع للمنشأة على شكل إمكانيات خدمة أو القدرة على توليد منافع إقتصادية. وخلال التوصل إلى إستنتاجاته بشأن طبيعة المورد، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت منافع المورد يجب أن تكون قد تدفقت بالفعل إلى المنشأة حتى يكون المورد قائماً. ومع ذلك، خلص المجلس إلى أن الموارد ذاتها تجسد منافع معينة– وهي المنافع التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة التي تسيطر على الحقوق في هذه المنافع. بحث المجلس أيضاً طبيعة المنافع (أنظر الفقرتين " إستنتاج٧.٥" و"إستنتاج٨.٥ ") والسيطرة (أنظر الفقرتين "إستنتاج٩.٥–إستنتاج١٤.٥").

الحقوق غير المشروطة والعقود التنفيذية

إستنتاج٤.٥ تنتج الحقوق غير المشروطة في الموارد عادةً من العقود أو الترتيبات الملزمة الأخرى التي تتطلب توفير الموارد للمنشأة في المستقبل. يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من الممكن أن يكون هناك عدد كبير من هذه الحقوق وقد اعترف بأن الحقوق غير المشروطة التي تمثل إمكانيات خدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة حدث سابق تؤدي إلى نشوء الأصول. ويعتمد الإعتراف بتلك الأصول على ما إذا كان قد تم استيفاء معايير الإعتراف. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يتعين معالجة آثار تطبيق تعريف الأصل على الحقوق غير المشروطة على مستوى المعايير.

إستنتاج٥.٥ إن العقود التنفيذية هي ترتيبات ملزمة تنطوي على حق غير مشروط للحصول على الموارد وتعهد حالي مكافئ لنقل الموارد إلى الطرف المقابل في المستقبل. من المحتمل أن تشارك منشآت القطاع العام في عدد كبير من هذه الترتيبات. ويعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجهة النظر القائلة بأن هذه الترتيبات قد تؤدي إلى نشوء كل من الأصول والإلتزامات، حيث يوجد حق معين للحصول على الموارد وتعهد حالي للتنازل عن الموارد، والذي لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي لتجنبه.

إستنتاج٦.٥ يقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بوجهة النظر القائلة بأن الإعتراف بالأصول والإلتزامات من العقود التنفيذية ينطوي على إدراج مبالغ كبيرة جدا ومحتملة للأصول والإلتزامات في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وأن هذا قد يتعارض مع الخاصية النوعية المتمثلة في سهولة الفهم. ويتم تحديد ما إذا كانت الأصول والإلتزامات تنشأ عن الحقوق والتعهدات في العقود التنفيذية من خلال تقييم ما إذا كانت تلك الحقوق والتعهدات تستوفي تعريف العناصر ومعايير الإعتراف المحددة في إطار المفاهيم. ويتم النظر في هذه التقييمات، وفي المنهج المتبع في عرض أية عناصر ناشئة عن العقود التنفيذية ضمن البيانات المالية، على مستوى المعايير.

إمكانية الخدمة والمنافع الإقتصادية

إستنتاج٧.٥ لقد أُستخدم مصطلح "إمكانيات الخدمة" لتحديد قدرة الأصل على تقديم الخدمات وفقاً لأهداف المنشأة. وأُستخدم مصطلح "المنافع الإقتصادية" لبيان قدرة الأصل على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية. ويرى البعض أن المنافع الإقتصادية تتضمن إمكانيات خدمة. في حين يرى آخرون أن إمكانيات الخدمة تشمل منافع إقتصادية– وهناك رأي آخر مفاده أنه يمكن إستخدام المصطلحين بشكل متبادل. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يتضمن توضيح المورد إشارة إلى كل من إمكانيات الخدمة والقدرة على توليد منافع إقتصادية.

إستنتاج٨.٥ لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض دعم إدراج إشارة محددة لإمكانيات الخدمة كواحدة من خصائص الأصل، بسبب أهداف تقديم الخدمات لمعظم منشآت القطاع العام. لذلك خلص المجلس إلى أن توضيح المورد ينبغي أن يشمل كلا مصطلحي "إمكانيات الخدمة" و" المنافع الإقتصادية ". ويقّر هذا المنهج بأن الهدف الأساسي لمعظم منشآت القطاع العام هو تقديم الخدمات، ولكن منشآت القطاع العام قد تنفذ أيضاً أنشطة هدفها الوحيد هو توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

السيطرة

إستنتاج٩.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت السيطرة هي خاصية أساسية للأصل أو ما إذا كان ينبغي تحديد مؤشرات أخرى كخصائص أساسية للأصل بما في ذلك:

- الملكية القانونية.
- الحق في الوصول إلى المورد، وتقييد أو منع وصول الأطراف الخارجية للمورد؛
- وسائل لضمان إستخدام الموارد لتحقيق أهداف المنشأة؛ و

- وجود حقوق واجبة النفاذ في إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية الناشئة عن المورد.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجهات نظر أولئك الذين يجادلون أنه قد يكون من الصعب تطبيق السيطرة في بعض الحالات لأنها تتطلب حكماً معيناً لتقييم ما إذا كانت السيطرة قائمة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن تطبيق السيطرة بشكل خاطئ على المورد بأكمله وليس على المنافع الفردية التي تنشأ من المورد. ومع ذلك، وعلى الرغم من تلك الصعوبات، استنتج المجلس بأن السيطرة هي خاصية أساسية للأصل لأن وجود السيطرة يسهل ربط الأصل مع منشأة محددة.

إستنتاج٥.١٠ تعتبر الملكية القانونية للمورد، كعقار معين أو بند من المعدات، هي إحدى طرق الوصول إلى إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية للأصل. ومع ذلك، فإن الحقوق في إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية قد تكون قائمة بدون ملكية قانونية للمورد الأساسي. على سبيل المثال، يمكن الحصول على الحقوق في إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية من خلال امتلاك وإستخدام العقار المؤجر بدون ملكية قانونية للأصل المؤجر نفسه. لذلك، لا تعتبر الملكية القانونية للمورد خاصية أساسية للأصل. لكن الملكية القانونية تعتبر مؤشراً على السيطرة.

إستنتاج٥.١١ إن الحق في الوصول إلى مورد معين قد يعطي المنشأة القدرة على تحديد ما إذا كان:

- ينبغي إستخدام إمكانيات الخدمة الخاصة بالمورد مباشرةً لتقديم الخدمات للمستفيدين؛
- مبادلة المورد بأصل آخر، مثل النقد؛ أو
- إستخدام الأصل بأي من الطرق الأخرى التي يمكن أن توفر الخدمات أو تولّد منافع إقتصادية.

إستنتاج٥.١٢ في حين يعتبر الوصول إلى المورد أمراً بالغ الأهمية، هناك أيضاً موارد يمكن للمنشأة الوصول إليها لكنها لا تؤدي إلى نشوء أصول معينة، مثل الهواء. لذلك، فإن القدرة على الوصول إلى الموارد يجب أن تدعمها القدرة على منع أو تقييد وصول الآخرين إلى تلك الموارد– على سبيل المثال (أ) قد تقرر المنشأة فرض رسوم للدخول إلى متحف ما وتقييد وصول أولئك الذين لا يدفعون الرسوم، و(ب) يمكن أن تسيطر الحكومة على الموارد الطبيعية الموجودة تحت أرضها ويمكن أن تقيد وصول الآخرين لها. ويمكن أن تمثل المطالبات واجبة النفاذ قانونا في موارد معينة، مثل الحق في الوصول إلى طريق معين أو حق التنقيب عن الرواسب المعدنية في الأرض، أصولاً لمالكها. ومع ذلك، قد تكون المنشأة قادرة على الوصول إلى إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمورد عبر طرق معينة لا تتطلب حقوقاً قانونية. وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رأي مفاده بأن العوامل

المحددة في الفقرة "إستنتاج٩.٥" من المحتمل أن تكون مؤشرات على وجود السيطرة وليس خصائص أساسية لتعريف الأصل.

إستنتاج١٣.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً ما إذا كان منهج الملكية الإقتصادية هو بديل قابل للتطبيق لمنهج السيطرة. يركز منهج الملكية الإقتصادية على تعرض المنشأة للسمات الإقتصادية الأساسية التي تسهم في قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة. علّق بعض المجاوبون على مسودة العرض بعنوان " العناصر والإعتراف في البيانات المالية "، بخصوص دعم منهج السيطرة، على تعقيد منهج الملكية الإقتصادية. واستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن منهج الملكية الإقتصادية هو منهج ذاتي ومن الصعب تطبيقه، وقد رفض بالتالي هذا المنهج.

إستنتاج١٤.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان تحليل التعرض للمخاطر ومكافآت الملكية يعّد مؤشراً مفيداً على السيطرة. يركز منهج السيطرة على صلاحية المنشأة لتوجيه كيفية إستخدام الموارد من أجل الإستفادة من إمكانيات الخدمة و/أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية المجسدة في الموارد. ويركز منهج المخاطر والمكافآت على تعرض المنشأة للسمات الإقتصادية الأساسية التي تسهم في قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة والمخاطر ذات العلاقة. إن بحث المخاطر والمكافآت المرتبطة بالمعاملات والأحداث المحددة، وتحديد الطرف الذي يتحمل غالبية تلك المخاطر والمكافآت في أي معاملة أو حدث، قد يكون أمر ملائم ومفيد في تحديد طبيعة الأصل الذي تسيطر عليه أطراف المعاملة أو الحدث. وقد يكون مفيد أيضاً في تحديد كيفية ربط الحقوق والإلتزامات الإقتصادية مع أطراف معينة وكيفية تحديد مقدارها. لكنه لا يعتبر بحد ذاته مؤشراً على الطرف الذي يسيطر على الأصل. لذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم إدراج مخاطر ومكافآت الملكية كمؤشر على السيطرة.

حدث سابق

إستنتاج١٥.٥ جادل بعض المجاوبون على الورقة الإستشارية ومسودة العرض بأن تحديد المعاملة السابقة أو الحدث الآخر الذي يؤدي إلى نشوء الأصل يجب أن يكون سمة أساسية لتعريف الأصل. في حين تبنى آخرون الرأي القائل بأن تحديد الحدث السابق ليس ضرورياً ولا ينبغي بالتالي أن يكون سمة أساسية. فهُم يرون أن هذا الشرط يضع تركيزا غير مبرر على تحديد الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء الأصل. وقد يكون هذا التركيز بمثابة إلهاء ويؤدي إلى جدل حول ماهية الحدث الرئيسي بدلاً من القضية الأكثر أهمية وهي ما إذا كانت توجد حقوق في الموارد في تاريخ إعداد التقارير. ويعتبر أولئك الذين يتبنون هذا الرأي بأن السمة الأساسية للأصل يجب أن تكون وجود المورد. وقد يقبل البعض بأن يوفر الحدث السابق دليلاً مفيداً ومسانداً على وجود الأصل، لكن لا ينبغي أن يكون سمة أساسية.

إستنتاج١٦.٥ تبنى العديد من المجاوبين رأياً مفاده أنه ينبغي تحديد الحدث السابق كسمة أساسية لتعريف الأصل. وقد اتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع هؤلاء المجاوبين–

وخصوصا، أن الطبيعة المعقدة للعديد من برامج وأنشطة القطاع العام يعني أن هناك عدداً من النقاط يمكن أن تنشأ عندها السيطرة على المورد. لذلك، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تحديد الحدث السابق المناسب هو أمر أساسي في تحديد ما إذا كان الأصل قائماً.

إستنتاج١٧.٥ تعتبر صلاحيات وحقوق الحكومة ذات أهمية خاصة في تحديد الأصول. كما أن صلاحيات فرض الضرائب وإصدار التراخيص والصلاحيات الأخرى للوصول إلى المنافع المجسدة في الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أو تقييد أو منع الوصول إليها، هي أمثلة على الصلاحيات السيادية. وغالبا ما يكون من الصعب تحديد متى تؤدي هذه الصلاحيات إلى نشوء حق يكون عبارة عن مورد وأصل للمنشأة.

إستنتاج١٨.٥ إن سلطة الحكومة في صياغة حق فرض الضريبة أو الرسوم، على سبيل المثال، غالبا ما تبدأ سلسلة من الأحداث التي تؤدي في نهاية المطاف إلى تدفق المنافع الإقتصادية للحكومة. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهتي نظر تتعلق بالحالات التي ينشأ فيها الأصل من صلاحيات وحقوق الحكومة في فرض الضرائب أو الرسوم. تكمن وجهة النظر الأولى في أن الحكومة تتمتع بسلطة متأصلة لفرض الضريبة في كل تاريخ لإعداد التقارير، وبالتالي، فإن القدرة العامة على فرض الضرائب أو الرسوم هي بمثابة أصل. يقبل أنصار هذا الرأي حقيقة أنه من غير المرجح لهذا الأصل أن يكون قادر على قياس تمثيلي بأمانة، لكنهم يجادلون بأن هذا لا ينبغي أن يحول دون الإقرار بأن لدى الحكومة أصل دائم. ويكمن الرأي المخالف في أن القدرة على فرض الضرائب والرسوم يجب أن يتم تحويلها إلى حق عبر الوسائل القانونية، وأن ذلك الحق يجب أن يُمارس أو يكون قابل للممارسة حتى يكون الأصل قائماً وموجوداً. أيّد العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض هذا الرأي الأخير. واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع هؤلاء المجاوبين. وتحديداً، استنتج المجلس بأن الصلاحيات المتأصلة للحكومة لا تؤدي إلى نشوء أصول إلى أن يتم ممارسة هذه الصلاحيات وإلى أن توجد حقوق للحصول على إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية.

الإلتزامات

تعهد حالي

إستنتاج١٩.٥ عند بحث ما إذا كانت التعهدات هي تعهدات حالية، يقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن التعهد القانوني يؤدي إلى نشوء تعهد حالي. في بعض الإختصاصات، لا يُسمح لمنشآت القطاع العام الدخول في ترتيبات قانونية معينة، ولكن هناك آليات معادلة تؤدي إلى نشوء تعهد حالي. وتعتبر هذه الآليات ملزمة قانوناً. من ثم بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كيفية تصنيف التعهدات التي هي ليست تعهدات قانونية. وأشار المجلس بأن مصطلح "الإلتزام النافع" مشمول في الإصدارات الخاصة بوضع المعايير على مستوى العالم وقد أُستخدم ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومع ذلك، فقد ثبت صعوبة تفسيره وتطبيقه في سياق القطاع العام. لذلك، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصطلحات بديلة، على سبيل المثال مصطلح "واجب أو شرط إجتماعي أو أخلاقي".

ولدى المجلس مخاوف معينة من أن مصطلح " الإجتماعي " يمكن الخلط بينه وبين القيم السياسية وأن مصطلح " الإلتزامات الأخلاقية " ينطوي على مجازفة تتلخص في إعتبار واضعي ومعدّي المعايير على أنهم حكام أخلاقيات. لذلك، قرر المجلس بأن التمييز بين "التعهدات الملزمة قانونا" و"التعهدات غير الملزمة قانوناً " هو المنهج الأبسط والأسهل للفهم. وقد بحث المجلس ورفض الرأي القائل بأن مصطلح "التعهدات غير الملزمة قانونا" قد يُفسر على أنه يشير إلى الإلتزامات، وشرعيته مشكوك فيها. تناقش الفقرات "إستنتاج٥.٣٠– إستنتاج٥.٣٤" التعهدات غير الملزمة قانونا وتوضح معناها لأغراض إطار المفاهيم.

إستنتاج٥.٢٠ في سياق التعهد الحالي، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت التعهدات "المشروطة" و"غير مشروطة" و"التعهدات الجاهزة" و"إلتزامات الأداء" هي تعهدات حالية.

التعهدات المشروطة وغير المشروطة

إستنتاج٥.٢١ التعهد غير المشروط هو عبارة عن إلتزام قائم بحد ذاته ومستقل عن الأحداث المستقبلية. تؤدي التعهدات غير المشروطة إلى نشوء إلتزامات إذا تم استيفاء تعريف الإلتزام. يتضمن التعهد المشروط احتمال وقوع حدث في المستقبل، والذي قد يكون أو لا يكون تحت سيطرة المنشأة المعدّة للتقارير. إستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من الممكن أن تؤدي التعهدات المشروطة إلى نشوء إلتزامات على النحو المحدد في إطار المفاهيم. يتضمن تحديد ما إذا كان التعهد المشروط يستوفي تعريف الإلتزام دراسة طبيعة التعهد والظروف التي نشأ فيها. ونظرا لتعقيد برامج وأنشطة القطاع العام، فإن تحديد الحدث (أو الأحداث) السابقة، والتي نتج عنها أن يكون لدى المنشأة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد، قد لا يكون واضحاً ومباشراً في كثير من الأحيان. إن الإرشادات حول ما إذا كانت التعهدات المشروطة التي توجد في ترتيبات أو ظروف محددة يمكن أن تؤدي إلى نشوء إلتزامات متسقة مع التعريفات المحددة في إطار المفاهيم تعتبر قضية على مستوى المعايير.

إستنتاج٥.٢٢ تُستخدم مجموعة متنوعة من المصطلحات لوصف التعهدات الحالية التي قد تنشأ عن، أو قد توجد إلى جانب، التعهدات المشروطة في ظروف محددة. ومن بين هذه التعهدات هي التعهدات الجاهزة وإلتزامات الأداء. وترد أدناه خصائص هذه التعهدات والإستنتاجات التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق إطار المفاهيم.

التعهدات الجاهزة

إستنتاج٥.٢٣ التعهدات الجاهزة هي أحد أنواع التعهدات المشروطة. تتطلب التعهدات الجاهزة من المنشأة أن تكون مستعدة للوفاء بإلتزام معين إذا وقع حدث مستقبلي محدد غير مؤكد خارج نطاق سيطرة المنشأة (أو في حال عدم وقوعه). ويُستخدم مصطلح التعهد الجاهز لوصف الإلتزام الذي يمكن أن ينشأ في ظروف تعاقدية معينة، مثل تلك المتعلقة بالتأمين، وبعض الأدوات المالية مثل العقود المشتقة في مركز خسارة، والضمانات التي يترتب فيها على المنشأة إلتزام نقل الموارد في حال وقوع حدث مستقبلي محدد (أو عدم وقوعه). في مثل هذه الظروف، قد يكون هناك حدث سابق

قابل للتحديد وتدفق صادر للموارد من المنشأة، على الرغم من أن الهوية الحقيقية للطرف الذي ستتم التسوية له لن تكن معلومة بشكل عام.

إستنتاج٢٤.٥ تضمنت الورقة الإستشارية نقاشاً للتعهدات الجاهزة. وقد وجد العديد من المجاوبين أن التمييز بين التعهد الجاهز والتعهدات المشروطة الأخرى هو تمييز غامض. أوضحت مسودة العرض أن مصطلح التعهد الجاهز لا يُستخدم على نطاق واسع في القطاع العام، ولا ينطبق بشكل جيد في بعض ظروف القطاع العام، كما أشارت بأن مسألة ما إذا كان التعهد الجاهز قد أدى إلى نشوء إلتزام هي مسألة على مستوى المعايير. لم يوافق بعض المجاوبون على التوضيح الوارد في مسودة العرض، وأعربوا عن رأي مفاده أن إطار المفاهيم يجب أن يوفر إرشادات لإستخدامها على مستوى المعايير حول ما إذا كانت التعهدات الجاهزة يمكن أن تؤدي إلى نشوء إلتزامات في ظروف معينة.

إستنتاج٢٥.٥ يشمل تعهد منشأة القطاع العام بنقل الموارد إلى منشأة أخرى في ظروف معينة قد تحدث في المستقبل، على سبيل المثال، المقرض الأخير ودعم البرامج التي توفر مجموعة واسعة من المنافع الإجتماعية. إن وجود تعهد لنقل الموارد إلى طرف آخر في هذه الظروف قد يعتمد على الاستيفاء المستمر لعدد من الشروط التي تختلف في أهميتها وطبيعتها والتي تكون عرضة للتغيير من قبل الحكومة أو منشأة القطاع العام. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الظروف التي تنشأ فيها الإلتزامات نتيجة تعهد منشأة القطاع العام بنقل الموارد إلى أطراف أخرى بما يتفق مع شروط البرامج، وكيف ينبغي وصف هذه الإلتزامات ومحاسبتها، يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار على مستوى المعايير وبما يتفق مع المبادئ المنصوص عليها في إطار المفاهيم. وقرر المجلس بأن إطار المفاهيم لا ينبغي أن يحسم ما إذا كانت جميع التعهدات التي يمكن أن تُصنف على أنها تعهدات جاهزة تستوفي تعريف الإلتزام. وقرر المجلس أيضاً عدم إستخدام مصطلح "التعهد الجاهز" في إطار المفاهيم.

إلتزامات الأداء

إستنتاج٢٦.٥ إلتزام الأداء هو تعهد ضمن عقد أو إتفاق ملزم آخر بين المنشأة وطرف خارجي لنقل الموارد إلى ذلك الطرف الآخر. وغالبا ما تُذكر إلتزامات الأداء صراحةً ضمن عقد أو ترتيب آخر. وليس جميع إلتزامات الأداء هي إلتزامات صريحة. على سبيل المثال، يمكن أن يؤدي المتطلب القانوني إلى نشوء إلتزام أداء ضمني لمنشأة القطاع العام والذي يُضاف إلى شروط الإتفاقية أو العقد.

إستنتاج٢٧.٥ ينشأ إلتزام الأداء أيضاً عندما تدخل المنشأة في ترتيب معين تقبض بموجبه رسوم معينة وتتيح في المقابل لطرف خارجي فرصة الوصول إلى أصل تابع للحكومة. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ليس من الضروري تحديد طرف خارجي معين لكي ينشأ إلتزام الأداء، لكن من المهم تحليل هذه الإلتزامات من أجل تحديد ما إذا كانت تتضمن شرطا لتوفير تدفق صادر للموارد. إن التعهدات التي تتطلب من المنشأة إتاحة فرصة الوصول إلى

الموارد، لكنها لا تستلزم تدفق صادر للموارد لا تؤدي إلى نشوء إلتزامات. لكن التعهدات التي تتطلب من المنشأة التخلي عن الموارد المستقبلية قد تكون عبارة عن إلتزامات. وغالبا ما تكون إلتزامات الأداء هي إلتزامات مشروطة. ويعتمد تحديد ما إذا كانت هذه التعهدات تؤدي إلى نشوء إلتزامات على شروط إتفاقيات ملزمة محددة ويمكن أن تختلف بين الإختصاصات. وقد استنتج المجلس أن الظروف التي تؤدي فيها إلتزامات الأداء إلى نشوء إلتزامات معينة ينبغي دراستها على مستوى المعايير.

حدث سابق

إستنتاج٢٨.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان تعريف الإلتزام ينبغي أن يتطلب وجود معاملة سابقة أو حدث آخر. ارتأى البعض أن تحديد الحدث السابق ليست سمة أساسية للإلتزام، وأنه نتيجة لذلك، ليست هناك حاجة لأن يشمل تعريف الإلتزام إشارة إلى الحدث السابق. ويجادل هؤلاء المعلقين أنه قد يكون هناك العديد من الأحداث السابقة المحتملة وأن تحديد الحدث السابق الرئيسي من المرجح أن يكون أمراً عشوائياً. كما يوضحون بأن تحديد الحدث السابق ليس عاملا رئيسيا في تحديد ما إذا كان الإلتزام قائما في تاريخ إعداد التقارير. ويوضح هذا الرأي الاعتراض على دمج الحدث السابق ضمن تعريف الأصل، والذي يتم مناقشته في الفقرات "إستنتاج١٥.٥– إستنتاج١٨.٥".

إستنتاج٢٩.٥ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذا الرأي، لكنه لاحظ أيضاً أن العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض يعتبرون أن الحدث السابق هو أحد خصائص الإلتزام. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الرأي القائل بأن تعقيد العديد من برامج وأنشطة القطاع العام وعدد النقاط المحتملة التي يمكن أن ينشأ عندها التعهد الحالي يعني أن تحديد الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام معين، رغم صعوبته، هو أمر أساسي وهام في تحديد متى ينبغي الإعتراف بإلتزامات القطاع العام.

بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب

إستنتاج٣٠.٥ أعرب بعض المجاوبون على مسودة العرض عن قلقهم من أن عبارة "بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب" في وصف التعهد الحالي هي عبارة مفتوحة على تفسيرات مختلفة. واقترحوا إزالة كلمتي "ضئيل أو" من هذه العبارة من أجل الحد من احتمالات سوء التفسير. وقد أخذ المجلس هذا المقترح بعين الإعتبار. وكان المجلس قلقاً من أن هذا التغيير يمكن أن يُفسّر على أنه مستوى تأكيد معين في تحديد ما إذا كان التعهد الحالي قائماً. ويرى المجلس أن مستوى التأكيد هذا مرتفع جدا. تبعا لذلك، أكد المجلس أن التعهد الحالي هو شرط ملزم قانونا أو غير ملزم قانونا وليس أمام المنشأة سوى بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنبه.

إستنتاج٣١.٥ إن تحديد متى ينشأ التعهد الحالي في سياق القطاع العام هو أمر معقد، وقد يُعتبر في بعض الحالات أنه أمر اعتباطي. ويكون هذا هو الحال تحديداً عند النظر فيما إذا كان الإلتزامات يمكن أن تنشأ من التعهدات التي لا تكون واجبة النفاذ عبر الوسائل القانونية أو ما يعادلها. وفي

سياق برامج تقديم المنافع الإجتماعية، هناك عدد من المراحل التي يمكن أن ينشأ خلالها التعهد الحالي ويمكن أن يكون هناك اختلافات كبيرة بين الإختصاصات، حتى وإن كانت البرامج متشابهة، وأيضا مع مرور الوقت ضمن نفس الإختصاص– على سبيل المثال، قد يكون للفئات العمرية المختلفة توقعات مختلفة بشأن احتمالية الحصول على المنافع بموجب برنامج للمساعدات الإجتماعية. وإن تقييم ما إذا كانت الحكومة لا يمكنها أن تتجاهل هذه التوقعات ولا تملك بالتالي سوى بديل واقعي ضئيل أو معدوم لنقل الموارد يمكن أن يُعتبر أمراً ذاتياً يفتقر للموضوعية. وهذا يثير مخاوف من أن هذه الذاتية تؤثر سلباً على الإتساق في الإبلاغ عن الإلتزامات، ويمكن أيضاً أن تؤثر سلباً على سهولة الفهم. لذلك يرى البعض أنه ينبغي أن يكون من الخصائص الأساسية للإلتزام أن يكون واجب النفاذ في تاريخ إعداد التقارير عبر الوسائل القانونية أو ما يعادلها.

إستنتاج٣٢.٥ تكمن وجهة نظر مغايرة في أنه حيث يكون لدى الحكومة سجل سابق من الوفاء بالتعهدات، فإن عدم الإعتراف بها كإلتزامات يؤدي إلى المبالغة في بيان المركز المالي الصافي لتلك الحكومة. ووفقا لهذا الرأي، إذا كان لدى الحكومة تاريخ سابق مستمر في رفع توقعات المواطنين من خلال التعهدات المعلن عنها لتقديم الدعم المالي– على سبيل المثال، لضحايا الكوارث الطبيعية– وإذا كانت قد أوفت بهذه التعهدات في الماضي، فإن عدم معالجة هذه التعهدات كإلتزامات لا يتفق مع أهداف التقارير المالية، ويؤدي إلى توفير معلومات لا تلبي الخصائص النوعية الكامنة في التمثيل الصادق والملائمة.

إستنتاج٣٣.٥ يتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عموماً مع أولئك الذين يجادلون بأن الإلتزامات يمكن أن تنشأ في القطاع العام من التعهدات الملزمة التي لدى المنشأة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنبها، حتى لو لم تكن واجبة النفاذ في القانون. وقد قرر المجلس إستخدام مصطلح "التعهدات غير الملزمة قانوناً " فيما يخص هذه التعهدات في إطار المفاهيم. ومع ذلك، يقّر المجلس بآراء أولئك الذين يشككون في إمكانية أن تنشأ الإلتزامات من التعهدات التي لا تكون قابلة للنفاذ قانوناً. ونتيجة لذلك، تحدد الفقرة ٢٣.٥ من هذا الفصل الخصائص التي ينبغي أن يتسم بها التعهد غير الملزم قانونا لكي يؤدي إلى نشوء إلتزام معين.

إستنتاج٣٤.٥ إن التباين الواسع في طبيعة برامج وعمليات القطاع العام، والظروف السياسية والإقتصادية المختلفة للإختصاصات على المستوى العالمي، يعني أن التأكيدات القاطعة للظروف التي تصبح فيها التعهدات غير واجبة النفاذ في القانون ملزمة وتؤدي إلى نشوء تعهدات حالية هي تأكيدات غير مناسبة. ومع ذلك، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرى أن التعهدات الحالية من غير المرجح أن تنشأ من الوعود الانتخابية. وذلك لأن الوعود الانتخابية نادرا جدا ما تؤدي إلى (أ) إنشاء توقعات صحيحة من قبل أطراف خارجية بأن المنشأة ستفي بتعهداتها، و(ب) نشوء إلتزام لا يكون أمام المنشأة سوى بديل واقعي لتسويته. لذلك يتضمن الإطار فرضية تفيد بأن الإلتزامات لا تنشأ من الوعود الانتخابية. لكنه من المقبول على أرض الواقع أن تكون الحكومة ذات الأغلبية الكبيرة أقدر على سن التشريعات المطلوبة مقارنة بحكومة الأقلية، وأنه قد تكون هناك ظروف نادرة يمكن أن يؤدي فيها

إعلان الحكومة في مثل هذه الظروف إلى نشوء إلتزام معين. وعند تقييم ما إذا كان التعهد غير الملزم قانونا، في هذه الظروف، يؤدي إلى نشوء إلتزام معين، قد يكون توافر التمويل لتسوية الإلتزام بمثابة مؤشر. ويتم مناقشة هذا الأمر في الفقرة ٢٥.٥.

السلطة السيادية لتجنب التعهدات

إستنتاج٣٥.٥ إن السلطة السيادية لوضع وتعديل وإلغاء النصوص القانونية هي أحد الخصائص الأساسية للحكومات. ومن المحتمل أن تجيز السلطة السيادية للحكومات التنصل من التعهدات الناجمة عن المعاملات التبادلية وغير التبادلية. وعلى الرغم من أن هذه السلطة يمكن أن تكون مقيدة بإعتبارات عملية في بيئة عالمية، إلا أن هناك عدد كبير من الأمثلة على الحكومات التي تخلفت عن الوفاء بالإلتزامات المالية خلال القرن الماضي. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تأثير السلطة السيادية على تعريف الإلتزام. واستنتج المجلس بأن عدم الإعتراف بالتعهدات التي تلبي تعريف الإلتزام على أساس أن السلطة السيادية تمكّن الحكومة من الابتعاد عن هذه الإلتزامات هو أمر مخالف لأهداف التقارير المالية، وقد يتعارض تحديداً مع الخاصيتين النوعيتين المتمثلتين في الملائمة والتمثيل الصادق. وقد دعم العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض هذا الموقف. لذلك استنتج المجلس بأن تحديد وجود الإلتزام ينبغي أن يتم بالرجوع إلى الموقف القانوني في تاريخ إعداد التقارير.

العهود

إستنتاج٣٦.٥ تعتبر إجراءات محاسبة العهود عنصر أساسي في مراقبة الموازنة ضمن منشآت القطاع العام في العديد من الإختصاصات. وهي تهدف إلى ضمان أن تكون أموال الموازنة متاحة لتلبية مسؤولية الحكومة أو مسؤولية منشأة القطاع العام الأخرى عن الإلتزامات المستقبلية المحتملة، بما في ذلك أوامر وعقود الشراء المدروسة أو غير المبتوت فيها، أو الحالات التي لا تُستوفى فيها بعد الشروط الخاصة بنقل الأموال في المستقبل. ويتم الإعتراف بالعهود التي تلبي تعريف الإلتزام ومعايير الإعتراف في البيانات المالية، وفي حالات أخرى يتم إدراج المعلومات الخاصة بها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية أو في تقارير أخرى مشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يمكن تناول محاسبة العهود في المستقبل عند التعامل مع العناصر في المجالات الأكثر شمولية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام خارج البيانات المالية.

المركز المالي الصافي والموارد الأخرى والتعهدات الأخرى

إستنتاج٣٧.٥ يستعرض هذا القسم من أساس الإستنتاجات المنهج الذي يتبعه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في نماذج الأداء المالي الذي يتعين الإبلاغ عنه في البيانات المالية، وخصوصاً معالجة التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة.

الورقة التشاورية والعناصر والإعتراف في البيانات المالية

إستنتاج٣٨.٥ ناقشت الورقة الإستشارية منهجين متناقضين في الأداء المالي:

- منهج يقيس الأداء المالي على أنه النتيجة الصافية لجميع التغيرات في موارد وإلتزامات المنشأة خلال الفترة. وقد وُصف هذا بالمنهج القائم على أساس الأصول والإلتزامات؛ و
- منهج يقيس الأداء المالي نتيجة التدفقات الواردة للإيرادات والتدفقات الصادرة للمصاريف المرتبطة بشكل وثيق مع عمليات الفترة الحالية. وقد وُصف هذا بالمنهج القائم على أساس الإيرادات والمصاريف.

إستنتاج٣٩.٥ أوضحت الورقة الإستشارية بأن المنهجين المختلفين يمكن أن يؤديا إلى تعريفات مختلفة للعناصر المتعلقة بالأداء المالي والمركز المالي. يرتبط المنهج القائم على أساس الإيرادات والمصاريف بشكل وثيق بمفهوم حقوق الملكية بين الفترات. تشير حقوق الملكية بين الفترات إلى مدى تحمل تكلفة البرامج وتقديم الخدمات في فترة إعداد التقارير من قبل المكلفين ومقدمي الموارد الحاليين. في حين يرتبط المنهج القائم على أساس الأصول والإلتزامات بمفهوم التغيرات في الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في المستقبل والمطالبات في هذه الموارد نتيجةً لنشاط الفترة.

إستنتاج٤٠.٥ ناقش قسم آخر من الورقة الإستشارية العناصر الأخرى المحتملة وأشار أنه إذا اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المنهج القائم على أساس الإيرادات والمصاريف، فإنه بحاجة إلى معالجة التدفقات المؤجلة. وبموجب هذا المنهج، تعتبر التدفقات المؤجلة هي بنود لا تستوفي التعريفات المقترحة للإيرادات والمصاريف، لكنها تعتبر بأنها تؤثر على الأداء المالي للفترة. وقد حددت الورقة الإستشارية ثلاثة خيارات للتعامل مع هذه التدفقات:

- تحديد التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة كعناصر في بيان المركز المالي؛
- توسيع تعريفات الأصول والإلتزامات لتشمل بنود مؤجلة؛ أو
- وصف التدفقات المؤجلة كتصنيفات فرعية لصافي الأصول/صافي الإلتزامات (التي يشار إليها فيما بعد بالمبلغ المتبقي).

إستنتاج٤١.٥ اشتملت الورقة الإستشارية على مسألتين محددتين للتعليق على هذه المجالات. المسألة الأولى طلبت من الأطراف المعنية الإشارة إلى ما إذا كانوا يفضلون المنهج القائم على أساس الأصول والإلتزامات أو المنهج القائم على أساس الإيرادات والمصاريف وبيان أسبابهم. وطلبت المسألة الثانية ما إذا كان ينبغي تحديد التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة في بيان المركز المالي. وفي حال أيّد المجاوبون مسألة التحديد في بيان المركز المالي، فإنه سيُطلب منهم تحديد أي من المناهج الثلاثة الواردة في الفقرة إستنتاج ٤٠.٥ يدعمون.

إستنتاج٤٢.٥ كانت الردود على هذه المسائل المحددة للتعليق غير حاسمة. فقد أبدت غالبية صغيرة من المجاوبين وجهة نظر فضلت المنهج القائم على أساس الأصول والإلتزامات. ومع ذلك، أشار عدد من المجاوبين الذين أيدوا المنهج القائم على أساس الأصول والإلتزامات بأنهم يؤيدون أيضاً تحديد البنود المؤجلة في بيان المركز المالي. وقد أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه الآراء بعين الإعتبار في مرحلة مسودة العرض.

مسودة العرض والعناصر والإعتراف في البيانات المالية

إستنتاج٤٣.٥ أعربت مسودة العرض عن رأي مفاده أنه من المهم أن تكون قادرا على التمييز بين التدفقات التي تتعلق بفترة إعداد التقارير الحالية عن تلك التدفقات التي تتعلق بفترات إعداد التقارير المستقبلية المحددة. لذلك اقترحت مسودة العرض التعريفات التالية للتدفقات الواردة والصادرة المؤجلة:

- *التدفق الوارد المؤجل هو تدفق وارد لإمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية المقدمة للمنشأة لإستخدامها في فترة إعداد التقارير المستقبلية المحددة والذي ينتج عن معاملة غير تبادلية ويزيد صافي الأصول؛ و*
- *التدفق الصادر المؤجل هو تدفق إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية المقدمة إلى منشأة أخرى أو طرف آخر لإستخدامها في فترة إعداد التقارير المستقبلية المحددة والذي ينتج عن معاملة غير تبادلية ويخفض صافي الأصول.*

إستنتاج٤٤.٥ كانت الخاصيتين ال رئيسيتين لهذه التعريفات هي:

- اقتصرت العناصر المقترحة على المعاملات غير التبادلية؛ و
- كان يجب أن ترتبط التدفقات بفترة مستقبلية محددة.

إستنتاج٤٥.٥ تمثلت الأسس المنطقية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وراء إدراج هذه الخصائص في إجراءات تجنب المخاطر للحد من إمكانية إستخدام التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة على نطاق واسع كوسائل تخفيف، وضمان بأن لا يتم عرض التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة في بيان المركز المالي لأجل غير محدد. تضمنت مسودة العرض رأيين بديلين. وقد اعتبر الرأي البديل الأول بأن معنى المركز المالي الصافي هو معنى غير واضح في ضوء الأثر المشترك للتدفقات الواردة والصادرة المؤجلة. في حين اختلف الرأي البديل الثاني مع الرأي القائل بأن التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة ينبغي تحديدها والإعتراف بها كعناصر منفصلة وأعرب عن رأي مفاده بأن هذه التدفقات تستوفي تعريف الإيرادات والمصاريف.

إستنتاج٤٦.٥ اعترض العديد من المجاوبين على تحديد التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة على أنها عناصر. وأعرب البعض عن تحفظاتهم بشأن الآثار المترتبة على المواءمة مع إطار المفاهيم التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل عام. وارتأى عدد من المجاوبين بأن المنهج المقترح لا يعكس الواقع الإقتصادي وأنه سيكون من الصعب أكثر تحديد أساس موضوعي لتأجيل الإيرادات والمصاريف بموجب المنهج القائم على أساس الإيرادات

والمصاريف. ومع ذلك، أعرب عدد من المجاوبين أيضاً عن رأي مفاده بأن المعلومات حول التدفقات المتعلقة بفترات محددة لإعداد التقارير هي معلومات ذات قيمة كبيرة.

إستنتاج٤٧.٥ لقد تم الاعتراض على الأسس المنطقية لتقييد التعريفات بحيث تقتصر على المعاملات غير التبادلية بأنها ضعيفة من الناحية النظرية من قبل المجاوبين الذين يؤيدون تحديد التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة كعناصر ومن قبل المعارضين لهذه العناصر المقترحة. اعترض المجاوبون أيضاً على التقييد الخاص بفترات زمنية محددة، لأنه من المحتمل أن يؤدي إلى معالجة محاسبية مختلفة للمعاملات المتشابهة جدا وذلك بالاعتماد على ما إذا تم تحديد فترة محددة – تستوفي منحة دون شروط التي يستحق دفعها للمنشأة لتمويل أنشطتها العامة لمدة خمس سنوات تعريف التدفق الوارد المؤجل، في حين تستوفي منحة مماثلة لفترة مستقبلية غير محددة تعريف الإيرادات.

استكمال الفصل الخاص بالعناصر

إستنتاج٤٨.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في حاجة إلى تحقيق التوازن بين الدعم المحدود للمقترحات بشأن التدفقات المؤجلة في مسودة العرض، واحتياجات المستخدمين الفعلية للحصول على معلومات حول التدفقات المتعلقة بفترات محددة لإعداد التقارير.

إستنتاج٤٩.٥ لذلك بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خمسة خيارات (أ – د أدناه) رداً على المدخلات من أسلوب العمل وتصوره لاحتياجات المستخدمين من المعلومات:

(أ) تحديد التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة كعناصر بطريقة قائمة أكثر على أساس المبادئ وليس تحديد البيانات المالية التي سيتم الإعتراف فيها بالعناصر. وعليه، لا يحدد إطار المفاهيم مسبقا عرض العناصر؛

(ب) اشتقاق تعريف الإيرادات والمصاريف من تعريفات الأصول والإلتزامات؛

(ج) توسيع نطاق تعريفات الأصول والإلتزامات؛

(د) الإقرار بأن بعض الظواهر الإقتصادية التي لا تستوفي تعريف أي عنصر قد يتعين الإعتراف بها في البيانات المالية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و

(هـ) الإبلاغ عن التدفقات الواردة والصادرة التي تقدم إمكانيات خدمة أو منافع إقتصادية، لكنها لا تؤثر على الأصول والإلتزامات حسبما هي معرّفة في الإطار والإبلاغ عن التدفقات الواردة والصادرة التي لا تؤثر على الإيرادات والمصاريف.

إستنتاج٥٠.٥ لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن التدفقات الواردة والصادرة المؤجلة كعناصر في الخيار "أ" له ما يبرره في ضوء الاعتراضات التي أبداها المجاوبون على المقترحات الواردة في مسودة العرض. وبالتالي رفض المجلس الخيار "أ".

إستنتاج٥.٥١ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام شكلين مختلفين من الخيار "ب". في الشكل الأول تُؤخذ التدفقات المؤجلة مباشرةً إلى الفائض/العجز، أما في الشكل الثاني تُؤخذ التدفقات المؤجلة مبدئياً إلى المبلغ المتبقي ثم يتم ترحيلها إلى الفائض/العجز في الفترة التي تحدث فيها الاشتراطات الزمنية.

إستنتاج٥.٥٢ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن أخذ التدفقات المؤجلة مباشرةً إلى الفائض/العجز بموجب الشكل الأول من الخيار "ب" قد لا ينتج معلومات تمثل بصدق الأداء المستدام للمنشأة ولا يلبي بالتالي أهداف التقارير المالية. يعتمد الشكل الثاني من الخيار "ب" على الترحيل وقد استحدث ضمناً، من وجهة نظر بعض أعضاء المجلس، مفهوم "الدخل الشامل الآخر" ضمن الإطار. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحفظات قوية بشأن هذا التطور. لهذه الأسباب، رفض المجلس الخيار "ب".

إستنتاج٥.٥٣ لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الخيار "ج" يتطلب إجراء تغييرات على تعريفي الأصول والإلتزامات بحيث:

- يتضمن تعريف الأصل الموارد التي لا تسيطر على المنشأة؛ و
- يتضمن تعريف الإلتزامات التعهدات التي هي ليست تعهدات حالية.

ويعتقد المجلس بأن هذه التغييرات من شأنها أن تشوه الخاصية الأساسية للأصل – وهي أن المنشأة تسيطر على الحقوق في الموارد – والخاصية الأساسية للإلتزام – وهي أن لدى المنشأة تعهد حالي بخصوص التدفق الصادر للموارد. ومن وجهة نظر مجلس معاير المحاسبية الدولية في القطاع العام، هذا من شأنه أن يجعل الأصول والإلتزامات أقل قابلية للفهم بسهولة. كما أن اعتماد هذا الخيار سيشكّل أيضاً حياداً عن التعريفات المفهومة عالميا للأصول والإلتزامات. لهذه الأسباب، رفض المجلس الخيار "ج".

إستنتاج٥.٥٤ كان الخيار "هـ" هو منهج مختلط ينطوي على عناصر من الخيارات الأربعة الأخرى. وهو يسمح بالإبلاغ عن التدفقات الواردة والصادرة التي توفر إمكانيات خدمة أو منافع إقتصادية، لكنها لا تؤثر على تعريفات الأصول والإلتزامات والإبلاغ عن التدفقات الواردة والصادرة التي لا تؤثر على الإيرادات والمصاريف حسب تعريفها الوارد في الإطار. لقد كانت الفكرة من هذا المنهج هو الإقرار بضرورة التفكير نظريا بشكل أكبر فيما يخص الأداء المالي.

إستنتاج٥.٥٥ يعتبر الخيار "د" أوسع من الخيار "هـ" لأنه لا يقتصر بالضرورة على التدفقات المؤجلة، لكنه يمكن أن يشمل ظواهر إقتصادية أوسع– على سبيل المثال التعهدات التي هي ليست تعهدات حالية، لأنه، على الرغم من أنها تحتوي على إلتزامات أداء، إلا أنه من غير الواضح ما إذا تشترط تدفق صادر للموارد. يعترف الخيار "د" أنه قد تكون هناك ظروف لا توفر فيها العناصر الستة المعرّفة في إطار المفاهيم جميع المعلومات الواردة في البيانات المالية التي تعتبر ضرورية لتلبية احتياجات المستخدمين. ومن وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،

يكون من الشفافية بمكان الإقرار بإمكانية الإعتراف ببنود أخرى. وبخلاف الخيار "أ"، لا يتضمن الخيار "د" تحديد عناصر إضافية، وبخلاف الخيار "ج" لا يتضمن الخيار "د" تعديلا لتعريفات الأصول والإلتزامات المفهومة عموما.

إستنتاج٥٦.٥ استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الخيار "د" يوفر المنهج الأكثر شفافية. ويُستخدم مصطلحي "التعهدات الأخرى" و"الموارد الأخرى" لوصف هذه الظواهر الإقتصادية في إطار المفاهيم. يعزز الخيار "د" أيضاً من مساءلة المجلس لأن الظروف التي يتم فيها الإعتراف بالتعهدات الأخرى والموارد الأخرى ستُحدد على مستوى المعايير وستُوضح في أسس الإستنتاجات الخاصة بمعايير محددة.

البيانات المالية

إستنتاج٥٧.٥ إن المركز المالي الصافي هو مجموع صافي أصول المنشأة (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات) والموارد والتعهدات الأخرى المعترف بها في بيان المركز المالي في تاريخ إعداد التقارير. وحيث يتم الإعتراف بالموارد والتعهدات الأخرى بإستثناء تلك التي تستوفي تعريف العناصر في البيانات المالية، سوف تختلف المبالغ المعلن عنها كصافي أصول ومركز مالي صافي. في هذه الظروف، سيتم تحديد تفسير المركز المالي الصافي بالرجوع إلى طبيعة الموارد والتعهدات الأخرى المعترف بها في البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ذي الصلة.

إستنتاج٥٨.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يستخدم مصطلحي "صافي الأصول" و "المركز المالي الصافي" في إطار المفاهيم. ويقّر المجلس برأي مفاده أن صافي الأصول هو مصطلح مفهوم بشكل عام. ومع ذلك، اعتبر المجلس أن إستخدام كلا المصطلحين قد يكون أمراً مربكاً ولذلك قرر إستخدام مصطلح " المركز المالي الصافي" للإشارة إلى المبلغ المتبقي للمنشأة.

الإيرادات والمصاريف

الزيادة الإجمالية أو الصافية في "المركز المالي الصافي" في تعريف الإيرادات

إستنتاج٥٩.٥ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان تعريف الإيرادات ينبغي أن يحدد بأن الزيادة في المركز المالي الصافي هي زيادة "إجمالية" أو "صافية". ويعترف المجلس بأن المنهج الإجمالي قد لا يكون مناسبا في مجالات معينة مثل التصرف بالممتلكات والمصانع والمعدات حيث يتطلب هذا المنهج الإعتراف بعوائد التصرف الكاملة كإيرادات، وليس كفرق بين عوائد التصرف والمبلغ المسجل. وعلى العكس من ذلك، يمكن أن يكون المنهج الصافي غير مناسب بشكل مشابه في ظروف معينة– على سبيل المثال، بيع المخزون. استنتج المجلس أن مسألة ما إذا تُعرض الزيادة في المركز المالي الصافي الممثلة بالإيرادات كإجمالي أو صافي ينبغي تحديدها على مستوى المعايير، وذلك تبعاً للمعالجة التي تحقق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تمييز الأنشطة العادية عن الأنشطة خارج السياق العادي للعمليات

إستنتاج٦٠.٥ ينظم بعض واضعو المعايير تعريفاتهم للعناصر بحيث يتم تمييز، على سبيل المثال، التدفقات الواردة والصادرة الناجمة عن المعاملات والأحداث المتعلقة بالأنشطة في السياق العادي للعمليات عن التدفقات الواردة والصادرة التي تتعلق بأنشطة خارج السياق العادي للعمليات. ومن الأمثلة على هذا المنهج هو تحديد الإيرادات والمصاريف كعناصر تتعلق "بالعمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة" للمنشأة، وتحديد الأرباح والخسائر كعناصر تتعلق بجميع المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى زيادة أو نقصان في صافي الأصول.[٧]

إستنتاج٦١.٥ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تمييز المعاملات والأحداث المتعلقة بالسياق العادي للعمليات عن المعاملات والأحداث خارج السياق العادي للعمليات يمكن أن يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. لذلك، قد يكون من المفيد تبني مصطلح "الأرباح والخسائر" لبيان التدفقات الواردة والصادرة من المعاملات والأحداث خارج السياق العادي للعمليات. ومع ذلك، يعتقد المجلس من الناحية النظرية بأن الأرباح والخسائر لا تختلف عن الأشكال الأخرى للإيرادات والمصاريف، لأن كلا منهما يشتمل على صافي الزيادة أو النقصان في الأصول و/أو الإلتزامات. وأشار المجلس أيضاً بأن العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض تشاركوا في هذا الرأي. لذلك، قرر المجلس عدم تحديد الأرباح والخسائر كعناصر منفصلة.

حصص الملكية في القطاع العام

إستنتاج٦٢.٥ وكما نوقش بمزيد من التفصيل في الفقرات "إستنتاج٦٦.٥– إستنتاج٧٠.٥"، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت توجد حصص ملكية في القطاع العام، وإن كان كذلك، تحت أي ظروف، وما إذا كان ينبغي استبعاد المعاملات المتعلقة بحصص الملكية من تعريفي الإيرادات والمصاريف. ولأن المعاملات مع المالكين، بصفتهم كذلك، تختلف من حيث الجوهر عن التدفقات الواردة والصادرة الأخرى من الموارد، فقد خلُص المجلس إلى أنه من الضروري تمييز التدفقات المتعلقة بالمالكين عن الإيرادات والمصاريف. ولذلك يتم تحديد مساهمات وتوزيعات الملكية كعناصر ويتم استبعادها من تعريف الإيرادات والمصاريف.

الفائض أو العجز في فترة إعداد التقارير

إستنتاج٦٣.٥ ينص هذا الفصل على أن الفرق بين الإيرادات والمصاريف هو فائض أو عجز المنشأة عن الفترة. وبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان يتعين عليه تقديم إرشادات إيضاحية بشأن تفسير الفائض أو العجز. وناقش المجلس وجهة نظر مفادها أن لدى منشآت القطاع العام نماذج تشغيلية وتمويلية. ووفقا لهذا الرأي، يوفر الفائض مؤشرا على قدرة المنشأة على:

- تقليل حجم الطلب على الموارد من مقدمي الموارد؛

[٧] أنظر، على سبيل المثال، مجلس معايير المحاسبة المالية، بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٦ *" عناصر البيانات المالية "*.

- زيادة إما حجم و/أو جودة الخدمات المقدمة للمستفيدين؛
- خفض الديون (حيث يكون لدى المنشأة صلاحيات لجمع الديون)؛ أو
- مزيج من هذه العوامل.

إستنتاج٥.٦٤ وعلى العكس، يوفر العجز مؤشرا على ما يلي:

- الحاجة إلى زيادة الطلب على الموارد من مقدمي الموارد؛
- الحد من حجم و/أو جودة الخدمات المقدمة للمستفيدين؛
- زيادة الديون (حيث يكون لدى المنشأة صلاحيات لجمع الديون)؛ أو
- مزيج من هذه العوامل.

إستنتاج٥.٦٥ يُقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هناك حاجة لمزيد من الوضوح في معنى الفائض أو العجز في القطاع العام، وبالتالي يمكن أن يتم تطوير ذلك الجانب من المنهج المذكور أعلاه بشكل أكبر في المستقبل. ومع ذلك، اعتبر المجلس بأن مفهوم النموذج التشغيلي والتمويلي أو نموذج الأعمال ليس مطورا بشكل جيد في القطاع العام، وأن وضع نموذج تشغيلي وتمويلي مناسب لجميع منشآت القطاع العام هو أمر صعب. لذلك، قرر المجلس عدم إدراج إرشادات بشأن تفسير الفائض أو العجز في إطار المفاهيم.

مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية

إستنتاج٥.٦٦ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان المركز المالي الصافي هو مبلغ متبقي أو حصة متبقية أو حصة ملكية. ويعترف المجلس بأن حصة مقدمي الموارد ومتلقي الخدمة في الكفاءة طويلة الأجل للمنشأة وقدرتها على تقديم الخدمات في المستقبل وفي الموارد التي قد تكون متاحة لإعادة التوجيه أو إعادة الهيكلة أو التصرف البديل هي حصة مشابهة لحصة الملكية. ويقّر المجلس أيضاً بأن مصطلحي "الحصة المتبقية" و "حصة الملكية" قد أُستخدما في بعض الإختصاصات لوصف حصص الأطراف الأخرى في صافي الأصول. ويشير مصطلح "الحصة المتبقية" إلى أن متلقي الخدمة ومقدمي الموارد يمتلكون حصة في قدرة المنشأة على تمويل نفسها وتوفير الموارد للعمليات المستقبلية. في حين أن مصطلح "حصة الملكية" مرادف لحصة الملكية في منشأة القطاع الخاص، وبالنسبة للبعض، يشير إلى أن المواطنين يملكون موارد منشأة القطاع العام وأن الحكومة مسؤولة تجاه المواطنين عن إستخدام تلك الموارد. ويناقش بعض أنصار هذا المنهج بأنه يؤكد على المساءلة الديموقراطية للحكومات.

إستنتاج٥.٦٧ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مصطلح "الحصة المتبقية" قد يشير أيضاً إلى أن متلقي الخدمة ومقدمي الموارد يملكون حصة مالية في منشأة القطاع العام. وبصورة مماثلة، قد يشير مصطلح "حصة الملكية" إلى أن المواطنين يحق لهم الحصول على توزيعات من منشأة القطاع العام وتوزيع الموارد في حال تصفية المنشأة. لذلك، استنتج المجلس بأن

مصطلحي "الحصة المتبقية" و "حصة الملكية" يمكن أن يساء فهمهما أو تفسيرهما، وأن المركز المالي الصافي هو مبلغ متبقي لا ينبغي تحديده.

إستنتاج٦٨.٥ ومع ذلك، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن جزءا من المركز المالي الصافي يمكن في ظروف معينة أن يكون حصة ملكية. ويمكن إثبات هذه الحالات عبر امتلاك المنشأة لهيكل رسمي لحقوق الملكية. لكن قد تكون هناك حالات يتم فيها تأسيس المنشأة دون هيكل رسمي لحقوق الملكية، بغرض بيعها لتشغيلها كمشروع تجاري أو لتشغيلها من قبل منشأة غير ربحية في القطاع الخاص. يمكن أن تنشأ حصة الملكية أيضاً من إعادة هيكلة المنشآت الحكومية أو منشآت القطاع العام، مثلا عندما يتم إنشاء إدارة حكومية جديدة. لذلك بحث المجلس فيما إذا كان ينبغي أن تُحدد حصص الملكية كعنصر. ويعترف المجلس بالرأي القائل بأن تحديد الموارد (أو المطالبات في الموارد المستقبلية) التي تُنسب إلى المالكين يوفر معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. واستنتج المجلس أنه يمكن تحديد هذه الحصص من خلال تصنيف فرعي للمركز المالي الصافي. لكن المجلس استنتج أيضاً أنه من المهم تمييز تدفقات الموارد من المالكين وتدفقات الموارد إلى المالكين، بصفتهم كذلك، عن الإيرادات والمصاريف والموارد والتعهدات الأخرى. لذلك، يتم تحديد مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية كعناصر. وسيتم وضع إرشادات مفصّلة لدعم تقييم ما إذا كانت بعض التدفقات الواردة والصادرة من الموارد تلبي تعريفي مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية على مستوى المعايير، حسبما يكون مناسباً.

الفصل ٦: الإعتراف في البيانات المالية

المحتويات

	الفقرة
معايير الإعتراف وعلاقتها بالإفصاح.....	٤.٦-١.٦
تعريف العنصر.....	٦.٦-٥.٦
شكوك القياس.....	٨.٦-٧.٦
الإفصاح والإعتراف.....	٩.٦
إلغاء الإعتراف.....	١٠.٦
أساس الإستنتاجات	

معايير الإعتراف وعلاقتها بالإفصاح

١.٦ يحدد هذا الفصل المعايير التي يتوجب استيفائها لكي يتم الإعتراف بعنصر معين في البيانات المالية. والإعتراف هو عبارة عن عملية لدمج وإدراج بند يلبي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن المبالغ المعروضة في متن البيان المالي المناسب.

٢.٦ معايير الإعتراف هي:

- بند يستوفي تعريف العنصر؛ و
- يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

٣.٦ يتم الإعتراف بجميع البنود التي تلبي معايير الإعتراف في البيانات المالية. في بعض الحالات، قد يحدد أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، لتحقيق أهداف التقارير المالية، يتعين الإعتراف بمورد أو إلتزام لا يستوفي تعريف العنصر في البيانات المالية، شريطة أن يكون من الممكن قياسه بطريقة تلبي الخصائص والقيود النوعية. وتتم مناقشة الموارد والتعهدات الأخرى في الفصل ٥ *" عناصر في البيانات المالية "*.

٤.٦ يتضمن الإعتراف تقييماً للشكوك المتعلقة بوجود العنصر وقياسه. ويمكن أن تتغير الظروف التي تؤدي إلى نشوء الشكوك، إن وجدت. وبالتالي، فإنه من المهم تقييم الشكوك في كل تاريخ لإعداد التقارير.

تعريف العنصر

٥.٦ من أجل الإعتراف به كعنصر، يجب أن يستوفي البند تعريف أحد العناصر في الفصل ٥. وتتم معالجة الشكوك حول وجود العنصر من خلال النظر في الأدلة المتوفرة من أجل إصدار حكم محايد حول ما إذا كان البند يلبي جميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك العنصر، مع الأخذ بعين الإعتبار جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ إعداد التقارير.

٦.٦ إذا تبين أن عنصر معين قائم وموجود، تُؤخذ بعين الإعتبار الشكوك حول مقدار إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية الذي يمثلها ذلك العنصر عند قياسه (أنظر الفقرتين ٧.٦ و٨.٦). ويقوم المعدّون بمراجعة وتقييم جميع الأدلة المتاحة في تحديد ما إذا كان العنصر موجود ومعترف به، سواء كان ذلك العنصر لا يزال يمكن الإعتراف به (أنظر الفقرة ٩.٦)، أو ما إذا كان هناك أي تغيير في العنصر القائم.

شكوك القياس

٧.٦ من أجل الإعتراف ببند معين في البيانات المالية، من الضروري إرفاق قيمة نقدية بالبند. وهذا يستتبع اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس هذا البند يحقق الخصائص النوعية، مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن القياس ملائم بشكل كافي ويمثل بصورة صادقة البند الذي سيتم الإعتراف به في البيانات المالية. يناقش الفصل ٧ *" قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية "* اختيار أساس مناسب للقياس.

٨.٦ قد تكون هناك شكوك مرتبطة بقياس العديد من المبالغ المعروضة في البيانات المالية. ويعتبر إستخدام التقديرات هو جزء هام من أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتضمن أي قرار حول ملائمة القياس وتمثيله الصادق بحث أساليب معينة، مثل إستخدام نطاق النتائج والتقديرات النقطية، وما إذا كان تتوفر أدلة إضافية حول الظروف الإقتصادية التي كانت قائمة في تاريخ إعداد التقارير. يمكن أن توفر الإفصاحات معلومات مفيدة عن أساليب التقدير المستخدمة. وقد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى الشكوك في تقدير نقطي واحد مرتفع جدا بحيث تكون الملائمة والتمثيل الصادق موضعاً للشك حتى وإن تم تقديم الإفصاحات لبيان أساليب التقدير. وفي ظل هذه الظروف لا يتم الإعتراف بالبند.

الإفصاح والإعتراف

٩.٦ إن الفشل في الإعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف العنصر ومعايير الإعتراف لا يُصحّح عبر الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل الإيضاحية الأخرى. ومع ذلك، يمكن أن يوفر الإفصاح معلومات حول البنود التي تلبي الكثير من، لكن ليس جميع، خصائص تعريف العنصر. يمكن أن يوفر الإفصاح أيضاً معلومات حول البنود التي تستوفي تعريف العنصر لكن لا يمكن قياسها بطريقة تحقق الخصائص النوعية بشكل كافي لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويكون الإفصاح مناسباً عندما تعتبر معرفة البند ذات صلة بتقييم المركز المالي الصافي للمنشأة ويحقق بالتالي أهداف التقارير المالية.

إلغاء الإعتراف

١٠.٦ إلغاء الإعتراف هو عملية لتقييم ما إذا كانت قد حدثت أي تغييرات منذ تاريخ إعداد التقارير السابق الذي يضمن إزالة عنصر معترف به مسبقاً من البيانات المالية، وإزالة البند في حال حدوث هذه التغييرات. وعند تقييم الشكوك حول وجود عنصر معين، تُستخدم نفس المعايير لإلغاء الإعتراف التي استخدمت عند الإعتراف المبدئي.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يعتبر جزءا منه.

الإعتراف وعلاقته بتعريف العناصر

إستنتاج١.٦ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي دمج معايير الإعتراف في تعريفات العناصر. ويقّر المجلس برأي مفاده أن إدراج معايير الإعتراف في تعريفات العناصر يساعد المعدّين على بحث جميع العوامل التي يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كان يتم الإعتراف ببند المعلومات كعنصر في البيانات المالية. ومع ذلك، يعتقد المجلس أنه في حين يوجد تداخل في العوامل التي ينبغي مراعاتها في تحديد ما إذا كان البند يستوفي تعريف العنصر وما إذا كان ذلك العنصر مؤهل للإعتراف به، إلا أنه ينبغي النظر إلى الإعتراف كمرحلة منفصلة في عملية إعداد التقارير المالية. وذلك لأن الإعتراف أوسع من مجرد ما إذا يتم استيفاء تعريف العنصر. وأشار المجلس أيضاً بأن عددا قليلا من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض قد دعموا دمج معايير الإعتراف في تعريفات العنصر. وبعد بحث المدخلات من أسلوب العمل، استنتج المجلس بأن تعريفات العناصر لا ينبغي أن تتضمن معايير الإعتراف.

إستنتاج٢.٦ في تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف بعنصر معين، هناك نوعان من الشكوك التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار. الأولى هي الشكوك حول ما إذا كان قد تم استيفاء تعريف العنصر. والثاني هو شكوك القياس– ما إذا كان يمكن قياس العنصر بطريقة تحقق الخصائص النوعية. وتُؤخذ شكوك القياس بعين الإعتبار إذا ثبت أن تعريف العنصر قد تم استيفائه. وفي حين يُنظر إلى الإعتراف كمرحلة منفصلة في عملية المحاسبة، تُؤخذ بعين الإعتبار المسائل ذات الصلة بتقييم الشكوك حول وجود عنصر معين عند تحديد ما إذا كان البند يستوفي تعريف العنصر.

استيفاء تعريف العنصر

إستنتاج٣.٦ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي، في معالجة الشكوك حول وجود عنصر معين، اعتماد معايير مستوى الإحتمالية الموحد، أو ما إذا كان ينبغي إستخدام جميع الأدلة المتوفرة لإصدار أحكام محايدة حول وجود العنصر.

إستنتاج٤.٦ تُصنف مستويات الأدلة الموحدة البنود التي تنطوي على احتمال ضعيف بأن تؤدي إلى تدفق وارد أو صادر من إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية. وقد تكون لهذه البنود قيم نقدية مرتفعة، على الرغم من أن احتمالية الوجود قد تكون متدنية. ويرى البعض أنه من المناسب أكثر الإفصاح عن تلك البنود بدلا من الإعتراف بها. وتعتبر معايير المستوى المحدد مبررة أيضاً وفق أسس التكلفة، لأن الجهة المعدّة تبحث في كيفية قياس ذلك العنصر فقط بعد أن تكون قد صاغت حكماً أولياً حول ما إذا تم استيفاء معايير المستوى المحدد تلك.

إستنتاج٥.٦ أبدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رأياً مفاده أن اعتماد مستويات محددة لأغراض الإعتراف قد ينطوي على مخاطرة حذف معلومات ملائمة وتمثيلية بصدق، لأن بنود المعلومات المتشابهة قد تُعالج بطرق مختلفة تبعاً للفوارق الضئيلة نسبياً في احتمالية تدفق المنافع. يعترف المجلس بأن هذه المخاطر يمكن أن توجد أيضاً في المناهج التي لا تنص على مستويات محددة للإعتراف. وذلك لأن المعدّين سيجرون تقييمات خاصة بهم للظروف أو "المستوى المحدد" الذي يبرر الإعتراف، ويمكن أن تتغير هذه التقييمات مع اختلاف البنود ومع مرور الوقت. ومع ذلك، استنتج المجلس بشكل عام أن المنهج القائم على أساس تقييم كافة الأدلة المتاحة في تحديد ما إذا كان عنصر معين قائم وموجود والذي يأخذ بعين الإعتبار الشكوك حول تدفقات إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية في القياس هو الاستجابة الأكثر ملائمة للشكوك التي يواجهها معدّو البيانات المالية. ومن المرجح أكثر أن يؤدي إلى الإعتراف بالمعلومات التي تلبي الخصائص النوعية بدلا من تحديد مستوى اعتباطي يتوجب الإلتزام به. ومن الممكن تقديم إرشادات على مستوى المعايير بشأن التعامل مع الظروف التي يوجد فيها شكوك كبيرة حول ما إذا كان يوجد عنصر معين في ظروف معينة، وبالتالي ما إذا كان يستوفي معايير الإعتراف.

إستنتاج٦.٦ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت الشكوك حول وجود العنصر تقتصر على خصائص معينة للأصول والإلتزامات– وتحديداً بالنسبة للأصول، ما إذا كانت المنشأة تسيطر على الحقوق في مورد معين وبالنسبة للإلتزامات، ما إذا كان لدى المنشأة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر لإمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية. يكمن الأساس المنطقي لهذا الرأي في أن هذه هي الخصائص الأساسية للأصول والإلتزامات التي من المرجح أن تنشأ فيها الشكوك.

إستنتاج٧.٦ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الشكوك ترتبط بأكثر من مجرد هذه الخصائص. وقد يكون هناك أيضاً شكوك حول وجود تعهد حالي وحدث سابق للإلتزامات، وبالنسبة للأصول ما إذا كان المورد الذي يولد المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة موجود في الوقت الحالي، بدلا من مورد مستقبلي أو حق مستقبلي في المورد. وكما ورد في الفقرة "إستنتاج٢.٦"، سيتم بحث هذه المسائل في تحديد ما إذا كان البند يستوفي تعريف العنصر.

إلغاء الإعتراف

إستنتاج٨.٦ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي إستخدام نفس المعايير فيما يخص الإعتراف المبدئي وإلغاء الإعتراف. وقد دعم العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض إستخدام نفس المعايير في إلغاء الإعتراف التي أُستخدمت في الإعتراف المبدئي. واستنتج المجلس بأن اعتماد معايير إعتراف مختلفة من شأنه أن يتعارض مع الخاصية النوعية المتمثلة في الاتساق لأنه يؤدي إلى الإعتراف ببنود ذات معايير مختلفة من الأدلة التي تثبت وجودها. لذلك، يجب إستخدام نفس معايير الإعتراف في الإعتراف المبدئي وإلغاء الإعتراف.

الفصل ٧: قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	١.٧
هدف القياس	٢.٧-١٢.٧
أسس القياس وإختيارها	٥.٧-٧.٧
قيم الدخول والخروج	٨.٧-٩.٧
المقاييس الملحوظة وغير الملحوظة	١٠.٧
المقاييس الخاصة بالمنشأة والمقاييس غير الخاصة بالمنشأة	١١.٧
مستوى التجميع أو التجزئة في القياس	١٢.٧
أسس قياس الأصول	١٣.٧-٦٨.٧
التكلفة التاريخية	١٣.٧-٢١.٧
قياسات القيمة الحالية	٢٢.٧-٢٣.٧
القيمة السوقية	٢٤.٧-٣٦.٧
تكلفة الإستبدال	٣٧.٧-٤٨.٧
سعر البيع الصافي	٤٩.٧-٥٧.٧
قيمة الإستخدام	٥٨.٧-٦٨.٧
أسس قياس الإلتزامات	٦٩.٧-٩١.٧
التكلفة التاريخية	٧٠.٧-٧٣.٧
تكلفة الإنجاز	٧٤.٧-٧٩.٧
القيمة السوقية	٨٠.٧-٨١.٧
تكلفة الإعفاء	٨٢.٧-٨٦.٧
سعر الإفتراض	٨٧.٧-٩١.٧
أساس الإستنتاجات	

مقدمة

١.٧ يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي توجّه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في اختيار أساس القياس في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعدّي البيانات المالية في اختيار أسس قياس الأصول والإلتزامات التي لا تتوفر بشأنها متطلبات ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

هدف القياس

٢.٧ يتلخص الهدف من القياس فيما يلي:

اختيار أسس القياس التي تعكس بأمانة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة تعتبر مفيدة في مسائلة المنشأة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

٣.٧ يسهم اختيار أساس قياس الأصول والإلتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية في القطاع العام من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين على تقييم:

- تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة ببنود تاريخية أو حالية.
- القدرة التشغيلية – قدرة المنشأة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية وغيرها؛ و
- القدرة المالية – قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها.

٤.٧ يتضمن اختيار أساس القياس أيضاً تقييما للحد الذي تحقق فيه المعلومات المقدمة الخصائص النوعية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

أسس القياس واختيارها

٥.٧ ليس من الممكن تحديد أساس قياس واحد يحقق هدف القياس بالشكل الأفضل على مستوى إطار المفاهيم. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم أساس واحد قياس (أو مجموعة من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. بل يوفر إرشادات حول اختيار أساس القياس للأصول والإلتزامات من أجل تحقيق هدف القياس.

٦.٧ يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل المنشأة، والقدرة التشغيلية للمنشأة والقدرة المالية للمنشأة، ومدى ما تقدمه من معلومات تلبي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛
- القيمة السوقية؛
- تكلفة الإستبدال؛

- سعر البيع الصافي؛ و
- قيمة الإستخدام.

يلخص الجدول ١ أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت (أ) توفر قيم دخول أو خروج؛ (ب) يمكن ملاحظتها في السوق؛ و(ج) ما إذا كانت خاصة بالمنشأة أو غير خاصة بالمنشأة.[٨]

الجدول ١: ملخص أسس قياس الأصول

أساس القياس	دخول أو خروج	ملحوظ أو غير ملحوظ في السوق	خاص بالمنشأة أو غير خاص بالمنشأة
التكلفة التاريخية	دخول	ملحوظ بشكل عام	خاصة بالمنشأة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	ملحوظ	غير خاص بالمنشأة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	تبعاً لأسلوب التقييم	تبعاً لأسلوب التقييم
تكلفة الإستبدال	دخول	ملحوظ	خاص بالمنشأة
سعر البيع الصافي	خروج	ملحوظة	خاص بالمنشأة
قيمة الإستخدام	خروج[٩]	غير ملحوظ	خاص بالمنشأة

٧.٧ يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للإلتزامات من حيث (أ) المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل المنشأة، والقدرة التشغيلية للمنشأة والقدرة المالية للمنشأة؛ و(ب) مدى ما تقدمه من معلومات تلبي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛
- تكلفة الإنجاز؛
- القيمة السوقية؛
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر الإفتراض.

يلخص الجدول ٢ أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت (أ) توفر قيم دخول أو خروج؛ (ب) يمكن ملاحظتها في السوق؛ و(ج) ما إذا كانت خاصة بالمنشأة أو غير خاصة بالمنشأة.

[٨] في بعض الحالات، تم إصدار حُكم معين في تصنيف أساس قياس محدد على أنه ملحوظ أو غير ملحوظ في السوق و/أو خاص بالمنشأة أو غير خاص بالمنشأة.

[٩] حسبما هو موضح في الفقرة ٦٦.٧، قد يتطلب احتساب قيمة الاستخدام للأصول غير المولدة للنقد استخدام تكلفة الإستبدال كبديل.

الجدول ٢: ملخص أسس قياس الإلتزامات

أساس القياس	دخول أو خروج	ملحوظ أو غير ملحوظ في السوق	خاص بالمنشأة أو غير خاص بالمنشأة
التكلفة التاريخية	دخول	ملحوظ بشكل عام	خاص بالمنشأة
تكلفة الإنجاز	خروج	غير ملحوظ	خاص بالمنشأة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	ملحوظ	غير خاص بالمنشأة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	تبعاً لأسلوب التقييم	تبعاً لأسلوب التقييم
تكلفة الإعفاء	خروج	ملحوظ	خاص بالمنشأة
سعر الإفتراض	دخول	ملحوظ	خاص بالمنشأة

قيم الدخول والخروج

٨.٧ يمكن أن توفر أسس القياس إما قيم دخول أو قيم خروج. بالنسبة للأصول، تعكس قيم الدخول تكلفة الشراء. في حين تعتبر التكلفة التاريخية وتكلفة الإستبدال هما قيم دخول. وتعكس قيم الخروج المنافع الإقتصادية من البيع. كما تعكس قيمة الخروج أيضاً المبلغ الذي سيتم الحصول عليه من إستخدام الأصل. وفي الإقتصاد المتنوع، تختلف أسعار الدخول والخروج حيث تقوم المنشآت عادةً بما يلي:

- امتلاك أصول مصممة خصيصا للمتطلبات التشغيلية المحددة للمنشأة والتي لا يكون المشاركون الآخرون في السوق مستعدين لدفع سعر مماثل لها؛ و
- تكبد تكاليف المعاملة عند الاستملاك.

٩.٧ يمكن أيضاً تصنيف أسس قياس الإلتزامات وفق ما إذا كانت قيم دخول أو خروج. ترتبط قيم الدخول بالمعاملة التي يتم بموجبها قبض التعهد أو المبلغ الذي تقبله المنشأة لقاء تحملها للإلتزام. وتعكس قيم الخروج المبلغ المطلوب للوفاء بتعهد معين أو المبلغ المطلوب لإعفاء المنشأة من تعهد معين.

المقاييس الملحوظة وغير الملحوظة

١٠.٧ يمكن تصنيف بعض المقاييس وفقاً لما إذا كان من الممكن ملاحظتها في سوق مفتوح ونشط ومنظم.[١٠] والمقاييس التي يمكن ملاحظتها في السوق من المحتمل أن تكون أكثر قابلية للفهم وأكثر قابلية للتحقق من المقاييس التي لا يمكن ملاحظتها. كما يمكن أن تكون أكثر تمثيلا بصدق للظواهر التي تقيسها.

[١٠] وُضع مصطلح " أسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة " من قبل الدكتور أليكس ميلبورن. على سبيل المثال، أنظر "*نحو إطار قياس للمنشآت الربحية*" الذي نشره المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في عام ٢٠١٢.

المقاييس الخاصة بالمنشأة وغير الخاصة بالمنشأة

١١.٧ يمكن أيضاً تصنيف المقاييس وفقاً لما إذا كانت "خاصة بالمنشأة" أو "غير خاصة بالمنشأة". وتعكس أسس القياس الخاصة بالمنشأة القيود الإقتصادية وقيود السياسة الحالية التي تؤثر على الإستخدامات المحتملة للأصل وتسوية الإلتزام من قبل المنشأة. وقد تعكس المقاييس الخاصة بالمنشأة الفرص الإقتصادية التي لا تتوفر للمنشآت الأخرى والمخاطر التي لا تواجهها المنشآت الأخرى. في حين تعكس المقاييس غير الخاصة بالمنشأة الفرص السوقية العامة والمخاطر. ويُتخذ قرار ما إذا كان ينبغي إستخدام المقاييس الخاصة بالمنشأة أو المقاييس غير الخاصة بالمنشأة بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية.

مستوى التجميع أو التجزئة في القياس

١٢.٧ من أجل عرض الأصول والإلتزامات في البيانات المالية بطريقة توفر المعلومات التي تلبي هدف القياس بالشكل الأفضل وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميعها أو تجزئتها لأغراض القياس. وعند تقييم ما إذا كان ذلك التجميع أو التجزئة مناسباً، تتم مقارنة التكاليف مع المنافع.

أسس قياس الأصول

التكلفة التاريخية

١٣.٧ إن التكلفة التاريخية للأصل هي:

العوض النقدي المقدم لامتلاك أو تطوير أصل ما، وهو النقد أو ما يعادله أو قيمة العوض الآخر المقدم، في وقت امتلاكه أو تطويره.

١٤.٧ التكلفة التاريخية هي عبارة عن قيمة دخول خاصة بالمنشأة.[١١] وبموجب نموذج التكلفة التاريخية، يتم بيان الأصول مبدئياً بسعر التكلفة المتكبدة عند استملاكها. وبعد الإعتراف المبدئي، يمكن تخصيص هذه التكلفة كمصروف لفترات إعداد التقارير على شكل إستهلاك أو إطفاء لأصول معينة، حيث تُستهلك إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية التي تقدمها هذه الأصول على مدى أعمارها الإنتاجية. وبعد الإعتراف المبدئي، لا يتم تغيير قياس الأصل ليعكس التغيرات في الأسعار أو الإرتفاع في قيمة الأصل.

١٥.٧ بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تخفيض مبلغ الأصل من خلال الإعتراف بإنخفاض القيمة. وإنخفاض القيمة هو مدى إنخفاض إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية التي يقدمها الأصل بسبب التغيرات في الظروف الإقتصادية أو الظروف الأخرى بعيدا عن إستهلاكها. وهذا ينطوي على تقييم قابلية الاسترداد. وبالعكس، يمكن زيادة مبلغ الأصل لبيان تكلفة الإضافات والتحسينات (بإستثناء إرتفاع أسعار الأصول غير المحسنة) أو الأحداث الأخرى، مثل استحقاق الفائدة على الأصول المالية.

[١١] يمكن أيضاً الإشارة إلى مصطلح " التكلفة التاريخية " على أنه " نموذج التكلفة " أو بشكل عام على أنه "مقاييس قائمة على أساس التكلفة".

تكاليف الخدمات

١٦.٧ حيث تُستخدم التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات مقدار الموارد التي يتم إنفاقها لامتلاك أو تطوير الأصول المستهلكة في تقديم الخدمات. توفر التكلفة التاريخية عموماً صلة مباشرة بالمعاملات التي تُنفذ بالفعل من قبل المنشأة. ولأن التكاليف المستخدمة هي تلك التكاليف التي يتم ترحيلها من فترة سابقة دون إجراء أي تعديل بخصوص التغير في الأسعار، فإنها لا تعكس تكلفة الأصول عندما يتم إستهلاك الأصول. وحيث يتم الإبلاغ عن تكلفة الخدمات بإستخدام الأسعار السابقة، فإن معلومات التكلفة التاريخية لن تسهّل تقييم التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات إذا كانت التغيرات المتراكمة في الأسعار هي تغيرات كبيرة. وحيث يتم إعداد الموازنات على أساس التكلفة التاريخية، توضح معلومات التكلفة التاريخية مدى تنفيذ الموازنة.

القدرة التشغيلية

١٧.٧ إذا تم امتلاك أصل معين في معاملة تبادلية، توفر التكلفة التاريخية معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، على أساس تكلفة امتلاكها. وفي الوقت الذي يتم فيه شراء الأصل أو تطويره، يمكن الإفتراض بأن قيمة إمكانيات الخدمة الخاصة به بالنسبة للمنشأة هي على الأقل بأهمية تكلفة الشراء.[١٢] وعندما يتم الإعتراف بالإستهلاك أو الإطفاء، فإنه يعكس مدى إستهلاك إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل. توضح معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة للخدمات المستقبلية هي على الأقل بقدر أهمية المبلغ الذي يتم به بيانها. ولا تظهر الزيادة في قيمة الأصل بموجب نموذج التكلفة التاريخية. وإذا تم امتلاك الأصل في معاملة غير تبادلية، لا يوفر سعر المعاملة معلومات حول القدرة التشغيلية.

القدرة المالية

١٨.٧ إن المبلغ الذي يتم به إدراج الأصول في البيانات المالية يساعد في تقييم القدرة المالية. ويمكن أن توفر التكلفة التاريخية معلومات عن مقدار الأصول التي يمكن إستخدامها كضمان فعال للقروض. يتطلب أيضاً تقييم القدرة المالية معلومات حول المبلغ الذي يمكن قبضه عند بيع الأصل وإعادة استثماره في الأصول لتقديم خدمات مختلفة. ولا توفر التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تختلف كثيرا عن قيم الخروج الحالية.

تطبيق الخصائص النوعية

١٩.٧ توضح الفقرات ١٦.٧–١٨.٧ المجالات التي توفر فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة من حيث قيمتها تأكيدية أو التنبؤية. غالبا ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية أمراً بسيطاً ومباشراً، لأن معلومات المعاملة عادةً ما تكون متاحة بسهولة. ونتيجة لذلك، فإن المبالغ المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية تكون عموماً صادقة في تمثيلها إذ أنها تمثل ما يُقصد تمثيله – أي تكلفة امتلاك أو تطوير الأصل بناءً على المعاملات الفعلية. يمكن أن تؤثر تقديرات الإستهلاك وإنخفاض القيمة المستخدمة في نموذج التكلفة التاريخية، ولا سيما بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، على صدق التمثيل. ولأن

[١٢] وحيث لا يكون هذا هو الحال، سيتم تخفيض القياس المبدئي للتكلفة التاريخية بمقدار مبلغ إنخفاض القيمة.

تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عموماً الموارد المستهلكة بالرجوع إلى المعاملات الفعلية، فإن مقاييس التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق وسهلة الفهم ومن الممكن إعدادها في الوقت المناسب.

٢٠.٧ تكون معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى الحد الذي يكون فيه للأصول تواريخ استملاك متطابقة أو مشابهة. ولأن التكلفة التاريخية لا تعكس أثر التغيرات في الأسعار، فإنه ليس من الممكن مقارنة مبالغ الأصول التي تم امتلاكها في أوقات مختلفة عندما تختلف الأسعار بشكل كبير.

٢١.٧ في ظروف معينة، يستدعي تطبيق التكلفة التاريخية إستخدام المخصصات، على سبيل المثال حيث:

- يتم امتلاك العديد من الأصول في معاملة واحدة؛
- يتم بناء الأصول من قبل المنشأة ذاتها وينبغي أن تُنسب المصاريف غير المباشرة والتكاليف الأخرى؛ و
- يكون إستخدام فرضية التدفق، مثل الوارد أولاً صادر أولا، ضروري عند امتلاك العديد من الأصول المماثلة. وإلى الحد الذي تكون فيه هذه المخصصات اعتباطية، فإنها تقلل من الحد الذي يحقق فيه القياس الناتج الخصائص النوعية.

قياسات القيمة الحالية

٢٢.٧ يعكس قياس القيمة الحالية البيئة الإقتصادية السائدة في تاريخ إعداد التقارير.

٢٣.٧ هناك أربعة أسس قياس للقيمة الحالية للأصول:

- القيمة السوقية؛
- تكلفة الإستبدال؛
- سعر البيع الصافي؛ و
- قيمة الإستخدام.

القيمة السوقية

٢٤.٧ إن القيمة السوقية للأصول هي:

المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٢٥.٧ تكون القيمة السوقية والتكلفة التاريخية متطابقتان عند الاستملاك، إذا تم تجاهل تكاليف المعاملة وكانت المعاملة هي معاملة تبادلية. إن مدى تحقيق القيمة السوقية لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات يعتمد جزئيا على جودة الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية بدورها على خصائص السوق التي يتم تداول الأصل فيها. وتعتبر القيمة السوقية مناسبة بشكل خاص حيث يُقرر بأن الفرق بين قيم الدخول والخروج من غير المرجح أن يكون فرقا كبيرا أو حيث يتم امتلاك الأصل بغرض بيعه.

٢٦.٧ توفر القيم السوقية بشكل عام معلومات مفيدة لأنها تعكس بصورة عادلة قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة. وفي سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (أنظر الفقرة ٢٨,٧)، لا يمكن أن تكون قيمة الأصل أقل من القيمة السوقية حيث باستطاعة المنشأة أن تحصل على ذلك المبلغ من خلال بيع الأصل، ولا يمكن أن تكون قيمته أعلى من القيمة السوقية، حيث باستطاعة المنشأة أن تحصل على إمكانيات خدمة معادلة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية من خلال شراء نفس الأصل.

٢٧.٧ تكون فائدة القيم السوقية موضع شك بصورة أكبر في حال لم يتم تبني فرضية الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة. في مثل هذه الظروف، لا يمكن الإفتراض بأن الأصل قد يباع بنفس السعر الذي يتم امتلاكه به ومن الضروري تحديد ما إذا كان سعر الخروج أو سعر الدخول هو المقياس الأكثر نفعاً. تعتبر القيم السوقية القائمة على أساس الخروج مفيدة للأصول المحتفظ بها لغرض المتاجرة، مثل بعض الأدوات المالية، لكن قد لا تكون مفيدة بالنسبة للأصول التشغيلية المتخصصة. وعلاوةً على ذلك، وفي حين أن شراء الأصل يوفر أدلة على أن قيمة الأصل للمنشأة هي على الأقل بقدر أهمية ثمن شرائها، قد تعني العوامل التشغيلية أن القيمة بالنسبة للمنشأة قد تكون أكبر. وبالتالي، قد لا تعكس القيم السوقية قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة، ممثلة بقدرتها التشغيلية.

القيم السوقية في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة

٢٨.٧ تتسم الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بالخصائص التالية:

- لا توجد عوائق تمنع المنشأة من إبرام المعاملات في السوق؛
- هي أسواق نشطة وهناك بالتالي تكرار وحجم كافي من المعاملات لتقديم معلومات حول الأسعار؛ و
- هي أسواق منظمة، مع وجود العديد من المشترين والبائعين المطلعين بشكل جيد والذين يتصرفون دون إكراه، وبالتالي ليس هناك ضمان "للعدالة" في تحديد الأسعار الحالية– بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل عمليات البيع الاضطراري.

والسوق المنظم هو السوق الذي يدار بطريقة موثوقة وآمنة ودقيقة وكفؤة. تتعامل هذه الأسواق مع أصول متطابقة وهي بالتالي قابلة للتبديل مع بعضها البعض، مثل السلع والعملات والأوراق المالية التي تتاح فيها الأسعار للجمهور العام. وتُظهر أسواق قليلة فعلياً، إن وجدت، كافة هذه الخصائص، لكن البعض قد يتعامل مع السوق المنظم كما هو موضح.

القيم السوقية حيث لا يمكن الإفتراض بأن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة

٢٩.٧ إن أسواق الأصول التي تكون فريدة من نوعها ونادراً التداول هي أسواق غير مفتوحة ونشطة ومنظمة: أي يتم التفاوض على أي مشتريات ومبيعات بشكل فردي، وقد يكون هناك نطاق واسع من الأسعار التي يتم الإتفاق بها على المعاملة. لذلك، يتكبد المشاركون تكاليف باهظة لشراء أو بيع أحد الأصول. في مثل هذه الظروف، من الضروري إستخدام أسلوب تقدير معين لتقدير السعر الذي تجري به معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

تكاليف الخدمات

٣٠.٧ يتم قياس الإيرادات من الخدمات المعلن عنها في البيانات المالية بناءً على الأسعار الحالية في فترة إعداد التقارير. إذا تم قياس الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات بالقيمة السوقية، فإن تخصيص تكلفة الأصول لبيان إستهلاكها في فترة إعداد التقارير الحالية يستند إلى القيمة السوقية الحالية للأصل.

٣١.٧ يسمح إستخدام القيم السوقية بتحديد العائد على الأصول. ومع ذلك، لا تنفذ منشآت القطاع العام عموماً أنشطة هدفها الأساسي هو جني الأرباح، وغالبا ما يتم تقديم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو وفق شروط مدعومة. وتبعاً لذلك، قد يكون هناك ملائمة محدودة في العائد المستمد من أسعار السوق القائمة على أساس الخروج.

٣٢.٧ كما أُشير أعلاه، يتم قياس الإيرادات من تقديم الخدمات المعلن عنها في البيانات المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة إعداد التقارير. لذلك، يتضمن الفائض أو العجز للفترة حركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي تُمتلك فيها الأصول والإلتزامات، ولا يتم الإبلاغ عن أي ربح أو خسارة عند بيع الأصل. وحيث يتم تداول الأصل في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة، يوفر وجود السوق ضمانة لقدرة المنشأة على تحقيق القيمة السوقية (وليس أكثر) في تاريخ إعداد التقارير: لذلك فإنه من غير الضروري تأجيل الإعتراف بالتغيرات في القيمة إلى أن يتم تحقيق فائض من البيع. لكن حيث لا يتم تداول الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات في أسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة، أو أسواق شبيهة بتلك الأسواق، تكون ملائمة الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالتغيرات في القيمة السوقية موضع شك بصورة كبيرة.

القدرة التشغيلية

٣٣.٧ تعتبر المعلومات عن القيمة السوقية للأصول المحتفظ بها لتقديم خدمات في الفترات المستقبلية هي معلومات مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي بإمكان المنشأة الحصول عليها من الأصول عن طريق إستخدامها في تقديم أو تسليم الخدمات. لكن، إذا كانت القيمة السوقية القائم على أساس الخروج هي أقل بكثير من التكلفة التاريخية، من المرجح أن تكون القيمة السوقية أقل ملائمة من التكلفة التاريخية لهذه الأصول في توفير المعلومات عن القدرة التشغيلية – كما أن القيمة السوقية من المحتمل أيضاً أن تكون أقل ملائمة من المقاييس الحالية القائمة على أساس قيمة الدخول.

القدرة المالية

٣٤.٧ يتطلب تقييم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سوف يتم استلامه عند بيع أحد الأصول. يتم توفير هذه المعلومات بواسطة القيمة السوقية.

تطبيق الخصائص النوعية

٣٥.٧ يمكن إستخدام القيم المحددة في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بسهولة لأغراض إعداد التقارير المالية. سوف تلبي المعلومات الخصائص النوعية– أي أنها ستكون معلومات ملائمة وتمثيلية بشكل صادق وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها. وفي ظل ظروف السوق هذه، يمكن الإفتراض بأن قيم الدخول والخروج متطابقة أو متشابهة جدا. ولأنه من الممكن إعدادها بشكل سريع، من المحتمل أن تُقدم هذه المعلومات وفي الوقت المناسب.

٣٦.٧ يتقلص الحد الذي تلبي فيه القيم السوقية الخصائص النوعية مع تدني جودة الأدلة السوقية واعتماد تحديد هذه القيم على أساليب التقدير. وكما هو مبين أعلاه، من المرجح فقط أن تكون القيم السوقية القائمة على أساس الخروج ذات صلة بتقييم القدرة المالية وليس تقييم تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية.

تكلفة الإستبدال

٣٧.٧ إن تكلفة الإستبدال[١٣] هي:

التكلفة الاقتصادية اللازمة للمنشأة لاستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستحصل عليه المنشأة من التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي)[١٣] في تاريخ إعداد التقارير. المصطلح الكامل هو" تكلفة الاستبدال المستهلكة المثلى لبيان أنه يشير إلى استبدال إمكانيات الخدمة المتجسدة في الأصل وليس الأصل بحد ذاته. (أنظر الفقرة ٤١.٧). ويُستخدم مصطلح "تكلفة الاستبدال" كاختصار للمصطلح في إطار المفاهيم.

٣٨.٧ تختلف تكلفة الإستبدال عن القيمة السوقية للأسباب التالية:

- هي صراحةً في سياق القطاع العام عبارة عن قيمة دخول تعكس تكلفة إستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل؛
- تشمل جميع التكاليف التي سيتم تكبدها بالضرورة في إستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل؛ و
- تخص المنشأة وهي تعكس بالتالي الوضع الإقتصادي للمنشأة، وليس الوضع السائد في سوق إفتراضية. على سبيل المثال، تكون تكلفة إستبدال مركبة ما أقل بالنسبة للمنشأة التي تمتلك عادةً عددا كبيرا من المركبات في معاملة واحدة وتكون قادرة بانتظام على التفاوض على الخصومات مقارنة بالمنشأة التي تشتري مركبات بشكل فردي.

٣٩.٧ ولأن المنشآت تمتلك عادةً الأصول عبر الوسائل الإقتصادية المتاحة، تعكس تكلفة الإستبدال عملية الشراء أو البناء التي تتبعها المنشأة عموما. كما أن تكلفة الإستبدال تعكس إستبدال

[١٣] المصطلح الكامل هو " تكلفة الإستبدال المستهلكة المثلى" لبيان أنه يشير إلى إستبدال إمكانيات الخدمة المجسدة في الأصل وليس الأصل بحد ذاته. (أنظر الفقرة ٤١.٧). ويُستخدم مصطلح "تكلفة الإستبدال" في الإطار.

إمكانيات الخدمة في السياق العادي للعمليات، وليس التكاليف التي قد يتم تكبدها إذا نشأت ضرورة ملحة نتيجة لبعض الأحداث التي لا يمكن التنبؤ بها، مثل اندلاع الحرائق.

٤٠.٧ تكلفة الإستبدال هي تكلفة إستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل. تتبنى تكلفة الإستبدال منهجا أمثل وتختلف عن تكلفة إعادة الإنتاج، وهي تكلفة امتلاك أصل مطابق.[١٤] وعلى الرغم من أنه في كثير من الحالات يكون الإستبدال الإقتصادي أكثر لإمكانيات الخدمة هو من خلال شراء أصل مماثل لذلك الأصل الخاضع للسيطرة، إلا أن تكلفة الإستبدال تستند إلى أصل بديل إذا كان ذلك البديل يوفر نفس إمكانيات الخدمة بثمن بخس. ولأغراض إعداد التقارير المالية، فإنه من الضروري بالتالي بيان الاختلاف في إمكانيات الخدمة بين الأصل القائم والمستبدل.

٤١.٧ إن إمكانيات الخدمة المناسبة هي تلك الإمكانيات التي باستطاعة المنشأة إستخدامها أو تتوقع إستخدامها، مع مراعاة امتلاك قدرة كافية لتقديم الخدمات للتعامل مع الحالات الطارئة. لذلك، تعكس تكلفة إستبدال الأصل الإنخفاض في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تملك مدرسة تستوعب ٥٠٠ تلميذ، لكن بسبب التغيرات الديموغرافية منذ بنائها، تعتبر مدرسة تتسع لما مجموعه ١٠٠ تلميذ كافية لتلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة بصورة معقولة، وتكون تكلفة إستبدال الأصل هي تكلفة المدرسة التي تتسع لما مجموعه ١٠٠ تلميذ.

٤٢.٧ في بعض الحالات، تكون القيمة التي تُستمد من الأصل أعلى من تكلفة إستبداله. ومع ذلك، فإنه لن يكون من المناسب قياس الأصل بتلك القيمة، لأنه يتضمن منافع من الأنشطة المستقبلية، وليس إمكانيات خدمة في تاريخ إعداد التقارير. تمثل تكلفة الإستبدال أعلى قيمة ممكنة للأصل، حيث تكون المنشأة، بحكم تعريفها، قادرة على تأمين إمكانيات خدمة معادلة عن طريق تكبد تكلفة الإستبدال.

تكلفة الخدمات

٤٣.٧ توفر تكلفة الإستبدال مقياسا ذي صلة لتكلفة تقديم الخدمات. وتكون تكلفة إستهلاك الأصل معادلة لمبلغ التنازل عن إمكانيات الخدمة الذي يتم تكبده عبر ذلك الإستخدام. وذلك المبلغ هو تكلفة إستبداله– وتكون المنشأة قادرة على استعادة مكانتها إلى الوضع السائد مباشرةً قبل إستهلاك الأصل بواسطة تكلفة تساوي تكلفة الإستبدال.

٤٤.٧ يتم الإبلاغ عن تكاليف الخدمات بأرقام حالية بناءً على تكلفة الإستبدال. لذلك، يتم إظهار مبلغ الأصول المستهلكة على أنه قيمة الأصول في وقت إستهلاكها– وليس في وقت امتلاكها، كما هو الحال مع التكلفة التاريخية. يوفر هذا أساساً صالحاً للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى التي يتم قبضها خلال الفترة – والتي تكون عموما هي معاملات في الفترة الحالية وتقاس بالأسعار الحالية – ولتقييم ما إذا كان قد تم إستخدام الموارد بشكل إقتصادي وكفؤ. كما أنه يوفر أساساً مفيداً للمقارنة مع المنشآت الأخرى التي تقدم تقاريرها على

[١٤] قد يكون هناك حالات تعادل فيها تكلفة الإستبدال تكلفة إعادة الإنتاج. ومن هذه الحالات أن تكون الطريقة الاقتصادية أكثر لإستبدال إمكانيات الخدمة هي إعادة إنتاج الأصل.

نفس الأساس، إذ لا تتأثر قيم الأصول بتواريخ الاستملاك المختلفة، ولتقييم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل والاحتياجات المستقبلية من الموارد، حيث أن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تشبه التكاليف الحالية أكثر من تلك التكاليف التي تم تكبدها في الماضي، عندما كانت الأسعار مختلفة (أنظر أيضاً الفقرة ٤٨.٧).

القدرة التشغيلية

٤٥.٧ توفر تكلفة الإستبدال بشكل عام مقياساً مفيداً للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، حيث أنها تركز على القيمة الحالية للأصول وما تنطوي عليه من إمكانيات خدمة بالنسبة للمنشأة.

القدرة المالية

٤٦.٧ لا توفر تكلفة الإستبدال معلومات عن المبالغ التي سوف يتم قبضها عند بيع الأصول. وهي بالتالي لا تسهل تقييم القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

٤٧.٧ وكما ذكر أعلاه، تعتبر تكلفة الإستبدال ذات صلة بتقييم تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية. ولا تعتبر ذات صلة بتقييم القدرة المالية. في بعض الظروف، يعّد احتساب تكلفة الإستبدال أمرا معقدا، ويتوجب إصدار أحكام ذاتية. يمكن أن تقلل هذه العوامل من صدق تمثيل تكلفة الإستبدال. في هذه الظروف، قد تتأثر خصائص المعلومات المعدّة على أساس تكلفة الإستبدال المتمثلة في التقديم في الوقت المناسب وقابلية المقارنة وإمكانية التحقق، ويمكن أن تكون تكلفة الإستبدال أكثر كلفة من بعض البدائل. وقد لا تكون معلومات تكلفة الإستبدال سهلة الفهم، خصوصا عندما تعكس تلك المعلومات إنخفاضا في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات (أنظر الفقرة ٤١.٧).

٤٨.٧ تكون معلومات تكلفة الإستبدال قابلة للمقارنة داخل المنشأة حين يتم بيان الأصول التي توفر إمكانيات خدمة معادلة بمبلغ مماثلة، بغض النظر عن الوقت الذي تم فيه امتلاك الأصول. وقد تُظهر المنشآت المختلفة الأصول المماثلة بمبالغ مختلفة، لأن تكلفة الإستبدال هو مقياس خاص بالمنشأة يعكس فرص الإستبدال المتاحة للمنشأة. وقد تكون فرص الإستبدال متطابقة أو متشابهة لمنشآت القطاع العام المختلفة. وفي حال اختلافها، يتم الإبلاغ عن المنفعة الإقتصادية للمنشأة التي يمكنها امتلاك الأصول بثمن بخس في البيانات المالية من خلال قيم أقل للأصول وتكلفة أقل للخدمات حتى تكون صادقة في تمثيلها.

سعر البيع الصافي

٤٩.٧ إن سعر البيع الصافي هو:

المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة من بيع الأصل، بعد اقتطاع تكاليف البيع.

٥٠.٧ يختلف سعر البيع الصافي عن القيمة السوقية في أنه لا يحتاج الى سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة أو لا يتطلب تقدير السعر في تلك السوق وأنه يتضمن تكاليف البيع الخاصة بالمنشأة. وبالتالي يعكس سعر البيع الصافي القيود المفروضة على البيع. وهو سعر خاص بالمنشأة.

٥١.٧ تكمن الفائدة المحتملة لقياس الأصول بسعر البيع الصافي في أن قيمة الأصل لا يمكن أن تكون أقل من المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة من بيع الأصل. لكنه ليس مناسبا كأساس قياس إذا كانت المنشأة قادرة على إستخدام مواردها بكفاءة أكبر من خلال إستخدام الأصل بطريقة أخرى، على سبيل المثال عن طريق إستخدامه في تقديم الخدمات.

٥٢.٧ لذلك يعتبر سعر البيع الصافي مفيداً حين يكون السبيل المتاح للمنشأة والأكثر كفاءة من حيث الموارد هو بيع الأصل. ويكون هذا هو الحال حين لا يكون بإمكان الأصل أن يوفر إمكانيات الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الإقتصادية على الأقل بنفس قيمة سعر البيع الصافي. قد يوفر سعر البيع الصافي معلومات مفيدة حيث تكون المنشأة ملزمة تعاقديا ببيع الأصل بسعر أقل من القيمة السوقية. وقد تكون هناك حالات يمكن أن يشير فيها سعر البيع الصافي إلى وجود فرصة للتطوير.

تكاليف الخدمات

٥٣.٧ من غير المناسب تحديد تكلفة تقديم الخدمات بأسعار البيع الصافية. حيث قد ينطوي هذا المنهج على إستخدام قيمة خروج كأساس للمصروف المعلن.

القدرة التشغيلية

٥٤.٧ إن بيان الأصول المحتفظ بها لإستخدامها في تقديم الخدمات بسعر البيع الصافي لا يوفر معلومات مفيدة لتقييم القدرة التشغيلية. ويُظهر سعر البيع الصافي المبلغ الذي يمكن أن يُستمد من بيع الأصل، وليس قيمة إمكانيات الخدمة التي يمكن استخلاصها من ذلك الأصل.

القدرة المالية

٥٥.٧ وكما ذُكر أعلاه، يتطلب تقييم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سوف يتم استلامه من بيع الأصل. يتم توفير هذه المعلومات عن طريق إستخدام سعر البيع الصافي. ومع ذلك، لا يعتبر ذلك المقياس ملائما للأصول التي قد ينتج عنها إمكانيات خدمة أكثر قيمة من خلال الإستمرار في إستخدامها لتقديم الخدمات.

تطبيق الخصائص النوعية

٥٦.٧ وكما هو مبين في الفقرة ٥٢.٧، يوفر سعر البيع الصافي معلومات ذات صلة فقط حين يكون السبيل المتاح للمنشأة والأكثر كفاءة من حيث الموارد هو بيع الأصل. يمكن تقييم سعر البيع الصافي بالرجوع إلى الأسواق النشطة حيثما وجدت. وبالنسبة للأصول الرئيسية، قد يكون من الممكن الحصول على تقييمات مهنية وهو ما قد يكون فعالا من حيث التكلفة أيضاً. ويوفر سعر البيع الصافي عادةً معلومات سهلة الفهم.

٥٧.٧ في معظم الحالات التي يكون فيها سعر البيع الصافي ملائما، سيتم تحقيق الخصائص النوعية الكامنة في التمثيل الصادق وقابلية التحقق والوقت المناسب.

قيمة الإستخدام

٥٨.٧ إن قيمة الإستخدام هي:

القيمة الحالية لإمكانيات الخدمة المتبقية للأصل أو قدرته على توليد المنافع الإقتصادية إذا ما استمر إستخدامه، والمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه المنشأة من التصرف به في نهاية عمره الانتاجي.

ملاءمة قيمة الإستخدام

٥٩.٧ إن قيمة الإستخدام هي قيمة تخص المنشأة وتعكس المبلغ الذي يمكن أن يُستمد من الأصل من خلال تشغيله والتصرف به في نهاية عمره الإنتاجي. وكما ورد في الفقرة ٤٢.٧ أعلاه، غالبا ما تكون القيمة التي سوف تُستمد من الأصل أعلى من تكلفة إستبداله– وهي عادةً أعلى من تكلفته التاريخية. وحيث يكون هذا هو الحال، يكون للإبلاغ عن الأصل بقيمة إستخدامه فائدة محدودة، حيث تكون المنشأة بحكم تعريفها قادرة على تأمين إمكانيات خدمة معادلة بتكلفة الإستبدال.

٦٠.٧ تعتبر قيمة الإستخدام أيضاً أساس قياس مناسب عندما يكون سعر البيع الصافي أعلى من قيمة الإستخدام، إذ أن السبيل الأكثر كفاءة من حيث الموارد في هذه الحالة لإستخدام الأصل هو بيعه، بدلا من الإستمرار في إستخدامه.

٦١.٧ لذلك، تعتبر قيمة الإستخدام مناسبة حين تكون أقل من تكلفة الإستبدال وأعلى من سعر البيع الصافي. ويحدث هذا حين يكون الأصل لا يستحق الإستبدال، لكن قيمة إمكانيات الخدمة الخاصة به أو قدرته على توليد المنافع الإقتصادية أعلى من سعر بيعه الصافي. في مثل هذه الظروف، تمثل قيمة الإستخدام قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة.

٦٢.٧ تعتبر قيمة الإستخدام أساس قياس مناسب لتقييم بعض عمليات إنخفاض القيمة، لأنها تستخدم في تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل أو مجموعة من الأصول.

تكاليف الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية

٦٣.٧ ونظرا لتعقيدها المحتمل[١٥] وقابلية تطبيقها المحدودة وحقيقة أن تفعيلها في سياق القطاع العام للأصول غير المولدة للنقد ينطوي على إستخدام تكلفة الإستبدال كبديل، تعتبر قيمة الإستخدام عموماً غير

[١٥] أنظر أدناه الفقرة ٦٦.٧.

مناسبة لتحديد تكلفة الخدمات. كما أن فائدتها لتقييم القدرة التشغيلية محدودة، ومن المرجح فقط أن تكون فائدتها كبيرة في ظروف غير عادية تمتلك فيها المنشأة عددا كبيرا من الأصول التي لا تستحق الإستبدال، ولكن قيمة إستخدامها أعلى من سعر بيعها الصافي. وقد يكون هذا هو الحال إذا توقفت المنشأة، على سبيل المثال، عن تقديم الخدمة في المستقبل، لكن عوائد البيع كانت أقل من إمكانيات الخدمة المجسدة في الأصول. لا تتضمن قيمة الإستخدام تقدير المبلغ الصافي الذي ستحصل عليه المنشأة من التصرف بالأصل. ومع ذلك، فإن قابلية تطبيقها المحدودة تقلل من مدى ملائمتها لتقييم القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

٦٤.٧ في حين يمكن استعمال قيمة الإستخدام في تقييم بعض عمليات إنخفاض القيمة، إلا أن مدى ملائمتها لأغراض إعداد التقارير المالية تنحصر في الظروف المبينة في الفقرة ٦١.٧.

٦٥.٧ إن الحد الذي تلبي فيه قيمة الإستخدام الخصائص النوعية الأخرى يعتمد على كيفية تحديدها. وفي بعض الحالات، يمكن قياس قيمة إستخدام الأصل عن طريق احتساب القيمة التي سوف تستمدها المنشأة من الأصل على إفتراض الإستمرار في إستخدامه. ويمكن أن يستند هذا إلى التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالأصل، أو إلى وفورات التكاليف التي سوف تعود على المنشأة من خلال سيطرتها على الأصل. وإن احتساب قيمة الإستخدام يأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية للأموال، وبشكل عام، مخاطر التغيرات في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

٦٦.٧ يمكن أن يكون احتساب قيمة الإستخدام أمراً معقداً. وتوفر الأصول التي تُستخدم في الأنشطة المولدة للنقد في كثير من الأحيان تدفقات نقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. في مثل هذه الحالات، يمكن تقدير قيمة الإستخدام فقط عن طريق احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول ومن ثم إنشاء مخصص للأصول الفردية.

٦٧.٧ في القطاع العام، يتم امتلاك معظم الأصول لتحقيق هدف رئيسي هو المساهمة في تقديم الخدمات، بدلا من توليد عائد تجاري: ويشار إلى هذه الأصول بـ"الأصول غير المولدة للنقد". ولأن قيمة الإستخدام تُستمد عادة من التدفقات النقدية المتوقعة، فإن تفعيلها في مثل هذا السياق قد يكون أمرا صعبا. وقد يكون من غير الملائم احتساب قيمة الإستخدام على أساس التدفقات النقدية المتوقعة، لأن مثل هذا المقياس لا يمثل بصدق قيمة إستخدام هذا الأصل بالنسبة للمنشأة. لذلك، فإنه من الضروري إستخدام تكلفة الإستبدال كبديل لأغراض إعداد التقارير المالية.

٦٨.٧ إن طريقة تحديد قيمة الإستخدام تقلص من تمثيلها الصادق في العديد من الحالات. كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب للمعلومات المعدّة على أساس قيمة الإستخدام وإمكانية مقارنتها وسهولة فهمها وإمكانية التحقق منها.

أسس قياس الإلتزامات

٦٩.٧ يناقش هذا القسم أسس قياس الإلتزامات. لا يكرر هذا القسم جميع المناقشات الواردة في القسم بشأن الأصول. وهو يبحث أسس القياس التالية:

- التكلفة التاريخية؛
- تكلفة الإنجاز؛
- القيمة السوقية؛
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر الإفتراض.

التكلفة التاريخية

٧٠.٧ إن التكلفة التاريخية للإلتزام هي:

العوض النقدي المقدم *لتحمّل إلتزام معين، وهو النقد أو ما يعادله، أو قيمة العوض الآخر المقبوض في وقت تكبد الإلتزام.*

٧١.٧ بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل المقاييس الأولية لتعكس عوامل معينة مثل استحقاق الفائدة أو تراكم الخصم أو إطفاء العلاوة.

٧٢.٧ وحيث تكون القيمة الزمنية للإلتزام كبيرة – على سبيل المثال، حيث تكون الفترة الزمنية قبل استحقاق التسوية هي فترة طويلة– يتم خصم مبلغ الدفعة المستقبلية بحيث تمثل، في الوقت الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزام لأول مرة، قيمة المبلغ المقبوض. يتم إطفاء الفرق بين مبلغ الدفعة المستقبلية والقيمة الحالية للإلتزام على مدى عمر الإلتزام، بحيث يتم بيان الإلتزام بمبلغ الدفعة المطلوبة عند استحقاقه.

٧٣.٧ إن مزايا ومساوئ إستخدام أساس التكلفة التاريخية للإلتزامات مماثلة لتلك التي تُطبق فيما يتعلق بالأصول. وتعتبر التكلفة التاريخية مناسبة حين يكون من المرجح تسوية الإلتزامات وفق شروط معلنة. ومع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية للإلتزامات التي لا تنشأ من معاملة ما، مثل إلتزام دفع تعويضات عن الأضرار أو الأضرار المدنية. من غير المرجح أيضاً أن يتم توفير معلومات ذات صلة حين يتم تكبد الإلتزام في معاملة غير التبادلية، لأنه لا يوفر تمثيل صادق للمطالبات في موارد المنشأة. من الصعب أيضاً تطبيق التكلفة التاريخية على الإلتزامات التي قد تختلف في مبلغها، مثل تلك المتعلقة بإلتزامات منافع التقاعد المحددة.

تكلفة الإنجاز

٧٤.٧ إن تكلفة الإنجاز هي:

التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتعهدات التي يمثلها الإلتزام، على إفتراض أنها تقوم بذلك بأقل التكاليف.

٧٥.٧ وحيث تعتمد تكلفة الإنجاز على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، تُؤخذ جميع النتائج الممكنة بعين الإعتبار ضمن التكلفة المقدرة للإنجاز، والتي تهدف لإظهار كافة هذه النتائج المحتملة بطريقة غير متحيزة.

٧٦.٧ وحيث يتطلب الإنجاز تنفيذ العمل– على سبيل المثال، حيث يكمن الإلتزام في معالجة الأضرار البيئية– تكون التكاليف ذات الصلة هي تلك التي سوف تتكبدها المنشأة. وقد تكون هذه التكلفة بالنسبة للمنشأة هي تكلفة القيام بالأعمال العلاجية بنفسها، أو التعاقد مع طرف خارجي لتنفيذ العمل. ومع ذلك، تعتبر تكاليف التعاقد مع طرف خارجي ملائمة فقط حين يكون تعيين مقاول معين هو أرخص الوسائل الممكنة للوفاء بالإلتزام.

٧٧.٧ في حال الإنجاز من قبل المنشأة ذاتها، لا تتضمن تكلفة الإنجاز أي فائض، لأن مثل هذا الفائض لا يمثل إستخدام موارد المنشأة. وحيث يستند مبلغ الإنجاز إلى تكلفة توظيف المقاول، فإن المبلغ يشمل ضمنا الأرباح المطلوبة من قبل المقاول، إذ أن المبلغ الإجمالي الذي سيطلبه المقاول يعتبر مطالبة في موارد المنشأة – وهذا يتفق مع منهج الأصول، حيث تشمل تكلفة الإستبدال الأرباح المطلوبة من قبل المورد، لكن لا يتم إدراج أي ربح في تكلفة إستبدال الأصول التي تقوم المنشأة بإستبدالها من خلال البناء والتشييد الذاتي.

٧٨.٧ حين لا يحدث الإنجاز لفترة طويلة، ينبغي خصم التدفقات النقدية لبيان قيمة الإلتزام في تاريخ إعداد التقارير.

٧٩.٧ تعتبر تكلفة الإنجاز عموماً ملائمة لقياس الإلتزامات بإستثناء الأحوال التالية:

- حيث يكون بإمكان المنشأة الحصول على إعفاء من تعهد معين بمبلغ أقل من تكلفة الإنجاز، فإن تكلفة الإعفاء هي المقياس الأكثر ملائمة للعبء الحالي للإلتزام، أما بالنسبة للأصل، يعتبر سعر البيع الصافي الأكثر ملائمة عندما يكون أعلى من قيمة الإستخدام؛ و
- في حال الإلتزامات التي يتم تحملها مقابل عوض نقدي، يعتبر سعر الإفتراض (أنظر الفقرات ٨٧.٧–٩١.٧) الأكثر ملائمة عندما يكون أعلى من تكلفة الإنجاز وتكلفة الإعفاء.

القيمة السوقية

٨٠.٧ إن القيمة السوقية للإلتزامات هي:

المبلغ الذي يمكن به تسوية الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٨١.٧ إن مزايا ومساوئ القيمة السوقية للإلتزامات هي نفس مزايا ومساوئ القيمة السوقية للأصول. وقد يكون أساس القياس هذا مناسبا، على سبيل المثال، حيث يُنسب الإلتزام إلى التغيرات في معدل أو سعر أو مؤشر محدد ومعلن عنه في سوق مفتوح ونشط ومنظم. ومع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على نقل الإلتزام مقيدة وتكون الشروط التي يمكن بموجبها إتمام النقل غير واضحة، تعتبر فرصة اعتماد القيم السوقية، حتى وإن كانت موجودة، هي فرصة ضعيفة جدا.

وهذا هو الحال تحديداً بالنسبة للإلتزامات الناجمة عن التعهدات في المعاملات غير التبادلية، لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك سوق مفتوح ونشط ومنظم لهذه الإلتزامات.

تكلفة الإعفاء

٨٢.٧ "تكلفة الإعفاء" هو مصطلح يُستخدم في سياق الإلتزامات للإشارة إلى نفس المفهوم "سعر البيع الصافي" في سياق الأصول. تشير تكلفة الإعفاء إلى مبلغ الخروج الفوري من التعهد. وتكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي إما أن يقبله الدائن لتسوية مطالبته، أو الذي يطلبه طرف ثالث مقابل قبوله نقل الإلتزام من المدين. وحيث تكون هناك أكثر من طريقة واحدة لضمان الإعفاء من الإلتزام، تكون تكلفة الإعفاء هي أقل مبلغ– وهذا يتسق مع منهج الأصول، حيث لا يعكس سعر البيع الصافي المبلغ الذي سيتم قبضه عند البيع لتاجر خردة، إذا كان من الممكن الحصول على سعر أعلى من البيع لمشتري سيستخدم الأصل.

٨٣.٧ بالنسبة لبعض الإلتزامات، وخاصةً في القطاع العام، لا يكون نقل الإلتزام أمرا ممكنا من الناحية العملية وبالتالي تكون تكلفة الإعفاء هو المبلغ الذي يقبله الدائن في تسوية مطالبته. ويكون هذا المبلغ معلوماً إذا تم تحديده ضمن الإتفاقية مع الدائن– على سبيل المثال حيث يتضمن العقد بندا محددا للإلغاء.

٨٤.٧ في بعض الحالات، قد يكون هناك أدلة على السعر الذي يمكن به نقل الإلتزام– على سبيل المثال، في حال بعض إلتزامات التقاعد. يمكن تمييز نقل الإلتزام عن إبرام إتفاق مع طرف آخر سيقوم باستيفاء إلتزام المنشأة أو تحمل كافة التكاليف الناجمة عن الإلتزام. ولكي يتم نقل الإلتزام، من الضروري أن تتم تسوية جميع حقوق الدائن ضد المنشأة. وإذا لم يكن هذا هو التأثير الناتج عن الترتيب، يبقى الإلتزام هو إلتزام على المنشأة.

٨٥.٧ عند تقييم ما إذا كانت تكلفة الإعفاء مناسبة لقياس الإلتزامات، من الضروري النظر فيما إذا كان الإعفاء بالطريقة المتصورة هو خيار متاح أمام المنشأة على أرض الواقع، مع مراعاة أية نتائج تترتب على الحصول على الإعفاء، مثل الأضرار التي تلحق بسمعة المنشأة.

٨٦.٧ وكما أن سعر البيع الصافي ملائم فقط حين يكون السبيل الأكثر كفاءة من حيث الموارد للمنشأة هو بيع الأصل، فإن تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة من حيث الموارد هو السعي لإعفاء فوري من الإلتزام. وعلى وجه الخصوص، حين تكون تكلفة الإنجاز أقل من تكلفة الإعفاء، توفر تكلفة الإنجاز معلومات ملائمة أكثر من تكلفة الإعفاء، حتى لو كان من الممكن التفاوض على الإعفاء من الإلتزام وفقاً لطرق نقل الإلتزام في الفقرة ٨٤.٧.

سعر الإفتراض

٨٧.٧ "سعر الإفتراض" هو مصطلح يُستخدم في سياق الإلتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة إستبدال الأصول. وكما تمثل تكلفة الإستبدال المبلغ الذي تدفعه المنشأة بصورة معقولة لامتلاك أصل معين، فإن سعر الإفتراض هو أيضاً المبلغ الذي قد تقبله المنشأة بصورة معقولة مقابل تحمّل الإلتزام الحالي. توفر المعاملات التبادلية المنفذة وفق شروط تجارية أدلة على سعر الإفتراض– ولا يكون هذا هو الحال بالنسبة للمعاملات غير التبادلية.

٨٨.٧ في سياق النشاط الذي يتم تنفيذه لغرض جني الأرباح، تتحمل المنشأة إلتزاما معينا فقط إذا كان المبلغ المدفوع لتحمل الإلتزام أعلى من تكلفة الإنجاز أو الإعفاء– أي مبلغ التسوية. وما أن تستلم المنشأة سعر الإفتراض المذكور، يترتب على المنشأة إلتزام تجاه دائنها.

٨٩.٧ في الوقت الذي يتم فيه تكبد الإلتزام لأول مرة في معاملة تبادلية، يمثل سعر الإفتراض المبلغ الذي تقبله المنشأة عن تحمّل الإلتزام– لذلك فإنه من المعقول عادةً أن نفترض أن سعر الإفتراض هو السعر الذي تقبله المنشأة بصورة معقولة لتحمل إلتزام مماثل. وقد تطلب مبلغا أكبر، إذا سمحت لها الضغوط التنافسية بذلك، لكنها قد لا ترضى بقبول سعر أقل. ومثلما أن تكلفة الإستبدال هي قيمة حالية، فإن سعر الإفتراض هو كذلك من الناحية النظرية. لكن هناك مشاكل عملية في إظهار التغيرات في الأسعار ضمن الإلتزامات التي يتم بيانها بسعر الإفتراض.

٩٠.٧ تتمثل أحد نتائج بيان إلتزامات الأداء بسعر الإفتراض في عدم الإبلاغ عن أي فائض في الوقت الذي يتم فيه تحمل الإلتزام. ويتم الإبلاغ عن الفائض أو العجز في البيانات المالية في الفترة التي يحدث فيها الإنجاز (أو الإعفاء)، إذ أنه الفرق بين الإيرادات الناجمة عن استيفاء الإلتزام وتكلفة التسوية.

٩١.٧ قد يكون لدى المنشأة إلتزام محتمل أكبر من سعر الإفتراض. إذا كانت المنشأة تسعى للتحرر من عقد ما، قد يكون الطرف الآخر في العقد قادرا على المطالبة بتعويض عن الخسائر التي سوف يتكبدها، بالإضافة إلى إرجاع أي مبالغ مدفوعة. ومع ذلك، وشريطة أن تكون المنشأة قادرة على تسوية الإلتزام عن طريق الوفاء به، فإنه يمكنها تجنب هذه الإلتزامات الإضافية ويكون من الموثوق به بشكل صادق أن يتم الإبلاغ عن الإلتزام بما لا يزيد عن سعر الإفتراض– وهذا مشابه للموقف الذي يؤدي فيه الأصل إلى تحقيق منافع أكبر من تكلفة الإستبدال. وفي ظل هذه الظروف، وكما هو موضح في الفقرة ٤٢,٧، تعتبر تكلفة الإستبدال وليس قيمة الإستخدام هي أساس القياس الأكثر ملائمة.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يعتبر جزءا منه.

دور القياس في إطار المفاهيم

إستنتاج١.٧ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن التركيز الأولي لإطار المفاهيم ينبغي أن يكون على قياس عناصر البيانات المالية من أجل تأسيس الأنشطة المستقبلية لوضع المعايير فيما يخص البيانات المالية على أسس سليمة وشفافة. وفي حين شكك قلة من المجاوبين على الورقة الإستشارية "قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية" (الورقة الإستشارية)، في هذا المنهج، إلا أن المجلس اعتبر بأن الأساس المنطقي الأصلي لتقييد نطاق هذه المرحلة كان سليما وأعاد التأكيد عليه.

هدف القياس

إستنتاج٢.٧ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي وضع هدف قياس محدد. وقد تبنى المجلس مبدئيا الرأي القائل بأن وضع هدف قياس منفصل هو أمر غير ضروري، لأن هدف القياس قد يتضارب مع أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية بدلا من أن يكمّلها. وتبعاً لذلك، اقترحت مسودة العرض بعنوان "قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية" (مسودة العرض)، عوامل ذات صلة باختيار أساس القياس بما يتفق مع أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية، لكنها لم تتضمن هدف معين للقياس.

إستنتاج٣.٧ وانسجاماً مع هذا المنهج، اقترحت مسودة العرض بأن لا يسعى إطار المفاهيم إلى تحديد أساس قياس واحد (أو مجموعة من الأسس) لجميع الظروف. وأقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن اقتراح أساس قياس واحد ليتم إستخدامه في جميع الظروف إنما يوضح العلاقة بين المبالغ المختلفة الواردة في البيانات المالية– وسيسمح تحديداً بتجميع مبالغ الأصول والإلتزامات المختلفة لتوفير مجاميع مفيدة. ومع ذلك، يعتقد المجلس أنه لا يوجد أساس قياس واحد من شأنه أن يعزز مدى تحقيق البيانات المالية لأهداف التقارير المالية ويحقق الخصائص النوعية.

إستنتاج٤.٧ تضمنت مسودة العرض وجهة نظر بديلة اقترحت هدف قياس على أساس أن إطار المفاهيم الذي لا يربط هدف القياس مع أهداف التقارير المالية هو إطار غير مكتمل ويحدّ من قدرة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اتخاذ قرارات متسقة بشأن القياس عبر معايير إعداد التقارير المالية ومع مرور الوقت. وعلاوة على ذلك، وفي ظل عدم وجود هدف قياس معين، اعتبرت وجهة النظر البديلة أن هناك مخاطرة تتمثل في إمكانية إستخدام أسس قياس مختلفة و/أو غير مناسبة لقياس أصناف مماثلة من الأصول والإلتزامات. واقترحت وجهة النظر البديلة هدف القياس التالي:

اختيار خصائص القياس التي تعكس بعدالة أكبر القدرة المالية والقدرة التشغيلية وتكلفة الخدمات للمنشأة بطريقة تعتبر مفيدة في مسائلة المنشأة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

إستنتاج٥.٧ دعم العديد من المجاوبين وجهة النظر البديلة، في حين أبدوا دعمهم بشكل عام للمنهج الوارد في مسودة العرض. كما يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بالرأي القائل أن منهج القياس الوارد في إطار المفاهيم يجب أن يكون طموحا وينبغي أن يحدد إطار المفاهيم أساس قياس واحد يدعمه مفهوم مثالي لرأس المال.[١٦] ويقّر المجلس بأن مفهوم القدرة التشغيلية هو مفهوم ملائم ويمكن وضعه لمنشآت القطاع العام بحيث يهدف بشكل رئيسي لتقديم الخدمات. ومع ذلك، فإن اعتماد هدف القياس هذا يشمل إعترافا صريحا فعليا بأن مقاييس التكلفة الحالية هي أفضل من مقاييس التكلفة التاريخية في تمثيل القدرة التشغيلية عند الإبلاغ عن المركز المالي. وللأسباب التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج١٥.٧– إستنتاج ١٩.٧"، اعتبر المجلس بأن مقاييس التكلفة التاريخية تلبي في كثير من الأحيان هدف القياس وينبغي بالتالي التركيز عليها بشكل مناسب في إطار المفاهيم.

إستنتاج٦.٧ اقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لاحقاً بوجهات نظر أولئك الذين يناقشون بأن هدف القياس ضروري من أجل توجيه القرارات على مستوى المعايير في اختيار أسس القياس. ومع ذلك، يشير المجلس إلى أن الأصول والإلتزامات تسهم في الأداء المالي والمركز المالي للمنشآت بطرق مختلفة وأن هذا التقييم ينبغي أن يستند إلى الحد الذي تسهم به في القدرة المالية والقدرة التشغيلية. واستنتج المجلس بأن ربط أساس القياس بالمفهوم المثالي لرأس المال قد يقيد من غير داعي اختيار أسس القياس. وبالتالي رفض المجلس الرأي القائل بأن اعتماد هدف القياس يجب أن يستند إلى المفهوم المثالي لرأس المال وأعاد التأكيد على وجهة نظره بأن إيجاد منهج قياس مختلط هو أمر مناسب لوضع المعايير في القطاع العام.

إستنتاج٧.٧ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان هدف القياس المقترح في وجهة النظر البديلة هو هدف مناسب. وجادل البعض بأن هدف القياس المقترح كان متوافقا جدا مع مقاييس القيمة الحالية. ولكن المجلس أبدى رأياً مفاده إلى أن "تكلفة الخدمات" توفر صلة كافية بالتكلفة التاريخية، لأنه يمكن تحديد تكلفة الخدمات بإستخدام كل من مقاييس التكلفة التاريخية والقيمة الحالية. لذلك تبنى المجلس هدف القياس التالي مع تعديلات طفيفة فقط عن تلك المقترحة في وجهة النظر البديلة:

[١٦] تتضمن مفاهيم رأس المال هذه الأموال المستثمرة والنقد المعادل الحالي والقدرة التشغيلية.

اختيار أسس القياس التي تعكس بعدالة أكبر تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة تعتبر مفيدة في مسائلة المنشأة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

إستنتاج٨.٧ يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن مساوئ إستخدام أسس القياس المختلفة يمكن تقليصها عن طريق:

- اختيار أسس قياس مختلفة فقط عندما تكون مبررة في الظروف الإقتصادية، وبالتالي ضمان أن يتم الإبلاغ عن الأصول والإلتزامات وفق نفس الأساس حيث تكون الظروف متشابهة؛ و
- اشتراط شفافية العرض والإفصاح للتأكد من أن أسس القياس المستخدمة والمبالغ المعلنة وفق كل أساس هي أسس ومبالغ واضحة.

القياس الأولي واللاحق

إستنتاج٩.٧ يتوجب اختيار أساس القياس عندما يتم الإعتراف بالأصل أو الإلتزام للمرة الأولى– القياس الأولي– وعندما يتم الإبلاغ عنه في البيانات المالية لفترة لاحقة– القياس اللاحق. يتم التعبير عن بعض السياسات المحاسبية بطريقة قد تشير إلى تطبيق مبادئ مختلفة على القياس الأولي والقياس اللاحق. على سبيل المثال، يمكن الإعتراف بأحد الأصول مبدئياً بسعر المعاملة ولاحقاً بالقيمة الحالية. لذلك بحث المجلس فيما إذا كان ينبغي لإطار المفاهيم أن يناقش القياس الأولي والقياس اللاحق بصورة منفصلة.

إستنتاج١٠.٧ تكمن أحد الأسباب وراء تحديد أسس قياس مختلفة للقياس الأولي واللاحق في أن الأساس الذي سيُستخدم في القياس اللاحق لا يكون متاحا في وقت القياس الأولي. وهذا أمر شائع تحديدا في القطاع العام حيث تتم المساهمة بالأصول في بعض الأحيان، أو تقديمها وفق شروط مدعومة، أو مقابل أصول غير نقدية أخرى. في هذه الحالة، قد تكون قيمة المعاملة غير معلومة، وإذا كان سيتم محاسبة الأصل لاحقا بقيمة الدخول مثل التكلفة التاريخية أو تكلفة الإستبدال، فإنه ينبغي تحديد أساس آخر للقياس الأولي كبديل عن المبلغ الذي سيتم به بيان الأصل في حال تم شراؤه وفق بنود تجارية. قد تكون هناك حاجة أيضاً للقيم البديلة في القياس الأولي للأصول التي يتم استملاكها قبل استحداث محاسبة الاستحقاق حيث يكون سعر المعاملة غير معلوم. ويعتبر إستخدام قيم بديلة تلبي هدف القياس والخصائص النوعية تطبيقاً لأساس القياس وليس حياداً عنه.

إستنتاج١١.٧ من الأسباب الأخرى للاختلاف الواضح في القياس الأولي واللاحق هو عندما يتعين محاسبة الأصل بالقيمة الحالية، ويعتبر سعر المعاملة بأنه يعكس أساس القياس الحالي المحدد الذي سيتم إستخدامه. في هذه الحالة، فإن تحديد ضرورة الإعتراف بالأصل مبدئيا بسعر المعاملة يوضح بأن تطبيق السياسة لن يؤدي إلى الإعتراف بالإيرادات والمصاريف

عند الإعتراف الأولي– أرباح أو خسائر "اليوم الأول". وبشكل عام، يتم إستخدام أساس القياس نفسه في كل من الإعتراف الأولي واللاحق– ويتم تحديد متطلبات كل إعتراف بطريقة مختلفة من أجل المساعدة على الفهم.

إستنتاج١٢.٧ استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، عموماً، أن نفس الإعتبارات تنطبق على القياس الأولي واللاحق. وتبعاً لذلك، يُطبّق النقاش الوارد في هذا الفصل على كلتا الحالتين.

قيم الدخول والخروج: قيمة الإستخدام

إستنتاج١٣.٧ يمكن تصنيف أسس القياس وفقاً لما إذا كانت توفر منظور خاص بالدخول أو الخروج. وكما نوقش في الفقرة ٨.٧، تعكس قيم الدخول تكلفة الشراء وتعكس قيم الخروج إما:

- المنافع الإقتصادية من البيع الفوري؛ أو
- المبلغ الذي سيُستمد من الأصل من إستخدامه وبيعه لاحقا.

ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الوعي حول ما إذا كان أساس القياس هو قيمة دخول أو خروج هو أمر مفيد في تحديد أساس القياس الذي يلبي هدف القياس بأفضل شكل.

إستنتاج١٤.٧ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تُصنف قيمة الإستخدام كقيمة دخول أو قيمة خروج. وفيما يخص الأصول المولدة للنقد، تشمل قيمة الإستخدام نموذجا للتدفقات النقدية المخصومة بإستخدام التدفقات النقدية المتوقعة من بيع السلع والخدمات. وبالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، تستعمل قيمة الإستخدام تكلفة الإستبدال كبديل– حيث تعتبر تكلفة الإستبدال هي قيمة دخول. وقد دفع هذا البعض للتعبير عن وجهة نظر مفادها أنه بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد تنطوي قيمة الإستخدام على منظور دخول أثناء إستخدام الأصل ومنظور خروج عند بيعه – وإن عدم الإشارة في هذا الرأي إلى أن قيمة الإستخدام تشمل كلا منظوري الدخول والخروج لا يعكس ظروف القطاع العام. يعترف المجلس بهذا الرأي، لكنه لا يعتقد بأن إستخدام تكلفة الإستبدال كبديل لاحتساب قيمة الإستخدام يعني أن قيمة الإستخدام تصبح قيمة دخول. لذلك استنتج المجلس بأن قيمة الإستخدام هي قيمة خروج لكل من الأصول المولدة للنقد وغير المولدة للنقد.

أسس قياس الأصول

التكلفة التاريخية

إستنتاج١٥.٧ التكلفة التاريخية هي أساس قياس مطبق على نطاق واسع في العديد من الإختصاصات. وقد دعم العديد من المجاوبين على الورقة الإستشارية ومسودة العرض الإستخدام الواسع والمستمر للتكلفة التاريخية كأساس للقياس، إلى جانب أسس قياس أخرى في الغالب. وقد أيدوا هذا الرأي

بالرجوع إلى هدف المساءلة وسهولة فهم التكلفة التاريخية وإمكانية التحقق منها. كما أشاروا أيضاً أنه، بسبب اعتماد التكلفة التاريخية على نطاق واسع إلى جانب أسس قياس أخرى، فإن إستخدامها المستمر يتجنب التكاليف التي قد تنشأ إذا كانت المراجعة المستقبلية لمعيار حالي يتطلب أو يجيز التكلفة التاريخية سوف تشترط إستخدام أساس قياس مختلف.

إستنتاج١٦.٧ اعتبر بعض المجاوبون بأن معلومات التكلفة التاريخية توفر أساسا ذي أهمية كبيرة للإبلاغ عن تكلفة الخدمات لأن العلاقة بين التكلفة التاريخية والمعاملات التي تُنفذ بالفعل من قبل المنشأة هي علاقة مهمة بشكل خاص لتقييم المساءلة. وتحديداً، توفر التكلفة التاريخية معلومات بإمكان مقدمي الموارد إستخدامها لتقييم عدالة الضرائب التي تم تقييمها، أو كيفية إستخدام الموارد التي ساهمت بخلاف ذلك في فترة إعداد التقارير.

إستنتاج١٧.٧ يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من الملائم، في العديد من السياقات، تقديم معلومات عن المعاملات التي تُنفّذ فعليا من قبل المنشأة، ويقّر بأن المستخدمين تعنيهم تكلفة الخدمات على أساس المعاملات الفعلية. توفر التكلفة التاريخية معلومات عن الخدمات المكلفة فعلا في فترة إعداد التقارير، وليس ما ستكون كلفتها في المستقبل؛ ويمكن لقرارات التسعير القائمة على أساس معلومات التكلفة التاريخية أن تعزز العدالة لمستهلكي الخدمات.

إستنتاج١٨.٧ اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بوجهات نظر أولئك الذين يعتبرون أن إستخدام التكلفة التاريخية يسهل مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة. ويقّر المجلس بأن الموازنات في الغالب يتم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية وحيث يكون هذا هو الحال تعزز التكلفة التاريخية المقارنة مع الموازنة.

إستنتاج١٩.٧ أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً برأي مخالف: بأن تقييم والإبلاغ عن تكلفة تقديم الخدمات من حيث القيمة التي تم التنازل عنها من أجل تقديم تلك الخدمات يوفر معلومات مفيدة لأغراض صنع القرار وأغراض المساءلة. ولأن التكلفة التاريخية لا تعكس قيمة الأصول في وقت إستهلاكها، فإنها لا توفر معلومات عن تلك القيمة في الظروف التي يكون فيها تأثير التغيرات في الأسعار هو تأثير كبير. وقد استنتج المجلس أنه من المهم أن يستجيب إطار المفاهيم لهذه الآراء المتضاربة.

القيمة السوقية والقيمة العادلة

إستنتاج٢٠.٧ لم تقترح مسودة العرض القيمة العادلة كأساس للقياس. بل اقترحت القيمة السوقية، التي تم تعريفها بنفس الطريقة التي تم فيها تعريف القيمة العادلة في إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في وقت صياغة إطار المفاهيم. وقد اعترض عدد من المجاوبين على إغفال القيمة العادلة كأساس للقياس. وأشاروا إلى أن القيمة العادلة هي أساس قياس تم تعريفه وإستخدامه في تحديد متطلبات القياس من قبل العديد من واضعي المعايير العالميين والوطنيين وأن تعريف القيمة العادلة كان يُستخدم على نطاق واسع في إصدارات ومطبوعات المجلس. واعتبر الكثير من داعمي

القيمة العادلة بأن التعريف ينبغي أن يكون عبارة عن قيمة خروج على النحو المحدد في المعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية.[١٧]

إستنتاج٢١.٧ كان الأساس المنطقي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وراء المنهج المقترح في مسودة العرض هو أن القيمة العادلة مماثلة للقيمة السوقية وأن إدراج كلا أساسي القياس يمكن أن يكون أمراً مربكاً لمستخدمي البيانات المالية. وأشار المجلس أيضاً بأن القيمة العادلة في المعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية هي قيمة خروج بشكل صريح – على عكس تعريف القيمة العادلة في إصدارات المجلس في وقت صياغة إطار المفاهيم. لذلك، فإن أهمية القيمة العادلة في القطاع العام من المرجح أن تقتصر بشكل رئيسي على توفير المعلومات حول القدرة المالية، وليس توفير المعلومات حول القدرة التشغيلية وتكلفة الخدمات. وبالإضافة إلى ذلك، تعتبر تكلفة الإستبدال في هذا الفصل أساس قياس بحد ذاته، وليس أسلوب تقييم لتحديد القيمة العادلة.

إستنتاج٢٢.٧ إن العديد من الأصول في القطاع العام هي أصول متخصصة لذلك فإن الفروقات في أسعار الدخول والخروج كبيرة. وحيث يوفر الأصل خدمات مستقبلية أو منافع إقتصادية بقيمة أكبر من سعر الخروج الخاص به، فإن المقياس الذي يعكس قيم الخروج ليس هو الأساس الأكثر ملاءمة. وحين يكون السبيل الأكثر كفاءة من حيث إستخدام الموارد هو بيع الأصل– ولأن قيمة الخدمات التي سوف يقدمها أو التدفقات النقدية المتوقعة من الإستخدام ليست كبيرة بمقدار القيمة واجبة القبض من البيع، فمن المرجح أن يكون أساس القياس الأكثر ملائمة هو سعر البيع الصافي، الذي يعكس تكاليف البيع، وعلى الرغم أنه من المحتمل أن يستند إلى أدلة السوق، إلا أنه لا يفترض وجود سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة.

إستنتاج٢٣.٧ عند بحث مزايا القيمة العادلة كأساس للقياس، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن القيمة العادلة توفر أساسا ملائما لتقييم العائد المالي. وحيث يتم بيان الأصول بالقيمة العادلة، يمكن تقييم الأداء المالي في سياق العائد المشمول ضمناً في القيمة السوقية. ومع ذلك، لا يتم تنفيذ أنشطة القطاع العام عموما خارج بهدف الحصول على عائد مالي، وبالتالي فإن أهمية تقييم مثل هذا العائد هي أهمية محدودة.

إستنتاج٢٤.٧ خلال استكمال الفصل الخاص بالقياس، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ثلاثة خيارات رئيسية في التعامل مع هذا الموضوع:

- اعتماد تعريف القيمة العادلة المبني على أساس قيمة الخروج؛
- الإبقاء على تعريف القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قبل وضع إطار المفاهيم؛ أو
- دمج القيمة السوقية، بدلا من القيمة العادلة، كأساس للقياس كما هو مقترح في مسودة العرض.

إستنتاج٢٥.٧ إن اعتماد تعريف القيمة العادلة المبني على أساس قيمة الخروج يعني إستخدام تعريف لا يتوافق بشكل جيد مع أهداف معظم منشآت القطاع العام – وهي تقديم الخدمات بدلا من توليد التدفقات النقدية. ومن المشكوك فيه ما إذا كانت المقاييس القائمة على أساس قيمة الخروج توفر معلومات

[١٧] يوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣ "قياس القيمة العادلة" تعريفاً للقيمة العادلة.

ذات صلة للعديد من الأصول المحتفظ بها فيما يخص قدرتها التشغيلية والإلتزامات التي ليس من الممكن فيها نقل الإلتزام.

إستنتاج٢٦.٧ إن دمج التعريف الحالي للقيمة العادلة الذي وضعه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو دمج نسخة معدلة قليلا من ذلك التعريف ضمن إطار المفاهيم يعني أنه يوجد لدى اثنين من الجهات العالمية لوضع المعايير تعريفات نظرية مختلفة لنفس المصطلح.

إستنتاج٢٧.٧ أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن عدم دمج القيمة العادلة كأساس للقياس سيكون له آثار على الإصدارات القائمة للمجلس في الوقت الذي تم فيه استكمال إطار المفاهيم، لأن العديد من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أوردت القيمة العادلة ضمن متطلبات أو خيارات القياس.

إستنتاج٢٨.٧ استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عموما أنه بدلا من تضمين تعريف القيمة العادلة المبني على أساس قيمة الخروج أو تعريف القيمة العادلة الخاص بالقطاع العام، ينبغي أن يورد إطار المفاهيم القيمة السوقية كأساس للقياس بدلا من القيمة العادلة. ويعتبر المجلس أن القيمة العادلة هي نموذج لتمثيل نتائج قياس محددة. وقد ينفذ المجلس مزيدا من العمل على مستوى المعايير لتوضيح كيفية انسجام أسس القياس في هذا الفصل مع القيمة العادلة، حسبما طُبقت في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تكلفة الإستبدال وسعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام

إستنتاج٢٩.٧ ولأن هدف منشآت القطاع العام هو تقديم الخدمات، ضمن المعاملات غير التبادلية في الغالب، وليس جني الأرباح، فإنه يتم امتلاك العديد من الأصول غير المالية للأغراض التشغيلية. وعلاوة على ذلك، تعتبر العديد من هذه الأصول هي أصول متخصصة وليس من المرجح أن يتم شراؤها أو بيعها في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة. تسهل القيمة السوقية تقييم القدرة المالية والقدرة التشغيلية حين لا تكون الأصول التشغيلية هي أصول متخصصة ويتم تداولها في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة. ومع ذلك، تعّد أسس القياس الحالية بإستثناء القيمة السوقية ضرورية من أجل توفير معلومات مفيدة عن تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية حين تكون الأصول متخصصة وتكون المعلومات القائمة على أساس السوق محدودة.

إستنتاج٣٠.٧ عند تقييم أسس القياس التي توفر المعلومات الأكثر نفعا عن الأصول التشغيلية المتخصصة، سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لإيجاد أساس يعكس التقديم المستمر للسلع والخدمات من قبل منشآت القطاع العام. والأساس الأنسب لتلك الأصول هو الذي يقدم معلومات عن تكلفة إمكانيات الخدمة التي تعزى إلى الأصل.

إستنتاج٣١.٧ اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تكلفة إعادة الإنتاج كأساس قياس محتمل. وتعد تكلفة إعادة الإنتاج تكلفة سهلة الفهم. لكنها تعكس تكلفة الحصول على أصل مطابق، بدلا من تكلفة إستبدال إمكانيات الخدمة التي يوفرها الأصل. لذلك، قد تعكس تكلفة إعادة الإنتاج سمات الأصول التي لم تعد تخدم أي غرض إقتصادي ويؤدي إستخدامها إلى المبالغة في قيمة الأصل. تتجنب تكلفة الإستبدال هذه المخاطر لأنها تقوم على أساس التكلفة الإقتصادية اللازمة للمنشأة لإستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل. وفي حين أقّر المجلس بأن احتساب تكلفة الإستبدال قد يكون في بعض الحالات أمرا معقدا وينطوي على أحكام ذاتية،

إلا أنه استنتج بأن تكلفة الإستبدال هي أساس قياس القيمة الحالية الذي غالبا ما يلبي هدف القياس بأفضل شكل ويحقق الخصائص النوعية. وأقّر المجلس بأن الإرشادات ستكون ضرورية على مستوى المعايير بخصوص منهج تنفيذ تكلفة الإستبدال.

إستنتاج٣٢.٧ اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تكلفة الإستبدال لن تكون دائما هي أساس القياس المناسب للأصول التشغيلية المتخصصة. فقد تكون هناك ظروف تقرر فيها المنشأة أنها لم تعد تنوي الإستمرار في تشغيل الأصل. في مثل هذه الظروف، لا تعتبر تكلفة الإستبدال أساس قياس مفيد، لأنه من غير المعقول أن تقوم المنشأة بإستبدال إمكانيات الخدمة التي يوفرها الأصل. لذلك بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أساس القياس المناسب في هذه الظروف. وفي ظل هذه الظروف، يكون أساس القياس الخاص بالمنشأة الذي يعكس القيود المفروضة على البيع ويوفر قيمة الخروج هو الأساس الأكثر ملاءمة. وقد استنتج المجلس بأن سعر البيع الصافي يلبي هدف القياس بأفضل شكل. لذلك يتم دمج سعر البيع الصافي كأساس للقياس ضمن هذا الفصل. يوفر سعر البيع الصافي أيضاً معلومات تلبي هدف القياس، حيث يتوجب على المنشأة تعاقديا، أو ضمن ترتيب ملزم، بيع الأصل بأقل من القيمة السوقية، ربما من أجل تحقيق هدف إجتماعي أو سياسي.

إستنتاج٣٣.٧ من أجل تقديم تحليل كامل للظروف التي تعمل بموجبها منشآت القطاع العام، بحث أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الوضع الذي يكون فيه من غير المعقول للمنشأة السعي إلى إستبدال إمكانيات الخدمة المجسدة في الأصل، لكنه من المنطقي أكثر للمنشأة أن تستمر في تشغيل الأصل بدلا من بيعه على الفور. تتضمن قيمة الإستخدام التدفقات النقدية أو إمكانيات الخدمة من التشغيل المستمر للأصل وعوائد البيع. لذلك استنتج المجلس أنه ينبغي إدراج قيمة الإستخدام كأساس قياس محتمل. وأقّر المجلس بأن أساس القياس هذا ليس من السهل تطبيقه في سياق عدم توليد النقد، وأنه قد يكون من الضروري عند تحديد قيمة الإستخدام أن تُستعمل تكلفة الإستبدال كبديل.

نموذج القيمة العادلة

إستنتاج٣٤.٧ وكما هو مبين في الفقرة إستنتاج ٢٠.٧، لم تقترح مسودة العرض القيمة العادلة كأساس للقياس بحد ذاتها. لكنها اقترحت نموذج قياس القيمة العادلة كوسيلة لتقدير مقياس معين في الحالة التي يُحدد فيها أن القيمة السوقية هي أساس القياس المناسب، لكن السوق غير نشط أو غير مفتوح أو منظم بطريقة أخرى.

إستنتاج٣٥.٧ أيّد أقلية من المجاوبين على مسودة العرض نموذج قياس القيمة العادلة. وقد اعتقد بعض هؤلاء المجاوبون بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن يقدم تفاصيلا أكثر عن تطبيقه. في حين أيّد آخرون النموذج، لكنهم أشاروا بأن نموذج القياس المفصّل سيكون غير مناسب لإطار المفاهيم – وارتأى بعض هؤلاء المجاوبون أنه ينبغي معالجته كأسلوب تقدير على مستوى المعايير. عبّر العديد من المجاوبين عن رأي مفاده بأن القيمة العادلة ينبغي اقتراحها كأساس مستقل للقياس بإستخدام التعريف الوارد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما أراد البعض الآخر مزيدا من التفاصيل حول مناهج تقدير القيمة العادلة لدعم

تبنيها كأساس للقياس. وفي المقابل، أعرب مجاوبون آخرون عن رأي مفاده بأن القيمة العادلة هي قيمة غير مناسبة للقطاع العام.

إستنتاج٣٦.٧ اقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بآراء أولئك الذين اعتبروا نموذج القيمة العادلة مستوى متدني جدا لإطار المفاهيم. وأقّر المجلس أيضاً بوجهة نظر هؤلاء المجاوبون الذين شعروا بأن عدم تحديد القيمة العادلة كأساس للقياس، لكن إعادة استحداث القيمة العادلة من خلال النموذج كان أمراً مربكاً. لذلك قرر المجلس عدم إدراج نموذج القيمة العادلة في الفصل الأخير.

نموذج قيمة الفقدان

إستنتاج٣٧.٧ ناقشت الورقة الإستشارية نموذج قيمة الفقدان كمبرر منطقي لاختيار أساس القيمة الحالية. وأبدى بعض المجاوبون تحفظات معينة – وتحديدا أن النموذج مكلّف ويفرض عبئاً غير متناسب على المعدّين الذين ينبغي عليهم بحث ثلاث أسس قياس محتملة لكل أصل يتم الإبلاغ عنه. كما اعتبر العديد من المجاوبين أيضاً أنه أمر معقد للغاية. وتم إبداء رأي مفاده أن نموذج قيمة الفقدان يبالغ جداً في الخاصية النوعية المتمثلة في الملائمة ويتجاهل الخصائص النوعية الأخرى.

إستنتاج٣٨.٧ على الرغم من إعتراف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه تم اعتماد نموذج قيمة الفقدان بنجاح في بعض الإختصاصات، إلا أنه أقّر بتلك التحفظات بصورة كاملة أو جزئية. لذلك قام المجلس بإدراج نموذج قيمة الفقدان ضمن مسودة العرض كطريقة طوعية للاختيار بين تكلفة الإستبدال وسعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام حيث يتقرر إستخدام أساس القياس الحالي، لكن لا يمكن تحديد الأساس المناسب بالرجوع إلى أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية.

إستنتاج٣٩.٧ على الرغم من الدعم الكبير الذي أبدته أقلية من المجاوبين على مسودة العرض لنموذج قيمة الفقدان، إلا أن العديد من المجاوبين استمروا في إبداء تحفظاتهم حيال تعقيد النموذج. كما اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالغموض الفني في نموذج قيمة الفقدان– فإذا كان سعر البيع الصافي أعلى من تكلفة الإستبدال، يمكن أن يشار إلى فرصة للتطوير وينبغي تزويد المستخدمين بهذه المعلومات، التي لا يمكن أن يوفرها نموذج قيمة الفقدان. ونظرا لهذه العوامل، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم إدراج نموذج قيمة الفقدان ضمن إطار المفاهيم. ومع ذلك، تم الإبقاء على بعض الأفكار التي قدمها النموذج في تحليله للعلاقة بين تكلفة الإستبدال وسعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام– على سبيل المثال، أنه من غير المناسب قياس الأصل بتكلفة الإستبدال إذا كان سعر البيع الصافي أو قيمة الإستخدام أقل من تكلفة الإستبدال.

القيم الرمزية

إستنتاج٤٠.٧ في بعض الإختصاصات، يتم الإعتراف ببعض الأصول في بيان المركز المالي بقيم رمزية، وعادةً ما يكون بوحدة واحدة من عملة العرض. ويتم تبني هذه المعالجة من أجل الإعتراف بالأصول في متن بيان المركز المالي عندما يكون من الصعب الحصول على

تقييم معين. ويعتقد أنصار القيم الرمزية بأنها توفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية وتسهل الربط بين إدارة الأصول وعمليات المحاسبة.

إستنتاج٤١.٧ يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذا المنهج يهدف إلى توفير معلومات مفيدة. ومع ذلك، تبنى غالبية أعضاء المجلس رأيا مفاده بأن القيم الرمزية لا تلبي هدف القياس، لأنها لا توفر معلومات ذات صلة عن القدرة المالية أو القدرة التشغيلية أو تكلفة الخدمات. استنتج غالبية أعضاء المجلس أن قرار الإعتراف ببند معين كأصل ينبغي اتخاذه بعد تقييم ما إذا كان البند يستوفي تعريف الأصل ومعايير الإعتراف في الفصل ٥ "*عناصر في البيانات المالية*"، والفصل ٦ "*الإعتراف في البيانات المالية*". أقّر المجلس أيضاً أنه في الحالات التي يكون فيها من المستحيل أو من المكلّف للغاية الحصول على تقييم معين، من المهم دراسة المعلومات التي يتم توفيرها من خلال الإفصاحات بعناية على مستوى المعايير.

أسس قياس الإلتزامات

سعر الإفتراض وتكلفة الإعفاء

إستنتاج٤٢.٧ اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بآراء أولئك الذين أشاروا أنه مع تقديم العديد من الخدمات من قبل منشآت القطاع العام في المعاملات غير التبادلية، لن يكون هناك في الغالب سعر إفتراض. وأقّر المجلس بأن الظروف التي يحقق فيها سعر الإفتراض هدف القياس هي ظروف محدودة. ومع ذلك، فإن تعهدات التأمين والتعهدات المماثلة، مثل الضمانات المالية، هي عبارة عن إلتزامات حيث يمكن أن يوفر سعر الإفتراض معلومات ملائمة وذات تمثيل صادق. في مثل هذه الحالات، يمكن إعادة تقييم الإلتزامات بسعر الإفتراض لبيان التغيرات في علاوات المخاطر بعد الإعتراف الأولي.

إستنتاج٤٣.٧ شكك أيضاً بعض المجاوبين على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي إدراج تكلفة الإعفاء. واعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في الكثير من الحالات في القطاع العام، لا سيما في المعاملات غير التبادلية، من غير المرجح وجود تكلفة إعفاء، لأنه لن يكون هناك طرف خارجي على استعداد لقبول نقل الإلتزام من المدين مقابل مبلغ محدد. حتى وإن كان من الممكن تحديد تكلفة الإعفاء، من غير المرجح أن يقبل الطرف الخارجي بمبلغ أقل من تكلفة الإنجاز في التسوية. لذلك، من المرجح أن يتم قياس الإلتزامات الناشئة عن المعاملات غير التبادلية بتكلفة الإنجاز، وسيكون هذا في الغالب أساس القياس الوحيد العملي والملائم. ومع ذلك، قرر المجلس الإبقاء على سعر الإفتراض وتكلفة الإعفاء كأسس قياس في إطار المفاهيم إذ أن هناك ظروف محدودة تحقق فيها هذه الأسس هدف القياس.

مواضيع أخرى

إستنتاج٧.٤٤ سعت الورقة الإستشارية للحصول على وجهات نظر المجاوبين في المسألتين التاليتين المتعلقتين بالقياس:

- معالجة مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة والتغيرات في القيمة التي تعزى إلى التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة؛ و
- ما إذا كان قياس الأصل ينبغي أن يعكس فقط إمكانيات الخدمة المتعلقة بإستخدامه الحالي، أو ما إذا كان قياس الأصل ينبغي أن يتضمن القيمة الإضافية المتعلقة بإستخدامها البديل المحتمل.

إستنتاج٧.٤٥ اعتبر غالبية المجاوبون الذين علّقوا على هذه المواضيع بأنه قد تم معالجتها بشكل مناسب على مستوى المعايير وليس في إطار المفاهيم. واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع هذا الرأي، وتبعا لذلك لم تُعالج هذه المواضيع في إطار المفاهيم. وأشار المجلس أنه عندما يتم إستخدام القيمة السوقية لقياس الإلتزام فإنه من الضروري البحث في معالجة مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة.

الفصل ٨: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	٨.٨-١.٨
العرض	٨.٨-٤.٨
اختيار المعلومات	٣٥.٨-٩.٨
إختيار المعلومات- طبيعة المعلومات	١٤.٨-١١.٨
إختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها	٢٤.٨-١٥.٨
المبادئ المطبقة على إختيار المعلومات	٣٥.٨-٢٥.٨
موقع المعلومات	٤٤.٨-٣٦.٨
مبادئ توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة	٤٠.٨-٣٨.٨
المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير معين	٤٤.٨-٤١.٨
تنظيم المعلومات	٦٤.٨-٤٥.٨
طبيعة المعلومات ذات الصلة بالتنظيم	٥٣.٨-٤٧.٨
المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات	٦٤.٨-٥٤.٨
أساس الإستنتاجات	

مقدمة

١.٨ يوضح هذا الفصل المفاهيم التي تُطبق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك البيانات المالية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى (المنشآت).

٢.٨ يرتبط العرض بالفصول ١-٤، وتؤثر كل من أهداف التقارير المالية وإحتياجات المستخدمين والخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والمنشأة المعدّة للتقارير على قرارات العرض. وفيما يخص المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية، يرتبط العرض أيضا بتعريفات العناصر ومعايير الإعتراف وأسس القياس المحددة في الفصول ٥-٧، على سبيل المثال:

- يؤثر تعريف العناصر على البنود التي يمكن عرضها في البيانات المالية؛
- يؤثر تطبيق معايير الإعتراف على موقع المعلومات؛ و
- يؤثر اختيار أسس القياس على المعلومات المعروضة بشأن منهجيات القياس.

اللغة التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام

٣.٨ إن اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام تدعم تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وينبغي أن تعكس جميع الإصدارات المترجمة إصدار اللغة الأصلية بدقة وأمانة. وتتاح النسخة المترجمة لتلبية إحتياجات المستخدمين مع الإشارة إلى:

- المتطلبات القانونية في إختصاص المنشأة؛ و
- تكاليف وفوائد الترجمة.

العرض

٤.٨ إن العرض هو اختيار المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام وموقعها وتنظيمها.

٥.٨ يهدف العرض لتوفير معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتُتخذ القرارات بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات استجابةً لإحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات حول الظواهر الإقتصادية أو الظواهر الأخرى.

٦.٨ يوضح الفصل ١ أن التقارير المالية ذات الغرض العام من المرجح أن تشتمل على تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية وللمسائل المدرجة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. وبالإضافة إلى البيانات المالية، توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ذات صلة، على سبيل المثال، بتقييم أداء خدمة المنشأة واستدامة مواردها المالية.

وتسهم أهداف التقارير المالية، التي تُطبق على المجال الذي يغطيه تقرير معين، في توجيه قرارات العرض فيما يخص ذلك التقرير.

٧.٨ إن قرارات العرض يمكن:

- أن تؤدي إلى وضع تقرير مالي جديد ذي غرض عام، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير قائمة؛ أو
- أن تكون عبارة عن قرارات مفصّلة بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام.

قرارات العرض هي قرارات مترابطة

٨.٨ تعتبر القرارات بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات هي قرارات مترابطة، ومن المحتمل في الواقع أخذها بعين الإعتبار مجتمعةً. وقد يكون لمبلغ أو نوع المعلومات المختارة آثار معينة على ما إذا كان يتم تضمينها في تقرير منفصل أو تنظيمها في جداول منفصلة. تركز الأجزاء الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.

إختيار المعلومات

٩.٨ تتناول القرارات بشأن اختيار المعلومات ماهية المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها:

- في البيانات المالية؛ و
- في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج البيانات المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

١٠.٨ وكما يوضح الفصل ٢ *"أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام"*، تتلخص أهداف التقارير المالية في توفير معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض صنع القرار والمساءلة. ويصف الفصل ٢ أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويساعد ذلك الوصف في توجيه القرارات المتعلقة بما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع محددة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التي سيتم عرضها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك البيانات المالية والتقارير الأخرى.

اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات

طبيعة المعلومات في البيانات المالية

١١.٨ إن إحتياجات المستخدمين من المعلومات التي تم تحديدها في الفصل ٢ تدعم اختيار المعلومات فيما يخص البيانات المالية. وتشمل تلك الإحتياجات المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة من أجل:

- تمكين المستخدمين من تحديد موارد المنشأة ومطالباتها في تلك الموارد في تاريخ إعداد التقارير؛

- الإبلاغ عن تقييم مسائل معينة مثل ما إذا كانت المنشأة قد استملكت الموارد بصورة إقتصادية، واستخدمتها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهدافها في تقديم خدماتها؛ و
- الإبلاغ عن تقييم الأداء المالي وسيولة المنشأة وملاءتها.

١٢.٨ يمكن أن توفر البيانات المالية أيضا معلومات تساعد المستخدمين في تقييم مدى:

- تحقيق المنشأة لأهدافها المالية؛
- امتثال الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية والنتائج المالية الخاصة بالمنشأة للموازنات المعتمدة؛ و
- إلتزام المنشأة بالتشريعات ذات الصلة أو سلطة أخرى تنظم جمع وإستخدام الأموال العامة.

١٣.٨ لا تورد البيانات المالية معلومات شاملة عن أداء الخدمة الخاص بالمنشأة. لكن المعلومات الواردة في البيانات المالية قد توفر معلومات ذات صلة بالجوانب المالية من أداء الخدمة مثل معلومات عن:

- الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية المتعلقة الخدمات؛ و
- الأصول والإلتزامات التي تشكل أساساً مفيداً لتقييم المستخدمين، على سبيل المثال، للقدرة التشغيلية للمنشأة أو المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر على تقديم الخدمات.

١٤.٨ تعرض التقارير الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية إلى جانب البيانات المالية. يمكن أن تشمل هذه المعلومات، على سبيل المثال، ما يلي:

- معلومات حول استدامة الأمور المالية العامة للمنشأة؛
- مناقشة البيانات المالية وتحليلها؛ أو
- معلومات عن أداء الخدمة.

اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها

١٥.٨ يتم اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتنقل المعلومات المختارة لعرضها رسائل رئيسية ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التي سوف تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يعتبر الإفصاح بديلاً عن العرض.

١٦.٨ ينبغي إحتياج تجنب تكرار المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. ومع ذلك، يمكن عرض والإفصاح عن نفس المعلومات. على سبيل المثال، يمكن تكرار إجمالي معين معروض في متن البيانات المالية ضمن الإيضاحات، حيث توفر الإيضاحات تصنيفا للإجمالي المعروض. وبصورة مماثلة، يمكن عرض نفس المعلومات في تقارير مالية مختلفة ذات غرض عام من أجل معالجة أهدافها المختلفة.

المعلومات المختارة لعرضها

١٧.٨ يتضمن كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام رسائل رئيسية يتم الإبلاغ عنها، بحيث يتضمن كل تقرير المعلومات المعروضة. يتم الحفاظ على المعلومات المعروضة وفق مستوى موجز وسهل الفهم، بحيث يكون بإمكان المستخدمين أن يركزوا على الرسائل الرئيسية المعروضة وأن لا ينشغلوا بالتفاصيل التي يمكن أن تحجب تلك الرسائل بطريقة أخرى. وتُعرض المعلومات الظاهرة بشكل بارز بإستخدام أساليب عرض مناسبة مثل وضع العلامات الواضحة والحدود والجداول والرسوم البيانية.

١٨.٨ توفر البنود المعروضة في متن البيانات المالية معلومات حول مسائل معينة مثل المركز المالي للمنشأة المعدّة للتقارير والأداء المالي والتدفقات النقدية.

١٩.٨ إن تقييم ما إذا كان البند يستوفي معايير الإعتراف هو أحد الآليات الرئيسية في تحديد ما إذا كان يتم عرض المعلومات في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي و/أو ما إذا يتم الإفصاح عنها إما في الإيضاحات أو في أي مكان آخر ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام. في حالات أخرى، على سبيل المثال بيان التدفقات النقدية، تدعم أيضا المعلومات المعروضة تحقيق أهداف التقارير المالية.

٢٠.٨ إن وضع المتطلبات المتعلقة بعرض بنود السطر والمجاميع ينطوي على تحقيق التوازن في توحيد المعلومات المعروضة، مما يسهل قابلية الفهم، مع معلومات تُصمم تحديدا للعوامل الخاصة بالمنشأة. ويتلخص الهدف من متطلبات العرض الموحدة والمعلومات الخاصة بالمنشأة في التأكد من إتاحة المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع المنشآت، مع السماح بعرض المعلومات التي تعكس طبيعة وعمليات منشآت محددة.

المعلومات المختارة للإفصاح عنها

٢١.٨ من المرجح أن تشتمل المعلومات المفصح عنها على ما يلي:

- أساس المعلومات المعروضة، مثل السياسات أو المنهجيات المطبقة؛
- تجزئة المعلومات المعروضة؛ و
- البنود التي تشترك في بعض وليس جميع جوانب المعلومات المعروضة– على سبيل المثال الإفصاحات حول البنود التي تلبي بعض، ولكن ليس جميع، خصائص تعريف العنصر[١٨] أو الإفصاحات حول البنود التي تلبي تعريف العنصر، ولكن ليس معيار الإعتراف.

٢٢.٨ يسهم مستوى التفاصيل التي تقدمها المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن تكون مفرطة. وتعتبر المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

---

[١٨] يوضح الفصل ٥ *" العناصر في البيانات المالية "* بأن الموارد والتعهدات الأخرى التي لا تلبي تعريف العناصر يمكن الاعتراف بها من أجل المساهمة في تحقيق أهداف التقارير المالية.

٢٣.٨ إن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية:

- ضرورية بالنسبة لفهم المستخدم للبيانات المالية؛
- توفر معلومات تعرض البيانات المالية في سياق المنشأة وبيئتها التشغيلية؛ و
- يكون لها إحتياج علاقة واضحة وقابلة للإثبات مع المعلومات المعروضة في متن البيان المالي (البيانات المالية) التي ترتبط بها.

٢٤.٨ يمكن أن تشمل أيضا المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات ما يلي:

- العوامل المتعلقة بالمنشأة التي يمكن أن تؤثر على الأحكام حول المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذات العلاقة والمنشآت الخاضعة للسيطرة أو الحصص في المنشآت الأخرى)؛
- أساس ما يتم عرضه (على سبيل المثال، معلومات حول السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك أساليب القياس وشكوك القياس حيث أمكن)؛
- تجزئة المبالغ المعروضة في متن البيانات (على سبيل المثال، تصنيف الممتلكات والمصانع والمعدات إلى فئات مختلفة)؛
- البنود التي لا تلبي تعريف العنصر أو معايير الإعتراف، لكنها مهمة لفهم الوضع المالي للمنشأة والقدرة على تقديم الخدمات – على سبيل المثال، المعلومات حول الأحداث والظروف، التي يمكن أن تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة، بما في ذلك طبيعتها، والآثار المحتملة على التدفقات النقدية أو إمكانيات الخدمة، واحتمالات الحدوث، والحساسيات تجاه التغيرات في الظروف؛ و
- المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات الأساسية التي تؤثر على المجاميع المعروضة.

المبادئ المطبقة على اختيار المعلومات

٢٥.٨ تشمل القرارات حول تحديد إحتياجات المعلومات التي يتوجب عرضها والإفصاح عنها أخذ التالي بعين الإعتبار:

- أهداف التقارير المالية؛
- الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- الظواهر الإقتصادية ذات الصلة أو الظواهر الأخرى التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.

٢٦.٨ يؤدي اختيار المعلومات إلى معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، عند تطبيقها على المجال الذي يغطيه تقرير محدد، ويوفر مستوى مناسب من التفاصيل. تتضمن القرارات المتعلقة باختيار المعلومات تحديد أولوية المعلومات وتلخيصها. يتجنب اختيار المعلومات الحمل الزائد من المعلومات الذي يحّد من سهولة الفهم. إذ أن وجود الكثير من المعلومات قد يجعل من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسية، ويقوض بالتالي من تحقيق أهداف التقارير المالية.

٢٧.٨ يكون المعدّون، الذين يطبقون البيانات وأحكامهم المهنية، مسؤولون عن ضمان توفير المعلومات التي تلبي أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام التي يقومون بإعدادها.

٢٨.٨ تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. إذ تتم مراجعة المعلومات التي يتم تحديدها للاختيار المحتمل عند وضعها ودراسة عرضها، مع إشارة خاصة إلى ملائمتها وأهميتها وتكاليفها ومنافعها، على الرغم من تطبيق كافة الخصائص النوعية والقيود على القرارات بشأن اختيار المعلومات. وقد تتطلب القرارات السابقة إعادة النظر فيها لأن المعلومات الجديدة قد تجعل متطلبات المعلومات القائمة زائدة عن الحاجة ويترتب على ذلك أن تلك البنود لن تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو القيود.

٢٩.٨ تُعرض جميع المعاملات والأحداث الهامة والبنود الأخرى التي يتم الإبلاغ عنها بطريقة توضح جوهرها بدلا من شكلها القانوني أو أي شكل آخر بحيث يتم تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في الملائمة وصدق التمثيل.

٣٠.٨ إن الفوائد التي تعود على المستخدمين من الحصول على المعلومات ينبغي أن تبرر التكاليف التي تتكبدها المنشآت في جمع وعرض تلك المعلومات. وعند إجراء هذا التقييم، من المهم النظر في كيفية تأثير البنود الفردية على العرض الكلي المقدم وطبيعة المعلومات المعروضة. وإن البنود التي لها فائدة محدودة عند النظر إليها بمعزل يمكن أن يكون لها فائدة أكبر بكثير في الإسهام في المجموعة الكاملة من المعلومات المعروضة.

٣١.٨ ينبغي عرض المعلومات في الوقت المناسب بما فيه الكفاية لتمكين المستخدمين من محاسبة الإدارة والإبلاغ ن قرارات المستخدمين.

٣٢.٨ يمكن أن تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى غير نظام المعلومات المالية. وتُطبق الخصائص النوعية على تلك المعلومات. ويجب أن يكون تاريخ تسليم أي من هذه المعلومات الإضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ إعداد التقارير الخاص بالبيانات المالية، بحيث تكون المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها مقدمة في الوقت المناسب.

مبادئ اختيار المعلومات لعرضها والإفصاح عنها

٣٣.٨ تُطبق القرارات بشأن العرض أو الإفصاح على كل من البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام. ويتم تطبيق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير محدد

لتوجيه عملية تحديد المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها. وينطوي تحديد المعلومات لعرضها والإفصاح عنها في تقرير محدد من التقارير المالية ذات الغرض العام على وضع:

- مبادئ التصنيف؛
- قائمة بالأنواع الواسعة من المعلومات التي يتم عرضها وقائمة مماثلة بالأنواع الواسعة من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛ و/أو
- قوائم المعلومات المحددة التي يتوجب على المعدّين عرضها أو الإفصاح عنها.

٣٤.٨ تُتخذ القرارات حول اختيار المعلومات التي سيتم عرضها والإفصاح عنها:

- بالإشارة إلى بعضها البعض بدلا من النظر إليها بمعزل؛ و
- للإبلاغ بشكل فعال عن مجموعة متكاملة من المعلومات.

٣٥.٨ تُتخذ قرارات الاختيار فيما يخص المعلومات الواردة في التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بعد النظر بعناية في العلاقة بين التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام والبيانات المالية.

موقع المعلومات

٣٦.٨ تُتخذ القرارات المتعلقة بموقع المعلومات بشأن ما يلي:

- التقرير الذي توجد فيه المعلومات؛ و
- العنصر من التقرير الذي توجد فيه المعلومات.

٣٧.٨ يؤثر موقع المعلومات على مساهمة المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى إمكانية مقارنة المعلومات. ويمكن إستخدام الموقع من أجل:

- نقل الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها مع البنود الأخرى من المعلومات؛
- نقل طبيعة المعلومات؛
- ربط البنود المختلفة من المعلومات التي تجتمع لتلبية حاجة محددة للمستخدم؛ و
- التمييز بين المعلومات التي أُختيرت لعرضها والمعلومات التي أُختيرت للإفصاح عنها.

مبادئ توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة

٣٨.٨ تتضمن العوامل المتصلة بالقرارات حول توزيع المعلومات بين البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام آخر ما يلي:

- *الطبيعة*: ما إذا كانت طبيعة المعلومات، على سبيل المثال المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية، تدعم إدراج المعلومات إما في نفس التقرير أو في تقرير مختلف من التقارير المالية ذات الغرض العام، لإعتبارات تتعلق على سبيل المثال بإمكانية المقارنة و/أو سهولة الفهم.

- *متعلق بالإختصاص*: ما إذا كانت العوامل المتعلقة بالإختصاص، مثل الأحكام القانونية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و
- *الربط*: ما إذا كان ينبغي ربط المعلومات الإضافية بشكل وثيق جدا مع المعلومات المدرجة مسبقا في تقرير موجود. وينبغي تقييم جميع الروابط القائمة بين كافة المعلومات، وليس فقط الروابط بين المعلومات الجديدة والقائمة.

٣٩.٨ تُطبق أيضاً العوامل أعلاه، التي يتم التعبير عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة حالية من المعلومات، على إعتبارات تتعلق بما إذا كان من الممكن تحسين جمع المعلومات الموجودة، والتي يتم مناقشتها في القسم الخاص بتنظيم المعلومات.

٤٠.٨ قد يكون التقرير المنفصل ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام ضرورياً في الحالات التالية:

- تحديد إحتياجات المستخدم الإضافية من المعلومات، التي لا يلبيها تقرير موجود؛ و
- إن وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام يلبي تلك الإحتياجات من المحتمل أن يحقق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من إدراج المعلومات في تقرير موجود.

المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير معين

٤١.٨ تنص الفقرة ١٧.٨ من هذا الفصل على أن المعلومات الظاهرة تُعرض بشكل بارز، بإستخدام أساليب عرض مناسبة– ويعتبر الموقع هو أحد السبل لتحقيق ذلك. ويسهم موقع المعلومات ضمن التقرير في إعطاء المعلومات المعروضة الأهمية المناسبة ويضمن عدم حجبها بالمعلومات الواسعة والأكثر تفصيلا المفصح عنها.

٤٢.٨ يسهم موقع المعلومات في البيانات المالية في الإبلاغ عن صورة مالية شاملة للمنشأة.

٤٣.٨ بالنسبة للبيانات المالية، تظهر المعلومات المعروضة في متن البيان المناسب، في حين تظهر الإفصاحات ضمن الإيضاحات. إن التمييز بين المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع يضمن إبراز تلك البنود التي ترتبط مباشرة بالإبلاغ عن مسائل معينة، مثل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، مع تقديم المزيد من المعلومات الأكثر تفصيلا من خلال الإفصاح عنها في الإيضاحات.

٤٤.٨ وفيما يخص التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام، قد توجد المعلومات المعروضة إما بشكل منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو قد توجد في نفس المجال، لكن يتم تمييزها عن المعلومات المفصح عنها وتُعطى أهمية معينة من خلال إستخدام أسلوب عرض آخر.

تنظيم المعلومات

٤٥.٨ يتناول تنظيم المعلومات ترتيب وتجميع المعلومات، والذي يتضمن قرارات بشأن:

- كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛ و
- الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

٤٦.٨ يتضمن تنظيم المعلومات مجموعة من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن إستخدام الإشارة المرجعية والجداول والرسوم البيانية والعناوين والأرقام وترتيب البنود ضمن عنصر معين من التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بتنظيم البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من قبل المستخدمين.

طبيعة المعلومات ذات الصلة بالتنظيم

٤٧.٨ تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات ما يلي:

- العلاقات الهامة بين المعلومات؛ و
- ما إذا كانت المعلومات هي للعرض أو الإفصاح.

أنواع العلاقات

٤٨.٨ تشمل العلاقات الهامة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- التعزيز؛
- التشابه؛ و
- الغرض المشترك.

٤٩.٨ التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات الموجودة في مكان واحد من التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال المعلومات المقدمة في مكان آخر. على سبيل المثال، تعزز الموازنة والمعلومات المستقبلية والمعلومات حول أداء الخدمة من المعلومات الواردة في البيانات المالية. ويمكن إستخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. ويمكن أن تعزز الروابط إلى المعلومات الواردة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام من سهولة فهم المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

٥٠.٨ التشابه: تكون علاقة التشابه قائمة حيث تستند المعلومات الواردة في مكان معين إلى المعلومات الواردة في أي مكان آخر ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم يتم تعديل المعلومات أو تم إجراء تعديلات طفيفة نسبياً عليها. على سبيل المثال، تتضمن المعلومات حول أداء الخدمة تكلفة الخدمات، أو قيمة الأصول المستخدمة في خدمات مختلفة، ومن ثم قد يكون من المفيد إظهار مدى ارتباط تلك المجاميع مع المصاريف والأصول التي يتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية. مثال آخر هو العلاقة بين إجمالي المصاريف المبينة مقابل الموازنة وإجمالي المصاريف الواردة في بيان الأداء المالي. ويمكن للمطابقة بين مبلغين مختلفين أن تعزز من فهم المستخدمين للأمور المالية الخاصة بالمنشأة.

٥١.٨ الغرض المشترك: تكون علاقة الغرض المشترك قائمة حين تسهم المعلومات الواردة في أماكن مختلفة في تحقيق نفس الغرض. ومثال على ذلك حيث توفر البيانات والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقييم المساءلة عن الخدمات المقدمة. إن المعلومات حول (أ) التكلفة الفعلية والمقدرة للخدمات المختلفة، (ب) الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة، (ج) تقديم الخدمات المختلفة في المستقبل يمكن إدراجها في أماكن مختلفة. ولجعل العلاقة بين المعلومات في الأماكن المختلفة واضحة، قد يكون من المناسب تنظيم المعلومات عن طريق إستخدام أساليب معينة مثل العناوين المشتركة والمراجع.

٥٢.٨ قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف:

- التقارير المالية ذات الغرض العام؛
- المكونات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- الأجزاء ضمن مكوّن واحد.

تجميع المعلومات

٥٣.٨ إن العوامل الثلاثة المشار إليها في القسم الخاص باختيار المعلومات بأنها تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات– وهي الربط وطبيعة المعلومات والإعتبارات المتعلقة بالإختصاص– تنطبق أيضا على الإعتبارات الخاصة بما إذا كان يمكن تحسين جمع المعلومات الموجودة. وتراعي القرارات المتعلقة بتجميع المعلومات بصورة فعالة الروابط بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، وإلى الحد المناسب، العوامل المتعلقة بالإختصاص.

المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات

٥٤.٨ إن تنظيم المعلومات:

- يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و
- يساعد في أن تلبي المعلومات المبلغ عنها الخصائص النوعية.

٥٥.٨ إن تنظيم المعلومات:

- يساعد على ضمان أن تكون الرسائل الرئيسية سهلة الفهم؛
- يحدد بوضوح العلاقات الهامة؛
- يعطي أهمية مناسبة للمعلومات التي تنقل الرسائل الرئيسية؛ و
- يسهّل المقارنات.

٥٦.٨ يتم ربط المعلومات ذات العلاقة من خلال إستخدام عناوين متسقة و/أو ترتيب العرض و/أو وسائل أخرى ملائمة للعلاقة ونوع المعلومات. وحيث تكون الروابط توصل إلى معلومات واردة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، فإنه من المهم أن:

- تكون الروابط إلى المعلومات من المصادر الأخرى لا تقوض من تحقيق التقارير المالية ذات الغرض العام للخصائص النوعية؛ و

- يكون تاريخ صدور أي من هذه المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ إعداد التقارير الخاص بالبيانات المالية بحيث تكون المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها مقدمة في الوقت المناسب.

قابلية المقارنة

٥٧.٨ يأخذ تنظيم المعلومات بعين الإعتبار المنافع المتحققة من إتساق العرض مع مرور الوقت. ويدعم إتساق العرض قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل حصولهم على المعلومات. كما يساعد على تحقيق الخاصية النوعية المتمثلة في إمكانية المقارنة.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن البيانات المالية

٥٨.٨ عادةً ما يتم تنظيم المعلومات الظاهرة في متن البيانات المالية ضمن مجاميع رقمية ومجاميع فرعية. ويوفر تنظيمها لمحة مفيدة عن مسائل معينة مثل المركز المالي للمنشأة المعدة للتقارير وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

٥٩.٨ وفيما يخص البيانات المالية، قد توجد علاقات بين:

- المجموعات الفرعية من المبالغ المعروضة أو التغيرات في المبالغ المعروضة وأثرها على المركز المالي و/أو الأداء المالي و/أو التدفقات النقدية للمنشأة؛
- المبالغ المعروضة المختلفة في البيانات المالية المختلفة، والتي تعكس جميعها تأثير حدث خارجي مشترك، أو تُسهم مجتمعةً في فهم جانب معين من المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة؛ و
- المبالغ المعروضة والإفصاحات ذات الصلة في الإيضاحات التي توفر معلومات توضح أو يمكن أن تدعم بطريقة أخرى فهم المستخدمين للبنود المعروضة.

٦٠.٨ يشمل تنظيم المعلومات في البيانات المالية قرارات معينة بشأن:

- نوع وعدد البيانات؛
- تقسيم المجاميع إلى فئات فرعية ذات مغزى؛
- ترتيب وتجميع البنود المعروضة ضمن كل بيان؛
- تحديد المبالغ الإجمالية (المضافة والمطروحة)؛ و
- تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها في متن البيان.

٦١.٨ يتم تنظيم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود الواردة في متن البيانات المالية هي علاقات واضحة. وتعتبر الإيضاحات جزءً لا يتجزأ من البيانات المالية.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام

٦٢.٨ وكما هو الحال بالنسبة للبيانات المالية، يساعد تنظيم المعلومات في التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام في ضمان أن تكون الرسائل الرئيسية التي تنقلها المعلومات المعروضة سهلة الفهم. ومن المحتمل أن يعزز العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات الهامة من مدى تحقيق التقرير لما يلي:

- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية.

٦٣.٨ إن الربط بين المعلومات ذات العلاقة يساعد المستخدمين على إيجاد المعلومات الهامة. وتكون بعض المعلومات مفهومة أكثر عند تنظيمها في رسوم بيانية أو جداول أو نسب أو مؤشرات أداء رئيسية. يمكن تقديم معلومات أخرى بفعالية أكبر عبر اتخاذها شكلاً سردياً. ويدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للروابط القائمة بين المعلومات ضمن نفس التقرير المالي ذي الغرض العام.

٦٤.٨ يسهل تنظيم المعلومات إجراء المقارنات مثل توضيح متى تكون البنود متشابهة أو غير متشابهة. ويتم تسهيل المقارنة بين الفترات عبر تجنب التغيرات في طريقة تنظيم المعلومات لنفس المنشأة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملائمة وسهولة الفهم. كما يتم تسهيل المقارنة بين المنشآت عندما تنظم المنشآت المختلفة المعدّة للتقارير المعلومات التي تقدمها بطرق مشابهة.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إطار المفاهيم، لكنه لا يعتبر جزءاً منه.

المفاهيم المطبقة على العرض ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام

إستنتاج٨.١ يصف هذا الفصل المفاهيم التي تُطبق على العرض ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك البيانات المالية والمعلومات الإضافية التي تعزز وتكمل وتساند البيانات المالية. وخلال صياغة هذا الفصل، ناقش بعض المجاوبون على الورقة الإستشارية بعنوان *"العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام"* (الورقة الإستشارية)، ومسودة العرض بعنوان *"العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام"* (مسودة العرض)، بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن يركز حصرياً على البيانات المالية. واعتبر بعض المجاوبون الذين أيدوا المنهج المقترح الأكثر شمولا بأن المفاهيم الناتجة ينبغي أن تكون أيضا مفصّلة بشكل كافي لمعالجة قضايا تخص البيانات المالية.

إستنتاج٨.٢ يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن العرض الفعال للمعلومات في كل من البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام مهم جدا في تحقيق أهداف التقارير المالية. ويثير عرض المعلومات في التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام تحديات معينة أمام المجلس وأمام المعدّين، الأمر الذي يجعل من وضع المفاهيم القابلة للتطبيق أمراً أساسياً لتوجيه صياغة متطلبات العرض في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها. ومع ذلك، أقّر المجلس بالحاجة إلى توفير المفاهيم المفصّلة بما فيه الكفاية لتطبيقها على البيانات المالية. لذلك يصف هذا الفصل مفاهيم العرض الخاصة بجميع التقارير المالية ذات الغرض العام، ويوضح المفاهيم التي تُطبق على البيانات المالية بمزيد من الإسهاب.

العرض في البيانات المالية

إستنتاج٨.٣ تلبي التفاصيل الإضافية المقدمة حول البيانات المالية، كما ذكر أعلاه، الحاجة للتأكد من إمكانية تطبيق المفاهيم المقترحة على البيانات المالية. ومع ذلك، لا يقترح هذا الفصل عدد أو نوع البيانات المالية التي ينبغي تحديدها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها. ويقّر هذا المنهج بأن بعض المعدّين، على الصعيد الدولي، يتعاملون مع البيانات المالية "الأولية" كمتطلب أدنى، مع إتاحة قدر من المرونة للجهة المعدّة لإضافة المزيد من البيانات– على سبيل المثال، بيانات إضافية تشتمل على إلتزامات أو ديون القطاع العام– إلى البيانات المالية التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. كما أنها يتسق أيضاً مع الحاجة لتجنب الإفراط في المواصفات على مستوى إطار المفاهيم.

إستنتاج٨.٤ لا يحاول هذا الفصل أيضا تحديد قائمة بالمعلومات التي ينبغي إدراجها في البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات. وهذا يعني أن مفاهيم العرض المطبقة على البيانات المالية ستبقى ملائمة وذات صلة مع حدوث تغييرات في مجالات معينة كالتالي:

- نوع المعلومات المطلوبة لتلبية أهداف التقارير المالية بصورة وافية؛

- تكنولوجيا المعلومات المتاحة لعرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- نوع الظواهر الإقتصادية أو الظواهر الأخرى التي تعرض البيانات المالية معلومات بشأنها.

اللغة التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام

إستنتاج٥.٨ أعرب بعض المجاوبون على مسودة العرض عن رأي مفاده بأن اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام لها آثار معينة بخصوص ما إذا كانت ستدعم تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية. واستجابةً لهذه المخاوف، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذا الفصل ينبغي أن يعالج اللغة (اللغات) التي تصدر بها التقارير المالية ذات الغرض العام. وسوف تؤثر جودة أي ترجمة على فائدة التقارير المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الذين يعتمدون على تلك الترجمة. وينبغي أن تكون جودة الترجمة كافية للتأكد من أن النسخة (النسخ) المترجمة صادقة في تمثيل نسخة اللغة الأصلية. وتساعد الترجمة الصادقة المستخدمين على الحصول على نفس الفهم الذي يكتسبه المتحدث باللغة الأصلية عند قراءة النسخة باللغة الأصلية.

العرض والتقديم والإفصاح

إستنتاج٦.٨ أُقترح خلال صياغة هذا الفصل أوصاف "العرض" و"التقديم" و"الإفصاح" و"المعلومات الأساسية" و "المعلومات المساندة". وأبدى المجاوبون وجهات نظر مختلفة حول ما إذا كانت الأوصاف مناسبة. وكان هناك تأييد كبير لوصف العرض، الذي غطى اختيار وموقع وتنظيم المعلومات. واعترض بعض المجاوبون على استحداث هذه الأوصاف، لأنهم اعتبروا أن مصطلحي "العرض" و"الإفصاح" قد أُستخدما على نطاق واسع من قبل واضعي المعايير الذين قبلوا إحتياج بمعانيها. وقد أيّد بعض المجاوبون على مسودة العرض التوافق بين المصطلحات الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومصطلحات العرض فيما يخص البيانات المالية قيد التطوير من قبل المجلس ضمن مشروعه لتحديث إطار المفاهيم.

إستنتاج٧.٨ ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن وجود مصطلحات تُطبق على جميع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، وليس البيانات المالية فقط، قد يحول دون التوافق الكامل مع المصطلحات التي ترتبط فقط بالبيانات المالية. وإذا كان مصطلح "العرض" ينطبق على المعلومات التي تنقل الرسائل الرئيسية في البيانات المالية، فإن توسيع نطاق المصطلح نفسه ليشمل المعلومات الأخرى الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام يغير معنى المصطلح. ويشير مصطلح "التقديم" إلى أن المعلومات التي تنقل رسائل رئيسية يمكن اختيارها إما للبيانات المالية أو للمعلومات الأخرى المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج٨.٨ يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن التمييز بين العرض والإفصاح المستخدم في بعض الإختصاصات، حيث يُطبق العرض على عملية الإبلاغ عن المعلومات في متن بيان معين ويُطبق الإفصاح على عملية الإبلاغ عن المعلومات في الإيضاحات، هو تمييز غير مناسب لمفاهيم العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام. إن الفوارق التي تركز على البيانات المالية تعتبر ذات فائدة محدودة وقد تكون مربكة للتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام خارج البيانات المالية. وفي سياق البيانات المالية، يدعم العرض والإفصاح التمييز الواضح بين عملية الإبلاغ عن المعلومات في متن البيان المالي– العرض– وعملية الإبلاغ عن المعلومات في الإيضاحات المرفقة بالبيانات– الإفصاح. لهذه الأسباب، أبقى المجلس على أوصاف العرض والتقديم والإفصاح المقترحة في مسودة العرض مع تفسيرات منقحة.

إستنتاج٩.٨ اشتمل وصف العرض المقترح في الورقة الإستشارية على كل من ماهية العرض– اختيار وتنظيم وموقع المعلومات، وما ينبغي أن ينجزه العرض– إذ ينبغي أن يلبي أهداف التقارير المالية وإحتياجات المستخدمين، ويحقق الخصائص النوعية. وبعد مزيد من الدراسة، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الفصل بين هذين المجالين من شأنه أن يسهل بحث قضايا العرض بصورة أفضل. لذلك، يُوصف العرض بأنه اختيار وموقع وتنظيم المعلومات. وهناك أيضا وصف لما يهدف العرض إلى تحقيقه، وهو تقديم المعلومات التي تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج١٠.٨ اعتبر بعض المجاوبون أن التمييز بين المعلومات الأساسية والمساندة الذي أُقترح في الورقة الإستشارية يشير إلى أن المعلومات الواردة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية هي أقل أهمية من المعلومات الواردة في متن البيان وأنه أدى إلى نشوء تسلسل هرمي. وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يكن ينوي الإشارة إلى أن المعلومات المساندة هي أقل أهمية من المعلومات الأساسية، إلا أنه أقّر بهذه المخاوف. لذلك، أعاد المجلس النظر في ضرورة التمييز بين المعلومات الأساسية والمعلومات المساندة واستنتج بأن دمج الأفكار المتعلقة بهاذين النوعين من المعلومات ضمن أوصاف العرض والإفصاح في كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام سيكون أمراً أكثر ملاءمة. وتبعاً لذلك، لم يتم الإبقاء على مصطلحي المعلومات الأساسية والمعلومات المساندة في مسودة العرض وتم تنقيح أوصاف العرض والإفصاح لبيان أنواع المعلومات التي سوف يتم عرضها وأنواع المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها، دون الإشارة إلى أن نوع واحد من المعلومات هو أكثر أهمية من النوع الآخر. ويظهر هذا المنهج في هذا الفصل.

إستنتاج١١.٨ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً ما إذا كانت جميع التقارير المالية ذات الغرض العام تشتمل على كل من المعلومات التي يتعين عرضها والمعلومات التي يتعين الإفصاح عنها، وما إذا كان من الممكن أن يكون هناك تقرير مالي ذو غرض عام يحتوي فقط على المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها. ولأنه توجد رسائل رئيسية لكل نوع من التقارير المالية ذات الغرض العام، ولأنه يتوجب عرض المعلومات لنقل تلك الرسائل الرئيسية،

فقد استنتج المجلس بأن جميع التقارير المالية ذات الغرض العام تشتمل على كل من المعلومات التي يتوجب عرضها والمعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها.

المنهج الكلي في العرض

إستنتاج١٢.٨ اقترحت الورقة الإستشارية منهجا في عرض التالي:

- التركيز على إحتياجات المستخدم لتحديد أهداف العرض؛
- تطبيق الخصائص النوعية على قرارات العرض؛ و
- تحديد مفاهيم عرض منفصلة– كانت المفاهيم المقترحة هي المفهوم ١: اختيار المعلومات التي تلبي إحتياجات المستخدمين، وتستوفي اختبار التكاليف والمنافع، ويتم تقديمها في الوقت المناسب؛ والمفهوم ٢: تحديد موقع المعلومات لتلبية إحتياجات المستخدمين؛ والمفهوم ٣: تنظيم المعلومات لبيان العلاقات الهامة ودعم إمكانية المقارنة.

اقترحت الورقة الإستشارية أيضا أنه ينبغي صياغة أهداف العرض على مستوى المعايير، لتطبيقها على تقارير معينة أو مواضيع محددة في إعداد التقارير.

إستنتاج١٣.٨ وافق المجاوبون إحتياج على أن إحتياجات المستخدمين وتحقيق الخصائص النوعية هما أمران هامان في اتخاذ قرارات العرض. وهم يؤيدون صياغة أهداف العرض، لكنهم يدعمون إدراج هذه الأهداف ضمن إطار المفاهيم، وليس فقط على مستوى المعايير. وعلى الرغم من أنهم قد وافقوا إحتياج على ضرورة صياغة مفاهيم عرض منفصلة، إلا أن عددا كبيرا من المجاوبين قد اعترضوا على مفاهيم العرض الثلاثة المقترحة. واعترض بعض المجاوبون على الطريقة التي أكدت فيها مفاهيم العرض الثلاثة على خصائص نوعية محددة أو على القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وناقشوا ضرورة معالجة الخصائص النوعية الأخرى أو القيود الأخرى. وجادل آخرون بأن المفاهيم قد أضافت القليل، إن لم تكن هناك أي إضافة أصلاً، إلى مناقشة الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الفصل ٣ "*الخصائص النوعية*".

إستنتاج١٤.٨ استنتج إحتياج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن اتباع منهج أبسط وأكثر تركيزاً، يطبق بشكل مباشر المفاهيم الواردة في الفصول ١–٤ على قرارات العرض، كان أمراً مناسباً. ويعتقد المجلس بأن القرارات بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات تُتخذ لتلبية إحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات حول الظواهر الإقتصادية أو الظواهر الأخرى. ويتم اتخاذ قرارات العرض من أجل السعي لتحقيق أهداف التقارير المالية، وهي تتضمن تطبيق الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج١٥.٨ قد تكون قرارات العرض إما (أ) قرارات قد تؤدي إلى وضع تقرير جديد، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير موجودة؛ أو (ب) قرارات تفصيلية بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات المتعلقة بالمعلومات الواردة في تقرير معين. ومن المفيد التمييز بين هذين النوعين من قرارات العرض في سياق النطاق الأكثر شمولية للتقارير المالية التي نوقشت في الفصل ٢. يعتبر كلا نوعي القرارات هامين وليس هناك نية لإيجاد تسلسل هرمي. ويكمن الفرق في

اتساع أو تسلسل القرارات – على سبيل المثال، ينطوي قرار إنشاء تقرير جديد على عرض مجموعة واسعة من المعلومات. وسوف تعالج القرارات اللاحقة والأكثر تحديدا ما يتم عرضه في ذلك التقرير وهي على نفس القدر من الأهمية.

إستنتاج١٦.٨ إن الحاجة للتمييز بين العرض عن المعلومات والإفصاح عنها هو جانب آخر مهم من منهج العرض الكلي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومن الأمثلة على القرار التفصيلي في تقرير معين هو القرار المتعلق بما إذا كان ينبغي عرض المعلومات في متن البيان المالي أو الإفصاح عنها في الإيضاحات.

أهداف العرض

إستنتاج١٧.٨ وكما ذُكر أعلاه، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضمن الورقة الإستشارية وضع "أهداف العرض" لتوجيه قرارات العرض. وعلى الرغم من أن العديد من المجاوبين أيدوا تحديد أهداف العرض، إلا أن المجلس صوّت ضد إدراج أهداف العرض في هذا الفصل، لأنها سوف تخلق طبقة إضافية لا داعي لها من الأهداف تحت أهداف التقارير المالية في الفصل ٢. وإن إيجاد طبقة ثانية من أهداف العرض يمكن أن يكون أمراً مربكاً وأن ينتقص من أهداف التقارير المالية. وقد أُقترح هذا المنهج في مسودة العرض وتم تأييده إحتياج من قبل المجاوبين.

تطبيق الخصائص النوعية والقيود

إستنتاج١٨.٨ خلال صياغة هذا الفصل، أيّد العديد من المجاوبين تطبيق الخصائص النوعية على قرارات العرض. ومع ذلك، أبدى بعض المجاوبون تحفظات معينة من أنه لم يتم دمج القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل صحيح في منهج العرض الكلي. ويوافق المجلس على حقيقة أن القيود تنطبق على قرارات العرض. وهي بالتالي مدرجة في منهج العرض الكلي وفي النقاش اللاحق لتطبيق قرارات العرض الثلاثة.

مفاهيم العرض

إستنتاج١٩.٨ وبعد النظر في مخاوف المجاوبين بشأن مفاهيم العرض الثلاثة المقترحة في الورقة التشاورية وبعد بحث التغييرات الأخرى المحتملة لمعالجة تلك المخاوف، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الأفكار الكامنة في المفاهيم الثلاثة قد عولجت بشكل وافي من خلال تطبيق الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام على قرارات العرض. لذلك، استبدل المجلس في مسودة العرض مفاهيم العرض الثلاثة المقترحة في الورقة التشاورية بوصف منقّح لتطبيق الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام على قرارات العرض. أيّد المجاوبون على مسودة العرض إحتياج التطبيق المباشر للمفاهيم التي وُضعت في الفصول ١–٤، بدلاً من وضع مجموعة وسيطة من مفاهيم العرض أو أهداف العرض.

تنظيم المعلومات: روابط إلى المعلومات الخارجية

إستنتاج٢٠.٨ يوضح الفصل ٢ من إطار المفاهيم بأن مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام قد يحتاجون أيضاً إلى دراسة المعلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير عن الظروف الإقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات والتوقعات، ومعلومات حول مبادرات السياسة الحكومية التي لم ترد في التقارير المالية ذات الغرض العام. وبحث المجلس ما إذا كانت التقارير المالية ذات الغرض العام ينبغي أن تتضمن روابط إلى هذه المعلومات. وعلى الرغم من أن المجلس اعترف بالمخاطرة الكامنة في أن هذه المعلومات قد لا تحقق الخصائص النوعية، إلا أنه استنتج بأن هذه الروابط يمكن أن تدعم سهولة الفهم. لذلك، استنتج المجلس بأن التقارير المالية ذات الغرض العام يمكن أن تتضمن روابط إلى هذه المعلومات، شريطة ألاّ تحول المعلومات المقدمة من مصادر خارجية دون تحقيق الخصائص النوعية.

ملحق

إصدارات أسلوب العمل الخاص بإطار المفاهيم

العنوان	تاريخ الإصدار	تاريخ انتهاء الفترة التشاورية
الورقة التشاورية *" أهداف التقارير المالية؛ نطاق التقارير المالية؛ الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ المنشأة المعدّة للتقارير"*	٣٠ سبتمبر ٢٠٠٨	٣٠ مارس ٢٠٠٩
الورقة التشاورية *"العناصر والإعتراف في البيانات المالية"*	١٥ ديسمبر ٢٠١٠	١٤ يونيو ٢٠١١
الورقة التشاورية *" قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية "*	١٥ ديسمبر ٢٠١٠	١٤ يونيو ٢٠١١
مسودة العرض١ *" الدور والسلطة والنطاق؛ الأهداف والمستخدمون؛ الخصائص النوعية؛ المنشأة المعدّة للتقارير"*	١٥ ديسمبر ٢٠١٠	١٤ يونيو ٢٠١١
مسودة العرض *"الخصائص النوعية للقطاع العام مع الآثار المحتملة للتقارير المالية"*	٢٩ إبريل ٢٠١١	٣١ أغسطس ٢٠١١
الورقة التشاورية *"العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام"*	٢٩ يناير ٢٠١٢	٣١ مايو ٢٠١٢
مسودة العرض ٢ *" العناصر والإعتراف في البيانات المالية "*	٧ نوفمبر ٢٠١٢	٣٠ إبريل ٢٠١٣
مسودة العرض ٣ *" قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية "*	٧ نوفمبر ٢٠١٢	٣٠ إبريل ٢٠١٣
مسودة العرض ٤ *" العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام "*	١٧ إبريل ٢٠١٣	١٥ أغسطس ٢٠١٣

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١
عرض البيانات المالية

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١ (المعدل عام ٢٠٠٣) *"عرض البيانات المالية"* الذي نشرهُ مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادِر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابِع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفاتٍ من معيار المحاسبة الدولي ١ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعدا التقارير المالية
Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

"IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامِها بدون موافقة هذهِ المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١- عرض البيانات المالية
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *" عرض البيانات المالية "* في مايو ٢٠٠٠.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار القطاع العام ١ المنقح.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية"* " (الصادر في يناير ٢٠١٩).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *" الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ "*الأدوات المالية: العرض*" (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*" (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	تم إلغاءه	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٥	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر في إبريل ٢٠١٦
٦	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر في إبريل ٢٠١٦
٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر في إبريل ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ الصادر في أغسطس ٢٠١٨
٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
١٢	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر في إبريل ٢٠١٦
٢١	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٢٩	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٤	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٥٣أ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٥٤	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٧٠	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٤	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٦
٧٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
٧٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٨٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٩٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٩٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٠
٩٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
٩٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٠ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٠٩	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٢٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٥ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٣٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ يناير ٢٠١٥
١٣٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٣٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٣٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ يناير ٢٠١٥
١٤٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٤٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٤٨ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٤٨ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٤٨د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
١٥٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
١٥١	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٥٢	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٥٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٥٣ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
١٥٣ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يناير ٢٠١٠
١٥٣د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
١٥٣هـ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٥٣و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٥٣ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ يناير ٢٠١٥
١٥٣ح	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٥٣ط	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر في إبريل

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٦
١٥٣ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٥٣ك	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٥٣ل	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٥٣م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٥٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١
عرض البيانات المالية

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٦
تعريفات	٧-١٤
المنشأة الإقتصادية	٨-١٠
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	١١
مؤسسات الأعمال الحكومية	١٢
الأهمية النسبية (المادية)	١٣
صافي الأصول/ حقوق الملكية	١٤
هدف البيانات المالية	١٥-١٨
المسؤولية في البيانات المالية	١٩-٢٠
مكونات البيانات المالية	٢١-٢٦
الإعتبارات الكلية	٢٧-٥٨
العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	٢٧-٣٧
إستمرارية المنشآة	٣٨-٤١
إتساق العرض	٤٢-٤٤
المادية والتجميع	٤٥-٤٧
التقاص	٤٨-٥٢
المعلومات المقارنة	٥٣-٥٨
الهيكل والمحتوى	٥٩-١٥٠
مقدمة	٥٩-٦٠
تحديد البيانات المالية	٦١-٦٥
فترة تقديم التقارير	٦٦-٦٨
الوقت المناسب	٦٩
بيان المركز المالي	٧٠-٩٨

التمييز المتداولة / غير المتداولة..... ٧٠-٧٥
الأصول المتداولة..... ٧٦-٧٩
الإلتزامات المتداولة..... ٨٠-٨٧
المعلومات التي سيتم تقديمها في صدر بيان
المركز المالي..... ٨٨-٩٢
المعلومات التي يجب أن تعرض إما في صدر
بيان المركز المالي أو في الإيضاحات..... ٩٣-٩٨
بيان الأداء المالي..... ٩٩-١١٧
الفائض أو العجز للفترة..... ٩٩-١٠١
المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان
الأداء المالي..... ١٠٢-١٠٥
المعلومات التي يجب أن تعرض إما في صدر
بيان الأداء المالية أو في الإيضاحات..... ١٠٦-١١٧
بيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية..... ١١٨-١٢٥
بيان التدفق النقدي..... ١٢٦
الملاحظات..... ١٢٧-١٥٠
الهيكل..... ١٢٧-١٣١
الإفصاح عن السياسات المحاسبية..... ١٣٢-١٣٩
المصادر الرئيسية لشكوك التقدير..... ١٤٠-١٤٨
رأس المال..... ١٤٨أ-١٤٨ج
الأدوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها صافي أصول/حقوق ملكية..... ١٤٨د
إفصاحات أخرى..... ١٤٩-١٥٠
أحكام إنتقالية..... ١٥١-١٥٢
تاريخ النفاذ ١٥٣-١٥٤
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١(٢٠٠٠)..... ١٥٥
ملحق (أ) – الخصائص النوعية للتقارير المالية
ملحق (ب) – التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي (١)

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* مبين في الفقرات ١-١٥٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معاييرِ المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غيابِ الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الإعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي، أما الإعتراف والقياس والإفصاح بشأن المعاملات الخاصة والأحداث الأخرى فتتناولها معايير أخرى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

النطاق

٢. **يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**

٣. إن البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبي إحتياجاتهم من معلومات دقيقة، ويشمل مستخدمو البيانات المالية للأغراض العامة دافعي الضرائب ودافعي الرسوم وأعضاء الهيئات التشريعية والدائنين والمزودين، الإعلام والموظفين، وتتضمن البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر مثل التقرير السنوي، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة.

٤. يُطبق هذا المعيار بشكل متساوي على كافة المنشآت بما فيها تلك المنشآت التي تقدم بيانات مالية موحدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* " وتلك المنشآت التي تقدم بيانات مالية منفصلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ " *البيانات المالية المنفصلة* ".

٥. [تم إلغاءها]

٦. [تم إلغاءها]

تعريفات

٧. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني التالية المحددة لها:-**

<u>أساس الإستحقاق</u>(Accrual basis) يعني أساس محاسبة يتم الإعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند إستلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية الخاصة بها. إن العناصر التي يتم الإعتراف بها بموجب محاسبة الإستحقاق هي الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيراد والمصاريف.

الأصول (Assets) هي الموارد التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة.

مساهمات المالكين (Contributions from owners) تعني المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي ساهمت بها للمنشأة أطراف من خارج المنشأة، بإستثناء تلك التي ينجم عنها إلتزامات للمنشأة والتي تنشئ حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية في المنشأة التي:-

(أ) تنقل الحق في كل من (١) توزيعات المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من قبل المنشأة خلال فترة حياتها بحيث تكون هذه التوزيعات خاضعة لتقدير المالكين أو ممثليهم، (٢) وكذلك في توزيعات أية زيادة في الأصول عن الإلتزامات في حالة تصفية المنشأة؛ و/ أو

(ب) يمكن بيعها أو استبدالها أو تحويلها أو استعادتها.

التوزيعات للمالكين (Distributions to owners) تعني المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي توزعها المنشأة على كافة مالكيها أو بعضهم، سواء كانت عائداً على الإستثمار أو إسترداداً للاستثمار.

المنشأة الإقتصادية (Economic entity) منشأة مسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها.

المصاريف (Expenses) هي الإنخفاض في المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة خلال فترة التقرير التي تكون على شكل تدفقات صادرة أو إستهلاك للأصول أو تكبد إلتزامات تؤدي إلى إنخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية بإستثناء تلك المتعلقة بالتوزيعات للمالكين.

غير قابل التطبيق(Impracticable) يكون تطبيق متطلب معين غير ممكن عندما لا تكون المنشأة قادرة على تطبيقه بعد بذل ما في وسعها من جهود معقولة للقيام بذلك.

الإلتزامات (Liabilities) هي الإلتزامات الحالية للمنشأة التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة من الموارد التي تتضمن منافع إقتصادية أو إمكانية خدمة.

الأهمية النسبية (المادية) (Material) تكون حذوفات البنود أو بياناتها الخاطئة هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على قرارات أو تقييمات المستخدمين التي تجري على أساس البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومقدار الحذف أو البيان الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو حجم البند، أو كلاهما، هو العامل المحدد.

صافي الأصول/ حقوق الملكية (Net assets/equity) هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها.

تشمل مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية رأس المال المساهم به، والفائض أو العجز المتراكم، والاحتياطيات، والحصص غير المسيطرة. وتشمل أنواع الاحتياطيات ما يلي:

(أ) التغيرات في فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١"*الأصول غير الملموسة*")؛

(ب) إعادة قياس خطط المنافع المحددة (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*")؛

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية الخاصة بالعمليات الأجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤"*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*")؛

(د) المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المحددة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*"؛

(هـ) المكاسب والخسائر في الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(و) النسبة المؤثرة من المكاسب والخسائر الناجمة عن أدوات التحوط للتدفق النقدي، والمكاسب والخسائر الناجمة عن أدوات التحوط التي تستخدم في التحوط للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (انظر الفقرات ١١٣-١٥٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛

(ز) بالنسبة لبعض الالتزامات التي حُددت بما يساوي القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مقدار التغير في القيمة العادلة الذي يُعزى للتغيرات في المخاطر الإئتمانية للالتزام (انظر الفقرة ١٠٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛

(ح) التغيرات في القيمة الزمنية لعقود الخيار عند الفصل بين القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتعيين التغيرات في القيمة الجوهرية باعتبارها أداة التحوط دون غيرها (انظر الفقرات ١١٣-١٥٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛ و

(ط) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة للعقود الآجلة عند الفصل بين العنصر الآجل والعنصر الحاضر للعقد الآجل وتعيين التغيرات في العنصر الحاضر والتغيرات في قيمة الفارق السعري لأساس سعر الصرف الأجنبي للأدوات المالية عند استثنائها من تحديد الأدوات المالية باعتبارها أدوات تحوط دون غيرها (انظر الفقرات ١١٣ – ١٥٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

<u>الملاحظات</u> (Notes) تحتوي المعلومات إضافة إلى تلك المعروضة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي. وتقدم الملاحظات شروحات وصفية أو تحليلاً للبنود المفصح عنها في تلك البيانات والمعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.

<u>الإيراد</u> (Revenue) هو إجمالي التدفق الوارد من المنافع الإقتصاديةالاقتصادية أو إمكانية الخدمة خلال فترة تقديم التقارير عندما تؤدي هذه التدفقات الواردة إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بإستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات المالكين.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في المعايير الأخرى، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

٧أ. إن المصطلحات التالية موضحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* وتُستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في المعيار ٢٨:

(أ) الأداة المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها أداة حق ملكية (موصوفة في الفقرتين ١٥ و١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨)؛

(ب) أداة تفرض على المنشأة إلتزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أُصول المنشأة عندَ التصفية وتُصنف على أنها أداة حق ملكية (موصوفة في الفقرتَين ١٧ و ١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨).

المنشأة الإقتصادية

٨. يستخدم مصطلح "المنشأة الإقتصادية" في هذا المعيار، لأغراض تقديم التقارير المالية، لتعريف مجموعة من المنشآت التي تتألف من منشأة مسيطرة و أية منشآت مسيطر عليها.

٩. تستخدم في بعض الأحيان مصطلحات أخرى للأشارة الى المنشأة الإقتصادية مثل "المنشأة الإدارية" و"المنشأة المالية" و"المنشأة الموحدة" و"المجموعة".

١٠. قد تتضمن المنشأة الإقتصادية منشآت ذات سياسة إجتماعية وأهداف تجارية، فعلى سبيل المثال قد تكون دائرة الإسكان الحكومي منشأة إقتصادية تشمل منشآت توفر الإسكان مقابل رسم إسمي، وكذلك منشآت توفر خدمات السكن على أساس تجاري.

المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة

١١. توفر الأصول الوسيلة للمنشآت لتحقيق أهدافها، والأصول التي تستخدم لتقديم السلع والخدمات حسب أهداف المنشأة ولكنها لا تولد صافي تدفقات نقدية واردة بشكلٍ مباشر، فإنها غالباً" ما توصف بأنها تتضمن "امكانية الخدمة"، والأصول التي تستخدم في توليد تدفقات نقدية داخلة صافية فهي كثيراً "ما توصف بأنها تتضمن" فوائد لتوليد صافي تدفقات نقدية واردة كثيراً ما توصف بأنها تتضمن "منافع إقتصادية مستقبلية". ولتحقيق كافة الأغراض التي يمكن أن تستخدم فيها الأصول فإن هذا المعيار يستخدم المصطلح "المنافع الإقتصادية المستقبلية أو امكانية الخدمة" لوصف الخصائص الأساسية للأصول.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١٢. [تم إلغاءها]

الأهمية النسبية (المادية)

١٣. إن تقييم فيما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على قرارات المستخدمين، ويكون بالتالي هاما، يتطلب دراسة خصائص أولئك المستخدمين. ويُفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة

بالقطاع العام والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة كما لديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من الإجتهاد. لذلك ينبغي أن يأخذ التقييم بعين الإعتبار كيف يمكن أن يُتوقع على نحو معقول بأن يتم التأثير على المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص في إتخاذ القرارات وتقييمها.

صافي الأصول/ حقوق الملكية

١٤. يستخدم مصطلح صافي الأصول/ حقوق الملكية في هذا المعيار للرجوع للمقياس المتبقي في بيان المركز المالي (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات)، وقد يكون صافي الأصول/ حقوق الملكية موجباً أو سالباً، ويمكن إستخدام مصطلحات أخرى بدلا من مصطلح صافي الأصول/ حقوق الملكية شريطة أن يكون معناها واضحاً.

هدف البيانات المالية

١٥. إن البيانات المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي للمنشأة والمعاملات التي تقوم بها هذه المنشأة، وأهداف البيانات المالية للأغراض العامة هي توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في إتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، وعلى وجه الخصوص فإن أهداف التقارير المالية ذات الأغراض العامة في القطاع العام يجب أن تكون توفير المعلومات المفيدة لعملية إتخاذ القرار، وبيان مدى مسؤولية المنشأة عن الموارد الموكلة لها، وذلك من خلال:-

(أ) توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدمات الموارد المالية؛

(ب) توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛

(ج) توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية إلتزاماتها وتعهداتها؛

(د) توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها؛ و

(هـ) توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

١٦. بالإضافة الى ما سبق قد يكون للبيانات المالية للأغراض العامة كذلك دور تنبؤي أو متوقع، وتقوم بتوفير المعلومات المفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة، والموارد التي يمكن توليدها من خلال العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بذلك. يمكن كذلك أن توفر التقارير المالية للمستخدمين المعلومات التي:-

(أ) تبين ما إذا تم الحصول على الموارد وإستخدامها وفقاً للموازنة التقديرية المعتمدة قانونياً؛ و

(ب) تبين ما إذا تم الحصول على الموارد وإستخدامها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة.

١٧. لتحقيق هذه الأهداف، يجب أن توفر البيانات المالية معلومات حول المنشأة:-

(أ) الأصول؛

(ب) الإلتزامات؛

(ج) صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

(د) الإيراد؛

(هـ) المصاريف؛ و

(و) التغيرات الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

(ز) التدفقات النقدية.

١٨. على الرغم من أن المعلومات الواردة في البيانات المالية قد تكون مناسبة لغرض تحقيق الأهداف المذكورة في الفقرة ١٥، فإنه من غير المحتمل أن تكون قادرة على تحقيق كافة هذه الأهداف، ومن المحتمل أن يحدث هذا بشكل خاص في المنشآت التي لا يكون هدفها الأساسي تحقيق الربح، حيث يحتمل أن يكون المدراء مسؤولين عن تحقيق تقديم الخدمة بالإضافة الى تحقيق الأهداف المالية. أما بالنسبة للمعلومات التكميلية، بما في ذلك البيانات غير المالية، فإنه من الممكن تقديمها الى جانب البيانات المالية وذلك لتوفير صورة أكثر شمولاً لأنشطة المنشأة خلال تلك الفترة.

المسؤولية عن البيانات المالية

١٩. تختلف مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية ضمن الإختصاصات وعبرها، بالإضافة الى ذلك فقد يميز الإختصاص بين من هو مسؤول عن إعداد البيانات المالية ومن هو مسؤول عن إعتماد أو عرض هذه البيانات، وتتضمن الأمثلة على الأشخاص أو المراكز التي قد تكون مسؤولة عن إعداد البيانات المالية الخاصة بالمنشآت الفردية (مثل الدوائر الحكومية أو ما يعادلها) الفرد الذي يرأس المنشأة (الرئيس الدائم أو المدير التنفيذي)، وكذلك رئيس الوكالة المالية المركزية (أو المسؤول المالي الرئيسي مثل المراقب المالي أو المحاسب العام).

٢٠. أما مسؤولية إعداد البيانات المالية الموحدة للحكومة ككل فإنها عادة تقع بشكل مشترك على رئيس الوكالة المالية المركزية (أو المسؤول المالي الرئيسي مثل المراقب المالي أو المحاسب العام) ووزير المالية (أو من يعادله).

مكونات البيانات المالية

٢١. تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على الأجزاء المكونة التالية:-

(أ) بيان المركز المالي؛

(ب) بيان الأداء المالي؛

(ج) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

(د) بيان التدفق النقدي؛

(هـ) عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛

(و) الملاحظات، التي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى؛ و

(ز) معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة على النحو المحدد في الفقرتين ٥٣ و٥٣أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

٢٢. يشار الى المكونات المدرجة في الفقرة ٢١ بأسماء متنوعة ضمن الإختصاص وعبره، حيث يمكن الإشارة لبيان المركز المالي أيضا على أنه الميزانية العمومية أو بيان الأصول والإلتزامات، أما بيان الأداء المالي فيمكن أيضا الإشارة اليه ببيان الإيرادات والمصروفات أو بيان الدخل أو بيان حساب التشغيل أو بيان الأرباح والخسائر، وقد تحتوي الإيضاحات حول البيانات المالية على بنود يشار اليها بالجداول في بعض الإختصاصات.

٢٣. توفر البيانات المالية للمستخدمين معلومات حول موارد المنشأة وتعهداتها في تاريخ التقرير وتدفق الموارد بين تواريخ التقارير، وتعد هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار بتوفير سلع وخدمات عند مستوى معين، ومستوى الموارد التي قد تحتاج اليها المنشأة في المستقبل بحيث تستطيع الإستمرار في تلبية إلتزاماتها بتقديم الخدمة.

٢٤. تخضع منشآت القطاع العام عادة لحدود خاصة بالموازنة على شكل مخصصات أو موازنات مصرح بها (أو ما يعادلها)، والتي قد تصبح سارية المفعول من خلال التشريع الذي يمنح التفويض بذلك، وقد توفر التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تقدمها منشآت القطاع العام معلومات حول ما إذا تم الحصول على الموارد وإستعمالها وفقاً للموازنة التقديرية المعتمدة قانونياً. يُطلب من المنشآت التي توفر موازناتها المصادق عليها للجمهور أن تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ "*عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية*." وبالنسبة للمنشآت الأخرى، ويشجع هذا المعيار على أن تتضمن البيانات المالية مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة للفترة التي قدمت عنها التقارير حيث تكون البيانات المالية والموازنة معدتان على نفس الأساس المحاسبي. بالنسبة لطريقة تقديم التقرير حول الموازنة لهذه المنشآت من الممكن عرضها بطرق مختلفة، متضمنة:-

- إستخدام الشكل المكون من الأعمدة للبيانات المالية مع أعمدة منفصلة للمبالغ المقدرة في الموازنة والمبالغ الفعلية، كما يمكن عرض عمود يبين أية إختلافات عن الموازنة أو المخصصات لجعل التقرير مكتملاً؛ و

- تقديم بيان من قبل الفرد (الأفراد) المسئول (المسئولين) عن إعداد البيانات المالية يبين فيه أنه لم يتم تجاوز المبالغ المقدرة في الموازنة، وإذا تم تجاوز أية مبالغ مقدرة في الموازنة أو المخصصات، أو تكبد نفقات دون تخصيص أو دون شكل آخر من التفويض عندئذ يمكن الإفصاح عن التفاصيل في حاشية البند صاحب العلاقة في البيانات المالية.

٢٥. يتم تشجيع المنشآت على عرضِ معلوماتٍ إضافيةٍ لمساعدةِ المستخدمين في تقييمِ أداء المنشأة وإدارتِها للأُصول بالإضافةِ إلى اتخاذِ وتقييمِ القرارات حول توزيع الموارد. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية تفاصيل حول مخرجات ونتائج المنشأة على شكل (أ) مؤشرات أداء، (ب) بيانات أداء الخدمة، (ج) عمليات مراجعة للبرنامج، (د) تقارير أخرى من الإدارة حول انجازات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير.

٢٦. كما تشجع المنشآت على الإفصاح عن معلومات حول مدى الإمتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية وغيرها من الأنظمة المفروضة من الخارج، وإذا لم يتم تضمين معلومات حول الإمتثال في البيانات المالية، فقد يكون من المفيد وضع ملاحظة للإشارة لأية وثائق تحتوي على هذه المعلومات. أن المعرفة بعدم الإمتثال قد تكون مناسبة لأغراض المسؤولية، وقد تؤثر على تقييم المستخدم لاداء المنشأة وعلى إتجاه العمليات المستقبلية، كما أنه قد يكون لهذه المعرفة تأثير على القرارات المتعلقة بالموارد التي سيتم تخصيصها للمنشأة في المستقبل.

الإعتبارات الكلية

العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٢٧. يجب أن تعرض البيانات المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة للمنشأة بشكل عادل، يقتضي العرض العادل تمثيل آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقاً لتعريفات ومعايير الإعتراف بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المبينة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويؤدي التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إفصاحات إضافية عند الضرورة لإستغلال البيانات المالية لتحقيق العرض العادل.

٢٨. يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تقدم بياناً صريحاً وواضحاً عن الإمتثال في الإيضاحات، ويجب عدم وصف البيانات المالية بأنها ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لكافة متطلبات كل معيار محاسبة دولي منطبق في القطاع العام.

٢٩. في كافة الحالات فعليا، يتحقق العرض العادل من خلال الإمتثال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، أيضاً يتطلب العرض العادل ما يلي:-

(أ) إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* ". ويصف المعيار ٣

تسلسلاً هرمياً للإرشادات الرسمية التي تأخذها الإدارة بعين الإعتبار في غياب معيار ينطبق بشكل محدد على بند معين.

(ب) لعرض المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بأسلوب يسمح بتقديم المعلومات ذات الصلة، والممثلة بشكل عادل، وبصورة مفهومة، في الوقت المناسب، بحيث تكون المعلومات قابلة للمقارنة، ويمكن التحقق منها.

(ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام غير كافي لتمكين المستخدمين من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

٣٠. لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية.

٣١. في الحالات النادرة جداً التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الإلتزام بمتطلب معين في أحد المعايير من شأنه أن يكون مضللاً للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذا المعيار، للمنشأة أن تحيد عن ذلك المتطلب بالطريقة المبينة في الفقرة ٣٢ إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي مثل هذا الحياد أو لا يمنعه بطريقة أخرى.

٣٢. عندما تحيد المنشأة عن متطلب معين في أحد المعايير وفقاً للفقرة ٣١، فإنها ينبغي أن تفصح عما يلي:-

(أ) بأن الإدارة قد خلصت إلى أن البيانات المالية تعرض بعدل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛

(ب) بأنها التزمت بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بإستثناء أنها حادت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل؛

(ج) عنوان المعيار الذي حادت عنه المنشأة، وطبيعة الحياد، بما في ذلك المعالجة التي سيقتضيها المعيار، والسبب وراء كون تلك المعالجة مضللة للغاية بحيث تتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذا المعيار، والمعالجة المتبناة؛ و

(د) الأثر المالي للحياد على كل بند في البيانات المالية الذي كان سيتم الإبلاغ عنه أثناء الإلتزام مع المتطلب وذلك لكل فترة معروضة.

٣٣. عندما تحيد المنشأة عن متطلب معين في أحد المعايير في فترة سابقة، ويؤثر ذلك الحياد على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي أن تقوم المنشأة بالإفصاحات المبينة في الفقرة ٣٢ (ج) و(د).

٣٤. تُطبق الفقرة ٣٣، على سبيل المثال، عندما تحديد المنشأة في فترة سابقة عن متطلب معين في أحد المعايير فيما يخص قياس الأصول أو الإلتزامات ويؤثر ذلك الحياد على قياس التغيرات في الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

٣٥. في الحالات النادرة جداً التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الإلتزام بمتطلب معين في أحد المعايير من شأنه أن يكون مضللاً للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذا المعيار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يمنع الحياد عن المتطلب، لذلك ينبغي أن تقلل المنشأة، إلى أقصى حد ممكن جوانب التضليل الملحوظة في الإلتزام من خلال الإفصاح عما يلي:-

(أ) عنوان المعيار المعني، وطبيعة المتطلب، والسبب وراء إستنتاج الإدارة بأن الإلتزام بالمتطلب هو مضلل للغاية بحيث تتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذا المعيار؛ و

(ب) التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي خلصت الإدارة بأنها ضرورية لتحقيق عرض عادل وذلك لكل فترة معروضة.

٣٦. لغرض الفقرات ٣١-٣٥، يتعارض بند معلومات معين مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يمكن أن يُتوقع بأن يمثلها على نحو معقول، ومن المحتمل أن يؤثر بالتالي على القرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وعند تقييم فيما إذا كان الإلتزام بمتطلب محدد في أحد المعايير من شأنه أن يكون مضلل جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذا المعيار، فإنن على الإدارة أن تأخذ بعين الإعتبار:-

(أ) السبب وراء عدم تحقيق هدف البيانات المالية ضمن الظروف المعينة؛ و

(ب) كيفية إختلاف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وفي حال التزمت منشآت أخرى في ظروف مشابهة بالمتطلب، يكون هناك إفتراض قابل للنقض بأن إلتزام المنشأة بالمتطلب لن يكون مضللا جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذا المعيار.

٣٧. إن الحياد عن متطلبات معيار محاسبة دولي في القطاع العام من أجل الإلتزام بمتطلبات إعداد التقارير المالية القانونية/ التشريعية في إختصاص معين لا يشكل حياداً يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذا المعيار كما هو منصوص عليه في الفقرة ٣١. وفي حال كان مثل هذا الحياد هاماً فإنه لا يمكن للمنشأة أن تدعي بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستمرارية المنشأة

٣٨. عند إعداد البيانات المالية يجب إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار في عملها، ويجب أن يقوم بهذا التقييم الأشخاص المسؤولون عن إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة، إلا إذا كانت هناك نية لتصفية المنشأة أو وقف أعمالها، أو في حال عدم وجود بديل واقعي إلا القيام بذلك. عندما يكون الأشخاص المسؤولون عن إعداد البيانات المالية عند

إجراء تقييمهم على علم بوجود حالات عدم تأكد تتعلق بالأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيرا حول قدرة المنشأة على الإستمرار فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، أما إذا لم يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع ذكر الأساس الذي استخدم في إعداد البيانات المالية، وسبب عدم إعتبار المنشأة بأنها منشأة مستمرة.

٣٩. تعد البيانات المالية عادة على إفتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة، وبأنها ستستمر في عملها وتلبية واجباتها القانونية في المستقبل المنظور، وعند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية المنشأة مناسبة فإن على الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الأخذ في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة عن المستقبل على الأقل، والذي يجب أن تكون مدته اثنى عشر شهراً على الأقل من تاريخ إعتماد البيانات المالية، ولكنه غير محدد بتلك الفترة.

٤٠. تعتمد درجة الإعتبار على الحقائق المتوفرة في كل حالة، ولا يمكن التنبؤ بتقييم فرضية إستمرارية المنشأة من خلال إختبار الملاءة الذي يطبق عادة على منشآت الأعمال، وقد تكون هناك ظروف معينة تظهر فيها الإختبارات المعتادة للسيولة والملاءة الخاصة بالمنشأة العادية للتصفية والملاءة المستمرة أنها غير مرغوب بها، إلا أن هناك عوامل أخرى توحي برغم ذلك أن المنشأة هي منشأة مستمرة، على سبيل المثال:-

(أ) عند تقييم ما إذا كانت الحكومة منشأة مستمرة، فإن سلطة فرض أسعار أو ضرائب قد تمكن بعض المنشآت من إعتبارها منشآت مستمرة حتى ولو كانت تعمل لفترات ممددة بصافي أصول/ حقوق ملكية سلبي؛ و

(ب) بالنسبة للمنشأة الفردية، قد يوحي إجراء تقييم لبيان مركزها المالي في تاريخ التقرير بأن فرضية المنشأة المستمرة ليست مناسبة، على أنه قد تكون هناك إتفاقيات تمويل متعددة السنوات أو ترتيبات أخرى موضوعة لضمان إستمرار عمل المنشأة.

٤١. إن تحديد ما إذا كانت فرضية المنشأة المستمرة مناسبة يتعلق بشكل رئيسي بالمنشآت الفردية وليس بالحكومة ككل، وبالنسبة للمنشآت الفردية فإن الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية قد يحتاجون، أثناء تقييمهم ما إذا كان أساس إستمرارية المنشأة صحيح، الى الأخذ في الإعتبار سلسلة واسعة من العوامل المتعلقة (أ) الأداء الحالي والمتوقع (ب) إعادة الهيكلة المحتملة والمعلن عنها للوحدات التنظيمية، (ج) تقديرات الإيراد أو إحتمال إستمرار التمويل الحكومي، (د) بالإضافة الى المصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن يصبح من المناسب إستنتاج أن فرضية إستمرارية المنشأة مناسبة.

إتساق العرض

٤٢. يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في البيانات المالية من فترة الى الفترة التي تليها إلا إذا:-

(أ) إنه من الواضح، بعد حدوث تغير كبير في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لبياناتها المالية، بأن عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملائمة نظراً لمعايير إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣؛ أو

(ب) تطلب معيار محاسبة دولي في القطاع العام إجراء تغيير في العرض.

٤٣. قد يوحي حدوث إمتلاك أو بيع كبير أو مراجعة لعرض البيانات المالية أن هناك حاجة لعرض البيانات المالية بشكل مختلف، فعلى سبيل المثال قد تبيع المنشأة مصرف إدخار يمثل واحدة من وحداتها الأكثر أهمية المسيطر عليها وتقدم الوحدة الإقتصادية المتبقية بشكل رئيسي خدمات إستشارة إدارية وخاصة بالسياسة، وفي هذه الحالة من غير المحتمل أن يكون عرض البيانات المالية بناء على الأنشطة الرئيسية للمنشأة الإقتصادية، بإعتبارها مؤسسة مالية، مناسباً للمنشأة الإقتصادية الجديدة.

٤٤. تغير المنشأة عرض بياناتها المالية فقط إذا أتاح العرض الذي تم تغييره معلومات بطريقة أكثر أمانة وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية ومن المحتمل أن يستمر الهيكل المنقح بحيث لا يتم تقويض قابلية المقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات في العرض، تعيد المنشأة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقاً للفقرتين ٥٥ و٥٦.

المادية والتجميع

٤٥. يتم عرض كل فئة هامة من البنود المماثلة بشكل منفصل في البيانات المالية. وتُعرض البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة.

٤٦. تنتج البيانات المالية من معالجة أعداد كبيرة من المعاملات المنظمة أو أحداث أخرى تم تجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة الأخيرة في عملية التجميع والتصنيف هي عرض المعلومات المختصرة والمصنفة، والتي تشكل بنودا في صدر بيان الأداء المالي. وإذا كان أحد البنود غير مادي لوحده فمن الممكن تجميعه مع بنود أخرى في كل من صدر هذه البيانات أو في الإيضاحات، والبند الخطي الذي لا يعتبر مادياً بشكل كاف بحيث يتطلب عرضاً منفصلاً في صدر البيانات يمكن برغم ذلك أن يكون مادياً بشكل كاف ليتم عرضها بشكل منفصل في الإيضاحات.

٤٧. إن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية يعني أنه لا حاجة لتلبية متطلب إفصاح محدد في معيار محاسبة دولي في القطاع العام إذا لم تكن المعلومات هامة.

التقاص

٤٨. يجب عدم إجراء تقاص للأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف إلا إذا كانت التقاص مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

٤٩. من المهم الإبلاغ عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف بشكلٍ منفصل. وإن المقاصة في بيان الأداء المالي أو بيان المركز المالي (إلا عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو حدث آخر) تنتقص من قدرة المستخدمين على (أ) فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي وقعت (ب) وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. لا يعتبر قياس الأصول مطروحاً منها مخصصات التقييم– مثل مخصصات التقادم على المخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها على الذمم المدينة– بمثابة مقاصة.

٥٠. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *" الإيراد من معاملات الصرف"* يتم قياس بمقدار القيمة العادلة للمقابل الذي تم إستلامه أو المستحق الدفع، مع الأخذ في الإعتبار مبالغ أية خصومات تجارية وتخفيضات في الحجم تسمح بها المنشأة. تقوم المنشأة أثناء أنشطتها الإعتيادية، بمعاملات أخرى لا تولد إيرادا إلا أنها عرضية بالنسبة للأنشطة الأساسية المولدة للإيراد، ويتم عرض نتائج هذه المعاملات عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث، وذلك من خلال خصم أي ايراد مع المصاريف المتعلقة الناجمة عن نفس المعاملة، ومن الأمثلة على ذلك:–

(أ) يتم تقديم التقارير حول المكاسب والخسائر الناجمة من بيع الأصول غير المتداولة، بما فيها الإستثمارات والأصول التشغيلية، بخصم القيمة المسجلة للأصل ومصاريف البيع ذات العلاقة من عائدات البيع؛ و

(ب) إن المصاريف المتعلقة بمخصص معين معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة "* ويتم تسديده بموجب إتفاق تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، إتفاقية كفالة مورد) يمكن تسجيلها بالصافي مقابل التسديد ذي العلاقة.

٥١. بالإضافة إلى ذلك يتم تقديم التقارير حول المكاسب والخسائر الناجمة من مجموعة من المعاملات المشابهة على أساس القيمة الصافية، فعلى سبيل المثال يتم تقديم التقارير حول مكاسب وخسائر الصرف الأجنبي بالإضافة إلى المكاسب والخسائر الناجمة من أدوات مالية يحتفظ بها للمتاجرة، على أنه يتم تقديم التقارير حول هذه المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كان حجمها، طبيعتها أو تكرارها هو بالشكل الذي يتطلب إفصاحاً منفصلاً.

٥٢. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام العام ٢ *"بيانات التدفق النقدي"* التقاص للتدفقات النقدية.

المعلومات المقارنة

الحد الأدنى من المعلومات المقارنة

٥٣. بإستثناء ما يسمح به أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو ما قد يقتضيه بخلاف ذلك، ينبغي أن تعرض المنشأة المعلومات المقارنة فيما يخص الفترة السابقة لجميع المبالغ

الواردة في البيانات المالية. ويجب أن تُدرج المنشأة معلومات مقارنة فيما يخص المعلومات السردية والوصفية إن كانت ذات صلة بفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

٥٣أ. ينبغي أن تعرض المنشأة، كحد أدنى، بيان واحد للمركز المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، وبيان واحد للأداء المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، وبيان واحد للتدفقات النقدية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، وبيان واحد للتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، والإيضاحات ذات العلاقة.

٥٤. في بعض الحالات، تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة (الفترات) السابقة ذات صلة في الفترة الحالية. على سبيل المثال، تفصح المنشأة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولا يزال يحتاج لتسوية. يمكن أن يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن المعلومات التي تشير إلى وجود شكوك في نهاية الفترة السابقة ومن الإفصاح عن معلومات عن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لحلّ الشكوك.

٥٥. عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن إعادة التصنيف غير ممكن. وعند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، على المنشأة أن تفصح عما يلي:-

(أ) طبيعة إعادة التصنيف؛

(ب) مبلغ كل بند أو فئة بنود يعاد تصنيفها؛ و

(ج) السبب وراء إعادة التصنيف.

٥٦. عندما يكون من غير الممكن إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يتعين على المنشأة أن تفصح عما يلي:-

(أ) السبب وراء عدم إعادة تصنيف المبالغ؛ و

(ب) طبيعة التعديلات التي كان سيتم إجرائها لو تم إعادة تصنيف المبالغ.

٥٧. إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين في إتخاذ القرارات وتقييمها، وخصوصاً من خلال السماح بتقييم الإتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. وفي بعض الحالات، فإنه من غير الممكن إعادة تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة محددة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا يتم جمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون من الممكن إعادة صياغة المعلومات.

٥٨. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ التعديلات على المعلومات المقارنة المطلوبة عندما تغير المنشأة سياسة محاسبية ما أو تصحح خطأ معين.

الهيكل والمحتوى

مقدمة

٥٩. يقتضي هذا المعيار إجراء إفصاحات محددة في متن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية كما يقتضي الإفصاح عن بنود سطر أخرى إما في متن تلك البيانات أو في الملاحظات. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي.

٦٠. يستخدم هذا المعيار في بعض الأحيان مصطلح إفصاح على نطاق واسع، حيث يشمل بنوداً معروضة في متن (أ) بيان المركز المالي (ب) بيان الأداء المالي (ج) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (د) وبيان التدفق النقدي والملاحظات كذلك. وتقتضي أيضاً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى إجراء الإفصاحات. وتُجرى مثل هذه الإفصاحات إما في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي (أيها كان ملائماً) أو الملاحظات، ما لم يتم تحديد خلاف ذلك في أي جزء من هذا المعيار.

تحديد البيانات المالية

٦١. يجب أن تكون البيانات المالية محددة بوضوح ومميزة عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٦٢. تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البيانات المالية فقط وليس على أية معلومات أخرى تعرض في التقرير السنوي أو في وثيقة أخرى، لذلك فإنه من الضروري أن يكون المستخدمون قادرين على تمييز المعلومات المعدة بإستخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين ولكنها ليست موضوع المعايير.

٦٣. يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية على نحو واضح، بالإضافة إلى ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل ظاهر، وتكرارها عند الضرورة لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومات المعروضة:-

(أ) إسم المنشأة مقدمة التقرير أو وسائل أخرى للتعريف أو أية تغيرات في المعلومات عن التقارير السابقة؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو المنشأة الإقتصادية؛

(ج) تاريخ التقرير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية، أيهما مناسب لجزء البيانات المالية ذي العلاقة؛

(د) عملة التقرير، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*"؛ و

(هـ) مستوى الدقة المستخدم في عرض الأرقام في البيانات المالية.

٦٤. يتم تلبية المتطلبات المذكورة في الفقرة ٦٣ عادة من خلال عرض عناوين الصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات المالية، ويطلب القيام بالحكم عند تحديد أفضل طريقة لعرض هذه المعلومات، فعلى سبيل المثال عندما تعرض البيانات المالية إلكترونياً فقد لا تستخدم عادة صفحات منفصلة، وبعد ذلك تعرض البنود المذكورة أعلاه عدة مرات بما يكفي لضمان الفهم المناسب للمعلومات المعطاة التي تأتي ضمن البيانات المالية.

٦٥. كثيراً ما تكون البيانات المالية أكثر قابلية للفهم إذا ما تم عرض المعلومات بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة التقرير، ويعتبر ذلك مقبول ما دام قد تم الإفصاح عن مستوى دقة العرض ولم تفقد أية معلومات ذات علاقة.

فترة تقديم التقارير

٦٦. يجب عرض البيانات المالية كل سنة على الأقل، عندما يتم تغيير تاريخ تقارير المنشأة، وتعرض البيانات المالية لفترة أطول أو اقصر من سنة واحدة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:-

(أ) سبب إستخدام فترة بإستثناء فترة سنة واحدة؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيانات معينة كبيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيانات التدفقات النقدية والإيضاحات ذات العلاقة من غير الممكن مقارنتها تماماً.

٦٧. في حالات إستثنائية، قد يطلب من منشأة معينة، أو قد تقرر تغيير تاريخ تقريرها، على سبيل المثال لتقريب دورة التقرير من دورة إعداد الموازنة، وفي هذه الحالة من الضروري أن يكون المستخدمون على علم (أ) بالمبالغ الظاهرة للفترة الحالية والمبالغ المقارنة لا يمكن مقارنتها، (ب) سبب هذا التغيير في تاريخ التقرير قد تم الإفصاح عنه. ومثال آخر على ذلك هو عندما تقوم المنشأة، عند الإنتقال من الدفع نقداً إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، بتغيير تاريخ التقرير للمنشآت الواقعة ضمن المنشأة الإقتصادية، وذلك لجعل إعداد البيانات المالية الموحدة أمراً ممكناً.

٦٨. في الأحوال العادية يتم إعداد البيانات المالية بشكل متسق وتغطي فترة سنة واحدة، على أن هناك ولأسباب عملية بعض المنشآت التي تفضل تقديم التقارير عن فترة ٥٢ أسبوعا على سبيل المثال. أن هذا المعيار لا يمنع هذه الممارسة، حيث أنه لا يحتمل أن تكون البيانات المالية الناجمة مختلفة إختلافاً هاماً عن تلك التي كانت ستقدم عن سنة واحدة.

الوقت المناسب

٦٩. تقل فائدة البيانات المالية إذا لم تكن متوفرة للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير، ويجب أن تكون المنشأة في وضع يتيح لها إصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ التقرير، ولا تكون العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات المنشأة سبباً كافياً لعدم تقديم التقرير في

الوقت المناسب، وتتناول التشريعات والأنظمة في العديد من الإختصاصات المواعيد النهائية المحددة بشكل اكبر.

بيان المركز المالي

التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة

٧٠. يجب على المنشأة أن تعرض الأصول متداولة وغير متداولة والإلتزامات متداولة وغير متداولة كفئات منفصلة في صدر بيان المركز المالي، وفقاً للفقرات ٧٦-٨٧ إلا إذا كان العرض على أساس السيولة يقدم معلومات ممثلة بأمانة وأكثر ملائمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، تُعرض جميع الأصول والإلتزامات على نطاق واسع حسب ترتيب السيولة.

٧١. أياً كانت فترة العرض التي يتم تبنيها، وفيما يخص كل بند سطر لأصل أو إلتزام يجمع المبالغ المتوقع إستردادها أو تسويتها (أ) بعد ١٢ شهر على الأكثر من تاريخ التقرير و(ب) بعد ما يزيد عن ١٢ شهر من تاريخ التقرير، يتعين على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع إسترداده أو تسويته بعد ما يزيد عن ١٢ شهر.

٧٢. عندما تقوم المنشأة بتوفير سلع أو خدمات ضمن دورة تشغيل محددة بشكل واضح، فإن التصنيف المنفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في صدر بيان المركز المالي يوفر معلومات مفيدة، حيث أنه يميز صافي الأصول المتداولة بإستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل. كما يعمل هذا التصنيف على إلقاء الضوء على الأصول التي يتوقع تحقيقها خلال دورة التشغيل الحالية، وكذلك الإلتزامات التي تستحق التسوية خلال نفس الفترة.

٧٣. بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والإلتزامات حسب الترتيب التصاعدي **أو** التنازلي للسيولة معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من العرض على أساس ما هو متداول وغير متداول لأن المنشأة لا تقدم السلع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

٧٤. وفي تطبيق الفقرة ٧٠، يُسمح للمنشأة بعرض بعض أصولها وإلتزاماتها بإستخدام التصنيف على أساس ما هو متداول وغير متداول وعرض البعض الآخر حسب ترتيب السيولة عندما يقدم هذا معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. وقد تنشأ الحاجة إلى أساس عرض مختلط عندما يكون لدى المنشأة عمليات متنوعة.

٧٥. تكون المعلومات حول التواريخ المتوقعة لتحقيق الأصول والإلتزامات مفيدة في تقييم سيولة وملاءة المنشأة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٠ *" الأدوات المالية: الإفصاحات"* الإفصاح عن تواريخ إستحقاق الأصول والإلتزامات المالية. وتشمل الأصول المالية الذمم المدينة التجارية وغيرها من الذمم المدينة، في حين تشمل الإلتزامات المالية الذمم الدائنة التجارية وغيرها من الذمم الدائنة. كما أن المعلومات حول التاريخ المتوقع لإسترداد وتسوية الأصول والإلتزامات غير النقدية مثل المخزون والمخصصات هي معلومات مفيدة أيضا، سواءً تم تصنيف الأصول والإلتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة.

الأصول المتداولة

٧٦. يجب تصنيف أصل بأنه أصل متداول عندما:-

(أ) يتوقع أن يتم تحقيقه أو يتم الإحتفاظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء سير الدورة العادية للمنشأة؛

(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛

(ج) عندما يكون من المتوقع تحقيقه خلال ١٢ شهر من تاريخ التقرير؛ أو

(د) كان عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ ما لم يكن محدوداً تبادله أو إستخدامه لتسوية إلتزام معين لمدة ١٢ شهراً من تاريخ التقرير.

يجب تصنيف كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

٧٧. يستخدم هذا المعيار المصطلح " أصول غير متداولة " ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة طويلة الأجل، ولا يمنع المعيار إستخدام أوصاف بديلة ما دامت تحمل معنى واضحاً.

٧٨. دورة التشغيل في المنشاة هي الوقت المستغرق في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات، فعلى سبيل المثال، تقوم الحكومات بتحويل الموارد إلى منشآت القطاع العام بحيث تتمكن من تحويل هذه الموارد إلى بضائع وخدمات، أو منتجات لتحقيق غايات الحكومة الإجتماعية والسياسية والإقتصادية المطلوبة، عندما تكون الدورة التشغيلية العادية للمنشأة قابلة للتحديد بشكل واضح، يُفترض أن تكون مدتها ١٢ شهر.

٧٩. تشمل الأصول المتداولة بما في ذلك الأصول (الضرائب المستحقة والرسوم المستحقة على المستخدمين والغرامات والرسوم التنظيمية المستحقة والمخزون وإيراد الإستثمار المستحق) التي إما تتحقق أو تستهلك أو تباع كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى حينما لا يتوقع أن تتحقق خلال إثني عشر شهراً بعد تاريخ التقرير. تتضمن الأصول المتداولة أيضاً الأصول التي يُحتفظ بها بشكلٍ رئيسي لغرض المتاجرة (تشمل الأمثلة بعض الأصول المالية التي تتوافق مع تعريف محتفظ بها للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة.

الإلتزامات المتداولة

٨٠. يجب تصنيف الإلتزام بأنه إلتزام متداول عندما تتوفر فيه أحد المعايير التالية:-

(أ) يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية للمنشأة؛

(ب) معد بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛

(ج) يستحق التسوية خلال إثني عشر شهراً بعد تاريخ التقرير؛ أو

(د) تتمتع المنشأة بحق مشروط في تأجيل تسوية إلتزام معين لمدة ١٢ شهر على الأقل من تاريخ التقرير. (انظر الفقرة ٨٤). إن شروط الإلتزام التي يمكن، حسب إختيار الطرف المقابل، أن تؤدي إلى تسوية الإلتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق الملكية لا تؤثر على تصنيفه.

يجب تصنيف كافة الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

٨١. تعتبر بعض الإلتزامات المتداولة، مثل الحوالات الحكومية مستحقة الدفع وبعض إستحقاقات تكاليف الموظفين والتكاليف الأخرى جزء من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. ويتم تصنيف البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن إستحق تسويتها بعد أكثر من ١٢ شهر من تاريخ التقرير. وتنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف أصول وإلتزامات المنشأة. وعندما تكون الدورة التشغيلية العادية للمنشأة قابلة للتحديد بشكل واضح، يُفترض أن تكون مدتها ١٢ شهر.

٨٢. لا يتم تسوية الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزءٍ من دورة التشغيل العادية، إلا أنها تستحق التسوية خلال إثني عشرة شهراً بعد تاريخ التقرير أو تم إعدادها بشكل أساسي لغرض المتاجرة، والأمثلة على ذلك الإلتزامات المتداولة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الإلتزامات المالية التي تتوافق مع تعريف المحتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الحسابات المكشوفة والجزء المتداول من الإلتزامات المالية غير المتداولة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة مستحقة الدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدائنة غير التجارية الأخرى. ولا تعتبر الإلتزامات المالية التي تقدم التمويل على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزء من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) ولا يستحق تسويتها خلال ١٢ شهر من تاريخ التقرير بأنها إلتزامات غير متداولة، مع مراعاة الفقرتين ٨٥ و٨٦.

٨٣. تصنف المنشأة إلتزاماتها المالية على أنها متداولة عندما يستحق تسويتها خلال ١٢ شهر من تاريخ التقرير، حتى وإن:-

(أ) كانت المدة الأصلية أطول من فترة ١٢ شهر؛ و

(ب) تم إبرام إتفاقية ما لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

٨٤. في حال توقعت المنشأة، وكان لها حرية التصرف، إعادة تمويل أو تأخير إلتزام ما لمدة ١٢ شهر على الأقل من تاريخ التقرير بموجب تسهيلات قرض قائمة، فإنها تصنف الإلتزام على أنه غير متداول، حتى وإن إستحقت تسويته خلال فترة أقصر. ولكن عندما يكون إعادة التمويل أو تأخير الإلتزام ليس وفقاً لتصرف المنشأة (على سبيل المثال، لا يوجد إتفاقية لإعادة التمويل)، لا تأخذ بعين الإعتبار إحتمالية إعادة التمويل ويُصنف الإلتزام على أنه متداول.

٨٥. عندما تخرق المنشأة تعهدا ما بموجب إتفاقية قرض طويلة الأجل في تاريخ التقرير أو قبله بحيث يصبح الإلتزام مستحق الدفع عند الطلب، يُصنف الإلتزام على أنه متداول، حتى وإن وافق المقرض- بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية - على عدم المطالبة بالدفع نتيجة

للخرق. ويُصنف الإلتزام على أنه متداول لأن المنشأة في تاريخ التقرير لا تتمتع بحق غير مشروط لتأجيل تسويته لمدة ١٢ شهر على الأقل بعد ذلك التاريخ.

٨٦. إلا أنه يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول في حال وافق المقرض بحلول تاريخ التقرير على منح فترة مهلة تنتهي بعد ١٢ شهر على الأقل من تاريخ التقرير، والتي يمكن للمنشأة خلالها تصحيح الخرق لكن لا يمكن للمقرض خلالها المطالبة بالتسديد الفوري.

٨٧. فيما يخص القروض المصنفة على أنها إلتزامات متداولة، وفي حال وقعت الأحداث التالية بين تاريخ التقرير وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"* :-

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛

(ب) تصحيح خرق إتفاقية قرض طويلة الأجل؛ و

(ج) تلقي فترة منحة من المقرض لتصحيح خرق إتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي بعد ١٢ شهر على الأقل من تاريخ التقرير.

المعلومات التي سيتم تقديمها في صدر بيان المركز المالي

٨٨. **كحد أدنى يجب أن يشتمل صدر بيان المركز المالي على بنود سطر تعرض المبالغ التالية:-**

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(ب) العقارات الإستثمارية؛

(ج) الأصول غير الملموسة؛

(د) الأصول المالية (بإستثناء المبالغ المبينة في (د)، (و)، (ح)؛

(ه) الإستثمارات التي تمت محاسبتها بإستخدام أسلوب حقوق الملكية؛

(و) المخزون؛

(ز) المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف (الضرائب والحوالات)؛

(ح) الذمم المدينة من معاملات الصرف؛

(ط) النقد والنقد المعادل؛

(ي) الضرائب والحوالات مستحقة الدفع؛

(ي أ) إلتزامات المنافع الاجتماعية؛

(ك) الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف؛

(ل) المخصصات؛

(م) الإلتزامات المالية، (بإستثناء المبالغ تحت البند (ك)، (ي))؛

(ن) حصة غير مسيطر عليها معروضة ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية؛ و

(س) صافي الأصول/ حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.

٨٩. يجب أن يتم عرض البنود السطر الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صدر بيان المركز المالي، عندما يكون هذا العرض ضرورياً لفهم المركز المالي للمنشأة بشكل مناسب.

٩٠. لا يبين هذا المعيار الترتيب أو الشكل الذي يجب أن يتم تقديم البنود فيه، وتقدم الفقرة ٨٨ لائحة بالبنود التي تختلف على نحو كبير من حيث طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صدر بيان المركز المالي، النماذج الإيضاحية تم وضعها في الإرشادات التنفيذية بالإضافة إلى:-

(أ) تُشمل بنود السطر عندما ينتج عن حجم أو طبيعة أو وظيفة البند أو مجموعة من البنود المماثلة بأن يكون العرض المنفصل ذو صلة بفهم المركز المالي للمنشأة؛ و

(ب) يمكن تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود أو مجموعة من البنود المماثلة وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها من أجل تقديم معلومات ذات صلة بفهم المركز المالي للمنشأة.

٩١. إن الحكم فيما إذا يجب أن يتم عرض البنود الإضافية على نحو منفصل مبني على تقييم الأمور التالية:-

(أ) طبيعة وسيولة الأصول؛

(ب) وظيفة الأصل ضمن المنشأة؛ و

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

٩٢. يشير إستخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الأصول إلى إختلاف طبيعتها أو وظيفتها ولذلك ينبغي عرضها على أنها بنود سطر منفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل فئات مختلفة من الممتلكات والمصانع والمعدات بسعر التكلفة أو المبالغ المعاد تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

المعلومات التي يجب أن تعرض إما في صدر بيان المركز المالي أو في الإيضاحات

٩٣. يجب أن تفصح المنشأة سواء في صدر بيان المركز المالي أو في الإيضاحات حول بيان المركز المالي تصنيفات فرعية أخرى لبنود السطر المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة.

٩٤. يعتمد التفصيل المقدم في التصنيفات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول حجم وطبيعة ومهمة المبالغ ذات العلاقة، وتستخدم كذلك العوامل المبينة في الفقرة ٩١ لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:-

(أ) تُقسم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧؛

(ب) تُقسم الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة القبض من رسوم المستخدم والضرائب والإيرادات غير التبادلية الأخرى والذمم المدينة من أطراف ذات علاقة والدفعات المسبقة ومبالغ أخرى؛

(ج) يتم تصنيف المخزون وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ "المخزون" إلى فئات فرعية مثل السلع ومواد تموين الإنتاج والأعمال قيد الإنجاز والبضائع تامة الصنع؛

(د) تُقسم الضرائب والحوالات مستحقة الدفع إلى رديات ضريبية وحوالات مستحقة الدفع ومبالغ مستحقة الدفع إلى أعضاء آخرين في المنشأة الإقتصادية؛

(دأ) يتم تصنيف التزامات المنافع الاجتماعية إلى خطط منافع اجتماعية منفصلة عندما تكون تلك الالتزامات مادية؛

(هـ) تقسم المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين وبنود أخرى؛ و

(و) تُقسم عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى رأس مال مساهم به وفائض وعجز متراكمين وأي إحتياطات.

٩٥. عندما لا يكون لدى المنشأة أسهم رأسمالية يجب عليها أن تفصح عن صافي الأصول/حقوق الملكية أما في صدر بيان المركز المالي أو في الإيضاحات مبينة بشكل منفصل ما يلي:-

(أ) رأس المال المساهم به، وهو الإجمالي التراكمي في تاريخ التقرير للمساهمات من المالكين مخصوماً منها التوزيعات على المالكين؛

(ب) الفائض أو العجز المتراكم؛

(ج) الإحتياطيات بما في ذلك وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

(د) حصص غير مسيطر عليها؛

٩٥أ إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف:

(أ) أداة مالية مطروحة للتداول ومصنفة على أنها أداة حق ملكية؛

(ب) أداة تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط وتُصنف على أنها أداة حق ملكية؛

بين الإلتزامات المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنها ينبغي أن تفصح عن المبلغ المعاد تصنيفه إلى ومن كل فئة (الإلتزامات المالية أو صافي الأصول/ حقوق الملكية) ووقت وسبب إعادة التصنيف.

٩٦. لن يكون لدى العديد من منشآت القطاع العام أسهم رأسمالية، ولكن ستتم السيطرة عليها بشكل إستئثاري من قبل منشأة أخرى في القطاع العام، ومن المحتمل أن تكون طبيعة حصة الحكومة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة مزيجا من رأس المال المساهم به وإجمالي الفائض أو العجز المتراكم والإحتياطيات للمنشأة – مما يعكس صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إلى عمليات المنشاة.

٩٧. في بعض الحالات قد تكون هنالك حصة غير مسيطر عليها في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة، فعلى سبيل المثال على المستوى الحكومي الكلي قد تشتمل المنشأة الإقتصادية على مشاريع تجارية حكومية تمت خصخصتها جزئياً، وتبعاً لذلك من الممكن أن يكون هناك مساهمون من القطاع الخاص لديهم حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة.

٩٨. عندما يكون لدى المنشأة أسهم رأسمالية بالإضافة إلى الإفصاحات في الفقرة ٩٥، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي أما في صدر بيان المركز المالي أو في الإيضاحات:-

(أ) لكل فئة من الأسهم الرأسمالية:-

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل وعدد الأسهم الصادرة ولكن غير مدفوعة بشكل كامل؛

(٣) القيمة الإسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية؛

(٤) مطابقة لعدد الأسهم غير المدفوعة في بداية ونهاية السنة؛

(٥) الحقوق والتفضيلات والقيود المرتبطة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛

(٦) الأسهم في المنشأة التي تحتفظ بها المنشأة نفسها أو تحتفظ بها المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة للمنشأة؛ و

(٧) الأسهم المخصصة للإصدار بموجب خيارات وعقود مبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ؛ و

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

بيان الأداء المالي

الفائض أو العجز للفترة

٩٩. تُشمل جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز ما لم يقتضي معيار محاسبة دولي في القطاع العام غير ذلك.

١٠٠. تُشمل عادة جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز. وهذا يتضمن آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية. إلا أنه قد توجد حالات يمكن فيها استثناء بنود محددة من فائض أو عجز الفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ حالتين من هذه الحالات: تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

١٠١. تتناول معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام بنود يمكن أن تحقق تعريفي الإيرادات أو المصاريف الواردين في هذا المعيار، لكن عادة ما يتم إستثنائها من الفائض أو العجز. وتشمل الأمثلة فائض إعادة التقييم (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧)، و(أ) أرباح وخسائر محددة تنشأ من تحويل البيانات المالية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤)، و(ب) أرباح وخسائر محددة من إعادة قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأصول/

الإلتزامات (يمكن إيجاد الإرشادات حول قياس الأصول المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩).

المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان الأداء المالي

١٠٢. كحد أدنى يجب أن يشتمل صدر بيان الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة:-

(أ) الإيرادات، تقدم بشكل منفصل :

(١) إيرادات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية؛ و

(٢) المكاسب والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة ؛

(ب) تكاليف التمويل؛

(ب.أ) خسائر الانخفاض (تشمل عكس خسائر الانخفاض أو مكاسب الانخفاض) التي حُددت وفقاً للفقرات ٧٣-٩٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ج) نصيب الفائض أو العجز للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ج.أ) إذا أعيد تصنيف أصل مالي ليخرج من فئة قياس تكلفة الإطفاء بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، أي خسارة أو مكسب ناتج عن الفرق بين تكلفة الإطفاء السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛

(ج.ب) إذا أعيد تصنيف أصل مالي ليخرج من فئة قياس القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، أي مكسب أو خسارة متراكمة تم الاعتراف بها سابقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي أعيد تصنيفه في الفائض أو العجز؛

١٠٣. ينبغي الإفصاح عن البنود التالية في متن بيان الأداء المالي كمخصصات لفائض أو عجز الفترة:-

(أ) الفائض أو العجز المنسوب إلى الحصص غير المسيطر عليها؛ و

(ب) الفائض أو العجز المنسوب إلى مالكي المنشأة المسيطرين.

١٠٤. يجب أن يتم عرض البنود الخطية الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صدر بيان الأداء المالي وذلك عندما يكون العرض ضرورياً لفهم الأداء المالي للمنشأة بعدالة.

١٠٥. تختلف آثار الأنشطة المتنوعة للمنشأة ومعاملاتها وأحداثها الأخرى من حيث أثرها على قدرة المنشأة على تلبية إلتزامات تقديم الخدمات الخاصة بها، كما يساعد الإفصاح عن عناصر الأداء المالي **في** فهم الأداء المالي المتحقق وإجراء التقديرات حول النتائج المستقبلية. وتُشمل بنود سطر إضافية في متن بيان الأداء المالي، ويتم تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود عندما يكون هذا ضرورياً لتفسير عناصر الأداء. وتتضمن العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار الأهمية النسبية وطبيعة عناصر الإيرادات والمصاريف ووظيفتها. ولا يتم مقاصة بنود الإيرادات والمصاريف ما لم يتم تلبية المعايير المنصوص عليها في الفقرة ٤٨.

المعلومات التي يجب عرضها إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات

١٠٦. عندما تكون بنود الإيرادات والمصاريف هامة، فإنه ينبغي الإفصاح عن طبيعتها ومبلغها بشكل منفصل.

١٠٧. تشمل الحالات التي ينشأ فيها الإفصاح المنفصل عن بنود الإيرادات والمصاريف ما يلي:-

(أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق للممتلكات والمصانع والمعدات أو المبلغ القابل للإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للإسترداد حيث يكون مناسباً، إضافة إلى عكس هذه التخفيضات؛

(ب) عمليات إعادة هيكلة أنشطة المنشأة والقيود العاكسة لأي مخصصات فيما يتعلق بتكاليف إعادة الهيكلة.

(ج) عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(د) عمليات الخصخصة أو عمليات التصرف الأخرى بالإستثمارات؛

(هـ) العمليات المتوقفة؛

(و) تسويات المقاضاة؛ و

(ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

١٠٨. يجب أن تعرض المنشأة إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات المصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة.

١٠٩. يجب أن تعرض المنشأة إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات تحليلاً للمصاريف بإستخدام تصنيف مبني على أساس طبيعة المصاريف أو وظيفتها ضمن المنشأة، أيهما يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.

١١٠. يتم تشجيع المنشآت على أن تقوم بعرض التحليلات في الفقرة ١٠٩ في صدر بيان الأداء المالي.

١١١. تصنف بنود المصاريف أيضاً لإبراز التكاليف والتكاليف المستردة من برامج أو أنشطة معينة أو قطاعات أخرى ذات علاقة للمنشأة المقدمة للتقارير، ويمكن تقديم هذه المعلومات بإحدى طريقتين.

١١٢. شكل التحليل الأول على أنه طبيعة أسلوب المصروف، حيث يتم تجميع المصاريف في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها (على سبيل المثال الإستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل ومنافع الموظفين وتكاليف الإعلان) ولا يتم إعادة توزيعها بين المهام المختلفة ضمن المنشأة، إن هذا الأسلوب سهل التطبيق وذلك لأنه ليس من الضروري القيام بإجراء توزيعات للمصاريف التشغيلية بين الفئات الوظيفية، ومن الأمثلة على التصنيف من خلال إستخدام طبيعة أسلوب المصروف هو ما يلي:-

الإيراد	×
تكاليف منافع الموظفين	×
مصاريف المنافع الاجتماعية	×
مصروف الإستهلاك والإطفاء	×
مصاريف أخرى	×
إجمالي المصاريف	(×)
الفائض	(×)

١١٣. الشكل الثاني للتحليل، الأسلوب الوظيفي لتصنيف المصروف، يصنف المصاريف وفقاً للبرنامج أو الغاية التي وضعت من أجلها، وكثيراً ما يقدم هذا الأسلوب معلومات مناسبة أكثر للمستخدمين من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها بالرغم من أن توزيع التكلفة على الوظائف قد يكون تعسفياً ويعتمد على الحكم الشخصي إلى حد كبير، وكمثال على التصنيف إستخدام الأسلوب الوظيفي لتصنيف المصاريف ما يلي:-

الإيراد الإجمالي	×
المصاريف:	
مصاريف المنافع الاجتماعية	(×)
مصاريف الصحة	(×)
مصاريف التعليم	(×)
مصاريف أخرى	(×)
الفائض/ (العجز)	×

١١٤. يتم بيان المصاريف المتعلقة بالمهام الرئيسية التي تقوم بها المنشأة بشكلٍ منفصل، ففي هذا المثال للمنشأة وظائف مرتبطة بتقديم المنافع الاجتماعية والخدمات الصحية والتعليمية، وتعرض المنشأة بنود المصروف لكل من هذه الوظائف.

١١٥. يجب أن تفصح المنشآت التي تصنف المصاريف حسب الوظيفة عن معلومات إضافية حول طبيعة المصاريف بما في ذلك مصاريف المنافع الاجتماعية الإستهلاك والإطفاء ومنافع الموظفين.

١١٦. إختيار التحليل بين أسلوب وظيفية المصروف وطبيعة أسلوب المصروف يعتمد على العاملين التاريخي والتنظيمي وطبيعة المنظمة، وكلا الأسلوبان يقدمان مؤشراً للتكاليف التي يمكن أن تختلف بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مخرجات المنشأة، ونظراً لأن كل أسلوب للعرض له حسناته لمختلف أنواع المنشآت فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار العرض المناسب والأكثر موثوقية. إلا أنه نظراً لأن المعلومات المتعلقة بطبيعة المصاريف معلومات مفيدة في توقع التدفقات النقدية المستقبلية، فإن الإفصاح الإضافي مطلوب حينما تستخدم وظيفة تصنيف المصاريف. تعني منافع الموظفين الواردة في الفقرة ١١٥ نفس المعنى الذي يحملة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ "*منافع الموظفين*".

١١٧. عندما تقدم المنشأة أرباح الأسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها ولديها أسهم رأسمالية فإنه يجب عليها أن تفصح أما في صدر بيان الأداء المالي أو في بيان التغير في الأصول/ حقوق الملكية الإيضاحات مبلغ أرباح أو التوزيعات المشابهة تم الإعتراف بها على أنها توزيعات للمالكين خلال الفترة والمبالغ المتعلقة بكل سهم.

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

١١٨. يجب أن تعرض قائمة التغير في صافي الأصول /حقوق الملكية في صلب البيان:-

(أ) الفائض أو العجز للفترة؛

(ب) كل بند من الإيراد والمصروف للفترة التي كما تتطلبها المعايير الأخرى يجب أن يتم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وكذلك إجمالي هذه البنود؛

(ج) إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة (المحسوبة كمجموع البندين (أ) و(ب)) مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة والحصص غير المسيطر عليها بشكل منفصل؛ و

(د) بالنسبة لكل عنصر في صافي الأصول وحقوق الملكية المفصح عنه بشكل منفصل، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.

١١٩. بالإضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض أما في قائمة التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو في الإيضاحات:-

(أ) مبالغ المعاملات مع المالكين الذين يعملون بصفتهم كمالكين، مع إظهار التوزيعات على المالكين بشكل منفصل؛

(ب) رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ التقرير والحركات خلال الفترة؛ و

(ج) إلى المدى الذي يتم فيه الإفصاح عن صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل يجب عرض مطابقة بين المبلغ المسجل لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة بحيث تفصح بشكل منفصل عن كل حركة.

١٢٠. تعكس التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة بين تاريخي التقرير الزيادة أو النقصان في صافي أصولها خلال الفترة.

١٢١. يمثل التغيير الكلي في صافي الأصول/ حقوق الملكية إجمالي صافي الفائض/ العجز للفترة، خلال فترة إعادة عرض مجموع مبالغ الفائض أو العجز للفترة، ويتم الإعتراف بالإيرادات والمصاريف الأخرى بشكل مباشر كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، مع أية مساهمات من قبل المالكين وتوزيعات إلى المالكين بصفتهم مالكين.

١٢٢. تشمل المساهمات من قبل المالكين والتوزيعات إلى المالكين التحويلات بين منشأتين ضمن منشأة إقتصادية (على سبيل المثال التحويل من الحكومة التي تتصرف بصفتها مالكة إلى دائرة حكومية)، ويعترف بالمساهمات المقدمة من المالكين بصفتهم مالكين إلى المنشآت المسيطر عليها كتعديل مباشر لصافي الأصول/ حقوق الملكية عندما تتسبب بشكل صريح بالفوائد المتبقية في المنشأة في شكل حقوق في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

١٢٣. يقتضي هذا المعيار أن تُشمل كافة بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز ما لم يقتضي معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام خلاف ذلك. وتتطلب بعض المعايير الأخرى الإعتراف ببعض البنود (مثل زيادة ونقصان إعادة التقييم، وفروقات محددة للصرف الأجنبي) مباشرة على أنها تغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولأنه من المهم أن تُؤخذ بعين الإعتبار جميع بنود الإيرادات والمصاريف في تقييم التغيرات في المركز المالي للمنشأة بين تاريخي تقرير، يقتضي هذا المعيار عرض بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي يبرز إجمالي إيرادات ومصاريف المنشأة، بما في ذلك تلك التي يُعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية.

١٢٤. يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ إجراء تعديلات بأثر رجعي لتعكس التغيرات في السياسات المحاسبية، إلى الحد الممكن، إلا في حال إقتضت الأحكام الإنتقالية المنصوص عليها في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام خلاف ذلك. كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ إجراء عمليات إعادة البيان لتصحيح الأخطاء بأثر رجعي إلى الحد الممكن. وتُجرى التعديلات وعمليات إعادة البيان بأثر رجعي على رصيد الفائض أو العجز المتراكم، ما لم يقتضي معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام تعديلاً بأثر رجعي على عنصر آخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة ١١٨(د) الإفصاح في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية عن إجمالي التعديلات على كل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية المفصح عنها بشكل منفصل والناجمة، كلا منها على حدة، من التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة ولبداية الفترة.

١٢٥. يمكن تلبية المتطلبات الواردة في الفقرتين ١١٨ و١١٩ من خلال إستخدام صيغة عواميد تطابق أرصدة الافتتاح والإقفال لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويكمن البديل في عرض البنود الموضحة في الفقرة ١١٨ في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية فقط. وبموجب هذا المنهج، تظهر البنود المبينة في الفقرة ١١٩ في الملاحظات.

١٢٥أ. تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ما إذا كان سيُعاد تصنيف المبالغ المعترف بها مسبقاً في الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز وتوقيت هذا التصنيف. ويشار إلى إعادات التصنيف المذكورة في هذا المعيار باعتبارها تعديلات على إعادة التصنيف. وتدرج تعديلات إعادة التصنيف مع المكونات المتعلقة بها من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف التعديل في الفائض أو العجز. قد يكون قد تم الاعتراف بتلك المبالغ في صافي الأصول/ حقوق الملكية باعتبارها مكاسب غير محققة ينبغي خصمها من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة التي يُعاد فيها تصنيف المكاسب المحققة إلى الفائض أو العجز وذلك لتجنب إدراجها في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية مرتين.

١٢٥ب. تنتج تعديلات إعادة التصنيف، على سبيل المثال، من التصرف في عملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤) وعندما تؤثر بعض التدفقات النقدية المتحوط لها على الفائض أو العجز (انظر الفقرة ١٤٠(د) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ فيما يتعلق بالتحوط للتدفقات النقدية).

١٢٥ج. لا تظهر تعديلات إعادة التصنيف على التغيرات في إعادة تقييم الفائض المعترف به وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧ أو ٣١ أو إعادة قياس خطط المنافع المحددة المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩. يتم الاعتراف بتلك المكونات في صافي الأصول/ حقوق الملكية ولا يعاد تصنيفها إلى الفائض أو العجز في الفترات اللاحقة. قد تُنقل التغيرات في إعادة تقييم الفائض إلى الفائض أو العجز المتراكم في الفترات اللاحقة جراء استخدام الأصل أو عند إلغاء الاعتراف به (انظر معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧ أو ٣١). ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، لا تظهر تعديلات إعادة التصنيف إذا نتج تحوط التدفق النقدي أو محاسبة القيمة الزمنية للخيار (أو العنصر الآجل لعقد آجل أو الفرق السعري لأساس فرق سعر الصرف الأجنبي لأداة مالية) من المبالغ التي استُبعدت من احتياطي التحوط للتدفق النقدي أو إذا أدرج المكون المنفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية، على التوالي، بشكل مباشر في التكلفة الأولية أو غير ذلك من المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات. تنقل تلك المبالغ مباشرة للأصول أو الالتزامات.

بيان التدفق النقدي

١٢٦. تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم (أ) قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل (ب) وإحتياجات المنشأة لإستخدام التدفقات النقدية. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات العلاقة.

الملاحظات

الهيكل

١٢٧. إن الملاحظات:-

(أ) ينبغي أن تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة وفقاً للفقرات ١٣٢-١٣٩؛

(ب) ينبغي أن تفصح عن المعلومات التي تقتضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لا تُعرض في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي؛ و

(ج) ينبغي أن تقدم معلومات إضافية لا تُعرض في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي، لكنها ذات صلة بفهم أي من هذه البيانات.

١٢٨. ينبغي عرض الملاحظات بطريقة منتظمة بالقدر الممكن. وينبغي أن يشير كل بند في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي إلى أي معلومات ذات علاقة في الملاحظات.

١٢٩. تُعرض الملاحظات عادة بالترتيب التالي، مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع البيانات المالية لمنشآت أخرى:-

(أ) بيان الإمتثال بمعايير المحاسبة المالية في القطاع العام (أنظر الفقرة ٢٨)؛

(ب) ملخص السياسات المحاسبية الهامة المطبقة (أنظر الفقرة ١٣٢)؛

(ج) المعلومات المساندة للبنود المعروضة في متن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي، بالترتيب الذي يُعرض فيه كل بيان وكل بند سطر؛ و

(د) إفصاحات أخرى، بما في ذلك:-

(١) الإلتزامات المحتملة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩) والإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و

(٢) الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في المنشأة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠).

١٣٠. قد يكون من الضروري أو المحبذ في بعض الحالات تغيير ترتيب بنود محددة ضمن الملاحظات. فعلى سبيل المثال يمكن جمع المعلومات حول التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في الفائض أو العجز مع المعلومات حول تواريخ إستحقاق الأدوات المالية، رغم أن المعلومات الأولى ترتبط ببيان الأداء المالي بينما ترتبط المعلومات الأخيرة ببيان المركز المالي. ومع ذلك، يتم الإحتفاظ بهيكل منتظم للملاحظات إلى أقصى حد ممكن.

١٣١. يمكن عرض الملاحظات التي تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية وسياسات محاسبية محددة على أنها عنصر منفصل في البيانات المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١٣٢. يتعين على المنشأة الإفصاح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية الهامة:-

(أ) أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛

(ب) مدى تطبيق المنشأة لأي أحكام إنتقالية في أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ج) السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

١٣٣. من المهم بالنسبة للمستخدمين الإطلاع على أساس أو أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أو القيمة العادلة أو المبلغ القابل للإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للإسترداد) وذلك لأن الأساس الذي يتم وفقاً له إعداد البيانات المالية يؤثر بشكل كبير على تحليلها. وعند إستخدام أكثر من أساس قياس واحد في البيانات المالية (كإعادة تقييم فئات محددة من الأصول على سبيل المثال) فإنه يكفي تقديم مؤشر على فئات الأصول والإلتزامات التي يطبق عليها كل أساس قياس.

١٣٤. عند تحديد فيما إذا كان ينبغي الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، تنظر الإدارة فيما إذا كان الإفصاح من شأنه أن يساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي تظهر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في الأداء المالي أو المركز المالي المبلّغ عنه. ويكون الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة مفيدة بشكل خاص للمستخدمين عندما يتم إختيار تلك السياسات من بين البدائل المسموح بها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومن الأمثلة على ذلك الإفصاح عما إذا كانت المنشأة تطبق نموذج القيمة العادلة أو التكلفة العقارات الإستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *" العقارات الإستثمارية "*). تقتضي بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تتخذها الإدارة بين مختلف السياسات التي تسمح بها هذه المعايير. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لفئات الممتلكات والمصانع والمعدات. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"* الإفصاح عما إذا كان يتم الإعتراف بتكاليف الإقتراض مباشرة على أنها مصاريف أو يتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة.

١٣٥. تدرس كل منشأة طبيعة عملياتها والسياسات التي يتوقع مستخدمو بياناتها المالية أنه سيتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المنشآت. فعلى سبيل المثال، يُتوقع أن تفصح منشآت القطاع العام عن سياسة محاسبية للإعتراف بالضرائب والتبرعات والأشكال الأخرى من الإيرادات غير التبادلية. وعندما يكون لدى المنشأة عمليات أجنبية هامة أو معاملات بعملات أجنبية، فإنه يُتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي. وعند حدوث عمليات اندماج بين المنشآت، يتم الإفصاح عن السياسات المستخدمة لقياس الشهرة والحصص غير المسيطر عليها.

١٣٦. يمكن أن تكون سياسة محاسبية معينة هي سياسة هامة بسبب طبيعة عمليات المنشأة حتى وإن لم تكن مبالغ الفترات الحالية والسابقة هي مبالغ هامة. ومن المناسب أيضاً الإفصاح عن كل سياسة

محاسبية هامة لا تقتضيها بشكل محدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لكن يتم إختيارها وتطبيقها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.

١٣٧. يتعين على المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو في الملاحظات الأخرى عن الأحكام التي تصدرها الإدارة، بإستثناء تلك التي تنطوي على تقديرات (أنظر الفقرة ١٤٠)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي لها أكبر التأثير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

١٣٨. وفي عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تصدر الإدارة أحكاماً متنوعة، بإستثناء تلك التي تنطوي على تقديرات، والتي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تصدر الإدارة أحكاماً في تحديد ما يلي:-

- فيما إذا كانت الأصول عبارة عن عقارات إستثمارية؛
- فيما إذا كانت إتفاقيات تقديم السلع و/أو الخدمات التي تنطوي على إستخدام الأصول المحددة عبارة عن عقود إيجار؛
- فيما إذا كانت مبيعات معينة للسلع عبارة في جوهرها عن ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء الإيرادات؛ و
- فيما إذا كان جوهر العلاقة بين المنشأة المعدة للتقارير والمنشآت الأخرى تشير إلى أن هذه المنشآت الأخرى تخضع لسيطرة المنشأة المعدة للتقارير؛ و
- ما إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تؤدي إلى ظهور تدفقات نقدية في تواريخ معينة وهي مدفوعات خاصة بأصول المبالغ والفائدة على أصول المبالغ المستحقة.

١٣٩. تقتضي المعايير الأخرى بعض الإفصاحات التي تتم وفقاً للفقرة ١٣٧. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* من المنشأة الإفصاح عن الأحكام التي ساعدت في تحديد ما إذا كانت تسيطر عى منشأة أخرى. كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"* الإفصاح عن المعايير التي تضعها المنشأة لتمييز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك والممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في السياق العادي للأعمال، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمراً صعباً.

المصادر الرئيسية لشكوك التقدير

١٤٠. يتعين على المنشأة أن تفصح في الملاحظات عن معلومات حول (أ) الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمصادر الرئيسية المستقبلية وغيرها من (ب) المصادر الرئيسية لشكوك التقدير في تاريخ التقرير، التي تنطوي على مخاطرة كبيرة بأن تتسبب في إجراء تعديل هام على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية. وفيما يخص الأصول والإلتزامات، ينبغي أن تتضمن الملاحظات تفاصيل ما يلي:-

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) مبالغها المسجلة كما في تاريخ التقرير.

١٤١. إن تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات يقتضي تقدير آثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والإلتزامات في تاريخ التقرير. فعلى سبيل المثال وفي غياب "أسعار سوق ملحوظة مؤخراً تُستخدم لقياس الأصول والإلتزامات التالية" تعتبر التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس (أ) المبلغ القابل للإسترداد لفئات معينة من الممتلكات والمصانع والمعدات، (ب) وأثر التقادم التقني على المخزون، و(ج) المخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للمقاضاة الجارية. وترتبط هذه التقديرات بإفتراضات حول بنود معينة مثل تعديل المخاطر على التدفقات النقدية أو معدلات الخصم المستخدمة والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٤٢. ترتبط الإفتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى لشكوك التقدير المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٤٠ بالتقديرات التي تتطلب أحكام الإدارة الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية. وحين يزداد عدد المتغيرات والإفتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي المحتمل للشكوك، تصبح تلك الأحكام أكثر تعقيداً وتفتقر إلى الموضوعية، وعادة ما تزداد إحتمالية إجراء تعديل هام لاحق على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات بناءاً على ذلك.

١٤٣. لا تُطلب الإفصاحات في الفقرة ١٤٠ للأصول والإلتزامات التي تنطوي على مخاطر هامة بأن تتغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية، في حال تم قياسها– في تاريخ التقرير– بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخراً (ويمكن أن تتغير قيمتها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لن تنشأ من الإفتراضات أو المصادر الأخرى لشكوك التقدير في تاريخ التقرير).

١٤٤. تُعرض الإفصاحات في الفقرة ١٤٠ بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم الأحكام التي تصدرها الإدارة حول المصادر الرئيسية المستقبلية وغيرها من المصادر الرئيسية لشكوك التقدير. وتختلف طبيعة ونطاق المعلومات المقدمة وفقاً لطبيعة الإفتراض والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات:–

(أ) طبيعة الإفتراض أو شكوك التقدير الأخرى؛

(ب) تأثر المبالغ المسجلة بالأساليب والإفتراضات والتقديرات التي تشكل أساسا لحسابها، بما في ذلك أسباب التأثر؛

(ج) التسوية المتوقعة للشكوك ومجموعة النتائج المحتملة على نحو معقول خلال السنة المالية التالية فيما يخص المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المتأثرة؛ و

(د) أي تفسير للتغيرات على الإفتراضات السابقة فيما يخص تلك الأصول والإلتزامات، في حال بقيت الشكوك دون تسوية.

١٤٥. من غير الضروري الإفصاح عن معلومات الموازنة أو التقديرات في إجراء الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٤٠.

١٤٦. عندما يكون من غير الممكن الإفصاح عن نطاق الآثار المحتملة لإفتراض رئيسي أو مصدر رئيسي آخر لشكوك التقدير في تاريخ التقرير، فإن على المنشأة أن تفصح بأنه من المحتمل بشكل معقول (وعلى أساس المعرفة القائمة) إمكانية أن تقتضي النتائج خلال السنة المالية التالية التي تختلف عن الإفتراضات إجراء تعديل هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح المنشأة عن طبيعة الأصل أو الإلتزام المحدد ومبلغه المسجل (أو فئة من الأصول والإلتزامات) الذي يتأثر بالإفتراض.

١٤٧. إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٣٧ عن أحكام معينة تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا ترتبط بإفصاحات المصادر الرئيسية لشكوك التقدير في الفقرة ١٤٠.

١٤٨. إن الإفصاح عن بعض الإفتراضات الرئيسية التي تُطلب وفقاً للفقرة ١٤٠ يقتضيه كذلك معايير محاسبة دولية في القطاع العام أخرى. فعلى سبيل المثال يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ الإفصاح في حالات محددة عن إفتراضات رئيسية تتعلق بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على فئات المخصصات. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية المسجلة بالقيمة العادلة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات المعاد تقييمها.

رأس المال

١٤٨أ ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم أهداف وسياسات وعمليات المنشأة لإدارة رأس المال.

١٤٨ب من أجلِ الإمتثال للفقرة ١٤٨أ، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) معلومات نوعية حول أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة رأس المال، بما في ذلك (على سبيل المثال لا الحصر):

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال؛

(٢) الحالات التي تخضع فيها المنشأة لمتطلبات رأسمالية مفروضةَ خارجياً، وطبيعة هذهِ المتطلبات وكيفية دمجها في إدارةِ رأسِ المال؛

(٣) الكيفية التي تحقق بها أهدافهاً لإدارةِ رأسِ المال.

(ب) ملخص بيانات كمية عما تقوم بإدارتهِ كرأسِ مالٍ. تَعتَبِر بَعضُ المنشآت إلتزاماتٍ مالية معينة (مثل بعض أشكال الديون الثانوية) جزءاً من رأسِ المال. في حين تعتبر منشآت أخرى أن رأس المال هو استثناء لبعض عناصر حقوق الملكية (مثل العناصر الناتجة عن تحوطات التدفق النقدي).

(ج) أي تغيرات في (أ) و(ب) عن الفترة السابقة.

(د) حقيقة ما إذا كانت قد امتثلت خلال الفترة لأي متطلبات رأسمالية مفروضة خارجياً.

(هـ) الحالات التي لم تمتثل فيها المنشأة لهذهِ المتطلبات الرأسمالية المفروضة خارجياً، عواقب عدم الإمتثال.

ترتكز هذه الإفصاحات على المعلومات التي تتوفر داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة.

١٤٨ج يمكن أن تدير المنشأة رأس المال بعدة طرق ويمكن أن تخضع لعدد من المتطلباتِ الرأسمالية المختلفة. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن مجموعةً من الشركاتِ عدة منشآت تتولى أنشطة التأمين والأنشطة المصرفية، وقد تعمل هذه المنشآت أيضاً في مناطق متعددة. وعندما يوفر إجمالي الإفصاح عن المتطلباتِ الرأسمالية وكيفية إدارة رأس المال معلومات مفيدة أو عندما يشوه فهم مستخدم البيان المالي للموارد الرأسمالية للمنشأة، ينبغي أن تفصح المنشأة عن معلومات منفصلة لكل متطلب رأسمالي تخضع له.

الأدوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها صافي أصول/ حقوق ملكية

١٤٨د بالنسبة للأدواتِ الماليةِ المطروحة للتداول والمصنفة على أنها أدوات حق ملكية، ينبغي أن تفصح المنشأة (إلى الحد غير المفصح عنه في أي مكان آخر) عما يلي:

(أ) ملخص بيانات كمية حول المبلغ المصنف كصافي أصول/ حقوق ملكية؛

(ب) أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة إلتزامها بإعادة شراء أو إسترداد الأدوات عندما يُطلب منها ذلك من قبل أصحاب الأداة، بما في ذلك أي تغييرات عن الفترة السابقة؛

(ج) التدفق النقدي الصادر المتوقع عند إسترداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية؛ و

(د) معلومات حول كيفية تحديد التدفق النقدي الصادر المتوقع عند الإسترداد أو إعادة الشراء.

إفصاحات أخرى

١٤٩. يتعين على المنشأة أن تفصح في الملاحظات عما يلي:-

(أ) مبلغ أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقترح أو المعلن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية لكن غير المعترف به كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذي العلاقة لكل سهم؛ و

(ب) مبلغ أي أرباح أسهم ممتازة متراكمة أو توزيعات مماثلة غير معترف بها.

١٥٠. يجب أن تفصح المنشأة عن الأمور التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:-

(أ) المقر الثابت والشكل القانوني للمنشأة والإختصاص الذي تعمل من خلاله؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة والأنشطة الرئيسية؛

(ج) إشارة إلى التشريع المناسب الذي يحكم عمليات المنشأة؛ و

(د) إسم المنشأة المسيطرة والمنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الإقتصادية (حيث ينطبق ذلك)؛ و

(هـ) إذا كانت عبارة عن منشأة محددة المدة، ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بطول مدتها.

أحكام إنتقالية

١٥١. [تم إلغائها]

١٥٢. [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

١٥٣. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. ويحبذ التطبيق المبكر لهذا المعيار. وفي حال طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فإنه ينبغي عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٥٣أ تم تعديل الفقرتين ٧٩ و٨٢ من خلال "التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" الصادرة في يناير ٢٠١٠. وتطبق المنشأة تلك التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١١. ومن المحبذ التطبيق المبكر لهذه التعديلات. إذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٥٣ب عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ الفقرة ١٥٠ وأدخل الفقرات ٧أ و ٩٥أ و ١٤٨د. وتطبق المنشأة التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديلات على تلك الفترة المبكرة.

١٥٣ج عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ الفقرات ٧٥ و١٢٩ و١٤٨ وأدخل الفقرات ١٤٨أ–١٤٨ج. وتطبق المنشأة التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ٣٠ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديلات على تلك الفترة المبكرة.

١٥٣د تم تعديل الفقرة ٨٠ من خلال *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٢. ومن المحبذ أن يتم التطبيق في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٢، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٥٣هـ. تم تعديل الفقرات ٢١، و٥٣، و٥٤ وإضافة الفقرة ٥٣أ نتيجة للتحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٤، والتي صدرت في يناير ٢٠١٥. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٥ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٥، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٥٣و. تم تعديل الفقرات ١٥١، و١٥٢، و١٥٤ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*، والذي صدر في يناير ٢٠١٥. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تطبق التعديلات على الفترة التي تم فيها التطبيق المبكر.

١٥٣ز. تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ "*الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*" في يناير ٢٠١٥، وتعديل الفقرات ٤، و٧، و١٢، و٨٨ (ن)، و٩٥ (د)، و٩٧، و١٠٣، و١١٨(ج)، و١٣٤، و١٣٥، و١٣٩. تطبق المنشأة هذه التعديلات عند تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨.

١٥٣ح. تم تعديل الفقرات ٢٩، و٤٤، و٧٠، و٧٣، و٧٤، و١٠٩، و١١٦، وحذف الملحق أ، الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية، من خلال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ والتي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٥٣ط. تم حذف الفقرات ٥، و٦، و١٢ وتعديل الفقرات ٧، و٩٧ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية *تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦*. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٥٣ي. تم تعديل الفقرة ١١٦ نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*" والذي صدر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٥٣ك. تم تعديل الفقرة ١٣٥ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام" الذي صدر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك، وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٥٣ل. عُدلت الفقرات ٧ و٧٩ و٨٢ و١٠١ و١٠٢ و١٣٨ وتمت إضافة الفقرات ١٢٥أ، و١٢٥ب، و١٢٥ج بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشآت تلك التعديلات على البيانات المالية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٥٣م. عدلت الفقرات ٨٨ و٩٤ و١١٢–١١٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، الذي صدر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة تلك التعديلات في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

١٥٤. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ (٢٠٠٠)

١٥٥. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "*عرض البيانات المالية*" الصادر في العام ٢٠٠٠.

الملحق أ

الخصائص النوعية للتقارير المالية

يشكل هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

[تم إلغائه]

الملحق ب

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ لكن لا يشكل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ نتيجة مشروع التحسينات العامة لسنة ٢٠٠٣ التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

خلفية

إستنتاج ١ إن برنامج المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسةُ المجلس في تحقيقِ المقاربةِ بينَ معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام على أساسِ الإستحقاق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثُ يكونُ مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج ٢ تحافظ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساسِ الإستحقاق والتي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعدادِ التقارير المالية على متطلباتِ وهيكل ونَص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يوجد سبب خاص بالقطاع العام يستدعي الحياد عن هذهِ المعايير. ويحدث الحياد عن المعايير الدولية المقابلة لإعدادِ التقارير المالية عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في هذهِ المعايير غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون دمج توضيحات أو أمثلة إضافية أمراً ضرورياً لتوضيح متطلباتٍ محددةٍ في سياقِ القطاعِ العام. وتُحدد الإختلافات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام وما يقابلها من المعاييرِ الدولية لإعدادِ التقارير المالية في "*المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" الواردة في كلِ معيارٍ دوَلي لإعدادِ التقارير المالية.

إستنتاج ٣ في مايو٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلاتِ المقترحةِ على ١٣ معيار من معاييرِ المحاسبة الدولية[١] كجزء من مشروع التحسينات العامة التابع لهُ. وتتلخص أهداف مشروع التحسينات العامة في "تقليص أو إزالة البدائل وحالات التكرار والتضارب ضمن المعايير والتعامل مع بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى." وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر٢٠٠٣.

إستنتاج ٤ استند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١، الذي صدر في يناير٢٠٠٠، إلى معيار المحاسبة الدولي١ (المعدل عام ١٩٩٧) والذي تم إعادة إصداره في ديسمبر٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، قامت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ألا وهي لجنة القطاع العام[٢]، بإجراء مشروع تحسينات على معاييرِ المحاسبة الدولية في القطاعِ العام لتحقيق المقاربة، حيث يكون مناسباً، بينَ معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة والصادرة في ديسمبر٢٠٠٣.

إستنتاج ٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١ المحسّن ووافق عموماً على الأسبابِ التي أبداها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتنقيح المعيار وعلى التعديلاتِ التي أجريَت. (إن أساس الإستنتاجات التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. في بعض الحالات، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معايير المحاسبة الدولية بدلاً من استبدالها، وفي تلك الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] تحولت لجنة القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية عندما غير مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر ٢٠٠٤ تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير.

غير وارد هنا. لكن بإمكان المشتركين في *خدمةِ الإشتراك الشاملة* في المجلس الإطلاع على أساسِ الإستنتاجات على الموقعِ الإلكتروني للمجلس (www.iasb.org). وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام عن معيارِ المحاسبة الدولي المتعلق بهِ، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

إستنتاج ٦ تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي١ نتيجة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام١ التعديلات اللاحقة الناتجة عن المعايير الدولية لإعدادِ التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. وهذا لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام لم يقم بعد بمراجعة هذه المعايير ولم يشكل رأياً بخصوصِ إمكانيةِ تطبيق المتطلبات الواردة في تلكَ المعايير على منشآتِ القطاعِ العام.

الدخل

إستنتاج ٧ يستخدم معيار المحاسبة الدولي١ مصطلح الدخل غير المستخدم في معيارِ المحاسبة الدولي في القطاع العام ١. في حين يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ١ مصطلح الإيراد الذي يقابل مصطلح الدخل في معايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعدّ مصطلح الدخل أوسع نطاقا من مصطلح الإيراد، حيث يشمل الأرباح بالإضافةِ إلى الإيراد. ولا تشمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريفا للدخل ولم يكن استحداث هذا المصطلح جزءا من مشروع التحسينات ولم يتم دمجه في مسودة العرض ٢٦.

البنود غير العادية

إستنتاج ٨ يمنع معيار المحاسبة الدولي ١ المنشأة من عرض أي بند من بنود الدخل أو المصروف على أنه بند غير عادي، إما في متن بيان الدخل أو في الإيضاحات. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن البنود التي تُعامل على أنها غير عادية تنشأ من مخاطر الأعمال العادية التي تواجهها المنشأة، ولا تَضمن عرضَها في عنصرٍ منفصل من بيان الدخل. ينبغي أن تحدد طبيعة أو وظيفة، وليس مدى تكرار، معاملة معينة أو حدث آخر طريقة عرضه في بيانِ الدخل.

إستنتاج ٩ اختلف تعريف البنود غير العادية في معيارِ المحاسبة الدولي في القطاع العام١ (٢٠٠٠) عن التعريف الوارد في النسخة السابقة (١٩٩٣) لمعيار المحاسبة الدولي٨ "صافي أرباح أو خسائر الفترة، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياساتِ المحاسبية".[٣] وقد عكسَ هذا الإختلاف وجهةَ نظر القطاع العام لما يشكل بند غير عادي بالنسبة لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج ١٠ لا يمنع هذا المعيار صراحة عرض بنود الإيرادات والمصاريف على أنها بنود غير عادية في متن بيان الدخل أو في الإيضاحات. في حين يمنع معيار المحاسبة الدولي١ عرض أي بنود للدخل والمصاريف كبنود غير عادية في متنِ بيان الدخل أو في الإيضاحات. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام أن هذه المعايير لا ينبغي أن تمنع المنشآت من الإفصاحِ عن البنود غير العادية في إيضاحات بيان الأداء المالي أو في متنه. وهذا لأنهم يعتقدونَ أن الإفصاح عن معلومات حول البنود غير العادية قد ينسجم مع أهداف الإبلاغ المالي وخصائصه النوعية. في حين يرى أعضاء آخرين أنه لا يوجد سبب خاص بالقطاع العام للحياد

٣ عرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ (٢٠٠٠) البنود غير العادية على أنها "إيرادات أو مصاريف تنشأ من أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ولا يُتوقع حصولها بشكل متكرر أو منتظم وتكون خارج نطاق سيطرة أو تأثير المنشأة." في حين عرّف معيار المحاسبة الدولي ٨ "البنود غير العادية" على أنها "دخل أو مصاريف تنشأ من أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ولا يُتوقع بالتالي أن تحصل بشكل متكرر أو منتظم.

عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي١ فيما يخص هذه المسألة. كما أشاروا أيضاً إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ لا يمنع العرض المنفصل للبنود المختلفة عن الأنشطة العادية لحكومة ما في متن البيانات المالية أو في الإيضاحات، طالما كانت هذه البنود هامة. وهم ليسوا مقتنعين بأَن هناك سبب خاص بالقطاع العام للحياد عن متطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلق بمنع عرض "البنود غير العادية" في البيانات المالية.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في عام ٢٠٠٨

إستنتاج ١١ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي١ الواردة في "التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يَكُن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ نتيجة *تحسينات مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في عام ٢٠٠٩

إستنتاج١٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التحسينات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي١ والمشمولة في التحسينات على *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠٩ والمتزامنة عموماً مع أسباب المجلس لتنقيح المعيار. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه لا يوجد سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديل.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية* على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في مايو ٢٠١٢

إستنتاج١٣ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١ والمشمولة في *التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠١٢ ووافق عموما على أنه لم يكن يوجد أي سبب خاص بالقطاع العام وراء عدم تبني بعض التعديلات. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى آثار بعض التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *" تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٤ *" التقارير المالية المرحلية "* التي لا توجد معايير مقابلة لها ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبالتالي تم استبعاد هذه التعديلات. وعلاوة على ذلك، يقترح جزء من التعديلات إجراء تغييرات متعلقة بعرض بيان المركز المالي في بداية الفترة السابقة فيما يخص التغييرات بأثر رجعي الناتجة عن التغييرات في السياسة المحاسبية وإعادة البيان وإعادة التصنيف. ولا يعتبر عرض بيان افتتاحي للمركز المالي حالياً من متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ كما أن إدخال تغييرات تتعلق بهذه التعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تعتبر تغييرات طفيفة وبالتالي تم استبعادها. كما أن هناك جزء آخر في التعديل متعلق بعرض المعلومات المقارنة الإضافية لم يُعتبر تغييرا طفيفا وتم استبعاده أيضاً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ كنتيجة للفصول الأربعة الأولى من إطار المفاهيم الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام* (*التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥*)

إستنتاج١٤. بعد استكمال إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام (إطار المفاهيم) بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مشروع محدود النطاق ليقوم بتغيرات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ليعكس الفصول الأربعة الأولى من إطار المفاهيم. تتناول هذه الفصول دور وسلطة؛ وأهداف والمستخدمين، والخصائص النوعية والقيود على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ والمنشأة المُعدة للتقارير. وقد طبق إطار المفاهيم الخصائص النوعية " للعرض العادل" بدلاً من "الموثوقية".

إستنتاج١٥. شمل إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ (مايو ٢٠٠٠) والإصدار المنقح من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ (ديسمبر ٢٠٠٦) ملحقاً لخص الخصائص النوعية والقيود التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل غير مباشر. تمت صياغة هذه الخصائص النوعية والقيود استناداً إلى إطار مفاهيم لجنة معايير المحاسبة الدولية لسنة ١٩٨٩. وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار إذا كان ينبغي حذف هذا الملحق بشكل كامل أو تعديله ليعكس الخصائص النوعية والقيود الموجودة في إطار مفاهيم المجلس. كذلك قرر المجلس أنه من الضروري أن يتم الأخذ بعين الاعتبار بشكل مباشر المفاهيم الواردة في إطار المفاهيم بدلاً من اللجوء للتوسط من خلال مصادر ثانوية. ولذا قرر حذف الملحق أ بشكل كامل. وبالاتساق مع هذا القرار قرر المجلس أيضاً أن يحذف تكرار الملحق أ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ "*تقديم التقارير حول القطاعات*".

إستنتاج١٦. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار الاعتراف في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يشمل الكلمات "الموثوقية" أو "موثوق". لا تشمل كثير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى معايير صريحة للاعتراف، ولكنها تشمل إشارات إلى كلمات "الموثوقية" و"الموثوق" في الإرشادات الأكثر عمومية بشأن الاعتراف والتقدير والتخصيص والقضايا الأخرى المرتبطة بالقياس. ولا يرى المجلس أنه من الملائم أن يتم القيام بتغييرات مجزأة في معايير الاعتراف قبل أن يتم إجراء مراجعة شاملة على معايير الاعتراف والإرشادات المرتبطة بها. ولذا قرر المجلس إضافة هوامش في نهاية الصفحات لتشرح معنى "الموثوقية" في كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إضافة إلى معايير الاعتراف أو الإرشادات المرتبطة بها بشأن جوانب القياس. تنص هذه الهوامش في نهاية الصفحات على أن "المعلومات الموثوقة تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون في العرض العادل الذي يزعمون أنهم سيقومون به أو من المتوقع أن يقوموا به."

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ نتيجة لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

نبذة تاريخية

إستنتاج١٧. شمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ التعريف التالي لمؤسسات الأعمال الحكومية:

مؤسسة الأعمال الحكومية هي المنشأة التي لها جميع الخصائص التالية:

(أ) هي كيان له صلاحية التعاقد بإسمها الخاص بها؛
(ب) أوكلت إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال؛
(ج) تبيع السلع والخدمات، أثناء سير عملها الطبيعي لمنشآت أخرى مقابل ربح أو استرداد تكلفتها الكاملة؛
(د) لا تعتمد على تمويل حكومي مستمر لتكون منشاة مستمرة (بإستثناء شراء المنتجات على أساس تبادلي)؛ و
(هـ) تسيطر عليها منشاة من القطاع العام (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

إستنتاج١٨. الهدف من التعريف هو استثناء منشآت القطاع العام التجارية التي تلبي متطلبات التعريف السابق لمؤسسات الأعمال الحكومية من نطاق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وعلى أي حال، أشار رد الفعل الذي تلقاه المجلس لوجود مجموعة كبيرة من المنشآت التي يمكن وصفها على أنها مؤسسات أعمال حكومية، وبعضها بشكل واضح لا يلبي متطلبات تعريف مؤسسات الأعمال الحكومية الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويبدو أن هناك تفسيرات مختلفة لمكونات التعريف.

إستنتاج١٩. ولمعالجة هذه المشكلة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ورقة تشاورية، بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مؤسسات الأعمال الحكومية ومنشآت القطاع العام الأخرى. واقترحت الورقة التشاورية منهجين أساسيين لتوصيل سياستها بشأن منشآت القطاع العام التي تطور من أجلها معايير محاسبية وكذلك مؤسسات الأعمال الحكومية.

إستنتاج٢٠. المنهج الأول المقترح (١) حذف تعريف مؤسسات الأعمال الحكومية؛ و(٢) تقديم وصف عالي المستوى لخصائص منشآت القطاع العام التي يُستهدف أن تطبق عليها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لهذا المنهج خيارين: استخدام الأخلاقيات الحالية والتي سيتم تطويرها والخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الخيار ١أ)، أو استخدام إرشادات الإحصاءات المالية الحكومية لإعداد التقارير والإرشادات التفسيرية (الخيار ١ب).

إستنتاج٢١. بموجب الخيار ١أ، يصف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خصائص منشآت القطاع العام بالطريقة التالية:

صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبق على المنشآت التالية:

(أ) المنشآت التي تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات[٤] إلى العموم باستخدام الأصول التي يتم الاحتفاظ بها بشكل أساسي لاحتمال تقديم الخدمات و/أو للقيام بدفعات تحويلية لإعادة توزيع الدخل والثروة؛
(ب) المنشآت التي تمول أنشطتها، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب و/أو التحويلات من مستويات أخرى من الحكومة، أو المساهمات الاجتماعية، أو

[٤] تشمل الخدمات: السلع والخدمات

الديون أو الرسوم والتي ليس لديها مقدمين لرأس المال يسعون للحصول على عائد على استثماراتهم أو على عائد على الاستثمار.

إستنتاج٢٢. اقترح المنهج ٢ الاحتفاظ بتعريف مؤسسات الأعمال الحكومية مع تعديله في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ وذلك لحل المشكلات المرتبطة بتطبيقه، واقترح خيارين لتعديل التعريف. الخيار ٢أ هو توضيح التعريف الحالي لمؤسسات الأعمال الحكومية واقترح الخيار ٢ب تضييق نطاق التعريف الحالي لمؤسسات الأعمال الحكومية.

إستنتاج٢٣. أعرب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن رأي أولي بالإجماع في الورقة التشاورية أن المنهج ١ هو الأكثر ملائمة لأنه يركز على خصائص منشآت القطاع العام التي يُستهدف أن يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عليها. ودعم معظم أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الخيار ١أ لأنه منهج عالي المستوى وقائم على المبادئ المأخوذة عن إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام (إطار المفاهيم)، وأقر بدور المنظمين والسلطات الأخرى ذات العلاقة في تحديد المنشآت التي ينبغي أن تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٢٤. كان هناك دعم قوي من المجاوبين للخيار ١أ. وبشكل عام، دعم المجاوبون الخيار ١أ للأسباب المذكورة في الفقرة السابقة. وأبدى بعض المجاوبين أسباباً إضافية لدعم الخيار ١أ. تشمل هذه الأسباب الاعتماد على أخلاقيات طرف آخر ليس لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيطرة عليه، واحتمالية عدم الاتساق مع الأخلاقيات الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي عرفت باعتبارها مخاطر مرتبطة بالخيار ١ب.

إستنتاج٢٥. أسباب عدم دعم المجاوبين للخيار ١أ تشمل ما يلي:

(أ) عدم وجود قدر كاف من المنظمين في البلدان الأقل نمواً، مما يصعب من تطوير معايير تفصيلية لمتطلبات إعداد التقارير؛

(ب) وجود منظمين محليين مختلفين يستخدمون معايير مختلفة، وهو ما يؤدي إلى تقليل الاتساق بين دوائر الاختصاص؛ و

(ج) تعقيدات منشآت القطاع العام مقارنة بمنشآت القطاع الخاص التي تتطلب منهجاً مختلفاً لتحديد متطلبات إعداد التقارير.

إستنتاج ٢٦. للتوصل لقراره، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما يلي بعين الاعتبار:

(أ) قد يختلف دور المنظمين في تحديد الإطار المحاسبي لمنشآت القطاع العام في دوائر اختصاصهم؛

(ب) التوفيق بين إرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الإحصاءات المالية الحكومية.

(ج) معنى مصطلح "القطاع العام" بالرجوع إلى مقدمة إطار المفاهيم؛

(د) الاحتفاظ بالأصول لاحتمالية تقديم الخدمات بدلاً من استخدامها في توليد النقد هو خاصية مميزة لمنشآت القطاع العام التي يُستهدف تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عليها؛ و

(هـ) استبدال مصطلح مؤسسات الأعمال الحكومية بمصطلح "المنشآت التجارية" و"ومنشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً.

دور المنظمين والسلطات الأخرى ذات العلاقة

إستنتاج٢٧. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه قد يكون للمنظمين والسلطات الأخرى ذات العلاقة وجهات نظر مختلفة عن وجهة نظر المجلس بشأن قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كل دائرة من دوائر الاختصاص. حيث تطور كثير من دوائر الاختصاص معاييرها الخاصة لتقرر ما هي المنشآت التي ستطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. قد تختلف هذه المعايير لأسباب قانونية أو اقتصادية، أو مالية. وبالتالي، يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أن المنهج القائم على المبادئ هو منهج ملائم، لأن هذا المنهج يسمح بالمرونة في كل دائرة من دوائر الاختصاص.

التوفيق بين إرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الإحصاءات المالية الحكومية

إستنتاج٢٨. لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة لتقليل الفروقات غير الضرورية بين إرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الإحصاءات المالية الحكومية، عندما يكون ذلك ملائماً. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بشأن قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أنه يتم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية بشكل أفضل من خلال تطوير خصائص تعتمد على الأخلاقيات الحالية والأخلاقيات التي سيتم تطويرها والخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي للمجلس سيطرة عليها بدلاً من الاعتماد على إرشادات طرف آخر.

معنى مصطلح "القطاع العام"

إستنتاج٢٩. وقفاً للفقرة ١٠٨ من إطار المفاهيم، فإن مصطلح "القطاع العام" يشمل الحكومات المحلية، والإقليمية، وحكومات الولايات/ المقاطعات والحكومات المحلية. ويشمل أيضاً المنظمات الحكومية الدولية. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن القطاع العام يشمل كذلك منشآت أخرى تسعى لتحقيق عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. ولا يستهدف تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على التقارير المالية ذات الغرض العام في ذلك النوع من المنشآت. وعلى أي حال، عندما يتم إدخالها في البيانات المالية الموحدة من خلال المنشأة المسيطرة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإنه يتم القيام بتعديلات ملائمة للتأكيد على التوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية. وبالتالي، يتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أن مصطلح القطاع العام هو مصطلح مرتبط بالمنشآت الفردية ومجموعة المنشآت كما تم وصفها في إطار المفاهيم.

الأصول المحتفظ بها لاحتمال تقديم الخدمات

إستنتاج٣٠. يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الوصف التالي: "هي المسؤولة عن توفير الخدمات للعامة" الذي تنص عليه مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يشير إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي معايير خاصة بمنشآت القطاع العام التي تحتفظ بالأصول بشكل أساسي لاحتمال توفير الخدمات وليس لتوليد التدفقات النقدية.

المنشآت التجارية ومنشآت القطاع العام التجارية

إستنتاج٣١. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن حذف مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" سيترك فراغاً في أخلاقيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأن القطاع العام لا يتكون فقط من المنشآت التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولكنه يتكون أيضاً من منشآت تجارية. وبالتالي، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يتم استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً.

تعديلات على مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج٣٢. في أغسطس ٢٠١٥، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٥٦ *" قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "*. وعكست مسودة العرض قرار المجلس بحذف تعريف مؤسسات الأعمال الحكومية من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ ومن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومن إرشادات الممارسة الموصى بها. واعتبر المجلس أن هذا المنهج يخدم بشكل أفضل المصلحة العامة لأنه يحذف تعريفاً غامضاً ويصعب تطبيقه، ويصف خصائص منشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. واقترح المجلس طرح هذا الوصف في مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأن يستند هذا الوصف المقترح إلى أخلاقيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ورغم أن ذلك لا يخضع للإجراءات المتبعة من قبل المجلس، إلا أن المجلس أتاح الخصائص المراجعة في الملخص التنفيذي لمسودة العرض ٥٦.

ردود على مسودة العرض

إستنتاج٣٣. دعم جميع المجاوبين المنهج المقترح وكانت جميع التعليقات تدور حول ما يلي:

(أ) خصائص منشآت القطاع العام في الفقرة ١ من مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) استخدام صياغة "المنشآت التجارية" و" منشآت القطاع العام التجارية"؛ و

(ج) التعديلات الأخرى على أخلاقيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

خصائص منشآت القطاع العام في الفقرة ١٠ من مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج٣٤. تم تعديل خصائص منشآت القطاع العام في الفقرة ١٠ من مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتعكس اتفاق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع مقترحات المجاوبين وذلك لزيادة درجة الاتساق مع إطار المفاهيم، مع الاحتفاظ بالمنهج القائم على المبادئ في وصف تلك الخصائص.

إستنتاج٣٥. وتساءل بعض المجاوبين إذا كان ينبغي تعديل الإشارة إلى "مقدمي رأس المال" في الفقرة ١٠(ب) لتصبح "مقدمي حقوق الملكية" لتتسق مع المصطلح في إطار المفاهيم. وأشار بعض المجاوبين الآخرين إلى أن الإشارة إلى "مقدمي رأس المال" غير ضرورية، حيث إنه من الواضح أن المنشآت ينبغي ألا يكون لديها هدف لتحقيق الربح. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على هذا الاقتراح وقرر أن يحذف الإشارة إلى "مقدمي رأس المال".

منشآت القطاع العام التجارية

إستنتاج٣٦. في مسودة العرض، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استبدال مصطلح " مؤسسات الأعمال الحكومية " بمصطلح " منشآت القطاع العام التجارية" و"المنشآت التجارية". تم استخدام مصطلح " منشآت القطاع العام التجارية" كتعبير اقتصادي في السياقات التي رأى المجلس أن النقاشات تدور فيها بوضوح حول القطاع العام. وعلى أي حال، رأي بعض المجاوبين أن استخدام مصطلحات مختلفة لنفس نوع المنشآت قد يؤدي إلى الارتباك. لذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يستبدل مصطلح " مؤسسات الأعمال الحكومية " بمصطلح واحد – "منشآت القطاع العام التجارية"– وأقر أنه يمكن للمنظمين تفسير المصطلح مع الأخذ بعين الاعتبار عامل دوائر الاختصاص.

تعديلات أخرى على أخلاقيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج٣٧. اقترح بعض المجاوبين أن تركز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على منشآت القطاع العام التي صممت المعايير من أجلها من خلال حذف صياغة "بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. واقترحت مسودة العرض استخدام صياغة "بخلاف المنشآت التجارية". وافق المجلس على اقتراحات المجاوبين وقام بحذف الصياغة لأن ذلك يتوافق مع منهج مسودة العرض في توضيح منشآت القطاع العام التي صممت المعايير من أجلها بشكل إيجابي، وذلك بدلاً من التركيز على المنشآت التي لم يتم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجلها، والتي تشمل منشآت القطاع العام التجارية.

إستنتاج٣٨. اقترح مجاوبون آخرون إحداث بعض التغييرات على أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمت مناقشتها سابقاً، وتشمل:

- تقديم شرح بالنسبة للحالات التي يصعب تصنيفها – اقترح بعض المجاوبين أن يكون هناك مزيداً من التفسير حول التمييز بين منشآت القطاع العام "البحتة" والمنشآت الهادفة للربح "البحتة". فعلى سبيل المثال، قد لا تهدف منشأة القطاع العام إلى تحقيق أرباح ولكنها تحقق أرباح بالفعل. ورأى المجلس أن يقرر المنظمون ما هي المؤسسات التي ينبغي أن تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- قد يؤدي تغيير الأهداف إلى تغيير قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام – ورأى المجلس أن للمنظمين دوراً في تطوير متطلبات الانتقال عندما تغير منشآت القطاع العام من إطارها المحاسبي.

إرشادات التنفيذ

إن هذه الإرشادات مرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، لكنها ليست جزءً منه.

هيكل البيانات المالية التوضيحي

تنفيذ١ يصف هذا المعيار عناصر البيانات المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح في متن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي إضافة إلى عرض التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية. كما يصف أيضاً البنود الأخرى التي يمكن عرضها إما في متن البيان المالي ذي الصلة أو في الملاحظات. وتقدم هذه الإرشادات أمثلة بسيطة على الطرق التي يمكن بها تلبية متطلبات هذا المعيار فيما يخص عرض بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وينبغي تغيير ترتيب العرض والأوصاف المستخدمة لبنود السطر عند اللزوم من أجل تحقيق عرض عادل في كل من الحالات المعينة للمنشأة. فعلى سبيل المثال فإنه من المحتمل أن تكون بنود السطر لمنشأة عامة مثل وزارة دفاع معينة مختلفة بشكل كبير عن بنود السطر لبنك مركزي.

تنفيذ٢ يُظهر البيان التوضيحي للمركز المالي طريقة واحدة يمكن بها عرض بيان المركز المالي الذي يميز بين البنود المتداولة وغير المتداولة. ويمكن أن تكون الصيغ الأخرى مناسبة على نحو متكافئ، شريطة أن يكون التمييز واضحاً.

تنفيذ٣ تم إعداد البيانات المالية لحكومة وطنية ويوضح بيان الأداء المالي (حسب الوظيفة) وظائف التصنيفات الحكومية المستخدمة في إحصائيات التمويل الحكومية. ومن غير المحتمل أن تنطبق هذه التصنيفات الوظيفية على جميع منشآت القطاع العام. ارجع لهذا المعيار للإطلاع على مثال لتصنيفات وظيفية أكثر عمومية لمنشآت أخرى في القطاع العام.

تنفيذ٤ لا يُقصد من الأمثلة توضيح كافة جوانب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. كما أنها لا تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية، التي من شأنها أن تتضمن أيضاً بياناً للتدفق النقدي وملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة وملاحظات تفسيرية أخرى.

منشأة القطاع العام– بيان السياسات المحاسبية (مقتطف)

المنشأة المعدة للتقارير

تخص هذه البيانات المالية منشأة قطاع عام (حكومة وطنية في البلد "أ"). وتشمل البيانات المالية المنشأة المعدة للتقارير كما هي محددة في التشريع ذي الصلة (قانون التمويل العام ××٢٠). وهذا يشمل:–

- وزارات الحكومة المركزية؛ و
- مؤسسات الأعمال الحكومية.

أساس الإعداد

تمتثل البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يخص أساس الإستحقاق المحاسبي. إن أساس القياس المطبق هو التكلفة التاريخية المعدلة لعمليات إعادة تقييم الأصول.

تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة وتم تطبيق السياسات المحاسبية بإنتظام خلال الفترة.

منشأة القطاع العام– بيان المركز المالي

كما في٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الأصول	×	×
الأصول المتداولة		
النقد والنقد المعادل	×	×
الذمم المدينة	×	×
المخزون	×	×
الدفعات المسبقة	×	×
أصول متداولة أخرى	×	×
	×	×
الأصول غير المتداولة		
الذمم المدينة	×	×
الإستثمارات في الشركات الزميلة	×	×
الأصول المالية الأخرى	×	×
البنية التحتية والممتلكات والمصانع	×	×
المعدات والأبنية	×	×
الأصول غير الملموسة	×	×
أصول غير مالية أخرى	×	×
	×	×
إجمالي الأصول	×	×
الإلتزامات		
الإلتزامات المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
إقتراضات قصيرة الأجل	×	×
الجزء المتداول من الإقتراضات طويلة الأجل	×	×
مخصصات قصيرة الأجل	×	×
المنافع الاجتماعية	×	×
منافع الموظفين	×	×
معاش التقاعد	×	×
	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
إقتراضات قصيرة الأجل	×	×
مخصصات قصيرة الأجل	×	×
منافع الموظفين	×	×

منافع الموظفين	×	×
معاش التقاعد	×	×
	×	×
إجمالي الإلتزامات	×	×
صافي الأصول	×	×
صافي الأصول/حقوق الملكية		
رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية أخرى	×	×
الإحتياطات	×	×
الفائض/(العجز) المتراكم	×	×
حصة غير مسيطر عليها	×	×
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	×	×

منشأة القطاع العام– بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات		
الضرائب	×	×
الرسوم والغرامات والتراخيص	×	×
الإيراد من معاملات الصرف	×	×
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	×	×
إيرادات أخرى	×	×
إجمالي الإيرادات	×	×
المصاريف		
الخدمات العامة	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)
النظام العام والسلامة	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)
الصحة	(×)	(×)
المنافع الإجتماعية	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية الاخرى		
الإسكان وأسباب راحة المجتمع	(×)	(×)

الأنشطة الإستجمامية والثقافية والدينية	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)
الحماية البيئية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)
الحصة من فائض الشركات الزميلة*	×	×
فائض أو عجز الفترة	×	×
المنسوب إلى:		
مالكي المنشأة المسيطرة	×	×
حصص غير مسيطر عليها	×	×
	×	×

* هذا يعني الحصة من فائض الشركات الزميلة المنسوبة إلى مالكي الشركات الزميلة، أي بعد الضريبة وحصص غير مسيطر عليها في الشركات الزميلة.

منشأة القطاع العام– بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة)

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات		
الضرائب	×	×
الرسوم والغرامات والتراخيص	×	×
الإيراد من معاملات الصرف	×	×
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	×	×
إيرادات أخرى	×	×
إجمالي الإيرادات	×	×
المصاريف		
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)
المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)	(×)
مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة	(×)	(×)
مصروف الإستهلاك والإطفاء	(×)	(×)
إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات*	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)
الحصة من فائض الشركات الزميلة	×	×
فائض أو عجز الفترة	×	×
المنسوب إلى:		
مالكي المنشأة المسيطرة	×	×
حصة غير مسيطر عليها	×	×
	×	×

* في بيان الأداء المالي الذي يتم فيه تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يظهر إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات كبند سطر منفصل. وبالمقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يشمل انخفاض القيمة في الوظيفة (الوظائف) التي ترتبط بها.

منشأة القطاع العام– بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

(بآلاف وحدات العملة)

	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					حصة غير مسيطر عليها	إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية
	رأس المال المساهم به	إحتياطات أخرى[٤]	إحتياطي التحويل	الفائض/(العجز) المتراكم	الإجمالي		
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في السياسة المحاسبية				(×)	(×)	(×)	(×)
الرصيد المعاد بيانه	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠×١							
الربح من إعادة تقييم الممتلكات		×			×	×	×
الخسارة من إعادة تقييم الإستثمارات		(×)			(×)	(×)	(×)
فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية			(×)		(×)	(×)	(×)
صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية		×	(×)		×	×	×
فائض الفترة				×	×	×	×
إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة		×	(×)	×	×	×	×
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ مرحل إلى لاحق	×	×	(×)	×	×	×	×

[٤] يتم تحليل الإحتياطات الأخرى إلى عناصرها، إن كانت هامة.

منشأة القطاع العام– بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

(بآلاف وحدات العملة)

	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة					حصة غير مسيطر عليها	إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية
	رأس المال المساهم به	إحتياطات أخرى	إحتياطي التحويل	الفائض/(العجز) المتراكم	الإجمالي		
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ مرحل من سابق	×	×	(×)	×	×	×	×
التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام ٢٠×٢							
الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات		(×)			(×)	(×)	(×)
الربح من إعادة تقييم الإستثمارات		×			×	×	×
فروقات الصرف في تحويل العمليات الأجنبية			(×)		(×)	(×)	(×)
صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية		(×)	(×)		(×)	(×)	(×)
عجز الفترة				(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي الإيرادات والمصاريف المعترف بها للفترة	×	(×)	×	×	×	×	×
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	×	×	(×)	×	×	×	×

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي١ (٢٠٠٣) ويتضمن تعديلات على معيار المحاسبة الدولي١ كجزء من "*التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" الصادرة على التوالي في مايو ٢٠٠٨ وإبريل ٢٠٠٩. وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ "*الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" على منشآت القطاع العام. وعليه، فإن معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام١ لا يعكس التعديلات التي أُجريت على معيار المحاسبة الدولي١ بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ٥. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ ومعيار المحاسبة الدولي ١:

- تم دمج التوضيحات المضافة لتلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي١ ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ لتوضيح إمكانية تطبيق المعيار على المحاسبة من قِبل منشآت القطاع العام، على سبيل المثال، تم توسيع نطاق المناقشة حول تطبيق مفهوم المنشأة المستمرة.
- يجيز معيار المحاسبة الدولي١ عرض بيان يُظهر جميع التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية أو بيان يُظهر التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، عدا عن تلك التغيرات الناجمة عن المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين بصفتهم مالكين. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ عرض بيان يُظهر جميع التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي١. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١. أما المصطلحين المرادفين في معيار المحاسبة الدولي ١ فهما "بيان الدخل" و"حقوق الملكية".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام١ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ١ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".
- يعرّف معيار المحاسبة الدولي١ "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" على أنها تشمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة/لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. في حين لا يعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام١ "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ مجموعة من تعريفات المصطلحات الفنية مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي١ (الفقرة ٧).
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ توضيحات بشأن مسؤولية إعدادِ البياناتِ المالية. في حين لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي١ نفس التوضيحات (الفقرتان ١٩-٢٠).
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ عبارة "هدف البيانات المالية الموضح في هذا المعيار" بدلاً من العبارة المقابلة "هدف البيان المالي الموضح في الإطار" في معيار المحاسبة الدولي١. وهذا لأنه لا يوجد إطار مقابل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ توضيحات بشأن الوقت المناسب لإعداد البيانات المالية، بسبب الافتقار إلى إطار مقابل في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الفقرة ٦٩).

- لا يمنع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ صراحة عرض بنود الإيرادات والمصاريف على أنها بنود غير عادية في متن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات. في حين يمنع معيار المحاسبة الدولي١ عرض أي بنود للدخل والمصروف كبنود غير عادية في متنِ بيان الدخل أو في الإيضاحات.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ نص إنتقالي يجيز عدم الإفصاح عن البنود التي تم استبعادها منَ البياناتِ المالية بسبب تطبيق نص إنتقالي في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام (الفقرة ١٥١).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢
بيانات التدفق النقدي

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٧ *"بيانات التدفق النقدي"* الذي نَشَرهُ مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي٧ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom
البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إنَّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذهِ المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢- بيانات التدفق النقدي
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ "*بيانات التدفق النقدي*" في مايو من عام ٢٠٠٠. ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*" (الصادر في يناير ٢٠١٩)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨
- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*" (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*" (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام يناير ٢٠١٥ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٤٠[1]	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤١	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦
٤٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٠أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٥٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٥٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
العنوان أعلاه ٥٥أ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٥أ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٥ب	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٥ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٥د	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٥ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٦١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٦٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٣ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٦٣ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

[1] تمت إعادة ترقيم الفقرات اللاحقة.

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٦٣د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٦٣ هـ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦٣ و	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٦٣ ز	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٦٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
مثال	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩

مايو ٢٠٠٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢
بيانات التدفق النقدي
المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١ – ٤
منافع معلومات التدفق النقدي	٥ – ٧
تعريفات	٨ – ١٧
النقد والنقد المعادل	٩ – ١١
المنشأة الإقتصادية	١٢ – ١٤
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة	١٥
مؤسسات الأعمال الحكومية	١٦
صافي الأصول/ حقوق الملكية	١٧
عرض بيان التدفق النقدي	١٨ – ٢٦
الأنشطة التشغيلية	٢١ – ٢٤
الأنشطة الإستثمارية	٢٥
الأنشطة التمويلية	٢٦
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية	٢٧ – ٣٠
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية	٣١
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية	٣٢ – ٣٥
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	٣٦ – ٣٩
الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة	٤٠ – ٤٣
الضرائب على صافي الفائض	٤٤ – ٤٦
الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	٤٧ – ٤٨
الإمتلاك والتصرف في المنشآت الخاضعة للسيطرة والوحدات التشغيلية الأخرى	٤٩ – ٥٣
المعاملات غير النقدية	٥٤ – ٥٥
عناصر النقد والنقد المعادل	٥٦ – ٥٨
إفصاحات أخرى	٥٩ – ٦٢

تاريخ النفاذ..... ٦٣ – ٦٤
أساس الإستنتاجات
أمثلة توضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٧

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ *"بيانات التدفق النقدي"* مبين في الهدف والفقرات ١-٦٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

يحدد بيان التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة (ب) والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير (ج) ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير. إن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار، وتتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه إستخدام هذا النقد. عند إتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد مثل إستمرار أنشطة المنشأة يحتاج المستخدمون إلى فهم التدفقات النقدية ومدى التأكد منها. إن هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

النطاق

١. **إن المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي يجب أن تعد بيانا للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية لها.**

٢. إن المعلومات حول التدفقات النقدية يمكن أن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة في (أ) تقييم التدفقات النقدية للمنشأة (ب) تقييم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة (بما في ذلك الموازنات التقديرية المعتمدة حيثما كان ذلك مناسباً). (ج) إتخاذ القرارات حول ما إذا كان سيتم تقديم موارد إلى منشأة أو إذا ما كان سيتم الدخول في معاملات مع منشأة، وهم معنيون بشكل عام بكيفية توليد المنشأة وإستخدامها للنقد والنقد المعادل، هذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وبغض النظر عما إذا كان من الممكن أن ينظر إلى النقد على أنه منتج المنشأة، كما يمكن أن تكون الحالة كذلك بالنسبة لمؤسسة مالية عامة. تحتاج المنشآت إلى النقد بشكل أساسي لنفس الأسباب، مهما اختلفت أنشطتها الرئيسية لإنتاج الإيرادات، وهي تحتاج إلى النقد لدفع ثمن البضائع والخدمات التي تستهلكها لمواجهة التكاليف المستمرة لسداد الدين، وفي بعض الحالات لتقليل مستويات الدين، وتبعاً لذلك يتطلب هذا المعيار من كافة المنشآت إن تعرض بيان للتدفقات النقدية.

٣. [تم إلغاءها]

٤. [تم إلغاءها]

منافع معلومات التدفق النقدي

٥. إن المعلومات حول التدفقات النقدية لمنشأة مفيدة في مساعدة المستخدمين على (أ) التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للمنشأة (ب) قدرتها على توليد تدفقات نقدية في المستقبل و(ج) وقدرتها على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها. يوفر بيان التدفق النقدي كذلك الوسيلة

التي يمكن للمنشأة من خلالها القيام بمسؤولياتها عن التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة خلال فترة تقديم التقارير.

٦. يقدم بيان التدفقات النقدية عندما يستخدم مع بيانات مالية أخرى المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية لمنشأة وتقييم هيكلها المالي (بما في ذلك سيولتها وملاءتها) وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة، كما أنها تعزز أيضاً قابلية مقارنة ما تقدمه مختلف المنشآت من تقارير حول الأداء التشغيلي لأنها تزيل الآثار التي تنجم عن إستخدام معاملات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث الأخرى.

٧. كثيراً ما تستخدم المعلومات التاريخية للتدفقات النقدية كمؤشر على مبلغ وتوقيت وتأكد حدوث التدفقات النقدية المستقبلية، كما أنها مفيدة أيضاً في فحص دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية.

تعريفات

٨. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها كما يلي:-**

النقد (Cash) يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.

النقد المعادل (Cash equivalents) هي الإستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، والتي تكون قابلة للتحول بسهولة لمبالغ نقدية معروفة وخاضعة لمخاطرة غير كبيرة للتغيرات في القيمة.

التدفقات النقدية (Cash flows) هي تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة.

السيطرة (Control) تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة، أو يكون لديها حقوق في، المنافع المتغيرة الناتجة عن مشاركتها مع المنشأة الأخرى ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة ومقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

الأنشطة التمويلية (Financing activities) هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به والإقتراضات للمنشأة.

الأنشطة الإستثمارية (Investing activities) هي أنشطة إمتلاك وبيع الأصول والإستثمارات طويلة الأجل التي لا تشملها النقد المعادل.

الأنشطة التشغيلية (Operating activities) هي أنشطة المنشأة التي ليست أنشطة إستثمارية أو أنشطة تمويلية.

تاريخ تقديم التقرير (Reporting date) يقصد به تاريخ آخر يوم لفترة تقديم التقارير التي تتعلق بها البيانات المالية.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في المعايير الأخرى، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

النقد والنقد المعادل

٩. يحتفظ بالنقد المعادل لغرض تنفيذ الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للإستثمار أو لأغراض أخرى، ولكي يتأهل الإستثمار كمعادل للنقد يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسرعة إلى مبلغ معلوم من النقد وان يكون عرضة لمخاطرة غير كبيرة في التغيرات في القيمة، لذلك عادة يتأهل الإستثمار كمعادل للنقد فقط عندما تكون فترة إستحقاقه قصيرة، لنقل ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الإمتلاك، وتستثنى إستثمارات حقوق المساهمين من النقد المعادل ما لم تكن في مادتها معادلات نقد.

١٠. تعتبر الإقتراضات المصرفية عموما أنشطة تمويلية، على أنه في بعض البلدان يشكل السحب على المكشوف المصرفي والذي يكون قابل للتسديد عند الطلب جزء لا يتجزأ من إدارة النقد للمنشأة، في هذه الظروف. يتم إدراج السحب على المكشوف المصرفي كجزء من النقد والنقد المعادل، واحد خصائص هذا الترتيب المصرفي هو أن رصيد البنك كثيراً ما يتذبذب بين كونه إيجابيا ليصبح مكشوفاً.

١١. تستثني التدفقات النقدية الحركات بين البنود التي تشكل النقد أو النقد المعادل لأن هذه الأجزاء هي جزأ من إدارة النقد لمنشأة فضلاً عن كونها جزأً من أنشطتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. تشمل إدارة النقد إستثمار النقد الفائض في النقد المعادل.

المنشأة الإقتصادية

١٢. يستخدم المصطلح "المنشأة الإقتصادية" في هذا المعيار لتعريف مجموعة من المنشآت تشمل المنشأة المسيطرة وأية منشآت خاضعة للرقابة، وذلك لغايات تقديم التقارير المالية.

١٣. تستخدم مصطلحات أخرى في بعض الأحيان للإشارة إلى منشاة إقتصادية تشمل "منشأة إدارية " و"منشأة مالية " و"منشأة موحدة " و"مجموعة ".

١٤. قد تشمل المنشأة الإقتصادية منشآت لديها سياسة إجتماعية وأهداف تجارية معاً، على سبيل المثال، قد تكون دائرة السكن الحكومية منشأة إقتصادية تشمل منشآت توفر السكن مقابل رسوم إسمية، وكذلك منشآت توفر وسائل السكن على أسس تجارية.

المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة

١٥. توفر الأصول الوسائل للمنشآت لتحقيق أهدافها، والأصول التي تستخدم لتسليم البضائع والخدمات حسب أهداف المنشأة لكن لا تنتج مباشرة صافي تدفقات نقدية واردة كثيراً ما توصف بأنها تتضمن "إمكانية الخدمة" وكثيراً ما توصف الأصول المستخدمة لإنتاج صافي تدفقات نقدية واردة على أنها تتضمن "منافع إقتصادية مستقبلية"، ولتحديد كافة الأهداف بشكل شامل التي يمكن أن تستخدم من أجلها الأصول فإن هذا المعيار يستخدم المصطلح "منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة" لوصف الخصائص الأساسية للأصول.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١٦. [تم إلغاءها]

صافي الأصول/ حقوق الملكية

١٧. إن صافي الأصول/ حقوق الملكية هو المصطلح المستخدم في هذا المعيار للإشارة إلى الإجراء المتبقي في بيان المركز المالي (الأصول مخصوماً منها الإلتزامات)، وقد يكون صافي الأصول/ حقوق الملكية إيجابياً أو سلبياً، وقد تستخدم مصطلحات أخرى لتحل محل صافي الأصول/ حقوق الملكية شريطة أن تكون معانيها واضحة.

عرض بيان التدفق النقدي

١٨. **يجب أن يبلغ بيان التدفق النقدي عن التدفقات النقدية خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.**

١٩. تعرض أية منشأة تدفقاتها النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بالطريقة التي هي أكثر ما تكون مناسبة لأنشطتها، ويوفر التصنيف حسب نوع النشاط المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم آثار هذه الأنشطة على المركز المالي للمنشأة ومبلغ النقد والنقد المعادل لديها، كما يمكن أن تستخدم هذه المعلومات لتقييم العلاقات القائمة بين هذه الأنشطة.

٢٠. قد تشمل معاملة مفردة تدفقات نقدية مصنفة بشكل مختلف، على سبيل المثال عندما يشمل التسديد النقدي لقرض كلا من الفائدة ورأس المال، فإنه يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي وعنصر رأس المال على أنه نشاط تمويلي.

الأنشطة التشغيلية

٢١. إن مبلغ صافي التدفقات النقدية التي تنجم عن الأنشطة التشغيلية هي مؤشر رئيسي لمدى تمويل عمليات المنشأة:-

(أ) عن طريق الضرائب (مباشرة وغير مباشرة)؛ أو

(ب) من مستلمي البضائع والخدمات التي توفرها المنشأة.

يساعد أيضاً مبلغ صافي التدفقات النقدية في بيان قدرة المنشأة على الحفاظ على قدرتها التشغيلية وتسديد الإلتزامات ودفع أرباح الأسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها والقيام بإستثمارات جديدة بدون الإستعانة بمصادر تمويل خارجية. إن التدفقات النقدية التشغيلية الحكومية الموحدة توفر مؤشراً على مدى تمويل حكومة لأنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم، كما أن المعلومات حول العناصر المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة عند إستخدامها مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

٢٢. تستمد التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من أنشطة توليد من النقد الرئيسية للمنشأة، وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية:-

(أ) المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛
(ب) المقبوضات النقدية من الرسوم التي تفرض على البضائع والخدمات التي تقدمها المنشأة؛
(ج) المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى أو موازنة أخرى صرحت بها حكومة مركزية أو منشآت قطاع عام أخرى؛
(د) المقبوضات النقدية من الإتاوات والرسوم والعمولات والإيرادات الأخرى؛
(د.أ) المدفوعات النقدية للمنتفعين بخطط المنافع الاجتماعية؛
(هـ) الدفعات النقدية لمنشآت قطاع عام أخرى لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض)؛
(و) الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات؛
(ز) الدفعات النقدية للموظفين وبالنيابة عن الموظفين؛
(ح) المقبوضات النقدية والدفعات النقدية لمنشأة تأمين عن أقساط التأمين والمطالبات والرواتب السنوية ومنافع أخرى خاصة بسياسة المنشأة؛
(ط) الدفعات النقدية لضرائب على ممتلكات محلية أو ضرائب دخل (حيثما كان ذلك مناسباً) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛
(ي) المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تعاملية أو تجارية؛
(ك) المقبوضات أو الدفعات النقدية من العمليات المتوقفة؛ و
(ل) المقبوضات أو الدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا.

يمكن أن ينتج عن بعض المعاملات، مثل بيع أي بند من بنود مصنع معين، ربح أو خسارة يتم دمجها في الفائض أو العجز. وتكون التدفقات النقدية المتعلقة بهذه المعاملات هي عبارةٌ عن تدفقات نقدية من الأنشطةِ الإستثماريةِ. إلا أنه توصف الدفعات النقدية لبناء أو إمتلاك الأُصول المحتفظ بها بغرض تأجيرها للآخرين والمحتفظ بها لاحقاً لغَرَضِ البيع في الفقرة ٨٣أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. إن "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" هي عبارة عن تدفقاتٍ نقدية من الأنشطةِ التشغيليةِ. أما المقبوضات النقدية من الإيجارات وعمليات البيع اللاحقة لهذه الأصول فهيَ أَيضا تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

٢٣. قد تحتفظ منشأة بأوراق مالية وقروض لغايات التعامل أو المتاجرة، وهي في تلك الحالة مشابهة لبضاعة إمتلكت بشكل محدد لإعادة بيعها، لذلك يتم تصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن شراء أو بيع الأوراق المالية المتعامل أو المتاجر بها على أنها أنشطة تشغيلية، وعلى نحو مماثل، عادة ما يتم تصنيف السلف النقدية والقروض التي تقدمها المؤسسات المالية العامة على أنها أنشطة تشغيلية حيث أنها تتعلق بالنشاط الرئيسي لتوليد النقد لتلك المنشأة.

٢٤. في بعض الإختصاصات تقوم الحكومات أو منشآت القطاع العام الأخرى بتخصيص أو إعتماد أموال للمنشآت لتمويل عمليات منشأة، ولا يجري تمييز واضح للتصرف في تلك الأموال بين الأنشطة الحالية والأعمال الرأسمالية ورأس المال المساهم به، وعندما تكون المنشأة غير قادرة على

أن تحدد بشكل منفصل المخصصات أو المبالغ المصرح بها في الموازنة على أنها أنشطة حالية أو أعمال رأسمالية أو رأس مال مساهم به، فإنه يجب تصنيف المخصصات أو المبالغ المصرح بها في الموازنة على أنها تدفقات نقدية من العمليات، ويجب الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات حول البيانات المالية.

الأنشطة الإستثمارية

٢٥. إن الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الإستثمارية مهم لان التدفقات النقدية تمثل المدى الذي تم فيه تحقيق التدفقات النقدية الصادرة للموارد التي يقصد بها أن تساهم في تقديم الخدمة المستقبلية للمنشأة، إن التدفقات النقدية الصادرة التي تؤدي إلى الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي هي فقط تكون مؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة إستثمارية. وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الإستثمارية:-

(أ) الدفعات النقدية لإمتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل، وتشمل هذه الدفعات تلك المتعلقة بتكاليف التنمية المرسملة والممتلكات والمصانع والمعدات المنشأة ذاتياً؛

(ب) المقبوضات النقدية من مبيعات الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛

(ج) الدفعات النقدية لإمتلاك حقوق الملكية أو أدوات الدين للمنشآت الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة (بإستثناء الدفعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلات نقد أو تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة)؛

(د) المبالغ النقدية المستلمة من مبيعات حقوق الملكية وأدوات الدين للمنشآت الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة (بإستثناء المقبوضات النقدية للأدوات التي تعتبر معادلات نقد وتلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛

(هـ) السلف النقدية والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بإستثناء السلف والقروض المقدمة من مؤسسات مالية عامة)؛

(و) المبالغ النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بإستثناء السلف والقروض من مؤسسة مالية عامة)؛

(ز) الدفعات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيار وعقود المبادلة بإستثناء العقود التي تتم لأغراض التعامل أو المتاجرة أو عندما يتم تصنيف الدفعات على أنها أنشطة تمويلية؛ و

(ح) المبالغ النقدية المستلمة للعقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيار وعقود المبادلة فيما عدا العقود التي تتم لأغراض التعامل أو المتاجرة أو عندما يتم تصنيف الدفعات على أنها أنشطة تمويلية؛

عندما يتم إحتساب العقد على أنه تحوط لمركز قابل للتحديد، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية للعقد بنفس الأسلوب الذي يتم فيه التحوط للتدفقات النقدية للمركز.

الأنشطة التمويلية

٢٦. إن الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التمويلية هام لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مزودي رأس المال للمنشأة الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التمويلية:-

(أ) العائدات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات ورهونات وإقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل؛

(ب) التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛ و

(ج) الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الإلتزام المستحق الدفع المتعلق بإيجار تمويلي.

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية

٢٧. يجب أن تقدم المنشأة التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بإستخدام أحد الأسلوبين التاليين:-

(أ) الأسلوب المباشر حيث يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية؛ أو

(ب) الأسلوب غير المباشر حيث يتم تعديل صافي الفائض أو العجز بمقدار آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأية تأجيلات أو إستحقاقات لمبالغ مقبوضة أو دفعات تشغيلية سابقة أو مستقبلية وبنود الإيرادات أو المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.

٢٨. يشجع المعيار المنشآت على تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بإستخدام الأسلوب المباشر، حيث يوفر الأسلوب المباشر المعلومات التي يمكن أن تكون (أ) مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية و(ب) ليست متاحة بموجب الأسلوب غير المباشر. وبموجب الأسلوب المباشر يمكن الحصول على المعلومات حول الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية من أحد المصدرين التاليين:-

(أ) السجلات المحاسبية للمنشأة؛ أو

(ب) عن طريق تعديل الإيرادات التشغيلية والمصاريف التشغيلية (الفائدة والإيرادات المشابهة ومصروف الفائدة والرسوم المشابهة لمؤسسة مالية عامة) وبنود أخرى في بيان الأداء المالي لما يلي:-

(١) التغيرات التي تحدث خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛

(٢) بنود غير نقدية أخرى؛ و

(٣) البنود الأخرى التي آثارها النقدية هي التدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.

٢٩. يشجع المعيار كذلك المنشآت التي تقدم التقارير بإستخدام الأسلوب المباشر حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية على تقديم مطابقة للفائض/ العجز الناشئين من الأنشطة العادية

مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، ويمكن تقديم هذه المطابقة كجزء من بيان التدفق النقدي أو في الإيضاحات حول البيانات المالية.

٣٠. وفقاً للأسلوب غير المباشر، يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الفائض أو العجز الناشئين عن الأنشطة العادية للآثار التالية:-

(أ) التغيرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛

(ب) البنود غير النقدية مثل الإستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وفوائض الشركات الزميلة غير الموزعة والحصص غير المسيطر عليها؛ و

(ج) كافة البنود الأخرى التي آثارها النقدية هي الإستثمار أو تمويل التدفقات النقدية؛ و

(د) [تم إلغائها]

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الإستثمارية والتمويلية

٣١. يجب على المنشأة أن تقدم التقارير بشكل منفصل حول الأصناف الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فيما عدا إلى المدى الذي يتم فيه تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الموصوفة في الفقرتين ٣٢ و٣٥ على أساس صافي القيمة.

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية

٣٢. يمكن تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية أو الإستثمارية أو التمويلية التالية على أساس صافي القيمة:-

(أ) المقبوضات النقدية المحصلة والدفعات المسددة بالنيابة عن العملاء أو دافعي الضرائب أو المستفيدين عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر بدلاً من أنشطة المنشأة؛ و

(ب) المقبوضات والدفعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً وتكون المبالغ كبيرة وفترات الإستحقاق قصيرة.

٣٣. تشير الفقرة ٣٢ (أ) فقط إلى المعاملات حيث تكون الأرصدة النقدية تحت رقابة المنشأة المقدمة للتقارير، وتشمل الأمثلة على هذه المقبوضات والدفعات النقدية ما يلي:-

(أ) تحصيل الضرائب من قبل مستوى حكومي واحد نيابة عن مستوى حكومي آخر، غير شامل الضرائب التي تحصلها الحكومة لإستخدامها الخاص كجزء من ترتيب المشاركة في الضرائب؛

(ب) قبول وإعادة دفع الودائع تحت الطلب لمؤسسة مالية عامة؛

(ج) الأموال التي تحتفظ بها للعملاء منشأة إستثمارية أو منشأة إئتمان (trust entity)؛ و

(د) الإيجارات المحصلة نيابة عن مالكي الممتلكات والمدفوعة لهم.

٣٤. من الأمثلة على المقبوضات والدفعات النقدية المشار لها في الفقرة ٣٢ (ب) السلف المقدمة لما يلي وتسديد ما يلي:-

(أ) شراء وبيع الإستثمارات؛ و

(ب) الإقتراضات الأخرى قصيرة الأجل، على سبيل المثال تلك التي لديها فترة إستحقاق تمتد لثلاث أشهر أو أقل.

٣٥. إن التدفقات النقدية الناجمة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية عامة من الممكن تقديم التقارير حولها على أساس صافي القيمة:-

(أ) المقبوضات والدفعات النقدية لقبول وإعادة دفع الودائع ذات تاريخ الإستحقاق الثابت؛

(ب) إيداع الودائع وسحبها من مؤسسات مالية أخرى؛ و

(ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وتسديد تلك السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٣٦. يجب تسجيل التدفقات النقدية الناجمة عن المعاملات بعملة أجنبية بعملة تقرير المنشأة وذلك بتطبيق سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

٣٧. يجب ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة أجنبية تحت السيطرة بأسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

٣٨. يتم تقديم التقارير حول التدفقات النقدية التي هي بعملة أجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*"، وهذا من شانه أن يتيح إستخدام سعر صرف يقارب السعر الحقيقي. على سبيل المثال، يمكن إستخدام المعدل الموزون لسعر الصرف لفترة لتسجيل معاملات العملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية لمنشأة أجنبية خاضعة للسيطرة، ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤ بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة أجنبية تحت السيطرة.

٣٩. لا تعتبر المكاسب والخسائر غير المحققة الناجمة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أنها تدفقات نقدية، على أن أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية يتم تقديم التقارير حولها في بيان التدفق النقدي وذلك من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة، ويتم عرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ويشمل الفروقات، إن وجدت، لو أنه تم تعديل التقارير حول هذه التدفقات النقدية في نهاية فترة أسعار الصرف.

الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة

٤٠. يجب الإفصاح عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة والتي سيتم دفعها بشكل منفصل، ويجب أن يتم يصنف كل منها بطريقة متسقة من فترة إلى فترة على أنها إما أنشطة تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

٤١. يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفائدة المدفوعة خلال فترة في بيان التدفق النقدي على أنه تم الإعتراف به على أنه مصروف في بيان الأداء المالي أو تمت رسملته وفقاً للمعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم ٥ "*تكاليف الإقتراض*".

٤٢. يتم عادة تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لمؤسسة مالية عامة، على أنه لا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات النقدية للمنشآت الأخرى، ويمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز، وبالتبادل، يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية إستثمارية على التوالي، ذلك لأنها تكاليف حصول على الموارد التمويلية أو أنها عائدات على الإستثمارات.

٤٣. يمكن تصنيف أرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي لأنها تكلفة الحصول على الموارد المالية، وبالتناوب يمكن تصنيف أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المدفوعة على أنها جزء من التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية وذلك من أجل مساعدة المستخدمين على تحديد قدرة المنشأة على إجراء هذه الدفعات من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على صافي الفائض

٤٤. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناجمة من الضرائب على صافي الفائض، ويجب تصنيفها على أنها تدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية ما لم يمكن تحديدها بشكل معين مع الأنشطة التمويلية والإستثمارية.

٤٥. تعفى عادة منشآت القطاع العام من الضرائب المفروضة على صافي الفائض، على أنه قد تعمل بعض منشآت القطاع العام في ظل أنظمة ضرائب معادلة حيث تفرض الضرائب بنفس الطريقة التي يتم فرضها على منشآت القطاع الخاص.

٤٦. تنجم الضرائب المفروضة على صافي الفائض من المعاملات التي تؤدي إلى تدفقات نقدية يتم تصنيفها على إنها أنشطة تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية في بيان التدفق النقدي، وبينما يمكن أن يكون المصروف الضريبي قابلاً للتحديد بسرعة فيما يتعلق بالأنشطة الإستثمارية أو التمويلية فإن التدفقات النقدية الضريبية كثيراً ما يكون تحديدها غير عملي، ومن الممكن أن تنجم في فترة مختلفة من التدفقات النقدية للمعاملة، لذلك يتم عادة تصنيف الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، على أنه عندما يكون من الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي الضريبي مع معاملة فردية تؤدي إلى تدفقات نقدية يتم تصنيفها على أنها أنشطة إستثمارية أو تمويلية فإنه يتم تصنيف التدفق النقدي الضريبي على أنه نشاط إستثماري أو تمويلي حسبما هو

مناسب، وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من صنف من الأنشطة، فإنه يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للضرائب المدفوعة.

الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٤٧. عند إجراء المحاسبة للإستثمار في شركة زميلة أو منشأة خاضعة للسيطرة تمت محاسبتها بإستخدام أسلوب حقوق الملكية أو أسلوب التكلفة عندئذ على المستثمر إن يحصر تقريره في بيان التدفق النقدي على التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها، على سبيل المثال أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والسلف.

٤٨. تقوم المنشأة التي تبلغ عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية بدمج التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات وغيرها من المدفوعات أو المقبوضات بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، ضمن بيان التدفقات النقدية.

الإمتلاك والتصرف في المنشآت الخاضعة للسيطرة والوحدات التشغيلية الأخرى

٤٩. إن إجمالي التدفقات النقدية الناجمة من الإمتلاك والتصرف في المنشآت الخاضعة للسيطرة أو الوحدات التشغيلية الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل وتصنيفها على أنها أنشطة إستثمارية.

٥٠. يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي كل من الإمتلاك والتصرف في المنشآت الخاضعة للرقابة أو الوحدات التشغيلية الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:-

(أ) مجموع ثمن الشراء أو البيع؛

(ب) حصة ثمن الشراء أو البيع المسددة بواسطة النقد والنقد المعادل؛

(ج) مبلغ النقد والنقد المعادل في المنشأة الخاضعة للسيطرة أو الوحدة التشغيلية المملوكتين أو المتصرف بهما؛ و

(د) مبلغ الأصول والإلتزامات بإستثناء النقد والنقد المعادل المعترف بها من قبل المنشأة الخاضعة للسيطرة أو الوحدة التشغيلية المملوكتين أو المتصرف بهما، ملخصة وفقاً لكل فئة رئيسية.

٥٠أ. لا تحتاج المنشأة الاستثمارية، حسب تعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*، إلى تطبيق الفقرة ٥٠(ج) أو ٥٠ (د) على الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها الذي يتوجب قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ولا تحتاج المنشأة المسيطرة التي لا تكون بحد ذاتها هي منشأة استثمارية إلى تطبيق الفقرة ٥٠ (ج) أو ٥٠(د) على الاستثمار في منشأة إستثمارية مسيطر عليها إلى الحد الذي يقاس فيه ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

٥١. إن العرض المنفصل لآثار التدفق النقدي للإمتلاك والتصرف في المنشآت الخاضعة للسيطرة والوحدات التشغيلية الأخرى كمجموعة بنود مفردة، بالإضافة إلى الإفصاح المنفصل لمبالغ الأصول و الإلتزامات المملوكة أو المتصرف بها يساعد على تمييز هذه التدفقات النقدية عن

التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الأخرى، كما لا تخصم آثار التدفقات النقدية لعمليات الشراء من هذه الإمتلاكات.

٥٢. يتم الإبلاغ عن المبلغ الإجمالي للنقد المدفوع أو المقبوض كثمن للشراء أو البيع في بيان التدفق النقدي مخصوماً منه النقد والنقد المعادل التي تم إكتسابها أو التصرف فيها.

٥٢أ. ينبغي تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في المنشأة المسيطر عليها والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، إلا إذا كانت المنشأة المسيطر عليها مملوكة لمنشأة استثمارية، على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، أو من خلال منشأة استثمارية مسيطر عليها، ويتوجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

٥٢ب. إن التغيرات في حصص الملكية في المنشأة المسيطر عليها التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة، مثل الشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق الملكية للمنشأة المسيطر عليها من قبل المنشأة المسيطرة، تتم محاسبتها على أنها معاملات حقوق ملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥)، إلا إذا كانت المنشأة المسيطر عليها مملوكة لمنشأة استثمارية، أو من خلال منشأة استثمارية مسيطر عليها، ويتوجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وتبعاً لذلك، يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة بنفس الطريقة التي تُصنّف بها المعاملات الأخرى المبينة في الفقرة ٢٦.

٥٣. إن الأصول والإلتزامات بإستثناء النقد أو النقد المعادل لمنشأة خاضعة للسيطرة أو لوحدة تشغيلية مملوكتين أو متصرف بهما يطلب فقط الإفصاح حيث تكون المنشأة الخاضعة للسيطرة أو الوحدة قد إعترفت سابقاً بهذه الأصول أو الإلتزامات، على سبيل المثال، حيث يتم إمتلاك منشأة قطاع عام تعد تقاريرها بموجب الأساس النقدي من قبل منشأة قطاع عام أخرى فإنه لا يطلب من المنشأة الممتلكة الإفصاح عن الأصول والإلتزامات (بإستثناء النقد والنقد المعادل) للمنشأة التي تم إمتلاكها حيث أن هذه المنشأة لم تكن قد إعترفت بالأصول أو الإلتزامات غير النقدية.

المعاملات غير النقدية

٥٤. يجب إستثناء المعاملات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب إستخدام النقد أو النقد المعادل من بيان التدفق النقدي، ويجب الإفصاح عن هذه المعاملات في مكان آخر في البيانات المالية بطريقة توفر كافة المعلومات ذات العلاقة عن هذه الأنشطة الإستثمارية والتمويلية.

٥٥. إن العديد من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية على الرغم من أنها تؤثر على هيكل رأس المال والأصول للمنشأة، وإستثناء المعاملات غير النقدية من بيان التدفق النقدي يتفق مع هدف بيان التدفق النقدي، حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الحالية، وفيما يلي أمثلة على المعاملات غير النقدية:-

(أ) إمتلاك الأصول من خلال تبادل الأصول، أو تحمل الإلتزامات المرتبطة مباشرة بذلك، أو عن طريق عقد إيجار تمويلي؛ و

(ب) تحويل الدين إلى حقوق ملكية.

التغيرات في الالتزامات الناتجة عن أنشطة التمويل

٥٥أ. تقدم المنشأة إفصاحات تُمكّن مستخدمي البيانات المالية من تقييم التغيرات في الالتزامات الناتجة عن أنشطة التمويل، بما في ذلك التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية والتغيرات غير النقدية على حدٍ سواء.

٥٥ب. إلى الحد اللازم لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥أ، تفصح المنشأة عن التغيرات التالية في الالتزامات والناتجة عن أعمال التمويل:

(أ) التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية؛

(ب) التغيرات الناتجة عن الحصول على أو خسارة المنشآت المسيطر عليها أو غير ذلك من العمليات؛

(ج) أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛

(د) التغيرات في القيم العادلة؛ و

(هـ) غير ذلك من التغيرات.

٥٥ج. الالتزامات الناتجة عن الأنشطة التمويلية هي الالتزامات التي صنفت من أجلها التدفقات النقدية، أو التي سيتم من أجلها تصنيف التدفقات النقدية المستقبلية، في بيان التدفق النقدي باعتبارها تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة التمويلية. علاوة على ذلك، تطبق أيضاً متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٥٥أ على التغيرات في الأصول المالية (على سبيل المثال، الأصول التي تستخدم في التحوط للالتزامات الناتجة عن الأنشطة التمويلية) إذا كانت التدفقات النقدية من تلك الأصول المالية، أو من التدفقات النقدية المستقبلية، ستدرج في التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

٥٥د. من أحد طرق تلبية متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٥٥أ هي تقديم مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية في بيان المركز المالي بالنسبة للالتزامات الناتجة من الأنشطة التمويلية، بما في ذلك التغيرات المحددة في الفقرة ٥٥ب. وعندما تفصح المنشأة عن تلك المطابقة، فإنها تقدم معلومات كافية لتُمكن مستخدمي البيانات المالية من ربط العناصر المدرجة في المطابقة في بيان المركز المالي وبيان التدفقات النقدية.

٥٥هـ. إذا قدمت منشأة ما الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة ٥٥أ بالإضافة إلى الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، فإنها تفصح عن التغيرات في الالتزامات الناتجة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل عن التغيرات في تلك الأصول والالتزامات الأخرى.

عناصر النقد والنقد المعادل

٥٦. يجب على المنشأة الإفصاح عن النقد والنقد المعادل، وتقديم مطابقة للمبالغ في بيان التدفق النقدي الخاص بها مع البنود المعادلة الواردة في بيان المركز المالي.

٥٧. نظراً لتنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات المصرفية في مختلف أرجاء العالم، ومن أجل الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ *"عرض البيانات المالية"*، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تتبناها لتحديد تكوين النقد والنقد المعادل.

٥٨. إن أثر أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقد والنقد المعادل، على سبيل المثال التغير في تصنيف البيانات المالية التي إعتبرت سابقاً أنها جزء من المحفظة الإستثمارية للمنشأة، يتم تقديم التقارير حوله بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

إفصاحات أخرى

٥٩. يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ أرصدة النقد والنقد المعادل المهمة التي تحتفظ بها المنشأة والتي هي غير متاحة لإستخدام المنشأة الإقتصادية، بالإضافة إلى الملاحظات التي تقدمها الإدارة في الإيضاحات حول البيانات المالية.

٦٠. هناك عدة ظروف تكون فيها أرصدة النقد والنقد المعادل التي تحتفظ بها المنشأة غير متاحة لإستخدام المنشأة الإقتصادية، وتشمل الأمثلة على ذلك أرصدة النقد والنقد المعادل التي تحتفظ بها المنشأة الخاضعة للسيطرة التي تعمل في بلد يتم فيه تطبيق أنظمة الرقابة على الصرف أو القيود القانونية الأخرى عندما تكون الأرصدة غير متاحة للإستخدام العام للمنشأة المسيطرة أو المنشآت الأخرى الخاضعة للسيطرة.

٦١. قد تكون المعلومات الإضافية مناسبة للمستخدمين في فهم المركز المالي لمنشأة وسيولتها، ويشجع هذا المعيار على الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تقديم وصف في الإيضاحات حول البيانات المالية والذي قد يشمل:-

(أ) مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متوفرة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية إلتزامات رأس المال، مع بيان أية قيود على إستخدام هذه التسهيلات؛

(ب) [تم إلغائها]

(ج) مبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية التي فرضت عليها قيود.

٦٢. عندما يتم إعداد التخصيصات وتصريحات الموازنة على أساس نقدي فإن بيان التدفق النقدي من الممكن أن يساعد المستخدمين في فهم العلاقة القائمة بين أنشطة أو برامج المنشأة والمعلومات الخاصة بالموازنة الحكومية. إرجع إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ للحصول على نقاش مختصر حول مقارنة الأرقام الحقيقية والمقدرة.

تاريخ النفاذ

٦٣. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠١. ومنَ المحبذِ تطبيقُ هذا التعديل في فترة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣أ. تم تعديل الفقرة ٢٢ عن طريق "*التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*" **الصادرة في يناير ٢٠١٠. تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١١. ومن المُحبَّذِ تطبيق هذا التعديل في فترةٍ مبكرةٍ. وإذا طَبَّقَت المنشأة**

التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فإنها ينبغي أن تُفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق الفقرة ٨٣أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ١٧.

٦٣ب. تم تعديل الفقرة ٢٥ من خلال *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* **الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٢. ومن المحبذ أن يتم التطبيق في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٢، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.**

٦٣ج. تم تعديل الفقرة ٦٤ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* **الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.**

٦٣د. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* **ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧** ***" الترتيبات المشتركة"***، **الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرات ٨ و٣٠(ب) و٤٨ و٤٨ و٦١(ب) وإضافة الفقرات ٥٠أ و٥٢أ و٥٢ب. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.**

٦٣هـ. تم حذف الفقرات ٣، و٤ و١٦ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٦٣و. تمت إضافة الفقرات ٥٥أ–٥٥هـ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر. عندما تطبق المنشأة تلك التعديلات للمرة الأولى، فلا يشترط أن تقدم معلومات مقارنة عن الفترات السابقة.

٦٣ز. عُدلت الفقرة ٢٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ ***" المنافع الاجتماعية"***، **الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة ذلك التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.**

٦٤. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢، لكن لا يشكل جزءاً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ نتيجة *تحسينات مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في عام ٢٠٠٩

إستنتاج١. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي٧ والمشمولة في التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠٩ والمتزامنة عموماً مع أسباب المجلس لتنقيح المعيار. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه لا يوجد سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديل.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ نتيجة إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. ويعمل هذا التصريح على تعديل المراجع في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف فقرات المعيار المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على منشآت القطاع العام الأخرى بخلاف "مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق في كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح " منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛

(ج) وتعديل الفقرة ١٠ من مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال النص على وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافقة لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ نتيجة للتحسينات التي أدخلت على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨

إستنتاج٣. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٧ التي أدرجت في التعديلات محدودة النطاق بعنوان مبادرة الإفصاح (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي٧) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في يناير ٢٠١٦، وكان المنطق الذي اتبعه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات كما هو موضح في أساس الاستنتاج، وقد اتُفق بشكل عام على أنه لا يوجد سبب معين متعلق بالقطاع العام يدعو لعدم تبني التعديلات. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المنشآت ستحتاج للوقت لتتمكن من تنفيذ تلك التعديلات، وبالتالي حدد أن تاريخ نفاذ تلك التعديلات هو ١ يناير ٢٠٢١، بعد سنتين من التعديلات الأخرى الواردة في التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨.

الأمثلة التوضيحية

تعتبر هذه الأمثلة مرافقة، ولكنها ليست جزءً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢

بيان التدفق النقدي (لمنشأة بإستثناء مؤسسة مالية)

بيان التدفق النقدي بإستخدام الأسلوب المباشر (فقرة ٢٧ (أ))

منشأة قطاع عام – بيان التدفق النقدي الموحد

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ (بآلاف الوحدات النقدية)

	٢ ×٢٠	١ × ٢٠
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات		
الضرائب	×	×
مبيعات السلع والخدمات	×	×
المنح	×	×
الفائدة المقبوضة	×	×
مقبوضات أخرى	×	×
المدفوعات		
تكاليف الموظفين	(×)	(×)
معاش التقاعد	(×)	(×)
منافع الموظفين	(×)	(×)
الموردون	(×)	(×)
الفائدة المدفوعة	(×)	(×)
دفعات أخرى	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
شراء المصانع والمعدات	(×)	(×)
عائدات بيع المصانع والمعدات	×	×
عائدات بيع الإستثمارات	×	×
شراء أوراق مالية بعملة أجنبية	(×)	(×)

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية	(×)	(×)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
عائدات الإقتراضات	×	×
تسديد الإقتراضات	(×)	(×)
توزيع/ أرباح الأسهم للحكومة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	×	×
صافي الزيادة/ الإنخفاض في النقد والنقد المعادل	×	×
النقد والنقد المعادل في بداية المدة	×	×
النقد والنقد المعادل في نهاية المدة	×	×

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) *النقد والنقد المعادل*

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي، كما يشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي:

	٢٠×٢	٢٠×١
نقد في الصندوق وأرصدة في البنوك	×	×
إستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ×، والتي يجب إستخدام × منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) *الممتلكات والمصانع والمعدات*

إمتلكت المنشأة الإقتصادية، خلال الفترة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ×، حيث تم إمتلاك × منها عن طريق المنح الرأسمالية من قبل الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار × لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ج) مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مع الفائض/ (العجز)

	٢٠× ٢	٢٠ ×١
الفائض / (العجز)	×	×
الحركات غير النقدية		
الإستهلاك	×	×
الإطفاء	×	×
الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	×	×
الزيادة في الذمم الدائنة	×	×
الزيادة في الإقتراضات	×	×
الزيادة في التزامات المنافع الاجتماعية	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×

(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات	(×)	(×)
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الإستثمارات	(×)	(×)
الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة	(×)	(×)
الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم	(×)	(×)
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

(د) مطابقة الإلتزامات الناتجة عن أنشطة المالية

	٢٠×١	التدفق النقدي	التبادلات غير النقدية		٢٠×٢
			الإستملاك	عقود الايجار الجديد	
الإقتراض طويل الاجل	×	×	×	×	×
التزامات الإيجار	×	×	×	×	×
القروض طويلة الاجل	×	×	×	×	×

بيان التدفق النقدي بإستخدام الأسلوب غير المباشر (فقرة ٢٧ (ب))

منشأة القطاع العام – بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(بآلاف الوحدات النقدية)

	٢٠×٢	٢٠×١
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الفائض / العجز	×	×
الحركات غير النقدية		
الإستهلاك	×	×
الإطفاء	×	×
الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	×	×
الزيادة في الذمم الدائنة	×	×
الزيادة في الإقتراضات	×	×
الزيادة في التزامات المنافع الاجتماعية	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات	(×)	(×)
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الإستثمارات	(×)	(×)
الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة	(×)	(×)
الزيادة في الإستثمارات بسبب إعادة التقييم	(×)	(×)
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

إيضاحات حول بيان التدفق النقدي

(أ) *النقد والنقد المعادل*

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والإستثمارات في أدوات السوق المالي. ويشمل النقد والنقد المعادل الواردة في بيان التدفق النقدي البيان التالي لمبالغ المركز المالي:-

	٢٠×٢	٢٠×١
نقد في الصندوق وأرصدة لدى البنوك	×	×
إستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

لم تسحب المنشأة تسهيلات الإقتراض لـ×، والتي يجب إستخدام × منها في مشاريع البنية التحتية.

(ب) الممتلكات والمصانع والمعدات

حصلت المنشأة الإقتصادية، خلال المدة، على ممتلكات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها×، تم الحصول على × منها عن طريق المنح الرأسمالية التي تقدمها الحكومة الوطنية، وقد تم إجراء الدفعات النقدية بمقدار × لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ج) مطابقة الالتزامات الناتجة عن الأنشطة المالية

٢٠×١	التدفقات النقدية	التغيرات غير النقدية		٢٠×٢
		الاستملاك	عقود الإيجار الجديدة	
الاقتراض طويل الأجل	×	×	×	×
التزامات الإيجار	×	×	×	×
الإقتراض طويل الأجل	×	×	×	×

مطابقة الالتزامات الناتجة عن الأنشطة المالية

١. يشرح هذا المثال طريقة من الطرق الممكنة لتقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٥٥أ-٥٥هـ.

٢. يوضح المثال مبالغ الفترة الحالية فقط. ومن المطلوب عرض المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة وقفاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، *عرض البيانات المالية*.

٢٠×١	التدفقات النقدية	التغيرات غير النقدية			٢٠×٢
		الاستملاك	تحركات العملة الأجنبية	التغيرات في القيمة العادلة	
الاقتراضات طويلة الأجل	×	×	×	×	×
الاقتراضات قصيرة الأجل	×	×	×	×	×
الالتزامات الإيجارية	×	×	×	×	×
الأصول المحتفظ بها للتحوط للاقتراضات طويلة الأجل	×	×	×	×	×
إجمالي الالتزامات من الأنشطة المالية	×	×	×	×	×

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٧

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ *" بيانات التدفق النقدي "* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٧ *"بيانات التدفق النقدي"* كما أنه يتضمن تعديلاً تم على معيار المحاسبة الدولي ٧ كجزء من *التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في ابريل ٢٠٠٩. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٧:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢، في حالاتٍ محددةٍ، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي٧. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٧ فهي "الدخل" و"بيان الدخل" و"حقوق الملكية".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ مجموعة من تعريفات المصطلحات الفنية مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٧ (الفقرة ٨).
- يجيز معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ٢، كما هو حال معيار المحاسبة الدولي ٧، إستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة لعرض التدفقات النقدية منَ الأنشطةِ التشغيليةِ. وحيث تُستخدم الطريقة المباشرة لعَرضِ التدفقاتِ النقدية من الأنشطة التشغيلية، يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢ على الإفصاح عن مطابقة الفائض أو العجز مع التدفقات النقدية التشغيلية في إيضاحات البيانات المالية (الفقرة ٢٩).
- لا تتضمن الأمثلة التوضيحية المرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ توضيحاً لبيان التدفق النقدي لمؤسسة مالية.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" (المعدل في ديسمبر ٢٠٠٣) الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفاتٍ من معيارِ المحاسبة الدولي ٨ وذلك بتصريح من مؤسسةِ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣- السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* في مايو من عام ٢٠٠٠.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ٣ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ من خلال معايير القطاع العام التالية:-

- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١١ (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	تم إلغاءه	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة ١١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٥	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٦	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٦)
٧	تم إلغاءه	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣	تم إلغاءه	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٣٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٩أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٥٩ ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٩ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل
٥٩د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٦٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-٦
تعريفات	٧-٨
المادية (الأهمية النسبية)	٨
السياسات المحاسبية	٩-٣٦
إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	٩-١٥
التماثلية في السياسات المحاسبية	١٦
التغيرات في السياسات المحاسبية	١٧-٣٦
تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية	٢٤-٣٢
التطبيق بأثر رجعي	٢٧
القيود على التطبيق بأثر رجعي	٢٨-٣٢
الإفصاح	٣٣-٣٦
التغيرات في التقديرات المحاسبية	٣٧-٤٥
الإفصاح	٤٤-٤٥
الأخطاء	٤٦-٥٤
القيود على التطبيق بأثر رجعي	٤٨-٥٣
الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة	٥٤
عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي	٥٥-٥٨
تاريخ النفاذ	٥٩-٦٠
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ (الصادر في ٢٠٠٠)	٦١
الملحق: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٨	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* مبين في الفقرات ١-٦١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ في سياق الهدف منه وفي سياقِ أساسِ الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غيابِ الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى (أ) المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية (ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية و(ج) تصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وعرضها بطريقة عادلة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

٢. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، بإستثناء تلك الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية، كما وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"*.

النطاق

٣. يجب على المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في عرض الفائض أو العجز في الأنشطة العادية والبنود غير العادية في بيان الأداء المالي وفي محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغيرات الأساسية في السياسات المحاسبية.

٤. إن الآثار الضريبية لتصويب أخطاء الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي يتم القيام بها لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية لم تؤخذ في هذا المعيار حيث أنها لا تتعلق بالعديد من منشآت القطاع العام. إن معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية تتضمن إرشادات حول معالجة الآثار الضريبية.

٥. [تم إلغاءها]

٦. [تم إلغاءها]

تعريفات

٧. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:-

<u>السياسات المحاسبية</u> (Accounting policies) هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض بياناتها المالية.

<u>التغيير في التقدير المحاسبي</u> (Change in accounting estimate) عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويب لأخطاء.

<u>عدم قابلية التطبيق</u> (Impracticable) يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:-

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) إقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) إقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي:-

(١) توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

<u>أخطاء الفترة السابقة</u> (Prior period errors) الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام، أو إساءة استخدام، المعلومات المعروضة بأمانة التي:-

(أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و

(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بالإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.

<u>التطبيق بأثر رجعي</u> (Prospective application) هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو أنه كان يتم دائماً تطبيق تلك السياسة:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تقع بعد التاريخ الذي يتم فيه تغيير السياسة؛ و

(ب) الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية التي تتأثر بالتغير.

<u>التطبيق بأثر رجعي</u> (Retrospective application) هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو أنه كان يتم دائماً تطبيق تلك السياسة.

<u>إعادة العرض بأثر رجعي</u> (Retrospective restatement) هو تصويب الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

(المادية) الأهمية النسبية

٨. إن تقييم ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على قرارات المستخدمين، ويكون بالتالي هاما، يتطلب دراسة خصائص أولئك المستخدمين. ويُفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بالقطاع العام والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من الإجتهاد. لذلك، ينبغي أن يأخذ التقييم بعين الإعتبار كيف يمكن أن يُتوقع على نحو معقول بأن يتم التأثير على المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص في إتخاذ القرارات وتقييمها.

السياسات المحاسبية

إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٩. عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار.

١٠. تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السياسات المحاسبية التي إستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنها تؤدي إلى بيانات مالية تحتوي معلومات معروضة بأمانة وملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. إلا أنه من غير الملائم الإبتعاد عن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عدم تصويب حالات عدم الإلتزام بها، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

١١. تُرفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإرشادات لِمُساعدة المنشآت على تَطبيق متطلباتها. وتنص جميع هذه الإرشادات على ما إذا كانَت تُشكِّل جزءاً أساسياً من معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام. وتعدّ الإرشادات التي تشكِّل جزءاً أساسياً من معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام هي إرشادات إلزامية. أما الإرشادات التي لا تُشكِّل جزأً أساسياً من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فلا تَتَضَمَّن متطلبات خاصة بالبيانات المالية.

١٢. في غياب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تنطبق بالتحديد على معاملة، أو حدث، أو شرط، يجب على الإدارة استخدام حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات ذات صلة باحتياجات المستخدمين المتعلقة قابلية المحاسبة وصنع القرار، تمثل بعدل المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للمنشأة، وتحقق الخصائص النوعية لفهمها، وتوقيتها، وقابليتها للمقارنة، وقابلية التحقق منها، وتراعي القيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية للأغراض العامة والتوازن بين الخصائص النوعية.

١٣. [تم إلغاءها]

١٤. عند إصدار الحكم الموضح في الفقرة ١٢، ترجع الإدارة إلى قابلية تطبيق المصادر التالية بناء على الترتيب التالي وتأخذها بعين الإعتبار:-

(أ) المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الإعتراف والقياس فيما يخص الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المبينة في إطار المفاهيم ذو الأهداف العامة لإعداد التقارير المالية في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى.

١٥. عند إصدار الحكم المبين في الفقرة ١٢، قد تبحث الإدارة فيما يلي (أ) البيانات الأخيرة الصادرة عن هيئات وضع المعايير الأخرى و(ب) الممارسات المقبولة للقطاعِ العام أو الخاص، لكن فقط إلى الحد الذي لا تتضارب فيه هذهِ الممارسات مع المصادر المذكورة في الفقرة ١٤. وتشمل الأمثلة على هذهِ البيانات تلك البيانات الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*" والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات الصادرة عن لجنةِ تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

التماثلية في السياسات المحاسبية

١٦. تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار محاسبة دولي في القطاع العام معين بتصنيف البنود التي قد يكون إختلاف السياسات مناسباً لها. وإذا إقتضى أو سمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام بهذا التصنيف، يتم إختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل منسجم على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٧. تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين التاليتين:-

(أ) إذا إقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛ أو

(ب) أو إذا نتج عن هذا التغيير بيانات مالية تقدم معلومات ممثلة بأمانة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

١٨. يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة على مر الوقت لتحديد التوجهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. لذلك، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية ضمن كل فترة ومن فترة إلى الفترة التي تليها ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية أحد المعايير الواردة في الفقرة ١٧.

١٩. إن التغيير من أساس محاسبي معين إلى أساس غيره يعتبر تغييراً في السياسة المحاسبية.

٢٠. إن التغيير في المعالجة المحاسبية لمعاملة أو حدث أو ظرف ما أو في قياسه أو الإعتراف به ضمن أساس محاسبي يعتبر تغييراً في السياسة المحاسبية.

٢١. لا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت سابقاً؛ و

(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي لم تحدث سابقاً أو كانت غير مادية.

٢٢. يُعدّ التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ١٧ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" أو معيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ٣١ "*الأصول غير الملموسة*" بمثابة تغيير في السياسة المحاسبية ينبغي التعامل معه على أنَّه إعادة تقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاعِ العام ١٧ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، وليس وفقاً لهذا المعيار.

٢٣. لا تنطبق الفقرات ٢٤-٣٦ على التغير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ٢٢.

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

٢٤. بمراعاة الفقرة ٢٨:-

(أ) ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في السياسة المحاسبية الذي ينتج عن التطبيق الأولي لمعيار محاسبة دولي معين في القطاع العام وفقاً للأحكام الإنتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار؛ و

(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولى لمعيار محاسبة دولي معين في القطاع العام لا يحتوي أحكاماً إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي، ينبغي عليها تطبيق التغيير بأثر مستقبلي.

٢٥. ولغرض هذا المعيار، لا يعتبر التطبيق المبكر لمعيار محاسبة دولي معين في القطاع العام تغييراً طوعياً في السياسة المحاسبية.

٢٦. في غياب معيار محاسبة دولي معين في القطاع العام ينطبق بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يمكن أن تطبق الإدارة وفقاً للفقرة ١٥ سياسة محاسبية معينة من (أ) البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مماثل لوضع المعايير المحاسبية. و(ب) الممارسات المقبولة في القطاع العام أو الخاص إلى الحد، وفقط إلى الحد، الذي لا تتعارض فيه هذه البيانات مع الفقرة ١٥. فعلى سبيل المثال فإن هنا ١٥ مثال تتضمن بيانات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك "*إطار إعداد وعرض البيانات المالية*"، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتفسيراتها الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابعة

لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة. وفي حال إختارت المنشأة بعد إجراء تعديل على أي من هذه البيانات تغيير سياسة محاسبية معينة، فإنه يتم محاسبة ذلك التغيير والإفصاح عنه على أنه تغيير إختياري في السياسة المحاسبية. وإذا إختارت المنشأة، عقب إجراء تعديل على ذلك البيان، تغيير السياسة المحاسبية، تتم محاسبة ذلك التغيير والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٧. بمراعاة الفقرة ٢٨، عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة ٢٤(أ) أو (ب)، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في صافي الأصول/حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أنه كان يتم دائماً تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة.

القيود على التطبيق بأثر رجعي

٢٨. عندما تقتضي الفقرة ٢٤(أ) أو (ب) التطبيق بأثر رجعي، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد إما الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغيير.

٢٩. عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة المتعلقة بتغيير السياسة المحاسبية على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات كما في بداية أول فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي ممكناً، والتي قد تكون الفترة الحالية، كما تقوم بتعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في صافي الأصول /حقوق الملكية لتلك الفترة.

٣٠. عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بتعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ قابل للتطبيق.

٣١. عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة إلى أبعد فترة سابقة ممكنة. إن التطبيق بأثر رجعي على الفترة السابقة هو أمر غير ممكن ما لم يكن من العملي تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كلا بيان الأداء المالي الإفتتاحي والختامي لتلك الفترة. إن مقدار التعديل الناتج المرتبط بالفترات التي تسبق تلك المعروضة في البيانات المالية يتم تطبيقه على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في صافي الأصول/حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة. ويجري التعديل عادة على متراكم الفائض أو العجز. إلا أن التعديل قد يجري على مكون آخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية (على سبيل المثال، للإمتثال لمعيار محاسبة دولي معين في القطاع العام). ويتم أيضاً تعديل أية معلومات أخرى حول الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، إلى أبعد تاريخ سابق ممكن.

٣٢. عندما يكون من غير الممكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقاً للفقرة ٣٠ بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق. لذلك تقوم بإهمال نسبة التعديل التراكمي على الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى إذا كان من غير الممكن تطبيق السياسة بأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتقدم الفقرات ٥٥-٥٨ إرشادات توضح متى يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٣٣. عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار محاسبة دولي معين في القطاع العام (أ) تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) يكون له هذا التأثير بإستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو (ج) قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:-

(أ) عنوان المعيار؛

(ب) حيثما كان قابلاً التطبيق، أنه يتم إجراء التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لأحكامها الإنتقالية؛

(ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(د) حيثما كان قابلاً التطبيق، وصف للأحكام الإنتقالية؛

(هـ) حيثما كان قابلاً التطبيق، الأحكام الإنتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات السابقة؛

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛

(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(ح) إذا كان التطبيق بأثر رجعي الذي تقتضيه الفقرة ٢٤(أ) أو (ب) غير ممكن لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٣٤. عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية (أ) تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) يكون له تأثير على تلك الفترة بإستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو (ج) قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:-

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب وراء تقديم معلومات معروضة بأمانة وأكثر ملائمة من خلال تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة مروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(هـ) إذا كان من غير الممكن التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٣٥. عندما لا تطبق المنشأة معيار محاسبة دولي جديد في القطاع العام الذي تم إصداره لكن لم يتم وضعه قيد التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:-

(أ) هذه الحقيقة؛ و

(ب) والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل الذي يتأتى عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولي.

٣٦. إلتزاماً بالفقرة ٣٥، تدرس المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) عنوان معيار المحاسبة الدولي الجديد في القطاع العام؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ الذي يُقتضى فيه تطبيق المعيار؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار بشكل أولي؛ و

(هـ) وإما:-

(١) مناقشة الأثر الذي يُتوقع أن يتأتى عن التطبيق الأولي للمعيار على البيانات المالية للمنشأة؛ أو

(٢) أو إذا كان ذلك الأثر غير معلوم أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، بيانٍ حول تلك المسألة.

التغييرات في التقديرات المحاسبية

٣٧. نتيجة الشكوك الموروثة في الخدمة المستلمة، الأنشطة التجارية أو الخدمات الأخرى لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة لكن يمكن تقديرها فقط. ويرتبط التقدير بأحكام تستند إلى المعلومات الموثوقة والمتوفرة حديثاً. على سبيل المثال، يمكن أن تُطلب التقديرات لما يلي:-

(أ) إيرادات الضريبة المستحقة للحكومة؛

(ب) الديون المعدومة نتيجة لعدم تحصيل الضرائب؛

(ج) تقادم المخزون؛

(د) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛

(هـ) الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المجسدة في الأصول القابلة للإستهلاك، أو نسبة إنجاز إنشاء الطرق؛و

(و) إلتزامات الضمان.

٣٨. يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد البيانات المالية ولا يضعف من موثوقيتها.[١]

٣٩. قد يحتاج التقدير إلى مراجعة إذا حدثت تغيرات في الظروف التي إرتكز عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو المزيد من الخبرة. ولا ترتبط مراجعة التقدير بطبيعتها بالفترات السابقة كما لا تعتبر تصحيحا لخطأ معين.

٤٠. إن التغير في أساس القياس المطبق هو تغير في السياسة المحاسبية وليس تغيراً في التقدير المحاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز التغير في السياسة المحاسبية عن التغير في التقدير المحاسبي، يُعامل التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي.

٤١. يتم الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي، بإستثناء ذلك التغير الذي تنطبق عليه الفقرة ٤٢، بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:-

(أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

٤٢. إلى الحد الذي يؤدي فيه التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والإلتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من صافي الأصول/ حقوق الملكية، يتم الإعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغير.

٤٣. إن الإعتراف بأثر مستقبلي بأثر التغير في التقدير المحاسبي يعني أنه يتم تطبيق المعيار على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر التغير في التقدير المحاسبي فقط على فائض أو عجز الفترة الحالية، أو فائض أو عجز كلا الفترتين الحالية والمستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر التغير في تقدير مبلغ الديون المعدومة فقط على فائض أو

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات الخالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين الاعتماد عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

عجز الفترة الحالية ولذلك يتم الإعتراف به في الفترة الحالية. إلا أن التغير في العمر الإنتاجي المقدر للأصل القابل للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المتمثلة في ذلك الأصل، يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يتم الإعتراف بأثر التغير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويتم الإعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٤٤. تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، بإستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير ذلك الأثر.

٤٥. إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤٦. يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالإعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تمتثل البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد لتحقيق عرض محدد للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ويتم تصويب أخطاء الفترة الحالية الممكنة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصويب أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة (أنظر الفقرات ٤٧-٥٢).

٤٧. بمراعاة الفقرة ٤٨، تقوم المنشأة بتصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال:-

(أ) إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛ أو

(ب) أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

قيود إعادة البيانات بأثر رجعي

٤٨. يتم تصويب خطأ الفترة السابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للخطأ.

٤٩. عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة لخطأ معين على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمرا ممكن التحقيق (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

٥٠. عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لتصويب الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول.

٥١. يتم إستثناء تصويب خطأ الفترة السابقة من فائض أو عجز الفترة التي يتم فيها اكتشاف الخطأ. ويتم إعادة عرض أية معلومات يتم تقديمها حول الفترات السابقة بما في ذلك أية ملخصات تاريخية للبيانات المالية إلى أبعد تاريخ سابق ممكن.

٥٢. عندما يكون من غير الممكن تحديد حجم الخطأ (على سبيل المثال، الخطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقاً للفقرة ٥٠ بإعادة عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول. لذلك تقوم بإهمال الجزء المتعلق بإعادة العرض التراكمي للأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. تقدم الفقرات ٥٥–٥٨ إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تصويب الخطأ لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

٥٣. يتم تمييز تصويب الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى مراجعة عندما تصبح المعلومات الإضافية معروفة. على سبيل المثال، لا يعتبر الربح أو الخسارة المعترف به ضمن نتائج أية معاملة طارئة تصويباً لخطأ معين.

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

٥٤. بمراعاة الفقرة ٤٧، تفصح المنشأة عما يلي:-

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصويب لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(ج) مقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ و

(د) إذا كان إعادة العرض بأثر رجعي غير ممكن لفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

٥٥. من غير الممكن في بعض الظروف تعديل المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، كان من غير الممكن جمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك لغرض الفقرات ٥٦–٥٨، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة، وقد يكون من غير الممكن إعادة صياغة المعلومات.

٥٦. من الضروري في كثير من الأحيان إجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية معينة على عناصر البيانات المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويعتبر التقدير ذو سمة شخصية على نحو متأصل، ويمكن وضع التقديرات بعد تاريخ الميزانية العمومية. ومن الممكن أن يكون وضع التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ فترة سابقة، بسبب طول الفترة الزمنية التي تكون قد مرت منذ وقوع آخر معاملة أو حدث أو ظرف آخر. إلا أن الهدف من التقديرات المرتبطة بفترات سابقة يبقى كما هو بالنسبة للتقديرات التي يتم إجرائها في الفترة الحالية، وبالتحديد لكي يعكس التقدير الظروف التي كانت قائمة عند وقوع المعاملة أو الحدث أو الظرف الآخر.

٥٧. لذلك فإن تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي أو تصويب خطأ فترة سابقة يقتضي تمييز المعلومات التي:–

(أ) توفر دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي وقعت فيها المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، و

(ب) من الممكن أنها كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

عن المعلومات الأخرى. ولبعض أنواع التقديرات (على سبيل المثال تقدير القيمة العادلة الذي لا يستند على سعر ملحوظ أو مدخلات ملحوظة)، من غير الممكن تمييز هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يقتضي التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إجراء تقدير هام يكون من المستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصويب خطأ الفترة السابقة بأثر رجعي.

٥٨. ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب مبالغ لفترة سابقة، إما في وضع الإفتراضات حول ما كان يمكن أن تكون نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ المعترف بها أو التي يتم قياسها أو الإفصاح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تقوم منشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في تصنيف مبنى حكومي على أنه إستثمارات عقارية (تم تصنيف المبنى مسبقاً على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات)، فإنها لا تغير أساس تصنيف تلك الفترة، في حال قررت الإدارة لاحقاً إستخدام ذلك المبنى على أنه مبنى مكتبي مشغول من قبل المالك. بالإضافة إلى ذلك، عندما تقوم المنشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة في حساب إلتزامها في دفع تكاليف تنظيف التلوث الناتج عن العمليات الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة* "، فإنها تتجاهل المعلومات حول تسرب كبير للنفط من سفينة إمدادات بحرية خلال الفترة اللاحقة الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد أن تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة. إن حقيقة أنه كثيراً ما يطلب إجراء تقديرات هامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة لا يحول دون التعديل الموثوق أو تصويب المعلومات المقارنة.

تاريخ النفاذ

٥٩. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٩ أ. تم تعديل الفقرات ٩ و١١ و١٤ عن طريق *" التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير ٢٠١٠. تطبق المنشأة تلك التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١١. ومن المحبذ تطبيق التعديلات في فترة مبكرة.

٥٩ب. تم تعديل الفقرة ٦٠ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥٩ج. تم تعديل الفقرات ٧، و١٠، و١٢، و١٤، و١٥، و١٧، و٣٤، وتم حذف الفقرة ١٣ من خلال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٩د. تم حذف الفقرات ٥، و٦ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٦٠. **عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى* " لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.**

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ (الصادر في ٢٠٠٠)

٦١. تم إستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *صافي الفائض أو العجز للفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية*" الصادر في ٢٠٠٠.

ملحق

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغاءه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ لكن لا يشكل جزءا منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ نتيجة مشروع التحسينات العامة التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

خلفية

إستنتاج ١ يعد برنامج التقارب[٢] مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عنصراً مهماً في برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث تتمثل سياسة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تقارب أساس الإستحقاق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثما كان مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج ٢ تحافظ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساسِ الإستحقاق والتي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يوجد سبب خاص بالقطاع العام يستدعي الحياد عن هذه المعايير. ويحدث الحياد عن المعايير الدولية المقابلة لإعداد التقارير المالية عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في هذه المعايير غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون دمج توضيحات أو أمثلة إضافية أمراً ضرورياً لتوضيح متطلبات محددة في سياق القطاع العام. وتُحدد الإختلافات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في "*المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*" الواردة في كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية. وتشير المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٨ إلى نسخة ديسمبر ٢٠٠٨ من معيار المحاسبة الدولي ٨ وليس أي معيار آخر.

إستنتاج ٣ في مايو٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معيار من معايير المحاسبة الدولية[٢] كجزء من مشروع التحسينات العامة التابع له. وتتلخص أهداف مشروع التحسينات العامة في "تقليص أو إزالة البدائل وحالات التكرار والتضارب ضمن المعايير والتعامل مع بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى." وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر٢٠٠٣.

إستنتاج ٤ استند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، الصادر في يناير٢٠٠٠، إلى معيار المحاسبة الدولي٨ (المعدل عام ١٩٩٣) *"صافي أرباح أو خسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية"* والذي تم إعادة إصداره في ديسمبر٢٠٠٣ على أنه معيار المحاسبة الدولي٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، قامت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ألا وهي لجنة القطاع العام[٣]، بإجراء مشروع تحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق المقاربة، حيث يكون مناسباً، بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة والصادرة في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج ٥ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٨ المحسّن ووافق عموماً على الأسباب التي أبداها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتنقيح المعيار وعلى التعديلات التي

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. في بعض الحالات، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معايير المحاسبة الدولية بدلا من استبدالها، وفي تلك الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] تحولت لجنة القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية عندما غير مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر ٢٠٠٤ تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير.

أجريت. (إن أسس الإستنتاجات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية غير واردة هنا. لكن بإمكان المشتركين في خدمة *الإشتراك الشاملة في المجلس* الإطلاع على أساس الإستنتاجات على الموقع الإلكتروني للمجلس www.iasb.org). وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

إستنتاج ٦ لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ التعديلات اللاحقة الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. وهذا لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يقم بعد بمراجعة هذه المعايير ولم يشكل رأياً بخصوص إمكانية تطبيق المتطلبات الواردة في تلك المعايير على منشآت القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في عام ٢٠٠٨

إستنتاج ٧ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي٨ الواردة في *" التحسينات على المعاييرِ الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة عن مجلسِ معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ نتيجة لنشر *الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام (التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥)*

إستنتاج ٨ بعد نشر *الإطار المفاهيمي لأعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام* شرع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مشروع محدود النطاق لإحداث تغيرات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ليعكس الفصول الأربعة الأولى من إطار المفاهيم. تتناول هذه الفصول دور وسلطة وأهداف والمستخدمين والخصائص النوعية والقيود على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ والمنشأة المعدة للتقارير. واقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه التعديلات في مسودة العرض ٥٨ *" التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥"*

إستنتاج ٩ تنص الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ على متطلبات المستوى الأول لتطوير السياسة المحاسبية عندما لا يوجد معيار معين للمحاسبة في القطاع العام أو أحداث أخرى أو شروط تطبق الانتقال. وحدد إصدار عام ٢٠٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطا ع العام ١ أن الإدارة ينبغي أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات ذات علاقة وموثوقة. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يستبدل الإشارة إلى الموثوقية بالعرض العادل وذلك للتأكيد على الاتساق مع الإطار المفاهيمي. وتماشياً مع قراره في عدم التمييز بين الخصائص النوعية الأساسية وتحسينها قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإقرار بالخصائص النوعية الأخرى والقيود على المعلومات التي تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام في الفقرة ١٢. واعتبر أحد المستجيبين على مسودة العرض ٥٨ أنه ينبغي تعديل المراجع في جميع مجموعة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للإشارة إلى المجموعة الكاملة من الخصائص

النوعية والقيود، وينص الإطار المفاهيمي أن كل خاصية من الخصائص النوعية هي جزء لا يتجزأ وتعمل مع الخصائص النوعية الأخرى، وذلك لتوفير معلومات مفيدة لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية في التقارير المالية ذات الغرض العام. وعلى أي حال، فإن هذا التفاعل لا يحول دون أن يكون للخصائص النوعية الفردية أهمية أكثر أو أقل، اعتماداً على ظروف معينة، وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لا تنبغي الإشارة إلى جميع الخصائص النوعية والقيود في كل مرة تتم فيها الإشارة إلى واحدة أو أكثر من الخصائص النوعية.

إستنتاج ١٠ حدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ كذلك قائمة بعدد من سمات الموثوقية، وتشمل الجوهر الاقتصادي، والحياد، والتعقل، والاكتمال. واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كان ينبغي النص صراحة على هذه السمات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ المنقح. وأقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بقيمة هذه السمات، ولكنه أشار إلى أنه عند الإشارة إليها بشكل محدد وشرحها في الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ فإنها لا تحدد بشكل خاص باعتبارها خصائص نوعية في الإطار المفاهيمي.

إستنتاج ١١ يوضح الإطار المفاهيمي أنه "يتم تحقيق العرض العادل عند اكتمال تصوير الظاهرة، بشكل حيادي، وخالي من الأخطاء المادية،" وعلاوة على ذلك، "تصور المعلومات التي تمثل بعدل ظاهرة اقتصادية أو غير ذلك من الظواهر جوهر العمليات الأساسية، والأحداث الأخرى، والنشاط أو الظروف – التي لا تكون متشابهة بالضرورة في جميع الحالات كما هو الحال في الشكل القانوني." وبالتالي يظل تفضيل الجوهر على الشكل ميزة أساسية يجب أن تشملها التقارير المالية ذات الغرض العام. ولا يتم تعريفها على أنها خصائص نوعية منفصلة أو إضافية لأنها تكون متضمنة بالفعل في الإشارة إلى العرض العادل.

إستنتاج ١٢ وتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي تشير إلى أن الحكمة ينعكس أيضاً في تفسير الحياد كعنصر من عناصر العرض العادل، والإقرار بالحاجة إلى الحذر في التعامل مع الشكوك. وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه لا توجد حاجة إلى الإشارة الصريحة للجوهر الاقتصادي، والحياد، والحكمة، والاكتمال في الفقرة ١٢.

إستنتاج ١٣ تنص الفقرة ١٤ على المصادر التي ينبغي أن ترجع إليها الإدارة، مع الأخذ بعين الاعتبار قابلية التطبيق، عند تطوير السياسة المحاسبية عندما لا يكون هناك معياراً للمحاسبة الدولية في القطاع العام يطبق بشكل محدد على العمليات، أو الأحداث والظروف الأخرى. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كان ينبغي توجيه الإدارة للتعريفات، والاعتراف، ومعايير القياس للأصول، والإلتزامات، والعائد والمصروفات التي وصفت في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام أو في الإطار المفاهيمي. وأقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يتم بعد تحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتعكس التعريفات، والاعتراف، ومعايير القياس الواردة في الإطار المفاهيمي. وإن كان الإطار المفاهيمي يعكس وجهة النظر المحدثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وخلص المجلس إلى أنه ينبغي توجيه الإدارة إلى هذا المصدر.

إستنتاج ١٤ تسمح الفقرة ١٥ بالنظر في أحدث إصدارات الجهات الأخرى الواضعة للمعايير، إلى المدى الذي لا ينشأ فيه تعارض مع المصادر المأخوذة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك للتوصل إلى أحكام حول تطوير السياسات المحاسبية وتطبيقها. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إمكانية الاحتفاظ بأمثلة عن إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية. مع الإشارة إلى أن مراجعة إطار مفاهيم مجلس معايير المحاسبة الدولية لم تكن قد اكتملت آنذاك، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هناك اختلافات بين الإطار المفاهيمي لمجلس معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام وبين المراجعة المتطورة التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية لإطاره المفاهيمي. وبالتالي تطوير وتطبيق السياسات المحاسبية استناداً إلى الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية والذي قد لا يكون دائماً ملائماً في القطاع العام. واستجابة لتعليقات المستجيبين على مسودة العرض ٥٨، أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التأكيد على أن الإطار المفاهيمي للمجلس لا يتبع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار أن الأمثلة الأخرى لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة ١٥ – والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتفسيرات التي أصدرتها لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو اللجنة الدائمة السابقة – هي جميعاً مفيدة وينبغي الاحتفاظ بها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦.

إستنتاج ١٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦ *قابلية تطبيق معايير المحاسبة* الدولية *في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وتم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

هذه الإرشادات مرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ لكنها ليست جزءً منه.

إعادة بيان الأخطاء بأثر رجعي

تنفيذ١ خلال عام ٢×٢٠، اكتشفت المنشأة بأن الإيراد من ضرائب الدخل لم يكن صحيحاً. وتم حذف ضرائب الدخل بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة[٣] التي كان ينبغي الإعتراف بها في عام ١×٢٠ بشكل غير صحيح من عام ١×٢٠ وتم الإعتراف بها كإيرادات في العام ٢×٢٠.

تنفيذ٢ تُظهر السجلات المحاسبية للمنشأة لعام ٢×٢٠ إيرادات الضرائب بقيمة ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة (بما في ذلك الضرائب بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة التي كان ينبغي الإعتراف بها في الأرصدة الإفتتاحية)، ومصاريف بقيمة ٨٦,٥٠٠ وحدة عملة.

تنفيذ٣ في عام ١×٢٠، أبلغت المنشأة عما يلي:-

	وحدة عملة
الإيراد من الضرائب	٣٤,٠٠٠
رسوم المستخدم	٣,٠٠٠
إيراد تشغيلي آخر	٣٠,٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٦٧,٠٠٠
المصاريف	(٦٠,٠٠٠)
الفائض	٧,٠٠٠

تنفيذ٤ بلغ الفائض التراكمي الإفتتاحي لعام ١×٢٠ ما قيمته ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة في حين بلغ الفائض التراكمي عند الإقفال ما قيمته ٢٧,٠٠٠ وحدة عملة.

تنفيذ٥ ليس لدى المنشأة إيرادات أو مصاريف أخرى.

تنفيذ٦ كان لدى المنشأة ما قيمته ٥,٠٠٠ وحدة عملة من رأس المال المساهم به طوال الفترة، ولم يكن لديها أي عناصر أخرى لصافي الأصول/ حقوق الملكية بإستثناء الفائض المتراكم.

منشأة القطاع العام- بيان الأداء المالي

	(معاد بيانه)	
	٢×٢٠	١×٢٠
	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيراد من الضرائب	٥٣,٥٠٠	٤٠,٥٠٠
رسوم المستخدم	٤,٠٠٠	٣,٠٠٠
إيراد تشغيلي آخر	٤٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٩٧,٥٠٠	٧٣,٥٠٠
المصاريف	(٨٦,٥٠٠)	(٦٠,٠٠٠)
الفائض	١١,٠٠٠	١٣,٥٠٠

[٣] في هذه الأمثلة، يُعبّر عن المبالغ النقدية بـ"وحدات العملة".

منشأة القطاع العام "س" بيان التغيرات في حقوق الملكية

	رأس المال المساهم به	الفائض المتراكم	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠	٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠
فائض السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كما هو معاد بيانه	–	١٣,٥٠٠	١٣,٥٠٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١	٥,٠٠٠	٣٣,٥٠٠	٣٨,٥٠٠
فائض السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	–	١١,٠٠٠	١١,٠٠٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٥,٠٠٠	٤٤,٥٠٠	٤٩,٥٠٠

مقتطفات من ملاحظات البيانات المالية

١. تم بشكل خاطئ حذف إيراد الضرائب بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة من البيانات المالية لعام ٢٠×١. وتم إعادة عرض البيانات المالية لعام ٢٠×١ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلي أدناه ملخصاً لأثر إعادة العرض على تلك البيانات المالية. ولا يوجد أثر في العام ٢٠×٢.

	الأثر على عام ٢٠×١ وحدة عملة
الزيادة في الإيرادات	٦,٥٠٠
الزيادة في الفائض	٦,٥٠٠
الزيادة في المدينين	٦,٥٠٠
الزيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية	٦,٥٠٠

التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

تنفيذ٧ خلال عام ٢٠×٢، غيرت المنشأة سياستها المحاسبية في معالجة تكاليف الإقتراض المنسوبة بشكل مباشر إلى إستملاك محطة طاقة كهربائية مائية قيد الإنشاء. وفي الفترات السابقة، قامت المنشأة برسملة هذه التكاليف. وقررت المنشأة الآن قيدها كمصاريف بدلاً من رسملتها. وترى الإدارة بأن السياسة الجديدة محبذة لأنه ينتج عنها معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها تنسجم مع ممارسة الصناعة المحلية، مما يجعل البيانات المالية للمنشأة أكثر قابلية للمقارنة.

تنفيذ٨ قامت المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة بقيمة٢,٦٠٠ وحدة عملة خلال عام٢٠×١ وبقيمة٥,٢٠٠ وحدة عملة في الفترات التي سبقت عام٢٠×١. وتم رسملة جميع تكاليف الإقتراض في السنوات السابقة فيما يخص إستملاك محطة الطاقة.

تنفيذ٩ تُظهر السجلات المحاسبية لعام ٢×٢٠، الفائض قبل الفائدة البالغة ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة ومصروف الفائدة البالغ ٣,٠٠٠ وحدة عملة (الذي يرتبط فقط بعام ٢×٢٠).

تنفيذ١٠ لم تعترف المنشأة بأي إستهلاك في محطة الطاقة لأنها ليست قيد الإستخدام بعد.

تنفيذ١١ في عام ١×٢٠، أبلغت المنشأة عما يلي:-

	وحدة عملة
الفائض قبل الفائدة	١٨,٠٠٠
مصروف الفائدة	–
الفائض	١٨,٠٠٠

تنفيذ١٢ بلغ الفائض التراكمي الإفتتاحي لعام ١×٢٠ ما قيمته ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة في حين بلغ الفائض التراكمي عند الإقفال ما قيمته ٣٨,٠٠٠ وحدة عملة.

تنفيذ١٣ كان لدى المنشأة ما قيمته ١٠,٠٠٠ وحدة عملة من رأس المال المساهم به طوال الفترة، ولم يكن لديها أي عناصر أخرى لصافي الأصول/حقوق الملكية بإستثناء الفائض المتراكم.

منشأة القطاع العام- بيان الأداء المالي

	٢×٢٠	(معاد بيانه) ١×٢٠
	وحدة عملة	وحدة عملة
الفائض قبل الفائدة	٣٠,٠٠٠	١٨,٠٠٠
مصروف الفائدة	(٣,٠٠٠)	(٢,٦٠٠)
الفائض	٢٧,٠٠٠	١٥,٤٠٠

منشأة القطاع العام- بيان التغيرات في حقوق الملكية

	رأس المال المساهم به	(معاد بيانه) الفائض المتراكم	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٠×٢٠ كما هو مبلغ عنه سابقاً	١٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
التغيير في السياسة المحاسبية فيما يخص رسملة الفائدة (الملاحظة ١)	–	(٥,٢٠٠)	(٥,٢٠٠)
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٠×٢٠ كما هو معاد بيانه	١٠,٠٠٠	١٤,٨٠٠	٢٤,٨٠٠
فائض السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ (معاد بيانه)	–	١٥,٤٠٠	١٥,٤٠٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر ١×٢٠	١٠,٠٠٠	٣٠,٢٠٠	٤٠,٢٠٠
فائض السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠	–	٢٧,٠٠٠	٢٧,٠٠٠
الإقفال في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠	١٠,٠٠٠	٥٧,٢٠٠	٦٧,٢٠٠

مقتطفات من الملاحظات على البيانات المالية

١. خلال عام ٢×٢٠، غيرت المنشأة سياستها المحاسبية في معالجة تكاليف الإقتراض المتعلقة بمحطة طاقة كهربائية مائية. وقامت المنشأة مسبقاً برسملة هذه التكاليف. ويجري الآن شطبها

كمصاريف عند تكبدها. وترى الإدارة بأن هذه السياسة تقدم معلومات موثوقة ومعروضة بشكل عادل لأنه ينتج عنها معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها تنسجم مع ممارسة الصناعة المحلية، مما يجعل البيانات المالية للمنشأة أكثر قابلية للمقارنة. وقد تمت محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وأُعيد عرض البيانات المقارنة لعام ١×٢٠. وفيما يلي أدناه جدول بأثر التغير في عام ١×٢٠. وتم تخفيض الفائض التراكمي الإفتتاحي لعام ١×٢٠ بقيمة ٥,٢٠٠ وحدة عملة وهو مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق عام ١×٢٠.

	وحدة عملة
الأثر على ١×٢٠	
(الزيادة) في مصروف الفائدة	(٢,٦٠٠)
(الإنخفاض) في الفائض	(٢,٦٠٠)
الأثر على الفترات التي تسبق ١×٢٠	
(الإنخفاض) في الفائض	(٥,٢٠٠)
(الإنخفاض) في الأصول في سياق الإنشاء وفي الفائض المتراكم	(٧,٨٠٠)

التطبيق المستقبلي لتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير ممكن

تنفيذ١٤ خلال عام ٢×٢٠، غيرت المنشأة سياستها المحاسبية في إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات من أجل تطبيق منهج عناصر أكثر إكتمالاً، مع تبني نموذج إعادة التقييم في نفس الوقت.

تنفيذ١٥ في السنوات التي سبقت ٢×٢٠، لم تكن سجلات الأصول الخاصة بالمنشأة مفصلة بشكل كافي لتطبيق منهج العناصر بشكل كامل. وفي نهاية عام ١×٢٠، أجرت الإدارة دراسة استطلاعية هندسية قدمت معلومات حول العناصر المحتفظ بها وقيمها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإستهلاك في بداية عام ٢×٢٠. إلا أن الدراسة لم تقدم أساساً كافياً لتقدير تكلفة تلك العناصر بموثوقية والتي لم يتم محاسبتها مسبقاً بشكل منفصل، ولم تسمح السجلات القائمة قبل الدراسة إعادة صياغة هذه المعلومات.

تنفيذ١٦ لقد بحثت الإدارة في كيفية محاسبة كلا جانبي التغيير المحاسبي. وقد حددت أنه من غير الممكن محاسبة التغيير إلى منهج عناصر أكثر إكتمالاً بأثر رجعي أو محاسبة ذلك التغيير بأثر مستقبلي من أي تاريخ مبكر بإستثناء بداية عام ٢×٢٠. كما يتوجب محاسبة التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقييم بأثر مستقبلي. لذلك خلصت الإدارة إلى أنه يتعين عليها تطبيق السياسة الجديدة للمنشأة بأثر مستقبلي من بداية عام ٢×٢٠.

تنفيذ١٧ معلومات إضافية:-

	وحدة عملة
الممتلكات والمصانع والمعدات	
التكلفة	٢٥,٠٠٠
الإستهلاك	(١٤,٠٠٠)
صافي القيمة الدفترية	١١,٠٠٠
مصروف الإستهلاك المحتمل لعام ٢×٢٠ (أساس قديم)	١,٥٠٠
بعض نتائج الدراسة الهندسية	
التقييم	١٧,٠٠٠
القيمة المتبقية المقدرة	٣,٠٠٠
متوسط عمر الأصول المتبقية (سنوات)	٧
مصروف الإستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات القائمة لعام ٢×٢٠ (أساس جديد)	٢,٠٠٠

مقتطف من الملاحظات على البيانات المالية

١. منذ بداية عام ٢×٢٠، غيرت المنشأة سياستها المحاسبية في إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات من أجل تطبيق منهج عناصر أكثر إكتمالاً، مع تبني نموذج إعادة التقييم في نفس الوقت. وتعتقد الإدارة بأن هذه السياسة تقدم معلومات معرضة بشكل عادل وأكثر ملائمة لأنها تتناول بدقة أكبر عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات وتستند إلى قيم حديثة. وقد تم تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من بداية عام ٢×٢٠ لأنه لم يكن من الممكن تقدير آثار تطبيق السياسة إما بأثر رجعي أو مستقبلي من أي تاريخ مبكر. وعليه، فإن تبني السياسة الجديدة ليس له أثر على الفترات السابقة. ويكمن الأثر على السنة الحالية في (أ) زيادة المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية السنة بقيمة ٦,٠٠٠ وحدة عملة و(ب) إنشاء إحتياطي إعادة تقييم في بداية السنة بقيمة ٦,٠٠٠ وحدة عملة (ج) وزيادة مصروف الإستهلاك بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٨

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي٨ (٢٠٠٣) *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* ويتضمن التعديلات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٨ كجزء من *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٨:-

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٨. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "بيان الأداء المالي" و"الفائض أو العجز المتراكم" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٨ فهي "بيان الدخل" و"الأرباح المحتفظ بها" و"حقوق الملكية".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ٨ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ مجموعة من تعريفات المصطلحات الفنية مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٨ (الفقرة ٧).
- لدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ نفس التسلسل الهرمي الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٨.
- لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ إفصاحات عن التعديلات على حصة السهم من الأرباح الأساسية أو المخفضة. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن مبلغ التعديل أو التصحيح على حصة السهم من الأرباح الأساسية أو المخفضة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤
آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ (المنقح في ديسمبر ٢٠٠٣ والمعدل في عام ٢٠٠٥) "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٢١ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom
البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إنّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤- آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ *"آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* في مايو من عام ٢٠٠٠.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ٤ بعد تنقيحه.

وفي إبريل ٢٠٠٨، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ٤ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية"* (الصادر في ١٤ أغسطس ٢٠٢٠).

  إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٢١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٢٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٤٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٧ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥٧ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٧د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٥٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٦١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٦٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٦٨	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٦٩	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٧٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة ٧٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧٠ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧١أ	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٧١ب	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٧١ج	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧١د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٧١هـ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة أ١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٢	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٣	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة أ٤	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٤	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٥	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٦	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة أ٧	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٧	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٨	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
أ٩	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى فقرة المثال١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى فقرة المثال٢	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٢	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٣	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٤	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى فقرة المثال٥	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٥	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٦	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مثال ٧	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٨	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ٩	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٠	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى فقرة المثال١١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٢	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٣	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٤	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٥	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي اعلى فقرة المثال١٦	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٦	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٧	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٨	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
مثال ١٩	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

إبريل ٢٠٠٨

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤
آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-٩
تعريفات	١٠-١٩
العملة الوظيفية	١١-١٦
البنود النقدية	١٧
صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية	١٨-١٩
ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار	٢٠-٢٢
الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة	٢٣-٤٢
الإعتراف الأولي	٢٣-٢٦
تقديم التقارير في تاريخ التقرير اللاحق	٢٧-٣٠
الإعتراف بفروقات أسعار الصرف	٣١-٣٩
التغير في العملة الوظيفية	٤٠-٤٢
إستخدام عملة العرض بإستثناء العملة الوظيفية	٤٣-٥٨
التحويل إلى عملة العرض	٤٣-٤٩
تحويل العملية الأجنبية	٥٠-٥٦
إستبعاد المنشأة الأجنبية	٥٧-٥٨
الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف	٥٩
الإفصاح	٦٠-٦٦
أحكام إنتقالية	٦٧-٧٠
التبنى للمرة الأولى لمحاسبة الإستحقاق	٦٧-٧٠
الأحكام الإنتقالية لجميع المنشآت	٦٩-٧٠
تاريخ النفاذ	٧١-٧٢
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ (الصادر في عام ٢٠٠٦)	٧٣

الملحق أ: معاملات العملة الأجنبية والدفع أو القبض مقدماً

أمثلة توضيحية

أساس الإستنتاجات

جدول التوافق

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" مبين في الفقرات ١-٧٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية لمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة.

٢. إن المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أي (أ) سعر صرف سيتم إستخدامه و(ب) كيفية الإعتراف في البيانات المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف.

النطاق

٣. يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار فيما يلي:-

(أ) في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء معاملات وأرصدة المشتقات التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*"؛

(ب) في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات المالية للمنشأة وذلك عن طريق التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية؛ و

(ج) في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

٤. ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على العديد من مشتقات العملة الأجنبية وهي بالتالي مستثناة من نطاق هذا المعيار. إلا أن مشتقات العملة الأجنبية التي لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (مثل بعض مشتقات العملة الأجنبية المدمجة في عقود أخرى) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.

٥. لا ينطبق هذا المعيار على محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية، بما في ذلك تحوط صافي الإستثمار في عملية أجنبية. في حين ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على محاسبة التحوط.

٦. [تم إلغاءها]

٧. [تم إلغاءها]

٨. ينطبق هذا المعيار على عرض البيانات المالية للمنشأة في عملة أجنبية ويبين متطلبات وصف البيانات المالية الناتجة على أنها ممتثلة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبالنسبة لعمليات تحويل المعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تلبي هذه المتطلبات، يحدد هذا المعيار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.

٩. لا يتناول في بيان التدفق النقدي عرض التدفقات النقدية الناجمة عن المعاملات بالعملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ *"بيانات التدفق النقدي"*).

تعريفات

١٠. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:-

سعر الإغلاق (Closing rate) هو سعر الصرف الفوري في تاريخ التقرير.

فرق سعر الصرف (Exchange difference) هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير بإستخدام أسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف (Exchange rate) هو معدل التبادل بين عملتين.

العملة الأجنبية (Foreign currency) هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.

الفروع الأجنبية للمنشأة (Foreign operation) هي عبارة منشأة مسيطرة أو منشأة زميلة أو ترتيبات مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.

العملة الوظيفية (Functional currency) هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

البنود النقدية (Monetary items) هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية (Net investment in a foreign operation) هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول/ حقوق الملكية تلك المنشأة الأجنبية.

عملة العرض (Presentation currency) هي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

سعر الصرف الفوري (Spot exchange rate) هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تُستخدم *المصطلحات المعرّفة* في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

العملة الوظيفية

١١. إن البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه. وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:-

(أ) العملة:-

(١) التي تُجمع الإيرادات بها مثل الضرائب والمنح والغرامات؛

(٢) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (تكون هذه غالباً العملة التي يتم بها التعبير عن أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها وتسويتها)؛ و

(٣) عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من تكاليف تقديم السلع والخدمات (تكون هذه عادة العملة التي يتم بها التعبير عن هذه التكاليف وتسويتها).

١٢. يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:-

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

(ب) العملة التي يتم بها عادة الإحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

١٣. يتم دراسة العوامل الإضافية التالية في تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بها هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير (المنشأة معدة التقارير في هذا السياق هي المنشأة التي تكون فيها العملية الأجنبية عبارة عن شركة مسيطرة لها أو فرع أو شركة زميلة أو ترتيب مشترك):-

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية كامتداد للمنشاة معدة التقارير، بدلا من تنفيذها بدرجة كبيرة من الإستقلالية. ومثال على الحالة ومن الأمثلة على ما سبق هو عندما يكون لدى وزارة دفاع ما عدد من القواعد الخارجية التي تنفذ أنشطة بالنيابة عن حكومة وطنية. ويمكن أن تنفذ قواعد الدفاع أنشطتها بشكل أساسي بالعملة الوظيفية للمنشأة معدة التقارير. فعلى سبيل المثال قد يُدفع للموظفين العسكريين بالعملة الوظيفية ويقبضون فقط علاوة ضئيلة بعملة محلية. ويمكن الحصول على مشتريات التموين والمعدات إلى حد كبير بواسطة المنشأة المعدة للتقارير مع الحفاظ على الحد الأدنى من المشتريات بالعملة المحلية. ومن الأمثلة الأخرى وجود حرم جامعي في الخارج لإحدى الجامعات الحكومية التي تعمل في ظل إدارة وتوجيه الحرم الجامعي المحلي. وبالمقابل، يمكن لعملية أجنبية تتمتع بدرجة كبيرة من الإستقلالية أن تجمع النقد والبنود النقدية الأخرى وتتكبد مصاريف وتحقق إيرادات وقد ترتب لإقتراضات تكون جميعها بعملتها المحلية. وتتضمن بعض الأمثلة على العمليات الأجنبية المملوكة للحكومة والتي قد تعمل بشكل مستقل عن الوكالات الحكومية الأخرى مكاتب السياحة وشركات التنقيب عن النفط ومجالس التجارة وعمليات البث. ويمكن تأسيس مثل هذه المنشآت على أنها مؤسسات أعمال حكومية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تعد كافية لإستيفاء إلتزامات الدين القائمة والمتوقعة عادة دون توفير أموال من قبل المنشأة معدة التقارير.

١٤. عندما يتم خلط المؤشرات أعلاه ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستعين الإدارة بأحكامها لتحديد العملة الوظيفية التي تمثل بصدق الآثار الإقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة. وكجزء من هذا المنهج، تعطي الإدارة الأولوية للمؤشرات الرئيسية الواردة في الفقرة ١١ قبل دراسة المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٢ و١٣، عندما يتم تصميمها لتقديم أدلة دعم إضافية لتحديد العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة.

١٥. تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة التي ترتبط بها. وتبعاً لذلك، لا تتغير العملة الوظيفية، ما أن يتم تحديدها، ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

١٦. إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم، يتم إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ " *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع* ". ولا تستطيع المنشأة تفادي إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ عن طريق مثلاً تبني كعملة وظيفية خاصة بها عملة أخرى غير العملة الوظيفية المحددة وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية للشركة المسيطرة).

البنود النقدية

١٧. إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في استلام (أو إلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة ما يلي: إلتزامات السياسة الإجتماعية وغيرها من منافع الموظفين التي يتوجب دفعها نقداً، والمخصصات التي ينبغي تسويتها نقداً، وتوزيعات الأرباح النقدية أو المماثلة التي يتم الإعتراف بها كإلتزام. وعلى نحو مماثل، يعتبر عقد استلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو عدد متغير من الأصول التي تساوي فيها القيمة العادلة التي يتعين استلامها (أو تسليمها) عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة بنداً نقدياً. وعلى العكس من ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة على ذلك: المبالغ المدفوعة مسبقا للسلع والخدمات (مثل الإيجار المدفوع مسبقاً) والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والمخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم الأصل غير النقدي.

صافي الإستثمار من العمليات الأجنبية

١٨. قد تملك المنشأة بنداً نقدياً يستحق القبض من العملية الأجنبية أو يستحق الدفع لها. والبند الذي لا يتم التخطيط لتسويته أو الذي لا يحتمل حدوثه في المستقبل المنظور يعد في جوهره جزءاً من صافي إستثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم محاسبته وفقاً لفقرتين ٣٧ و٣٨. وقد

تتضمن هذه البنود النقدية ذمم مدينة أو قروض طويلة الأجل. ولا تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية.

١٩. يمكن أن تكون المنشأة التي لديها بند نقدي مقيد بالدائن أو بالمدين على عملية أجنبية موصوفة في الفقرة ١٨ عبارة عن أية منشأة مسيطر عليها للمنشأة الإقتصادية، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك منشأة لديها منشأتان مسيطر عليهما هما (أ) و(ب)، وكانت المنشأة المسيطر عليها (ب) عبارة عن عملية أجنبية، وقامت المنشأة المسيطر عليها (أ) بمنح قرض للمنشأة المسطر عليها (ب)، وكان قرض المنشأة المسيطر عليها (أ) المستحق على المنشأة المسيطر عليها (ب) سيكون جزءً من صافي إستثمار المنشأة المسيطر عليها (أ) في المنشأة المسيطر عليها (ب) في حال لم يتم التخطيط لتسديد القرض وفي حال لم يكن من المرجح أن يحدث ذلك في المستقبل القريب، ويكون ذلك صحيحاً أيضاً في حال كانت المنشأة المسيطر عليها عبارة عن عملية أجنبية.

ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار

٢٠. عند إعداد البيانات المالية، تقوم كل منشأة – سواءً كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة المسيطرة) أو عملية أجنبية (مثل الشركة المسيطرة أو الفرع) – بتحديد عملتها الوظيفية وفقاً للفقرات ١١-١٦. وتقوم المنشأة بتحويل بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بها وتبلغ عن آثار هذا التحويل وفقاً للفقرات ٢٣-٤٢ والفقرة ٥٩.

٢١. تشمل العديد من المنشآت معدة التقارير عدداً من المنشآت المختلفة (مثلاً تتكون المنشأة الإقتصادية من شركة مسيطرة وواحدة أو أكثر من الشركات المسيطر عليها). وقد تملك أنواع مختلفة من المنشآت، سواءً كانت أعضاء في منشأة إقتصادية أو خلاف ذلك، إستثمارات في شركات زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد تملك أيضاً فروعاً. ومن الضروري أن يتم تحويل الأداء المالي والمركز المالي لكل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقارير بياناتها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقارير أية عملة (أو عملات). ويتم وفقاً للفقرات ٤٣-٥٩ تحويل الأداء المالي والمركز المالي لأية منشأة مفردة ضمن المنشأة معدة التقارير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض.

٢٢. ويسمح هذا المعيار أيضاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*" للمنشأة المستقلة التي تعد البيانات المالية أو المنشأة التي تعد البيانات المالية المنفصلة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض الخاصة بالمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، يتم أيضاً تحويل أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٤٣-٥٩.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة

الإعتراف الأولي

٢٣. المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:-

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛

(ب) إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) من ناحية أخرى، تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢٤. يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

٢٥. يعتبر تاريخ العملية هو التاريخ الذي تكون عنده العملية الأولى مؤهلاً للإعتراف بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ولأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية، على سبيل المثال، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن إستخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.

٢٦. يمكن أن يكون للتغيرات في سعر الصرف آثر على النقد أو النقد المعادل المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ عرض فروقات الصرف هذه. ورغم أن هذه التغيرات هي ليست تدفقات نقدية، إلا أنه يتم الإبلاغ عن أثر تغيرات سعر الصرف على النقد أو النقد المعادل المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية في بيان التدفق النقدي من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. وتُعرض هذه المبالغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وتشمل الفروقات، إن وجدت، لو كان تم الإبلاغ عن تلك التدفقات النقدية بأسعار الصرف في نهاية الفترة.

تقديم التقرير في تاريخ التقرير اللاحق

٢٧. في تاريخ كل تقرير:-

(أ) يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بإستخدام سعر الإقفال؛

(ب) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ و

(ج) يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

٢٨. تتحدد القيمة المرحلة لبند بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات، والمصانع والمعدات"*. سواءً تم تحديد القيمة المرحلة بناءً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

٢٩. يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة اثنين أو أكثر من المبالغ. على سبيل المثال، يكون المبلغ المسجل للمخزون المعد للبيع هو إما التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٢ *" المخزون"*. وعلى نحو مماثل، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول الغير المولدة للنقد"*، يكون المبلغ المسجل للأصول الغير مولدة للنقد الذي يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمته هو مبلغه المسجل قبل دراسة خسائر انخفاض القيمة المحتملة أو قيمة الخدمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل. وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:-

(أ) التكلفة أو المبلغ المسجل، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛ و

(ب) صافي القيمة المحققة أو قيمة الخدمة القابلة للتحقيق أو المبلغ القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال سعر الإقفال في تاريخ التقرير).

ويمكن أن يتمثل أثر هذه المقارنة في الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بالعملة الوظيفية لكن لا يتم الإعتراف بها بالعملة الأجنبية والعكس صحيح.

٣٠. عندما يتوفر أكثر من سعر صرف، يكون السعر المستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية حدثت في تاريخ القياس. وإذا كان يُفتقر بشكل مؤقت إلى قابلية التبادل بين عملتين، يكون السعر المستخدم هو أول سعر لاحق يمكن به تنفيذ التبادلات.

الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

٣١. كما أُشير في الفقرة ٥، فإن هذا المعيار لا يتطرق إلى محاسبة التحوط فيما يخص بنود العملة الأجنبية. ويمكن إيجاد الإرشادات المتعلقة بجوانب أخرى في محاسبة التحوط، بما في ذلك معايير إستخدام محاسبة التحوط، الموجودة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٣٢. **إن فروقات الصرف الناشئة عن (أ) تسديد بنود نقدية أو عن (ب) التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الإعتراف بها كفائض أو عجز في الفترة التي تنشأ فيها، بإستثناء فروقات الصرف التي يتم وصفها بموجب الفقرة ٣٧.**

٣٣. عندما تنشأ البنود النقدية من معاملة عملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في التبادل. وعندما تتم تسوية المعاملة ضمن نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم الإعتراف بكامل فرق التبادل في تلك الفترة. لكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق التبادل المعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٤. إن معالجة تغيرات سعر الصرف بالعملة الأجنبية في بيان التدفق النقدي موضحة في الفقرة ٢٦.

٣٥. عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية، ينبغي الإعتراف بأي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية. وبعكس ذلك، فإنه عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في الفائض أو العجز، فينبغي الإعتراف بأي عنصر صرف في ذلك الربح أو الخسارة في الفائض أو العجز.

٣٦. تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى أن يتم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أن يتم الإعتراف مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية ببعض الأرباح والخسائر التي تنتج من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. وعندما يتم قياس هذا الأصل بعملة أجنبية، تقتضي الفقرة ٢٦(ج) من هذا المعيار أن يتم تحويل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه بإستخدام السعر في تاريخ تحديد القيمة، مما يؤدي إلى فرق تبادل يتم الإعتراف به أيضاً في صافي الأصول / حقوق الملكية.

٣٧. يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير (أنظر الفقرة ١٨) في الفائض أو العجز في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير أو البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية، حيثما يكون ملائماً. ويتم في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (على سبيل المثال البيانات المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية عبارة عن شركة مسيطر عليها) الإعتراف بفروقات التبادل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز عند التصرف بصافي الإستثمار وفقاً للفقرة ٥٧.

٣٨. عندما يشكل البند النقدي جزءاً من صافي الإستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير ويتم التعبير عنه بالعملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير، ينشأ فرق التبادل في البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٣٢. وإذا تم التعبير عن هذا البند بعملية غير العملية الوظيفية للمنشأة المعدة للتقارير أو العملية الأجنبية، ينشأ فرق تبادل في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير وفي البيانات المالية للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٣٢. ويتم إعادة تصنيف فروقات التبادل هذه إلى العنصر المنفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي البيانات المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية). إلا أنه يمكن التعبير عن البند النقدي الذي يشكل جزءاً من صافي إستثمار المنشأة معدة التقارير في العملية الأجنبية بعملة

أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة معدة التقارير أو العملية الأجنبية. ولا يتم إعادة تصنيف فروقات التبادل التي تنشأ من تحويل البند النقدي إلى العملات الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير والعملية الأجنبية إلى العنصر المنفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي أنها تبقى معترفاً بها في الفائض أو العجز).

٣٩. عندما تحتفظ المنشأة بدفاترها وتقوم بالتسجيل بعملة أخرى غير عملتها الوظيفية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد بياناتها المالية، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات ٢٣-٣٠. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية بإستخدام سعر الإقفال، ويتم تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الإعتراف بها.

التغير في العملة الوظيفية

٤٠. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للمنشأة، تطبق المنشأة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغير.

٤١. كما تمت الإشارة في الفقرة ١٥، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالمنشأة. وتبعا لذلك، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يؤدي التغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار البيع أو إحتياطي البضائع والخدمات إلى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٤٢. يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم المنشأة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التغير. وتتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من تحويل العملية الأجنبية المصنفة سابقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرتين ٣٦ و٤٤(ج) في حساب الفائض أو العجز حتى يتم التصرف بالعملية.

إستخدام عملة العرض بإستثناء العملة الوظيفية

التحويل إلى عملة العرض

٤٣. يمكن أن تعرض المنشأة بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تقوم بتحويل أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تحتوي منشأة إقتصادية على غرار المنظمات الدولية على منشآت مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة، يتم التعبير عن النتائج والمركز المالي لكل منشأة بعملة شائعة حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة. على المستوى المحلي أو على مستوى الولاية/

الإقليم أو على مستوى الحكومات، تُحدد عملة العرض عادةً من خلال وزارة المالية (أو جهة مماثلة) أو تكون واردة في التشريع.

٤٤. يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بإقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:-

(أ) يتم تحويل الأصول والإلتزامات لكل بيان الوضع مالي (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ بيان الوضع المالي؛

(ب) يتم تحويل الإيراد والمصاريف لكل بيان أداء مالي (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و

(ج) يتم الإعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة على أنها عنصر منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية.

٤٥. في تحويل التدفقات النقدية، أي المقبوضات والمدفوعات النقدية، لعملية أجنبية بقصد تضمينها في بيان التدفق النقدي للعملية، يتعين على المنشأة المعدة للتقارير أن تلتزم بالإجراءات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ بأن يتم تحويل التدفقات النقدية لمنشأة مسيطر عليها تلبي تعريف العملية الأجنبية بأسعار الصرف بين عملة الإبلاغ والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية. كما يوضح المعيار ٢ عرض الأرباح والخسائر غير المتحققة الناجمة عن التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية.

٤٦. لأسباب عملية، يتم غالباً إستخدام سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، مثال متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الإيراد والمصروف. إلا أنه إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون إستخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب.

٤٧. تنتج فروقات التبادل المشار إليها في الفقرة ٤٤(ج) مما يلي:-

(أ) تحويل الإيراد والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات والأصول والإلتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروقات التبادل هذه من بنود الإيراد والمصروف المعترف بها في الفائض أو العجز ومن تلك المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

(ب) تحويل صافي الأصول/ حقوق الملكية الإفتتاحية بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم الإعتراف بفروقات التبادل هذه في الفائض أو العجز لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وعندما ترتبط فروقات التبادل بعملية أجنبية موحدة لكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات التبادل المتراكمة الناشئة من التحويل والمنسوبة إلى حصص الأقلية يتم تخصيصها إلى حقوق الأقلية في بيان الوضع المالي الموحدة والإعتراف بها كجزء من الحصص غير المسيطر عليها.

٤٨. يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:-

(أ) يتم تحويل كافة المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود صافي الأصول/حقوق الملكية والإيراد والمصاريف، بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث بيان أداء مالي، بإستثناء

(ب) عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة إقتصاد عالي التضخم، تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٩. عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، تعيد المنشأة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ " *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" قبل تطبيق طريقة التحويل المبينة في الفقرة ٤٨، بإستثناء المبالغ المقارنة التي يتم تحويلها إلى العملة الخاصة بالإقتصاد عالي التضخم (أنظر الفقرة ٤٨(ب)). وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم ولا تقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩، فإنها تستخدم المبالغ التي تم إعادة عرضها إلى مستوى السعر في تاريخ توقفها عن إعادة عرض بياناتها المالية كتكاليف تاريخية للتحويل إلى عملة العرض.

تحويل العملية الأجنبية

٥٠. يتم تطبيق الفقرات ٥١-٥٦، بالإضافة إلى الفقرات ٤٣-٤٩، عندما يتم تحويل الأداء المالي والمركز المالي للعملية الأجنبية إلى عملة العرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير من خلال التوحيد أو طريقة حقوق الملكية.

٥١. إن دمج الأداء المالي والوضع المالي للعملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير يتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المنشآت الإقتصادية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*).

٥٢. إلا أنه لا يمكن إلغاء الأصل أو (الإلتزام) النقدي ضمن المنشأة الإقتصادية، سواءاً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام (الأصل) المماثل ضمن المنشأة الإقتصادية دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن البند المالي (أ) يمثل إلتزاماً لتحويل العملة إلى عملة أخرى و(ب) يعرّض المنشأة معدة التقارير لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وتبعا لذلك، يستمر الإعتراف في البيانات المالية الموحدة للمنشأة معدة التقارير بفرق التبادل هذا في الفائض أو العجز، أو إذا نشأ من الظروف الموضحة في الفقرة ٣٦، يتم تصنيفه كصافي الأصول/حقوق ملكية إلى أن يتم التصرف بالعملية الأجنبية.

٥٣. عندما تُؤرخ البيانات المالية لعملية أجنبية بتاريخ يختلف عن تاريخ المنشأة المعدّة للتقارير، غالبا ما تُعَد العملية الأجنبية بيانات إضافية اعتبارا من نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة المعدّة للتقارير. يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ المتطلبات الخاصة بالحالات التي تختلف فيها فترة إعداد التقارير للمنشأة المسيطرة عن الفترة الخاصة بالمنشأة المسيطر عليها.

٥٤. عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعملية الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للمنشأة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ التقرير للعملية الأجنبية.

٥٥. يتم إجراء التعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى تاريخ التقرير للمنشأة معدة التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، ويتم إستخدام نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وعند تطبيق التوحيد التناسبي في المشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

٥٦. إن أية شهرة تنشأ من شراء العملية الأجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء تلك العملية الأجنبية تتم معاملتها كأصول وإلتزامات خاصة بالعملية الأجنبية. لذلك يتم التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين ٤٤ و٤٨.

إستبعاد المنشأة الأجنبية

٥٧. عند التصرف بعملية أجنبية ما، ينبغي إعادة تصنيف المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والمتراكمة في بند منفصل ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز عند الاعتراف بالربح أو الخسارة من التصرف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *" عرض البيانات المالية "*).

٥٧أ. بالإضافة إلى التصرف بالحصة الكاملة للمنشأة في عملية أجنبية، يتم محاسبة عمليات التصرف الجزئية التالية على أنها عمليات تصرف:

(أ) عندما ينطوي التصرف الجزئي على فقدان السيطرة على المنشأة المسيطر عليها التي تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها السابقة المسيطر عليها بعد التصرف الجزئي؛ و

(ب) عندما تكون الحصة المحتفظ بها بعد التصرف الجزئي بحصة معينة في ترتيب مشترك أو التصرف الجزئي بحصة معينة في منشأة زميلة تتضمن عملية أجنبية هي عبارة عن أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.

٥٧ب. عند التصرف بمنشأة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، ينبغي نقل المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والمنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة بشكل مباشر إلى الفائض/ العجز المتراكم.

٥٧ج. عند التصرف الجزئي بمنشأة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، ينبغي أن تعيد المنشأة نسب الحصة المتناسبة من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتراكمة في فئة منفصلة من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي عملية أخرى للتصرف الجزئي بعملية أجنبية، ينبغي أن تنقل المنشأة إلى الفائض/العجز المتراكم فقط الحصة المتناسبة من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتراكمة في صافي الأصول/حقوق الملكية.

٥٧د. إن التصرف الجزئي بحصة المنشأة في عملية أجنبية هو أي تخفيض في حصة ملكية المنشأة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة ٥٧أ التي يتم محاسبتها كعمليات تصرف.

٥٨. يمكن أن تتصرف المنشأة أو أن تتصرف جزئيا بحصتها في عملية أجنبية من خلال البيع أو التصفية أو سداد رأس المال المساهم به أو التخلي عن كل أو بعض تلك المنشأة. ويعتبر دفع أرباح الأسهم أو أي توزيع مشابه جزء من التصرف فقط عندما يشكل عائدا للاستثمار، على سبيل المثال عندما يتم دفع أرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة من فائض ما قبل الاستملاك. كما أن تخفيض المبلغ المسجل لعملية الأجنبية، إما بسبب خسائرها أو بسبب الاعتراف بانخفاض القيمة من قبل المنشأة التي تمتلك الحصة، لا يشكّل تصرفا جزئياً. وتبعاً لذلك، لا يتم الاعتراف بأي جزء من أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي المؤجلة ضمن الفائض أو العجز في وقت التخفيض.

الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف

٥٩. بالنسبة للمنشآت المعدة للتقارير الخاضعة لضرائب الدخل، يمكن إيجاد الإرشادات حول معالجة (أ) الآثار الضريبية المرتبطة بالأرباح والخسائر من المعاملات بعملة أجنبية و(ب) فروقات الصرف الناجمة عن تحويل الأداء المالي والمركز المالي للمنشأة (بما في ذلك عملية أجنبية ما) إلى عملة مختلفة في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول ضرائب الدخل.

الإفصاح

٦٠. بالإشارة إلى تطبيق "العملة المستخدمة" في الفقرة ٦٢ والفقرات من ٦٤-٦٦، في حالة المنشأة الإقتصادية، للعملة المستخدمة في الشركة المسيطرة.

٦١. يجب على المشروع أن يفصح عن:-

(أ) مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في الفائض أو العجز ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ب) صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

٦٢. عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون معلنه، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت إلى تغير في عملة التقرير.

٦٣. عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.

٦٤. عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تصف هذه البيانات على أنها تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط إذا كانت تنسجم مع كافة متطلبات كل معيار مطبق بما في ذلك طريقة التحويل المبينة في الفقرتين ٤٤ و٤٨.

٦٥. تقوم المنشأة أحيانا بعرض بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٦٤. على سبيل المثال، يمكن أن تحول المنشأة فقط بنوداً مختارة من بياناتها المالية إلى عملة أخرى. أو أن المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم قد تحول البيانات المالية إلى عملة أخرى عن طريق تحويل كافة البنود بأحدث سعر إقفال. ولا تكون هذه التحويلات منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويُقتضى تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٦٦.

٦٦. عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٦٣، فإنها تقوم بما يلي:-

(أ) تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و

(ج) تفصح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

أحكام إنتقالية

التبني للمرة الأولى لمحاسبة الإستحقاق

٦٧. [تم إلغائها]

٦٨. [تم إلغائها]

٦٩. [تم إلغائها]

٧٠. [تم إلغائها]

معاملات العملة الأجنبية والدفع أو القبض مقدماً (التعديلات التي أدخلت بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨)

٧٠أ. عند التطبيق الأولي، يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الملحق أ إما:

(أ) بأثر رجعي، مع تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ أو

(ب) بأثر مستقبلي على جميع الأصول والمصاريف والإيرادات في نطاق الملحق أ التي تم الاعتراف بها أولياً في أو بعد:

(١) بداية فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة الملحق أ للمرة الأولى؛ أو

(٢) (بداية فترة إعداد تقارير سابقة تم عرضها باعتبارها معلومات مقارنة في البيانات المالية لفترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة الملحق أ للمرة الأولى.

٧٠ب. المنشأة التي تطبق الفقرة ٧٠أ (ب)، عليها أن تطبق الملحق أ عند التطبيق الأولي على الأصول والمصاريف والإيرادات التي تم الاعتراف بها أولياً في أو بعد بداية فترة إعداد التقارير الواردة في الفقرة ٧٠أ (ب) ١ أو ٢ وهي الفترة التي تعترف فيها المنشأة بالأصول غير المالية أو الالتزامات غير المالية الناتجة عن الدفع أو القبض المقدم قبل ذلك التاريخ.

تاريخ النفاذ

٧١. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٠. ويشجع التطبيق المبكر، وإذا كانت المنشأة قامت بتطبيق هذا المعيار لفترات قبل ١ يناير ٢٠١٠ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

٧١أ. تم تعديل الفقرات ٦٧ و٦٨ و٦٩ و٧٠ و٧٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٧١ب. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*"، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرات ٣(ب) و١٠ و١٣ و٢١ و٢٢ و٣٨ و٤٧ و٥٠ و٥١ و٥٣ و٥٥ و٥٧ و٥٨ وإضافة الفقرات ٥٧أ و٥٧ب و٥٧ج و٥٧د. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

٧١ج. تم حذف الفقرات ٦، و٧ وتم تعديل الفقرة ١٣ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٧١د. عُدلت الفقرات ٣ و٤ و٥ و٣١ و٦١ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الصادر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٧١هـ. تمت إضافة الفقرات ٧٠أ و٧٠ب والملحق أ (الفقرات أ١– أ٩) بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩ فإنها تفصح عن ذلك.

٧٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ (الصادر في عام ٢٠٠٦)

٧٣. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" الصادر في عام ٢٠٠٦.

الملحق أ

معاملات العملة الأجنبية والدفع أو القبض مقدماً

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤

المقدمة

أ١. تتطلب الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*"، من المنشأة أن تسجل المعاملات بالعملات الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بعملتها الوظيفية وذلك باستخدام سعر الصرف الفوري على المبلغ بالعملة الأجنبية وهو فرق سعر بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية (سعر الصرف) في تاريخ المعاملة. تنص الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ على أن تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تكون فيه المعاملة مؤهلة للمرة الأولى للاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أ٢. عنما تدفع المنشأة أو تحصل على مبلغ مقدم بالعملة الأجنبية، فإنها تعترف بشكل عام بالأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي قبل الاعتراف بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة. والأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة (أو جزء منه) هو المبلغ المعترف به جراء تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ذو العلاقة، وهو ما يؤدي إلى إلغاء الاعتراف بالأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي الناتج عن الدفع أو القبض مقدماً.

أ٣. يوضح هذا الملحق تاريخ المعاملات بغرض تحديد سعر الصرف الذي سيستخدم في الاعتراف الأولي بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة عندما تقبض المنشأة أو تدفع مبلغاً مقدماً بالعملة الأجنبية.

النطاق

أ٤. يطبق هذا الملحق على المعاملات بالعملة الأجنبية (أو جزء منها) عندما تعترف المنشأة بأصل غير مالي أو التزام غير مالي ناتج عن دفع أو قبض مبلغ مقدم قبل اعتراف المنشأة بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة (أو جزء منه).

أ٥. لا ينطبق هذا الملحق عندما تقيس المنشأة الأصل أو المصروف أو الإيرادات ذات الصلة عند الاعتراف الأولي

(أ) بالقيمة العادلة؛ أو

(ب) بالقيمة العادلة للمبلغ المدفوع أو المقبوض في تاريخ آخر غير تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي الناشئين عن المبلغ المقدم (على سبيل المثال، قياس الشهرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*").

أ٦. لا يشترط أن تطبق المنشآت هذا الملحق على:

(أ) الضرائب على الدخل؛ أو

(ب) عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها أو عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ على معاملات العملة الأجنبية والدفع أو القبض مقدماً

أ٧. يتناول هذا الملحق كيفية تحديد تاريخ المعاملة بغرض تحديد سعر الصرف الذي سيستخدم عند الاعتراف الأولي بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة (أو جزء منها) عند إلغاء الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي ناتج عن دفع أو استلام مقابل مقدم بعملة أجنبية.

أ٨. تطبيق الفقرات ٢٤-٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، يكون تاريخ المعاملة بغرض تحديد سعر الصرف الذي سيستخدم عند الاعتراف الأولي بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة (أو جزء منها) هو التاريخ الذي تعترف فيه المنشأة أولياً بالأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي الناتج عن دفع أو استلام مقابل مقدم بعملة أجنبية.

٩. إذا كانت هناك مدفوعات أو مقبوضات مقدمة متعددة، تحدد المنشأة تاريخ معاملة لكل مبلغ مدفوع أو مقبوض مقدماً.

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة التوضيحية تصاحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ولكنها لا تشكل جزءاً منه

معاملات العملة الأجنبية والمقابل المدفوع أو المقبوض مقدماً

في الأمثلة التوضيحية، يشار إلى المبالغ بالعملة الأجنبية "بالعملة الأجنبية" أما المبالغ بالعملة الوظيفية فيشار إليها "بالعملة المحلية".

مثال١. الهدف من تلك الأمثلة هو توضيح كيفية تحديد المنشأة لتاريخ المعاملة عند اعترافها بأصل غير مالي أو التزام غير مالي ناشئين عن مقابل مقدم بعملة أجنبية قبل اعترافها بالأصل أو المصروف أو الإيراد ذو العلاقة (أو جزء منه) وذلك بتطبيق المعيار ذو العلاقة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مثال ١-أ. دفعة مقدمة واحدة لشراء عنصر واحد من عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات

مثال٢. في ١ مارس ٢٠×١، أبرمت المنشأة **أ** عقداً مع موردٍ ما لشراء آلة لتستخدمها في عملياتها. وبموجب شروط العقد، تدفع المنشأة **أ** للمورد سعر شراء محدد وهو ١٠٠٠ وحدة عملة أجنبية وذلك في ١ أبريل ٢٠×١. وفي ١٥ أبريل ٢٠×١ استلمت المنشأة **أ** الآلة.

مثال٣. تعترف المنشأة **أ** أولياً بأصل غير مالي بعد تحويل مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية باستخدام سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في ١ أبريل ٢٠×١. وبتطبيق الفقرة ٢٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ " *آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*"، لا تُحدّث المنشأة أ المبلغ المحول الخاص بهذا الأصل غير المالي.

مثال٤. في ١٥ أبريل ٢٠×١، تستلم المنشأة **أ** الآلة. وتلغي المنشأة **أ** الاعتراف بالأصل غير المالي وتعترف بالآلة باعتبارها من بين عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ " *الممتلكات والمصانع والمعدات*". وعند الاعتراف الأولي بالآلة، تعترف المنشأة **أ** بتكلفة الآلة باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة، وهو ١ أبريل ٢٠×١ (تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل غير المالي).

المثال٢- قبض عدة مبالغ من الإيرادات المعترف بها في نقطة زمنية واحدة

مثال٥. في ١ يونيو ٢٠×٢، أبرمت المنشأة **ب** عقداً مع عميل لتسليم بضائع في ١ سبتمبر ٢٠×٢. إجمالي السعر الثابت للعقد هو ١٠٠ وحدة من العملة الأجنبية، ومنها ٤٠ وحدة عملة أجنبية مستحقة الاستلام في ١ أغسطس ٢٠×٢، ويكون الرصيد مديناً في ٣٠ سبتمبر ٢٠×٢.

مثال٦. تعترف المنشأة **ب** أولياً بالتزام عقد غير مالي بتحويلها لمبلغ ٤٠ وحدة عملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية وفقاً لسعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في ١ أغسطس ٢٠×٢. وبتطبيق الفقرة ٢٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، لا تُحدّث المنشأة ب المبلغ المحول الخاص بهذا الالتزام غير المالي.

مثال٧. بتطبيق الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ "*الإيراد من المعاملات التبادلية*"، تعترف المنشأة **ب** بالإيراد في ١ سبتمبر ٢×٢٠، وهو اليوم الذي تنقل فيه البضائع للعميل.

مثال٨. تحدد المنشأة **ب** أن تاريخ المعاملة بالنسبة للإيراد المتعلق بالمبلغ المقدم بقيمة ٤٠ وحدة عملة أجنبية هو ١ أغسطس ٢×٢٠. وبتطبيق الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، تحدد المنشأة **ب** أن تاريخ المعاملة بالنسبة لباقي الإيرادات هو ١ سبتمبر ٢×٢٠.

مثال٩. في ١ سبتمبر ٢×٢٠، تقوم المنشأة **ب** بما يلي:

(أ) تلغي الاعتراف بالتزام العقد بمبلغ ٤٠ وحدة عملة أجنبية وتعترف بالإيراد باستخدام سعر الصرف في ١ أغسطس ٢×٢٠؛ و

(ب) تعترف بالإيرادات بمبلغ ٦٠ وحدة عملة أجنبية وبرصيد مدين مقابل باستخدام سعر الصرف في ذلك التاريخ (١ سبتمبر ٢×٢٠).

مثال١٠. الرصيد المدين بمبلغ ٦٠ عملة أجنبية والمعترف به في ١ سبتمبر ٢×٢٠ هو عنصر مالي. تُحدّث المنشأة **ب** المبلغ المحول من الرصيد المدين حتى تتم تسوية هذا الرصيد.

مثال٣ – مدفوعات متعددة لشراء خدمات على مدى فترة من الزمن

مثال١١. في ١ مايو ٣×٢٠، أبرمت المنشأة **ج** عقداً مع مورد للخدمات. سيقدم المورد خدمات للمنشأة **ج** بشكل متساوٍ على مدار الفترة من ١ يوليو ٣×٢٠ وإلى ٣١ ديسمبر ٣×٢٠. يشترط العقد أن تدفع المنشأة **ج** للمورد ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية في ١٥ يونيو ٣×٢٠ و٤٠٠ وحدة عملة أجنبية في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠. حددت المنشأة ج أنه، ولأغراض هذا العقد، دفع ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية في ١٥ يونيو ٣×٢٠ يرتبط بالخدمات التي سيتم الحصول عليها في الفترة من ١ يوليو إلى ٣١ أغسطس ٣×٢٠، ودفع ٤٠٠ وحدة عملة أجنبية في ٣١ ديسمبر ٣×٢٠ فيما يخص الخدمات التي سيتم الحصول عليها في الفترة من ١ ديسمبر إلى ٣١ ديسمبر ٣×٢٠.

مثال١٢. تعترف المنشأة **ج** أولياً بأصل غير مالي من خلال تحويل ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية وفقاً لسعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في ١٥ يونيو٣×٢٠.

مثال١٣. في الفترة من ١ يوليو إلى ٣١ أغسطس ٣×٢٠، تلغي المنشأة **ج** الاعتراف بالأصل غير المالي وتعترف بمصروف بمبلغ ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية في الفائض أو العجز باستلامها الخدمات من المورد. تحدد المنشأة **ج** أن تاريخ المعاملة بالنسبة للمصروف يتعلق بالمبلغ المقدم بمقدار ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية في ١٥ يونيو ٣×٢٠ (تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل غير المالي).

مثال١٤. في الفترة من ١ سبتمبر إلى ٣١ ديسمبر ٣×٢٠، تعترف المنشأة ج أولياً بمصروف في الفائض أو العجز حيث إنها تحصل على الخدمات من المورد. وبشكل أساسي، فإن تواريخ المعاملات هي كل يوم في الفترة من ١ سبتمبر إلى ٣١ ديسمبر٣×٢٠. ومع ذلك، إذا لم تتذبذب أسعار الصرف بصورة كبيرة، قد تستخدم المنشأة **ج** معدل يقارب أسعار الصرف

الفعلية وفقاً لما تسمح به الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤. وإذا كان الوضع كذلك، يمكن أن تحول المنشأة ج، على سبيل المثال، المصروف الخاص بكل شهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية (٤٠٠ وحدة أجنبية ÷ ٤) إلى عملتها الوظيفية باستخدام متوسط سعر الصرف لكل شهر في الفترة من ١ سبتمبر إلى ٣١ ديسمبر ٣×٢٠.

مثال١٥. نتيجة لاعتراف المنشأة ج بالمصروف في الفترة من ١ سبتمبر إلى ٣١ ديسمبر ٣×٢٠، فإنها تعترف بالتزام مقابل فيما يتعلق بتعهداتها بالدفع للمورد. والالتزام هو عنصر غير مالي. تُحدّث المنشأة **ج** المبلغ المحول الخاص بالالتزام حتى تتم تسوية الالتزام.

مثال٤– قبض مدفوعات متعددة من الإيرادات المعترف بها في نقاط زمنية مختلفة

مثال١٦. في ١ يناير ٤×٢٠، تبرم المنشأة **د** عقداً لبيع منتَجين لأحد العملاء. تحول المنشأة د أحد هذين المنتجين في ١ مارس ٤×٢٠ وتحول المنتج الآخر في ١ يونيو ٤×٢٠. وبموجب شروط العقد، يدفع العميل سعر شراء ثابت بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة أجنبية يكون منها مبلغ ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية مستحقاً ويقبض مقدماً في ٣١ يناير ٤×٢٠ ويكون الرصيد مستحقاً ويتم قبضه في ١ يونيو ٤×٢٠.

مثال١٧. الحقائق التالية هامة:

(أ) سعر المنتج الأول ٤٥٠ وحدة عملة أجنبية وسعر المنتج الثاني ٥٥٠ وحدة عملة أجنبية.

(ب) حددت المنشأة **د** أنه، لأغراض هذا العقد، فإن مبلغ ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية الذي تم استلامه في ٣١ يناير ٤×٢٠ هو مبلغ متعلق بالمنتج الأول المحول في ١ مارس ٤×٢٠. وعند نقل هذا المنتج للعميل، يكون للمنشأة **د** حق غير مشروط في مبلغ ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية من باقي المبلغ.

مثال ١٨. أسعار الصرف الفورية هي:

التاريخ	سعر الصرف الفوري من العملة الأجنبية: العملة المحلية
٣١ يناير ٤×٢٠	١: ١,٥
١ مارس ٤×٢٠	١: ١,٧
١ يونيو ٤×٢٠	١: ١,٩

مثال١٩. تشرح القيود الدفترية التالية كيفية معالجة المنشأة د محاسبياً لجوانب العملة الأجنبية فيما يخص العقد:

(أ) تحصل المنشأة على دفعة مقدمة بمبلغ ٢٠٠ وحدة عملة أجنبية في ٣١ يناير ٤×٢٠، وهو المبلغ الذي تحوله المنشأة إلى عملتها الوظيفية باستخدام سعر الصرف في ٣١ يناير ٤×٢٠.

مدين/ نقدي (٢٠٠ وحدة عملة أجنبية) ٣٠٠ وحدة عملة محلية

دائن/ التزام التعاقد (٢٠٠ وحدة عملة أجنبية) ٣٠٠ وحدة عملة أجنبية

(ب) بتطبيق الفقرة ٢٧ (ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، لا تُحدث المنشأة د المبلغ المحول لالتزام العقد غير المالي.

(ج) تحول المنشأة د المنتج الأول بسعر ٤٥٠ وحدة عملة أجنبية في١ مارس ٢×٤. تلغي المنشأة د الاعتراف بالتزام العقد وتعترف بإيراد بمبلغ ٣٠٠ وحدة عملة محلية. تلغي المنشأة د الاعتراف بالإيراد المتبقي بمبلغ ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية فيما يتعلق بالمنتج الأول والرصيد المدين المقابل، وتترجم كلاهما بسعر الصرف في التاريخ الذي اعترفت فيه أولياً بباقي الإيراد الذي يساوي ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية، وهو ١ مارس ٢×٤.

مدين/ التزام العقد (٢٠٠ وحدة عملة أجنبية) ٣٠٠ وحدة عملة محلية

مدين/ مستحقات (٢٥٠ وحدة عملة أجنبية) ٤٢٥ وحدة عملة محلية

دائن/ الإيرادات (٤٥٠ وحدة عملة أجنبية) ٧٢٥ وحدة عملة محلية

(د) استحقاق ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية هو عنصر مالي. تُحدّث المنشأة د المبلغ المحول من المستحقات حتى تتم تسوية المستحقات (١ يونيو ٢×٤). وفي ١ يونيو ٢×٤، تكون المستحقات بمبلغ ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية مساوية لمبلغ ٤٧٥ من وحدات العملة المحلية. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، تعترف المنشأة د بمكسب من سعر الصرف بقيمة ٥٠ وحدة عملة محلية في الفائض أو العجز.

مدين/ مستحقات ٥٠ وحدة عملة محلية

دائن/ مكسب من الصرف الأجنبي ٥٠ وحدة عملة محلية

(هـ) تحول المنشأة د المنتج الثاني بسعر ٥٥٠ وحدة عملة أجنبية في ١ يونيو ٢×٤. تعترف المنشأة د بإيراد بمبلغ ٥٥٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة، وهو التاريخ الذي تعترف فيه المنشأة د للمرة الأولى بهذا الجزء من المعاملة في البيانات المالية، وهو ١ يونيو ٢×٤.

(و) تحصل المنشأة د أيضاً على باقي المبلغ وهو ٨٠٠ وحدة عملة أجنبية في ١ يونيو ٢×٤. يستخدم مبلغ ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية من المبلغ المستلم لتسوية المستحقات بمبلغ ٢٥٠ وحدة عملة أجنبية الناتجة عن تحويل المنتج الأول. تحول المنشأة د النقد بسعر الصرف في ١ يونيو ٢×٤.

مدين/ نقدي (٨٠٠ وحدة عملة أجنبية) ١٥٢٠ وحدة عملة محلية

دائن/ مستحقات (٢٥٠ وحدة عملة أجنبية) ٤٧٥ وحدة عملة محلية

دائن /إيرادات (٥٥٠ وحدة عملة أجنبية) ١٠٤٥ وحدة عملة محلية

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

خلفية

إستنتاج١ إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢ إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *"المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتشير المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلى أنه تمت فقط مراجعة معيار المحاسبة الدولي٢١ في عام ٢٠٠٣ وتم تعديله في عام ٢٠٠٥[١].

إستنتاج٣ في شهر مايو عام ٢٠٠٠ أصدرت لجنة القطاع العام[٢]، وهي اللجنة التي حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محلها، أصدرت النسخة الأولى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤ *" آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* (١٩٩٣)، وفي شهر ديسمبر عام ٢٠٠٦ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتنقيح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ والذي كان قائماً على معيار المحاسبة الدولي ٢١ (الذي تم تنقيحه عام ٢٠٠٣) وذلك كجزء من مشروع التحسينات العام الخاص به، وفي شهر ديسمبر عام ٢٠٠٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلاً على معيار المحاسبة الدولي ٢١ (الذي نُشر باسم *"صافي الإستثمار في العملية الأجنبية"*).

إستنتاج٤ في مطلع عام ٢٠٠٧، باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمشروع تحسينات مستمر لتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة حتى تتقارب مع آخر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى الحد الذي يكون مناسباً للقطاع العام، وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كجزء من المشروع، بمراجعة التعديل الذي أجراه مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٢١ والذي صدر عام ٢٠٠٥ وجاء موافقاً بشكل عام متفقاً مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية لتعديل معيار المحاسبة الدولي ومع التعديل الذي تم القيام به. (لم تتم إعادة إنتاج أساس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية هنا نتيجة للتعديل). يستطيع المشتركون الذين لديهم إشتراك *خدمة الإشتراك الشاملة* الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية أن يستعرضوا أساس الإستنتاجات على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية التالي: www.iasb.org.

---

١ أُصدرت معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية التي حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكانها، وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحديد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير، وفي بعض الحالات قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل معايير المحاسبة الدولية وليس استبدالها وفي هذه الحالات يبقى رقم معيار المحاسبة الدولي كما هو.

٢ تحولت لجنة القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك حينما قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تفويض لجنة القطاع العام لتصبح مجلساً مستقلاً لوضع المعايير في شهر نوفمبر عام ٢٠٠٤.

إستنتاج٥ خضع معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتعديل إضافي نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية المنقحة التي أُصدرت بعد شهر ديسمبر عام ٢٠٠٥. لا يضم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ التعديلات الناتجة والناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية المنقحة التي أُصدرت بعد شهر ديسمبر عام ٢٠٠٥، ويرجع ذلك إلى عدم قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى الآن بمراجعة وتكوين رأي حول قابلية تطبيق المتطلبات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتنقيحات معايير المحاسبة الدولية على منشآت القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ٢٠١٦*

إستنتاج٦ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ نتيجة للتحسينات التي أدخلت على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٨

إستنتاج٧ راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٢ " *المعاملات بالعملة الأجنبية والدفع أو القبض المقدم*"، الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٦، وراجع المجلس أيضاً اعتبارات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي مكنتها من التوصل للتوافق في الآراء وفقاً لما هو موضح في أسس الاستنتاج الخاصة بها. واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل عام على عدم وجود سبب معين متعلق بالقطاع العام يدعو لعدم دمج هذه المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ *"آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي٢١ *" آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"* (المنقح في ديسمبر ٢٠٠٣ والمعدل في عام ٢٠٠٥). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي٢١. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"المنشأة الإقتصادية" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي٢١ فهي "الدخل" و"المجموعة" و"بيان الدخل الشامل" و"حقوق الملكية".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥

تكاليف الإقتراض

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *"تكاليف الإقتراض"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي٢٣ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥– تكاليف الإقتراض
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"* في مايو من عام ٢٠٠٠.

ومنذ ذلك الحين، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ من قبل المعايير التالية:–

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩ (الصادرة في يناير ٢٠٢٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" "ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تم إلغائها	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	تم إلغائها	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	تم تعديلها	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
١١	تم إلغائها	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٤١	تم إلغائها	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٤١أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٤٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٤٢ج	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٢د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٤٢ هـ	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

مايو ٢٠٠٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥
تكاليف الإقتراض

المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١-٤
تعريفات	٥-١٣
تكاليف الإقتراض	٦
المنشأة الإقتصادية	٧-٩
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	١٠
مؤسسات الأعمال الحكومية	١١
صافي الأصول/ حقوق الملكية	١٢
الأصول المؤهلة	١٣
تكاليف الإقتراض – المعالجة الأساسية	١٤-١٦
الإعتراف	١٤-١٥
الإفصاح	١٦
تكاليف الإقتراض – المعالجة البديلة المسموح بها	١٧-٣٩
الإعتراف	١٧-٢٠
تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة	٢١-٢٩
زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد	٣٠
بدء الرسملة	٣١-٣٣
تعليق الرسملة	٣٤-٣٥
إيقاف الرسملة	٣٦-٣٩
الإفصاح	٤٠
أحكام إنتقالية	٤١
تاريخ النفاذ	٤٢-٤٣
أساس الإستنتاجات	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٣	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"* مبين في الهدف والفقرات ١-٤٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الإقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح، كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

النطاق

١. **يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة تكاليف الإقتراض.**

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

٤. لا يتناول هذا المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لصافي الأصول/ حقوق الملكية، وحيثما تطبق الإختصاصات رسماً رأسمالياً على المنشآت الفردية، فإنه يجب ممارسة الحكم لتحديد ما إذا كان ذلك الرسم يلبي تعريف تكاليف الإقتراض، أو ما إذا كان يجب معاملته كتكلفة فعلية أو مفترضة لصافي الأصول/ حقوق الملكية.

تعريفات

٥. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها أدناه:-**

<u>تكاليف الإقتراض</u> (Borrowing costs) هي الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتكبدها المنشاة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.

<u>الأصل المؤهل</u> (Qualifying asset) هو الأصل الذي يستغرق بالضرورة فترة زمنية كبيرة ليصبح جاهزاً لإستعماله المقصود أو للبيع.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

تكاليف الإقتراض

٦. قد تشمل تكاليف الإقتراض ما يلي:-

(أ) مصروف الفائدة المحسوب بواسطة طريقة الفائدة الفعالة كما تم وصفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية "؛

(ب) [تم إلغائها]

(ج) [تم إلغائها]

(د) نفقات التمويل الخاصة بالتأجير التمويلي وترتيبات إمتياز الخدمة؛ و

(هـ) فروقات الصرف الناجمة عن إقتراضات بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه تعديلاً لتكاليف الفائدة.

المنشأة الإقتصادية

٧. يستخدم المصطلح المنشأة الإقتصادية في هذا المعيار، لأغراض تقديم التقارير المالية، لتعريف مجموعة من المنشآت التي تشمل المنشأة المسيطرة وأية منشآت مسيطر عليها.

٨. تشمل المصطلحات الأخرى التي تستخدم أحياناً للإشارة إلى المنشأة الإقتصادية المنشأة الإدارية والمنشأة المالية والمنشأة الموحدة والمجموعة.

٩. من الممكن أن تشمل المنشأة الإقتصادية منشآت ذات سياسة إجتماعية وأهداف تجارية. فعلى سبيل المثال، قد تكون دائرة إسكان حكومية منشأة إقتصادية تشمل منشآت توفر السكن مقابل رسم إسمي، بالإضافة إلى منشآت توفر السكن على أساس تجاري.

المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة

١٠. توفر الأصول وسيلة للمنشآت لكي تحقق أهدافها، والأصول التي تستخدم في تسليم السلع والخدمات وفقاً لأهداف المنشأة، لكنها لا تولد تدفقات نقدية صافية مباشرة غالباً ما توصف بأنها تتضمن " إمكانية الخدمة"، أما الأصول التي تستخدم لتوليد تدفقات نقدية صافية، فهي غالباً ما توصف بأنها تتضمن منافع إقتصادية مستقبلية. للإحاطة بكافة الأغراض التي يمكن من أجلها إستخدام الأصول، يستخدم هذا المعيار المصطلح "المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة" لبيان الخصائص الأساسية للأصول.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١١. [تم إلغائها]

صافي الأصول/ حقوق الملكية

١٢. "صافي الأصول/ حقوق الملكية "هو المصطلح الذي يستخدم في هذا المعيار للإشارة إلى الإجراء المتبقي في بيان المركز المالي (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات). قد يكون صافي الأصول/ حقوق الملكية إيجابياً أو سلبياً، وقد تستخدم مصطلحات أخرى بدلاً من صافي الأصول/ حقوق الملكية، شريطة أن يكون معناها واضحاً.

الأصول المؤهلة

١٣. من الأمثلة على الأصول المؤهلة مباني المكاتب والمستشفيات وأصول البنية التحتية كالطرق والجسور ومرافق توليد الطاقة الكهربائية، والمخزون الذي يتطلب فترة كبيرة من الوقت ليصبح في وضع يكون فيه جاهزاً للإستخدام أو البيع، أما الإستثمارات الأخرى والأصول التي يتم إنتاجها خلال فترة قصيرة من الزمن بشكل روتيني فهي ليست أصول مؤهلة. والأصول التي تكون جاهزة لإستخدامها المقصود أو بيعها بمجرد إمتلاكها فهي أيضاً ليست أصول مؤهلة.

تكاليف الإقتراض – المعالجة الأساسية

الإعتراف

١٤. يجب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

١٥. بموجب المعالجة الأساسية، يتم الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، بغض النظر عن كيفية تطبيق الإقتراضات.

الإفصاح

١٦. يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الإقتراض.

تكاليف الإقتراض – المعالجة البديلة المسموح بها

الإعتراف

١٧. يجب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، فيما عدا إلى المدى الذي يتم فيه رسملتها وفقاً للفقرة ١٨.

١٨. تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة لإمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، يجب أن تتم رسملتها كجزء من تكلفة ذلك الأصل، ويجب تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة وفقاً لهذا المعيار.

١٩. بموجب المعالجة البديلة المسموح بها يتم إدخال تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة لإمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل ضمن تكلفة ذلك الأصل، كما تتم رسملة تكاليف الإقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون (أ) من المحتمل أن تؤدي إلى منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة،[١] ويمكن (ب) قياس التكاليف بشكل موثوق به، أما تكاليف الإقتراض الأخرى فيتم الإعتراف بها كمصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها.

٢٠. عندما تتبنى المنشأة المعالجة البديلة المسموح بها، فإن تلك المعالجة يجب أن تطبق بشكل متسق على كافة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج كافة الأصول المؤهلة الخاصة بتلك المنشأة.

تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

٢١. إن تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصول مؤهلة هي تكاليف الإقتراض التي كان سيتم تجنبها لو لم يتم الأنفاق على الأصول المؤهلة، وعندما تقترض منشأة

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

معينة الأموال لغرض الحصول على أصل مؤهل معين، فإن تكاليف الإقتراض المتعلقة بشكل مباشر بذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة.

٢٢. قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين إقتراضات معينة وأصل مؤهل، وتحديد الإقتراضات التي كان من الممكن تجنبها خلافاً لذلك. تحدث هذه الصعوبة مثلاً عندما يتم تنسيق نشاط المنشأة التمويلي مركزياً، كما تنشأ الصعوبات أيضاً عندما تستخدم المنشأة الإقتصادية سلسلة من أدوات الدين لإقتراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة، وتحول تلك الأموال على أسس مختلفة إلى منشآت أخرى في المنشأة الإقتصادية. من الممكن تحويل الأموال التي تم إقتراضها مركزياً إلى منشآت أخرى ضمن المنشأة الإقتصادية كقرض أو منحة أو زيادة في رأس المال، وقد تكون هذه التحويلات بدون فائدة أو تتطلب أن تتم إستعادة جزء فقط من الفائدة الفعلية. تنشأ تعقيدات أخرى من خلال (أ) إستخدام قروض بعملات أجنبية أوربطها بها (ب) عندما تعمل المنشأة الإقتصادية ضمن إقتصاديات عالية التضخم وتنشأ كذلك من (ج) تقلب أسعار الصرف. نتيجة لذلك يصبح تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إمتلاك أصول مؤهلة أمراً صعباً ويتطلب ممارسة الحكم.

٢٣. إلى المدى الذي يتم فيه إقتراض الأموال خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإن مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة لذلك الأصل يجب أن يحدد على أنه تكاليف الإقتراض الفعلية التي تم تكبدها نتيجة لذلك الإقتراض خلال الفترة مخصوماً منها أي دخل إستثمار بالنسبة للإستثمار المؤقت لهذه الإقتراضات.

٢٤. من الممكن أن تؤدي الترتيبات المالية للأصل المؤهل إلى أن تحصل المنشأة على أموال مقترضة وتتكبد تكاليف إقتراض مرتبطة بها قبل إستخدام بعض أو كل الأموال للأنفاق على الأصول المؤهلة، وفي هذه الحالات، فإنه كثيراً ما يتم إستثمار هذه الأموال مؤقتًا حتى يتم إنفاقها على الأصل المؤهل، وعند تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة، فإنه يتم إقتطاع أي دخل إستثمار يتم تحقيقه من هذه الأموال من تكاليف الإقتراض التي تم تكبدها.

٢٥. إلى المدى الذي يتم فيه إقتراض الأموال بشكل عام وإستخدامها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإن مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة يجب أن يحدد من خلال تطبيق معدل رسملة على تكاليف ذلك الأصل، وسيكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المعمول به في جميع حالات الاقتراض الخاصة بالمنشأة التي لم تسدد خلال الفترة. ومع ذلك، تستثني المنشأة من هذا الحساب تكاليف الاقتراض المعمول بها في الاقتراضات التي تمت خصيصاً بغرض الحصول على أصل مستوفي للشروط حتى يتم لاحقاً اكمال جميع الأعمال اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المستهدف أو للبيع. ولا يتجاوز مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة مبلغ تكاليف الاقتراض خلال هذه الفترة.

٢٦. إن تكاليف الإقتراض الممكن تطبيقها على إقتراضات المنشأة هي فقط التي يمكن رسملتها، وعندما تقترض منشأة مسيطرة الأموال التي يتم تمريرها إلى المنشأة المسيطر عليها بدون توزيع لتكاليف الإقتراض، أو توزيع جزء من تكاليف الإقتراض، فإنه يمكن للمنشأة المسيطر عليها أن ترسمل فقط تكاليف الإقتراض التي تكبدتها هي نفسها، وحيث تتلقى منشأة مسيطر عليها مساهمة رأسمالية بدون فائدة أو منحة رأسمالية، فإنها لن تتكبد أية تكاليف إقتراض، وتبعاً لذلك لن ترسمل أياً من هذه التكاليف.

٢٧. عندما تقوم منشأة مسيطرة بتحويل الأموال بتكلفة جزئية إلى منشأة مسيطر عليها، فإنه يمكن للمنشأة المسيطر عليها رسملة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي تكبدته هي نفسها، وفي البيانات المالية للمنشأة الإقتصادية، يمكن رسملة المبلغ الكامل لتكاليف الإقتراض للأصل المؤهل، شريطة أن يتم القيام بتعديلات توحيد مناسبة لإزالة تلك التكاليف المرسملة من قبل المنشأة المسيطر عليها.

٢٨. عندما تحول المنشأة المسيطرة الأموال بدون تكلفة إلى المنشأة المسيطر عليها، فإنه لا المنشأة المسيطرة ولا المنشأة المسيطر عليها تستطيعان تلبية معايير (Criteria) رسملة تكاليف الإقتراض، على أنه إذا قامت المنشأة الإقتصادية بتلبية معايير رسملة تكاليف الإقتراض، فإنها ستكون قادرة على رسملة تكاليف الإقتراض للأصل المؤهل في بياناتها المالية.

٢٩. في بعض الحالات، من المناسب إدخال كافة إقتراضات المنشأة المسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها عند حساب المعدل الموزون لتكاليف الإقتراض، وفي حالات أخرى، من المناسب بالنسبة لكل منشأة مسيطر عليها إن تستخدم المعدل الموزون لتكاليف الإقتراض المنطبق على إقتراضاتها الخاصة بها.

زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد

٣٠. عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة لأصل مؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، فإن المبلغ المسجل يخفض أو يشطب وفقاً لمتطلبات معايير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ "*إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد* " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ "*إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*" إذا كان ممكناً، وفي حالات معينة يتخذ إجراء معاكس بشأن مبلغ التخفيض أو الشطب حسب هذه المعايير الأخرى.

بدء الرسملة

٣١. يجب أن تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل:-

(أ) عند تكبد نفقات الأصل؛

(ب) عند تكبد تكاليف الإقتراض؛ و

(ج) عندما تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصول لإستعمالها المقصود أو بيعها قيد التنفيذ.

٣٢. تتضمن نفقات الأصل المؤهل فقط تلك النفقات التي نجم عنها دفعات نقدية أو تحويلات أصول أخرى أو تحمل إلتزامات ذات فائدة. إن متوسط المبلغ المسجل للأصل خلال الفترة، بما في ذلك تكاليف الإقتراض المرسملة سابقاً، هو عادةً تقدير تقريبي معقول للنفقات التي يطبق معدل الرسملة عليها في تلك الفترة.

٣٣. إن الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو بيعه تشمل أكثر من الإنشاء الفعلي للأصل، حيث يشمل العمل الفني والإداري السابق لبدء الإنشاء الفعلي، كالأنشطة المتعلقة بالحصول على الأذونات، على أن هذه الأنشطة تستثني الإحتفاظ بأصل عندما لا يحدث أي إنتاج أو تطوير يغيران من وضع الأصل، فعلى سبيل المثال، تكاليف الإقتراض التي يتم تكبدها بينما تكون الأرض في مرحلة تطوير تتم رسملتها خلال الفترة التي تنفذ فيها الأنشطة الخاصة بالتطوير، على أن تكاليف الإقتراض التي يتم تكبدها أثناء الإحتفاظ بالأرض التي تم إمتلاكها لأغراض البناء دون أي نشاط تطوير لا تكون مؤهلة للرسملة.

تعليق الرسملة

٣٤. يجب تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات التي تم تمديدها والتي توقف خلالها التطوير النشط، وتسجيلها كمصروف.

٣٥. من الممكن تكبد تكاليف الإقتراض خلال فترة تم تمديدها وتوقفت خلالها الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود أو بيعه. إن هذه التكاليف هي تكاليف الإحتفاظ بأصول مكتملة جزئياً ولا تؤهل للرسملة، على أنه لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترة التي يتم فيه تنفيذ أعمال فنية وإدارية جوهرية، كما لا يتم تعليق رسملة تكاليف الإقتراض عندما يكون تأخير مؤقت جزء ضروري من عملية إعداد أصل لإستخدامه المقصود أو بيعه، فعلى سبيل المثال تستمر الرسملة خلال فترة تم تمديدها ولازمة حتى يستحق المخزون أو فترة تم تمديدها تؤدي فيها مستويات المياه العالية إلى تأخير إنشاء جسر، إذا كان إرتفاع مستويات المياه هذا شائعاً خلال فترة البناء في المنطقة الجغرافية ذات العلاقة.

إيقاف الرسملة

٣٦. يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تكتمل فعلياً كافة الأنشطة اللازمة لإعداد الأصول المؤهلة لإستخدامها المقصود أو بيعها.

٣٧. يكون الأصل عادة جاهزاً لإستخدامه المقصود أو بيعه عندما يكتمل الإنشاء الفعلي لهذا الأصل، وإذا كانت التعديلات البسيطة مثل عمل ديكور حسب مواصفات المشتري أو المستخدم هي كل ما هو معلق فإن هذا يدل على أن كافة الأنشطة مكتملة بشكل جوهري.

٣٨. عند إستكمال إنشاء أجزاء من أصل، ومن الممكن إستعمال كل جزء على حدة بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإنه يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة الأنشطة اللازمة لإعداد ذلك الجزء لإستعماله المقصود أو بيعه.

٣٩. من الأمثلة على الأصل المؤهل الذي يمكن إستخدام كل جزء فيه بينما يستمر العمل في أجزاء أخرى هو تطوير مكتب يشمل عدة مباني يمكن إستخدام كل مبنى منه بشكل منفرد. أما الأمثلة على الأصول المؤهلة التي يجب إكمالها قبل أن يمكن إستخدام أي جزء منها فهي تشمل (أ) غرفة العمليات في المستشفى التي يجب إستكمال كافة أنشطة إنشائها قبل إستخدامها، ومثال آخر هو (ب) معمل معالجة مياه الصرف حيث يتم تنفيذ العديد من العمليات بالتتابع في الأجزاء المختلفة للمعمل، وأيضاً (ج) الجسر الذي يشكل جزءاً من طريق سريع.

الإفصاح

٤٠. يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:-

(أ) السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الإقتراض؛

(ب) مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة؛ و

(ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهل للرسملة (عندما كان من الضروري تطبيق معدل الرسملة على الأموال المقترضة بشكل عام).

أحكام إنتقالية

٤١. [تم إلغائها]

٤١أ. تم تعديل الفقرة ٢٥ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على تكاليف الاقتراض المتكبدة قبل أو بداية فترة إعداد التقارير السنوية التي طبقت فيها المنشأة للمرة الأولى تلك التعديلات.

تاريخ النفاذ

٤٢. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠١. ومن المحبذ تطبيق هذا المعيار في فترة مبكرة. فإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٢أ. تم تعديل الفقرة ٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"* الصادر في أكتوبر ٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٤. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فإنه ينبغي عليها الافصاح عن ذلك وأن تطبق في الوقت ذاته معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ والتعديلات على الفقرات ٢٥-٢٧ و٨٥ب من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، والتعديلات على الفقرات ٥ و٧ و١٠٧ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام

١٧، والتعديلات على الفقرتين ٢ و١٢٥أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ والتعديلات على الفقرتين ٦ و١٣٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

٤٢ب. تم تعديل الفقرتين ٤١ و٤٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٢ج. تم حذف الفقرات ٢، و٣، و١١ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤٢د. عُدلت فقرة ٢٥ وإضافة الفقرة ٤١أ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ التي صدرت في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠١٩ فإنها تفصح عن ذلك.

٤٢هـ عُدلت الفقرة ٦ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع لعام ٢٠١٩*، والتي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذا التعديل على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك، ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا التعديل على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٤٣. عندما تتبنى المنشأة المحاسبة على أساس إستحقاق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدلي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" فإنه لأغراض تقديم التقارير المالية، وبعد تاريخ السريان هذا، ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ لكن لا يشكل جزءاً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ نتيجةً لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في ٢٠١٦.

إستنتاج١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦ *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغيير بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨

إستنتاج٢. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الاقتراض*"، المتضمنة في التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دورة ٢٠١٥-٢٠١٧ التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٧، ووضحت أسس الاستنتاج المنطق الذي اتبعه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، ورغم حدوث تباعد بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٣، فإن حساب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٥ متسقة مع المعالجة المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٢٣. وبالتالي اتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه لا يوجد سبب خاص متعلق بالقطاع العام يدعو لعدم تطبيق التعديلات. واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع رؤية مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تكاليف تطبيق التعديلات بأثر رجعي قد تتجاوز المنافع المحتملة لتطبيقها. وبالتالي، تطبق المنشأة التعديلات فقط على تكاليف الاقتراض المتكبدة في تاريخ تطبيق التعديلات للمرة الأولى أو بعده.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*

إستنتاج٣. تُحدّث التعديلات التي أدخلت على الفقرة ٦ الإرشادات المتعلقة بمكونات تكاليف الاقتراض الناشئة عن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "*الأدوات المالية*"، والتي حذفت بدون قصد عندما صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إدراج تلك التعديلات الطفيفة في *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ جرّاء فيروس كورونا المستجد: *تأجيل تواريخ النفاذ*

إستنتاج٤. نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *تحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* وذلك في يناير ٢٠٢٠، ويشمل تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *"تكاليف الاقتراض "*. وعند وضع اللمسات النهائية على تلك التعديلات، قرر المجلس أنه على المنشأة أن تطبقها على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك.

إستنتاج٥. في يونيو٢٠٢٠، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر جائحة الكورونا على إعداد التقارير المالية، وأشار المجلس إلى أن الجائحة قد خلقت ضغطاً كبيراً على الموارد التي كانت منشآت القطاع العام ستوظفها لتطبيق تلك التعديلات لولا وقوع الجائحة.

إستنتاج٦. وخلص المجلس إلى أن التأجيل في أوقات الإضطرابات الجسيمة سيتيح فترة سماح تشغيلية تحتاجها منشآت القطاع العام بشدة، وبالتالي قرر المجلس أن يقترح التأجيل لمدة عام واحد لتاريخ نفاذ تلك التعديلات.

إستنتاج٧. لم يقترح المجلس أي تغييرات على التعديلات بخلاف تأجيل تاريخ النفاذ، ويستمر السماح بالتطبيق المبكر للتعديلات.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٣

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *" تكاليف الإقتراض"* (١٩٩٣). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٣:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي٢٣. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ فهي "الدخل" و"بيان الدخل" و"حقوق الملكية".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٥ مجموعة مختلفة من تعريفات المصطلحات الفنية عن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (الفقرة ٥).

أُستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ "*البيانات المالية الموحدة والمفصلة*" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*" و٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*" . تُطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ونتيجةً لذلك، لم يعد يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ وتم إلغاءه.

أُستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة*" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*." يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ونتيجةً لذلك، لم يعد يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ وتم إلغاءه.

أُستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ "*الحصص في المشاريع المشتركة*" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*." يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ونتيجةً لذلك، لم يعد يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ وتم إلغاءه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩
الإيراد من المعاملات التبادلية

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ (المنقح في عام ١٩٩٣) *"الإيراد"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي١٨ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩- الإيراد من المعاملات التبادلية
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *" الإيراد من المعاملات التبادلية"* في يوليو من عام ٢٠٠١.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* (الصادرة في يناير ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية" (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).*
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).*
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية ٢٠١٥ (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).*
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
١٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
١٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤١أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٤١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٤١ج	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤١د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٤٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تنفيذ١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
تنفيذ١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان فوق تنفيذ ٢٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
تنفيذ٣٢	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
تنفيذ٣٣	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
تنفيذ٣٤	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠

يوليو ٢٠٠١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩
الإيراد من المعاملات التبادلية

المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١– ١٠
تعريفات	١١– ١٣
الإيراد	١٢– ١٣
قياس الإيراد	١٤– ١٧
تحديد المعاملة	١٨
تقديم الخدمات	١٩– ٢٧
بيع البضائع	٢٨– ٣٢
الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة	٣٣– ٣٨
الإفصاح	٣٩– ٤٠
تاريخ النفاذ	٤١– ٤٢
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٨	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"* مبين في الهدف والفقرات ١-٤٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية – *" إطار إعداد وعرض البيانات المالية "* مصطلح الدخل على أنه "زيادات في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو تحسين للأصول أو إنخفاض في الإلتزامات تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، بإستثناء تلك المتعلقة بمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية". يشمل تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية لمصطلح الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب، ويستخدم هذا المعيار مصطلح "الإيراد" الذي يشمل كلاً من الإيرادات والمكاسب، بدلاً من مصطلح "الدخل". يتم تناول بعض البنود المحددة التي سيتم الإعتراف بها كإيرادات في معايير أخرى حيث تم إستثناؤها من نطاق هذا المعيار، فعلى سبيل المثال، يتم تناول المكاسب الناتجة عن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات بالتحديد في المعايير الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات ولا يغطيها هذا المعيار.

هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية.

أن الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الإعتراف بالإيراد. يتم الإعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل (أ) تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة، (ب) ويمكن قياسها بشكل موثوق به[1]. يحدد هذا المعيار الحالات التي يتم بها تلبية هذه المقاييس، وبذلك يتم الإعتراف بالإيراد، ويوفر هذا المعيار كذلك الإرشاد العملي لتطبيق هذه المقاييس.

النطاق

١. **يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية التالية:-**
   (أ) تقديم الخدمات؛
   (ب) بيع البضائع؛ و
   (ج) إستخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة.

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

٤. لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية.

٥. يمكن لمنشآت القطاع العام أن تستمد الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية. إن المعاملة التبادلية هي المعاملة التي تستلم فيها المنشأة أصول وخدمات أو يتم فيها إطفاء الإلتزامات وتعطي بشكل مباشر قيمة معادلة لها تقريباً (بشكل رئيسي على شكل بضائع أو خدمات أو إستخدام للأصول) للطرف الآخر في العملية التبادلية، وتشمل الأمثلة على المعاملات التبادلية ما يلي:-

[1] المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بأمانة ما تهدف إلى تمثيله أو يمكن توقعه بشكل معقول. تناقش فقرة الاستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ النهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

(أ) شراء أو بيع البضائع أو الخدمات؛ أو
(ب) إستئجار الممتلكات والمصانع والمعدات؛ بأسعار السوق.

٦. عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها، وتشمل الأمثلة على المعاملات غير التبادلية الإيراد الناتج عن إستخدام الصلاحيات الحاكمة (على سبيل المثال، الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم الجمركية والغرامات) والمنح والهبات.

٧. يتعلق تقديم الخدمات عادة بأداء المنشأة لمهمة متفق عليها على مدى فترة زمنية متفق عليها، ومن الممكن تقديم الخدمات خلال فترة واحدة أو على مدى أكثر من فترة واحدة. تشمل الأمثلة على الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام والتي يستلم الإيراد فيها كتبادل مخصص الإسكان وإدارة مرافق المياه وإدارة الطرق التي تتقاضى رسوماً وإدارة الدفعات التحويلية. تتعلق بعض إتفاقيات تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، على سبيل المثال تلك المتعلقة بخدمات مدراء ومهندسي المشروع، والإيراد الناجم عن هذه الإتفاقيات لا يتناوله هذا المعيار، ولكن يتم تناوله وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"*.

٨. البضائع تشمل (أ) البضائع التي تنتجها المنشأة لغرض البيع مثل المنشورات (ب) والسلع المشتراة لإعادة بيعها، مثل البضائع أو الأرض أو الممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.

٩. إن إستخدام الآخرين لأصول المنشأة يؤدي إلى زيادة في الإيراد على شكل:-

(أ) فائدة – رسوم إستخدام النقد أو النقد المعادل ومبالغ مستحقة للمنشأة؛

(ب) أتاوات – رسوم إستخدام أصول المنشأة طويلة الأجل، على سبيل المثال البراءات والعلامات التجارية وحقوق التأليف وبرامج الحاسوب؛ و

(ج) أرباح الأسهم من التوزيعات المماثلة – توزيعات الفوائض على أصحاب إستثمارات حقوق الملكية مع ما يتناسب بما يملكونه من صنف معين من رأس المال.

١٠. لا يتعامل هذا المعيار مع الإيرادات:-

(أ) إتفاقيات الإيجار أو التوزيعات المماثلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"*)؛ و

(ب) أرباح الأسهم الناتجة عن الإستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب أسلوب حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*)؛ و

(ج) الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات (التي تم تناولها في المعايير في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ الخاصة *"بالممتلكات والمصانع والمعدات"*.

(د) عقود التأمين ضمن نطاق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية التي تتعامل مع عقود التأمين؛

(هـ) التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية أو التصرف فيها (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "*)؛

(و) التغييرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛

(ز) الإعتراف المبدئي، وعن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"*)؛

(ح) التي تنشأ عن الإعتراف المبدئي بالإنتاج الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧)؛ و

(ط) إستخراج خامات المعادن.

تعريفات

١١. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:-**

معاملات التبادل (Exchange transactions) وهي معاملات تقوم فيها منشأة باستلام أصول أو خدمات أو يكون لديها إلتزامات مطفأة وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل أساسي بصورة نقد أو بضائع أو خدمات أو إستخدام للأصول) إلى منشأة أخرى بالمقابل.

القيمة العادلة (Fair value) هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملات تتم بين أطراف ليست ذات مصلحة لتحديد القيمة السوقية العادلة.

المعاملات غير التبادلية (Non-exchange transactions) وهي معاملات لا يوجد فيها تبادل. وفي المعاملات غير التبادلية، تستلم المنشأة إما قيمة من منشأة أخرى دون أن تعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا في المقابل أو تعطي قيمة إلى منشأة أخرى دون أن تأخذ مباشرة قيمة مساوية تقريبا في المقابل.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة التي تم نشرها بشكل مستقل.

الإيراد

١٢. يشمل الإيراد فقط إجمالي التدفقات الواردة للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة التي إستلمتها المنشأة أو التي يمكن أن تستلمها على حسابها الخاص. إن المبالغ التي تجمعها المنشأة بصفتها وكيلة للحكومة أو لمنظمة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف أخرى، على سبيل المثال، دفعات فواتير الهاتف والكهرباء المحصلة عن طريق مكاتب البريد بالنيابة عن المنشآت التي توفر هذه الخدمات لا تعتبر منافع إقتصادية أو إمكانية خدمة تتدفق إلى المنشأة ولا تؤدي إلى زيادة في الأصول أو إنخفاض في الإلتزامات، ولذلك فهي مستثناة من الإيراد. وبالمثل، في علاقة وكالة تشمل التدفقات الواردة للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل، والتي لا تؤدي إلى زيادات في صافي الأصول/ حقوق الملكية في المنشأة، ولا تعد المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل إيرادات، وبدلاً من ذلك الإيراد هو مبلغ أية عمولة مقبوضة أو مستحقة القبض لتحصيل أو معالجة إجمالي التدفقات.

١٣. إن تمويل التدفقات الواردة، وخصوصاً الإقتراضات، لا تلبي تعريف الإيراد لأنها تؤدي إلى (أ) تغيير مساو في كل من الأصول والإلتزامات (ب) وليس لها أي أثر على صافي الأصول/ حقوق الملكية. تؤخذ التدفقات التمويلية الواردة مباشرة إلى بيان المركز المالي وتضاف إلى أرصدة الأصول والإلتزامات.

قياس الإيراد

١٤. **يجب أن يقاس الإيراد على مستوى القيمة العادلة للعوض المستلم أو المستحق الإستلام.**

١٥. يحدد مبلغ الإيراد الناتج عن معاملة عادة بالإتفاق بين المنشأة ومشتري أو مستخدم الأصل أو الخدمة، ويقاس بمقدار القيمة العادلة للمقابل الذي تم إستلامه أو المستحق الإستلام، مع الأخذ في الإعتبار مبلغ أية إلتزامات تجارية أو تخفيضات في الكمية تسمح بها المنشأة.

١٦. في أغلب الحالات، يكون المقابل على شكل نقد أو النقد المعادل، ومبلغ الإيراد هو مبلغ النقد أو النقد المعادل المستلم أو المستحق الإستلام، على أنه عندما يؤجل تدفق النقد الوارد أو النقد المعادل فإنه من الممكن أن تكون القيمة العادلة للعوض أقل من القيمة الإسمية للنقد المستلم أو المستحق الإستلام، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للمشتري إئتماناً بدون فائدة أو أن تقبل ورقة قبض من المشتري تحمل سعر فائدة أقل من السوق كمقابل لبيع البضائع، وعندما تشكل الإتفاقية بشكل فعال معاملة تمويلية فإنه يتم تجديد القيمة العادلة للعوض من خلال خصم كافة المقبوضات المستقبلية بإستخدام معدل فائدة مفترض، ومعدل الفائدة المفترض هو أكثر قابلية للتحديد بشكل أوضح لأي مما يلي:-

(أ) السعر السائد لأداة مشابهة لمصدر (Issuer) مع تقييم إئتماني مشابه؛ أو

(ب) سعر فائدة يخصم القيمة الإسمية للأداة إلى السعر الحالي لمبيعات النقد للبضائع أو الخدمات.

يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة الإسمية للمقابل على إنه إيراد فائدة وفقاً للفقرتين ٣٣ و٣٤.

١٧. عندما يتم إستبدال البضائع أو الخدمات أو مقايضتها ببضائع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مشابهتين، فإن هذه المبادلة لا تعتبر معاملة تولد إيراداً، وغالباً ما تكون الحالة كذلك بالنسبة لسلع مثل الزيت أو الحليب حيث يتبادل المزودون أو يقايضوا المخزونات في مختلف المواقع لتلبية الطلب في حينه في موقع معين، وعندما تباع البضائع أو تقدم الخدمات مقابل بضائع أو خدمات غير مشابهة فإن المبادلة تعتبر أنها معاملة تولد إيراداً، ويقاس الإيراد بمقدار القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة معدلة بمقدار قيمة أي نقد أو النقد المعادل نقد محولة، وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق به فإنه يتم قياس الإيراد

بمقدار القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بمقدار أي نقد أو النقد المعادل نقد تم تحويلها.

تحديد المعاملة

١٨. تطبق مقاييس الإعتراف في هذا المعيار عادةً بشكل منفصل على كل معاملة على حدة، إلا انه في ظروف محددة، من الضروري تطبيق مقاييس الإعتراف على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لعملية مفردة من أجل بيان جوهر المعاملة، فعلى سبيل المثال، عندما يشتمل سعر المنتج على مبلغ قابل للتحديد لخدمة لاحقة، فإنه يتم تأجيل هذه القيمة والإعتراف بها على أنها إيراد للفترة التي يتم أداء الخدمة خلالها، وعلى العكس، تطبق مقاييس الإعتراف على معاملتين أو أكثر معاً عندما تكون مرتبطة بطريقة لا يمكن معها فهم أثرها بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تبيع المنشأة البضائع، وفي الوقت ذاته الدخول في إتفاقية منفصلة لإعادة شراء هذه البضائع في وقت لاحق، وبذلك تنفي الأثر المادي للمعاملة، وفي هذه الحالة، يتم تناول المعاملتين معاً.

تقديم الخدمات

١٩. **عندما يمكن بشكل موثوق به تقييم نتيجة المعاملة التي تتضمن تقديم الخدمات، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد الخاص بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير، ويمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به عند تلبية الشروط التالية:-**

(أ) إمكانية قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق به؛

(ب) إحتمال تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة؛

(ج) إمكانية قياس مرحلة إكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير بشكل موثوق به؛ و

(د) إمكانية إجراء قياس موثوق به للتكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إكمال المعاملة.

٢٠. كثيراً ما يشار للإعتراف بالإيراد بالرجوع إلى مرحلة إكتمال المعاملة بأسلوب نسبة الإكتمال، وبموجب هذا الأسلوب، يتم الإعتراف بالإيراد في فترات تقديم التقارير التي يتم فيها تقديم الخدمات، فعلى سبيل المثال، تعترف المنشأة التي توفر خدمات تقييم الممتلكات بالإيراد عند إكتمال التقييمات الفردية، والإعتراف بالإيراد على هذا الأساس يوفر معلومات مفيدة حول مدى نشاط الخدمة وأدائها خلال فترة زمنية. يتطلب أيضاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١، الإعتراف بالإيراد على هذه الأساس، وتنطبق متطلبات هذا المعيار بشكل عام على الإعتراف بالإيراد والنفقات المرتبطة بذلك لمعاملة تتضمن تقديم الخدمات.

٢١. يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، على انه عندما ينشأ شك حول إمكانية تحصيل مبلغ تم إدخاله من قبل ضمن الإيراد فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل إسترداده يتم الإعتراف به على أنه مصروف وليس تعديلاً لمبلغ الإيراد الذي تم الإعتراف به في الأصل.

٢٢. تستطيع المنشأة بشكل عام إجراء تقديرات يمكن الوثوق بها بعد أن تتفق مع الأطراف الأخرى في المعاملة على ما يلي:-

(أ) الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف والمتعلقة بالخدمة التي ستزودها والتي ستستلمها الأطراف؛

(ب) إعتبارات التبادل؛ و

(ج) العوض الذي سيتم مبادلته؛ وأسلوب وشروط التسوية.

وفي العادة من الضروري للمنشأة أن تعد نظام موازنة مالية ونظام إعداد تقارير داخليين وفعالين. تقوم المنشأة بمراجعة وتعديل تقديرات الإيراد عند إجراء الخدمة. إن الحاجة لهذه المراجعات لا تدل بالضرورة على أنه من غير الممكن تقرير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به.

٢٣. يمكن تحديد مرحلة إكتمال المعاملة بأساليب متعددة، وتستخدم المنشأة الأسلوب الذي يقيس بشكل موثوق به الخدمات التي تم أداؤها، وإعتماداً على طبيعة المعاملة يمكن أن تشمل الأساليب ما يلي:-

(أ) عرضاً للعمل المنجز؛

(ب) الخدمات المنجزة حتى هذا التاريخ كنسبة من مجموع الخدمات التي سيتم إنجازها؛ أو

(ج) نسبة التكاليف التي تم تحملها حتى هذا التاريخ إلى إجمالي التكاليف المقدرة للمعاملة. يتم فقط إدخال التكاليف التي تعكس الخدمات التي تم أداؤها حتى هذا التاريخ في التكاليف التي تم تحملها حتى هذا التاريخ.

إن دفعات التقدم في العمل والسلف المستلمة من العملاء كثيراً ما لا تعكس الخدمات التي تم أداؤها.

٢٤. لأغراض عملية، عندما يتم أداء خدمات من خلال عدد غير محدد من الإجراءات خلال إطار زمني محدد، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت وخلال إطار زمني محدد إلا إذا كان هناك دليل على أن هناك أسلوباً آخر يمثل بشكل أفضل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون إجراء محدد أكثر أهمية من باقي الإجراءات عندئذ يتم تأجيل الإعتراف إلى أن يتم تنفيذ هذا الإجراء الهام.

٢٥. عندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة الخاصة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به فإنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط إلى مدى النفقات المعترف بها القابلة للإسترداد.

٢٦. خلال المراحل الأولى للمعاملة، كثيراً ما تكون الحالة هي عدم إمكانية تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به، ومع ذلك، فمن المحتمل أن تسترجع المنشأة تكاليف المعاملة التي تم تحملها، ولذلك يتم الإعتراف بالإيراد فقط إلى مدى التكاليف التي تم تكبدها والتي من المتوقع أن تكون قابلة للإسترداد، وحيث انه لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به فإنه لا يتم الإعتراف بفائض.

٢٧. عندما (أ) لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به (ب) ومن غير المحتمل إسترجاع التكاليف التي تم تكبدها، فإنه لا يتم الإعتراف بالإيراد، أما التكاليف التي تم تكبدها فيتم الإعتراف بها كمصروف، وعندما تزول الشكوك التي حالت دون تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق به، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً للفقرة ١٩ وليس بموجب الفقرة ٢٥.

بيع البضائع

٢٨. يجب الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع عند إستيفاء جميع الشروط التالية:-

(أ) قيام المنشأة بتحويل المخاطر والمكاسب الهامة لملكية البضائع إلى المشتري؛

(ب) عدم إبقاء المنشأة على المشاركة الإدارية المستمرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على البضائع المباعة؛

(ج) إمكانية قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به؛

(د) أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة الخاصة بالمعاملة إلى المنشأة؛ و

(هـ) أن يتم قياس التكاليف التي تم تكبدها أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بشكل موثوق به.

٢٩. إن تقدير الوقت الذي حولت به المنشأة المخاطرة والمنافع الهامة للملكية إلى المشتري يتطلب فحصاً لظروف المعاملة، وفي معظم الحالات، يتصادف تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع تحويل حق الملكية القانوني أو نقل الملكية للمشتري، وهذه هي الحالة بالنسبة لمعظم عمليات البيع، على أنه في حالات معينة، يحدث تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت غير وقت تحويل حق الملكية القانوني أو نقل الملكية.

٣٠. إذا إحتفظت المنشأة بمخاطر ملكية هامة، عندئذ لا تعتبر المعاملة بيعاً، ولا يتم الإعتراف بالإيراد، ويمكن للمنشأة أن تحتفظ بمخاطرة ملكية هامة بعدة طرق، ومن الأمثلة على الحالات التي يمكن فيها أن تحتفظ المنشأة بمخاطر ومنافع ملكية هامة ما يلي:-

(أ) عندما تحتفظ المنشأة بإلتزام لأداء غير مرضٍ لا تغطيه أحكام الكفالة العادية؛

(ب) عندما يكون إستلام الإيراد الناتج عن عملية بيع معينة معتمداً على حصول المشتري على الإيراد الناتج من بيع البضائع (على سبيل المثال، عندما توزع عملية نشر حكومية المواد التعليمية على المدارس على أساس البيع أو العائد)؛عندما تشحن البضائع وتكون خاضعة للتركيب، ويكون التركيب جزء هاماً من العقد الذي لم تكمله المنشأة؛

(ج) عندما يتم شحن البضائع شريطة دفع قسط معين، ويشكل القسط جزءاً هاماً من العقد لم يتم تسديده من قبل المنشأة حتى الآن؛ و

(د) عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون المنشأة غير متأكدة من إحتمال تحقيق عائد.

٣١. إذا إحتفظت المنشأة بمخاطرة ملكية غير كبيرة فقط، عندئذ تعتبر المعاملة عملية بيع ويتم الإعتراف بالإيراد، فعلى سبيل المثال، يمكن أن يحتفظ البائع بسند الملكية القانوني للبضائع فقط لغرض حماية إمكانية تحصيل المبلغ المستحق، وفي هذه الحالة، إذا حولت المنشأة المخاطر والمكاسب الكبيرة للملكية، فإن المعاملة تعتبر عملية بيع ويتم الإعتراف بالإيراد. من الأمثلة الأخرى هو إحتفاظ منشأة فقط بمخاطرة ملكية غير كبيرة قد تكون عملية بيع عند عرض إمكانية إعادة المبلغ إذا كان المشتري غير راضٍ، ففي هذه الحالات يتم الإعتراف بالإيراد في وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير العوائد المستقبلية بشكل موثوق به ويعترف بإلتزام بالعوائد بناءاً على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة.

٣٢. يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، وفي بعض الحالات، قد لا يكون هذا محتملاً إلى أن يتم الحصول على التعويض المالي أو حتى يتم إزالة الشك، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يعتمد الإيراد على قدرة المنشأة الأخرى على تزويد البضائع كجزء من العقد، وإذا كان هناك شك في حصول ذلك، فإنه من الممكن تأخير الإعتراف به حتى يتم حصوله، وعندما يتم تزويد البضائع، يزول الشك ويتم الإعتراف بالإيراد، على أنه عندما ينشأ شك حول إمكانية تحصيل مبلغ موجود أصلاً في الإيراد، فإنه يتم الإعتراف بالمبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل إسترداده كمصروف، وليس تعديلاً لمبلغ الإيراد المعترف به في الأصل.

الفائدة والأتاوات وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة

٣٣. **يجب الإعتراف بالإيراد الناتج من إستخدام الآخرين لأصول المنشأة التي تحقق فائدة وإتاوات وأرباح أسهم أو التوزيعات المماثلة بإستخدام المعالجات المحاسبية المذكورة في الفقرة ٣٤، وذلك عندما:-**

(أ) يكون من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به.

٣٤. **يجب الإعتراف بالإيراد بإستخدام المعالجات المحاسبية التالية:**

(أ) يجب الإعتراف بالفائدة على أساس زمني تناسبي يأخذ في الإعتبار العائد الفعلي على الأصل؛

(ب) يجب الإعتراف بالإتاوات كما تم الحصول عليها بموجب محتوى الإتفاقية ذات العلاقة؛ و

(ج) يجب الإعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة عندما يثبت حق المساهم أو المنشأة في إستلام مبلغ الدفع.

٣٥. إن العائد الفعلي للأصل هو سعر الفائدة المطلوبة لخصم تدفق المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة على مدى فترة عمر الأصل لتتساوى مع المبلغ المبدئي المسجل للأصل. يشمل عائد الفائدة مبلغ الإطفاء لأي خصم أو العلاوة أو أي فرق آخر بين المبلغ المبدئي المسجل لورقة مالية للدين (Debt Security) ومبلغها عند الإستحقاق.

٣٦. عندما تستحق فائدة غير مدفوعة قبل إمتلاك إستثمار عليه فائدة، فإنه يتم توزيع الفائدة التي يتم إستلامها بعد ذلك على الفترات السابقة للإمتلاك والفترات اللاحقة للإمتلاك، ويتم الإعتراف فقط بالجزء الخاص بالفترة اللاحقة للإمتلاك، وعندما يتم الإعلان عن أرباح أو توزيعات مماثلة على الأوراق المالية لحقوق الملكية من صافي الفائض قبل الإمتلاك فإنه يتم خصم هذه الأرباح أو التوزيعات المماثلة من تكلفة الأوراق المالية. من الصعب إجراء هذا التوزيع إلا إذا كان على أساس جزافي، ويتم الإعتراف بالأرباح أو التوزيعات المماثلة كإيراد إلا إذا كانت تمثل بوضوح إستعادة لجزء من تكلفة الأوراق المالية لحقوق الملكية.

٣٧. تستحق الإتاوات، مثل إتاوات النفط، وفقاً لشروط الإتفاقية ذات العلاقة، ويتم الإعتراف بها عادة على هذا الأساس إلا إذا كان من المناسب أكثر، بناءً على محتوى الإتفاقية، الإعتراف بالإيراد على أساس منهجي ومعقول آخر.

٣٨. يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، على أنه عندما ينشأ شك حول إمكانية تحصيل مبلغ داخل أصلاً ضمن الإيراد فإنه يتم الإعتراف بالمبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل إستعادته كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أصلاً.

الإفصاح

٣٩. يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:-

(أ) السياسات المحاسبية التي تبنتها للإعتراف بالإيراد، بما في ذلك الأساليب التي تبنتها لتحديد مرحلة إكتمال المعاملات الخاصة بتقديم الخدمات؛

(ب) قيمة كل فئة كبيرة من الإيراد المعترف بها خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناتج عن:-

(١) تقديم الخدمات؛

(٢) بيع البضائع؛

(٣) الفائدة؛

(٤) الأتاوات؛ و

(٥) أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة؛ و

(ج) قيمة الإيراد الناتج عن مبادلات البضائع أو الخدمات الداخلة ضمن كل فئة كبيرة من الإيراد.

٤٠. يمكن الإطلاع على الإرشاد الخاص بالإفصاح عن أية أصول محتملة وإلتزامات محتملة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٩. من الممكن أن تنشأ الأصول المحتملة والإلتزامات المحتملة من بنود تكاليف الضمان أو المطالبات أو العقوبات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٤١. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٢. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل١ يوليو٢٠٠٢، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤١أ. تم تعديل الفقرة ٤٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤١ب. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة"*، الصادر في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرة ١٠(ب). وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل عند تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

٤١ج. تم حذف الفقرات ٢، و٣، من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه

التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤١د. عُدلت الفقرة ١٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٤٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ لكن لا يشكل جزءاً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦ *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

يرافق إرشاد التنفيذ هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

تنفيذ١ تحصل منشآت القطاع العام على الإيرادات من المعاملات التبادلية (Exchange Transactions) أو غير التبادلية (Non-Exchange Transactions)، ويتناول هذا المعيار فقط الإيراد الناجم عن المعاملات التبادلية، ويتم الحصول على الإيراد من المعاملات التبادلية من:-

(أ) بيع البضائع أو تقديم الخدمات إلى أطراف أخرى؛

(ب) بيع البضائع أو تقديم الخدمات إلى وكالات حكومية أخرى؛ و

(ج) إستخدام الآخرين لأصول المنشأة التي تولد الفائدة والإتاوات أو التوزيعات المماثلة.

تنفيذ٢ يمكن أن يتأثر تطبيق مقاييس الإعتراف على معاملات معينة بما يلي:-

(أ) القانون في مختلف البلدان، الذي يمكن أن يحدد النقطة الزمنية التي يجب أن تحول فيها المنشأة المخاطر والمنافع الهامة للملكية، ولذلك يجب قراءة الأمثلة في هذا الجزء من إرشاد التنفيذ في إطار قوانين البلد الذي تتم فيه المعاملة؛ و

(ب) طبيعة العلاقة (تعاقدية أو خلاف ذلك) بين المنشأة التي تدفع والمنشأة التي تستلم الإيراد (أي أنه يمكن أن تتفق المنشآت على نقاط زمنية معينة التي تستطيع فيها أن تعترف المنشأة المستلمة بالإيراد).

تقديم الخدمات

إسكان

تنفيذ٣ يتم الإعتراف بدخل الإيجار من توفير السكن عند الحصول على الدخل وفقاً لشروط عقد الإيجار.

النقل المدرسي

تنفيذ٤ يتم الإعتراف بالإيراد من التعرفات التي يتم تقاضيها من الركاب لتوفير النقل المدرسي عند توفير النقل.

إدارة ضريبة الطرق

تنفيذ٥ يعترف بالإيراد من إدارة ضريبة الطرق عند إكتسابه بناءاً على إستخدام الطرق.

معالجة قضايا المحاكم

تنفيذ٦ يمكن الإعتراف بالإيراد من معالجة قضايا المحاكم سواءاً بالإشارة إلى مرحلة إكتمال المعالجة أو بناءاً على الفترات التي تعقد خلالها المحاكم.

إدارة المرافق أو الأصول أو الخدمات

تنفيذ٧ يتم الإعتراف بالإيراد من إدارة المرافق أو الأصول أو الخدمات على مدى فترة العقد عند تقديم الخدمات الإدارية.

البحث العلمي والتقني

تنفيذ٨ يتم الإعتراف بالإيراد المستلم من العملاء من عقود القيام ببحث علمي وتقني بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشاريع الفردية.

رسوم التركيب

تنفيذ٩ يتم الإعتراف برسوم التركيب كإيراد بالرجوع إلى مرحلة إكتمال التركيب، إلا إذا كانت عرضية بالنسبة لبيع منتج، ففي هذه الحالة يتم الإعتراف بها عندما تباع البضائع.

رسوم الخدمة الداخلة ضمن سعر المنتج

تنفيذ١٠ عندما يشتمل سعر البيع لمنتج على مبلغ قابل للتحديد لخدمة لاحقة (على سبيل المثال بعد دعم المبيعات وتحسين المنتج عند بيع برامج الحاسب الآلي)، فإن ذلك المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد على مدى الفترة التي تم خلالها تنفيذ الخدمة، والمبلغ المؤجل هو الذي سيغطي التكاليف المتوقعة للخدمات بموجب الإتفاقية، مع عائد معقول على تلك الخدمات.

عمولات وكالات التأمين

تنفيذ١١ يتم الإعتراف بعمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتي لا تتطلب من الوكيل تقديم المزيد من الخدمات كإيراد من قبل الوكيل في تواريخ بدء سريان أو تجديد البوالص ذات العلاقة، على أنه عندما يكون من المحتمل أنه سيطلب من الوكيل تقديم المزيد من الخدمات خلال فترة سريان البوليصة فإنه يتم الإعتراف بالعمولة أو بجزء منها كإيراد على مدى الفترة التي تكون خلالها البوليصة سارية المفعول.

رسوم الخدمة المالية

تنفيذ١٢ يعتمد الإعتراف بإيراد رسوم الخدمة المالية على الأغراض التي (أ) يتم تقييم الرسوم من أجلها (ب) وأساس المحاسبة لأية أداة مالية ذات علاقة، ومن الممكن أن لا يدل وصف رسوم الخدمات المالية على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، ولذلك من الضروري التمييز بين الرسوم التي تعد جزءاً مكملاً للمردود الفعلي للأداة المالية، والرسوم المكتسبة أثناء تقديم الخدمة من تنفيذ عمل هام.

(أ) االرسوم التي تعد جزءً مكملاً للفائدة الفعلية لأداة مالية

تعامل هذه الرسوم عموماً على أنها تعديل للفائدة الفعلية، على أنه عندما يتم قياس الأداة المالية بمقدار القيمة العادلة لكن إذا قيست الأداة المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز، يُعترف بالرسوم على أنها إيراد عند الإعتراف مبدئياً بالأداة.

(١) *رسوم إصدار القروض التي تقبضها المنشأة فيما يتعلق بإنشاء أو إمتلاك أصل مالي باستثناء الأصل الذي يُصنف بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أنه أصل مالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"*

قد تتضمن هذه الرسوم تعويضاً عن أنشطة معينة مثل تقييم الوضع المالي للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات وترتيبات الضمان الأخرى، ومفاوضة شروط الأداة، وإعداد ومعالجة الوثائق وإقفال المعاملات. وتعدّ هذه الرسوم جزءاً لا يتجزأ من تحقيق المشاركة في الأداة المالية الناتجة. ويتم تأجيل هذه الرسوم بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) والإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي.

(٢) *رسوم الإلتزام التي تقبضها المنشاة لإنشاء قرض عندما يكون إلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.*

إذا كان من المحتمل أن تدخل المنشأة في ترتيب إقراض محدد ولم يكن إلتزام القرض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، يعتبر رسم الإلتزام المقبوض بأنه تعويض للمشاركة المستمرة في إمتلاك الأداة المالية ويتم تأجيل هذه الرسوم بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) والإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي. وإذا انتهى أجل الإلتزام دون أن تقدم المنشأة أي قرض، يُعترف بالرسوم كإيراد عند الانتهاء. ويتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ كمشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(٣) *رسوم إصدار القروض المقبوضة عند إصدار الإلتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة*

تعدّ هذه الرسوم جزءا لا يتجزأ من تحقيق المشاركة في الإلتزام المالي. عندما لا يُصنف الإلتزام المالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"، يتم دمج رسوم إصدار القرض المقبوضة، بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة المتكبدة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، في المبلغ المسجل المبدئي للإلتزام المالي ويُعترف بها على أنها تعديل على سعر الفائدة الفعلي. وتميز المنشأة الرسوم والتكاليف التي تعتبر جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للإلتزام المالي عن رسوم إصدار القرض وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق تقديم الخدمات مثل خدمات إدارة الإستثمار.

(ب) االرسوم المكتسبة عند تقديم الخدمات

(١) *الرسوم التي يتم تقاضيها عن سداد الدين وفوائده*

يتم الإعتراف بالرسوم التي تتقاضاها المنشأة لسداد القرض وفوائده على أنها إيراد عند تقديم الخدمة.

(٢) *رسوم الإلتزام لإنشاء قرض عندما يكون إلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.*

إذا كان من غير المحتمل إبرام ترتيب إقراض محدد وكان إلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، يُعترف برسوم الإلتزام كإيراد على أساس النسبة الزمنية خلال فترة الإلتزام. ويتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ كمشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(٣) *رسوم إدارة الإستثمار*

يتم الإعتراف بالرسوم التي تُفرض مقابل إدارة الإستثمارات كإيراد عند تقديم الخدمات. ويُعترف بالتكاليف التراكمية التي تُنسب مباشرة إلى ضمان عقد إدارة الإستثمار على أنها أصل إذا كان من الممكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها على نحو موثوق وإذا كان من المحتمل إستردادها. وكما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، فإن التكلفة التراكمية هي التكلفة التي يتم تكبدها في حال لم تقم المنشأة بضمان عقد إدارة الإستثمار. ويمثل الأصل حق المنشأة التعاقدي في الانتفاع من تقديم خدمات إدارة الإستثمار، ويتم إطفائه عند إعتراف المنشأة بالإيراد ذي العلاقة. وإذا كان لدى المنشأة محفظة عقود لإدارة الإستثمار، فإنها يمكن أن تقيّم إمكانية إستردادها على أساس المحفظة.

تتضمن بعض عقود الخدمات المالية إنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خدمات إدارة الإستثمار. ومن الأمثلة على ذلك هو عقد إدخار شهري طويل الأجل يرتبط بإدارة مجموعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية. ويميز مزود العقد تكاليف المعاملة المتعلقة بإنشاء الأداة المالية عن تكاليف ضمان حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) االرسوم المكتسبة من تنفيذ عمل هام، والذي يعد أهم بكثير من أي عمل آخر.

يعترف بالرسوم كإيراد عندما يتم إكمال العمل الهام، كما هو موضح في الأمثلة أدناه.

(١) *عمولة على تخصيص الأسهم لعميل معين*

يُعترف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(٢) *رسوم الإصدار لترتيب قرض معين بين المقترض والمستثمر*

يُعترف بالرسوم كإيراد عند ترتيب إصدار القرض.

(٣) *رسوم منح القروض الكبيرة*

إن رسوم القروض الكبيرة التي تقبضها المنشأة التي ترتب لقرض معين ولا تحتفظ بأي جزء منه لنفسها (أو تحتفظ بجزء معين بنفس سعر الفائدة الفعلي لمخاطر مشابهة للمشاركين الآخرين) هي عبارة عن تعويض لخدمة ترتيب القروض الكبيرة. ويُعترف بهذه الرسوم كإيراد عند إكمال منح القروض الكبيرة.

رسوم القبول

تنفيذ١٣ يتم الإعتراف بالإيراد من الأعمال الفنية والمآدب والأحداث الخاصة الأخرى عندما يقع الحدث، وعندما يتم بيع إشتراك في عدد من الأحداث فإنه يتم تخصيص الرسم لكل حدث على أساس يعكس المدى الذي تم فيه تنفيذ الخدمات في كل حدث.

رسوم التعليم

تنفيذ١٤ يتم الإعتراف بالإيراد على مدى فترة التعليم

رسوم بدء العمل والدخول والعضوية

تنفيذ١٥ يعتمد الإعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة، وإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط، وكافة الخدمات أو المنتجات الأخرى يدفع ثمنها على نحو منفصل أو إذا كان هناك إشتراك سنوي منفصل، فإنه يتم الإعتراف بالرسم كإيراد عندما لا يوجد شك كبير بالنسبة لإمكانية تحصيله، وإذا كان الرسم يخول العضو إستلام الخدمات أو المنشورات خلال فترة العضوية أو شراء بضائع أو خدمات بأسعار أقل من تلك التي تستوفي من غير الأعضاء، فإنه يتم الإعتراف بها على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الإعفاء أو الإمتياز (Franchise or Concession Fees)

تنفيذ١٦ يمكن أن تغطي رسوم الإمتياز تقديم الخدمات المبدئية واللاحقة والمعدات والأصول الملموسة الأخرى والمعرفة الفنية، وتبعاً لذلك يتم الإعتراف برسوم الإمتياز كإيراد على أساس يعكس الغرض الذي إستوفيت من أجله الرسوم، وتعد الأساليب التالية للإعتراف برسم الإمتياز مناسبة:-

(أ) إمدادات المعدات والأصول الملموسة الأخرى

يتم الإعتراف بالمبلغ بناءاً على القيمة العادلة للأصول التي تم بيعها على أنها إيراد عند إستلام البنود أو إنتقال الملكية.

(ب) إمدادات الخدمات المبدئية واللاحقة

يتم الإعتراف برسوم تزويد الخدمات المستمرة سواءً بجزء من الرسم المبدئي أو الرسم المنفصل كإيراد عند تقديم الخدمات، وعندما لا يغطي الرسم المنفصل تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق عائد معقول، فإنه يتم تأجيل جزء من الرسم المبدئي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة ولتوفير عائد معقول على هذه الخدمات، ويتم الإعتراف به على أنه إيراد عند تقديم الخدمات.

(ج) إستمرار رسوم الإمتياز

يتم الإعتراف بالرسوم المستوفاة عن إستخدام الحقوق المستمرة الممنوحة بموجب الإتفاقية أو الخدمات الأخرى المزودة خلال فترة الإتفاقية على أنها إيراد عند تقديم الخدمات أو إستخدام الحقوق.

(د) المعاملات بموجب وكالة

من الممكن أن تتم المعاملات بين مانح الإمتياز والممنوح له الإمتياز والتي من حيث الجوهر تشمل مانح الإمتياز الذي يتصرف كوكيل للممنوح له الإمتياز، فعلى سبيل المثال يمكن أن يطلب مانح الإمتياز إمدادات ويضع الترتيبات لتسليمها للممنوح له الإمتياز بدون عائد، وهذه المعاملات لا تؤدي إلى تحقيق إيراد.

الرسوم من تطوير البرامج المعدلة حسب طلب العميل

تنفيذ١٧ يتم الإعتراف بالرسوم من تطوير البرامج المعدلة حسب طلب العميل كإيراد من خلال الإشارة إلى مرحلة إكتمال التطوير، بما في ذلك إكتمال الخدمات المقدمة لدعم تقديم الخدمات اللاحقة.

بيع البضائع

"المبيعات على أساس" تقديم الفواتير والإحتفاظ" بالبضاعة، حيث يتم تأخير التسليم بناءاً على طلب المشتري، ولكن تنقل الملكية للمشتري وتقبل الفواتير:-

تنفيذ١٨ يتم الإعتراف بالإيراد عندما تنتقل الملكية للمشتري شريطة أن:-

(أ) *يكون من المحتمل بأن التسليم سيتم تنفيذه؛*

(ب) *يكون البند متوفراً ومحدداً وجاهزاً للتسليم للمشتري في الوقت الذي يتم فيه الإعتراف بالبيع؛*

(ج) *يقر المشتري بالتحديد بتعليمات التسليم المؤجل؛ و*

(د) *تنطبق الشروط العادية للدفع.*

لا يتم الإعتراف بالإيراد عندما تكون هناك ببساطة نية لإمتلاك أو صنع البضائع في الوقت المخصص للتسليم.

تنفيذ١٩ *البضاعة المشحونة بناءاً على شروط.*

(أ) التركيب والإختبار

يتم الإعتراف عادة بالإيراد عندما يقبل المشتري التسليم ويتم إكمال التركيب والإختبار، على أنه يتم الإعتراف بالإيراد في الحال عند قبول المشتري للتسليم عندما:-

(١) تكون عملية التركيب بسيطة في طبيعتها؛ أو

(٢) يكون الإختبار قد تمَّ تنفيذه فقط لغايات التحديد النهائي لأسعار العقد.

(ب) عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض بشان حق محدود في العائد

إذا كان هناك شك حول إحتمال تحقيق عائد فإنه يتم الإعتراف بالإيراد عند قبول الشحنة رسمياً من قبل المشتري أو إذا تم تسليم البضاعة وإنقضت الفترة الزمنية للرفض.

(ج) مبيعات الأمانة (Consignment Sales) التي بموجبها يقوم المستلم (المشتري) ببيع البضاعة بالنيابة عن الشاحن (البائع).

يعترف الشاحن بالإيراد عندما يبيع المستلم البضاعة إلى طرف آخر.

(د) النقد عند مبيعات التسليم

يتم الإعتراف بالإيراد عند التسليم، ويستلم البائع أو وكيله النقد.

البيع الآجل الذي يتم بموجبه تسليم السلع فقط عندما يسدد المشتري الدفعة الأخيرة ضمن سلسلة من الأقساط.

تنفيذ٢٠ يتم الإعتراف بالإيراد من هذه المبيعات عند تسليم البضاعة، على أنه عندما تدل التجربة على إن أغلب هذه المبيعات قد تمَّ تنفيذها فإنه يمكن الإعتراف بالإيراد عند إستلام دفعة كبيرة شريطة أن تكون البضاعة متوفرة ومحددة جاهزة للتسليم للمشتري.

الأوامر عند استلام دفعة (أو دفعة جزئية) قبل تسليم السلع غير الموجودة حاليا في المخزون. على سبيل المثال، السلع التي لا تزال قيد التصنيع أو التي سيتم تسليمها مباشرة إلى العميل من طرف ثالث.

تنفيذ٢١ يتم الإعتراف بالإيراد عند تسليم البضاعة للمشتري.

اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (باستثناء معاملات المبادلة) التي يوافق بموجبها البائع في نفس الوقت على إعادة شراء السلع ذاتها في تاريخ لاحق، أو عندما يكون لدى البائع خيار شراء في المستقبل لإعادة الشراء أو عندما يكون لدى المشتري خيار بيع لطلب إعادة شراء السلع من قبل البائع.

تنفيذ٢٢ يجب تحليل شروط الإتفاقية للتأكد فيما إذا قام البائع بتحويل مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري ومن ثمَّ يعترف بالإيراد، وعندما يحتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية حتى لو تم تحويل الحق القانوني، فإن المعاملة هي ترتيب تمويلي ولا تؤدي إلى إيراد.

المبيعات إلى أطراف وسيطة مثل الموزعين أو التجار أو غيرهم لغرض إعادة بيعها.

تنفيذ٢٣ يتم الإعتراف بالإيراد من هذه المبيعات عموماً عندما تزول مخاطر ومنافع الملكية، على أنه عندما يتصرف المشتري من حيث الجوهر كوكيل فإن البيع يعامل على أنه بيع بضاعة أمانة.

الإشتراك في المنشورات والبنود المتشابهة.

تنفيذ٢٤ عندما تكون البنود المرتبطة ذات قيمة مشابهة في كل فترة زمنية فإنه يتم الإعتراف بالإيراد على أساس ثابت على مدى الفترة التي تم فيها إرسال البنود، وعندما تختلف البنود من حيث القيمة من فترة إلى فترة، فإنه يتم الإعتراف الإيراد بناءاً على أساس قيمة مبيعات البنود المرسلة فيما يتعلق بإجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكافة البنود التي يغطيها الإشتراك.

مبيعات التقسيط والتي بموجبها يصبح العوض المالي مستحق القبض في أقساط

تنفيذ٢٥ يتم الإعتراف بالإيراد المتعلق بسعر المبيعات بإستثناء الفائدة في تاريخ البيع، وسعر البيع هو القيمة الحالية للعوض المالي، ويتم تحديده بخصم الأقساط مستحقة القبض بمقدار النسبة المفترضة للفائدة، ويعترف بعنصر الفائدة كإيراد عند إكتسابه على أساس نسبة زمنية تأخذ بالإعتبار النسبة المفترضة للفائدة.

المبيعات العقارية

تنفيذ٢٦ يتم الإعتراف عادة بالإيراد عندما تنتقل الملكية القانونية إلى المشتري، على أنه في بعض الإختصاصات فإن الفائدة العادلة في الملكية يمكن أن تسند إلى المشتري قبل أن ينتقل الحق القانوني، ولذلك تمَّ نقل مخاطر ومنافع الملكية في تلك المرحلة، وفي هذه الحالات، مع إشتراط أنه ليس لدى البائع المزيد من الأعمال الهامة التي يجب عليه إنجازها بموجب العقد فقد يكون من الملائم الإعتراف بالإيراد، وفي أي من الحالتين إذا كان البائع مجبر على تنفيذ أية أعمال هامة بعد تحويل الحق العادل و/ أو القانوني، فإنه يتمَّ الإعتراف بالإيراد عند تنفيذ الأعمال، ومثال ذلك بناء أو أي مرفق آخر لم يتم إكتمال إنشائه.

تنفيذ٢٧ في بعض الحالات من الممكن بيع العقارات مع درجة من المشاركة المستمرة من جانب البائع بحيث لا يتم تحويل مخاطر ومكاسب الملكية، والأمثلة على ذلك إتفاقيات البيع وإعادة الشراء التي تشمل خيار الشراء وخيار البيع والإتفاقات التي يضمن بها البائع إشغال الملك لفترة محددة أو يضمن عائداً على إستثمار المشتري لفترة محددة، وفي هذه الحالات فإن طبيعة ومدى المشاركة المستمرة للبائع تحدد كيفية محاسبة المعاملة، ومن الممكن محاسبتها كبيع أو

تمويل أو تأجير أو ترتيبات أخرى للمشاركة في الأرباح، وإذا تمت محاسبتها كبيع فإن المشاركة المستمرة للبائع يمكن أن تؤخر الإعتراف بالإيراد.

تنفيذ٢٨ يجب على البائع أن يأخذ في الإعتبار كذلك وسائل الدفع ودليل إلتزام المشتري بإكمال الدفع، فعلى سبيل المثال عندما يقدم إجمالي الدفعات المستلمة بما في ذلك دفعة المشتري الأولى أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري دليلاً غير كافٍ على إلتزام المشتري لإكمال الدفع، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد فقط إلى المدى الذي يستلم به النقد.

الفائدة والإتاوات وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة

رسوم الترخيص والإتاوات

تنفيذ٢٩ يتم الإعتراف عادة بالرسوم والإتاوات التي يتم دفعها لإستخدام أصول المنشاة (مثل العلامات التجارية والبراءات والبرامج وحقوق تأليف الموسيقى ومنتجي الاسطوانات وأفلام الصور المتحركة) وفقاً لجوهر الإتفاقية، وكمسألة عملية يمكن أن يكون هذا على أساس قسط ثابت على مدى عمر الإتفاقية، على سبيل المثال عندما يكون لدى المرخص له الحق بإستخدام تقنية معينة لفترة معينة من الوقت.

تنفيذ٣٠ إن التنازل عن الحقوق (Assignment of Rights) لرسم ثابت أو كفالة غير مستردة بموجب عقد غير قابل للإلغاء والذي (أ) يأذن للمرخص له بأن يستغل تلك الحقوق بحرية (ب) ولا يبقى لدى المرخص إلتزامات لينفذها هو في جوهره عملية بيع، على سبيل المثال إتفاقية ترخيص لإستخدام برامج الحاسب الآلي عندما لا يكون لدى المرخص إلتزامات لاحقة للتسليم، ومثال آخر هو منح الحقوق لعرض فيلم سينمائي في الأسواق حيث لا يكون لدى المرخص سيطرة على الموزع ولا يتوقع أن يستلم المزيد من الإيرادات من مكتب المقبوضات النقدية في دار السينما، وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالإيراد في وقت البيع.

تنفيذ٣١ في بعض الحالات ما إذا كان سيتم إستلام رسم ترخيص أو إتاوة فإن هذا يعتمد على وقوع حدث مستقبلي، ففي هذه الحالات يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن الرسم أو الإتاوة سيتم إستلامهما، وهو عادة عندما يقع الحدث.

الإعتراف والقياس

تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها موكّل أو وكيل (تعديل ٢٠١٠)

تنفيذ٣٢ تنص الفقرة ١٢ على أنه "في علاقة الوكالة، يشمل إجمالي التدفقات الواردة من المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة المبالغ المحصّلة بالنيابة عن الموكل والتي لا ينتج عنها زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية بالنسبة للمنشأة. ولا تعتبر المبالغ المحصّلة بالنيابة عن الموكل أنها إيرادات. وبدلا من ذلك، يكون الإيراد هو مبلغ أي عمولة مقبوضة أو مستحقة القبض مقابل تحصيل أو معالجة التدفقات الإجمالية." إن تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها موكّل أو وكيل يتطلب إصدار حكم معين وبحث جميع الحقائق والظروف ذات الصلة.

تنفيذ٣٣ تتصرف المنشأة بصفتها موكل عندما تتعرض للمخاطر والمكافآت الهامة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وتشمل الخصائص التي تشير إلى تصرف المنشأة بصفتها موكل ما يلي:

(أ) تتحمل المنشأة المسؤولية الرئيسية المتمثلة في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل أو تنفيذ الطلبية، مثلا من خلال تحمل مسؤولية قبول المنتجات أو الخدمات التي يطلبها أو يشتريها العميل؛

(ب) تواجه المنشأة مخاطر المخزون قبل أو بعد طلبية العميل أو خلال الشحن أو عند الارتجاع؛

(ج) تتمتع المنشأة بحرية وضع الأسعار، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، مثلا عن طريق تقديم سلع أو خدمات إضافية؛ و

(د) تتحمل المنشأة مخاطر ائتمان العميل مقابل المبلغ مستحق القبض من العميل.

تنفيذ٣٤ تتصرف المنشأة بصفتها وكيل عندما لا تتعرض للمخاطر والمكافآت الهامة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وأحد الخصائص التي تشير إلى تصرف المنشأة بصفتها وكيل هو أن المبلغ الذي تكسبه المنشأة يكون محدد مسبقاً، سواءً كان رسم ثابت لكل معاملة أو نسبة معلنة من المبلغ المحمّل على العميل.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٨

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية "* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ١٨ *" الإيراد"*. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ ومعيار المحاسبة الدولي ١٨:

- يختلف عنوان معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ عن عنوان معيار المحاسبة الدولي ١٨، ويوضح هذا الإختلاف أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ لا يتناول الإيراد من المعاملات غير المتعلقة بالتبادل.
- إن تعريف *" الإيراد"* الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ مشابه للتعريف الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي١٨. فالإختلاف الرئيسي هو أن التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ يشير إلى الأنشطة العادية.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ١٨. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلح "صافي الأصول/حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩. أما المصطلح المرادف في معيار المحاسبة الدولي ١٨ فهو "حقوق الملكية".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ (المعاد صياغته في عام ١٩٩٤) *"إعداد التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠– التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ "*التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع*" في يوليو من عام ٢٠٠١.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادر في أكتوبر ٢٠١٨).
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧)
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لأول مرة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
البند (١) أعلاه	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
١٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٢٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٢٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٦[1]	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٢٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٣٨أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٣٨ ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣٨ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٣٨د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٨هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٨و	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٣٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

[1] تمت إعادة ترقيم الفقرات اللاحقة.

يوليو ٢٠٠١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠
التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	١أ – ٦
تعريفات	٧
إعادة تقديم البيانات المالية	٨ – ٣٤
بيان المركز المالي	١٤ – ٢٦
بيان الأداء المالي	٢٧
الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي	٢٨ – ٢٩
بيان التدفق النقدي	٣٠
الأرقام المقابلة	٣١
البيانات المالية الموحدة	٣٢ – ٣٣
إختيار وإستخدام مؤشر الأسعار العام	٣٤
الإقتصاديات التي تتوقف عن كونها مفرطة التضخم	٣٥
الإفصاحات	٣٦ – ٣٧
تاريخ النفاذ	٣٨ – ٣٩
أساس الإستنتاجات	
أمثلة توضيحية	
المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٩	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "* مبين في الفقرات ١-٣٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ في سياق أساس الإستنتاجات وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في البيانات المالية المفردة والموحدة الخاصة بالمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع. كما ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية في الحالة التي لا يكون فيها الإقتصاد يعاني من تضخم مرتفع.

النطاق

١أ. يجب على المنشاة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الإستحقاق أن تطبق هذا المعيار على البيانات المالية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشاة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الإقتصاد المفرط التضخم.

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

٤. إن من غير المجدي في الإقتصاد المفرط التضخم تقديم التقارير حول النتائج التشغيلية والمركز المالي بالعملة المحلية دون إعادة بيانها، وتخسر النقود قوتها الشرائية مقارنة المبالغ من العمليات والأحداث الأخرى التي وقعت في أوقات مختلفة، حتى ضمن نفس فترة تقديم التقارير، مضللة.

٥. لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً يعتبر أن التضخم المفرط سيرتفع عنده، وهذه هي مسالة حكم عندما تصبح إعادة تقديم البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار ضرورية يشار إلى التضخم المفرط حسب خصائص البيئة الإقتصادية لبلد يشتمل على ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:-

(أ) يفضل الجمهور العام الإحتفاظ بثروته في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم إستثمار مبالغ العملة المحلية المحتفظ بها مباشرة للمحافظة على القوة الشرائية.

(ب) لا ينظر الجمهور العام للمبالغ النقدية من ناحية العملة المحلية بل من ناحية عملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويمكن أن تقدم الأسعار في تلك العملة.

(ج) تتم المبيعات والمشتريات على أساس الإئتمان بأسعار تعوض عن الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإئتمان حتى لو كانت الفترة قصيرة.

(د) ترتبط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار.

(هـ) تقترب أو تتعدى نسبة التضخم التراكمية على مدى ثلاث سنوات ١٠٠%.

٦. من المفضل أن تطبق كافة المنشآت التي تقدم تقاريرها في عملة نفس الإقتصاد المفرط التضخم هذا المعيار إبتداءاً من نفس التاريخ، على أن هذا المعيار ينطبق على البيانات المالية لأية منشأة من بداية فترة تقديم التقارير التي يتم فيها تحديد وجود تضخم مفرط في البلد الذي تقدم فيه تقاريرها بعملته.

تعريفات

٧. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:-**

المبلغ المسجل للأصل (Carrying amount of an asset) هو المبلغ الذي يتم الإعتراف بالأصل بمقداره في بيان المركز المالي بعد إقتطاع أي إستهلاك متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في القيمة.

المبلغ المسجل للإلتزام (Carrying amount of a liability) هو المبلغ الذي يعترف بالإلتزام بمقداره في بيان المركز المالي.

البنود غير النقدية (Non-monetary items) هي البنود التي ليست بنوداً نقدية.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة التي تم نشرها بشكل مستقل.

إعادة تقديم البيانات المالية

٨. تتغير الأسعار بمرور الوقت نتيجة لمختلف القوى السياسية والإقتصادية والإجتماعية الخاصة والعامة، ومن الممكن أن تتسبب قوى معينة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية في زيادة أو إنخفاض الأسعار الفردية بشكل كبير ومستقل عن بعضها البعض، وبالإضافة إلى ذلك قد ينجم عن القوى العامة تغيرات في المستوى العام للأسعار، وبناءاً عليه تؤدي إلى تغير في القوة الشرائية العامة للنقد.

٩. تعتبر البيانات المالية في الإقتصاد المفرط التضخم مفيدة فقط إذا تمَّ التعبير عنها وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير، ونتيجة لذلك ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية للمنشآت التي تقدم التقارير بعملة الإقتصاد المفرط التضخم، ولا يسمح بعرض المعلومات التي يطلبها هذا المعيار كملحق لبيانات مالية لم تتم إعادة بيانها. وبالإضافة إلى ذلك لا يشجع هذا المعيار العرض المنفصل للبيانات المالية قبل إعادة بيانها.

١٠. تضع العديد من المنشآت في القطاع العام في بياناتها المالية المعلومات الخاصة بالموازنة التقديرية، وذلك لتسهيل المقارنات مع الموازنة، وحيث يحدث ذلك يجب أن تتم إعادة بيان معلومات الموازنة التقديرية وفقاً لهذا المعيار.

١١. **يجب أن يتم تقديم البيانات المالية للمنشاة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الإقتصاد المفرط التضخم وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ تقديم التقرير، كما يجب إعادة بيان الأرقام المقابلة للفترة السابقة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١**

"عرض البيانات المالية"، وأية معلومات متعلقة بالفترات السابقة وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير. ولغاية عرض المبالغ المقارنة في عملتي عرض مختلفتين يتم تطبيق الفقرات ٤٧(ب) و٤٨ من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤ " *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* " بهدف عرض مبالغ مقارنة بعملة عرض مختلفة.

١٢. **يجب الإفصاح عن الفائض أو العجز في صافي المركز النقدي بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.**

١٣. تتطلب إعادة تقديم البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار تطبيق إجراءات معينة وكذلك ممارسة الحكم الشخصي، ويعد التطبيق المتسق لهذه الإجراءات والأحكام من فترة إلى أخرى أهم بكثير من الدقة المتناهية للمبالغ الناتجة التي تم إدخالها في البيانات المالية المعاد تقديمها.

بيان المركز المالي

١٤. تتم إعادة بيان مبالغ بيان المركز المالي التي لم يتم التعبير عنها وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

١٥. لا يتم إعادة تقديم البنود النقدية لأنه تم التعبير عنها وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير. إن البنود النقدية هي النقد المحتفظ به والأصول والإلتزامات التي سيتم إستلامها أو دفعها في مبالغ مالية ثابتة أو قابلة للتحديد.

١٦. يتم تعديل الأصول والإلتزامات المرتبطة بموجب إتفاقية مع التغيرات في الأسعار مثل المؤشر المرتبط بالسندات والقروض وذلك وفقاً للإتفاقية وذلك من أجل التحقق من المبلغ الذي لم يتم تسديده في تاريخ التقرير، وتسجل هذه البنود في هذا المبلغ المعدل في بيان المركز المالي المعاد تقديمه.

١٧. إن كافة الأصول والإلتزامات الأخرى غير نقدية، وتسجل بعض البنود غير النقدية بمقدار المبالغ السارية في تاريخ التقرير مثل صافي القيمة القابلة للتحقيق والقيمة العادلة ولذلك لا يتم إعادة بيانها، وتتم إعادة بيان كافة الأصول والإلتزامات غير النقدية الأخرى.

١٨. يتم تسجيل معظم البنود غير النقدية بمقدار التكلفة أو التكلفة مخصوماً منها الإستهلاك، ولذلك فإنه يتم التعبير عنها بمقدار المبالغ الحالية السارية في تاريخ إمتلاكها، وتحدد التكلفة المعاد بيانها أو التكلفة مخصوماً منها الإستهلاك لكل بند من خلال تطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على التكلفة التاريخية والإستهلاك المتراكم لها من تاريخ الإمتلاك إلى تاريخ التقرير، على سبيل المثال تتم إعادة بيان الممتلكات والمصانع والمعدات ومخزون المواد الخام والبضائع والشهرة والبراءات والعلامات التجارية والأصول المشابهة إبتداءً من تواريخ شرائها، كما تتم إعادة بيان مخزون السلع الجاهزة جزئياً والسلع تامة الصنع إبتداءاً من التواريخ التي تمَّ فيها تكبد تكاليف الشراء والتحويل.

١٩. قد لا تتوفر أو يكون من غير الممكن تقدير السجلات المفصلة لتواريخ الإمتلاك لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي هذه الحالات قد يكون من الضروري في المرحلة الأولى من تطبيق هذا المعيار إستخدام تقييم مهني مستقل لقيمة البنود كأساس لإعادة بيانها.

٢٠. قد لا يتوفر مؤشر عام للأسعار للفترات التي تتطلبها إعادة بيان الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل هذا المعيار، وفي هذه الحالات النادرة يمكن أن يكون من الضروري إستخدام تقييم قائم على سبيل المثال، على الحركات في سعر التداول بين العملة الوظيفية وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

٢١. يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بمبالغ سارية في تواريخ بإستثناء تواريخ الإمتلاك أو بيان المركز المالي، على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات التي تمت إعادة تقييمها في تاريخ سابق، وفي هذه الحالات تتم إعادة تقييم المبالغ المسجلة إبتداء من تاريخ إعادة التقييم.

٢٢. لتحديد ما إذا أصبحت قيمة مبلغ معاد بيانه لبند نقدي منخفضة ويجب تخفيضها فإنه يجب على المنشاة أن تطبق الإختبارات المناسبة للإنخفاض في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " *إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد* "، وعلى سبيل المثال يتم في هذه الحالات تخفيض المبالغ المعاد بيانها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة والبراءات والعلامات التجارية إلى صافي القيمة القابلة للإسترداد أو قيمة الخدمات القابلة للإسترداد، إذا كان ممكناً وتخفيض مبالغ المخزون المعاد بيانها إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو التكلفة الحالية القابلة للإسترداد، وتخفيض المبالغ المعاد تقديمها للإستثمارات الحالية إلى القيمة السوقية. يمكن للشركة المستثمر بها التي تمت محاسبتها بموجب أسلوب حقوق الملكية أن تقدم تقاريرها في عملة الإقتصاد المفرط التضخم، وتتم إعادة بيان المركز المالي الأداء المالي للشركة المستثمر بها وفقاً لهذا المعيار من أجل حساب حصة المستثمر في صافي أصوله/ حقوق الملكية، وحيث يتم التعبير عن البيانات المالية المعاد تقديمها للشركة المستثمر بها بعملة أجنبية فإنه تتم ترجمتها بأسعار الإغلاق.

٢٣. يتم عادة الإعتراف بأثر التضخم في تكاليف الإقتراض، ومن غير الملائم إعادة بيان الصرف الرأسمالي الممول من خلال الإقتراض ورسملة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض والذي يعوض عن التضخم خلال الفترة نفسها، ويتم الإعتراف بهذا الجزء من تكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي تمَّ فيها تكبد التكاليف.

٢٤. يمكن للمنشاة أن تمتلك أصول بموجب ترتيب يسمح لها بتأجيل الدفع بدون تكبد رسوم فائدة واضحة، وحيث يكون من غير العملي تقدير مبلغ الفائدة فإنه تتم إعادة بيان الأصول إبتداءاً من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٥. في بداية الفترة الأولى من التطبيق لهذا المعيار، تتم إعادة بيان عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية، باستثناء الفائض/ العجز المتراكم وإحتياطي إعادة التقييم من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار إبتداءاً من التواريخ التي تمت فيها المساهمة بالمكونات أو خلافاً لذلك نشأت، وأي

إحتياطي إعادة تقييم نشأ في الفترات السابقة يتم إلغاؤه، والفائض/ العجز المتراكم المعاد بيانه يتم أخذه من كافة المبالغ الأخرى في بيان المركز المالي المعاد بيانه.

٢٦. في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، تتم إعادة بيان كافة عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة إذا وقع بعد ذلك، ويتم الإفصاح عن حركات الفترة في صافي الأصول/حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

بيان الأداء المالي

٢٧. يتطلب هذا المعيار بأن يتم التعبير عن كافة بنود بيان الأداء المالي وفقاً لوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير، ولذلك يجب إعادة بيان كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام إبتداءاً من التواريخ التي تمَّ فيها التسجيل المبدئي لبنود الإيراد والمصاريف.

الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي

٢٨. في فترة التضخم تخسر المنشاة التي تحتفظ بفائض من الأصول النقدية على الإلتزامات النقدية القوة الشرائية، والمنشاة التي لديها فائض من الإلتزامات النقدية على الأصول النقدية تكتسب قوة شرائية إلى المدى الذي لا ترتبط فيه الأصول والإلتزامات بمستوى السعر، ومن الممكن إشتقاق هذا الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي على إنه الفرق الناتج من إعادة بيان الأصول غير النقدية والربح أو الخسارة المتراكم والبنود في بيان الأداء المالي وتعديل الأصول والإلتزامات المرتبطة بالمؤشر، ويمكن تقييم الربح أو الخسارة من خلال تطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المعدل الموزون لفترة الفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية.

٢٩. يتم إدخال الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في بيان الأداء المالي، ويتم إجراء تقاص للتعديل في هذه الأصول والإلتزامات المرتبطة بموجب إتفاق بالتغيرات في الأسعار التي تمت وفقاً للفقرة ١٦ مقابل الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي. إن البنود الأخرى في بيان الأداء المالي مثل إيراد الفائدة والمصروف وفروقات الصرف الأجنبي المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة يتم كذلك ربطها بصافي المركز النقدي، وعلى الرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود على نحو منفصل فقد يكون من المفيد إذا تمَّ عرضها معاً مع الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في بيان الأداء المالي.

بيان التدفق النقدي

٣٠. يتطلب هذا المعيار أن يتم التعبير عن كافة البنود في بيان التدفق النقدي وفقاً لوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير.

الأرقام المقابلة

٣١. تتم إعادة بيان الأرقام المقابلة لفترة التقرير السابقة سواءً كانت مبينة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الحالية من خلال تطبيق مؤشر أسعار عام بحيث يتم عرض البيانات المالية

المقارنة وفقاً لوحدة القياس الحالية في نهاية فترة تقديم التقارير، كما يتم التعبير عن المعلومات التي تمَّ الإفصاح عنها والمتعلقة بفترات سابقة وفقاً لوحدة القياس الحالية في نهاية فترة تقديم التقارير. ولغاية عرض المبالغ المقارنة في عملتي عرض مختلفتين، يتم تطبيق الفقرة ٤٧ (ب) والفقرة٤٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤.

البيانات المالية الموحدة

٣٢. من الممكن أن يكون لدى المنشاة المسيطرة المقدمة للتقارير بعملة الإقتصاد المفرط التضخم منشآت مسيطر عليها تقدم التقارير كذلك بعملات الإقتصاديات المفرطة التضخم، ويجب أن تتم إعادة تقديم البيانات المالية لأية منشاة مسيطر عليها من خلال تطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي تقدم المنشاة تقاريرها بعملته قبل إدخالها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها منشآتها المسيطرة، وحيث تكون المنشأة المسيطر عليها منشاة أجنبية مسيطر عليها تتم ترجمة بياناتها المالية المعاد بيانها عند أسعار الإغلاق وتتم معاملة البيانات المالية للمنشاة المسيطر عليها التي لا تقدم التقارير بعملات الإقتصاديات ذات التضخم المفرط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤.

٣٣. إذا تمَّ توحيد بيانات مالية ذات تواريخ تقارير مختلفة، فإنه يجب إعادة بيان كافة البنود، سواء كانت غير نقدية أو نقدية بوحدة القياس السارية في تاريخ البيانات المالية الموحدة.

إختيار وإستخدام مؤشر الأسعار العام

٣٤. تتطلب إعادة بيان البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار إستخدام مؤشر الأسعار العام الذي يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة، ومن المفضل أن تستخدم كافة المنشآت التي تقدم التقارير بعملة الإقتصاد نفسه المؤشر ذاته.

الإقتصاديات التي تتوقف عن كونها مفرطة التضخم

٣٥. **عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مفرط التضخم وتتوقف المنشأة عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة وفقاً لهذا المعيار، فإنه يجب أن تعامل المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الحالية في نهاية فترة تقديم التقارير السابقة كأساس للمبالغ المسجلة في بياناتها المالية اللاحقة.**

الإفصاحات

٣٦. **يجب إجراء الإفصاحات التالية:-**

(أ) حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة تمَّ إعادة تقديمها مظهرة التغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية، ونتيجة لذلك يتم بيانها بوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير؛ و

(ب) هوية ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير والحركات في المؤشر خلال فترات تقديم التقارير الحالية والسابقة.

٣٧. الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار تحتاج لأن تظهر بوضوح أساس التعامل مع آثار التضخم المفرط في البيانات المالية، ويقصد بها كذلك أن تقدم معلومات أخرى ضرورية لفهم ذلك الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ النفاذ

٣٨. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد١ يوليو ٢٠٠٢. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٢، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٣٨أ. تم تعديل الفقرات ١٧ و١٨ و٢٢ عن طريق *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير ٢٠١٠. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد١ يناير ٢٠١١. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة.

٣٨ب. تمت إعادة ترقيم الفقرة الحالية ١ إلى "١أ" وتمت إضافة فقرة جديدة "١" من خلال *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١"* الصادرة في أكتوبر ٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق هذا التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي عليها الإفصاح عن ذلك.

٣٨ج. تم تعديل الفقرة ٣٩ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٣٨ د. تم حذف الفقرات ٢، و٣، إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عند ذلك الحدث.

٣٨ هـ. تم تعديل الفقرة ٢٢ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"، الذي صدر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث، وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٣٨و. عُدلت الفقرات ١أ و٩ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، التي صدرت في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر.

٣٩. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ لكن لا يشكل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية الصادرة في ٢٠٠٨

إستنتاج١. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٢٩ الواردة في *" التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦ قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الاستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج٣. أشارت الفقرات ١أ و٩ إلى "البيانات المالية الأولية." وقد أثارت الأطراف المعنية مخاوف من أن هذا المصطلح غير مُعرّف في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبالتالي قد يتسبب في حدوث لبس. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مصطلح "البيانات المالية" مستخدم في مكان آخر في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بنفس المعنى. وعلى نفس المنوال، معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *"إعداد التقارير المالية" في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع*، يُستخدم فيه مصطلح "البيانات المالية" وليس "البيانات المالية الأولية" في الفقرات المقابلة. وبالتالي وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على توحيد المصطلحات واستبدال مصطلح "البيانات المالية الأولية" بمصطلح "البيانات المالية" أينما وجد هذا المصطلح.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ لكنها لا تشكّل جزءً منها.

مثال١ يحدد المعيار متطلبات إعادة تقديم البيانات المالية، بما فيها البيانات المالية الموحدة للمنشآت التي تقدم تقاريرها بعملة إقتصاد مفرط التضخم.

مثال٢ يوضح المثال التالي عملية إعادة تقديم البيانات المالية، وعند إعداد هذا الإيضاح:-

- تم أخذ الربح في صافي المركز النقدي للفترة بشكل غير مباشر على أنه الإختلاف الناشئ من إعادة تقديم الأصول والإلتزامات غير النقدية والربح أو الخسارة المتراكمة والبنود في بيان الأداء المالي (أنظر الفقرة ٢٨).
- إفتُرض أنه تم إمتلاك المخزون المتوفر عند نهاية فترة التقرير فيما بعد في فترة تقديم التقارير عندما كان المؤشر العام للتضخم ١٧٠.
- كان مؤشر الأسعار العام ١٢٠ عند بداية الفترة، و١٨٠ عند نهايتها، وبلغ متوسطه ١٥٠ خلال الفترة.
- إفترض أن الإيراد والمصروفات، بإستثناء الإستهلاك، تستحق بشكل متساوٍ طوال فترة تقديم التقارير.
- إستهلكت الأصول التي كانت تكلفتها التاريخية ٧,٥٠٠ بشكل كامل وحولت إلى خردة، حيث كانت قيمة الخردة لها صفر.

تقديم التقارير المالية في ظل التضخم المفرط

مثال

بيان المركز المالي	٠×١/١ (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢)	٠×١٢/٣١ (غير معدل)	عامل المقايسة	٠×١٢/٣١ (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢)	الربح/ الخسارة في صافي المركز النقدي
النقد والإستثمارات	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	–	١٠,٠٠٠	–
المخزون	–	٢,٠٠٠	١٧٠/١٨٠	٢,١١٨ *معاد بيانه*	١١٨
الأصول الفعلية:					
التكلفة التاريخية	٤٧,٥٠٠	٤٠,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	(٢٢,٥٠٠)	(٢٠,٠٠٠)	١٢٠/١٨٠	٣٠,٠٠٠	(١٠,٠٠٠)
صافي القيمة الدفترية	٢٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٣٠,٠٠٠ *معاد بيانه*	١٠,٠٠٠
إجمالي الأصول	**٣٠,٠٠٠**	**٣٢,٠٠٠**		**٤٢,١١٨**	
الإقتراضات			–		
	٢٦,٠٠٠	**٢٦,٠٠٠**		**٢٦,٠٠٠**	
صافي الأصول					
مدور	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	١٢٠/١٨٠	٦,٠٠٠ *معاد بيانه*	(٢,٠٠٠)
صافي الفائض للفترة		٢,٠٠٠	أنظر أدناه	١٠,١١٨	١,١٠٠
(أنظر أدناه)					
	٤,٠٠٠	**٦,٠٠٠**		**١٦,١١٨**	**٩,٢١٨**
بيان الأداء المالي					
الإيرادات		**٥٠,٠٠٠**	١٥٠/١٨٠	٦٠,٠٠٠ *معاد بيانه*	١٠,٠٠٠
الإستهلاك		**(٥,٠٠٠)**	١٢٠/١٨٠	(٧,٥٠٠) *معاد بيانه*	(٢,٥٠٠)
المصروفات الأخرى		**(٤٣,٠٠٠)**	١٥٠/١٨٠	(٥١,٦٠٠) *معاد بيانه*	(٨,٦٠٠)
الربح في صافي المركز النقدي				٩,٢١٨	
الفائض للسنة		**٢,٠٠٠**		**١٠,١١٨**	**(١,١٠٠)**

ملاحظة : يتطلب المعيار (فقرة ٢٧) إعادة تقديم بنود بيان الأداء المالي بإستخدام الحركة في المؤشر إبتداء من تواريخ تسجيل المعاملات، وفي هذا المثال تستحق بنود الإيراد والمصروف بإستثناء الإستهلاك بشكل متساوٍ على مدى فترة تقديم التقارير وتم تطبيق متوسط معدل تضخم، كما تم أخذ صافي ربح المركز النقدي بشكل غير مباشر (أنظر العمود الأخير) وذلك بتطبيق المؤشر العام للسعر على البنود غير النقدية في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي (فقرة ٢٨).

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٩

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" إعداد التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ *" إعداد التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* ويتضمن التعديلات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٢٩ كجزء من *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩:-

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٩. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ فهي "الدخل" و"بيان الدخل" و"حقوق الملكية".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٩ إرشادات حول إعادة بيان البيانات المالية بالتكلفة الحالية. في حين لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٠ هذه الإرشادات.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٠ مثال يوضح عملية إعادة بيان البيانات المالية، بإستخدام طريقة غير مباشرة، للمنشأة التي تعدّ التقارير بعملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١

عقود الإنشاء

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي١١ (المنقح في عام ١٩٩٣) *"عقود الإنشاء"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي١١ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها ، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١- عقود الإنشاء
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"* في يوليو من عام ٢٠٠١.

ومنذ ذلك الحين، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١، عن طريق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٣٠	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٤٥	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٥٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٧ ب	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٥٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

يوليو ٢٠٠١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١
عقود الإنشاء

المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١–٣
تعريفات	٤–١١
عقود الإنشاء	٥–١٠
المقاول	١١
دمج وتجزئة عقود الإنشاء	١٢–١٥
إيراد العقد	١٦–٢٢
تكاليف العقد	٢٣–٢٩
الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته	٣٠–٤٣
الإعتراف بالعجز المتوقع	٤٤–٤٨
التغيرات في التقديرات	٤٩
الإفصاح	٥٠–٥٦
تاريخ النفاذ	٥٧–٥٨
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١١	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء "* مبين في الهدف والفقرات ١-٥٨. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، وهذا المعيار:-

- يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء؛
- يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام؛ و
- يحدد أساس الإعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً، إيرادات العقد.

نظراً لطبيعة النشاط الذي يتم القيام به في عقود الإنشاء، فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد وتاريخ إستكمال النشاط، يقعان عادةً في فترات مختلفة لتقديم التقارير.

في العديد من الإختصاصات، لا تحدد عقود الإنشاء التي تدخل فيها منشآت قطاع عام مبلغ إيراد العقد، بل يتم توفير التمويل لدعم نشاط الإنشاء من خلال تخصيص حكومي أو تخصيص مماثل لإيراد الحكومة العام، أو من خلال صناديق المعونة أو المنح، وفي هذه الحالات، يكون الموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو تخصيص تكاليف الإنشاء ضمن فترة التقرير التي يتم فيها تنفيذ أعمال الإنشاء والإعتراف بالمصاريف ذات العلاقة.

في بعض الإختصاصات قد تؤسس عقود الإنشاء التي تدخل فيها منشآت من القطاع العام على أساس تجاري أو على أساس غير تجاري أو إسترداد كامل أو جزئي للتكلفة، وفي هذه الحالات، الموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو توزيع كل من إيراد العقد وتكاليف العقد على فترات تقديم التقارير التي تنفذ فيها أعمال الإنشاء.

النطاق

١. يجب على المقاول الذي يعد ويقدم بيانات مالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في محاسبة عقود الإنشاء.

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

تعريفات

٤. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها أدناه:-

عقد الإنشاء (Construction contract) هو عقد، أو ترتيب ملزم مماثل، يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد بهدف إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المرتبطة ببعضها البعض أو معتمدة على بعضها بشكل متبادل من حيث تصميمها أو تقنيتها أو وظيفتها أو من حيث غرضها أو إستخدامها النهائي.

المقاول (Contractor) هو المنشاة التي تنفذ أعمال الإنشاء بموجب عقد الإنشاء.

<u>عقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة</u> (Cost plus or cost-based contract) هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو التكلفة المحددة خلافاً لذلك، وفي حالة العقد المبني على أساس تجاري، نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم محدد، إن وُجد.

<u>العقد على أساس السعر المحدد</u> (Fixed price contract) هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر عقد محدد أو سعر محدد لكل وحدة من الإنتاج والذي في بعض الحالات يكون خاضعاً لشروط زيادة في التكلفة.

إن المصطلحات المعرفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام تستخدم في هذا المعيار بنفس معانيها المبينة في تلك المعايير، كما أنها موجودة في قائمة المصطلحات المعرفة المنشور بشكل منفصل.

عقود الإنشاء

٥. من الممكن التفاوض بشأن عقد إنشاء (المصطلحان "عقد إنشاء" و "عقد" مستخدمان بشكل متبادل في الجزء الباقي من هذا المعيار) لإنشاء أصل مفرد كجسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق، كما يمكن أن يتناول عقد الإنشاء أيضاً إنشاء عدد من الأصول المرتبطة ببعضها البعض بشكل وثيق أو معتمدة على بعضها بشكل متبادل من حيث تصميمها وتقنيتها ووظيفتها أو من حيث غرضها أو إستخدامها النهائي– تتضمن الأمثلة على هذه العقود تلك الخاصة بإنشاء أنظمة توفير مياه شبكية، والمصافي وغيرها من أصول البنية التحتية المعقدة.

٦. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء ما يلي:–

(أ) العقود الخاصة بتقديم خدمات مرتبطة بشكل مباشر بإنشاء أصل على سبيل المثال العقود لخدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين؛ و

(ب) عقود هدم أو ترميم الأصول، وإستعادة البيئة بعد هدم الأصول.

٧. لأغراض هذا المعيار، تشمل عقود الإنشاء كذلك كافة الترتيبات التي تلزم الأطراف بالترتيب، ولكنها قد لا تكون على شكل عقد موثق، فعلى سبيل المثال، قد تدخل دائرتان حكوميتان في ترتيب رسمي لإنشاء أصل معين، ولكن قد لا يشكل هذا الترتيب عقداً قانونياً، لأنه في ذلك الإختصاص لا يمكن للدوائر الفردية أن تكون وحدات قانونية منفصلة تملك صلاحية التعاقد، على أنه شريطة أن يمنح الترتيب حقوقاً وواجبات متشابهة للأطراف كما لو كان على شكل عقد، فإنه يعد عقد إنشاء لأغراض هذا المعيار. قد تتضمن هذه الترتيبات الملزمة (ولكن لا تقتصر على) توجيه وزاري أو قرار مجلس وزراء أو توجيه تشريعي (كمرسوم برلمان) أو مذكرة تفاهم.

٨. تصاغ عقود الإنشاء بعدة طرق، ولأغراض هذا المعيار تم تصنيفها على أنها عقود ذات سعر محدد أو عقود تكلفة زائد الربح أو عقود على أساس التكلفة. قد تحتوي بعض عقود الإنشاء التجارية على خصائص العقد على أساس السعر المحدد وعقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة، مثال ذلك عقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة مع حد أقصى متفق عليه للسعر. وفي مثل هذه الحالات، يحتاج المقاول إلى النظر في كافة الشروط المبينة في الفقرتين ٣١ و٣٢ وذلك لتحديد الوقت الذي يعترف فيه بإيراد العقد ومصروفاته.

٩. تشمل عقود التكلفة زائد الربح والعقود على أساس التكلفة كلاً من العقود التجارية وغير التجارية، ويحدد العقد التجاري أن الإيراد المطلوب ليغطي تكاليف المقاول للإنشاء كما هو متفق عليها وتوليد هامش ربح ستوفره الأطراف الأخرى في العقد. على أنه قد تدخل منشاة من القطاع العام كذلك في عقد غير تجاري لإنشاء أصل لمنشاة أخرى مقابل إسترداد كامل أو جزئي للتكاليف من تلك المنشاة أو من أطراف أخرى، وفي بعض الحالات، قد يشمل إسترداد التكلفة دفعات من قبل المنشاة المستلمة ومنح أو تمويل مخصص لأغراض الإنشاء المحددة من أطراف أخرى.

١٠. في العديد من الإختصاصات، عندما تنشئ منشاة واحدة من القطاع العام أصول لمنشاة قطاع عام أخرى، لا يتم إسترداد تكلفة نشاط الإنشاء مباشرة من المنشاة المستلمة، وإنما بدلاً من ذلك يتم تمويل نشاط الإنشاء بشكل غير مباشر (أ) عن طريق التخصص العام أو تخصيص آخر لأموال الحكومة العامة للمقاول، أو (ب) من المنح المخصصة للأغراض العامة التي تقدمها وكالات تمويل أو حكومات أخرى بإعتبارها طرف ثالث. وتصنف هذه على أنها عقود ذات سعر محدد لغرض هذا المعيار.

المقاول

١١. المقاول هو المنشاة التي تدخل في عقد معين لبناء هياكل أو لإنشاء مرافق أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات حسب مواصفات منشاة أخرى. يشمل المصطلح "مقاول" المقاول العام أو الرئيسي أو المقاول من الباطن للمقاول العام أو مدير الإنشاء.

دمج وتجزئة عقود الإنشاء

١٢. تطبق متطلبات هذا المعيار عادة بشكل منفصل على كل عقد إنشاء، على أنه وفي ظروف معينة، من الضروري تطبيق المعيار على المكونات القابلة للتحديد بشكل منفصل لعقد منفرد أو على مجموعة من العقود، وذلك من أجل بيان جوهر هذا العقد أو مجموعة العقود.

١٣. عندما يغطي عقد معين عدداً من الأصول، فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك في حالة:-

(أ) تقديم عروض منفصلة لكل أصل؛

(ب) التفاوض بشأن كل أصل بشكل منفصل، ويكون المقاول والعميل قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛ و

(ج) إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل.

١٤. تجب معاملة مجموعة من العقود، سواء كانت مبرمة مع عميل منفرد أو مع عدة عملاء، على أنها عقد إنشاء منفرد وذلك في حالة:-

(أ) التفاوض بشأن مجموعة من العقود كمجموعة مفردة؛

(ب) إرتباط العقود مع بعضها البعض بشكل وثيق بحيث أنها، من الناحية الفعلية، جزء من المشروع المفرد مع هامش كلي، إن وجد؛ و

(ج) تنفيذ العقود بشكل متزامن أو في تتابع مستمر.

١٥. من الممكن أن ينص العقد على إنشاء أصل إضافي بناءاً على إختيار العميل، أو أنه من الممكن تعديله بحيث يتضمن إنشاء أصل إضافي، ويجب معاملة إنشاء الأصل الإضافي على أنه عقد منفصل وذلك في حالة:-

(أ) إختلاف هذا الأصل بشكل كبير في التصميم أو التقنية المستخدمة أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي؛ أو

(ب) التفاوض بشأن سعر هذا الأصل دون الأخذ بالإعتبار السعر الأصلي للعقد.

إيراد العقد

١٦. يجب أن يتضمن إيراد العقد ما يلي:-

(أ) المبلغ المبدئي للإيراد المتفق عليه في العقد؛ و

(ب) التغيرات في أعمال العقد، والمطالبات والدفعات المحفزة التي قد تصل إلى درجة:-

(١) أنه من المحتمل أن تنتج إيراداً؛ و

(٢) أنه من الممكن قياسها بشكل موثوق به.[١]

١٧. يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للعوض المستلم أو المستحق، ويتأثر كل من القياس المبدئي والمستمر لإيراد العقد بمجموعة مختلفة من حالات الشك التي تعتمد على نتيجة الأحداث المستقبلية، وكثيراً ما تكون التقديرات بحاجة إلى تعديل عند وقوع الأحداث وإيجاد حل لحالات الشك. عندما يكون العقد عقد تكلفة زائد الربح أو عقد على أساس التكلفة فإنه من الممكن عدم بيان مبلغ الإيراد المبدئي في العقد، وبدلاً من ذلك قد يكون بحاجة إلى تقييمه على أساس متسق مع شروط و أحكام العقد، كتقديره مثلاً بالرجوع إلى التكاليف المتوقعة خلال فترة العقد.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

١٨. بالإضافة إلى ذلك، فقد يزداد مبلغ إيراد العقد أو يقل من فترة إلى التي تليها، فعلى سبيل المثال:-

(أ) قد يتفق المقاول والعميل على تغييرات أو مطالبات من شأنها أن تزيد أو تقلل من إيراد العقد في الفترة التي تلي الفترة التي إتفق فيها مبدئياً على العقد؛

(ب) من الممكن أن يزداد مبلغ الإيراد المتفق عليه في العقد على أساس المحدد أو عقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة، وذلك نتيجة لزيادة التكلفة أو لشروط أخرى؛

(ج) من الممكن أن يقل مبلغ إيراد العقد نتيجة لعقوبات ناشئة عن تأخر المقاول في إكمال العقد؛ أو

(د) عندما يشمل العقد على أساس السعر المحدد سعراً محدداً لكل وحدة من الإنتاج، فإن إيراد العقد في هذه الحالة يزداد أو يقل حسب زيادة أو نقصان عدد الوحدات.

١٩. إن التغيير (Variation) هو عبارة عن توجيه من العميل لتغيير نطاق العمل المفروض تنفيذه بموجب العقد، وقد يؤدي التغيير إلى زيادة أو إنخفاض في إيراد العقد، ومن الأمثلة على التغييرات في مواصفات أو تصميم الأصل والتغييرات في مدة العقد، ويتم إدخال التغييرات في إيراد العقد عندما:-

(أ) يكون من المحتمل أن يقبل العميل بالتغيير وبمبلغ الإيراد الناتج عن هذا التغيير؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به.

٢٠. المطالبة هي المبلغ الذي يسعى المقاول إلى تحصيله من العميل أو من طرف آخر كإسترداد للتكاليف التي لا يشملها سعر العقد، وقد تنشأ المطالبة على سبيل المثال عن تأخير تسبب به العميل وأخطاء في المواصفات أو التصميم والتغييرات المتنازع عليها في أعمال العقد. إن قياس مبالغ الإيراد الناشئة عن المطالبات تكون خاضعة لدرجة عالية من الشك، وكثيراً ما تعتمد على نتيجة المفاوضات، وبناءاً على ذلك، تدخل المطالبات في إيراد العقد فقط عندما:-

(أ) تكون المفاوضات قد وصلت إلى مرحلة متقدمة بحيث يحتمل قبول العميل بالمطالبة؛ و

(ب) يكون من الممكن قياس المبلغ الذي يحتمل أن يقبل به العميل بشكل موثوق به.

٢١. إن الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا لبّى معايير أداء محددة أو تخطاها، فعلى سبيل المثال قد يسمح العقد بدفعة تشجيعية للمقاول مقابل إكماله للعقد في وقت مبكر، وتدخل الدفعات التشجيعية في إيراد العقد عندما:-

(أ) يحقق العقد تقدما كافيا بحيث يكون من الممكن تلبية معايير الأداء المحددة أو تخطيها؛ و

(ب) يمكن قياس مبلغ الدفعة التشجيعية بشكل موثوق به.

٢٢. يجب على المقاولين مراجعة كافة المبالغ المرتبطة بعقد الإنشاء التي تدفع مباشرة لمقاولي الباطن من قبل وكالات تمويل كطرف ثالث، وذلك لتحديد ما إذا كانت تلبي تعريف ومعايير الإعتراف بإيراد المقاول، بموجب شروط العقد، وتجب محاسبة المبالغ التي تلبي تعريف ومقاييس (Criteria) الإعتراف بالإيراد من قبل المقاول بنفس الطريقة على أنها إيراد آخر للعقد، كما يجب الإعتراف بهذه المبالغ كتكاليف عقد (أنظر الفقرة ٢٥). قد تشمل وكالات التمويل وكالات المساعدة الوطنية والدولية وبنوك التنمية متعددة الأطراف وثنائية الأطراف.

تكاليف العقد

٢٣. يجب أن تشمل تكاليف العقد ما يلي:-

(أ) التكاليف المتعلقة بالعقد المحدد مباشرة؛

(ب) التكاليف التي تعزى لنشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها للعقد على أساس منتظم ومنطقي؛ و

(ج) التكاليف الأخرى التي يتم إستيفاؤها من العميل بشكل محدد بموجب شروط العقد.

٢٤. تشمل التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:-

(أ) تكاليف الأيدي العاملة في الموقع، بما فيها تكاليف الإشراف على الموقع؛

(ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛

(ج) إستهلاك المصنع والمعدات المستخدمة بموجب العقد؛

(د) تكاليف نقل المصانع والمعدات والمواد من موقع العقد وإليه؛

(ه) تكاليف إستئجار المصنع والمعدات؛

(و) تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المرتبطة بالعقد بشكل مباشر؛

(ز) التكاليف المقدرة لتصحيح وضمان العمل، بما فيها التكاليف المتوقعة للكفالة؛ و

(ح) مطالبات الأطراف الأخرى.

من الممكن تخفيض هذه التكاليف من خلال أي إيراد طارئ لا يشمله إيراد العقد، على سبيل المثال الإيراد من بيع المواد الفائضة عند نهاية العقد.

٢٥. يجب على المقاولين مراجعة كافة المبالغ المرتبطة بعقد الإنشاء التي تدفع مباشرة من قبل مقاولي الباطن والتي تسددها وكالات التمويل كطرف ثالث، وذلك لتحديد ما إذا كانت مؤهلة كتكاليف للعقد. تجب محاسبة المبالغ التي تلبي تعريف مصروفات العقد. ومقاييس الإعتراف بها

(Criteria) من قبل المقاول بنفس الطريقة التي تحاسب فيها مصروفات العقد الأخرى، أما المبالغ التي تسددها وكالات التمويل كطرف ثالث والتي تلبي تعريف الإيراد ومقاييس الإعتراف به، فتجب محاسبتها من قبل المقاول بنفس الطريقة التي يحاسب فيها إيراد آخر للعقد (أنظر الفقرة ٢٢).

٢٦. تتضمن التكاليف التي تعزى لنشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة ما يلي:-

(أ) التأمين؛

(ب) تكاليف التصميم التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛ و

(ج) مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

تخصص هذه التكاليف بإستخدام (أ) وسائل منتظمة ومنطقية (ب) وتطبق بشكل متسق على كافة التكاليف ذات الخصائص المتشابهة، ويعتمد هذا التخصيص على المستوى العادي لنشاط الإنشاء. تشمل مصاريف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد ومعالجة كشف رواتب الموظفين المتعلق بالإنشاء، أما التكاليف التي يمكن أن تعزى لنشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة فتشمل كذلك تكاليف الإقتراض عندما يتبنى المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ "*تكاليف الإقتراض* ".

٢٧. أما التكاليف التي يتم إستيفاؤها بالتحديد من العميل بموجب شروط العقد، فقد تتضمن بعض تكاليف الإدارة العامة وتكاليف التطوير التي يحدد لأجلها التسديد في شروط العقد.

٢٨. إن التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط العقد ولا يمكن تخصيصها للعقد تستثنى من تكاليف عقد الإنشاء، وتشمل هذه التكاليف:-

(أ) تكاليف الإدارة العامة التي لم يحدد لها تسديد في العقد؛

(ب) تكاليف البيع؛

(ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم يحدد لها تسديد في العقد؛ و

(د) إستهلاك المصنع والمعدات غير المستعملة في عقد محدد.

٢٩. تتضمن تكاليف العقد التكاليف التي تعزى لعقد معين للفترة من تاريخ الحصول على العقد حتى إنجاز العقد بشكل نهائي، على أن التكاليف المرتبطة بالعقد بشكل مباشر والتي يتم تكبدها في الحصول على العقد فإنها تدخل كذلك كجزء من تكاليف العقد إذا كان من الممكن تعريفها بشكل منفصل وقياسها بشكل موثوق به، وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما يتم الإعتراف بالتكاليف المتكبدة في الحصول على عقد على أنها مصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها، فإنها لا تدخل ضمن تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة.

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٣٠. عندما يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بشكل موثوق[١] به فإنه يجب الإعتراف بإيراد العقد وتكاليف العقد المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيراد ومصروفات على التوالي بالرجوع إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد في تاريخ تقديم التقرير، كما يجب الإعتراف فوراً بأي عجز متوقع في عقد الإنشاء والذي تنطبق علية الفقرة ٤٤ على أنه مصروف وفقاً للفقرة ٤٤.

٣١. في حالة العقد ذي السعر المحدد يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بشكل موثوق به إذا إستوفيت كافة الشروط التالية:-

(أ) إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد، إن وجد، بشكل موثوق به؛

(ب) إحتمال تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المتعلقة بالعقد للمنشاة؛

(ج) إمكانية قياس كل من تكاليف العقد اللازمة لإنجازه ومرحلة إنجاز العقد في تاريخ تقديم التقرير بشكل موثوق به؛ و

(د) إمكانية تحديد تكاليف العقد التي تعزى للعقد بشكل واضح وقياسها بشكل موثوق به، بحيث يمكن مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة مع تقديرات سابقة.

٣٢. في حالة عقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة، يمكن تقدير الناتج من عقد الإنشاء بشكل موثوق به إذا إستوفيت كافة الشروط التالية:-

(أ) إحتمال تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المتعلقة بالعقد للمنشاة؛ و

(ب) إمكانية إجراء تحديد بوضوح لتكاليف العقد التي تعزى للعقد، سواءً كان من الممكن إستردادها بشكل محدد أم لا، وقياسها بشكل موثوق به.

٣٣. إن الإعتراف بالإيراد والمصروفات بالرجوع لمرحلة إنجاز عقد معين كثيراً ما يشار إليه بأسلوب نسبة الإنجاز، حيث يتم بموجب هذا الأسلوب مطابقة إيراد العقد مع تكاليف العقد المتكبدة للوصول إلى مرحلة الإنجاز والتي ينجم عنها تقديم تقارير حول الإيراد والمصروفات والفائض/ العجز الذي يعزى إلى نسبة العمل الذي تم إنجازه، ويوفر هذا الأسلوب معلومات مفيدة حول مدى نشاط العقد والأداء خلال الفترة.

---

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

٣٤. بموجب نسبة أسلوب الإنجاز يتم الإعتراف بإيراد العقد على أنه إيراد في بيان الأداء المالي في فترات تقديم التقارير التي يتم أداء العمل فيها، أما بالنسبة لتكاليف العقد يتم الإعتراف بها عادة على أنها مصروف في بيان الأداء المالي في فترات تقديم التقارير التي يتم فيها أداء العمل الذي ترتبط به، على أنه عندما يقصد عند البدء بالعقد أن يتم إسترداد تكاليف العقد بشكل كامل من أطراف عقد الإنشاء، فإنه يتم الإعتراف فوراً بأي زيادة متوقعة في إجمالي تكاليف العقد عن إجمالي إيراد العقد على أنها مصروف وفقاً للفقرة ٤٤.

٣٥. من المحتمل أن يكون المقاول قد تكبد تكاليف عقد متعلقة بنشاط مستقبلي في العقد، ويتم الإعتراف بتكاليف العقد هذه على أنها أصل شريطة أن يكون من المحتمل إستردادها، وتمثل هذه التكاليف مبالغاً مستحقة على العميل، وكثيراً ما تصنف على أنها تكاليف أعمال العقد قيد الإنجاز.

٣٦. يمكن تقدير ناتج عقد الإنشاء بشكل موثوق به فقط عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المتعلقة بالعقد إلى المنشاة، على أنه عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ مشمول أصلاً في إيراد العقد ومعترف به أصلاً في بيان الأداء المالي، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي توقف إحتمال إسترداده يتم الإعتراف به على أنه مصروف وليس تعديل لمبلغ إيراد العقد.

٣٧. تكون المنشاة عموماً قادرة على إجراء تقديرات موثوق بها بعد أن تكون قد وافقت على العقد الذي يحدد:-

(أ) الحقوق النافذة لكل طرف فيما يتعلق بالأصل قيد الإنشاء؛

(ب) المقابل (العوض) الواجب مبادلته، إن وجد؛ و

(ج) أسلوب التسوية وشروطها.

كذلك من الضروري عادةً أن يكون للمنشاة نظام داخلي فعال لإعداد الموازنات المالية الداخلية وتقديم التقارير المالية، وعلى المنشاة أن تراجع وعند الضرورة أن تعدل تقديرات إيراد العقد وتكاليفه مع تقدم أعمال العقد. إن الحاجة للقيام بهذه التعديلات لا تشير بالضرورة إلى أنه لا يمكن تقدير ناتج العقد بموثوقية.

٣٨. يمكن تحديد مرحلة إنجاز العقد بعدة طرق، حيث تستخدم المنشاة الأسلوب الذي يقيس العمل المنجز بموثوقية، وإعتماداً على طبيعة العقد قد تتضمن هذه الأساليب ما يلي:-

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛

(ب) عرض للعمل المنجز؛ أو

(ج) إنجاز جزء فعلي من العمل المتعاقد عليه.

إن دفعات التقدم في العمل والسلف المستلمة من العملاء لا تعكس غالباً حجم العمل المنجز.

٣٩. عندما يتم تحديد مرحلة الإنجاز بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه، فإن تكاليف العقد التي تعكس العمل المنجز هي فقط ما يتم تضمينه في التكاليف المتكبدة حتى تاريخه، ومن الأمثلة على تكاليف العقد المستثناه ما يلي:-

(أ) تكاليف العقد المرتبطة بنشاط مستقبلي للعقد، كتكاليف المواد التي تم نقلها إلى موقع العقد، أو الموضوعة جانباً لإستخدامها في العقد ولكن لم يتم تركيبها بعد، والمستخدمة أو المطبقة خلال تنفيذ العقد، فيما عدا المواد المصنوعة خصيصاً للعقد؛ و

(ب) الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن قبل بدء العمل الذي سيتم أداؤه بموجب عقد الباطن.

٤٠. عندما لا يكون من الممكن تقدير ناتج عقد الإنشاء بشكل موثوق به:-

(أ) يجب الإعتراف بالإيراد فقط إلى مدى تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي يحتمل إستردادها؛ و

(ب) يجب الإعتراف بتكاليف العقد على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

يجب الإعتراف بالعجز المتوقع في عقد الإنشاء الذي تنطبق عليه الفقرة ٤٤ فوراً على أنه مصروف وفقاً للفقرة ٤٤.

٤١. خلال المراحل الأولى من العقد كثيراً ما يتعذر تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق به. على الرغم من ذلك، قد يكون من المحتمل أن المنشاة ستسترد تكاليف العقد التي تم تكبدها، وعلى ذلك يتم الإعتراف بإيراد العقد فقط إلى مدى التكاليف المتكبدة والتي يتوقع إستردادها، ونظراً لأنه لا يمكن تقدير ناتج العقد بشكل موثوق به فإنه لا يتم الإعتراف بأي فائض أو عجز. على أنه بالرغم من أن نتيجة العقد لا يمكن تقديرها بشكل موثوق به، فقد يحتمل أن يتجاوز إجمالي تكاليف العقد إجمالي إيرادات العقد. وفي مثل هذه الحالات يتم الإعتراف فوراً بأية زيادة متوقعة في إجمالي تكاليف العقد على إجمالي إيرادات العقد على أنها مصروف وفقاً للفقرة ٤٤.

٤٢. عندما لا يحتمل إسترداد تكاليف العقد المفروض سدادها من قبل أطراف العقد يتم الإعتراف بها على أنها مصروف فوراً. تتضمن الأمثلة على الظروف التي تكون فيها إمكانية إسترداد تكاليف العقد غير محتملة والتي قد تكون تكاليف العقد فيها بحاجة إلى الإعتراف بها على أنها مصروف فوراً العقود التي:

(أ) تكون غير نافذة بشكل كامل، أي التي يكون سريانها موضع تساؤل بشكل جاد؛

(ب) يكون إنجازها خاضعاً لنتيجة مقاضاة أو تشريع معلقين؛

(ج) تكون متعلقة بالممتلكات التي يحتمل مصادرتها أو نزع ملكيتها؛

(د) يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بإلتزاماته؛ أو

(هـ) يكون فيها المقاول غير قادر على إنجاز العقد، أو خلافاً لذلك غير قادر على الوفاء بإلتزاماته بموجب العقد.

٤٣. عندما لا تعود حالات الشك التي منعت إمكانية تقدير ناتج العقد بموثوقية قائمة فإنه يجب الإعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بعقد الإنشاء وفقاً للفقرة ٣٠ وليس وفقاً للفقرة ٤٠.

الإعتراف بالعجز المتوقع

٤٤. بالنسبة لعقود الإنشاء التي يقصد فيها عند عقدها إسترداد تكاليف العقد بشكل كامل من أطراف عقد الإنشاء، عندما يحتمل أن يتجاوز إجمالي تكاليف العقد إجمالي إيراد العقد فإنه يجب الإعتراف بالعجز المتوقع فوراً على أنه مصروف.

٤٥. قد تدخل منشآت القطاع العام في عقود إنشاء تحدد أن الإيراد الذي يقصد منه تغطية تكاليف الإنشاء سيتم توفيره من قبل أطراف أخرى في العقد، وقد يحدث هذا على سبيل المثال عندما:-

(أ) تملك الدوائر الحكومية والوكالات التي تعتمد بشكل كبير على المخصصات، والمخصصات المماثلة من إيراد الحكومة لتمويل عملياتها صلاحية التعاقد مع مؤسسات الأعمال الحكومية أو منشآت القطاع الخاص لإنشاء أصول على أساس تجاري أو على أساس إسترداد التكلفة بشكل كامل؛ أو

(ب) تتعامل الدوائر الحكومية والوكالات مع بعضها البعض على أساس تجاري كما يحدث بموجب نموذج "المشتري – المزود" أو ما يماثله من النماذج الحكومية.

في هذه الحالات، يتم الإعتراف بالعجز المتوقع في عقد الإنشاء فوراً وفقاً للفقرة ٤٤.

٤٦. كما أشير في الفقرة ٩، يمكن في بعض الحالات أن تدخل منشاة من القطاع العام في عقد إنشاء لا يشترط الإسترداد الكامل للتكلفة من الأطراف الأخرى للعقد، وفي هذه الحالات يتم توفير التمويل الزائد على ما هو محدد في عقد الإنشاء من مخصص حكومي أو مخصص آخر من أموال الحكومة للمقاول، أو من المنح ذات الأغراض العامة التي تمنحها وكالات التمويل أو حكومات أخرى بإعتبارها طرفاً ثالثاً، ولا تنطبق متطلبات الفقرة ٤٤ على هذا النوع من عقود الإنشاء.

٤٧. عند تحديد مبلغ أي عجز بموجب الفقرة ٤٤ قد يشمل إجمالي إيراد العقد وإجمالي تكاليف العقد دفعات تتم مباشرة لمقاولي الباطن من قبل وكالات التمويل بإعتبارها طرفاً ثالثاً وفقاً للفقرتين ٢٢ و٢٥.

٤٨. يتم تحديد مبلغ هذا العجز بصرف النظر عن:-

(أ) ما إذا بدأ العمل في العقد أم لا؛

(ب) مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو

(ج) كمية الفائض المتوقع أن ينشأ في عقود إنشاء تجارية أخرى لا تعامل على أنها عقد إنشاء مفرد وفقاً للفقرة ١٤.

التغيرات في التقديرات

٤٩. يتم تطبيق أسلوب نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة تقديم تقارير على التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليفه، وعلى ذلك فإن أثر التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو أثر التغير في تقدير نتيجة العقد تتم محاسبتها على أنها تغير في التقدير المحاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*). تستخدم التقديرات التي تغيرت في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المعترف بها في بيان الأداء المالي في الفترة التي يقع فيها التغير وفي الفترات اللاحقة.

الإفصاح

٥٠. يجب على المنشاة الإفصاح عما يلي:-

(أ) مبلغ إيراد العقد المعترف به على أنه إيراد في الفترة؛

(ب) الأساليب المستخدمة لتحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة؛ و

(ج) الأساليب المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ.

٥١. يجب على المنشأة الإفصاح عن كل بند مما يلي للعقود قيد التنفيذ في تاريخ التقرير:-

(أ) المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والفائض المعترف به (مخصوم منها العجز المعترف به) حتى تاريخه؛

(ب) مبلغ السلف التي تم إستلامها؛ و

(ج) المبالغ المحتفظ بها.

٥٢. إن المبالغ المحتجزة هي مبالغ فواتير التقدم في العمل التي لا تدفع حتى يتم تحقيق الشروط المحددة في العقد الخاصة بدفع هذه المبالغ، أو حتى يتم تصحيح العيوب. إن فواتير التقدم في العمل هي مبالغ إيراد العقد الخاصة بالعمل المنجز في العقد سواءً قام العميل بدفعها أم لا، أما السلف فهي مبالغ إيراد العقد التي يستلمها المقاول قبل إنجاز العمل ذي العلاقة.

٥٣. يجب على المنشاة أن تقدم ما يلي:-

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق على العملاء للعمل المتعاقد عليه كأصل؛ و

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء للعمل المتعاقد عليه كإلتزام.

٥٤. إن المبلغ الإجمالي المستحق على العملاء للعمل المتعاقد عليه هو صافي مبلغ:-

(أ) التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الفائض المعترف به؛ مطروحاً منها

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير التقدم في العمل وذلك بالنسبة لكافة العقود قيد التنفيذ التي تزيد فيها التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الفائض الذي سيتم إسترجاعه على انه إيراد للعقد (مطروحاً منه العجز المعترف به) عن فواتير التقدم في العمل.

٥٥. إن المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء للعمل المتعاقد عليه هو المبلغ الصافي لما يلي:-

(أ) التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الفائض المعترف به؛ مطروحاً منها

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير التقدم في العمل وذلك بالنسبة لكافة العقود قيد التنفيذ التي تزيد فيها فواتير التقدم في العمل عن التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الفائض المعترف به الذي سيتم إسترداده كإيراد للعقد (مطروحاً منه العجز المعترف به).

٥٦. يمكن الإطلاع على الإرشاد الخاص بالإفصاح عن الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ "*المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*". قد تنشأ الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة من بنود كتكاليف الكفالة أو المطالبات أو العقوبات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٥٧. تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٠٢. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٢، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٧أ. تم تعديل الفقرة ٥٨ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥٧ ب. تم حذف الفقرات ٢، و٣، وتعديل الفقرة ٤٥ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦.

تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٨. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ لكن لا يشكل جزءاً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦ *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

يرافق هذا الإرشاد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

تنفيذ١ فيما يلي أمثلة على الإفصاحات الخاصة بالسياسة المحاسبية للدائرة التي تدخل في عقود إنشاء غير تجارية مع وكالات حكومية أخرى مقابل إسترداد كامل أو جزئي للتكلفة أو بدون إسترداد للتكلفة من الأطراف الأخرى في العقد، وكذلك فإن الدائرةُ منحت سلطة الدخول في عقود إنشاء تجارية مع منشآت القطاع الخاص ومؤسسات الأعمال الحكومية وكذلك الدخول في عقود إنشاء تنص على إسترداد كامل التكلفة مع مستشفيات وجامعات حكومية معينة.

العقود غير التجارية

تنفيذ٢ يتم الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف حسب أسلوب نسبة الإنجاز، وتقاس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة ككل عقد، وفي بعض الحالات يتم إبرام عقود من الباطن لأنشطة إنشاء معينة وإشراف فني مع مقاولين في القطاع الخاص مقابل رسم ثابت "لإكمال العقد"، وعندما يحدث هذا الأمر يتم الإعتراف بالتكلفة المتعاقد عليها من الباطن كمصروف بموجب أسلوب نسبة الإنجاز لكل عقد من الباطن.

تنفيذ٣ يتم الإعتراف بالإيراد من عقود إسترداد التكلفة بكاملها وعقود إسترداد التكلفة بشكل جزئي التي وقعتها الدائرة بالرجوع إلى التكلفة القابلة للإسترداد المتكبدة خلال الفترة تقاص بنسبة التكاليف المتكبدة القابلة للإسترداد المقدرة للعقد.

العقود التجارية

تنفيذ٤ يتم الإعتراف بالإيراد من عقود الإنشاء ذات السعر المحدد حسب أسلوب نسبة الإنجاز، مقاساً بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

تنفيذ٥ يتم الإعتراف بالإيراد من عقود التكلفة زائد الربح أو عقود التكلفة بالرجوع إلى التكاليف القابلة للإسترداد المتكبدة خلال الفترة بالإضافة إلى الرسم المكتسب، مقاساً حسب نسبة التكاليف التي تم تكبدها حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد عائد ومصاريف العقد

تنفيذ٦ تتناول الأمثلة التالية عقود الإنشاء غير التجارية وعقود الإنشاء التجارية، وتوضح الأمثلة أحد أساليب تحديد مرحلة إنجاز العقد وتوقيت الإعتراف بإيراد ومصاريف العقد (أنظر الفقرات ٣٠ – ٤٣ من المعيار).

العقود غير التجارية

تنفيذ٧ لدى دائرة الأعمال والخدمات (مقاول الإنشاء) عقد لبناء جسر لدائرة الطرق والطرق السريعة، ويتم تمويل دائرة الأعمال والخدمات من خلال المخصصات الحكومية. يحدد عقد الإنشاء متطلبات الإنشاء بما في ذلك التكاليف المتوقعة والمواصفات الفنية وتوقيت الإنجاز، ولكن لا ينص على أي إسترداد لتكاليف الإنشاء بشكل مباشر من دائرة الطرق والطرق السريعة، ويعتبر عقد الإنشاء وثيقة أساسية للتخطيط للإدارة ومسئوليتها حيث ويصادق على مواصفات التصميم والإنشاء للجسر، ويستخدم كمدخل في تقييم أداء الأطراف المتعاقدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات ذات المواصفات الفنية التي تمت الموافقة عليها ضمن مؤشرات التكلفة المقدرة، ويستخدم كذلك كمدخل لتقديرات التكلفة المستقبلية.

تنفيذ٨ بلغ التقدير الأولى لتكاليف العقد ٨,٠٠٠، وسيستغرق بناء الجسر ثلاث سنوات، كما وافقت وكالة إعانة على تقديم تمويل مقداره ٤,٠٠٠ أي نصف تكاليف الإنشاء - وهذا مذكور بالتفصيل في عقد الإنشاء.

تنفيذ٩ في نهاية السنة الأولى ازداد تقدير تكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠، ووافقت وكالة الإعانة على أن تمول نصف هذه الزيادة في التكاليف المقدرة .

تنفيذ١٠ في السنة الثانية وافقت الحكومة بناءاً على نصيحة دائرة الطرق والطرق السريعة على تغيير يؤدي إلى تكاليف عقد إضافية مقدرة مقدارها ١٥٠، ووافقت وكالة الإعانة على تمويل ٥٠% من هذا التغيير، وفي نهاية السنة الثانية إشتملت التكاليف المتكبدة على ١٠٠ للمواد النموذجية الموجودة المخزنة في الموقع ليتم إستخدامها في السنة الثالثة لإكمال المشروع.

تنفيذ١١ تحدد دائرة الأعمال والخدمات مرحلة إنجاز العقد وذلك بحساب نسبة تكاليف العقد التي تم تحملها للعمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي آخر تكاليف مقدرة للعقد.

تنفيذ١٢ فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

	السنة ١	**السنة ٢**	**السنة ٣**
المبلغ المبدئي للإيراد المتفق علية في العقد	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	٤,٠٠٠
التغير في إيراد العقد	–	١٠٠	١٠٠
إجمالي إيراد العقد	٤,٠٠٠	٤,١٠٠	٤,١٠٠
تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه	٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠
تكاليف العقد حتى إنجازه	٥,٩٥٧	٢,٠٣٢	–
إجمالي تكاليف العقد المقدرة	٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠
مرحلة الإنجاز	%٢٦	%٧٤	%١٠٠

تنفيذ١٣ تحدد مرحلة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) وذلك بالإستثناء من تكاليف العقد المتكبدة من العقد للعمل المنجز حتى تاريخه مبلغ الـ ١٠٠ للمواد القياسية المخزنة في الموقع للإستخدام في السنة ٣.

تنفيذ١٤ مبالغ إيراد العقد والمصاريف المعترف بها في بيان الأداء المالي في السنوات الثلاث هي كما يلي:

	حتى تاريخه	**المعترف بها في السنوات السابقة**	**المعترف بها في السنة الحالية**
السنة الأولى			
الإيراد (٤,٠٠٠×٠,٢٦)	١,٠٤٠		١,٠٤٠
المصاريف (٨,٠٥٠×٠,٢٦)	٢,٠٩٣		٢,٠٩٣
السنة الثانية			
الإيراد (٤,١٠٠×٠,٧٤)	٣,٠٣٤	١,٠٤٠	١,٩٩٤
المصاريف (٨,٢٠٠×٠,٧٤.)	٦,٠٦٨	٢,٠٩٣	٣,٩٧٥
السنة الثالثة			
الإيراد (٤,١٠٠×١,٠٠)	٤,١٠٠	٣,٠٣٤	١,٠٦٦
المصاريف (٨,٢٠٠×١,٠٠)	٨,٢٠٠	٦,٠٦٨	٢,١٣٢

العقود التجارية

تنفيذ١٥ بينما يتم تمويل دائرة الأعمال والخدمات (المقاول) بشكل رئيسي من المخصصات الحكومية فإنها مخولة بالقيام بأعمال إنشائية محددة على أساس تجاري لمنشآت القطاع الخاص وبتصريح من الوزير دخلت الدائرة في عقد تجاري بسعر ثابت مقداره ٩,٠٠٠ لبناء جسر.

تنفيذ١٦ كان المبلغ الأولى من الإيراد المتفق عليه في العقد هو ٩,٠٠٠، والتقدير الأولى للمقاول لتكاليف العقد هو ٨,٠٠٠، وسيستغرق بناء الجسر ثلاث سنوات.

تنفيذ١٧ عند نهاية السنة الأولى إرتفع تقدير الدائرة لتكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠.

تنفيذ١٨ في السنة الثانية وافق العميل على تغيير يؤدي إلى زيادة في إيراد العقد بمقدار ٢٠٠ والى زيادة تكاليف العقد الإضافية المقدرة بمقدار ١٥٠، وفي نهاية السنة الثانية إشتملت التكاليف المتكبدة على ١٠٠ للمواد القياسية المخزنة في الموقع ليتم إستخدامها في السنة الثالثة لإكمال المشروع.

تنفيذ١٩ تحدد الدائرة مرحلة إنجاز العقد من خلال حساب النسبة التي تكبدتها تكاليف العقد للعمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي آخر تكاليف مقدرة للعقد وفيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:-

	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣
المبلغ الأولي للإيراد المتفق عليه في العقد	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠
التغيير	–	٢٠٠	٢٠٠
إجمالي إيراد العقد	٩,٠٠٠	٩,٢٠٠	٩,٢٠٠
تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه	٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠
تكاليف العقد حتى إنجازه	٥,٩٥٧	٢,٠٣٢	–
إجمالي تكاليف العقد المقدرة	٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠
الفائض المقدر	٩٥٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠
مرحلة الإنجاز	%٢٦	%٧٤	%١٠٠

تنفيذ٢٠ يتم تحديد مرحلة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) بإستثناء مبلغ الـ ١٠٠ للمواد القياسية المخزونة في الموقع لإستخدامها في السنة الثالثة من تكاليف العقد المتكبدة للأعمال التي تمت حتى تاريخه.

تنفيذ٢١ فيما يلي مبالغ الإيراد والمصاريف والفائض المعترف بها في بيان الأداء المالي في السنوات الثلاث:-

	حتى تاريخه	معترف بها في السنوات السابقة	معترف بها في السنوات الحالية
السنة الأولى			
الإيراد (٩,٠٠٠×٠,٢٦)	٢,٣٤٠		٢,٣٤٠
المصاريف (٨,٠٥٠×٠,٢٦)	٢,٠٩٣		٢,٠٩٣
الفائض	٢٤٧		٢٤٧
السنة الثانية			
الإيراد (٩,٢٠٠×٠,٧٤)	٦,٨٠٨	٢,٣٤٠	٤,٤٦٨
المصاريف(٨,٢٠٠×٠,٧٤)	٦,٠٦٨	٢,٠٩٣	٣,٩٧٥
الفائض	٧٤٠	٢٤٧	٤٩٣
السنة الثالثة			
الإيراد (٩,٢٠٠×١,٠٠)	٩,٢٠٠	٦,٨٠٨	٢,٣٩٢
المصاريف(٨,٢٠٠×١,٠٠)	٨,٢٠٠	٦,٠٦٨	٢,١٣٢
الفائض	١,٠٠٠	٧٤٠	٢٦٠

إفصاحات العقد

المخصصات الحكومية / العقود الممولة من خلال المساعدة وعقود إسترداد التكلفة بالكامل

تنفيذ٢٢ أنشئت دائرة الأعمال والخدمات مؤخراً لتكون بمثابة منشاة تدير إنشاء المباني وأعمال الطرق الرئيسية للمنشآت الحكومية الأخرى، وتمول الدائرة بشكل رئيسي من المخصصات الحكومية ولكن بموافقة الوزير فإنها مفوضة بالقيام بمشاريع إنشاء تمولها وكالات إعانة وطنية أو دولية، ولديها قدراتها الإنشائية الخاصة بها وكذلك تستطيع التعاقد من الباطن، يمكن كذلك بموافقة الوزير للدائرة أن تقوم بعمل إنشائي على أساس تجاري لمنشآت القطاع الخاص ومؤسسات الأعمال الحكومية وعلى أساس إسترداد كامل لتكلفة المستشفيات الحكومية والجامعات التي تديرها الحكومة.

تنفيذ٢٣ وصلت دائرة الأعمال والخدمات إلى نهاية سنتها الأولى من العمليات، وتم دفع كافة تكاليف العقد المتكبدة نقداً، كما أن كافة فواتيرها الخاصة بسير العمل (إلى وكالات الإعانة التي كلفت بأعمال الإنشاء) تمَّ إستلامها نقداً، ولم يتم دفع سلف إلى دائرة الأعمال مقابل الأعمال الإنشائية خلال الفترة. تشمل تكاليف العقد المتكبدة للعقدين "ب"، "ج" تكلفة المواد التي تمَّ شراؤها للعقد ولكن لم يتم إستخدامها في أداء العقد حتى تاريخه، ولم يتم القيام بعقود تجارية هذه السنة. (أنظر أعلاه الأمثلة على العقود التجارية).

- يُمول العقد "أ" من الإيراد العام للمخصصات الحكومية (لا يشتمل للعقد على "إيراد للعقد" كما هو معرف).
- العقد "ب" هو مع دائرة التعليم ومع وكالة الإعانة ×× التي تمول ٥٠% من تكاليف الإنشاء. (٥٠% من تكاليف العقد ستقوم بتسديدها أطراف العقد ولذلك تعتبر "إيراد للعقد" كما هو معرف).
- العقد "ج" تمول الجامعة الوطنية بشكل كلي (تحدد شروط الترتيب بأن تقوم الجامعة الوطنية بسداد كافة تكاليف العقد من صندوق الجامعة الرئيسي للإنشاء، ولذلك فإن "إيراد العقد" كما هو معرف يساوي تكاليف العقد).

تنفيذ٢٤ فيما يلي وضع العقود الثلاث في نهاية السنة الأولى:

	العقد			
	أ	ب	ج	المجموع
إيراد العقد المعترف به وفقاً للفقرة ٣٠	–	٢٢٥	٣٥٠	٥٧٥
مصاريف العقد المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٠	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٩١٠
تكاليف العقد الممولة من خلال التخصص	١١٠	٢٢٥	– –	٣٣٥
تكاليف العقد المتكبدة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	١,٠٧٠
– معترف بها كمصاريف (فقرة ٣٠)	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٩١٠
– معترف بها كأصل (فقرة ٣٥)	–	٦٠	١٠٠	١٦٠
إيراد العقد (انظر أعلاه)	–	٢٢٥	٣٥٠	٥٧٥
تكاليف العقود تحت التنفيذ والفواتير الصادرة عنها (فقرة ٥٢)	–	٢٢٥	٣٣٠	٥٥٥
إيراد العقد غير المقدم في فاتورة	–	–	٢٠	٢٠
السلف (فقرة ٥٢)	–	–	–	–

المبالغ التي سيتم الإفصاح عنها وفقاً للمعيار هي كما يلي:-

إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة (فقرة ٥٠ (أ))	٥٧٥
تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه (فقرة ٥١ (أ))	١,٠٧٠
(لا يوجد فائض معترف به/ مطروحاً منها العجز المعترف به)	
المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء العقد لأعمال العقد (محدد وفقاً للفقرة ٥٤ ومعروض كأصل وفقاً للفقرة ٥٣ (أ))	١٥٠

المبالغ التي سيتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرات ٥١ (أ)، ٥٣ (أ) هي كما يلي :-

ملاحظة :(إيراد العقد ب هو ٥٠% من تكاليف العقد) :-

	أ	ب	ج	المجموع
التكاليف المتكبدة من العقد	١١٠	٥١٠	٤٥٠	١,٠٧٠
تكاليف العقود تحت التنفيذ والفواتير الصادرة منها	٠	٢٢٥	٣٣٠	٥٥٥
مستحقة من وكالات الإعانة والعملاء	–	٣٠	١٢٠	١٥٠

تنفيذ٢٥ المبلغ الذي تم الإفصاح عنه وفقاً للفقرة ٥١ (أ) هو نفس المبلغ للفترة الحالية، وذلك لأن الإفصاحات تتعلق في السنة الأولى من التشغيل.

العقود التجارية

تنفيذ٢٦ تمَّ إنشاء قسم أعمال الإنشاء الوطني ضمن دائرة الأعمال والخدمات ليقوم بأعمال الإنشاء على أساس تجاري لمؤسسات الأعمال الحكومية ومنشآت القطاع الخاص بناءاً على أساس توجيه وموافقة الوزير. وصل القسم إلى نهاية السنة الأولى من التشغيل، وتمَّ دفع كافة تكاليف العقد المتكبدة نقداً، كما تم إستلام كافة فواتير سير العمل والسلف نقداً. تشمل تكاليف العقود المتكبدة للعقود ب، ج، ه على تكلفة المواد التي تمَّ شراؤها للعقد ولكن لم تستخدم في أداء العقد حتى تاريخه، وبالنسبة للعقود ب، ج، ه قدم العملاء سلفيات للمقاول مقابل عمل لم يتم أداؤه بعد.

تنفيذ٢٧ فيما يلي وضع العقود الخمس التي هي قيد الإنجاز في نهاية السنة الأولى:-

	العقد					
	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
إيراد العقد المعترف به وفقاً للفقرة ٣٠	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
مصاريف العقد المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٠	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
العجز المتوقع المعترف به وفقاً للفقرة ٤٤	–	–	–	٤٠	٣٠	٧٠
الفائض المعترف به مخصوماً منه العجز المعترف به	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
تكاليف العقد المتكبدة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
تكاليف العقد المتكبدة والمعترف بها كمصاريف عقد في الفقرة وفقاً للفقرة ٣٠	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١,٢١٥
تكاليف العقد الخاصة بأنشطة مستقبلية والمتعرف بها كأصل وفقاً للفقرة ٣٥	–	٦٠	١٠٠	–	٤٥	٢٠٥
إيراد العقد انظر أعلاه	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١,٣٠٠
تكاليف فواتير التقدم في العمل (فقرة ٥٢)	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
إيراد العقد غير المقدم في فواتير	٤٥	–	–	٢٠	–	٦٥
السلف (فقرة ٥٢)	–	٨٠	٢٠	–	٢٥	١٢٥

المبالغ التي سيتم الإفصاح عنها وفقاً للمعيار هي كما يلي:-

إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة (الفقرة ٥٠ (أ))	١,٣٠٠
التكاليف المتكبدة من العقد والفائض المعترف به (مطروحاً منها العجز المعترف به) حتى تاريخه (الفقرة ٥١ (أ))	١,٤٣٥
السلف المستلمة (الفقرة ٥١ (ب))	١٢٥
إجمالي المبلغ المستحق من العملاء للعمل المتعاقد عليه المعروض كأصل وفقاً للفقرة ٥٣ (أ)	٢٢٠
إجمالي المبلغ المستحق إلى العملاء للعمل المتعاقد عليه المعروض كأصل وفقاً للفقرة ٥٣ (ب).	(٢٠)

المبالغ التي سيتم الإفصاح عنها وفقاً للفقرات ٥١ (أ)، ٥٣ (أ)، ٥٣ (ب) تحسب كما يلي:-

تنفيذ٢٨. المبلغ المفصح عنه وفقًا للفقرة ٥١ (أ) هو نفس المبلغ الخاص بالفترة الحالية لأن الإفصاحات متعلقة بالسنة الأولى من التشغيل.

	أ	ب	ج	د	هـ	**المجموع**
تكاليف العقد المتكبدة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١,٤٢٠
الفائض المعترف به مطروحاً منه العجز المعترف به	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠	١,٤٣٥
فواتير التقدم في العمل	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١,٢٣٥
المستحق على العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	–	١٥	٢٢٠

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي١١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ *"عقود الإنشاء"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي١١ *" عقود الإنشاء"*. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ ومعيار المحاسبة الدولي١١:

- تم دمج التوضيحات المضافة لتلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١١ ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ لتوضيح إمكانية تطبيق المعايير على المحاسبة من قبل منشآت القطاع العام.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي١١. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١. أما المصطلحان المرادفان في معيار المحاسبة الدولي١١ فهما "الدخل" و"بيان الدخل".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ ترتيبات إلزامية لا تتخذ شكل عقد قانوني ضمن نطاق هذا المعيار.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ عقداً غير تجارياً وليس قائماً على أساس التكلفة ضمن نطاق هذا المعيار.
- يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ بأن شرط الإعتراف بالعجز المتوقع على العقد مباشرة بعد أن يصبح من المحتمل أن تتجاوز تكاليف العقد إجمالي إيرادات العقد ينطبق فقط على العقود التي يُقصد في بدايتها أن يتم إسترداد تكاليف العقد بالكامل من أطراف ذلك العقد.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١١ أمثلة إضافية لتوضيح تطبيق هذا المعيار على عقود الإنشاء غير التجارية.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢
المخزون

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *"المخزون"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٢ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها ، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢- المخزون

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ "*المخزون*" في يوليو من عام ٢٠٠١.
وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ١٢ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية" (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).*
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١ (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)*
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ " الأدوات المالية : الإعتراف والقياس".*
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تم إلغاءه	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		إبريل ٢٠١٦)
١٢	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١٤أ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩
٣٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٥١أ	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٥١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥١ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٥١د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٥١هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢

المخزون

المحتويات

	الفقرات
الهدف	١
النطاق	٢-٨
تعريفات	٩-١٤
صافي القيمة المتحققة	١٠
المخزون	١١-١٤
قياس المخزون	١٥-٤٣
تكاليف المخزون	١٨-٣١
تكاليف الشراء	١٩
تكاليف التحويل	٢٠-٢٣
تكاليف أخرى	٢٤-٢٧
تكاليف المخزون لمزود الخدمة	٢٨
تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	٢٩
أساليب قياس التكلفة	٣٠-٣١
معادلات التكلفة	٣٢-٣٧
صافي القيمة القابلة للتحقيق	٣٨-٤٢
توزيع البضائع دون مقابل أو مقابل رسم إسمي	٤٣
الإعتراف كمصروف	٤٤-٤٦
الإفصاح	٤٧-٥٠
تاريخ النفاذ	٥١-٥٢
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ (٢٠٠١)	٥٣
أساس الإستنتاجات	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* مبين في الفقرات ١-٥٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

النطاق

٢. **يجب على المنشاة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي إن تطبّق هذا المعيار في نطاق نظام التكلفة التاريخية على محاسبة المخزون، بإستثناء :-**

(أ) العمل قيد الإنجاز الناتج بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمة ذات العلاقة المباشرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"*)؛

(ب) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"*؛

(ج) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإنتاج الزراعي في وقت الحصاد (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"*)؛ و

(د) العمل قيد الإنجاز للخدمات التي سيتم تزويدها دون عوض أو مقابل عوض إسمي مباشرة من مستلمي هذه الخدمة.

٣. **لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:-**

(أ) **منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقاً للممارسات الثابتة في تلك الصناعات؛ و**

(ب) **تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير.**

٤. [تم إلغائها]

٥. [تم إلغائها]

٦. لا يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* على المخزون المشار إليه في الفقرة ٢(د) وتم إستثناؤه من نطاق هذا المعيار لأنه يشمل مسائل خاص بالقطاع العام تحتاج إلى المزيد من الدراسة.

٧. يقاس المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل محددة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، عند حصاد المحصولات الزراعية أو إستخراج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد بموجب عقد مقدم أو كفالة حكومية، أو عندما يوجد سوق متجانس تكون فيه مخاطر عدم البيع لا تذكر. إن هذا المخزون غير مشمول في نطاق هذا المعيار.

٨. إن التجار والوسطاء هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص. ويتم بشكل رئيسي شراء المخزون المشار إليه في الفقرة ٣(ب) بهدف البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح من التقلبات في السعر أو هامش تجار ووسطاء السلع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، يتم إستثناؤه فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار.

تعريفات

٩. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها أدناه:-**

<u>تكلفة الإستبدال الحالية</u> (Current replacement cost) هي التكلفة التي ستتكبدها المنشاة لإمتلاك الأصل في تاريخ تقديم التقرير.

<u>المخزون</u> (Inventories) هو أصول:-

(أ) على شكل مواد أو إمدادات سيتم إستهلاكها خلال عملية الإنتاج؛

(ب) على شكل مواد أو إمدادات سيتم إستهلاكها أو توزيعها أثناء تقديم الخدمات؛

(ج) محتفظ بها للبيع أو التوزيع خلال السياق العادي للعمليات؛ أو

(د) تمر في عملية الإنتاج لغرض البيع أو التوزيع.

<u>صافي القيمة القابلة للتحقيق</u>(Net realizable value) هي سعر البيع التقديري في النطاق العادي للعمليات مخصوماً منها التكاليف المقدّرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع أو التبادل أو التوزيع.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

صافي القيمة المتحققة

١٠. تشير صافي القيمة القابلة للتحقيق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في سياق الأعمال العادي. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. وتعتبر القيمة الأولى قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة الثانية فليست كذلك. ولا يمكن أن تساوي صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

المخزون

١١. يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة بيعها، ومن ضمنها على سبيل المثال، البضائع التي تشتريها المنشاة وتحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأرض والممتلكات الأخرى المحتفظ بها للبيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع الجاهزة التي تم إنتاجها أو العمل قيد الإنجاز الذي تقوم به المنشاة. يشمل المخزون كذلك (أ) المواد والإمدادات التي تنتظر الإستخدام في العملية الإنتاجية (ب) والبضائع المشتراة أو المنتجة من قبل المنشاة والمخصصة لتوزيعها على الأطراف الأخرى دون مقابل أو مقابل تكلفة إسميّة، على سبيل المثال، الكتب التعليمية التي تنتجها سلطة صحيّة للتبرع بها لصالح المدارس، وفي الكثير من منشآت القطاع العام، يرتبط المخزون بتقديم الخدمات بدلاً من البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة بيعها أو البضائع المصنّعة ليتم بيعها. وفي حالة مزوّد الخدمة يشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هي مبينة في الفقرة ٢٧ والتي لم تعترف المنشاة، حتى ذلك الوقت بالإيراد الخاص بها (يمكن الإطلاع على الإرشاد الخاص بالإعتراف بالإيراد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"*).

١٢. يمكن أن يشمل المخزون في القطاع العام ما يلي:-

(أ) مخزونات عسكرية
(ب) الذخيرة الحربية؛
(ج) مخزونات قابلة للإستهلاك؛
(د) مواد صيانة؛
(هـ) قطع غيار للمصانع والمعدات بإستثناء تلك التي يتم تناولها بموجب معايير المحاسبة الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدّات؛
(و) المخزون الإحتياطي الإستراتيجي (على سبيل المثال، إحتياطيات الطاقة)؛
(ز) مخزونات العملة غير المصدرة؛
(ح) إمدادات الخدمة البريدية المحتفظ بها للبيع (على سبيل المثال، الطوابع البريدية)؛
(ط) العمل قيد الإنجاز، بما في ذلك:-
(١) مواد الدورات التعليمية/ التدريبية؛ و
(٢) خدمات العملاء (على سبيل المثال، خدمات التدقيق) حيث تباع هذه الخدمات بأسعار على أساس تجاري؛ و
(ي) الأرض/ الممتلكات المحتفظ بها للبيع.

١٣. يتم الإعتراف بمواد المخزون كمخزون لأغراض هذا المعيار، حيث تسيطر الحكومة على حقوق تكوين وإصدار الأصول المختلفة ومن ضمنها الطوابع البريدية والعملة، حيث يتم الإعتراف بهذه البنود كمخزون لأغراض هذا المعيار، ولا يتم الإبلاغ عنها بمقدار القيمة الإسمية بل يتم قياسها وفقاً للفقرة ١٥ أي بمقدار تكلفة طباعتها أو صكها.

١٤. عندما تحتفظ الحكومة بمخزون إحتياطي إستراتيجي للإحتياطات المختلفة مثل إحتياطات الطاقة (على سبيل المثال، النفط) ليتم إستخدامها في الحالات الطارئة أو في الحالات الأخرى (على سبيل المثال الكوارث الطبيعية أو حالات الدفاع المدني الأخرى الطارئة) فإنه يتم الإعتراف بهذه المخزونات الإحتياطية كمخزون لأغراض هذا المعيار وتتم معاملتها وفقاً لذلك.

١٤ أ. يتكون المخزون العسكري من مواد تستخدم مرة واحدة، مثل الذخيرة، والصواريخ، والقذائف والقنابل التي يتم تقديمها من خلال الأسلحة أو أنظمة الأسلحة. وعلى أي حال، قد يتم حساب بعض أنواع الصواريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"*، إذا كانت تلبي المعايير التي تسمح بتصنيفها في هذا المعيار.

قياس المخزون

١٥. يجب أن يقاس المخزون بمقدار التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل، بإستثناء عندما تنطبق الفقرة ١٦أو الفقرة ١٧.

١٦. يتم قياس تكلفة المخزون الذي تم إستملاكه من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة كما في تاريخ الإستملاك.

١٧. يجب أن يقاس المخزون بمقدار التكلفة أو تكلفة الإستبدال الحالية، أيهما أقل، حيث يتم الإحتفاظ به لما يلي:-

(أ) التوزيع دون مقابل أو مقابل تكلفة إسميّة؛ أو

(ب) الإستهلاك في عملية إنتاج البضائع التي سيتم توزيعها بدون رسوم أو مقابل رسوم إسمية.

تكاليف المخزون

١٨. يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين.

تكاليف الشراء

١٩. تشتمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (بإستثناء تلك القابلة للإسترداد لاحقاً من السلطات الضريبية لصالح المنشاة)، وتكاليف نقل البضائع ومناولتها وأية تكاليف أخرى تعزى مباشرة إلى إمتلاك البضائع الجاهزة والمواد والإمدادات. تقتطع الخصومات التجارية وأية حسومات أو بنود أخرى مشابه عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

٢٠. إن تكاليف تحويل مخزون العمل قيد الإنجاز إلى مخزون من البضائع الجاهزة يتم تكبدها أولاً في بيئة التصنيع، وتتضمن تكاليفُ التحويل للمخزون التكاليف المتعلقة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل العمالة المباشرة، كما تتضمن أيضاً تخصيصاً منتظماً لمصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة والتي يتم تكبدها عند تحويل المواد إلى بضائع جاهزة. إن مصاريف الإنتاج غير المباشرة (الأوفرهيد) الثابتة هي تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابتة بشكل نسبي بغض النظر عن (أ) حجم الإنتاج، مثل إستهلاك وصيانة مباني المصنع ومعدّاته، (ب) وتكلفة إدارة المصنع. كما تعتبر مصاريف الإنتاج غير المباشرة والمتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة والتي تتغير وفقاً لحجم الإنتاج مباشرة أو تقريباً بشكل مباشر، مثل المواد غير المباشرة أو العمالة غير المباشرة.

٢١. إن تخصيص مصاريف الإنتاج غير المباشرة والثابتة لتكاليف التحويل هو بناءاً على الطاقة العادية لمرافق الإنتاج، وتعدّ الطاقة العادية بأنها كمية الإنتاج المتوقع تحقيقها كمعدل خلال عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف الطبيعية، مع الأخذ في الإعتبار الخسارة في الطاقة الناجمة عن الصيانة المخطط لها. يمكن أن يستخدم المستوى الحقيقي للإنتاج إذا كان قريباً من الطاقة العادية، وقيمة المصاريف غير المباشرة الثابتة والمخصصة لكل وحدة من وحدات الإنتاج لا تزيد نتيجة لإنخفاض الإنتاج أو توقف المصنع. يتم الإعتراف بالمصاريف غير المباشرة غير المخصصة كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، وفي فترات الإنتاج العالية بشكل غير عادي، تخّفض قيمة المصاريف غير المباشرة الثابتة المخصصة لكل وحدة من وحدات الإنتاج وذلك حتى لا يتم قياس المخزون بما يزيد عن التكلفة، وتوزّع مصاريف الإنتاج غير المباشرة والمتغيّرة على كل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الإستخدام الحقيقي لمرافق الإنتاج.

٢٢. إن توزيع التكاليف الثابتة والمتغيرة، على سبيل المثال، التي تم تكبدها في تطوير الأرض غير المطوّرة والمحتفظ بها للبيع لتطويرها إلى ممتلكات سكنية أو تجارية، يمكن أن يشمل التكاليف المتعلقة بتخطيط المنظر العام للأرض وتصريف المياه وتمديد الأنابيب لأغراض ربط المنافع العامة.

٢٣. يمكن أن تؤدي عملية الإنتاج إلى تصنيع أكثر من منتج واحد في الوقت ذاته، وعندما تكون الحالة كذلك، على سبيل المثال عندما يتم إنتاج بضائع مشتركة أو عندما يكون هناك منتجُ رئيسي وآخر ثانوياً. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد على حدة، فإنها تكون موزّعة بين المنتجات على أساس منطقي ومتسق، ويمكن أن يعتمد التوزيع، على سبيل المثال، على قيمة المبيعات ذات العلاقة لكل منتج إما في تلك المرحلة من عملية الإنتاج التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل أو عند إكتمال الإنتاج. إن معظم المنتجات الثانوية بطبيعتها منتجاتُ غير هامة، وفي هذه الحالة كذلك فإن المنتجات الثانوية غالباً ما تقاس بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، ونتيجةً لذلك، فإن المبلغ المسجّل للمنتج الرئيسي لا يختلف بشكل جوهري عن تكلفته.

تكاليف أخرى

٢٤. تتضمن تكلفة المخزون تكاليف أخرى فقط إلى الحد الذي تتكبده في نقل المخزون إلى موقعة ووضعه الحاليين، فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب إدخال تكاليف غير مباشرة لا تتعلق بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين في تكلفة المخزون.

٢٥. فيما يلي أمثلة على التكاليف غير المشمولة ضمن تكلفة المخزون والمعترف بها كنفقات في الفترة التي تم تكبدها فيها:-

(أ) مبالغ غير إعتيادية لتكاليف المواد الضائعة والعمالة أو التكاليف الأخرى للإنتاج؛

(ب) تكاليف التخزين، إلا إذا كانت هذه التكاليف ضروريةً في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛

(ج) المصاريف الإدارية غير المباشرة والتي لا تساهم في نقل المخزون إلى موقعة ووضعه الحاليين؛ و

(د) تكاليف البيع.

٢٦. يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٥، *" تكاليف الإقتراض "* ظروفاً محددة تكون فيها تكاليف الإقتراض مشمولة في تكلفة المخزون.

٢٧. يمكن لمنشأة ما أن تشتري مخزون وفقاً لبنود تسوية مؤجلة. وعندما يشتمل الترتيب بشكل فاعل على عنصر تمويل، يتم الإعتراف بذلك العنصر، وليكن مثلاً الفرق بين سعر الشراء بشروط إئتمان عادية والمبلغ المدفوع، كمصروف فائدة خلال فترة التمويل.

تكلفة المخزون لمزود الخدمة

٢٨. إلى الحد الذي يكون فيه لدى مزودي الخدمات مخزوناً بإستثناء ما تم الإشارة إليه في الفقرة ٢(د)، يقومون بقياسه بتكاليف إنتاجهم. تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، تكلفة العمالة لا تهتم بتزويد الخدمات الغير متوفرة. لا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة بل يعترف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها. لا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي يتم تقسيمها غالباً إلى أسعار يتم تحميلها من قبل مزودي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

٢٩. وفقاً لمعيار لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧، يجوز قياس المخزون الذي يتألف من منتج زراعي قامت المنشأة بحصاده من أصولها البيولوجية عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف للبيع عند موعد الحصاد. وهذه هي تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

٣٠. يمكن أن تستخدم أساليب قياس تكلفة المخزون، مثل أسلوب التكلفة المعياري أو أسلوب البيع بالتجزئة، وذلك لسهولتهما إذا كانت النتائج تقارب التكلفة. إن التكاليف المعيارية تأخذ في الإعتبار المستويات الطبيعية للمواد والإمدادات والعمالة والكفاءة وإستخدام الطاقة، حيث تراجع بشكل منتظم وتعدّل، إذا لزم الأمر، في ضوء الظروف الحالية.

٣١. يمكن نقل المخزون إلى المنشأة من خلال معاملة غير تبادلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتبرع وكالة عون دولية بإمدادات طبية لمستشفى عام في الفترة التي تلي حدوث كارثة طبيعية. وتكون تكلفة المخزون في مثل هذه الظروف وفقاً لقيمتها العادلة في تاريخ الحصول عليه.

معادلات التكلفة

٣٢. يجب تحديد تكلفة المخزون لبنود المواد غير القابلة للمبادلة فيما بينها في الأحوال العادية والبضائع أو الخدمات التي يتم إنتاجها وفصلها لمشاريع محددة، وذلك بإستخدام تعريف محدد لتكاليفها المفردة.

٣٣. يعني التعريف المحدد للتكاليف إن التكاليف المحددة تعزى إلى بنود معرفة في المخزون، وتعتبر هذه معاملة ملائمة للبنود التي يتم فصلها لمشروع محدد، بغض النظر عما إذا قام بالشراء أو بإعادة الإنتاج على أن تحديد التكاليف يعدُّ غير ملائمٍ عندما يكون هناك عدد كبير من مواد المخزون التي عادة تكون قابلة للمبادلة فيما بينها، وفي هذه الحالات، يمكن أن يستخدم أسلوب إختيار تلك البنود التي تبقى في المخزون للحصول على الآثار المحددة سلفاً على صافي الفائض أو العجز للفترة.

٣٤. عند تطبيق الفقرة ٣٣، يجب أن تستخدم المنشاة معادلة التكلفة ذاتها للمخزون بأكمله الذي له نفس الطبيعة أو الإستخدام ذاته بالنسبة للمنشأة. أما بالنسبة للمخزون الذي له طبيعة أو إستخدام مخالف، (على سبيل المثال، سلع معينة مستخدمة في جزء معين ونفس النوع من السلع مستخدم في جزء آخر) فإنه يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة. إن إختلاف الموقع الجغرافي للمخزون (وفي القوانين الخاصة بالضريبة) لوحده لا يكفي لتبرير إستخدام معادلات تكلفة مختلفة.

٣٥. يجب أن يتم التنازل عن تكلفة المخزون، بإستثناء المخزون الذي تم تناوله في الفقرة ٣٢، بإستخدام معادلة الوارد أولاً صادر أولاً أو معادلة تكلفة المعدل الموزون. ينبغي على المنشأة إستخدام نفس صيغة التكلفة لكل أنواع المخزون الذي له طبيعة وإستعمال متشابهين بالنسبة للمنشاة. يمكن تبرير إستخدام صيغة تكلفة مختلفة عند إختلاف طبيعة وإستخدام أنواع المخزون.

٣٦. على سبيل المثال، يكون للمخزون المستخدم في قطاع أعمال معين إستعمال مختلف بالنسبة للمنشأة عن نفس نوع المخزون المستخدم في قطاع أعمال آخر. إلا أن الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون (أو في قوانين الضريبة المختلفة) يعد وحده غير كافياً لتبرير استخدام معادلات التكلفة المختلفة.

٣٧. تفترض معادلة الوارد أولاً صادر أولاً أن مواد المخزون التي تم شراؤها أولاً تباع أولاً، وتبعاً لذلك فإن المواد المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخراً. بموجب معادلة تكلفة المعّدل الموزون، تحدد تكلفة كل مادة من خلال تكلفة المعدّل الموزون للمواد

المشابهة في بداية الفترة وتكلفة المواد المشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، و يمكن حساب المعدّل على أساس دوري، أو عند إستلام كل شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشاة.

صافي القيمة القابلة للتحقيق

٣٨. يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير قابلة للإسترداد في حالة تلف المخزون أو إذا أصبح قديماً بكامله أو جزءاً منه، أو في حال إنخفاض أسعار بيعه. من الممكن أن تكون تكلفة المخزون غير قابلة للإسترداد أيضاً إذا زادت تكاليف الإنجاز المقدرة أو التكاليف المقدرة التي سيتم تكبدها لإنهاء عملية البيع أو الإستبدال أو التوزيع. إن ممارسة تخفيض المخزون إلى أقل من التكلفة ليساوي صافي القيمة القابلة للتحقيق يتفق مع الرأي بأن الأصول يجب أن لا تسجّل الأصول بما يزيد عن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقع أن تتحقق من بيعها أو إستبدالها أو توزيعها أو إستخدامها.

٣٩. يتم تخفيض المخزون عادةً بمقدار القيمة القابلة للتحقيق على أساس كل بند على حده، على أنه في حالات معينة، قد يكون من الملائم جمع بنود المخزون التي لها أغراض أو إستخدامات نهائية متشابهة، وقد تكون الحالة كذلك بالنسبة لبنود المخزون التي لها أغراض أو إستخدامات نهائية متشابهة ولا يمكن تقييمها عملياً بشكل منفصل عن المواد الأخرى في خط المنتج. من غير المناسب تخفيض المخزون إعتماداً على تصنيف المخزون، على سبيل المثال البضائع الجاهزة أو كافة المخزون المستخدم في عملية معينة أو في قطاع جغرافي. يجمع مزوداً الخدمة عادة التكاليف وفقاً لكل خدمة يمكن تحديد سعر بيع خاص بها، ولذلك تعامل كل خدمة مشابهةٍ لهذه الخدمة كبند منفصل.

٤٠. تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقيق في الإعتبار أيضاً الغرض الذي يحتفظ من أجله بالمخزون، فعلى سبيل المثال، يكون صافي القيمة القابلة للتحقيق لكمية المخزون المحتفظ به لتلبية مبيعات الشركة أو عقود الخدمة مبنياً على سعر العقد، وإذا كانت عقود المبيعات هي أقل من كميات المخزون المحتفظ بها، فإن صافي القيمة القابلة للتحقيق يكون بناءاً على أسعار البيع العامة. إن الإرشادات الخاصة بمعاملة المخصصات أو الإلتزامات المحتملة، مثل تلك التي تنشأ من عقود البيع الثابتة التي تزيد عن الكميات المحتفظ بها في المخزون، وعقود شراء الشركة يمكن الإطلاع عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة "*.

٤١. يتم تخفيض المواد والإمدادات الأخرى المحتفظ بها لإستخدامها في إنتاج المخزون إلى أقل من التكلفة إذا كانت البضائع الجاهزة التي سيتم إستخدام هذه المواد فيها ستباع أو تستبدل أو توزع بسعر التكلفة أو بأعلى منها، على أنه عندما يشير إنخفاض في سعر المواد إلى أن تكلفة البضائع الجاهزة ستكون أعلى من صافي القيمة القابلة للتحقيق، فإنه يتم تخفيض المواد إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق، وفي هذه الحالات، فإن تكلفة إستبدال المواد يمكن أن تكون أفضل قياس متوفر لصافي قيمتها القابلة للتحقيق.

٤٢. يتم إجراء تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقيق في كل فترة لاحقة، وعندما تزول الظروف التي أدت سابقاً إلى تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من التكلفة، أو إذا كان هناك دليل واضح على الزيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق نتيجة التغير في الظروف الإقتصادية، فإنه يتم عكس قيمة التخفيض ويحدث يصبح المبلغ المسجّل الجديد مساوياً للتكلفة أو صافي القيمة المعدلة القابلة للتحقيق، أيهما أقل. ويحدث هذا الأمر، على سبيل المثال، عندما يكون أحد بنود المخزون المسجل بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق بسبب إنخفاض سعر بيعه لا زال متوفراً في فترة لاحقة وإن سعر بيعه قد إرتفع.

توزيع البضائع دون مقابل أو مقابل رسم إسمي

٤٣. يمكن أن تحتفظ منشأة قطاع عام بالمخزون الذي لا ترتبط منافعه الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة له مباشرة بقدرة هذه المنافع على توليد صافي تدفقات مالية داخلة، ويمكن أن تنشأ هذه الأنواع من المخزون عندما تقرر الحكومة توزيع بضائع معينة دون مقابل أو مقابل مبلغ إسمي، وفي هذه الحالات تنعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للمخزون لأغراض تقديم التقارير المالية بمقدار المبلغ الذي يجب على المنشاة أن تدفعه للحصول على المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أهداف المنشأة، وعندما لا يمكن الحصول على المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة في السوق فإنه يجب إجراء تقدير لتكلفة الإستبدال، وإذا تغير الغرض الذي يحتفظ بالمخزون من أجله، عندئذ يتم تقييم المخزون بإستخدام أحكام الفقرة ١٥.

الإعتراف كمصروف

٤٤. **عندما يباع المخزون أو يستبدل أو يوزع فإنه يجب أن يتم الإعتراف بالمبلغ المسجَّل لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد المتعلق بذلك، وفي حالة عدم وجود إيراد خاص بذلك فإنه يتم الإعتراف بالمصروف عند توزيع البضائع أو عند تقديم خدمة متعلقة بذلك. يجب الإعتراف بقيمة أي تخفيض في المخزون وبكافة خسائره كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، كما يجب الإعتراف بقيمة أي عكس تخفيض للمخزون على أنه تخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي يحدث فيها العكس.**

٤٥. بالنسبة لمزوّد الخدمة يتم عادةً الإعتراف بالمخزون كمصاريف عندما يتم تقديم الخدمات أو عند تقديم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يتم إستيفاء رسوم عنها.

٤٦. يمكن أن يتم تخصيص بعض المخزونات لحساب الأصول الأخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم كجزء من الممتلكات أو المصانع أو المعدّات المنشاة ذاتياً، ويتم الإعتراف بالمخزون الذي تم تخصيصه لأصل آخر بهذه الطريقة كمصروف خلال العمر المفيد للأصل.

الإفصاح

٤٧. **يجب أن تفصح البيانات الماليّة عما يلي:-**

(أ) السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عند قياس المخزون، بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛

(ب) إجمالي المبلغ المسجّل للمخزون والمبلغ المسجّل في التصنيفات الملائمة للمنشاة؛

(ج) القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛

(د) أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة بموجب الفقرة ٤٢؛

(هـ) مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة بموجب الفقرة ٤٢؛

(و) قيمة أي عكس لأي تخفيض والمعترف به في بيان الأداء المالي في الفترة وفقاً للفقرة ٤٢؛

(ز) الظروف أو الأحداث التي أدَت إلى عكس تخفيض المخزون وفقاً للفقرة ٤٢؛ و

(ح) المبلغ المسجّل للمخزون المخصص كضمان للإلتزامات.

٤٨. إن المعلومات الخاصة بالمبالغ المسجّلة المحتفظ بها في التصنيفات المختلفة للمخزون ومدى التغييرات في هذه الأصول تعتبر مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، والتصنيفات الشائعة للمخزون هي البضائع وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة. أما مخزون مزود الخدمة فإنه يمكن ببساطة وصفه بأنه عمل قيد الإنجاز.

٤٩. تتألف تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة من (أ) التكاليف الداخلة في السابق في قياس بنود المخزون التي تم بيعها أو إستبدالها أو توزيعها (ب) ومصاريف الإنتاج غير المباشرة التي لم يتم توزيعها ومبالغ تكاليف إنتاج المخزون غير الإعتيادية، ويمكن أن تتطلب ظروف المنشاة أيضاً شمول تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

٥٠. تتبنى بعض المنشآت شكلاً مختلفاً لبيان الأداء المالي ينجم عنه الإفصاح عن مبالغ مختلفة بدلاً من الإعتراف بتكلفة المخزون كمصروف خلال الفترة، وبموجب هذا الشكل المختلف تفصح المنشاة عن مبالغ تكاليف التشغيل المنطبقة على إيرادات الفترة مصنفة حسب طبيعتها، وفي هذه الحالة، تفصح المنشاة عن التكاليف التي تم الإعتراف بها كمصروف (أ) للمواد الخام والمواد القابلة للإستهلاك (ب) وتكاليف العمالة (ج) وتكاليف التشغيل الأخرى بالإضافة إلى مبلغ صافي التغيير في المخزون للفترة.

تاريخ النفاذ

٥١. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعده، ويشجع الإتحاد الدولي للمحاسبين على التطبيق الأبكر. على المنشأة التي تقوم بالتطبيق الأبكر من ١ يناير ٢٠٠٨، بالإفصاح عن ذلك.

٥١أ. عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ الفقرة ٢٩. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ إبريل ٢٠١١. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ لفترة تبدأ قبل ١ إبريل ٢٠١١، ينبغي أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأولى.

٥١ب. تم تعديل الفقرة ٥٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥١ج. تم تعديل الفقرة ١٢ وإضافة الفقرة ١٤أ من خلال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥١ د. تم حذف الفقرات ٤، و٥ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥١هـ. عُدلت الفقرة ٢ بوجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الصادر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٥٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٢(٢٠٠١)

٥٢. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٢ *" المخزون "* الصادر في عام ٢٠٠١.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

خلفية

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في "المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣. في مايو ٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معيار من معايير المحاسبة الدولية[١] كجزء من مشروع التحسينات العام التابع له. وقد تلخصت أهداف مشروع التحسينات العام التابع للمجلس في "تقليل أو إلغاء البدائل وحالات التكرار والتعارض ضمن المعايير وتناول بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى". تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٤. إستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢، الصادر في يوليو ٢٠٠١، إلى معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" (المنقح عام ١٩٩٣) والذي أُعيد إصداره في ديسمبر ٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، وضعت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي لجنة القطاع العام[٢]، مشروع تحسينات لتحقيق المقاربة حيث يكون مناسباً بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة الصادرة في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٥. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢ بعد تحسينه وإتفق عموماً مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنقيح معيار المحاسبة الدولي والتعديلات التي أُجريت. (إن أسس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية غير منصوص عليها في هذه الوثيقة. لكن يمكن لمشتركي *خدمة الاشتراك الشاملة* في مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطلاع على أسس الإستنتاجات في الموقع الإلكتروني للمجلس على العنوان التالي: www.iasb.org)، وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الجهة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية– وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. وفي بعض الحالات، عدل المجلس معايير المحاسبة الدولية بدلاً من استبدالها، وفي هذه الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] أصبحت لجنة القطاع العام هو مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير في نوفمبر ٢٠٠٤.

إستنتاج٦. تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي ٢ نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ التعديلات اللاحقة الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ويعود سبب ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يراجع بعد قابلية تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام ولم يشكل رأياً بشأنها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ نتيجة للجزء الثالث من *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* " القضايا التي أثارتها الأطراف المعنية "

إستنتاج٧. تستخدم إرشادات الإحصاءات المالية الحكومية لإعداد التقارير مصطلح "المخزون العسكري" الذي يشمل جميع المواد التي تستخدم لمرة واحدة، مثل الذخيرة. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى استبدال المصطلح المستخدم في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمصطلح المستخدم في الإحصاءات المالية الحكومية وهو "المخزون العسكري" والذي يشمل وصفاً يوضح أنواع الأصول العسكرية التي سيتم تصنيفها كمخزون، مع زيادة الاتساق مع إرشادات إعداد التقارير للإحصاءات المالية الحكومية.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٨. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦ *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" منشآت القطاع العام التجارية "، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *" المخزون"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي٢ *" المخزون"* (المنقح في عام ٢٠٠٣). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ تعريف مختلف عن معيار المحاسبة الدولي ٢، ويكمن الإختلاف في أنه يتم توزيع بعض المخزون في القطاع العام بدون مقابل أو مقابل تكلفة رمزية.
- يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ أن الأعمال قيد التنفيذ للخدمات التي سيتم توزيعها دون مقابل أو مقابل تكلفة رمزية مباشرة من المستلمين هي مستثناة من نطاق هذا المعيار.
- تم دمج تعريف تكلفة الإستبدال الحالية، إلى جانب التعريفات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١، في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢.
- يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ أنه حيث يتم إمتلاك المخزون من خلال معاملة غير متعلقة بالتبادل، تكون تكلفته هي قيمته العادلة كما في تاريخ الشراء.
- يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ أنه حيث يتم تقديم المخزون بدون مقابل أو مقابل تكلفة رمزية، فإنه ينبغي تقييمه بالتكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية، أيهما أقل.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلح "بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢. أما المصطلح المرادف في معيار المحاسبة الدولي ٢ فهو "بيان الدخل".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ٢ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣

عقود الإيجار

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *"عقود الإيجار"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي١٧ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها: Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣- عقود الإيجار

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* في ديسمبر من عام ٢٠٠١.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ١٣ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩ (الصادر في يناير ٢٠٢٠)
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *" الأصول غير الملموسة"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩
٣	حذف	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤	حذف	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١٩	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٠	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٠أ	جديد	التحسينات على معايير محاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢١	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٢٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
٢٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
٢٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٤٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٤٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٦٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢١٠١٥
٦٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٧٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٧٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٨٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٨٤	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٨٤أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٨٥أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٨٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
٨٥ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٨٥د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٨٥هـ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٨٥و	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٨٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣
عقود الإيجار
المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٧
تعريفات	٨-١١
التغييرات في دفعات الإيجار بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار.	٩
عقود شراء بالإستئجار	١٠
سعر فائدة الإقتراض المتزايدة	١١
تصنيف عقود الإيجار	١٢-٢٤
عقود الإيجار وعقود أخرى	٢٥-٢٧
عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين	٢٨-٤٤
عقود الإيجار التمويلية	٢٨-٤١
عقود الإيجار التشغيلية	٤٢-٤٤
عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر	٤٥-٦٩
عقود الإيجار التمويلية	٤٥-٦١
الإعتراف المبدئي	٥٠-٦١
عقود الإيجار التشغيلية	٦٢-٦٩
معاملات البيع وإعادة الإستئجار	٧٠-٧٨
أحكام إنتقالية	٧٩-٨٤
تاريخ النفاذ	٨٥-٨٦
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣(٢٠٠١)	٨٧
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٧	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* مبين في الفقرات ١-٨٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.

النطاق

٢. **يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس مبدأ الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة كافة عقود الإيجار بإستثناء:-**

(أ) إتفاقيات الإيجار لإستعمال النفط والغاز والغابات والمعادن وغيرها من الحقوق المعدنية؛ و

(ب) وإتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق المؤلف.

وبالرغم من ذلك، لا يجب تطبيق هذا المعيار على أساس القياس عن طريق ما يلي:-

(أ) الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجرين التي تتم محاسبتها كعقارات إستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية "*)؛

(ب) العقارات الإستثمارية الممنوحة من قبل المؤجرين بموجب عقود الإيجار التشغيلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦)؛

(ج) الأصول البيولوجية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"* المحتفظ بها من قبل المستأجرين بموجب عقود الإيجار التمويلي ؛ أو

(د) الأصول البيولوجية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ المقدمة من قبل المؤجرين بموجب عقود الإيجار التشغيلي

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. ينطبق هذا المعيار على الإتفاقيات التي تنقل حق إستخدام الأصول حتى وإن طلب من المؤجر تقديم خدمات هامة بخصوص تشغيل أو صيانة هذه الأصول، فإن هذا المعيار لا ينطبق على الإتفاقيات التي تمثل عقود الخدمات التي لا تنقل الحق بإستخدام الأصول من قبل أحد من الأطراف المتعاقدة إلى الطرف الآخر. وقد تدخل منشآت القطاع العام في ترتيبات معقدة لتقديم خدمات قد تتضمن أو لا تتضمن عقود إيجار للأصول، وتتطرق الفقرات ٢٥-٢٧ إلى هذه الترتيبات.

٦. لا ينطبق هذا المعيار على (أ) إتفاقيات الإيجار المبرمة للتنقيب عن الموارد الطبيعية أو إستعمالها مثل النفط والغاز والغابات والمعادن وغيرها من الحقوق المعدنية، إضافة إلى (ب) إتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمخطوطات

والمسرحيات والبراءات وحقوق المؤلف. ويعود سبب ذلك إلى أن هذه الأنواع من الإتفاقيات قد تثير مسائل محاسبية معقدة ولا بد من معالجتها بشكل منفصل.

٧. لا ينطبق هذا المعيار على العقارات الإستثمارية، حيث يتم قياس هذه الممتلكات من قبل المؤجر والمستأجر وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦.

تعريفات

٨. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني التالية المحددة لها:-

بدء مدة عقد الإيجار (Commencement of the lease term) هو التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه بإستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الإيرادات أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).

إيجار طارئ (Contingent rent) وهو نسبة من دفعات الإيجار ذات قيمة غير ثابتة ولكنها تعتمد على عوامل أخرى بإستثناء مرور الوقت (مثل نسبة المبيعات ومقدار الإستعمال ومؤشرات الأسعار وسعر الفائدة في السوق).

العمر الإقتصادي (Economic life) وهو واحداً مما يلي:-

(أ) الفترة التي يتوقع خلالها أن يعطي أصل معين منافع إقتصادية أو خدمات ذات فائدة لمستخدم واحد أو عدد من المستخدمين؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع مستخدم أو أكثر الحصول عليها من أصل معين.

عقد الإيجار التمويلي (A finance lease) وهو العقد الذي ينقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل معين، وقد يتم أو لا يتم نقل سند الملكية في النهاية.

إجمالي الإستثمار في الإيجار (Gross investment in the lease) وهو مجموع
(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر؛ و
(ب) وأي قيمة متبقية غير مضمونة مستحقة للمؤجر.

القيمة المتبقية المضمونة (Guaranteed residual value) وهي:-
(أ) بالنسبة المستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي تكون مضمونة من قبل المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر (يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن أن يصبح مستحق الدفع في كل الأحوال)؛ و
(ب) بالنسبة المؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي تكون مضمونة من قبل المؤجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر ويكون قادراً مالياً على الوفاء بالإلتزامات المترتبة بموجب الضمان.

بداية عقد الإيجار (The inception of the lease) هي أول تاريخ تم فيه إبرام إتفاقية الإيجار أو إلتزام فيه الطرفين بأحكام عقد الإيجار الرئيسية:-

(أ) يُصنف عقد الإيجار إما كعقد إيجار تشغيلي أو كعقد إيجار تمويلي؛ و

(ب) في حال عقد الإيجار التمويلي، يتم تحديد المبالغ التي ينبغي الإعتراف بها في بدء مدة عقد الإيجار.

معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار (Initial direct costs) هو معدل الخصم الذي يجعل مجموع القيمة الحالية لكل مما يلي عند بداية عقد الإيجار مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر:-

(أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار؛ و

(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة.

لتكون مساوية لمجموع (١) القيمة العادلة للأصل المؤجر و(٢) أية تكاليف أولية مباشرة خاصة بالمؤجر.

عقد الإيجار (The lease term) هو إتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق بإستخدام أصل معين لفترة زمنية معينة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات.

مدة عقد الإيجار (The lease term) وهي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي تعاقد فيها المستأجر على إستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات إضافية يمكن للمستأجر أن يستمر فيها بإستئجار الأصل بدفعات إضافية أو بدون دفعات إضافية وهو ما يكون من المؤكد منطقيا بأن المستأجر سيمارسه عند بداية عقد الإيجار.

سعر فائدة الإقتراض المتزايدة للمستأجر (The lessee's incremental borrowing rate of interest) هو سعر الفائدة الذي يكون المستأجر ملزماً بدفعه على أساس عقد إيجار مماثل أو، إن لم يكن بالإمكان تحديد ذلك، هو السعر الذي سيتحمله المستأجر لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل عند بداية عقد الإيجار لفترة مماثلة وبضمانات مشابهة.

دفعات الإيجار الدنيا (Minimum lease payments) هي الدفعات التي يطلب أو يمكن أن يطلب من المستأجر دفعها خلال فترة عقد الإيجار بإستثناء الإيجار الطارئ وتكاليف الخدمات، وحيثما يكون ذلك مناسباً، الضرائب الواجب دفعها والتي تسدد للمؤجر إضافة إلى:-

(أ) بالنسبة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو طرف له علاقة بالمستأجر؛ أو

(ب) بالنسبة المؤجر، أي قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل أي من:-

(١) المستأجر؛

(٢) طرفاً له علاقة بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث مستقل ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.

بالرغم من ذلك، إذا كان للمستأجر حق إختيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل كثيراً من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون فيه الخيار قابلاً للممارسة، ليكون عند بداية عقد الإيجار قابلاً للممارسة بشكل منطقي وأكيد، تتكون دفعات الإيجار الدنيا من الحد الأدنى من الدفعات المستحقة الدفع طوال مدة عقد الإيجار والدفعات المطلوبة لممارسة خيار الشراء المذكور والدفعات اللازمة لممارسته.

<u>صافي الإستثمار في عقد الإيجار</u> (Net investment in the lease) هو إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار مطروحاً منه سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

<u>عقد الإيجار غير القابل للإلغاء</u> (A non-cancelable lease) هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية:-

(أ) لدى وقوع حالات طارئة مستبعدة؛

(ب) بإذن من المؤجر؛

(ج) إذا وقع المستأجر عقد جديد لإستئجار أصل مماثل أو معادل مع المستأجر نفسه؛ أو

(د) أو عندما يدفع المستأجر مثلاً مبلغاً إضافياً عند بداية عقد الإيجار ولا يكون استمرار العقد مؤكداً بشكل منطقي.

<u>عقد الإيجار التشغيلي</u> (An operating lease) هو أي عقد إيجار غير تمويلي.

<u>الإيراد المالي غير المتحقق</u> (Unearned finance revenue) هو الفرق بين:-

(أ) مجموع الإستثمارات في عقد الإيجار؛ و

(ب) صافي الإستثمار في عقد الإيجار.

<u>القيمة المتبقية غير المضمونة</u> (Unguaranteed residual value) هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو مضموناً فقط من قبل طرف واحد له علاقة بالمؤجر.

<u>العمر المفيد</u> (Useful life) هو الفترة المقدرة الباقية من بداية مدة عقد الإيجار دون تحديد بمدة هذا العقد والتي يكون من المتوقع خلالها إستنفاذ المنافع الإقتصادية أو الخدمات الهامة المتجسدة في الأصل من قبل المنشأة.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

التغييرات في دفعات الإيجار بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار

٩. قد تتضمن إتفاقية الإيجار أو إلتزام الإيجار نصاً يقتضي (أ) تعديل دفعات الإيجار فيما يخص التغييرات في تكلفة بناء أو إستملاك الممتلكات المؤجرة، أو (ب) التغييرات في مقياس آخر للتكلفة أو القيمة مثل مستويات الأسعار العامة، أو التغييرات في تكاليف المؤجر المتعلقة بتمويل عقد الإيجار خلال الفترة بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، تأثير أي من هذه التغييرات يعتبر قد حدث في بداية عقد الإيجار لأغراض هذا المعيار.

عقود شراء بالإستئجار

١٠. يشمل تعريف عقد الإيجار عقود إستئجار أصل معين تحتوي على نص يمنح المستأجر خيار إمتلاك الأصل عند تلبية الشروط المتفق عليها. وتعرف هذه العقود في بعض الأحيان بعقود الشراء بالإستئجار.

سعر فائدة الإقتراض المتزايدة

١١. عندما تحصل للمنشأة على قروض تضمنها الحكومة، فإن تحديد سعر فائدة الإقتراض المتزايدة للمستأجر يجب أن يعكس وجود أي ضمان حكومي وأية رسوم مترتبة على ذلك. ومن الطبيعي أن يقود ذلك إلى إستخدام سعر فائدة إقتراض متزايدة أقل.

تصنيف عقود الإيجار

١٢. يقوم تصنيف عقود الإيجار المعتمد في هذا المعيار على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل مؤجر. وتتضمن المخاطر إحتمالات تكبد خسائر من الطاقة الخاملة أو التقنية العتيقة أو تغييرات القيمة بسبب تغير الأوضاع الإقتصادية. أما العوائد فمن الممكن أن تتمثل بتوقع إمكانيات الخدمة أو عملية مربحة خلال العمر الإقتصادي للأصل أو في تحقيق مكسب من التقدير الذي ينعكس على القيمة أو تحقيق القيمة المتبقية.

١٣. **يصنف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي إذا نقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية. أما عقد الإيجار التشغيلي فهو العقد الذي لا ينقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية.**

١٤. لأن المعاملة بين المؤجر والمستأجر تعتمد على إتفاقية إيجار مشتركة بين كلاً الطرفين، فإن من الملائم إستعمال تعريفات متوافقة. وقد يؤدي تطبيق هذه التعريفات في الظروف المختلفة لهما لتصنيف نفس عقود الإيجار بشكل مختلف من قبلهما. على سبيل المثال في الحالة التي يستفيد منها المؤجر من القيمة المتبقية المجمعة المزودة من قبل طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

١٥. يعتمد تصنيف عقد الإيجار إلى عقد تمويلي أو تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. وعلى الرغم من أن الأمثلة على الحالة منفردة أو مجتمعة هي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف العقد إلى عقد تمويلي، إلا أنه ليس بالضرورة أن يلبي العقد كافة هذه المعايير لكي يصنف على أنه عقد تمويلي:-

(أ) عقد الإيجار الذي ينقل ملكية أصل معين للمستأجر مع نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) يحق للمستأجر شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدر كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون الخيار فيه قابلاً للممارسة، وذلك لكي يكون الخيار عند بداية العقد قابلاً للممارسة بشكل منطقي وأكيد؛

(ج) مدة عقد الإيجار تشكل الجزء الأكبر من العمر الإقتصادي للأصل حتى إذا لم يتم نقل الملكية؛

(د) عند بداية عقد الإيجار تبلغ مبالغ دفعات الإيجار الدنيا معظم مبلغ القيمة العادلة للأصل المؤجر كحد أدنى؛

(هـ) الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث لا يمكن إستخدامها إلا من قبل المستأجر دون القيام بتعديلات كبيرة؛ و

(و) لا يمكن إستبدال الأصول المؤجرة بغيرها من الأصول بسهولة.

١٦. فيما يلي مؤشرات أخرى قد تؤدي منفصلة أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:-

(أ) إذا قام المستأجر بإلغاء عقد الإيجار، فإنه يتحمل خسائر المؤجر الناتجة عن هذا الإلغاء؛

(ب) المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تأرجح القيمة العادلة للقيمة المتبقية تكون من نصيب المستأجر (كأن تكون على شكل خصم الإيجار بما يساوي معظم عائدات المبيعات عند نهاية عقد الإيجار)؛ و

(ج) وعندما يكون المستأجر قادراً على الإستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية مقابل إيجار أقل كثيراً من قيمة الإيجار السائدة في السوق.

١٧. إن الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ لا تعتبر نهائية دائماً. فإذا كان واضحاً من خلال خصائص أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل أساسي كافة المخاطر والمكافئات المرتبطة بالملكية، يُصنف عقد الإيجار كعقد تشغيلي. فعلى سبيل المثال قد يكون الحال كذلك إذا (أ) إنتقلت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمتها العادلة في ذلك الوقت أو في (ب) حال وجود إيجارات طارئة حيث لا يملك المستأجر نتيجة لذلك كافة هذه المخاطر والمكافئات.

١٨. يتم تصنيف عقد الإيجار في بداية العقد، وإذا إتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت من الأوقات على تغيير أحكام عقد الإيجار، بإستثناء تجديد العقد، بطريقة تؤدي إلى تغيير تصنيف عقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات من ١٢-١٧ وكانت شروط التغيير سارية المفعول

عند بداية عقد الإيجار، تعتبر الإتفاقية المعدلة هي الإتفاقية الجديدة بشروطها. أما التغييرات في التقديرات (كالتغييرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للملكية المؤجرة) أو تغييرات في الظروف (كالتقصير من قبل المستأجر)، ومع ذلك فهي لا تنشأ تصنيفاً جديداً لعقد الإيجار لأغراض محاسبية.

١٩. [تم إلغائها]

٢٠. [تم إلغائها]

٢٠أ عندما يتضمن عقد الإيجار عنصري أراضي ومباني، تقيّم المنشأة تصنيف كل عنصر كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي بشكل منفصل وفقا للفقرات ١٢–١٨. وفي تحديد ما إذا كان عنصر الأراضي هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي، يكون أحد الاعتبارات الهامة هو أنه يوجد للأرض عادة عمر اقتصادي غير محدد.

٢١. عندما تقتضي الضرورة من أجل تصنيف ومحاسبة عقد إيجار أراضي ومباني، يتم توزيع دفعات عقد الإيجار الدنيا (بما في ذلك أي دفعات مقطوعة مدفوعة مقدماً) بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية للحصص المؤجرة في عنصر الأراضي وعنصر المباني من عقد الإيجار في بدايته. وفي حال عدم القدرة على توزيع دفعات الإيجار بشكل موثوق[١] بين هذين العنصرين، يتم تصنيف مجمل عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي، إلا في حال كان من الواضح أن كلا العنصرين يعتبران عقدي إيجار تشغيلي، وفي هذه الحالة يتم تصنيف مجمل عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي.

٢٢. وفيما يتعلق بعقد إيجار أراضي ومباني يكون فيه المبلغ الذي سيتم الإعتراف به مبدئياً لعنصر الأراضي وفقاً للفقرة ٢٨ هو مبلغ غير هام، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار ويمكن تصنيفها كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقاً للفقرات ١٢–١٨. وفي هذه الحالة، يعتبر العمر الإقتصادي للمباني هو العمر الإقتصادي للأصل المؤجر ككل.

٢٣. لا يُطلب القياس المنفصل لعنصري الأراضي والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في الأراضي والمباني على أنها إستثمار عقاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ وعندما يتم تبني نموذج القيمة العادلة. وتُطلب الحسابات المفصلة لهذا التقييم فقط في حال كان تصنيف عنصر واحد أو كلا العنصرين غير مؤكد.

٢٤. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦، فإنه من الممكن أن يصنف المستأجر حصة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كعقارات إستثمارية. وإذا كان الحال كذلك، تتم محاسبة حصة الممتلكات وكأنها عقد إيجار تمويلي، بالإضافة إلى ذلك، يتم إستخدام نموذج

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

القيمة العادلة للأصل المعترف به. وينبغي أن يستمر المستأجر في محاسبة عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى تغيير طبيعة حصة ممتلكات المستأجر بحيث لم تعد مصنفة كعقارات إستثمارية. وسيكون الحال كذلك إذا قام المستأجر مثلاً:-

(أ) بشغل الملكية التي يتم تحويلها فيما بعد إلى ممتلكات يشغلها مالكوها بتكلفة مفترضة تساوي قيمتها العادلة في تاريخ تغيير الإستخدام؛ أو

(ب) بمنح عقد إيجار من الباطن ينقل بشكل أساسي كافة المخاطر والمكافئات المرتبطة بملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. وتتم محاسبة عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر كعقد إيجار تمويلي ممنوح لطرف ثالث، على الرغم من إمكانية محاسبته كعقد إيجار تشغيلي من قبل الطرف الثالث.

عقود الإيجار وعقود أخرى

٢٥. قد يتكون العقد من إتفاقية لتأجير أصل معين فقط، لكن من الممكن أن يشكل عقد الإيجار عنصراً واحداً من مجموعة أوسع من الإتفاقيات مع منشآت القطاع الخاص لإنشاء أصل معين و/ أو إمتلاكه و/ أو تشغيله و/ أو نقله. وغالباً ما تدخل منشآت القطاع العام في مثل هذه الإتفاقيات بالتحديد فيما يتعلق بأصول مادية أو أصول بنية تحتية طويلة العمر. وقد تتضمن إتفاقيات أخرى إستئجار بنية تحتية من قبل إحدى منشآت القطاع العام من منشأة من القطاع الخاص، تستطيع المنشأة تحديد ما إذا كان الترتيب هو ترتيب إمتياز تقديم الخدمة كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"*.

٢٦. تحتوي إتفاق ما على عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي محدد كالعقود المحددة في هذا المعيار، فلا بد من تطبيق الأحكام الواردة في هذا المعيار في محاسبة البند المتعلق بعقد الإيجار في الإتفاق.

٢٧. وقد تدخل منشآت القطاع العام أيضاً في مجموعة من الإتفاقيات لتزويد السلع و/ أو الخدمات التي تتضمن بالضرورة إستخدام أصول مكرسة، وقد لا يكون من الواضح في بعض هذه الإتفاقيات ما إذا تم توضيح ترتيبات إمتياز الخدمات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أو عقد إيجار كما هو موضح في هذا المعيار أم لا. وفي مثل هذه الحالات تتم ممارسة الحكم المهني فإذا نشأ عقد إيجار يتم تطبيق هذا المعيار، أما إذا لم ينشأ عقد إيجار تتعامل المنشآت مع هذه الإتفاقيات من خلال تطبيق أحكام معايير محاسبة دولية أخرى ذات علاقة بالقطاع العام أو في حال غياب مثل هذه المعايير تطبق معايير محاسبة دولية و/ أو وطنية أخرى ملائمة.

عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلية

٢٨. **يجب على المستأجرين قيد الأصول المكتسبة بموجب عقود الإيجار التمويلية على أنها أصول والإلتزامات المرتبطة بعقد الإيجار على أنها إلتزامات. ويجب أن تقيد الأصول والإلتزامات ضمن مبالغ مساوية للقيمة العادلة للملكية المؤجرة عند بداية عقد الإيجار أو، إذا كانت أقل، مبالغ**

مساوية للقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا. وعند احتساب القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا يكون عنصر الخصم هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من المجدي تحديد ذلك، أما إذا لم يكن ذلك مجدياً فيجب إستخدام سعر فائدة الإقتراض المتزايدة للمستأجر.

٢٩. تدخل المعاملات وغيرها من الأحداث في الحسابات وتعرض وفقاً لجوهرها وواقعها المالي وليس لشكلها القانوني فقط. فبينما الشكل القانوني لإتفاقية الإيجار هو أن يحصل المستأجر على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، ففي حالة عقود الإيجار التمويلية يكون الجوهر والواقع المالي هما حصول المستأجر على المنافع الإقتصادية وإمكانات الإستفادة من الخدمة من الأصل المؤجر أثناء الجزء الأكبر من العمر الإقتصادي لهذا الأصل مقابل الدخول في إلتزام بدفع مبلغ قريب من القيمة العادلة للأصل والتكلفة المالية ذات العلاقة.

٣٠. إذا لم تعكس البيانات المالية للمستأجر معاملات عقد الإيجار هذه، فإن الأصول والإلتزامات لمنشأة معينة تفهم بشكل يؤدي إلى تحريف النسب المالية. ولذلك، فإن من المناسب أن يقيد عقد الإيجار التمويلي في بيانات المستأجر المالية كأصل وأيضاً كإلتزام بتسديد دفعات إيجار إضافية. وعند بداية عقد الإيجار يقيد الأصل والإلتزامات لدفعات الإيجار الإضافية في البيانات المالية بنفس المبالغ.

٣١. ليس من المناسب بالنسبة لإلتزامات الأصول المستأجرة أن تعرض في البيانات المالية على أنها إقتطاع من الأصول المؤجرة.

٣٢. إذا تم التمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة عند عرض الإلتزامات على واجهة بيان المركز المالي، فلا بد من عمل نفس هذا التمييز لإلتزامات عقد الإيجار.

٣٣. غالباً ما يتم تكبد التكاليف المبدئية المباشرة الناشئة عن أنشطة تأجير معينة كما في حالة التفاوض لتأمين إتفاقيات تأجير. ويتم تضمين التكاليف التي تنسب مباشرة للأنشطة المنفذة من قبل المستأجر في عقد إيجار تمويلي كجزء من المبلغ المقيد كأصل بموجب هذا العقد.

٣٤. **يجب أن يكون الحد الأدنى لدفعة الإيجار متناسب بين الأعباء المالية والنقص في الإلتزامات القائمة. ويجب أن توزع رسوم التمويل على فترات معينة خلال مدة عقد الإيجار بحيث ينتج عن ذلك معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الإلتزامات. ينبغي قيد الإيجارات المشروطة كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.**

٣٥. عملياً، عند توزيع الأعباء المالية على فترات معينة خلال مدة الإيجار، من الممكن إستخدام نوع من أنواع التقريب لتبسيط العملية الحسابية.

٣٦. **ينتج عن عقد الإيجار التمويلي مصروف إستهلاكي للأصول القابلة للإستهلاك بالإضافة إلى مصروف تمويلي لكل فترة محاسبية. يجب أن تكون سياسة الإستهلاك للأصول القابلة**

للإستهلاك منسجمة مع سياسة إستهلاك الأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، ويجب احتساب الإستهلاك المعترف بها على الأساس الموضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الأصول الملموسة"* إذا كان ممكناً. إذا لم يكن من المؤكد بدرجة معقولة أن المستأجر سيحصل على الملكية بإنتهاء مدة عقد الإيجار، فلا بد من إستهلاك الأصل بشكل كامل خلال فترة أقصر من مدة عقد الإيجار أو عمره المفيد.

٣٧. توزع القيمة القابلة للإستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال الفترة التي يتوقع فيها الإستخدام على أساس نظامي بحيث تتوافق مع سياسة الإستهلاك التي يعتمدها المستأجر للأصول المملوكة القابلة للإستهلاك. وإذا كان من المؤكد بدرجة معقولة أن المستأجر سيحصل على الملكية بإنتهاء مدة عقد الإيجار، تعد فترة الإستخدام المتوقع هي العمر المفيد للأصل؛ بإستثناء ذلك يستهلك الأصل خلال فترة أقصر من مدة عقد الإيجار أو عمره المفيد.

٣٨. نادراً ما يكون مبلغ المصروف الإستهلاكي للأصل والمصروف التمويلي للفترة مماثلاً لدفعات الإيجار المستحقة لهذه الفترة، ولذلك فإنه من غير الملائم قيد دفعات الإيجار المستحقة ببساطة على أنها مصروف في بيان الأداء المالي. وعليه، فمن غير المحتمل أن يكون الأصل والإلتزامات المتعلقة به ذات قيمة متساوية بعد بداية عقد الإيجار.

٣٩. لتحديد ما إذا كان الأصل المؤجر قد إنخفضت قيمته، تطبق المنشأة اختبارات إنخفاض القيمة ذات الصلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*.

٤٠. يتعين على المستأجرين إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية:-

(أ) صافي القيمة المسجلة لكل صنف من الأصول بتاريخ التقرير؛

(ب) تسوية بين مجموع دفعات الإيجار الدنيا بتاريخ التقرير وقيمتها الحالية؛

(ج) إضافة إلى ذلك، على المنشأة الإفصاح عن مجموع دفعات الإيجار الدنيا بتاريخ التقرير وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:

(١) بما لا يتجاوز سنة واحدة؛

(٢) ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛ و

(٣) وأكثر من خمس سنوات؛

(د) الإيجارات الطارئة المعترف بها كمصروف للفترة؛

(هـ) مجموع دفعات الإيجار الدنيا المستقبلية التي يتوقع إستلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ التقرير؛ و

(و) وصف عام لإتفاقات التأجير الخاصة بالمستأجر بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر:-

(١) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود خيارات وشروط التجديد أو الشراء وشروط تعديل الأسعار؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب عقود الإيجار كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض والعائد من المساهمات الرأسمالية والأرباح أو التوزيعات المماثلة الموزعة والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

٤١. بالإضافة إلى ذلك، تُطبق متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* و٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* و٣١ التي تم تبنيها من قبل المنشأة على مبالغ الأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التمويلي التي يتم محاسبتها من قبل المستأجر على أنها عمليات إمتلاك للأصول.

عقود الإيجار التشغيلية

٤٢. يجب أن تقيد دفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها مصروف على أساس قسط ثابت خلال مدة عقد الإيجار، إلا إذا تم إتباع أساس نظامي آخر يكون تمثيلياً لنمط الوقت الخاص بمنفعة المستخدم.

٤٣. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، تقيد دفعات الإيجار (بإستثناء تكاليف الخدمات كالتأمين والصيانة) على أنها مصروف على أساس قسط ثابت إلا إذا تم إتباع أساس نظامي آخر يكون تمثيلياً لنمط الوقت الخاص بمنفعة المستخدم، حتى إذا لم تكن الدفعات على ذلك الأساس.

٤٤. يتعين على المستأجرين إجراء الآتي لعقود الإيجار التشغيلية:-

(أ) مجموع دفعات الإيجار الدنيا المستقبلية بموجب عقود إيجار تشغيلية غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:-

(١) بما لا يتجاوز سنة واحدة؛

(٢) ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛ و

(٣) وأكثر من خمس سنوات.

(ب) مجموع دفعات الإيجار الدنيا المستقبلية التي يتوقع إستلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ التقرير؛

(ج) دفعات عقود الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في بيان الأداء المالي للفترة، مع مبالغ منفصلة لدفعات الإيجار الدنيا والإيجارات الطارئة ودفعات الإيجار من الباطن؛ و

(د) وصف عام لإتفاقات التأجير الخاصة بالمستأجر بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر،:-

(١) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود خيارات وشروط التجديد أو الشراء وشروط تعديل الأسعار؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب عقود الإيجار كتلك المتعلقة بالعائد من صافي الفائض والعائد من المساهمات الرأسمالية والأرباح الموزعة أو التوزيعات المماثلة والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر

عقود الإيجار التمويلية

٤٥. يصف هذا المعيار كيفية التعامل مع الإيراد المالي المحقق بموجب عقود الإيجار التمويلية ويستعمل مصطلح " الصانع المؤجر أو التاجر المؤجر" في هذا المعيار للإشارة لكافة منشآت القطاع العام التي تصنع أو تتاجر بالأصول والتي تعمل كمؤجر أيضاً لهذه الأصول بغض النظر عن مقياس أنشطتها التأجيرية والتجارية والتصنيعية. كما يصف المعيار للمنشأة التي تكون مصنعاً مؤجراً أو تاجراً مؤجراً كيفية التعامل مع الأرباح والخسائر الناشئة عن نقل الأصول.

٤٦. قد توقع منشآت القطاع العام على عقود إيجار تمويلية بصفتها المؤجر تحت ظروف مختلفة. حيث تتاجر بعض منشآت القطاع العام بالأصول بشكل منتظم، فعلى سبيل المثال قد تنشئ الحكومات منشآت لأغراض خاصة تكون مسؤولة عن التدبير المركزي للأصول والموارد لكافة المنشآت الأخرى. وقد توفر مركزة مهام المشتريات فرصة أكبر للحصول على خصومات تجارية أو ظروف مرغوب بها أخرى، وفي بعض المناطق قد تقوم منشأة الشراء المركزية بشراء أصناف نيابة عن منشآت أخرى بحيث تنفذ كافة المعاملات بإسم هذه المنشآت الأخرى. أما في مناطق أخرى فقد تشتري منشأة الشراء المركزية الأصناف بإسمها وتتضمن مهام مثل هذه السلطات ما يلي:-

(أ) تدبير الأصول واللوازم؛

(ب) نقل الأصول عن طريق بيعها أو تأجيرها بموجب عقود تمويلية؛ و/ أو

(ج) إدارة محفظة الأصول، كأسطول السيارات، لإستخدامه من قبل منشآت أخرى وتوفير هذه الأصول لإستئجارها بموجب عقود إيجار قصيرة الأجل أو طويلة الأجل أو لشرائها.

٤٧. وقد تدخل منشآت أخرى من القطاع العام في معاملات إيجار على نطاق أضيق ولفترات زمنية أقل تكرارا. وبشكل خاص لم تعد منشآت القطاع العام في بعض السلطات والتي كانت عادة تملك وتشغل أصول بنية تحتية كالطرق والآبار ومعامل معالجة المياه، تسعى بشكل تلقائي الى الملكية الكاملة وتتحمل المسؤولية التشغيلية لهذه الأصول. وقد تنقل منشآت القطاع العام أصول البنية التحتية الحالية إلى منشآت القطاع الخاص عن طريق البيع أو التأجير بموجب عقود إيجار تمويلية. إلى جانب ذلك، قد تقوم منشآت القطاع العام بإنشاء أصول مادية طويلة الأجل وأصول البنية التحتية بموجب شراكة مع منشآت القطاع الخاص بحيث تتحمل منشآت القطاع الخاص مسؤولية الأصول عن طريق الشراء الفوري أو بموجب عقد تأجير تمويلي بمجرد إكمال هذه

الأصول. وفي بعض الحالات تنص الإتفاقات على فترة رقابة من قبل القطاع الخاص قبل عكس الملكية ورقابة على الأصول من قبل القطاع العام. فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى الحكومات المحلية ببناء مستشفى وتأجير الخدمات المتوفرة فيه لشركة من القطاع الخاص لمدة عشرين عاماً بحيث تعود الخدمة بعد هذه الفترة لتصبح تحت سيطرة القطاع العام.

٤٨. **يجب على المؤجرين أن يعترفوا بدفعات الإيجار المستحقة بموجب عقد إيجار تمويلي على أنها أصول في بياناتهم الخاصة بالمركز المالي. كما يتوجب عليهم عرض مثل هذه الأصول كذمم مدينة بقيمة تساوي صافي الإستثمار في عقد الإيجار.**

٤٩. تنقل جميع المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية القانونية فعلياً بموجب عقد الإيجار التمويلي من قبل المؤجر. ولذلك تعامل دفعات الإيجار المستحقة من قبل المؤجر على أنها تسديد للمبلغ الأصلي والإيراد المالي لتعويض المؤجر عن إستثماره وخدماته.

الإعتراف المبدئي

٥٠. عادة ما يتم تكبد التكاليف الأولية المباشرة من قبل المؤجرين وتتضمن مبالغ مثل العمولات والرسوم القانونية والتكاليف الداخلية التراكمية والتي تنسب مباشرة إلى المفاوضة على عقد الإيجار وترتيبه. وتستثني هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة مثل تلك المتكبدة من قبل فريق مبيعات وتسويق. وفيما يخص عقود الإيجار التمويلي غير تلك التي تشتمل على أصحاب المصانع أو المتعاملين بالإيجار، وتُشمل التكاليف الأولية المباشرة في القياس المبدئي لعقد الإيجار التمويلي مستحق القبض وتقلل من مبلغ الإيراد المعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تُشمل فيها التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في عقد الإيجار التمويلي مستحق القبض؛ فليست هناك حاجة إلى إضافتها بشكل منفصل. ويتم إستثناء التكاليف المتكبدة من قبل أصحاب المصانع أو المتعاملين بالإيجار فيما يخص المفاوضة على عقد الإيجار وترتيبه من تعريف التكاليف الأولية المباشرة. ونتيجة لذلك، تُستثنى تلك التكاليف من صافي الإستثمار في عقد الإيجار ويتم الإعتراف بها كمصروف عند الإعتراف بالربح أو الخسارة من البيع، والتي تكون في عقد الإيجار التمويلي عادة في بداية مدة عقد الإيجار.

٥١. **يجب أن يعتمد الإعتراف بالإيراد المالي على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي الإستثمار القائم من المؤجر فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.**

٥٢. يهدف المؤجر إلى توزيع الإيراد المالي على طول مدة العقد على أساس نظامي ومنطقي. ويعتمد توزيع الإيراد هذا على نمط يعكس العائد على صافي إستثمار المؤجر الدوري الثابت بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي. أما دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية، بإستثناء تكاليف الخدمات، فتتم على حساب إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار وذلك لتخفيض كلا من المبلغ الأصلي والإيراد المالي غير المتحقق.

٥٣. تتم مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة التي تستخدم لحساب إجمالي إستثمار المؤجر في عقد الإيجار بشكل منتظم. وإذا كان هناك إنخفاض في القيمة المتبقية غير المضمونة

المقدرة، تتم مراجعة توزيع الإيراد على مدة عقد الإيجار ويقيد أي إنخفاض في المبالغ المستحقة مباشرة.

٥٤. **يجب على الصناع أو التجار المؤجرين إتباع السياسة المعتمدة من قبل المنشأة بالنسبة للمبيعات الفورية عند الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصول خلال الفترة.**

٥٥. **إذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل مفتعل، يجب تقيد أية مكاسب أو خسائر الناتجة عن بيع الأصول عندما يكون السعر المطبق هو سعر السوق للفائدة. ينبغي الإعتراف بالتكاليف المتكبدة من قبل أصحاب المصانع أو المتعاملين بالإيجار فيما يخص المفاوضة على عقد الإيجار وترتيبه كمصاريف عند الإعتراف بالربح أو الخسارة.**

٥٦. قد تقدم منشآت القطاع العام التي تصنع الأصول أو تتاجر بها الخيار للمشترين المحتملين لشراء الأصل أو إستئجاره. وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل ما والذي يدخل فيه صانع أو تاجر مؤجر الأنواع التالية من الإيرادات:-

(أ) المكسب أو الخسارة بما يعادل المكسب أو الخسارة الناتجة عن بيع فوري للأصل المؤجر بسعر بيع طبيعي مما يعكس أي خصومات تجارية أو خصم على كمية المشتريات؛ و

(ب) الإيراد المالي خلال مدة عقد الإيجار.

٥٧. إن إيراد المبيعات المسجل عند بداية عقد الإيجار التمويلي من قبل صانع أو تاجر مؤجر هو القيمة العادلة للأصل أو، إذا كان أقل، هو القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا المستحقة للمؤجر والتي تحتسب بمعدل فائدة تجاري. أما تكلفة بيع أصل معين محقق عند بداية مدة عقد الإيجار فهي التكلفة، أو القيمة المسجلة إذا كانت مختلفة، للملكية المؤجرة مطروحاً منها القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة. والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المبيعات هو المكسب أو الخسارة الناتجة عن البيع والمعترف بها وفقاً للسياسة المتبعة من قبل المنشأة فيما يتعلق ببيع الأصول.

٥٨. قد يعرض الصناع أو التجارة المؤجرين على الزبائن في بعض الأحيان أسعار فائدة أقل من أسعار الإقراض العادية، وقد ينتج عن إستخدام مثل هذه الأسعار نسبة زائدة في إجمالي الإيراد عن المعاملة المقيدة في وقت البيع. إذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل مفتعل، يجب تسجيل الإيراد المعترف به كمكاسب أو خسائر ناتجة عن البيع فقط عندما يكون السعر المطبق هو سعر الإقتراض العادي للمنشأة والخاص بهذا النوع من المعاملة.

٥٩. يعترف بالتكاليف المبدئية المباشرة على أنها مصروف عند بداية مدة عقد الإيجار لأنها ترتبط بشكل أساسي بتحقيق المصنع أو التاجر لمكسب أو خسارة ناتجة عن البيع.

٦٠. **يتعين على المؤجرين تقديم الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية:-**

(أ) **مطابقة بين مجموع إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار بتاريخ التقرير والقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا المستحقة بتاريخ التقرير. إضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة**

الإفصاح عن مجموع إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا المستحقة بتاريخ التقرير لكل فترة من الفترات التالية:-

(١) بما لا يتجاوز سنة واحدة؛

(٢) ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛ و

(٣) وأكثر من خمس سنوات؛

(ب) الإيراد المالي غير المحقق؛

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر؛

(د) المخصص المتراكم لدفعات الإيجار الدنيا المستحقة وغير المحصلة؛

(هـ) الإيجار الطارئ المعترف به في بيان الأداء المالي؛ و

(و) ووصف عام لإتفاقيات التأجير الخاصة بالمؤجر.

٦١. من المفيد غالبا الإفصاح عن إجمالي الإستثمار مطروحاً منه الإيراد غير المحقق في الأعمال الجديدة المضافة خلال الفترة المحاسبية كمؤشر على نمو الأنشطة التأجيرية، وذلك بعد إقتطاع قيم عقود الإيجار الملغاة.

عقود الإيجار التشغيلية

٦٢. **يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود إيجار تشغيلية في بيانات المركز المالي وفقاً لطبيعة كل أصل من هذه الأصول.**

٦٣. **يجب الإعتراف بإيراد الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أنه إيراد على أساس قسط ثابت خلال مدة عقد الإيجار، إلا إذا تم إتباع أساس نظامي آخر يكون تمثيلياً لنمط الوقت الذي تتناقص فيه الفائدة المشتقة من الأصل المؤجر.**

٦٤. الإعتراف بالتكاليف، بما في ذلك تكاليف الإستهلاك، التي يتم تكبدها في تحقيق إيراد الإيجار كمصروف. أما إيراد الإيجار (بإستثناء المقبوضات المستحقة من الخدمات المقدمة كالتأمين والصيانة) فيقيد كإيراد على أساس قسط ثابت خلال مدة عقد الإيجار حتى إذا لم تكن المقبوضات على هذا الأساس إلا إذا تم إتباع أساس نظامي آخر يكون تمثيلياً لنمط الوقت الذي تتناقص فيه الفائدة المشتقة من الأصل المؤجر.

٦٥. **ينبغي إضافة التكاليف الأولية المباشرة التي يتكبدها المؤجرون في المفاوضة على عقد الإيجار التشغيلي أو ترتيبه إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر وينبغي الإعتراف بها كمصروف خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأساس الذي يتم الإعتراف بموجبه بإيراد عقد الإيجار.**

٦٦. **يجب تكون سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك منسجم مع السياسة العادية التي يتبعها المؤجر في إستهلاك أصول مماثلة. ويجب أن تحتسب تكلفة الإستهلاك على الأساس المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام١٧ أو بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ إذا كان مناسباً.**

٦٧. لتتمكن المنشأة من تحديد ما إذا كانت قيمة الأصل قد انخفضت، فإنها تطبق اختبار الانخفاض الملائم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" انخفاض الأصول غير المولدة للنقد"*، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" انخفاض الأصول المولدة للنقد"*، حسب الاقتضاء.

٦٨. لا يحقق الصانع أو التاجر المؤجر أي مكسب من البيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأن ذلك لا يعادل قيمة البيع.

٦٩. **يتعين على المؤجرين تقديم الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلية:-**

(أ) **مجموع دفعات الإيجار الدنيا المستقبلية بموجب عقد إيجار تشغيلي غير قابل للإلغاء وذلك للفترات التالي:-**

(١) بما لا يتجاوز سنة واحدة؛

(٢) ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛ و

(٣) وأكثر من خمس سنوات؛

(ب) **إجمالي الإيجار الطارئ المعترف به في بيان الأداء المالي؛ و**

(ج) **وصف عام لإتفاقيات التأجير الخاصة بالمؤجر.**

معاملات البيع وإعادة الإستئجار

٧٠. تتضمن معاملة البيع وإعادة الإستئجار بيع أصل معين من قبل البائع وإعادة إستئجار هذا الأصل من قبل البائع، ويعتمد التعامل المحاسبي مع معاملة البيع وإعادة الإستئجار على نوع عقد الإيجار.

٧١. **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الإستئجار عقد إيجار تمويلي، لا يجب الإعتراف بأي زيادة في عائدات البيع على القيمة المسجلة مباشرة كإيراد للبائع– المستأجر، وإنما تؤجل وتخفض أثناء مدة عقد الإيجار.**

٧٢. إذا كان عقد إعادة الإستئجار عقد تمويلي، تكون المعاملة عبارة عن وسيلة يقدم من خلالها المؤجر المال للمستأجر بإعتبار الأصل كضمان، ولهذا فإنه من غير الملائم إعتبار الزيادة في عائدات البيع على القيمة المسجلة كإيراد، وإنما تؤجل هذه الزيادة وتخفض خلال مدة عقد الإيجار.

٧٣. **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الإستئجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن المعاملة تمت حسب القيمة المعقولة، يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة مباشرة. وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة المعقولة، يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة مباشرة، إلا إذا تم تعويض الخسارة من دفعات الإيجار المستقبلية بأقل من سعر السوق فإن هذا المكسب والخسارة يؤجل ويخفض بالتناسب مع دفعات الإيجار خلال مدة الفترة التي يتوقع فيها إستخدام الأصل. أما إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة المعقولة، فيجب تأجيل هذه الزيادة عن القيمة العادلة وتخفيضها خلال الفترة التي يتوقع فيها إستخدام الأصل.**

٧٤. إذا كان عقد إعادة الإستئجار عقد تشغيلي ودفعات الإيجار وسعر البيع حسب القيمة العادلة، فهذه معاملة بيع عادية ويجب قيد أي مكسب أو خسارة مباشرة.

٧٥. **بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، إذا كانت القيمة العادلة في وقت معاملة البيع وإعادة الإستئجار أقل من القيمة المسجلة للأصل، يجب الإعتراف بخسارة مساوية لقيمة الفرق بين القيمة المسجلة والقيمة العادلة مباشرة.**

٧٦. أما بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية، فليس من الضروري القيام بمثل هذا التعديل إلا إذا خفضت القيمة وكان من الضروري الإعتراف بهذا التخفيض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو ٢٦، حسب الاقتضاء.

٧٧. تنطبق متطلبات الإفصاح للمستأجر والمؤجر بشكل متساوي على معاملات البيع وإعادة الإستئجار. ويؤدي وصف الإلتزامات لإتفاقات تأجير معينة إلى الإفصاح عن أحكام نادرة أو غير عادية من الإتفاقية أو شروط معاملة البيع وإعادة الإستئجار.

٧٨. قد يشترط الإفصاح عن معاملات البيع وإعادة الإستئجار بشكل منفصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

أحكام إنتقالية

٧٩. **[تم إلغائها]**

٨٠. **[تم إلغائها]**

٨١. **بالرجوع إلى الفقرة ٨٣ يشجع الإتحاد على تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي من قبل المنشآت التي إعتمدت مبدأ الإستحقاق المحاسبي والتي تنوي الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما صدرت ولكنه لا يشترط ذلك. إذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي، يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي موجود من السابق بأنه حدد بالشكل المناسب من قبل المؤجر ويجب احتسابه وفقاً لأحكام هذا المعيار.**

٨٢. قد يكون للمنشآت التي كانت قد إعتمدت مبدأ الإستحقاق المحاسبي والتي تنوي الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عقود إيجار تمويلية موجودة من السابق وقيدت كأصول إلتزامات في بيان المركز المالي. يشجع الإتحاد تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على عقود الإيجار التمويلية الموجودة. وقد يؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى إعادة قيد الأصول والإلتزامات، حيث يشترط إعادة قيد هذه الأصول والإلتزامات فقط عندما يطبق المعيار بأثر رجعي.

٨٣. يتعين على المنشأة التي قامت مسبقاً بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ (٢٠٠١) أن تطبق التعديلات الواردة في هذا المعيار بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار التي إعترفت بها وفقاً لذلك المعيار، أو في حال عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ (٢٠٠١)، أن تطبق التعديلات بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار المبرمة منذ تطبيق ذلك المعيار للمرة الأولى والمعترف بها وفقاً لذلك المعيار.

٨٤. [تم إلغائها]

٨٤أ. يتعين على المنشأة التي طبقت مسبقا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ (٢٠٠٦) أن تعيد تقييم تصنيف عناصر الأراضي في عقود الإيجار غير المنتهية في تاريخ تبنيها التعديلات المشار إليها في الفقرة ٨٥أ على أساس المعلومات القائمة عند بدء تلك العقود. وينبغي أن تعترف بعقد الإيجار المصنف مؤخرا على أنه عقد إيجار تمويلي بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. لكن إن لم يكن لدى المنشأة المعلومات اللازمة لتطبيق التعديلات بأثر رجعي، فإنه يتعين عليها:

(أ) تطبيق التعديلات على عقود الإيجار تلك بناء على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تبنيها التعديلات؛ و

(ب) الإعتراف بالأصل والالتزام المرتبطين بعقد إيجار أرض مصنف مؤخرا على أنه عقد إيجار تمويلي بقيمهما العادلة في ذلك التاريخ؛ ويُعترف بأي فرق بين تلك القيم العادلة في الفاض أو العجز المتراكم.

تاريخ النفاذ

٨٥. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار عندما يصبح ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك. ويحبذ التطبيق المبكر لهذا المعيار. وفي حال قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨٥أ. تم حذف الفقرتين ١٩ و٢٠ وتمت إضافة الفقرتين ٢٠أ و٨٤أ من خلال *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٢. ومن المحبذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٢، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨٥ب. تم تعديل الفقرات ٢٥ و٢٦ و٢٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"* الصادر في أكتوبر٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٤. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فإنه ينبغي عليها الافصاح عن ذلك وأن تطبق في الوقت ذاته معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ والتعديلات على الفقرتين ٦ و٤٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥

والتعديلات على الفقرات ٥ و٧ و١٠٧ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والتعديلات على الفقرتين ٢ و١٢٥أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ والتعديلات على الفقرتين ٦ و١٣٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

٨٥ج. تم تعديل الفقرات ٧٩ و٨٠ و٨٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٨٥ د. تم حذف الفقرات ٣، و٤، من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٨٥هـ. عدلت الفقرتان ٦٧ و٧٦ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*، التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك، ويسمح بالتطبيق المبكر.

٨٥و. ألغيت الفقرة ٨٤ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*، التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك، ويسمح بالتطبيق المبكر.

٨٦. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" أغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ (٢٠٠١)

٨٧. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ "*عقود الإيجار*" الصادر في عام ٢٠٠١.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

تم مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٣ كنتيجة لمشروع التحسينات العامة في عام ٢٠٠٣ لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

خلفية

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في "المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣. في مايو ٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معياراً من معايير المحاسبة الدولية[٢] كجزء من مشروع التحسينات العام التابع له. وقد تلخصت أهداف مشروع التحسينات العام التابع للمجلس في "تقليل أو إلغاء البدائل وحالات التكرار والتعارض ضمن المعايير وتناول بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى". وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٤. إستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، إلى معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (المنقح عام ١٩٩٧) والذي أُعيد إصداره في ديسمبر ٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، وضعت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي لجنة القطاع العام[٣]، مشروع تحسينات لتحقيق المقاربة حيث يكون مناسباً بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة الصادرة في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٥. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٧ بعد تحسينه وإتفق عموماً مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنقيح معيار المحاسبة الدولي والتعديلات التي أُجريت. (إن أسس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية غير منصوص عليها في هذه الوثيقة. لكن يمكن لمشتركي خدمة الإشتراك الشاملة في مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطلاع على أسس الإستنتاجات في الموقع الإلكتروني للمجلس على العنوان التالي: www.iasb.org). وفي

[٢] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الجهة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية– وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. وفي بعض الحالات، عدل المجلس معايير المحاسبة الدولية بدلاً من إستبدالها، وفي هذه الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٣] أصبحت لجنة القطاع العام هي مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير في نوفمبر ٢٠٠٤.

الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

إستنتاج٦. تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي ١٧ نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ التعديلات اللاحقة الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ويعود سبب ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يراجع بعد قابلية تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام ولم يشكل رأياً بشأنها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ نتيجة *تحسينات مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في عام ٢٠٠٩

إستنتاج٧. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات على معيار المحاسبة الدولي ١٧ الواردة ضمن *تحسينات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠٩ وتزامنت عموماً مع أسباب المجلس لتنقيح المعيار. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه لم يكن يوجد سبب يخص القطاع العام وراء عدم تبني التعديل.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٨. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦ قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يُعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة *لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩

إستنتاج٩. أشارت الأطراف المعنية إلى أن متطلبات الانخفاض ينبغي أن تشير إلى المعيار الملائم من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وليس إلى معايير المحاسبة الدولية و/أو المحلية الأخرى. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تعديل الفقرات ٦٧ و٧٦ لتشمل الإشارات إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *" انخفاض الأصول غير المولدة للنقد"* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، *" إنخفاض الأصول المولدة للنقد"* ، وذلك في التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩.

إستنتاج١٠. تشمل الفقرة ٨٤ أحكاماً انتقالية بالنسبة للمنشآت تمكنها من الاعتراف بعقود الإيجار على مدى خمس سنوات. كانت تلك الأحكام الانتقالية قد ألغيت نتيجة لإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

إرشادات التنفيذ

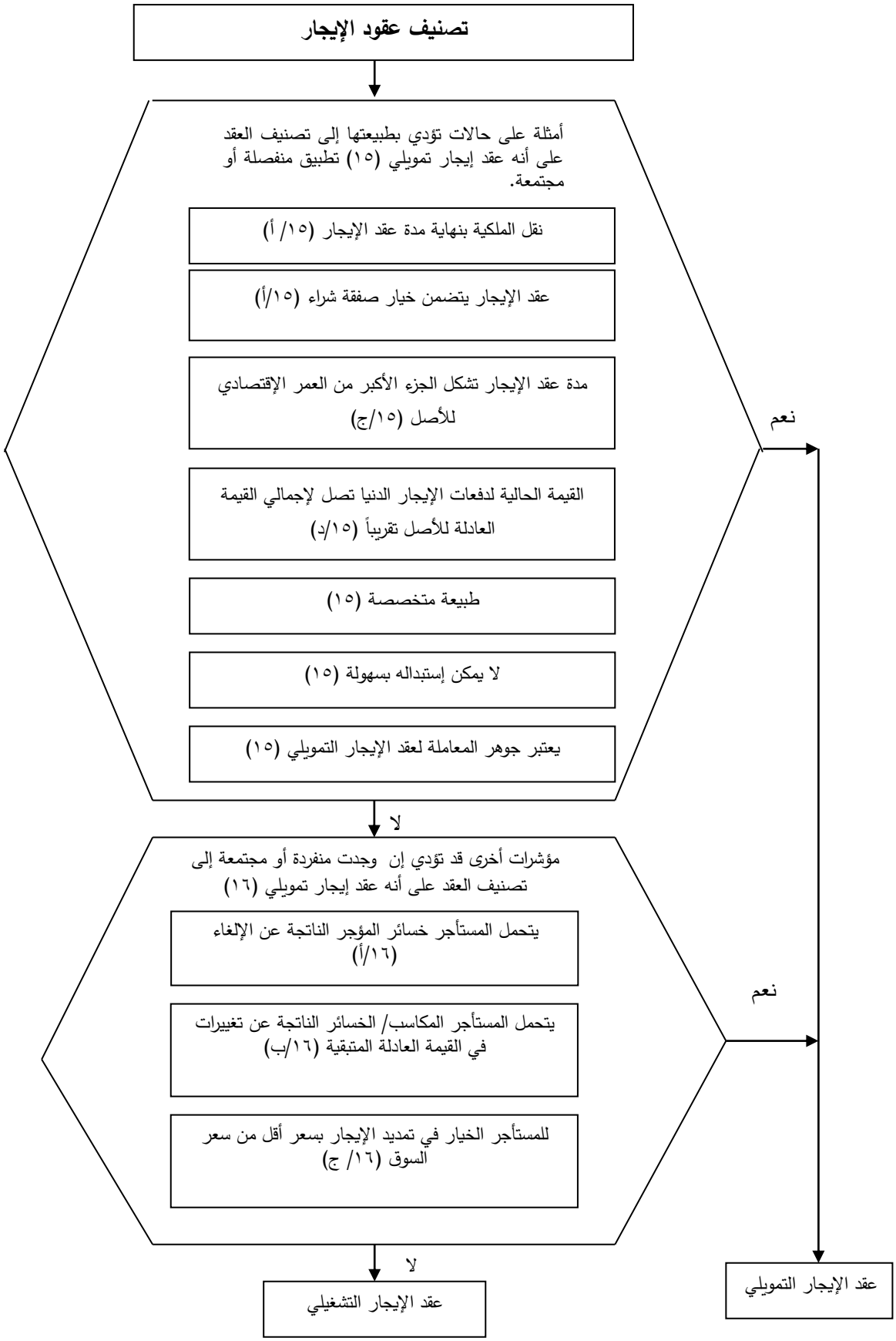
يرافق هذا الإرشاد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

تصنيف عقود الإيجار

تنفيذ١ إن الهدف من الرسم البياني الوارد في الصفحة التالية هو المساعدة في توضيح عقد الإيجار سواءً كان عقداً تمويلياً أو تشغيلياً. فالعقد التمويلي هو العقد الذي تنتقل بموجبه كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل معين، أما العقد التشغيلي فهو أي عقد بإستثناء العقد التمويلي.

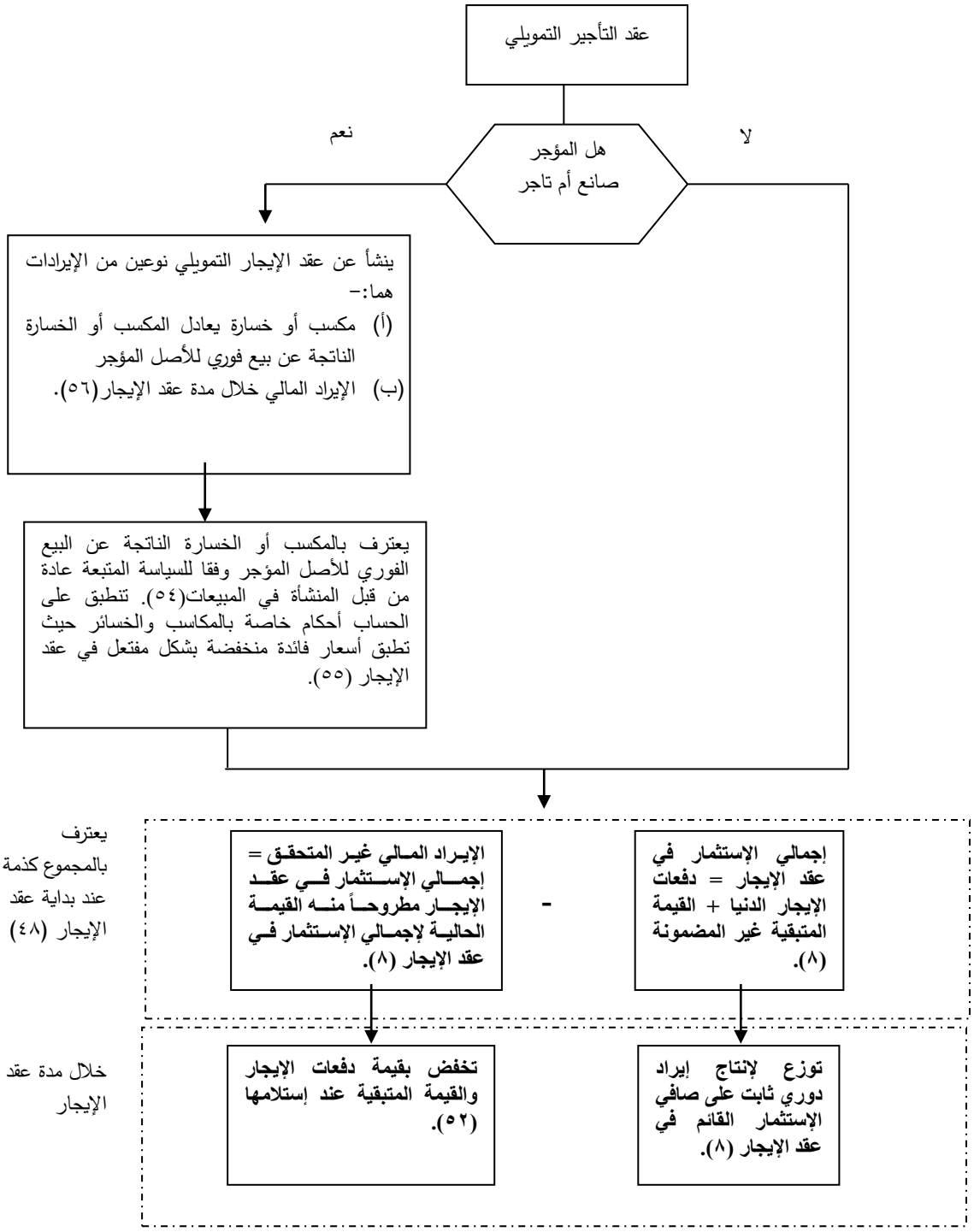
تنفيذ٢ لا تعكس الأمثلة المبينة في هذا الرسم بالضرورة جميع الظروف المحتملة التي يمكن بوجودها تصنيف العقد على أنه عقد تمويلي، ولا يجب بالضرورة تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي بموجب المسلك المتبع في هذا الرسم. يعتمد تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي أو تشغيلي على جوهر العملية وليس على شكل العقد (الفقرة رقم ١٥).

تنفيذ٣ تشير الأرقام الموضوعة داخل أقواس في الرسم إلى أرقام الفقرات في هذا المعيار.


تصنيف عقود الإيجار
أمثلة على حالات تؤدي بطبيعتها إلى تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي (١٥) تطبيق منفصلة أو مجتمعة.
نقل الملكية بنهاية مدة عقد الإيجار (١٥/ أ)
عقد الإيجار يتضمن خيار صفقة شراء (١٥/أ)
مدة عقد الإيجار تشكل الجزء الأكبر من العمر الإقتصادي للأصل (١٥/ج)
القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا تصل لإجمالي القيمة العادلة للأصل تقريباً (١٥/د)
طبيعة متخصصة (١٥)
لا يمكن إستبداله بسهولة (١٥)
يعتبر جوهر المعاملة لعقد الإيجار التمويلي (١٥)
نعم
لا
مؤشرات أخرى قد تؤدي إن وجدت منفردة أو مجتمعة إلى تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي (١٦)
يتحمل المستأجر خسائر المؤجر الناتجة عن الإلغاء (١٦/أ)
يتحمل المستأجر المكاسب/ الخسائر الناتجة عن تغييرات في القيمة العادلة المتبقية (١٦/ب)
للمستأجر الخيار في تمديد الإيجار بسعر أقل من سعر السوق (١٦/ ج)
نعم
لا
عقد الإيجار التشغيلي
عقد الإيجار التمويلي

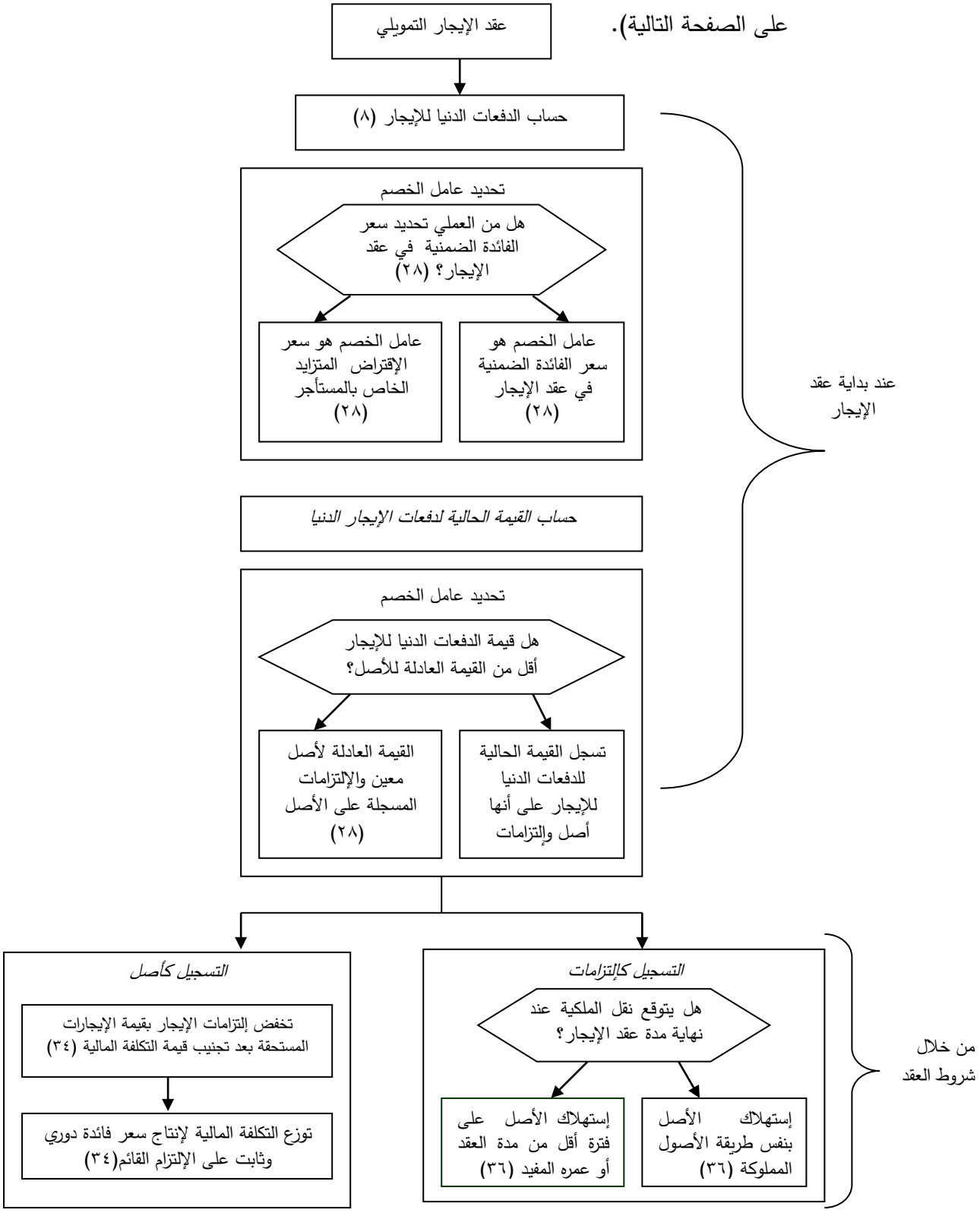
محاسبة عقود الإيجار التمويلية من قبل المؤجر

تنفيذ٤ تشير الأرقام الموضوعة داخل أقواس في الرسم إلى أرقام الفقرات في هذا المعيار



محاسبة عقود الإيجار التمويلية من قبل المستأجر

تنفيذ٥ تشير الأرقام الموضوعة داخل أقواس في الرسم إلى أرقام الفقرات في هذا المعيار. (الشكل على الصفحة التالية).



معاملات البيع وإعادة الإستئجار التي تؤدي إلى عقود الإيجار التشغيلية

تنفيذ٦ قد ينشأ عن معاملة البيع وإعادة الإستئجار التي تؤدي إلى عقد إيجار تشغيلي مكسب أو خسارة يعتمد تحديدهما وطريقة معالجتهما على القيمة المسجلة والقيمة العادلة وسعر البيع للأصل المؤجر. ويبين الجدول التالي متطلبات هذا المعيار في ظروف مختلفة.

سعر البيع المثبت بالقيمة العادلة (الفقرة ٦٥)	القيمة المسجلة المساوية للقيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأقل من القيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأعلى من القيمة المعقولة
المكسب	لا مكسب	الإعتراف بالمكسب مباشرة	لا مكسب
الخسارة	لا خسارة	لا خسارة	الإعتراف بالخسارة مباشرة

سعر البيع أقل من القيمة العادلة (الفقرة ٦٥)	القيمة المسجلة المساوية للقيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأقل من القيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأعلى من القيمة المعقولة
المكسب	لا مكسب	الإعتراف بالمكسب مباشرة	لا مكسب (ملاحظة ١)
الخسارة التي لا تعوض من الدفعات المستقبلية للإيجار بأقل من سعر السوق	الإعتراف بالخسارة مباشرة	الإعتراف بالخسارة مباشرة	(ملاحظة ١)
الخسارة التي يتم تعويضها من الدفعات المستقبلية للإيجار بأقل من سعر السوق	تأجيل الخسارة وإطفائها	تأجيل الخسارة وإطفائها	(ملاحظة ١)

سعر البيع المثبت بالقيمة العادلة (الفقرة ٦٥)	القيمة المسجلة المساوية للقيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأقل من القيمة المعقولة	القيمة المسجلة الأعلى من القيمة المعقولة
المكسب	تأجيل المكسب وإطفاءه	تأجيل المكسب وإطفاؤه (ملاحظة ٢)	تأجيل المكسب وإطفاؤه (ملاحظة ٣)
الخسارة	لا خسارة	لا خسارة	(ملاحظة ١)

ملاحظة ١ : تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي يفترض التعامل معها إن وقعت بموجب الفقرة ٧٥ من المعيار. وتتطلب الفقرة ٧٥ أن تدون القيمة المسجلة لأصل معين حسب القيمة العادلة إذا كان خاضعاً للبيع وإعادة الإستئجار.

ملاحظة ٢ : في حال كان سعر البيع أعلى من القيمة المعقولة، يجب تأجيل الزيادة على القيمة العادلة وإطفاؤها على مدى الفترة التي يتوقع فيها إستخدام الأصل. (الفقرة ٧٣).

ملاحظة ٣ : المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع عندما تكون القيمة المسجلة قد دونت حسب القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٧٥.

حساب معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار التمويلي

تنفيذ٧ يتطلب هذا المعيار (الفقرة ٢٨) من مستأجري الأصول المكتسبة بموجب عقود إيجار تمويلية أن يقوموا باحتساب معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار كلما كان ذلك عملياً. وتتطلب الفقرة ٣٤ من المستأجرين توزيع دفعات الإيجار بشكل متناسب على التكلفة المالية والتناقص في الدين القائم بإستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار. تحدد العديد من إتفاقيات الإيجار معدل الفائدة الضمني بوضوح بينما لا يتوفر ذلك في بعض منها، فإذا لم تحدد إتفاقية الإيجار معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار، سيحتاج المستأجر إلى حساب هذا المعدل بإستخدام معادلة القيمة الحالية ويمكنه الإستعانة بالحاسبات المالية والجداول التي تحسب معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بشكل مباشر. أما إذا لم تتوفر هذه الوسائل فتستطيع المنشآت إستعمال معادلة القيمة الحالية لحساب هذا المعدل يدويا. يوضح هذا الإرشاد فيما يلي طريقتان متعارف عليهما لإحتساب معدل الفائدة هما: طريقة الصواب والخطأ وطريقة تقدير القيمة البينية (أي الواقعة بين قيم محددة)، ويذكر أن كلا الطريقتين يستخدم معادلة القيمة الحالية لاشتقاق معدل الفائدة.

تنفيذ٨ يتوفر الكثير من مشتقات معادلات القيمة الحالية في كتب المحاسبة والتمويل، وتحسب القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{ق.ح(د. إ. د)} = \frac{\text{س}}{(١+\text{ع})^{\text{ك}}} + \frac{\text{ص}}{\text{ع}} \left\{ \frac{١ - ١}{(١+\text{ع})^{\text{ك}}} \right\}$$

حيث تكون:-

ق.ح. = القيمة الحالية

د.إ.د = دفعات الإيجار الدنيا

س = القيمة المتبقية المضمونة

ص = الدفعة الدورية المنتظمة

ع = معدل الفائدة الضمني الدوري في عقد الإيجار ويعبر عنه بكسر عشري

ك = عدد الفترات في مدة عقد الإيجار

مثال

تنفيذ٩ تدخل الدائرة س في إتفاقية للحصول على سيارة على أساس عقد إيجار تمويلي، بحيث تكون القيمة العادلة للسيارة عند بداية عقد الإيجار ٢٥,٠٠٠ وحدة عملة، وتبلغ دفعات الإيجار السنوية المستحقة ومتأخرة الدفع ٥,٤٢٩ وحدة عملة. أما مدة العقد فهي أربع سنوات والقيمة المتبقية المضمونة هي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، ولا تقدم إتفاقية الإيجار أية خدمات أخرى بإستثناء توفير السيارة. وتكون الدائرة س مسؤولة عن كافة تكاليف تشغيل السيارة بما في ذلك التأمين والوقود والصيانة. كما أن إتفاقية الإيجار هذه لا تحدد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار، ويبلغ سعر الإقتراض المتزايد للدائرة ٧% سنوياً، وتعلن العديد من المؤسسات المالية عن قروض مؤمنة بالسيارات بمعدلات فائدة تتراوح ما بين ٧,٥% و١٠%.

طريقة الصواب والخطأ

تنفيذ١٠ يكون الحساب عبارة عن عملية تكرارية– مما يعني أنه يجب على المستأجر أن يقوم "بأفضل تخمين" حول معدل الفائدة وأن يحسب القيمة الحالية للدفعات الدنيا للإيجار ويقارن النتيجة مع القيمة العادلة للأصل المؤجر عند بداية عقد الإيجار. إذا كانت النتيجة أقل من القيمة المعقولة، فهذا يعني أن معدل الفائدة الذي تم اختياره كان عالياً جداً، أما إذا كانت النتيجة أكبر من القيمة العادلة فمعناه أن معدل الفائدة كان منخفضاً جداً. إن معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو المعدل الذي يستعمل عندما تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر عند بداية عقد الإيجار.

تنفيذ١١ قد تبدأ الدائرة س حساباتها بإستعمال أفضل تقدير– مثل معدل إقتراضها المتزايد البالغ ٧% سنوياً والذي يعد منخفضاً جداً، وتستعمل عندها أعلى سعر مجدي – حيث تقدم على سبيل المثال سعراً يبلغ ١٠% سنوياً للقروض المؤمنة بالسيارة والذي سيكون عالياً جداً. وبعد إجراء عدد من عمليات الحساب ستصل إلى المعدل الصحيح وهو ٨,٥% سنوياً.

تنفيذ١٢ ولحساب سعر الفائدة، تستعمل الدائرة معادلة القيمة الحالية (الدفعات الدنيا للإيجار) المبينة أعلاه حيث يكون:–

س= ١٠,٠٠٠ ك= ٤ ع= معدل الفائدة السنوي بالكسر العشري

ص= ٥,٤٢٩ المحصلة ق.ح(د. إ. د) = ٢٥,٠٠٠

تنفيذ١٣ وبمعدل الإقتراض المتزايد للدائرة س الذي يبلغ ٧% (٠,٠٧) سنوياً (الأرقام مقربة) كالتالي:

$$\text{ق.ح(د. إ. د)} = \frac{١٠,٠٠٠}{(١+٠,٠٧)^{٤}} + \frac{٥,٤٢٩}{٠,٠٧}\left\{١ - \frac{١}{(١+٠,٠٧)^{٤}}\right\}$$

$$= ١٨,٣٩٠ + ٧,٦٢٩$$

$$= ٢٦,٠١٩$$

تنفيذ١٤ إن ق.ح (د. إ. د) الناتجة عن إستعمال معدل الإقتراض المتزايد هي أكبر من القيمة العادلة للأصل المؤجر، لذلك يكون المعدل الضمني في عقد الإيجار أكبر. يجب على الدائرة إجراء حسابات على معدلات أخرى لتحديد المعدل الفعلي (الأرقام مدورة) كما يلي:-

ق.ح(د. إ. د) بسعر ٧,٥%	= ٢٥,٦٧٣	معدل فائدة منخفض جداً
ق.ح(د. إ. د) بسعر ١٠%	= ٢٤,٠٤٠	معدل فائدة مرتفع جداً
ق.ح(د. إ. د) بسعر ٩%	= ٢٤,٦٧٤	معدل فائدة مرتفع جداً
ق.ح(د. إ. د) بسعر ٨%	= ٢٥,٣٣٣	معدل فائدة منخفض جداً
ق.ح(د. إ. د) بسعر ٨,٥%	= ٢٥,٠٠٠	معدل فائدة صحيح

تنفيذ١٥ تقوم الدائرة الآن بإستخدام معدل الفائدة البالغ ٨,٥% لتوزيع دفعات الإيجار بشكل متناسب على التكلفة المالية والتناقص في دين الإيجار كما هو مبين في الجدول أدناه.

طريقة تقدير القيمة البينية

تنفيذ١٦ يتطلب حساب معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار من قبل المستأجر أن يقوم أولاً بحساب القيمة الحالية لمعدل فائدة مرتفع جداً وآخر منخفض جدا. وتستخدم الفروقات (بالقيمة المطلقة) بين النتائج التي تم الحصول عليها والقيمة الحالية الفعلية الصافية لتقدير معدل الفائدة الصحيح. وبإستعمال البيانات المتوفرة أعلاه إلى جانب نتائج القيم ٧% و١٠%، يمكن تقدير المعدل الفعلي من بين قيم محددة (الأرقام مدورة) كما يلي:

ق.ح بسعر ٧% = ٢٦,٠١٩، بفرق = ١,٠١٩ (أي ٢٦,٠١٩ – ٢٥,٠٠٠)

ق.ح بسعر ١٠% = ٢٤,٠٤٠، بفرق = ٩٦٠ (أي ٢٤,٠٤٠ – ٢٥,٠٠٠)

$$ع = ٧\% + \frac{(١٠\% - ٧\%)\ ١,٠١٩}{(٩٦٠ + ١,٠١٩)}$$

$$= ٧\% + (٣\% \times ٠,٥)$$

$$= ٧\% + ١,٥\%$$

$$= ٨,٥\%$$

تنفيذ١٧ الآن تستخدم الدائرة س سعر الفائدة البالغ ٨,٥% لتسجيل عقد الإيجار في دفاترها وتوزع دفعات الإيجار بشكل متناسب بين التكلفة المالية والتناقص في دين الإيجار كما هو مبين في الجدول أدناه.

التوزيع التناسبي لدفعات الإيجار (الأرقام مدورة)

	السنة ٠	**السنة ١**	**السنة ٢**	**السنة ٣**	**السنة ٤**
القيمة الحالية الإفتتاحية لإلتزامات الإيجار	٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٢١,٦٩٦	١٨,١١٠	١٤,٢٢١
مصروف الفائدة	–	٢,١٢٥	١,٨٤٤	١,٥٣٩	١,٢٠٩
النقص في دين الإيجار	–	٣,٣٠٤	٣,٥٨٥	٣,٨٩٠	١٤,٢٢١*
دين الإيجار عن الإقفال	٢٥,٠٠٠	٢١,٦٩٦	١٨,١١٠	١٤,٢٢١	–

* متضمنة تسديد القيمة المتبقية المضمونة.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٧

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* والمتضمن التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٧ كجزء من التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في إبريل ٢٠٠٩. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ ومعيار المحاسبة الدولي ١٧:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي٢. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلح "بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣. أما المصطلح المرادف في معيار المحاسبة الدولي ١٧ فهو "بيان الدخل".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ١٧ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".
- يشمل معيار المحاسبة الدولي ١٧ تعريف "القيمة العادلة" ضمن مجموعة تعريفات المصطلحات الفنية. في حين لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ هذا التعريف، حيث أنه وارد في "قائمة المصطلحات المعرّفة" المنشور بشكل منفصل (الفقرة ٧).
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ إرشادات تطبيق إضافية توضح تصنيف عقد الإيجار ومعاملة عقد الإيجار التمويلي من قبل المستأجر ومعاملة عقد الإيجار التمويلي من قبل المؤجر وحساب سعر الفائدة الضمنية في عقد الإيجار التمويلي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤
الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *"الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي١٠ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤– الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"* في ديسمبر من عام ٢٠٠١.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ١٤ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (لصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٥	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٢١	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٣١	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ (الصادر في يناير ٢٠١٧)
٣٢أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٣٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٣٢ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٣٢د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٣٢هـ	جديد	معيار المحاسبة الولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٢و	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤
الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير
المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٤
تعريفات	٥
إعتماد البيانات المالية للإصدار	٦-٨
الإعتراف والقياس	٩-١٦
الأحداث المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير	١٠-١١
الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير	١٢-١٣
الأرباح الموزّعة أو التوزيعات المشابهة	١٤-١٦
إستمرارية المنشأة	١٧-٢٥
إعادة الهيكلة	٢٥
الإفصاح	٢٦-٣١
الإفصاح عن تاريخ إعتماد الإصدار	٢٦-٢٧
تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد التقرير	٢٨-٢٩
الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير	٣٠-٣١
تاريخ النفاذ	٣٢-٣٣
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٤(٢٠٠١)	٣٤
الملحق: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى	
أساس الإستنتاجات	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولية ١٠	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير"* مبين في الفقرات ١-٣٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف:-

(أ) متى يتوجب على المنشأة أن تعدّل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير؛ و

(ب) الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه إعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.

كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن إفتراض المنشأة المستمرة ليس أمراً مناسباً.

النطاق

٢. **يجب على كل منشأة تعرض بياناتها المالية بموجب مبدأ الإستحقاق المحاسبي أن تطبّق هذا المعيار لدى محاسبة الأحداث بعد إعداد التقارير ولدى الإفصاح عنها.**

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

تعريفات

٥. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها أدناه:-**

<u>الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير</u> (Events after the reporting date) هي الوقائع، سواء الإيجابية أم غير الإيجابية، التي تحدث بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار. ويمكن تمييز نوعين من الوقائع:

(أ) الوقائع التي تقدّم دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إعداد التقرير (<u>وقائع معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير</u>)؛ و

(ب) والوقائع الدالة على الظروف التي ظهرت بعد تاريخ إعداد التقرير (<u>وقائع غير معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير</u>).

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة التي تم نشرها بشكل مستقل.

إعتماد البيانات المالية للإصدار

٦. في سبيل تحديد أي من الوقائع تتفق مع تعريف وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير، من الضروري أن نميّز بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار. فتاريخ إعداد التقرير هو تاريخ آخر يوم في الفترة التي تغطيها التقارير الخاصة بالبيانات المالية. أما تاريخ الإعتماد للإصدار فهو تاريخ اليوم الذي تحصل فيه البيانات المالية على الموافقة من الفرد أو الهيئة صاحبة السلطة لصياغة هذه البيانات في شكلها النهائي الجاهز للإصدار. إن رأي التدقيق يصدر حول

هذه البيانات المالية النهائية. ووقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير هي جميع الوقائع، سواء الإيجابية أم غير الإيجابية، التي تحدث بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار، حتى لو حدثت هذه الوقائع بعد (أ) نشر إعلان عن صافي الفائض أو العجز، أو (ب) إعتماد البيانات المالية لمنشأة مسيطر عليها، أو (ج) نشر معلومات أخرى مختارة ذات صلة بالبيانات المالية.

٧. قد تتباين عملية إعداد وإعتماد البيانات المالية للإصدار لدى مختلف أنواع المنشآت ضمن جهات اختصاص محددة أو مشتركة بينها. وقد تعتمد العملية على طبيعة المنشأة وعلى هيكل الهيئة المشرفة والمتطلبات القانونية المتعلقة بتلك المنشأة والإجراءات التي تتبعها لإعداد البينات المالية وصياغتها في شكلها النهائي. وقد تقع مسؤولية إعتماد البيانات المالية للجهات الحكومية المختلفة على عاتق رئيس دائرة التمويل المركزية (أو المسؤول المالي/ المحاسبي الرئيسي مثل المراقب أو المحاسب العام). أما مسؤولية إعتماد البيانات المالية الموحدة للحكومة ككل فقد تقع بشكل مشترك على عاتق كل من رئيس دائرة التمويل المركزية (أو مسؤول التمويل الرئيسي مثل المراقب المالي أو المحاسب العام) ووزير المالية (أو مَن هو في منزلته).

٨. في بعض الحالات، قد يتطلب الأمر من المنشأة أن تقدّم بياناتها المالية لهيئة أخرى (مثل هيئة تشريعية كالبرلمان أو مجلس محلي) وذلك كخطوة نهائية لعملية الإعتماد. وقد تملك هذه الهيئة السلطة لطلب إجراء تغييرات على البيانات المالية المدققة. وفي حالات أخرى، قد يكون تقديم البيانات للهيئة الأخرى مجرد مسألة برتوكولية أو عملية روتينية إذ قد لا تملك الهيئة الأخرى السلطة لطلب إجراء تغييرات على البيانات. وسيتم تحديد تاريخ الإعتماد لإصدار البيانات المالية في سياق السلطة المختصة.

الإعتراف والقياس

٩. في الفترة الواقعة بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إعتماد الإصدار، قد يعلن مسؤولون حكوميون نوايا إحدى الحكومات فيما يتعلق بمسائل معينة. ويعتمد تقرير ما إذا كانت تلك النوايا الحكومية المعلنة تتطلب الإعتراف بها كوقائع معدلة أم لا على (أ) إمكانية تقديم مزيد من المعلومات حول الظروف القائمة عند تاريخ إعداد التقرير وإن كان هناك (ب) إثبات كاف أن بالإمكان إنجاز تلك النوايا وبأن ذلك الأمر سيتم. في معظم الحالات، لن يؤدي إعلان النوايا الحكومية إلى الإعتراف بالوقائع المعدلة. بل غالباً ما يؤهل مثل هذا الإعلان للإفصاح عنها كوقائع غير معدلة.

الأحداث المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير

١٠. يتوجب على المنشأة أن تعدّل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية بحيث تعكس وقائع معدّلة بعد تاريخ إعداد التقرير.

١١. فيما يلي أمثلة عن الوقائع المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير التي تتطلب من المنشأة أن تعدّل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية أو أن تعترف ببنود لم تعترف بها في السابق:-

(أ) التسوية الصادرة بعد تاريخ إعداد التقرير لقضية قضائية والتي تتطلب من المنشأة، نظراً لكونها تؤكد على أن المنشأة عليها أصلا إلتزام قائم في تاريخ إعداد التقرير، تعدل المنشأة أي مخصص معترف به سابقاً فيما يتعلق بقضية المحكمة هذه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة "* أو أنها تعترف بمخصص جديد. ولا تفصح المنشأة عن الإلتزام المحتمل فقط لأن التسوية تقدم أدلة إضافية قد يُنظر فيها وفقاً للفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

(ب) إستلام معلومات بعد تاريخ إعداد التقرير تؤكد على أن قيمة أحد الأصول قد إنخفضت عند تاريخ إعداد التقرير، أو أن مبلغ الخسارة من إنخفاض معترف به سابقاً خاص بذلك الأصل يحتاج إلى تعديل. فعلى سبيل المثال:-

(١) عادة ما يؤكد إفلاس المدين الذي يحدث بعد تاريخ التقرير على أن المدين كان ذو ملائة إئتمانية ضعيفة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(٢) بيع مخزون المستودعات بعد تاريخ إعداد التقرير قد يكون دليلاً على صافي قيمتها القابلة للتحقق عند تاريخ إعداد التقرير؛

(ج) تحديد تكلفة الأصول التي تم شراؤها بعد تاريخ إعداد التقرير أو عائدات الأصول المباعة قبل تاريخ إعداد التقرير؛

(د) إتخاذ قرار بعد تاريخ إعداد التقرير بإقتسام قيمة الإيراد المحصل خلال فترة التقرير مع حكومة أخرى بموجب إتفاقية مشاركة إيرادات سارية خلال فترة التقرير؛

(هـ) إتخاذ قرار بعد تاريخ إعداد التقرير بتحديد دفعات مكافآت الأداء التي ستعطى لفريق العمل إذا كان لدى المنشأة أي إلتزام قانوني أو إستدلالي قائم عند تاريخ إعداد التقرير لدفع هذه الدفعات كنتيجة لوقائع حدثت قبل ذلك التاريخ؛ و

(و) إكتشاف عمليات إحتيال أو أخطاء تُظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير

١٢. يتوجب على المنشأة أن لا تعدّل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية بحيث تعكس وقائع غير معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير.

١٣. وفيما يلي أمثلة على وقائع غير معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير:-

(أ) حين تكون المنشأة قد تبنت سياسة دورية لإعادة تقييم الممتلكات إلى القيمة العادلة، يحدث إنخفاض في القيمة العادلة للممتلكات بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار، وعادة لا يرتبط الإنخفاض في القيمة العادلة بحالة الممتلكات

عند تاريخ إعداد التقرير، بل إنه يعكس الظروف التي ظهرت في الفترة اللاحقة. لذا، رغم سياسة إعادة التقييم الدورية التي تتبناها، إلا أن المنشأة لا يجوز أن تعدّل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية عن الممتلكات. وكذلك، لا تقوم المنشأة بتحديث المبالغ المفصح عنها بالنسبة للممتلكات كما كانت عند تاريخ إعداد التقرير، على الرغم من أنها قد تضطر إلى تقديم إفصاح إضافي بموجب الفقرة ٢٩؛ و

(ب) حين تقرر منشأة مسؤولة عن تشغيل برامج خدمة مجتمع معينة، بعد تاريخ إعداد التقرير وقبل إعتماد بياناتها المالية، أن تقدّم/ توزع فوائد إضافية بصورة مباشرة أو غير مباشرة على المشاركين في تلك البرامج، لا تعدّل المنشأة المصاريف المعترف بها في بياناتها المالية في فترة التقرير الحالية، رغم أن الفوائد الإضافية قد تكون مطابقة لشروط الإفصاح كوقائع غير معدلة بموجب الفقرة ٢٩.

الأرباح الموزعة أو التوزيعات المشابهة

١٤. **إذا تم إقتراح أو إعلان الأرباح الموزعة أو توزيعات مشابهة بعد تاريخ إعداد التقرير، يتوجب على المنشأة أن لا تعترف بهذه التوزيعات كإلتزامات عند تاريخ إعداد التقرير.**

١٥. قد تظهر الأرباح الموزعة في القطاع العام على سبيل المثال عندما تكون إحدى منشآت القطاع العام مسؤولة عن مراقبة وتوحيد البيانات المالية لمشروع قطاع حكومي فيه حصص ملكية خارجية يوزع أرباحاً لها. كما أن بعض منشآت القطاع العام تتبنى إطار إدارة مالية، مثل نماذج "المشتري المورد"، مما يتطلب منهم دفع توزيعات الدخل للمنشأة المسيطرة، مثل الحكومة المركزية.

١٦. في حال تم الإعلان عن أرباح أسهم أو توزيعات مماثلة على المالكين (أي أنه يتم إقرار أرباح الأسهم أو التوزيعات بشكل مناسب بحيث لا يتم تحديدها حسب تقدير المنشأة) بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية، فلا يتم الإعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة كإلتزام في تاريخ التقرير لأنها لا يوجد إلتزام حالي في ذلك الوقت. ويتم الإفصاح عن أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة هذه في الملاحظات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١. ولا تتضمن أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة إستعادة لرأس المال.

إستمرارية المنشأة

١٧. إن تحديد ما إذا كانت فرضية المنشأة المستمرة ملائمة أم لا، هو أمر يفترض أن تدرسه كل منشأة. إلا أن تقييم المنشأة المستمرة قد يكون أكثر إرتباطاً بالمنشآت المستقلة عن الحكومة ككل. فمثلاً، قد لا تكون إحدى الهيئات الحكومية المستقلة منشأة مستمرة نظراً لأن الحكومة التي تتبع لها تلك المنشأة قد تقرر نقل كل نشاطاتها إلى جهة حكومية أخرى. وليس لإعادة الهيكلة هذه أي تأثير على تقييم المنشأة المستمرة للحكومة نفسها.

١٨. **على المنشأة أن لا تعد بياناتها المالية على أساس إستمرارية المنشأة في حال قرر المسؤولون عن إعداد البيانات المالية أو الهيئة الحاكمة، بعد تاريخ إعداد التقرير، أن هناك نية لتصفية المنشأة أو وقف أعمالها، أو أنه لا يوجد بديل واقعي إلا القيام بذلك.**

١٩. عند تقييم ما إذا كانت فرضية المنشأة المستمرة ملائمة للمنشأة المستقلة، على المسؤولين عن إعداد البيانات المالية و/أو الهيئة الحاكمة أن يأخذوا بإعتبارهم عدداً كبيراً من العوامل. وتتضمن هذه العوامل الأداء الحالي والمتوقع للمنشأة، وأي إعادة هيكلة معلن عنها أو محتملة للوحدات التنظيمية، ومدى إحتمالية إستمرار التمويل الحكومي، والمصادر المحتملة للتمويل البديل، إذا لزم الأمر.

٢٠. في حالة المنشآت التي تمول عملياتها بشكل أساسي من الموازنة، فإن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة لا تثار عادة إلا إذا أعلنت الحكومة عن نيتها وقف التمويل عن المنشأة.

٢١. قد يُطلب من بعض منشآت القطاع العام، وإن لم تكن من المؤسسات الحكومية، أن تكون ممولة ذاتيا بشكل كامل أو أساسي، وأن تسترد تكلفة السلع والخدمات من المستخدمين لمثل هذه المنشآت، قد يشير التدهور في النتائج التشغيلية أو المركز المالي بعد تاريخ إعداد التقرير إلى ضرورة إعادة النظر في ما إذا كانت فرضية المنشأة المستمرة لا زالت ملائمة أم لا.

٢٢. إذا ثبت أن فرضية المنشأة المستمرة لم تعد ملائمة، يُلزم هذا المعيار المنشأة على إبراز هذا الأمر في بياناتها المالية. إن تأثير مثل هذا التغيير سيعتمد على الظروف الخاصة بالمنشأة، مثل ما إذا كان سيتم نقل العمليات إلى منشأة حكومية أخرى، أو ستباع أو تصفى. ولابد من الوصول إلى حكم مناسب عند تحديد ما إذا كان التغيير في القيمة المرحلة للأصول والإلتزامات أمراً واجباً أم لا.

٢٣. إذا ثبت أن فرضية المنشأة المستمرة لم تعد ملائمة، فمن الضروري أيضا النظر فيما إذا كان التغير في الظروف يؤدي إلى نشوء إلتزامات إضافية أو ينتج عنه شروط في عقود الدين تؤدي إلى إعادة تصنيف ديون معينة كإلتزامات جارية.

٢٤. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ عمليات إفصاح معينة في حال:-

(أ) لم يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة. فمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ يتطلب في حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة، أن يتم الإفصاح عن هذا الأمر، إلى جانب الإفصاح عن الأساس الذي أعدت البيانات المالية عليه والسبب الذي حال دون إعتبار المنشأة منشأة مستمرة؛ أو

(ب) كان المسؤولون عن إعداد البيانات المالية على علم بالشكوك الجوهرية المتعلقة بالوقائع أو الظروف التي تثير إرتياباً كبيراً حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. قد تنشأ الوقائع أو الظروف التي تتطلب إفصاحاً بعد تاريخ إعداد التقرير. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ أن يتم الإفصاح عن مثل هذه الشكوك.

إعادة الهيكلة

٢٥. حين تتطابق إعادة هيكلة تم الإعلان عنها بعد تاريخ إعداد التقرير مع تعريف واقعة غير قابلة للتعديل، فيتم إجراء عمليات الإفصاح الملائمة بما يتوافق مع هذا المعيار. ويوجد إرشادات حول الإعتراف بالمخصصات المتعلقة بإعادة الهيكلة في معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٩. ولا تثير إعادة الهيكلة، لمجرد أنها تتضمن نقل أحد مكونات المنشأة، شكوكاً حول قدرة الشركة على الإستمرارية كمنشأة مستمرة. وحين يعلن عن إعادة الهيكلة بعد تاريخ إعداد التقرير فإن ذلك يشير إلى أن المنشأة لم تعد منشأة مستمرة وأن طبيعة وقيمة الأصول والإلتزامات المعترف بها قد تتغير.

الإفصاح

الإفصاح عن تاريخ إعتماد الإصدار

٢٦. **يتوجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار. وإذا كانت هناك هيئة أخرى تملك الصلاحية لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار، على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.**

٢٧. من المهم للمستخدمين معرفة متى تم إعتماد البيانات المالية للإصدار، حيث أن البيانات المالية لا تعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير. كما أن من المهم للمستخدمين أن يكونوا على إطّلاع على الظروف النادرة التي يملك فيها أي شخص أو مؤسسة صلاحية تعديل البيانات المالية بعد الإصدار. ومن الأمثلة على الأشخاص أو الهيئات التي قد تملك سلطة تعديل البيانات المالية بعد الإصدار الوزراء والحكومة التي تشكّل المنشأة جزءاً منها والبرلمان أو أي هيئة مندوبين منتخَبة. إذا تم إدخال تغييرات، تصبح البيانات المالية المعدلة مجموعة جديدة من البيانات المالية.

تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد التقرير

٢٨. **إذا حصلت أي منشأة على معلومات بعد تاريخ إعداد التقرير، لكن قبل إعتماد البيانات المالية للإصدار، حول الظروف التي كانت قائمة عند تاريخ إعداد التقرير، على المنشأة أن تحدّث الإفصاحات المتعلقة بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.**

٢٩. تحتاج المنشأة في بعض الحالات إلى تحديث الإفصاحات في بياناتها المالية بحيث تعكس المعلومات التي حصلت عليها بعد تاريخ إعداد التقرير لكن قبل إعتماد البيانات المالية للإصدار، حتى حين لا تؤثر المعلومات على المبالغ التي تعترف بها المنشأة في بياناتها المالية. وأحد الأمثلة على الحاجة إلى تحديث الإفصاحات هو عندما يتوفر إثبات بعد تاريخ إعداد التقرير على إلتزامات محتملة كانت موجودة عند تاريخ إعداد التقرير. وإضافة إلى النظر فيما إذا كان عليها

أن تعترف بمخصص معين الآن أم لا، على المنشأة تحديث إفصاحاتها حول الإلتزام المحتمل في ضوء ذلك الإثبات.

الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير

٣٠. إذا كانت الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ التقرير هي أحداث هامة، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس البيانات المالية. وعليه، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة هامة تخص الحدث غير المؤدي إلى تعديل بعد تاريخ التقرير:-

(أ) طبيعة الواقعة؛ و

(ب) تقدير تأثيرها المالي، أو بيان يفيد بأن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

٣١. فيما يلي أمثلة على وقائع غير معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير والتي تصدر بشكل عام عند الإفصاح:-

(أ) إنخفاض كبير فوق العادة في قيمة الممتلكات المسجلة بالقيمة العادلة، حيث يكون هذا الإنخفاض غير مرتبط بحالة الممتلكات عند تاريخ إعداد التقرير، بل ناتج عن الظروف التي طرأت منذ تاريخ إعداد التقرير؛

(ب) تقرر المنشأة بعد تاريخ إعداد التقرير أن تقدّم/ توزّع منافع إضافية كبيرة في المستقبل بشكل مباشر أو غير مباشر للمشاركين في برامج خدمة المجتمع التي تديرها، ولهذه المنافع الإضافية تأثير بارز على المنشأة؛

(ج) عملية كبرى لاندماج الأعمال في القطاع العام (يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"*، إفصاحات معينة في مثل تلك الحالات)، والتصرف في منشأة كبرى مسيطر عليها أو تعهد جميع الأنشطة أو جميع الأنشطة الهامة التي تقوم بها المنشأة حالياً بعد تاريخ إعداد التقارير؛

(د) إعلان خطة لعدم الإستمرار في إحدى العمليات أو في برنامج رئيسي، أو التصرف بالأصول أو تسوية الإلتزامات التي يمكن نسبتها إلى عملية غير مستمرةأو لبرنامج رئيسي، أو لإبرام إتفاقيات ملزمة لبيع تلك الأصول أو لتسوية تلك الإلتزامات.

(هـ) المشتريات الرئيسية والتصرف بالأصول؛

(و) دمار مبنى رئيسي من جرّاء حريق بعد تاريخ إعداد التقرير؛

(ز) إعلان أو بدء تنفيذ عملية إعادة هيكلة رئيسية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩)؛

(ح) صدور تشريع ينص على إعفاء المنشآت أو الأفراد من القروض الممنوحة لهم كجزء من برنامج ما؛

(ط) حدوث تغييرات هائلة غير طبيعية بعد تاريخ إعداد التقرير في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية؛

(ي) في حالة المنشآت الخاضعة لضريبة الدخل أو ما يعادلها، التغيير في معدلات الضريبة أو قوانينها التي يتم سنها أو إعلانها بعد تاريخ إعداد التقرير والتي لها تأثير واضح على الأصول والإلتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة (يمكن إيجاد إرشاد حول محاسبة الضرائب في المعايير الدولية أو الوطنية المناسبة التي تتعامل مع ضرائب الدخل)؛

(ك) الدخول في إلتزامات هامة أو إلتزامات محتملة، مثل إصدار ضمانات هامة بعد تاريخ إعداد التقرير؛ و

(ل) بدء محاكمة قضية كبيرة ناشئة فقط عن وقائع حدثت بعد تاريخ إعداد التقرير.

تاريخ النفاذ

٣٢. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٨. ومن المحبذ تطبيقه قبل هذا التاريخ. ويجب على المنشأة أن تفصح عن التطبيق إذا تم قبل ذلك التاريخ.

٣٢أ. تم تعديل الفقرة١٦ عن طريق *" التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير ٢٠١٠. ينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١١. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة.

٣٢ب. تم تعديل الفقرة ٣٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٣٢.ج تم تعديل الفقرة ٣١ من خلال *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥، والتي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترات قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك.

٣٢د. تم إلغاء الفقرات ٣ و٤ وتعديل الفقرات ١٥ و١٢ من خلال *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترات تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٣٢هـ. تم تعديل الفقرة ٣١ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"، الذي صدر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على

البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترات تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٣٢و. عُدلت الفقرة ١١ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١"*الأدوات المالية*" الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٣٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ (٢٠٠١)

٣٤. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الإحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"* الصادر في عام ٢٠٠١.

الملحق

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائها]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٣

خلفية

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *" المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "* المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣. في مايو ٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معيار من معايير المحاسبة الدولية [١]كجزء من مشروع التحسينات العام التابع له. وقد تلخصت أهداف مشروع التحسينات العام التابع للمجلس في " تقليل أو إلغاء البدائل وحالات التكرار والتعارض ضمن المعايير وتناول بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى". وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٤. إستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤، الصادر في ديسمبر ٢٠٠١، إلى معيار المحاسبة الدولي١٠ (المنقح عام ١٩٩٩) *" الأحداث بعد تاريخ التقرير "* والذي أُعيد إصداره في ديسمبر ٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، وضعت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية[٢] في القطاع العام، وهي لجنة القطاع العام، مشروع تحسينات لتحقيق المقاربة حيث يكون مناسباً بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة الصادرة في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٥. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٠ بعد تحسينه وإتفق عموماً مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنقيح معيار المحاسبة الدولي والتعديلات التي أُجريت. (إن أسس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية غير منصوص عليها في هذه

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الجهة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية– وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. وفي بعض الحالات، عدل المجلس معايير المحاسبة الدولية بدلاً من إستبدالها، وفي هذه الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] أصبحت لجنة القطاع العام هي مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير في نوفمبر ٢٠٠٤.

الوثيقة. لكن يمكن لمشتركي *خدمة الإشتراك الشاملة* في مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطلاع على أسس الإستنتاجات في الموقع الإلكتروني للمجلس على العنوان التالي: www.iasb.org). وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

إستنتاج٦. تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي١٠ نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ التعديلات اللاحقة الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ويعود سبب ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يراجع بعد قابلية تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في تلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام ولم يشكل رأيا بشأنها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية* على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٨

إستنتاج٧. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي١٠ الواردة في *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ نتيجة لإصدار الجزء الثاني من *التحسينات* على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥: القضايا التي أثارتها الأطراف المعنية:

إستنتاج٨. أشارت الأطراف المعنية إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أشارت إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع وإلى مجموعات التصرف بطريقة غير متسقة. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة، قد يكون ملائماً فقط للقطاع العام في حالات معينة، وذلك للأسباب التالية:

(أ) قد لا يكتمل بيع الأصول في القطاع العام خلال سنة واحدة نتيجة لمستويات الاعتماد المطلوبة. يؤدي ذلك إلى إثارة التساؤلات بشأن ملائمة واتساق المعلومات المقدمة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وبشكل خاص، يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه، بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لا يتم استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع لفترات زمنية ممتدة. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن عدم استهلاك الأصول لفترات زمنية طويلة هو أمر غير ملائم.

(ب) يتم التصرف في كثير من أصول القطاع العام من خلال التحويل أو التوزيع بدون مقابل أو نظير مقابل اسمي. ويتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ المبيعات بالقيمة العادلة، وبالتالي قد لا تقدم متطلبات القياس والإفصاح معلومات ملائمة لمثل تلك التحويلات. ومع ذلك، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات القياس والإفصاح الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما يكون من المستهدف أن تتم عمليات البيع بالقيمة العادلة.

(ج) كثير من العمليات المتوقفة في القطاع العام هي عمليات قدمت خدمات سابقة بدون تكلفة أو بتكلفة اسمية. وحيث إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتناول العمليات المتوقفة التي إما كانت وحدات مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد قبل التصرف بها أو تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع، فإن متطلبات الإفصاح قد لا تقدم معلومات ملائمة للعمليات المتوقفة في القطاع العام. ومع ذلك، يدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما تكون العمليات المتوقفة في السابق إما وحدات مولدة للنقد أو مجموعة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد.

وبما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد خلص إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ سيكون ملائماً للقطاع العام فقط في حالات محدودة، وافق المجلس على إلغاء الإشارة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتناول الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة. ويرى المجلس أنه قد ينتج عن الاحتفاظ بالإشارة إلى تلك المعايير أن تتبع المنشآت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في حالات غير ملائمة لذلك. وأشار المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، يقدم إرشادات حول اختيار السياسات المحاسبية للمعاملات التي لا تتناولها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل خاص. تسمح تلك الإرشادات للمنشآت أن تتبنى السياسة المحاسبية المتوافقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عندما ترى المنشأة أن ذلك ملائماً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ نتيجة لإصدار قابية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٩. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. يعدل ذلك الإصدار المراجع في جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) إلغاء الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغيرات في أساس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٠

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي١٠ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *" الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"* ويتضمن التعديل الذي أجري على معيار المحاسبة الدولي١٠ كجزءٍ من *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ ومعيار المحاسبة الدولي ١٠:

- يشير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ إلى أنه حيث يكون افتراض المنشأة المستمرة غير ملائم، يُطلب إصدار حكم معين في تحديد أثر هذا التغير على القيمة المسجلة للأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية (الفقرة ٢٢).
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ إيضاحات إضافية حول تاريخ التفويض بالإصدار (الفقرات ٦ و٧ و٨).
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي١٠. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "صافي الأصول/حقوق الملكية" و"تاريخ إعداد التقارير" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤. أما المصطلحان المرادفان في معيار المحاسبة الدولي١٠ فهما "حقوق الملكية" و "تاريخ الميزانية العمومية".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ١٠ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".
- يشمل معيار المحاسبة الدولي١٤ تعريف "تاريخ إعداد التقارير"، في حين لا يشمل معيار المحاسبة الدولي ١٠ تعريفاً "لتاريخ الميزانية العمومية".

أُستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ " *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٨ " *الأدوات المالية: العرض* " و ٢٩ " *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس* " و ٣٠ " *الأدوات المالية: الإفصاحات* " . تُطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. ونتيجةً لذلك، لم يعد يُطبق المعيار ١٥ وتم إلغاءه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦
العقارات الإستثمارية

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ (المنقح في عام ٢٠٠٣) "العقارات الإستثمارية" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي٤٠ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦- العقارات الإستثمارية

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *" العقارات الإستثمارية "* في ديسمبر من عام ٢٠٠١.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ١٦ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *" عملية إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العالم ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ "*الزراعة*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩
العنوان الرئيسي	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
فوق الفقرة ٨		٢٠١٨
العنوان الرئيسي فوق الفقرة ٩	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٩	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
١٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٠	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٩	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٤٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٥٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٢أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٢ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٨
٦٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٨٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٤	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٧٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٩٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
العنوان الرئيسي اعلى الفقرة ١٠٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٠ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٠ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠١أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٠١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠١ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠١د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٠١هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠١و	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠١ز	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
شجرة القرار التوضيحية	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦

العقارات الإستثمارية

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٦
تعريفات	٧
تصنيف العقار كعقار استثماري أو عقار يشغله المالك	٨-١٩
الإعتراف	٢٠-٢٥
القياس عند الإعتراف	٢٦-٣٨
القياس بعد الإعتراف	٣٩-٦٥
السياسات المحاسبية	٣٩-٤١
نموذج القيمة العادلة	٤٢-٦٤
عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية	٦٢-٦٤
نموذج التكلفة	٦٥
التحويلات	٦٦-٧٦
الإستبعاد	٧٧-٨٤
الإفصاح	٨٥-٩٠
نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة	٨٥-٩٠
نموذج القيمة العادلة	٨٧-٨٩
نموذج التكلفة	٩٠
أحكام إنتقالية	٩١-١٠٠
إعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى	٩١-٩٣
نموذج القيمة العادلة	٩٤-٩٧
نموذج التكلفة	٩٨-١٠٠
تاريخ النفاذ	١٠١-١٠٢
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ (٢٠٠١)	١٠٣

أساس الإستنتاجات
شجرة القرار التوضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٤٠

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"* مبين في الفقرات ١-١٠٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢. **يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب مبدأ الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة العقارات الإستثمارية.**

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. يتطرق هذا المعيار مع محاسبة العقارات الإستثمارية بما في ذلك القياس في البيانات المالية لمستأجر العقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي والقياس على البيانات المالية لمؤجر العقارات الإستثمارية والمؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي. ولا يتعامل هذا المعيار مع الأمور التي تمت تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"*، والتي تشمل:-

(أ) تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية أو تشغيلية؛

(ب) الإعتراف بإيراد الإيجار المحقق من العقارات الإستثمارية (أنظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"*؛

(ج) القياس في البيانات المالية لمستأجر الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي؛

(د) القياس في البيانات المالية لمؤجر الممتلكات المؤجرة في صافي إستثماراته في عقد إيجار تمويلي.

(هـ) محاسبة عمليات البيع وإعادة الإستئجار؛ و

(و) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.

٦. لا ينطبق هذا المعيار على كل مما يلي:-

(أ) الأصول البيولوجية المعنية بالأرض والمتعلقة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ " الممتلكات والمصانع والمعدات"*)؛ و

(ب) حقوق المعادن والإكتشاف لإستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

تعريفات

٧. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني التالية المحددة لها:-**

القيمة المسجلة (Carrying amount) (لأغراض هذا المعيار) هي المبلغ المعترف به للأصل في بيان المركز المالي.

<u>التكلفة (Cost)</u> هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوعة أو القيمة العادلة لتقدير آخر معطى لإكتساب أصل معين في وقت إمتلاكه أو إنشاؤه.

<u>العقارات الإستثمارية</u> (Investment property) هي الممتلكات (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى أو كليهما) المحتفظ بها لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، بإستثناء المحتفظ بها لما يلي:-
(أ) للإستخدام في الإنتاج أو تزويد السلع أو الخدمات، أو لأغراض إدارية؛ أو
(ب) للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعي.

<u>الممتلكات التي يشغلها المالك</u> (Owner-occupied property) هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لكي تستخدم في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

تصنيف العقار كعقار استثماري أو عقار يشغله المالك

٨. **يمكن تصنيف ومحاسبة حصة العقارات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقارات إستثمارية إذا، وفقط إذا، (أ) كانت العقارات تلبي تعريف العقارات الإستثمارية (ب) ويستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات٤٢-٦٤ للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كل عقار على حدة. إلا أنه عند إختيار بديل التصنيف هذا لحصة عقارات محتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي، يتم محاسبة جميع العقارات المصنفة على أنها عقارات إستثمارية بإستخدام نموذج القيمة العادلة. وعند إختيار بديل التصنيف هذا، تُشمل أي حصة مصنفة بهذه الطريقة في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرات ٨٥-٨٩.**

٩. يمكن لمنشآت القطاع العام الإحتفاظ بالممتلكات للحصول على الإيجار وزيادة القيمة الرأسمالية في عدد من الحالات، فعلى سبيل المثال قد يتم تأسيس منشأة قطاع عام لإدارة محفظة ممتلكات حكومية على أساس محاسبي، وفي هذه الحالة تعرف الممتلكات التي تحتفظ بها هذه المنشأة العقارات الإستثمارية، بإستثناء الممتلكات التي يحتفظ بها لإعادة البيع خلال السياق الطبيعي للعمليات، وقد تحتفظ منشآت قطاع عام أخرى بممتلكات للحصول على الإيجارات أو زيادة القيمة الرأسمالية وإستخدام النقد الناتج عنها في تمويل أنشطتها الأخرى (تقديم الخدمات). فعلى سبيل المثال، قد تتملك إحدى الجامعات أو الحكومات المحلية مبنى معين لغرض تأجيره على أساس تجاري لأطراف خارجية لإكتساب أموال وليس لإنتاج أو توريد سلع أو خدمات، ويطلق على هذا النوع من الممتلكات، العقارات الإستثمارية أيضاً.

١٠. يتم الإحتفاظ بالعقارات الإستثمارية لكسب بدل الإيجارات أو زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، لذلك فإن العقارات الإستثمارية تولد تدفقات نقدية أكثر من غيرها من الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة. وهذا ما يميز العقارات الإستثمارية عن غيرها من الأراضي أو المباني التي تسيطر عليها منشآت القطاع العام، بما في ذلك الممتلكات التي يشغلها المالك. وقد يولد توريد السلع والخدمات (أو إستخدام الممتلكات لأغراض إدارية) التدفقات النقدية أيضاً، فعلى سبيل المثال قد تستعمل منشآت القطاع العام مبنى معين لتقديم السلع والخدمات لمستقبليها مقابل تغطية كاملة أو جزئية للتكلفة. ومع ذلك، يتم الإحتفاظ بالمبنى لتسهيل إنتاج السلع والخدمات، بينما لا تنسب التدفقات النقدية للمبنى فقط وإنما للأصول الأخرى المستعملة في عملية الإنتاج أو التزويد أيضاً. وينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* على الممتلكات التي يشغلها المالك.

١١. يوجد في بعض سلطات القطاع العام ترتيبات إدارية معينة كأن تسيطر المنشأة على أصل مملوك قانونياً من قبل منشأة أخرى، فعلى سبيل المثال، قد تسيطر إحدى الدوائر الحكومية وتكون مسؤولة عن مباني معينة تملكها قانونياً الدولة. وفي مثل هذه الحالات تعني الإشارة إلى الممتلكات التي يشغلها المالك تلك الممتلكات التي تشغلها المنشأة والتي تعترف بهذه الممتلكات في بياناتها المالية.

١٢. فيما يلي أمثلة على العقارات الإستثمارية:-

(أ) الأرض المحتفظ بها لزيادة قيمة رأسمالية طويلة الأجل وليس لبيعها على المدى القصير خلال السياق الطبيعي للعمليات. ومثال ذلك الأرض التي تحتفظ بها مستشفى معين لزيادة القيمة الرأسمالية التي يمكن بيعها في وقت تكون فيه مجزية في المستقبل.

(ب) الأرض التي يحتفظ بها لإستعمالات مستقبلية غير محددة حالياً. (إذا لم تحدد منشأة معينة بأنها ستستعمل الأرض كممتلكات يشغلها المالك، بما في ذلك إشغالها لتقديم خدمات كتلك التي تقدمها الحدائق العامة للأجيال الحالية والمستقبلية، أو لبيعها على المدى القصير خلال سير العمليات الطبيعي، فإن هذه الممتلكات تعتبر بأنها محفوظة لزيادة القيمة الرأسمالية).

(ج) المبنى الذي تملكه المنشأة المبلغة (أو الذي تحتفظ به المنشأة المبلغة بموجب عقد إيجار تمويلي) والذي يتم تأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية أو على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، قد تتملك جامعة معينة مبنى تؤجره على أساس تجاري لأطراف خارجية.

(د) المبنى الخالي لكن يحتفظ به لتأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية أو على أساس تجاري لأطراف خارجية.

(هـ) العقار الذي يتم إنشائه أو تطويره بغرض إستخدامه مستقبلاً كإستثمار عقاري.

١٣. فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تعد العقارات الإستثمارية، وبالتالي لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار:-

(أ) الممتلكات التي يحتفظ بها للبيع خلال السياق الطبيعي للعمليات أو أثناء عملية الإنشاء أو التطوير لمثل هذا البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"*).

فعلى سبيل المثال، قد تحصل بلدية حكومة معينة على معدل دخل من خلال شراء وبيع الممتلكات، وفي هذه الحالة تصنف الممتلكات التي يحتفظ بها حصرياً بهدف التصرف فيها لاحقاً في المستقبل القريب أو تطويرها لإعادة بيعها على أنها مخزون. وقد تبيع دائرة إسكان معينة جزءاً من مخزونها خلال السياق الطبيعي لعملياتها نتيجة لتغير في إحصائيات السكان أو غيرها، حيث يصنف أي مخزون إسكان يحتفظ به لغرض البيع في هذه الحالة على أنه مخزون.

(ب) الممتلكات التي يتم إنشاؤها أو تطويرها بالنيابة عن أطراف أخرى. ومثال ذلك، أن تبرم دائرة ممتلكات أو خدمات عقود إنشاء مع منشآت من خارج حكومتها (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"*).

(ج) الممتلكات التي يشغلها المالك (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧) بما في ذلك (من بين أمور أخرى) الممتلكات التي يتم الإحتفاظ بها لغرض إستعمالها في المستقبل كممتلكات يشغلها المالك، والممتلكات التي يتم الإحتفاظ بها لغرض تطويرها وإستعمالها في المستقبل كممتلكات يشغلها المالك، إلى جانب الممتلكات التي يشغلها الموظفين كالإسكان المخصص للموظفين العسكريين (سواءً دفع هؤلاء الموظفون الإيجار بما يتناسب مع أسعار السوق أم لا) والممتلكات التي يشغلها المالك بإنتظار التصرف فيها.

(د) [تم إلغائها]

(هـ) العقارات المؤجرة لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

(و) الممتلكات التي يحتفظ بها لتقديم خدمة إجتماعية والتي تولد تدفقات نقدية، فعلى سبيل المثال قد تحتفظ دائرة إسكان معينة بمخزون كبير تستعمله لتقديم إسكان للعائلات ذات الدخل المنخفض بسعر أقل من سعر الإيجارات السائدة في السوق. وفي هذه الحالة، يحتفظ بالممتلكات لتقديم خدمات إسكانية وليس لتحصيل بدل إيجار أو زيادة القيمة الرأسمالية ويستخدم إيراد الإيجار الناتج عن حالات الطوارئ للأغراض التي يحتفظ بهذه الممتلكات من أجلها. ولا تعتبر مثل هذه الممتلكات "عقارات إستثمارية" وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

(ز) الممتلكات التي يحتفظ بها لأغراض إستراتيجية وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

١٤. وفي العديد من السلطات، تحتفظ منشآت القطاع العام بالممتلكات لتحقيق أهداف تقديم الخدمات وليس لتحصيل بدل الإيجار أو زيادة القيمة الرأسمالية، حيث لا يمكن تعريف الممتلكات في مثل هذه الحالة على أنها العقارات الإستثمارية. ولكن عندما تحتفظ إحدى منشآت القطاع العام بالممتلكات للحصول على بدل الإيجار أو زيادة القيمة الرأسمالية فيتم العمل بهذا المعيار. وتحتفظ منشآت القطاع العام في بعض الأحيان بممتلكات معينة يحتفظ بجزء منها (أ) لتحصيل بدل الإيجار أو لزيادة القيمة الرأسمالية وليس لتقديم الخدمات، (ب) ويحتفظ بجزء آخر لإستعماله في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية. ومثال ذلك أن يتملك مستشفى أو جامعة مبنى معين بحيث يستخدم جزء منه لأغراض إدارية ويتم تأجير الجزء الآخر كشقق على أساس تجاري. وإذا كان من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل (أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي بشكل منفصل) تتم محاسبة المنشأة عن كل جزء من هذه الأجزاء بشكل منفصل. أما إذا لم يكن من

الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل، فإن الممتلكات تعد عقارات إستثمارية إذا تم الإحتفاظ بجزء صغير منها ليستعمل في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية فقط.

١٥. وتقدم منشأة ما خدمات ثانوية لشاغلي الممتلكات التي تحتفظ بها هذه المنشأة في حالات معينة. وتتعامل منشأة ما مع مثل هذه الممتلكات على أنها العقارات الإستثمارية عندما لا تشكل الخدمات المقدمة هامة من الإتفاق ككل. ومن الأمثلة على ذلك: (أ) عندما تتملك جهة حكومية معينة مكتب في مبنى يحتفظ به حصرياً لأغراض التأجير على أساس تجاري (ب) وتقوم بتوفير خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون هذا المبنى أيضاً.

١٦. وتكون الخدمات المقدمة جزء أكثر أهمية في حالات أخرى، فعلى سبيل المثال قد تتملك الحكومة فندق أو نزل تديره من خلال وكالة إدارة الممتلكات العامة التابعة لها. وهنا تكون الخدمات المقدمة للضيوف جزءاً هاماً من الإتفاق ككل. لذلك، يعتبر الفندق أو النزل الذي يديره المالك من الممتلكات التي يشغلها المالك وليس من العقارات الإستثمارية.

١٧. قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت الخدمات الثانوية هامة لدرجة عدم تصنيف الممتلكات كعقارات إستثمارية فعلى سبيل المثال، قد تقوم حكومة أو جهة حكومية معينة تملك فندق بالتنازل عن بعض المسؤوليات لأطراف أخرى بموجب عقد إدارة. وتتنوع شروط عقود الإدارة بشكل كبير، فمن جهة قد تكون الحكومة أو الجهة الحكومية جوهرياً بمثابة مستثمر مجهول، ومن الجهة الأخرى لهذا النطاق قد تلجأ هذه الحكومة أو الجهة الحكومية إلى إعطاء بعض الوظائف اليومية إلى جهات أخرى بينما تحتفظ بقسط كبير من التعرض لتباينات التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات هذا الفندق.

١٨. لا بد من اللجوء إلى الحكم لتحديد ما إذا كانت الممتلكات عقارات إستثمارية أم لا، وتقوم المنشأة بوضع معايير لممارسة هذا الحكم بما يتفق مع تعريف العقارات الإستثمارية والإرشاد الوارد في الفقرات من ٩ إلى ١٧. وتوجب الفقرة ٨٦ (أ) على المنشأة الإفصاح عن هذه المعايير عندما يكون التصنيف صعباً.

١٨أ. تكون هناك حاجة للحكم أيضاً لتحديد إذا كان استملاك عقارات استثمارية هو استملاك أصل أو مجموعة من الأصول أو عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام هو من ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "*. وتبغي الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ لتحديد إذا كانت العملية تدخل في نطاق عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام. وترتبط المناقشات في الفقرات من ٩-١٨ من هذا المعيار بتحديد إذا كانت عقارات مستملكة من قبل المالك أو أنها عقارات إستثمارية وليس لتحديد إذا كان استملاك العقارات يدخل في نطاق عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠. ويتطلب تحديد إذا كانت عملية معينة تلبي متطلبات تعريف عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام كما ورد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ بما في ذلك العقارات الاستثمارية كما تم تعريفها في هذا المعيار أن يكون هناك تطبيقاً منفصلاً لكلا المعيارين.

١٩. تتملك المنشأة في بعض الحالات ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل المنشأة المسيطرة أو من قبل منشأة أخرى مسيطر عليها. ولا تصنف الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية في البيانات المالية الموحدة التي تخص كلا المنشأتين، وذلك لأن هذه الممتلكات من منظور المنشأة الإقتصادية ككل هي ممتلكات يشغلها المالك، ولكن من منظور المنشأة التي تملك هذه الممتلكات، فهي تعتبر عقارات إستثمارية إذا حققت التعريف الوارد في الفقرة رقم ٧. لذلك، فإن المؤجر يتعامل مع الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية في بياناته المالية المنفصلة. وقد ينشأ مثل هذا الموقف عندما تؤسس الحكومة هيئة إدارة ممتلكات تكون مسؤولة عن إدارة المباني الحكومية، حيث تؤجر المباني لمنشآت حكومية أخرى على أساس تجاري. وفي البيانات المالية الخاصة بمنشأة إدارة الممتلكات، تحاسب الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية. وعلى الرغم من ذلك، ففي البيانات المالية الموحدة الخاصة بالحكومة، تحاسب الممتلكات على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

الإعتراف

٢٠. **يجب الإعتراف بالعقارات الإستثمارية كأصل في الحالات التالية فقط:-**

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب إقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة إلى المنشأة من هذه الممتلكات؛ و

(ب) عندما يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموثوقية.[١]

٢١. تحتاج المنشاة عند تحديد فيما ما إذا كان بند ما يحقق المعيار الأول للإعتراف أم لا إلى تقييم درجة التأكد من تدفق المكاسب الإقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة على أساس البينات المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي. وعند التأكد من وجود تدفق لمكاسب إقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة إلى المنشأة، يصبح من الضروري الحصول على ضمان بأن المنشأة تحصل على المكاسب المرتبطة بالأصل وبأنها ستتحمل مسؤولية المخاطر المرتبطة به. ولا يتوفر هذا الضمان عادة إلا عندما تحصل المنشأة على المكاسب وتتحمل المخاطر، حيث يمكن إلغاء معاملة تملك الأصل دون جزاء كبير قبل حدوث هذا وبالتالي لا يتم الإعتراف بالأصل.

٢٢. يتحقق معيار الإعتراف الثاني في الغالب بسرعة لأن معاملة التبادل التي تثبت شراء الأصل تحدد تكلفته. وكما هو وراد في الفقرة ٢٧ من هذا المعيار وتحت ظروف معينة يمكن الحصول على العقارات الإستثمارية بدون تكلفة أو مقابل تكلفة إسمية، وفي مثل هذه الحالات تكون التكلفة هي القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية إعتباراً من تاريخ الإكتساب.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

٢٣. تُقيّم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا جميع تكاليف عقاراتها الإستثمارية في وقت تكبدها. وهذه التكاليف تتضمن التكاليف التي يتم تكبدها مبدئياً لإستملاك عقارات إستثمارية والتكاليف التي يتم تكبدها لاحقاً في الإضافة إلى العقار أو إستبدال جزء منه أو صيانته.

٢٤. بموجب مبدأ الإعتراف المنصوص عليه في الفقرة ٢٠، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لعقار إستثماري بتكاليف الصيانة اليومية لمثل ذلك العقار. بل يتم الإعتراف بهذه التكاليف في العجز أو الفائض عند تكبدها. إن تكاليف الصيانة اليومية هي عبارة "بشكل رئيسي" عن تكاليف العمال والمواد المستهلكة، وقد تشمل تكاليف القطع الثانوية. وكثيراً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" العقارات.

٢٥. يمكن أن يكون قد تم اكتساب أجزاء من العقارات الإستثمارية من خلال الإستبدال. على سبيل المثال، قد تكون الجدران الداخلية بديلة عن الجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإعتراف؛ تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لعقار إستثماري بتكلفة إستبدال جزءاً من عقار إستثماري قائم في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة في حال إستيفاء معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف المنصوص عليها في هذا المعيار

القياس عند الإعتراف

٢٦. **يجب قياس العقارات الإستثمارية مبدئياً على تكلفتها (يجب تضمين تكلفة المعاملات في هذا القياس المبدئي).**

٢٧. **عندما يتم إكتساب العقارات الإستثمارية من خلال العمليات غير المتداولة، تكون تكلفتها هي قيمتها العادلة في تاريخ الإكتساب.**

٢٨. تتألف تكلفة العقارات الإستثمارية المشتراة من سعر الشراء وأي مصاريف تنسب لها مباشرة، وتتضمن هذه المصاريف على سبيل المثال الرسوم المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الممتلكات وتكاليف العمليات الأخرى.

٢٩. [تم إلغائها] .

٣٠. لا تتم زيادة تكلفة العقارات الإستثمارية:-

(أ) بتكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكات في حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة)؛

(ب) وخسائر الإفتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الإستثمارية للمستوى المخطط له من الإشغال؛ أو

(ج) أو المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

٣١. إذا تم تأجيل الدفع العقارات الإستثمارية، فإن تكلفة هذه الممتلكات تعادل سعرها النقدي. ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة طوال فترة الإعتماد.

٣٢. يجوز إكتساب العقارات الإستثمارية من خلال العمليات الغير متداولة، فقد تتنازل حكومة وطنية على سبيل المثال عن مبنى إضافي دون مقابل لمنشأة حكومية محلية تقوم بدورها بتأجيره حسب أسعار السوق. كما ويجوز أيضاً إكتساب العقارات الإستثمارية من خلال العمليات الغير متداولة ممارسة سلطات المصادرة. وفي مثل هذه الحالات تكون تكلفة الممتلكات هي قيمتها العادلة في تاريخ إكتسابها.

٣٣. عندما تعترف منشأة ما بالعقارات الإستثمارية مبدئياً على قيمتها العادلة وفقاً للفقرة ٢٧، فإن القيمة العادلة في هذه الحالة هي تكلفة هذه الممتلكات. وقد تقرر المنشأة، بعد الإعتراف المبدئي، إعتماد نموذج القيمة العادلة (الفقرات ٤٢ – ٦٤) أو نموذج التكلفة (الفقرة ٦٥).

٣٤. **تكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها عقارات إستثمارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي١٣، أي أنه يتم الإعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحالية لأقل دفعات الإيجار– أيهما أقل. ويتم الإعتراف بمبلغ مكافئ على أنه التزام وفقاً لنفس تلك الفقرة.**

٣٥. تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتم شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم إستثنائها من الإلتزام. إذا تم تصنيف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنها عقارات إستثمارية، فإن البند الذي تتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات ٤٢–٦١ الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضاً بتحديد القيمة العادلة عندما تُستخدم تلك القيمة على أنها تكلفة لأغراض الإعتراف الأولي.

٣٦. يمكن شراء واحدة أو أكثر من العقارات الإستثمارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي إلى عملية مبادلة أصل غير نقدي واحد مقابل آخر ولكنه ينطبق أيضاً على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة مثل هذه العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل للجوهر التجاري، أو (ب) ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق. ويتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى لو لم تستطع المنشأة مباشرة أن تلغي الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٣٧. تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه تغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملات التبادل جوهراً تجارياً إذا:-

(أ) كان شكل التدفقات النقدية للأصل المستلم أو إمكانية الخدمة للأصل المستلم (المخاطر والتوقيت والمبلغ) يختلف عن شكل التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة للأصل المنقول، أو

(ب) تغيرت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة نتيجة للتبادل، و

(ج) كان الفرق بين (أ) و(ب) كبيراً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية قبل الضريبة. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر المنشأة للقيام بحسابات مفصلة.

٣٨. تكون القيمة العادلة للأصل التي لا توجد لها معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيراً لذلك الأصل، (ب) أو إذا كان من الممكن على نحو معقول تقييم وإستخدام إحتمالات التقديرات المختلفة ضمن المدى في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندئذ تُستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل أكبر.

القياس بعد الإعتراف

السياسات المحاسبية

٣٩. مع الإستثناء المدون في الفقرة ٤٣، على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٤٢-٦٤ أو نموذج التكلفة في الفقرة ٦٥ كسياسة محاسبية له ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع عقاراته الإستثمارية.

٤٠. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" على إمكانية إجراء تغير طوعي في السياسة المحاسبية فقط إذا أدى التغير إلى أن تقدم البيانات المالية معلومات ممثلة بأمانة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات والأحداث والأوضاع الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المحتمل أن يؤدي التغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة إلى تحقيق عرض أكثر ملائمة.

٤١. يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، لهدف القياس (إذا قامت المنشأة بإستخدام نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوباً منه، أن يحدد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية على أساس

التقييم من قبل مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الإستثمارية التي تيم تقييمها.

نموذج القيمة العادلة

٤٢. **يعد الإعتراف المبدئي، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة لها بإستثناء الحالات الإستثنائية الموصوفة في الفقرة ٦٢.**

٤٣. **عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كأدوات إستثمارية بموجب الفقرة ٨، والفقرة ٣٩ ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة يجب أن يطبق.**

٤٤. **يتوجب الإعتراف المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها.**

٤٥. القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة (أنظر الفقرة ٧). تستثني القيمة العادلة تحديداً تقرير السعر التقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل بشروط شاذة وعمليات بيع، وإعادة إستئجار، والإعتبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

٤٦. يحدد المشروع القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن يتكبدها المشروع في البيع أو إستبعاد آخر.

٤٧. **يجب أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ إعداد التقرير.**

٤٨. إن القيمة العادلة هي محددة بوقت في تاريخ معين. وذلك لأن الأسواق وأحوال السوق من الممكن أن تتغير وبالتالي فإن القيمة المقدرة من الممكن أن تكون غير صحيحة أو غير ملائمة في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً التبادل المتزامن وإنهاء التعاقد بدون أية تغيرات في السعر والتي من الممكن أن تتم في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة إذا كان التبادل وإنهاء التعاقد ليس متزامناً.

٤٩. تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، من بين أشياء أخرى، دخل الإيجار لعقود إيجار جارية وافتراضات معقولة ومعززة تمثل وجهة نظر السوق بخصوص ماذا تتوقع الأطراف المطلعة والراغبة من دخل الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الظروف الحالية للسوق. وتعكس أيضاً، على أساس مشابه، أي تدفقات نقدية صادرة (بما في ذلك دفعات الإيجار والتدفقات الصادرة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص الممتلكات. وتنعكس بعض تلك التدفقات الصادرة في الإلتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتدفقات الصادرة التي لا يتم

الإعتراف بها في البيانات المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال الدفعات الدورية مثل الإيجارات المشروطة).

٥٠. تحدد الفقرة ٣٤ أساس الإعتراف الأولي بتكلفة حصة معينة في الممتلكات المؤجرة. وتقتضي الفقرة ٤٢ بأن يتم إعادة قياس الحصص في الممتلكات المؤجرة، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، ينبغي أن تكون القيمة العادلة لحصة معينة في الممتلكات المؤجرة عند الإندماج بالشراء، مطروحا منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالإلتزامات المعترف بها)، تساوي صفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا يتم الإعتراف، ولأغراض محاسبية، بالأصل المؤجر والإلتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار الأقل، وفقاً للفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣. لذلك، فإن إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقاً للفقرة ٣٤ إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٤٢ إلى أي خسارة أو ربح أولي، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ويمكن أن يحدث هذا عندما يتم إختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي.

٥١. يشير تعريف القيمة العادلة إلى "أطراف راغبة ومطلعة". وفي هذا السياق فإن "المطلعة" تعني أن كل من المشتري الراغب والبائع الراغب قد أبلغوا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات للعقارات الإستثمارية وإستخداماتها الفعلية والمحتملة وحالة السوق بتاريخ التقرير. يتم تشجيع المشتري الراغب، ولكن لا يتم إجباره، على الشراء. ولا يكون هذا المشتري متحمساً ولا مصمماً على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشترى المفترض سعراً أعلى من السعر الذي يقتضيه السوق الذي يشمل مشترين وبائعين مطلعين وراغبين.

٥٢. البائع الراغب ليس هو المفرط في الرغبة وليس بائعاً مجبراً، مهيئاً للبيع بأي سعر وليس مهيئاً لرفض البيع رغبة في سعر لا يعتبر معقولاً في السوق الحالية. إن البائع الراغب هو محفز على بيع العقارات الإستثمارية بشروط أفضل سعر ممكن الحصول عليه في السوق المقترح بعد تسويق مناسب أياً ما سيكون عليه السعر. إن الظروف الحقيقية لمالك العقارات الإستثمارية الحقيقية ليس جزءاً من هذا الإعتبار وذلك لأن البائع الراغب هو مالك مفترض (على سبيل المثال البائع الراغب لا يأخذ في الحسبان إعتبارات الضريبة الخاصة للمالك الحقيقي العقارات الإستثمارية).

٥٣. يشير تعريف القيمة العادلة لعملية تجارية بحته. إن العملية التجارية البحتة هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل من أسعار العمليات لا تصف السوق. يفترض أن تكون العملية بين أطراف لا علاقة بينها كل منهم يتصرف بإستقلالية.

٥٤. إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشيط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. بأخذ المشروع الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقود الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

٥٥. في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة من النوع الموصوف في الفقرة ٥٤، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن:-

(أ) الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خاضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة) معدلة لتعكس هذه الإختلافات؛

(ب) الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطاً، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الإقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و

(ج) توقعات التدفقات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حالياً أو عقود أخرى (إينما كان ممكناً) وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التأكد في المبالغ والتوقيت لتلك التدفقات النقدية.

٥٦. في بعض الحالات، فإن مختلف المصادر المدرجة في الفقرة السابقة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. على المشروع إن يدرس أسباب هذه الإختلافات حتى يتوصل لتقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

٥٧. في حالات إستثنائية، هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع على عقارات إستثمارية للمرة الأولى (أو عندما تصبح الممتلكات للمرة الأولى عقارات إستثمارية بعد تغير الإستخدام) إن يكون التباين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبير جداً وإحتمالات مختلف النتائج صعبة التقييم، وبالتالي فإن صلاحية التقدير المنفرد للقيمة العادلة قد أصبح ملغي. وهذا يشير إلى أنه سوف لن تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد للممتلكات على أسس مستمرة (أنظر الفقرة ٦٢).

٥٨. تختلف القيمة العادلة عن قيمة الإستخدام فكما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " *إنخفاض قيمة الأصول* " فإن القيمة العادلة تعكس معرفة وتقديرات المشاركين في السوق وأيضاً العوامل ذات العلاقة بالمشاركين في السوق بشكل عام. وفي المقابل، تعكس قيمة الإستخدام معرفة المشروع وتقديراته وأيضاً العوامل المحددة بالمشروع والتي يمكن أن تكون محددة للمشروع وهي ليست قابلة للتطبيق على المشاريع بشكل عام. فعلى سبيل المثال إن القيمة العادلة لا تعكس أياً من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تتوفر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من البائعين أو المشترين:-

(أ) القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة من الممتلكات في مواقع مختلفة؛

(ب) العلاقة الوثيقة ما بين العقارات الإستثمارية والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو التغيرات القانونية التي هي محددة فقط بالمالك الحالي؛ و

(د) الفوائد الضريبية أو الأعباء الضريبية التي هي محددة في المالك الحالي.

٥٩. في تحديد المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية بموجب نموذج القيمة العادلة، فإن على المشروع أن يتجنب العد المكرر للأصول أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية كأصول أو إلتزامات منفصلة فعلي سبيل المثال:-

(أ) المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف غالباً ما تكون جزءاً أساسياً من المبني ويتم تضمينها بشكل عام في القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، مفضلاً عن الإعتراف بها على نحو منفصل كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجارية ذات علاقة بالمكتب المفروش. وعندما تم تضمين الأثاث في القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، فإن المشروع لا يعترف بذلك الأثاث كأصل مستقل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية إيراد عقد الإيجار التشغيلي المدفوع مقدماً أو المستحق، حيث أن المشروع يعترف به كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المشروط المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). وتبعاً لذلك، إذا كان التقييم الذي يتم الحصول عليه للممتلكات هو صافي جميع الدفعات المتوقعة، سيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار معترف به للوصول إلى المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية بموجب نموذج القيمة العادلة.

٦٠. لا تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

٦١. في بعض الحالات، يتوقع المشروع أن تكون القيمة الحالية لدفعاته ذات العلاقة بالعقارات الإستثمارية (خلافاً للدفعات المتعلقة بالإلتزامات المالية المعترف بها) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمتحصلات النقدية ذات العلاقة. على المشروع أن يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* لتحديد ما إذا كان على المشروع الإعتراف بإلتزام وكيف سيقوم المشروع بقياس ذلك الإلتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٦٢. **هناك إفتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنه في حالات إستثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع للمرة الأولى على العقارات الإستثمارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة حالياً للمرة الأولى عقارات إستثمارية بعد تغير الإستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، وفقط، عندما تكون العمليات السوقية المرادفة ليست متكررة الحدوث ولا يتوفر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، إعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). إذا حددت المنشأة بأن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية قيد الإنشاء لا يمكن تحديدها على نحو موثوق**

لكنها تتوقع أن يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة للعقار على نحو موثوق عند الانتهاء من إنشائه، فإنها ينبغي أن تقيس الإستثمارات العقارية قيد الإنشاء بسعر التكلفة إلى أن تصبح قيمتها العادلة ممكنة التحديد على نحو موثوق أو إلى أن يكتمل إنشائها (أيهما يحدث أولا). وإذا حددت المنشأة بأن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية (بإستثناء الإستثمارات العقارية قيد الإنشاء) لا يمكن تحديدها على نحو موثوق على أساس مستمر، ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المنشأة أن تقيس تلك العقارات الإستثمارية بإستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. يتوجب افتراض القيمة المتبقية للعقارات الإستثمارية لتكون صفراً ويجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام إلى أن يتم إستبعاد العقارات الإستثمارية.

٦٢أ. ما أن تصبح المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية قيد الإنشاء على نحو موثوق والتي قيست مسبقا بسعر التكلفة، فإنها ينبغي أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وما أن يكتمل إنشاء ذلك العقار، يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها على نحو موثوق. وإن لم يكن هذا هو الحال، وفقاً للفقرة ٦٢، ينبغي محاسبة العقار بإستخدام نموذج التكلفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٦٢ب. إن الافتراض بإمكانية قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية قيد الإنشاء على نحو موثوق يمكن تفنيده فقط عند الإعتراف المبدئي. وقد لا تستنتج المنشأة التي قامت بقياس بند الإستثمارات العقارية قيد الإنشاء بالقيمة العادلة بأن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المكتمل إنشائها لا يمكن تحديدها على نحو موثوق.

٦٣. في الحالات الإستثنائية عندما يجبر المشروع، وللسبب المبين في الفقرة ٦٢، على قياس العقارات الإستثمارية بإستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧، وهو يقيس جميع العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة بما في ذلك العقارات الإستثمارية تحت الإنشاء. في هذه الحالة، ومع ذلك تستطيع المنشأة إستخدام نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية، فإن على المنشأة أن تستمر في قياس باقي عقاراتها الإستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

٦٤. **إذا كانت المنشأة في السابق قد قاست العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة، فإن على المشروع الإستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى أن يتم إستبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح العمليات السوقية المرادفة أقل تكراراً أو تصبح أسعار السوق الفورية أقل توفراً.**

نموذج التكلفة

٦٥. **على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة بعد الإعتراف المبدئي، قياس كافة العقارات الإستثمارية بإستخدام المعاملة القياسية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*"، على تكلفة أقل من أي إستهلاك متراكم ومن أي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.**

التحويلات

٦٦. **تقوم المنشأة بتحويل عقار إلى أو من عقار استثماري عندما وفقط عندما يكون هناك تغيير في الاستخدام. ويحدث التغيير في الاستخدام عندما يلبي العقار، أو يتوقف عن تلبية، تعريف العقارات الاستثمارية مع وجود أدلة على تغيير الاستخدام. وبعيداً عن ذلك، فإن التغيير في نوايا الإدارة فيما يتعلق باستخدام العقارات لا يقدم دليلاً على تغيير الاستخدام. و تتضمن الأمثلة على أدلة حدوث تغيير في الاستخدام ما يلي:**

(أ) بدء الإشغال أو التطوير من قبل المالك، بهدف شغل المالي في تحويل عقارات إستثمارية إلى ممتلكات يشغلها المالك؛

(ب) بدء تطويرها بهدف البيع، حيث تتحول من عقارات إستثمارية إلى مخزون؛

(ج) نهاية إشغالها من قبل المالك، حيث تتحول من ممتلكات يشغلها المالك إلى عقارات إستثمارية؛ و

(د) بداية سريان عقد إيجار تشغيلي (على أساس تجاري) لطرف آخر عليها، حيث تتحول من مخزون إلى عقارات إستثمارية؛ أو

(هـ) [تم إلغائها]

٦٧. قد تتغير أغراض إستعمال المنشأة للممتلكات مع مرور الوقت، فقد تقرر حكومة ما إشغال مبنى يستخدم حالياً كعقارات إستثمارية على سبيل المثال، أو أن تقوم بتحويل أحد المباني المستخدمة حالياً كمساكن لأفراد البحرية أو لأغراض إدارية إلى فندق وتسلم هذا المبنى لشركات القطاع الخاص. ففي الحالة الأولى يُعامل المبنى كعقارات إستثمارية حتى بدء الإشغال، أما الحالة الأخيرة فيُعامل المبنى كممتلكات ومصانع ومعدات حتى يتوقف إشغاله ويتم إعادة تصنيفه كعقارات إستثمارية.

٦٨. عندما تقرر المنشأة التصرف بأحد العقارات الإستثمارية دون تطويرها، فإنها تستمر في التعامل مع هذه الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية حتى يتم سحب الإعتراف بها (أي حتى يتم حذفها من بيان المركز المالي) ولا تتعامل معها كمخزون. وعلى نحو مماثل، فعندما تبدأ المنشأة بإعادة تطوير عقارات إستثمارية موجودة أصلاً للإستمرار في إستعمالها في المستقبل كعقارات إستثمارية، فإنها تبقى عقارات إستثمارية ولا يتم إعادة تصنيفها كممتلكات يشغلها المالك خلال فترة إعادة تطويرها.

٦٩. قد تقوم إحدى دوائر الممتلكات الحكومية بدراسة مبانيها بانتظام لتقرر فيما إذا كانت تلبي متطلباتها أم لا، وتحتفظ كما قد يحدد جزء من تلك العملية بمباني معينة للبيع، ففي هذا الحالة قد يعتبر المبنى مخزون. ولكن إذا قررت الحكومة الإحتفاظ بالمبنى لقدرته على تحصيل إيراد من بدل الإيجار وإمكانية زيادة القيمة الرأسمالية، يعاد تصنيف هذا المبنى كعقارات إستثمارية عند البدء بأي عقد إيجار تشغيلي لاحق.

٧٠. تتناول الفقرات من٧١-٧٦ قضايا الإعتراف والقياس التي تطبق عندما تستخدم منشأة معينة نموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. وفي حال إستخدمت المنشأة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين العقارات الإستثمارية والممتلكات التي يشغلها المالك والمخزون لا تغير القيمة المسجلة للممتلكات المنقولة، ولا تغير كذلك تكلفة هذه الممتلكات لأغراض القياس أو الإفصاح.

٧١. **لتحويل العقارات الإستثمارية المسجلة بالقيمة العادلة إلى ممتلكات يشغلها المالك أو إلى مخزون، يجب أن تكون تكلفة الممتلكات لأغراض المحاسبة اللاحقة وبموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ هي القيمة العادلة لهذه الممتلكات في تاريخ حصول التغيير.**

٧٢. **إذا تم تحويل إحدى الممتلكات التي يشغلها المالك إلى عقارات إستثمارية تسجل على القيمة العادلة، ويجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ حتى تاريخ حصول تغيير في الإستعمال. ويتوجب على المنشأة معالجة أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة المسجلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.**

٧٣. تستمر المنشأة بإستهلاك الممتلكات والإعتراف بأي خسائر ناتجة عن الإنخفاض في قيمتها لغاية تاريخ تحويل الممتلكات التي يشغلها المالك إلى عقارات إستثمارية مسجلة على القيمة العادلة. وتعالج المنشاة أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة المسجلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. وبكلمات أخرى:-

(أ) يتم الإعتراف بأي نقص ناتج في القيمة المسجلة للممتلكات في صافي الفائض أو العجز للفترة. ولكن، وفي حال تم تضمين مبلغ ما في فائض إعادة التقييم للممتلكات، يحمل النقص على فائض إعادة التقييم؛ و

(ب) أي زيادة ناتجة في القيمة المسجلة تعامل كما يلي:-

(١) إذا كانت الزيادة ذات تأثير يعكس الخسارة الناجمة عن خفض قيمة ذلك البند من الممتلكات، فيتم الإعتراف في صافي الفائض أو العجز. ولا يتجاوز المبلغ الذي تم الإعتراف به في الفائض أو العجز للفترة المبلغ اللازم لإعادة القيمة المسجلة إلى القيمة المسجلة المحددة (صافي الإستهلاك)، التي لا تحتوي على خسائر تخفيض قيمة معترف بها؛

(٢) يقيد أي جزء متبقي من الزيادة مباشرة لحساب صافي الأصول/حقوق الملكية تحت فئة فائض إعادة التقييم. وعند التصرف اللاحق بالعقارات الإستثمارية، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المشمول في صافي الأصول/حقوق الملكية للفائض المتراكم أو العجز. ولا يتم تحويل فائض إعادة التقييم إلى الفائض المتراكم أو العجز المتراكم الفائض أو العجز.

٧٤. **عند التحويل من المخزون إلى العقارات الإستثمارية التي ستسجل على القيمة العادلة، يجب الإعتراف بأي فرق بين القيمة العادلة لتلك الممتلكات في ذلك التاريخ وقيمتها المسجلة السابقة في صافي الفائض أو العجز لتلك الفترة.**

٧٥. تنسجم معاملة التحويلات من المخزون إلى العقارات الإستثمارية والتي تسجل على القيمة العادلة لها مع معاملة مبيعات المخزون.

إرشادات القياس الأولي للعقارات المبنية ذاتياً بالقيمة العادلة

٧٦. **عندما تنجز منشأة معينة بناء أو تطوير عقارات إستثمارية ذاتية البناء تسجل على القيمة العادلة، أو عندما تصبح قيمتها العادلة قابلة للقياس بموثوقية (أيهما أسبق) يجب الإعتراف بأي فرق بين القيمة العادلة لتلك الممتلكات في ذلك التاريخ وقيمتها المسجلة السابقة في الفائض أو العجز.**

الإستبعاد

٧٧. **يجب سحب الإعتراف بالعقارات الإستثمارية (أي حذفها من بيان المركز المالي) عند التصرف بها أو عندما يتم التوقف عن إستعمالها بشكل دائم، ولا يتوقع الحصول على أي مكاسب إقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة من التصرف بها.**

٧٨. قد يتم التصرف بالعقارات الإستثمارية من خلال بيعها أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي. وعند تحديد تاريخ التصرف العقارات الإستثمارية، تطبق المنشاة المعيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ للإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع، وتستعين بالإرشاد المتعلق بذلك والوارد في إرشادات التنفيذ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩. أما عند التصرف بالممتلكات من خلال الدخول في عقد تمويلي أو بيعها وإعادة تأجيرها فينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣.

٧٩. إذا اعترفت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة٢٠، بتكلفة إستبدال جزء من العقارات الإستثمارية في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وبالنسبة للعقارات الإستثمارية التي يتم محاسبتها بإستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل هو الجزء الذي يتم استهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن للمنشأة أن تحدد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها أن تستخدم تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شرائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، يمكن أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية أن الجزء الذي ينبغي إستبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى قد يكون من الصعب تحديد ما ينبغي تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم إستبداله. وكبديل لتخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، يتم شمل تكلفة الإستبدال في المبلغ المسجل للأصل ومن ثم إعادة تقييم القيمة العادلة، كما هو مطلوب بالنسبة للإضافات التي لا تنطوي على إستبدال.

٨٠. **يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنهاء خدمة أو إستبعاد العقارات الإستثمارية بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الإعتراف به في الفائض أو العجز (ما لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ خلافاً لذلك في البيع وإعادة الإستئجار) في فترة إنهاء الخدمة أو إستبعاد الإستثمارات.**

٨١. يتم الإعتراف بالتعويض المطلوب من التصرف بالعقارات الإستثمارية مبدئياً على القيمة العادلة، ويعترف بالتعويض المستلم مبدئياً على معادل السعر تحديداً وإذا تأجل الدفع للعقارات الإستثمارية. ويتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الإسمية للتعويض ومعادل السعر النقدي كإيراد فائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ بإستخدام نموذج الفائدة الفعال.

٨٢. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو معايير المحاسبة الدولية الأخرى كما هو ملائم على أي إلتزام يحتفظ به المشروع بعد إستبعاد العقارات الإستثمارية.

٨٣. **يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للعقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.**

٨٤. إن إنخفاض قيمة العقارات الإستثمارية أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة العقارات الإستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ، إذا كان ممكناً؛

(ب) يتم وفقاً للفقرات ٧٧-٨٢ من هذا المعيار الإعتراف بعمليات إنهاء الخدمة أو التصرف بالعقارات الإستثمارية؛

(ج) يتم الإعتراف بالتعويض من أطراف ثالثة العقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما يصبح مستحقاً للقبض؛ و

(د) يتم وفقاً للفقرات ٢٦-٣٨ من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٨٥. تطبق الإفصاحات المبينة أدناه بالإضافة إلى تلك الموجودة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣. ويقدم صاحب العقارات الإستثمارية إفصاحات المؤجر التي تم الدخول بها. تقدم أيضاً المنشأة التي تحتفظ بالعقارات الإستثمارية بموجب عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي إفصاحات المستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاح المؤجر عن أي عقود إيجار تشغيلية تم الدخول بها.

٨٦. **يجب على المنشاة الإفصاح عما يلي:-**

(أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أي ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للعقارات الإستثمارية.

(ج) المعيار الذي تستخدمه المنشأة لتميز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات التي يشغلها المالك أو الممتلكات التي يحتفظ بها للبيع خلال السير الطبيعي للعمليات عندما يكون التصنيف صعباً (أنظر الفقرة ١٨).

(د) الأساليب والإفتراضات المعينة التي تم الإستعانة بها لتحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية ، بما في ذلك بيان عما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعم بدليل من السوق أم إعتماد على عوامل أخرى (على المنشأة الإفصاح عنها) إلى حد كبير بسبب طبيعة الممتلكات ونقص بيانات السوق التي يمكن مقارنتها.

(هـ) إلى أي مدى إعتمادت القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية) على تقييم مقيم مستقل يحمل مؤهل مهني معترف به ومناسب، ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقارات الإستثمارية التي يقوم بتقييمها. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقييم يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة؛

(و) القيم الواردة في بيان الأداء المالي لكل ما يلي:-

(١) إيراد بدل الإيجار من العقارات الإستثمارية؛

(٢) المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناجمة عن العقارات الإستثمارية المحصلة لإيراد بدل الإيجار خلال الفترة؛ و

(٣) المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناجمة عن العقارات الإستثمارية غير المحصلة لإيراد بدل إيجار خلال الفترة؛

(ز) وجود وحجم القيود على الإعتراف بالعقارات الإستثمارية أو تسديد الإيراد والعوائد من التصرف وحجم هذه القيود؛ و

(ح) الإلتزامات التعاقدية لشراء أو بناء أو تطوير العقارات الإستثمارية أو للإصلاحات أو الصيانة أو التحسين.

نموذج القيمة العادلة

٨٧. على المنشأة التي تطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات من ٤٢-٦٤ الإفصاح عن تسوية بين القيمة المسجلة للعقارات الإستثمارية عند بداية ونهاية الفترة بحيث تظهر كل مما يلي بالإضافة إلى الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة ٨٦:

(أ) الإضافات، الإفصاح بشكل منفصل عن الإضافات الناتجة عن الإكتساب وكذلك الناتجة عن المصروف اللاحق المعترف به في القيمة المرحلة للأصل؛

(ب) الإضافات الناجمة عن الإكتساب عن طريق دمج إندماج الأعمال في القطاع العام؛

(ج) إستبعاد بالممتلكات؛

(د) صافي المكاسب والخسائر لتعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملتي عرض مختلفة، وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة؛

(و) التحويلات إلى المخزون والممتلكات التي يشغلها المالك ومنها؛ و

(ز) تغيرات أخرى.

٨٨. **عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه العقارات الإستثمارية بشكل كبير لغرض البيانات المالية، مثلا لتجنب المحاسبة المزدوجة للأصول أو الإلتزامات التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو مذكور في الفقرة ٥٩، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المُعدَل المشمول في البيانات المالية، مبينة بشكل منفصل المبلغ الإجمالي لأي التزامات إيجار معترف بها تم إعادة إضافتها، وأي تعديلات هامة أخرى.**

٨٩. **في حالات إستثنائية كما ورد في الفقرة ٦٢، عندما يقوم المشروع بقياس العقارات الإستثمارية مستخدماً نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، فإن التسوية المطلوبة من قبل الفقرة ٨٧ يتوجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بتلك العقارات الإستثمارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة العقارات الإستثمارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يتوجب على المشروع أن يفصح عن:-**

(أ) وصف العقارات الإستثمارية؛

(ب) بيان سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية؛

(ج) نطاق التقديرات التي يحتمل ورود القيمة العادلة فيها بشكل كبير، إن أمكن؛ و

(د) عند التصرف بالعقارات الإستثمارية غير المسجلة على القيمة العادلة:

(١) حقيقة تصرف المنشاة العقارات الإستثمارية غير المسجلة على القيمة العادلة؛

(٢) القيمة المسجلة لتلك العقارات الإستثمارية في وقت البيع؛ و

(٣) قيمة المكسب أو الخسارة المعترف بها.

نموذج التكلفة

٩٠. **على المنشأة التي تطبق نموذج التكلفة المذكور في الفقرة ٨٦ الإفصاح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح المطلوب في الفقرة ٦٥:-**

(أ) أساليب الإستهلاك المستخدمة؛

(ب) العمر الإنتاجي أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) إجمالي القيمة المسجلة والإستهلاك المتراكم (المتضمنة في خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) تسوية القيمة المسجلة للعقارات الإستثمارية في بداية ونهاية الفترة مع إظهار ما يلي (المعلومات القابلة للمقارنة غير مطلوبة):-

(١) الإضافات، الإفصاح بشكل منفصل عن الإضافات الناتجة عن الإكتساب وكذلك الناتجة عن المصروف اللاحق المعترف به كأصل؛

(٢) الإضافات الناجمة عن الإكتساب بواسطة إندمجات قطاع الأعمال؛

(٣) إستبعاد بالممتلكات؛

(٤) للإستهلاك؛

(٥) قيمة خسائر خفض القيمة المعترف بها، وقيمة خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة خلال الفترة بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١؛

(٦) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملتي عرض مختلفة، وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة.

(٧) التحويلات إلى المخزون والممتلكات التي يشغلها المالك ومنها؛ و

(٨) تغيرات أخرى؛ و

(هـ) القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، وعندما لا تتمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بموثوقية في الحالات الإستثنائية الموصوفة في الفقرة ٦٢، عليها الإفصاح عما يلي:-

(١) وصف للعقارات الإستثمارية؛
(٢) تفسير سبب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و
(٣) نطاق التقديرات التي يحتمل ورود القيمة العادلة فيها بشكل كبير، إن أمكن.

أحكام إنتقالية

٩١. [تم إلغائها]

٩٢. [تم إلغائها]

٩٣. [تم إلغائها]

نموذج القيمة العادلة

٩٤. [تم إلغائها]

٩٥. [تم إلغائها]

٩٦. [تم إلغائها]

٩٧. إن المنشأة التي تطبق (أ) مسبقاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ (٢٠٠١) (ب) وتختار للمرة الأولى تصنيف ومحاسبة بعض أو جميع حصص العقارات المؤهلة المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية على أنها عقارات إستثمارية يجب أن تعترف بأثر ذلك الإختيار كتعديل على الرصيد الإفتتاحي للفائض أو العجز المتراكم للفترة التي تم فيها الإختيار للمرة الأولى، بالإضافة إلى:

(أ) إذا كانت المنشأة قد أفصحت علناً في السابق (في البيانات المالية أو غير ذلك) عن القيمة العادلة للعقار الاستثماري في فترات سابقة (وهو الأمر الذي يحدد على أساس يلبي متطلبات تعريف القيمة العادلة والإرشادات الواردة في الفقرات ٤٥-٦١)، تُشجع المنشأة على القيام بما يلي ولكن لا يشترط عليها ذلك:

(١) تعديل الرصيد الافتتاحي للعجز أو الفائض المتراكم للفترات السابقة التي عرضت والتي تم فيها الإفصاح عن القيمة العادلة علناً؛ و

(٢) تكرار المعلومات المقارنة لتلك الفترات ؛ و

(ب) إذا لم تكن المنشأة قد أفصحت مسبقاً بصورة علنية عن المعلومات التي ورد وصفها في الفقرة (أ)، فإنها لا يجوز لها إعادة ذكر معلومات المقارنة وتفصح عن ذلك.

نموذج التكلفة

٩٨. [تم إلغائها]

٩٩. [تم إلغائها]

١٠٠. بالنسبة للمنشآت التي تطبق مسبقاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ (٢٠٠١)، يتم تطبيق متطلبات الفقرات ٣٦-٣٨ فيما يخص القياس المبدئي لعقار إستثماري مكتسب في معاملة تبادل أصول بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط.

نقل العقارات الاستثمارية

١٠٠أ. عُدلت الفقرات ٦٦ و ٦٨ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* التي صدرت في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على التغيرات في الاستخدام التي تقع في بداية أو بعد الفترات السنوية لإعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة التعديلات للمرة الأولى (تاريخ التعديل الأولي). وفي تاريخ التطبيق الأولي، تعيد المنشأة تقييم تصنيف العقارات المحتفظ بها في ذلك التاريخ، وإذا كان ذلك قابلاً للتطبيق، تعيد تصنيف العقار بالاستعانة بالفقرات ٩-١٨ لتعكس الظروف الموجودة في ذلك التاريخ.

١٠٠ب. وبغض النظر عن المتطلبات الواردة في الفقرة ١٠٠ب، يسمح للمنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرات ٦٦ و٦٨ بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، وذلك فقط إذا كان ذلك ممكناً دون اللجوء لفهم طبيعة الأحداث بعد وقوعها.

١٠٠ج. إذا أعادت منشأة ما، وفقاً للفقرة ١٠٠ب، تصنيف العقار في تاريخ التطبيق الأولي، فإنها:

(أ) تعد المعالجة المحاسبية لإعادة التصنيف بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٧٠-٧٥. وبتطبيقها لما ورد في الفقرات ٧٠-٧٥ فإنه يتعين على المنشأة أن:

(١) تقرأ أي إشارة إلى تاريخ تغيير الاستخدام باعتباره تاريخ التطبيق الأولي؛ و

(٢) تعترف بأي مبلغ، وفقاً للفقرات ٧٠-٧٥، كان سيتم الاعتراف به في الفائض أو العجز باعتباره تعديلاً على الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) تفصح عن المبالغ المعاد تصنيفها من أو إلى العقارات الاستثمارية وفقاً للفقرة ١٠٠ب. وتفصح المنشأة عن تلك المبالغ المعاد تصنيفها كجزء من المطابقة بين المبالغ المسجلة للعقارات الاستثمارية في بداية الفترة ونهايتها وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٧ و٩٠.

تاريخ النفاذ

١٠١. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨، أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. وفي حال طبقت منشأة معينة هذا المعيار على فترات تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٠١أ. تم تعديل الفقرات ١٢ و١٣ و٤٠ و٥٧ و٥٩ و٦٢ و٦٣ و٦٦ وتم حذف الفقرة ٢٩ في حين تم إضافة الفقرتين ٦٢أ و٦٢ب عن طريق *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير ٢٠١٠. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات بأثر مستقبلي للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١١. ومن المحبذ أن تطبق المنشأة التعديلات على الإستثمارات العقارية قيد الإنشاء بدأً من أي تاريخ يسبق ١ يناير ٢٠١١، شريطة أن يكون قد تم تحديد القيم العادلة للإستثمارات العقارية في تلك التواريخ. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق في نفس الوقت التعديلات على الفقرتين ٨ و١٠٧أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

١٠١ب. تم تعديل الفقرات ٩١ و٩٢ و٩٣ و٩٤ و٩٥ و٩٦ و٩٨ و٩٩ و١٠٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

١٠١ج. تم تعديل الفقرة ٤٠ من خلال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٠١د. تم حذف الفقرات ٣، و٤ وتعديل الفقرة ٩ من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٠١هـ. تمت إضافة الفقرة ١٨أ وتعديل الفقرات ٨٧، و٩٠ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، الذي صدر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث، وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٠١و. عُدلت الفقرات ٧٦ و٩٧ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر.

١٠١ز. عُدلت الفقرات ٦٦ و٦٨ وأضيفت الفقرات ١٠٠أ-١٠٠ج بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

١٠٢. عندما تطبق المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "*، للأغراض المالية اللاحقة لتاريخ النفاذ المذكور، فإن هذا المعيار يطبق على البيانات المالية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعده.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ (٢٠٠١)

١٠٣. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٦ *"العقارات الإستثمارية"* الصادر عام ٢٠٠١.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٣

خلفية

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والتي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *"المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣. في مايو ٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معيار من معايير المحاسبة الدولية[١] كجزء من مشروع التحسينات العام التابع له. وقد تلخصت أهداف مشروع التحسينات العام التابع للمجلس في "تقليل أو إلغاء البدائل وحالات التكرار والتعارض ضمن المعايير وتناول بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى". وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٤. إستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦، الصادر في ديسمبر٢٠٠١، إلى معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) "العقارات الإستثمارية" والذي أُعيد إصداره في ديسمبر ٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، وضعت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في لقطاع العام، وهي لجنة القطاع العام[٢]، مشروع تحسينات لتحقيق المقاربة حيث يكون مناسبا بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة الصادرة في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٥. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بعد تحسينه واتفق عموما مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنقيح معيار المحاسبة الدولي والتعديلات التي أُجريت. (إن أسس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية غير منصوص عليها

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الجهة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية– وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. وفي بعض الحالات، عدل المجلس معايير المحاسبة الدولية بدلا من إستبدالها، وفي هذه الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] أصبحت لجنة القطاع العام هو مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تكليف اللجنة لتصبح مجلساً مستقلاً لوضع المعايير في نوفمبر ٢٠٠٤.

في هذه الوثيقة. لكن يمكن لمشتركي خدمة الإشتراك الشاملة في مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطلاع على أسس الإستنتاجات في *الموقع الإلكتروني للمجلس* على العنوان التالي: www.iasb.org). وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

إستنتاج٦. تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي٤٠ نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٦ التعديلات اللاحقة الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ويعود سبب ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يراجع بعد قابلية تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام ولم يشكل رأيا بشأنها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٨

إستنتاج٧. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الواردة في "التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ نتيجة إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٨. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦ قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير حول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات بأسس الاستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨

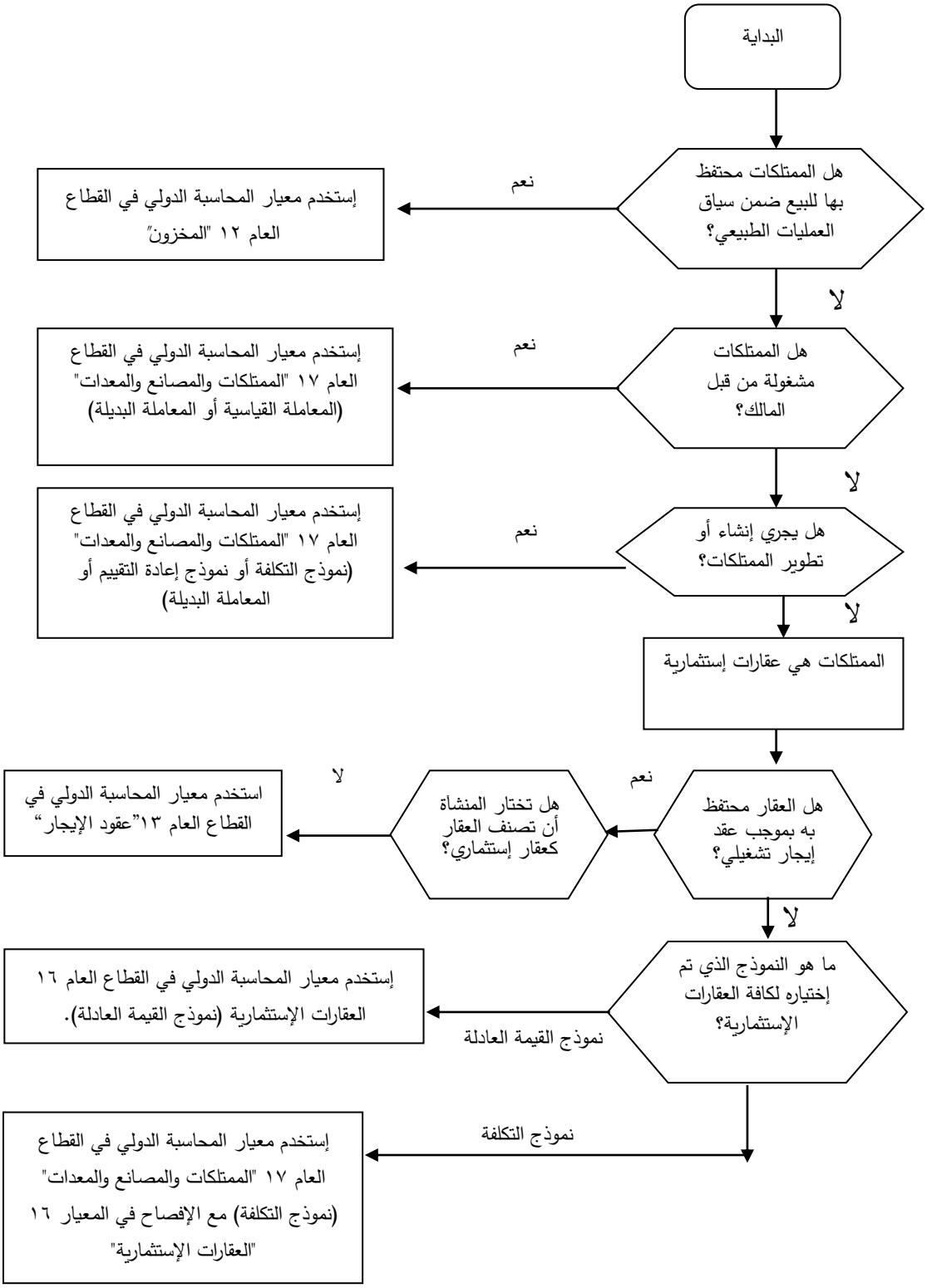
إستنتاج٩. تضمنت الفقرة ٧٦ متطلبات متعلقة بقياس العقارات الاستثمارية المبنية ذاتياً التي ستسجل بالقيمة العادلة بعد نقلها من فئة أخرى من فئات الأصول بمجرد أن تكمل المنشأة بناءها أو تطويرها. ونتيجة للتعديلات التي نتجت عن التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي صدرت في يناير ٢٠١٠، فإن العقارات الاستثمارية تحت الإنشاء تقع الآن داخل نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦، وقد يبدأ قياس القيمة العادلة خلال الإنشاء. وبالتالي، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديل الفقرة ٧٦.

إستنتاج١٠. تشمل الفقرة ٩٧ أحكاماً انتقالية بالنسبة لتلك المنشآت التي تختار، للمرة الأولى، تصنيف وحساب بعض أو جميع الحصص المؤهلة في العقارات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي باعتبارها عقارات استثمارية. تم تكرار تلك الأحكام بعد إلغاء الأحكام الانتقالية الأخرى (والتي أشارت إليها الفقرة ٩٧ سابقاً) نتيجة لإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى"*.

إستنتاج١١. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي٤٠ والتي أدرجت في التعديلات محدودة النطاق بعنوان تحويل العقارات الاستثمارية (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي٤٠) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٦، ووضحت أسس الاستنتاج المنطق الذي اتبعه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإجراء تلك التعديلات، وتم التوافق بشكل عام على أنه لا يوجد سبب معين متعلق بالقطاع العام يحول دون تطبيق التعديلات.

شجرة القرار التوضيحية

تعتبر هذه الشجرة مرافقاً، ولا تعتبر جزءً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٦.



مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٤٠

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٣) *"العقارات الإستثمارية"* ويتضمن تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كجزء من *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "عقود التأمين" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"* على منشآت القطاع العام. وعليه، فإن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ لا يعكس التعديلات التي أُجريت على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بعد إصدار المعيارين ٤ و٥. وفيما يلي الاختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠:

- يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ أن يتم قياس العقارات الإستثمارية مبدئيا بسعر التكلفة وينص على أن الأصل عندما يتم امتلاكه بدون تكلفة أو مقابل تكلفة رمزية، فإن تكلفته تكون عبارة عن قيمته العادلة كما في تاريخ الامتلاك. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٤٠ قياس العقارات الإستثمارية مبدئيا بسعر التكلفة.
- هناك إيضاحات إضافية تبين أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ لا ينطبق على العقارات التي يتم امتلاكها لتقديم خدمة اجتماعية تحقق أيضاً تدفقات نقدية واردة. ويتم محاسبة هذه العقارات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ أحكاماً انتقالية تتعلق بتبني المعايير للمرة الأولى والإنتقال عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦. في حين يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فقط أحكاما إنتقالية للمنشآت التي تستخدم أصلاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ أحكاما إنتقالية إضافية تحدد أنه في الحالات التي تتبنى فيها المنشأة أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى وتعترف بالعقارات الإستثمارية التي لم يتم الإعتراف بها مسبقاً، فإنه ينبغي الإبلاغ عن التعديل في الرصيد الإفتتاحي للفائض أو العجز المتراكم.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٤٠. ومن أهم الأمثلة على ذلك استخدام مصطلح "بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦. أما المصطلح المرادف في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فهو "بيان الدخل".
- لا يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ مصطلح "الدخل" الذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧
الممتلكات والمصانع والمعدات

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ (المنقح في عام ٢٠٠٣) *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ١٦ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧– الممتلكات والمصانع والمعدات

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*" في ديسمبر من عام ٢٠٠١.

وفي ديسمبر ٢٠٠٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار القطاع العام ١٧ بعد تنقيحه.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩ (الصادرة في يناير ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*" (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *انخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها* (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ "*إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ "*إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد* ".
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" (الصادر يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على المعايير الدولية في القطاع العام* ٢٠١٤ (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ "*ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح*" (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١١ (الصادرة في يناير ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ "*الزراعة*" (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ "*الأصول غير الملموسة*" (الصادر في يناير ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٢٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٣٦أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٥١أ	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٥٢	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٧٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٧٨أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٧٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٨١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٨٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٨٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٨٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٨٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٩٥	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٩٧	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٩٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٤	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٦	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٦أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٠٧أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٠٧ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٠٧ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
١٠٧د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١٠٧ هـ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٠٧ و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٠٧ز	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٠٧ح	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠٧ط	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠٧ي	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠٧ك	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٠٧ل	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٠٧م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٠٧ن	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٧س	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨
١٠٧ ش	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
١٠٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧
الممتلكات والمصانع والمعدات
المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-١٢
الأصول الموروثة	٩-١٢
تعريفات	١٣
الإعتراف	١٤-٢٥
أصول البنية التحتية	٢١
التكلفة الأولية	٢٢
التكلفة اللاحقة	٢٣-٢٥
القياس عند الإعتراف	٢٦-٤١
مكونات التكلفة	٣٠-٣٦
قياس التكلفة	٣٧-٤١
القياس بعد الإعتراف	٤٢-٨١
نماذج التكلفة	٤٣
نموذج إعادة التقييم	٤٤-٥٨
الإستهلاك	٥٩-٧٨
المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك	٦٦-٧٥
طريقة الإستهلاك	٧٦-٧٨
إنخفاض القيمة	٧٩
تعويض إنخفاض القيمة	٨٠-٨١
إلغاء الإعتراف	٨٢-٨٧
الإفصاح	٨٨-٩٤
الأحكام الإنتقالية	٩٥-١٠٦
تاريخ النفاذ	١٠٥-١٠٦
سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (٢٠٠١)	١٠٩

الملحق: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ
الأمثلة التوضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٦

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات "* مبين في الفقرات ١-١٠٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغييرات في هذا الإستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في (أ) الإعتراف بالأصول (ب) وتحديد مبالغها المسجلة (ج) وتكاليف الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها فيما يتعلق بها.

النطاق

٢. **يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على مبدأ الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات بإستثناء:-**

(أ) عندما يتم إعتماد معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام؛ و

(ب) فيما يتعلق بالأصول الموروثة، إلا أن متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٨٨ و٨٩ و٩٢ تنطبق على الأصول الموروثة المعترف بها.

٣. [تم إلغاءها]

٤. [تم إلغاءها]

٥. ينطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات، بما في ذلك:-

(أ) أنظمة التسليح؛

(ب) أصول البنية التحتية؛ و

(ج) أصول ترتيبات امتياز تقديم الخدمات بعد الاعتراف المبدئي والقياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح "*.

٦. لا يطبق هذا المعيار على:-

(أ) الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات الدائمة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧" *الزراعة*"). يطبق هذا المعيار على النباتات الدائمة ولكنه لا يطبق على المحصول الذي تنتجه النباتات الدائمة.

(ب) حقوق الإنتفاع بالمعادن وإحتياطات المعادن مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة (أنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو العلاقة الذي يتناول حقوق الإنتفاع بالمعادن وإحتياطات المعادن والموارد غير المتجددة المتشابهة).

إلا أن هذا المعيار ينطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو إدامة الأنشطة أو الأصول التي تم وصفها في النقطة ٦(أ) أو النقطة ٦(ب).

٧. يمكن أن تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* من المنشأة تقييم إعترافها ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافئات. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ من المنشأة تقييم الاعتراف بجزء من الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات على أساس السيطرة على الأصل. إلا أنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإستهلاك، وفقاً لهذا المعيار.

٨. على المنشأة إستخدام نموذج التكلفة للعقارات الإستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦. *" العقارات الإستثمارية"*، كما يجب أن تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

الأصول الموروثة

٩. لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإعتراف بالأصول الموروثة والتي خلافاً لذلك تلبي تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات ومعايير الإعتراف بها. وإذا إعترفت المنشأة بالأصول الموروثة، فإنه يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار وقد تطبق، متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار، ولكن لا يشترط ذلك.

١٠. توصف بعض الأصول على أنها "أصول موروثة" نظراً لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. وتشتمل أمثلة الأصول الموروثة المباني التاريخية والنصب التذكارية، ومواقع الآثار، والمناطق الطبيعية المحمية، والأعمال الفنية. وكثيراً ما تبين الأصول الموروثة خصائص معينة، بما في ذلك الخصائص التالية: (على الرغم من أن هذه الخصائص لا تقتصر على هذه الأصول):-

(أ) من غير المرجح أن تنعكس قيمتها من الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط؛

(ب) قد تفرض الالتزامات القانونية و/ أو التشريعية محظورات أو قيود صارمة على إستبعاد هذه الأصول ببيعها؛

(ج) تكون غير قابلة للإستبدال غالباً وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية؛ و

(د) قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين.

وقد تمتلك منشآت القطاع العام مجموعات كبيرة من الأصول الموروثة التي تم إكتسبها مع مرور السنين وبواسطة وسائل مختلفة، بما في ذلك الشراء والتبرع والوصية والمصادرة. ونادراً ما يتم الإحتفاظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية الواردة، وقد يكون هناك عوائق قانونية أو إجتماعية أمام إستخدامها لهذه الأغراض.

١١. يكون لبعض الأصول الموروثة منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدماتية بإستثناء قيمتها الموروثة، فعلى سبيل المثال، مبنى تاريخي يستخدم كمكتب حيث يمكن في هذه الحالة الإعتراف بها وقياسها على نفس الأساس الذي يتم بناءاً عليه الإعتراف ببنود أخرى من الممتلكات والمصانع والمعدات وقياسها. وبالنسبة للأصول الموروثة الأخرى، تقتصر المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانياتها الخدماتية على خصائصها الموروثة، كالنصب التذكارية والآثار، على سبيل المثال. ويمكن أن تؤثر المنافع الإقتصادية المستقبلية ووجود الإمكانيات الخدماتية البديلة على خيار أساس القياس.

١٢. تستوجب متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرتين ٨٨-٩٤ من المنشآت القيام بالإفصاح عن الأصول المعترف بها. ولذلك يُطلب من المنشآت التي تعترف بالأصول الموروثة أن تفصح عن بعض المسائل فيما يتعلق بهذه الأصول، ومنها على سبيل المثال:-

(أ) أساس القياس المستخدم؛

(ب) طريقة الإستهلاك المستخدمة، إذا وجدت؛

(ج) إجمالي القيمة المرحلة؛

(د) الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛ و

(هـ) تسوية القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معينة فيها.

تعريفات

١٣. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

<u>النباتات الدائمة</u> هي النباتات الحية التي لها الخصائص التالية:

(أ) تستخدم في إنتاج أو إمداد المحصول الزراعي:

(ب) من المتوقع أن تنتج محصولاً لأكثر من فترة: و

(ج) يوجد احتمال بعيد لبيعها باعتبارها محصول زراعي، إلا في حالة البيع العرضي للخردة.

(تقدم الفقرات ٩أ – ٩ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ مزيداً من التفاصيل حول تعريف النباتات الدائمة).

<u>المبلغ المسجل</u> (Carrying amount) هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إستهلاك متراكم وأية خسائر إنخفاض في قيمته.

<u>فئة من الممتلكات والمصانع والمعدات</u> (Class of property, plant and equipment) يعني تجميع الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات المنشأة، والتي تظهر كبند مفرد لغرض الإفصاح في البيانات المالية.

<u>المبلغ القابل للإستهلاك</u> (Depreciation amount) هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر يحل محله في البيانات المالية، ناقص قيمته المتبقية.

الاستهلاك (Depreciation) هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة (Entity-specific value) هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوءها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الإلتزام.

خسارة إنخفاض قيمة أصل غير مولد للنقد (An impairment loss of a non-cash-generating asset) وهو المبلغ الذي يتعدى بموجبه المبلغ المسجل للأصل مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به.

الممتلكات والمصانع والمعدات (Property, plant and equipment) هي الأصول الملموسة والتي:-

(أ) تحتفظ المنشأة بها لإستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية؛ و

(ب) يتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة تشغيلية واحدة.

المبلغ القابل للإسترداد(Recoverable amount) صافي سعر بيع الأصل أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

مبلغ الخدمة القابل للإسترداد (Recoverable service amount) وهو القيمة العادلة الأعلى للأصل غير المولد للنقد مطروحاً منها لتكاليف البيع وقيمة إستخدامه.

القيمة المتبقية للأصل (Residual value) هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

العمر الإنتاجي (Useful life) هو إما:-

(أ) الفترة التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

إن المصطلحات التي تم تعريفها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى تستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، كما أنها موجودة في *قائمة المصطلحات المعرفة* المنشورة بشكل منفصل.

الإعتراف

١٤. إن تكلفة بند من الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدماتية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛ و

(ب) إذا كان من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل الخاص بالمنشأة بموثوقية.[1]

١٥. [تم إلغائها]

١٦. [تم إلغائها]

١٧. يتم الاعتراف ببنود معينة مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقا لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات. وبخلاف ذلك، تُصنف هذه البنود كمخزون.

١٨. لا يوضح هذا المعيار وحدة قياس الإعتراف، أي ما يشكل بند الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك فإن إصدار الأحكام مطلوباً في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف المحددة للمنشأة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير ذات الأهمية بشكل فردي مثل القوالب والأدوات، وتطبيق المعايير على القيمة الإجمالية.

١٩. تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة على أي من تلك البنود أو إستبدال جزء منها أو تخديمها.

٢٠. عادةً ما تلبي أنظمة التسليح متطلبات تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات، ويتم الاعتراف بها كأصول وفقاً لهذا المعيار. تشمل أنظمة التسليح المركبات ومعدات أخرى، مثل السفن الحربية، والغواصات، والطائرات العسكرية، والدبابات، وحاملات الصواريخ والقاذفات التي تستخدم بصورة مستمرة في توفير الخدمات العسكرية، حتى وإن كان استخدامها في وقت السلم ينحصر في الردع. قد تستخدم بعض المواد التي تستخدم لمرة واحدة، مثل أنواع معينة من الصواريخ الباليستية، كسلاح ردع مستمر ضد المعتدين، وبالتالي، يمكن تصنيفها باعتبارها أنظمة تسليح.

أصول البنية التحتية

٢١. كثيراً ما توصف بعض الأصول على أنها "أصول بنية تحتية". وفي حين أنه لا يوجد تعريف مقبول عالمياً لأصول البنية التحتية، إلا أن هذه الأصول تلبي بعض أو جميع الخصائص التالية:-

(أ) أنها جزء من نظام أو شبكة؛

(ب) متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها إستخدامات بديلة؛

(ج) غير منقولة؛ و

(د) قد تفرض قيود عند التصرف بها.

[1] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

على الرغم من أن ملكية أصول البنية التحتية غير مقتصرة على منشآت القطاع العام، إلا أنه غالباً ما توجد أصول البنية التحتية المهمة في القطاع العام. وتلبي أصول البنية التحتية تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات ويجب تسجيلها محاسبياً وفقاً لهذا المعيار. وتتضمن الأمثلة على أصول البنية التحتية شبكات الطرق وأنظمة المجاري وأنظمة تزويد المياه والكهرباء وشبكات الاتصالات.

التكلفة الأولية

٢٢. يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وان كان لا يزيد مباشرة المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للإعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من الأصول المرتبطة أكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للإسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة. فعلى سبيل المثال، قد تقتضي تشريعات الحماية من الحرائق أن يقوم المستشفى بتركيب نظم طفايات حرائق جديدة، وهنا فإن تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القابل للإسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على تشغيل المستشفى بما يتفق مع القوانين. غير أن القيمة المسجلة الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"*.

التكلفة اللاحقة

٢٣. بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ١٤، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكاليف التخديم اليومي على البند. إن تكاليف التخديم اليومي يعترف بها في الفائض أو العجز. تعتبر تكاليف التخديم اليومي بشكل رئيسي عن تكاليف العمالة والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة. غالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

٢٤. قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم إستبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، طريق بحاجة لإعادة الترصيف كل بضع سنوات، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ إستبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة. يمكن أيضاً شراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الإستبدال، مثل إستبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام بإستبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ١٤، تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير

الإعتراف. ويتم وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (إنظر الفقرات ٨٢-٨٧) إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها.

٢٥. قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند الممتلكات والمصانع والمعدات (على سبيل المثال طائرة ما) أداء معاينات رئيسية منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا يتم إستبدال أجزاء البند. وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الإعتراف بتكلفتها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه إستبدال إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعاينة السابقة (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا تم تحديد تكلفة المعاينة السابقة في المعاملة التي تم فيها شراء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن إستخدام التكلفة المقدرة للمعاينة المستقبلية المماثلة كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة عنصر المعاينة القائمة عندما تم شراء أو إنشاء المعيار.

القياس عند الإعتراف

٢٦. يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.

٢٧. عندما يتم تملك الأصل من خلال عمليات غير متبادلة، تكون تكلفته هي قيمته العادلة كما في تاريخ الإقتناء.

٢٨. يمكن إكتساب بند الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال العمليات الغير متبادلة. فعلى سبيل المثال، يمكن التبرع بأرض لحكومة محلية من قبل مطور بدون مقابل أو لقاء مقابل إسمي وذلك لتمكين الحكومة المحلية من تطوير المنتزهات والطرق والممرات في عملية التنمية. ويمكن أيضاً أن يتم تملك الأصل من خلال العمليات الغير متبادلة خلال ممارسة صلاحيات المصادرة. وفي ظل هذه الظروف، تكون تكلفة البند هي قيمته العادلة كما في التاريخ الذي تم فيه الحصول عليه.

٢٩. لأغراض هذا المعيار، فإن الإعتراف الأولي ببند الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تم الحصول عليها بدون مقابل أو لقاء تكلفة إسمية، على أساس قيمتها العادلة والتي تنسجم مع متطلبات الفقرة ٢٧، لا يشكل إعادة تقييم. وتبعاً لذلك، تنطبق متطلبات إعادة التقييم الواردة في الفقرة ٤٤ والتعليق المساند في الفقرات من ٤٥-٥٠ فقط عندما تختار المنشأة إعادة تقييم بند من الممتلكات والمصانع والمعدات في فترات لاحقة.

مكونات التكلفة

٣٠. تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من:-

(أ) سعر شرائه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم.

(ب) وأية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للإستخدام المقصود، كما قررت الإدارة.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبد المنشأة التزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لإستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

٣١. من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:-

(أ) تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *"منافع الموظفين"*) ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو إمتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات؛

(ب) تكلفة إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف الإستلام والمناولة الأولية؛

(د) تكاليف التحميل التركيب؛

(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)؛ و

(و) التكاليف المهنية.

٣٢. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "المخزون" على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة وإسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند التي يتم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة إستخدام البند لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة. ويتم الإعتراف بالتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٢ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ ويتم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

٣٣. فيما يلي أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:-

(أ) تكاليف إفتتاح مرافق جديدة؛

(ب) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية؛

(ج) تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(د) تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

٣٤. يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في إستخدام أو إعادة توزيع البند لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك البند. على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات:-

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة البند القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم إستخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و

(ج) تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

٣٥. تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن الحصول على الإيراد من خلال إستخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدء بالإنشاء. وحيث أن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، يتم الإعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة للعمليات العرضية في الفائض أو العجز ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الإيراد والمصروف.

٣٦. تحدد تكلفة الأصل الذي يبينه المشروع بإستخدام نفس المبادئ للأصل المشترى، وإذا كان المشروع يصنع أصولا مشابهة للبيع في سياق عملياته العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (أنظر المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام ١٢). لذلك يجب استبعاد أية فوائض داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخليا المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"*، الشروط الواجب توفرها قبل الإعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

٣٦ أ. تتم المعالجة المحاسبية للنباتات الدائمة بنفس طريقة المعالجة المحاسبية للأصول المبنية داخلياً في الممتلكات والمصانع والمعدات قبل أن تصبح هذه الأصول في الوضع والحالة اللازمة للتشغيل بالأسلوب الذي تستهدفه الإدارة. وبالتالي، ينبغي قراءة الإشارة إلى "البنية" في هذا المعيار باعتبارها أنشطة التغطية اللازمة لزراعة النباتات الدائمة قبل أن تصبح في الوضع والحالة التي تسمح بالتشغيل وفقاً للأسلوب الذي تراه الإدارة.

قياس التكلفة

٣٧. تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المعادل، أو للبنود التي تعود للفقرة ٢٧ في تاريخ الإعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية، يتم الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان ما لم يتم الإعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للبند وفقاً للمعاملة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٥.

٣٨. يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنها تنطبق أيضاً على جميع عمليات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة مباشرة إلغاء الإعتراف بالأصول المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

٣٩. تحدد المنشأة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل أو إمكانية الخدمة المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة للأصل المنقول؛

(ب) إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛ أو

(ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. إذا كانت الضريبة مطبقة يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى القيام بحسابات مفصلة.

٤٠. تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) لم يكن التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ذو أهمية لذلك الأصل أو (ب) كان من الممكن بشكل معقول تقييم إحتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن المدى وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

٤١. يتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٣ تحديد تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ به من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي.

القياس بعد الإعتراف

٤٢. تختار المنشأة إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٤٣ أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة ٤٤ كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات.

نماذج التكلفة

٤٣. بعد الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.

نموذج إعادة التقييم

٤٤. بعد الإعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوى القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي إستهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد بإستخدام القيمة العادلة بتاريخ التقرير. المعاملة المحاسبية لإعادة التقييم موجودة في الفقرات ٥٤-٥٦.

٤٥. تكون القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات في الغالب هي قيمتها السوقية التي يتم تحديدها حسب التقدير. حسب التقدير يتم عادة تحديد القيمة السوقية للقيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقوم عضو مختص بالتقييم عادة بتقدير قيمة الأصل، ويجب أن يكون حائزاً على مؤهل مهني مناسب ومعترف به. وللعديد من الأصول، فسيكون من السهل التحقق من القيمة العادلة بالرجوع إلى الأسعار المعروضة في سوق نشط وذو سيولة. فعلى سبيل المثال، يمكن في الغالب الحصول على أسعار السوق المتداولة للأراضي والمباني غير المتخصصة والمركبات والعديد من أنواع المصانع والمعدات.

٤٦. لبعض أصول القطاع العام، قد يكون من الصعب تحديد قيمتها السوقية بسبب غياب المعاملات السوقية لهذه الأصول. وقد تمتلك بعض منشآت القطاع العام مجموعات كبيرة من هذه الأصول.

٤٧. عندما لا يكون الدليل متاحاً لتحديد القيمة السوقية لبند الممتلكات في سوق نشط وذو سيولة، فإنه يمكن تحديد القيمة العادلة للبند بالرجوع إلى بنود أخرى ذات خصائص مماثلة في ظروف مماثلة وموقع مماثل. فعلى سبيل المثال، يمكن تقييم القيمة العادلة لأرض حكومية مهجورة تم الإحتفاظ بها لفترة زمنية طويلة حدث خلالها عمليات قليلة، من خلال الرجوع إلى القيمة السوقية لأرض ذات خصائص مماثلة وذات طوبوغرافياً في موقع مماثل ويكون سعر السوق الخاص بها متاحاً. وفي حالة المباني المتخصصة والهياكل الأخرى التي شيدها الإنسان، فيمكن تقييم القيمة العادلة بإستخدام التكلفة الإستبدالية المستهلكة أو طريقة فهم وحدات الخدمة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١). وفي العديد من الحالات، يمكن تحديد التكلفة الإستبدالية

المستهلكة لأصل ما بالرجوع إلى سعر الشراء لأصل مماثل ذو إمكانيات خدماتية متبقية مماثلة في سوق نشط وذو سيولة. وفي بعض الحالات، ستكون تكلفة إعادة إنتاج الأصل أفضل مؤشر على تكلفة إستبداله. فعلى سبيل المثال، في حال الخسارة، يمكن إعادة ترميم مبنى برلمان بدلاً عن إستبداله بموقع بديل بسبب أهميته للمجتمع.

٤٨. في حال عدم وجود أدلة مستندة إلى السوق فيما يتعلق بالقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند المصانع والمعدات، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة بإستخدام تكلفة إعادة الإنتاج أو تكلفة الإستبدال المستهلكة أو تكلفة الترميم أو منهجيات وحدات الخدمة مثلاً (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١). قد يتم تحديد تكلفة الإستبدال المستهلكة لبند من بنود المصانع أو المعدات بالرجوع إلى سعر الشراء في السوق للمكونات المستخدمة في إنتاج الأصل أو إلى السعر المحدد وفق المؤشر لأصل مماثل أو مشابه يعتمد على سعر لفترة سابقة. وعند إستخدام أسلوب السعر المحدد وفق المؤشر، يكون الحكم مطلوباً لتحديد ما إذا تغيرت تقنية الإنتاج بشكل ملحوظ خلال الفترة وما إذا كانت سعة الأصل المرجعي هي نفس سعة الأصل الذي يتم تقييمه.

٤٩. يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على الحركات في القيم العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم تقييمها. وعندما تختلف القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه مادياً عن قيمته المرحلة، فيكون من الضروري إجراء إعادة تقييم أخرى. وقد تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة فتستلزم بالتالي إعادة تقييم سنوية. وتعتبر عمليات إعادة التقييم هذه غير ضرورية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تكون تغير قيمتها العادلة قليلة فقط. وبدلاً عن ذلك، يكون إجراء التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات أمراً كافياً.

٥٠. عند إعادة تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل إلى المبلغ المعاد تقييمه. وفي تاريخ إعادة التقييم، يتم التعامل مع الأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) يتم تعديل المبلغ المسجل الإجمالي بطريقة تتسق مع إعادة تقييم المبلغ المسجل للأصل. على سبيل المثال، يمكن إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بالرجوع إلى بيانات السوق الملحوظة أو يمكن إعادة بيانه بالتناسب مع التغير في المبلغ المسجل. ويتم تعديل الاستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إلى الفرق بين المبلغ المسجل الإجمالي والمبلغ المسجل للأصل بعد الأخذ بعين الاعتبار خسائر انخفاض القيمة المتراكمة؛ أو

(ب) يتم استبعاد الاستهلاك المتراكم مقابل المبلغ المسجل الإجمالي للأصل.

يشكل مبلغ تعديل الاستهلاك المتراكم جزءاً من الزيادة أو النقص في القيمة الدفترية من الزيادة أو النقص في القيمة الدفترية التي يتم حسابها وفقاً للفقرتين ٤٥ و٥٥.

٥١. إذا تم إعادة تقييم بند الممتلكات والمصانع والمعدات، يجب إعادة تقييم مجمل فئة الممتلكات والمصانع والمعدات التي ينتمي إليها الأصل.

٥١أ. إن خسائر إنخفاض القيمة وعكس خسائر إنخفاض قيمة أحد الأصول بموجب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"، لا تؤدي بالضرورة إلى ضرورة إعادة تقييم فئة الأصول التي ينتمي إليها هذا الأصل أو مجموعة الأصول.

٥٢. إن فئة الممتلكات والمصانع والمعدات هو عبارة عن مجموعة من الأصول ذات طبيعة أو وظيفة مماثلة في عمليات المنشأة. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:-

(أ) الأراضي؛
(ب) المباني التشغيلية؛
(ج) الطرق؛
(د) الآلات؛
(هـ) شبكات نقل الكهرباء؛
(و) السفن؛
(ز) الطائرات؛
(ح) المعدات العسكرية المتخصصة؛
(ط) أنظمة التسليح؛
(ي) المركبات؛
(ك) الأثاث والتركيبات؛
(ل) معدات المكاتب؛ و
(م) أبراج حفر آبار النفط.
(ن) النباتات الدائمة

٥٣. تتم إعادة تقييم البنود الواردة ضمن فئة الممتلكات والمصانع والمعدات في نفس الوقت لتجنب إعادة التقييم الإنتقائي للأصول وتجنب الإفصاح عن المبالغ في البيانات المالية والتي هي عبارة عن مزيج للتكاليف والقيم في تواريخ مختلفة. غير أنه يمكن إعادة تقييم صنف من الأصول على أساس متدرج شريطة أن يتم إكمال إعادة تقييم صنف الأصول خلال فترة زمنية قصيرة وشريطة أن يتم باستمرار تحديث عمليات إعادة التقييم.

٥٤. عندما تزداد القيمة المرحلة لفئة الأصول نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن تضاف الزيادة إلى فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة إعادة التقييم في الفائض أو العجز في حدود ما ينعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم المعترف به سابقا لنفس فئة الأصول.

٥٥. في حال تخفيض المبلغ المسجل لصنف معين من الأصول نتيجة للقيام بإعادة تقييم، فإنه ينبغي الإعتراف بالتخفيض في الفائض أو العجز. ومع ذلك، فإنه ينبغي أيضاً تقييد التخفيض

مباشرة كمدين في فائض إعادة التقييم إلى حد أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الصنف من الأصول.

٥٦. يجب معادلة الزيادات والإنخفاضات في إعادة التقييم المتعلقة بالأصول الفردية ضمن فئة من الممتلكات والمصانع والمعدات مع بعضهما البعض ضمن ذلك الصنف لكن لا يجب معادلتهما فيما يتعلق بالأصول الواردة ضمن أصناف مختلفة.

٥٧. يمكن نقل بعض أو جميع فائض إعادة التقييم الوارد ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية بشكل مباشر للممتلكات والمصانع والمعدات للفائض أو العجز المتراكمين عندما يتم عدم الإعتراف بالأصول. ويتحقق الفائض، جزئياً أو كلياً، عند سحب بعض أو كافة الأصول ضمن فئة الممتلكات والمصانع والمعدات من الخدمة أو إستبعادها. وعلى الرغم من ذلك يمكن أن نقل بعض الفائض بينما لا تزال المنشأة تستخدم الأصول. وفي هذه الحالة يكون مبلغ الفائض المنقول هو الفرق بين الإستهلاك القائم على أساس القيمة المرحلة المعاد تقييمها للأصول والإستهلاك القائم على أساس التكلفة الأصلية للأصول. ولا يتم نقل فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكمين من خلال الفائض أو العجز.

٥٨. تتوافر إرشادات حول تأثيرات الضرائب على الفائض، إن وجدت، والناتج عن إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات في المعايير الدولية أو الوطنية المناسبة التي تتعامل مع ضرائب الدخل.

الإستهلاك

٥٩. يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٦٠. تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، وفي معظم الحالات، سيكون مطلوباً إستهلاك الأرصفة والتركيب والمنعطفات والقنوات بشكل منفصل عن ممرات المشاة والجسور والإضاءة داخل نظام الطرق. قد يكون من الملائم إستهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواءً كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي. وبشكل مماثل، إذا استملكت المنشأة ممتلكات ومصانع ومعدات تخضع لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة هي المؤجر، فقد يكون من الملائم أن يتم استهلاك المبالغ المنعكسة في تكلفة هذا العنصر التي تنسب إلى شروط الإيجار التفضيلية أو غير التفضيلية بشكل منفصل وفقاً لشروط السوق.

٦١. قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإستهلاك لجزء هام آخر من نفس ذلك البند. ويمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الإستهلاك.

٦٢. إلى الحد الذي تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تستهلك أيضاً بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند. ويتكون هذا الباقي من أجزاء البند التي لا تعد ذات أهمية بشكل مفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، قد تكون أساليب التقدير التقريبي ضرورية لإستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الإستهلاك و/ أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٦٣. قد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٦٤. يتم الإعتراف بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.

٦٥. يتم عادة الإعتراف بتكلفة الإستهلاك للفترة في الفائض أو العجز. إلا أنه في بعض الأحيان يتم إستخدام المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزءً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"*.

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

٦٦. يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.

٦٧. يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في تاريخ التقرير السنوي، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٦٨. يتم الإعتراف بالإستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصول تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل. إن إصلاح الأصل وصيانته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه. وعلى نحو معاكس، قد تتم صيانة بعض الأصول بشكل رديء أو قد يتم تأجيل الصيانة إلى وقت غير محدد بسبب قيود تتعلق بالموازنة. وعندما تؤدي سياسات إدارة الأصول إلى تفاقم قِدم الأصل، ينبغي إعادة تقييم عمره الإنتاجي وتعديله بناءً على ذلك.

٦٩. يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير هامة وبالتالي غير مادية في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.

٧٠. قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض لاحقا قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

٧١. يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفراً للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل عندما يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو يتوقف عن الإستخدام الفعال ويتم الإحتفاظ به للتصرف فيه إلا في حال إستهلاك الأصل تماماً. إلا أنه بموجب طرق إستخدام الإستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الإستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج.

٧٢. يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الممتلكات، والمصانع والمعدات من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال إستخدامها للأصول. ومع ذلك، تؤدي عوامل أخرى مثل التقادم الفني أو التجاري والاهتراء والتلف خلال بقاء الأصل خاملا في كثير من الأحيان إلى تضاؤل المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة التي قد يتم الحصول عليها من الأصل. ونتيجة لذلك، تُؤخذ جميع العوامل التالية بعين الاعتبار في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل. ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية.

(ب) الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها إستخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم.

(ج) التقادم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو من التغير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات.

(د) القيود القانونية أو المشابهة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ إنتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

٧٣. يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة للمنشأة. وقد تنطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالمنشأة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء محدد من المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءاً على خبرة المنشأة مع أصول مماثلة.

٧٤. تعتبر الأراضي والمباني أصولاً قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معا. مع وجود بعض الإستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم إستهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولاً قابلة للإستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه القابل للإستهلاك.

٧٥. إذا كانت تكلفة الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته وإسترداده، فإنه يتم إستهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إستهلاكها بطريقة تعكس المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإستهلاك

٧٦. تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل من قبل المنشأة.

٧٧. تتم مراجعة طريقة الإستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في تاريخ التقرير السنوي، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.

٧٨. يمكن إستخدام مجموعة متنوعة من طرق الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. ويؤدي الإستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الإستخدام أو الإنتاج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإستهلاك تلك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة.

٧٨أ. إن طريقة الاستهلاك القائمة على أساس الإيرادات المتحققة من نشاط يتضمن استخدام أصل ما هي طريقة غير مناسبة. وتعكس بشكل عام الإيرادات الناتجة عن نشاط يتضمن استخدام الأصل عوامل معينة غير استهلاك المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة للأصل. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بالمدخلات والعمليات الأخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجم وأسعار المبيعات. ويمكن أن يتأثر عنصر السعر في الإيرادات بنسبة التضخم، التي ليس لها أي تأثير على الطريقة التي يُستهلك فيها الأصل.

إنخفاض القيمة

٧٩. لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١. أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*، إذا كان مناسباً، هذه المعايير تشر كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها وكيفية تحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

تعويض إنخفاض القيمة

٨٠. **ينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبنود الممتلكات والمصانع** والمعدات **التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما يصبح التعويض مستحق القبض.**

٨١. إن إنخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ إذا كان مناسباً؛

(ب) يتم وفقاً لهذا المعيار تحديد إلغاء الإعتراف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المتصرف بها؛

(ج) يتم تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في تحديد الفائض أو العجز عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقاً لهذا المعيار تحديد تكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم إستردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

إلغاء الإعتراف

٨٢. **يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:-**

(أ) عند التصرف به؛ أو

(ب) عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستخدامه أو التصرف به.

٨٣. **ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الإعتراف بالبند (إلا إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الإستئجار).**

٨٣أ. إن المنشأة التي تبيع بشكل روتيني ضمن سياق أعمالها العادي بنود من الممتلكات والمصانع والمعدات كانت قد احتفظت بها لغرض تأجيرها للآخرين يجب أن تنقل هذه الأصول إلى

المخزون بمبلغها المسجل عندما لا تعد مؤجرة وتصبح محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الإعتراف بالعوائد من بيع هذه الأصول على أنها إيراد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من معاملات التبادل"*.

٨٤. يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ للإعتراف بالإيردات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

٨٥. إذا قامت المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة ١٤، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من البند، عندها تقوم بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكلٍ منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.

٨٦. يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ المسجل للبند.

٨٧. يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للبند، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

الإفصاح

٨٨. يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات المفصح عنها في البيانات المالية عما يلي:-

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛

(ب) طرق الإستهلاك المستخدمة؛

(ج) الحياة الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛

(د) إجمالي المبلغ المرحل والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر إنخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و

(هـ) التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهراً :-

(١) الإضافات؛

(٢) الإستبعادات أو التصرف

(٣) التملك من خلال إندماجات قطاع الأعمال؛

(٤) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٤٤، ٥٤، ٥٥ ومن خسائر إنخفاض القيمة (إذا وجدت) المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ حسب الحاجة؛

(٥) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ حسب الحاجة ؛

(٦) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ حسب الحاجة ؛

(٧) الإستهلاك ؛

(٨) صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملية الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير؛ و

(٩) التغيرات الأخرى.

٨٩. يجب أن تفصح البيانات المالية أيضاً عن كل فئة من فئات الممتلكات والمصانع والمعدات المفصح عنها في البيانات المالية عما يلي:-

(أ) طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه؛

(ج) مبلغ النفقات على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء؛ و

(د) إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الأداء المالي، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في الفائض أو العجز.

٩٠. إن اختيار طريقة الإستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهاد. لذلك فان الإفصاح عن الطرق المتبناة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع المصانع الأخرى. ولأسباب مشابهة فان من الضروري الإفصاح عن:-

(أ) الإستهلاك، بينما يتم الإعتراف بالفائض أو العجز كجزء من تكلفة أصل آخر، خلال الفترة؛ و

(ب) الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

٩١. يفصح المشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام ٣. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:-

(أ) القيم المتبقية؛

(ب) التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وترميم الموقع؛

(ج) الأعمار الإنتاجية؛ و

(د) طريقة الإستهلاك.

٩٢. **عندما يتم إدراج فئات الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:-**

(أ) تاريخ النفاذ لإعادة التقييم؛

(ب) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل؛

(ج) الأسلوب والإفتراض الهام في تطبيق تقدير القيمة العادلة للأصول؛

(د) الحد الذي تم فيه تحديد القيم العادلة للأصول بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها بإستخدام أساليب تقييم أخرى؛

(هـ) فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين أو حقوق المساهمين الأخرى؛

(و) مجموع كافة أنواع فائض إعادة التقييم للبنود المختلفة للممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن ذلك الصنف؛ و

(ز) مجموع كافة أنواع عجز إعادة التقييم للبنود المختلفة للممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن ذلك الصنف.

٩٣. يقوم المشروع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات التي **انخفضت** قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨٨(هـ) (٤) -(٦).

٩٤. كذلك تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:-

(أ) القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً؛

(ب) المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام؛

(ج) المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها؛ و

(د) في حال إستخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

أيضاً، المشاريع تشجع على إظهار هذه البيانات.

الأحكام الإنتقالية

٩٥. – ١٠٤ [تم إلغائها]

١٠٥. فيما يتعلق بالمنشآت التي طبقت معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (٢٠٠١) سابقاً، ينبغي تطبيق المتطلبات المذكورة في الفقرات ٣٨-٤٠ فيما يتعلق بالقياس الأولي لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستملكة من خلال معاملة تبادل أصل معين بشكل مستقبلي في المعاملات المستقبلية فقط.

١٠٦. [تم إلغائها]

١٠٦أ. تم تعديل الفقرة ٥٠ بواسطة *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* الصادرة في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على كافة عمليات إعادة التقييم المعترف بها في الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ التطبيق المبدئي لذلك التعديل وفي الفترة السنوية السابقة مباشرةً.

تاريخ النفاذ

١٠٧. على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في١ يناير من عام ٢٠٠٨ أو بعده. ومن المستحسن التطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترات أبكر من ١ يناير ٢٠٠٨ أن تفصح عن هذه الحقيقة.

١٠٧أ. تمت إضافة الفقرة ٨٣ أ وتعديل الفقرة ٨٤ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة في يناير٢٠١٠. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١١، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق في نفس الوقت التعديلات ذات العلاقة المرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ " *بيانات التدفق النقدي*".

١٠٧ب. تم تعديل الفقرة ٨ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التي صدرت في يناير ٢٠١٠. تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر مستقبلي على البيانات المالية السنوية التي

تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر إذا طبقت المنشأة أيضاً التعديلات على الفقرات ١٢، و١٣، و٢٩، و٤٠، و٥٧، و٥٩، و٦٢، و٦٢أ، و٦٢ب، و٦٣، و٦٦، و١٠١أ، من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ في نفس الوقت. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١يناير ٢٠١١ فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٠٧ج. تم تعديل الفقرات ٥، و٧ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*" الذي صدر في أكتوبر ٢٠١١. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق في نفس الوقت معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢، وتطبق التعديلات على الفقرة ٦ والفقرة ٤٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥، والتعديلات على الفقرات من ٢٧-٢٥ و٨٥ ب من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، والتعديلات على الفقرات ٢، و١٢٥أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ والتعديلات على الفقرات ٦، و١٣٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

١٠٧د. تم تعديل الفقرات ٧٩، و٨١، و٨٣، و٩٣ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* ، التي صدرت في أكتوبر ٢٠١١. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنها تفصح عن ذلك.

١٠٧هـ. تم تعديل الفقرات ١٧، و٥٠، و٧٢ وتمت إضافة الفقرات ٧٨أ، و١٠٦ أ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤ التي صدرت في إبريل ٢٠١٥* . تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر مستقبلي على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٥ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٥، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٠٧و. تم تعديل الفقرات ٩٥، و٩٦، و٩٧، و٩٨، و٩٩، و١٠٠، و١٠١، و١٠٢، و١٠٣، و١٠٤، و١٠٨ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" الذي صدر في يناير ٢٠١٥. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تطبق التعديلات أيضاً على الفترة السابقة.

١٠٧ز. تم تعديل الفقرات ٥، و٢٠، و٥٢ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* ، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك.

١٠٧ح. تم تعديل الفقرات ٦، و١٣، و٥٢، وإضافة الفقرة ٣٦ أ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك. تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما تم تحديده في الفقرة ١٠٧ط.

١٠٧ط. لا تحتاج المنشأة أن تفصح عن المعلومات الكمية المطلوبة من خلال الفقرة ٣٣(و) عن الفترة الحالية في فترة إعداد التقارير التي يتم فيها لأول مرة تطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ من الجزء الرابع من التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥. وعلى أي حال، تعرض المنشأة المعلومات الكمية المطلوبة من خلال الفقرة ٣٣(و) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ عن كل فترة سابقة تم عرضها.

١٠٧ي. قد تختار المنشأة أن تقيس عنصراً من عناصر النباتات الدائمة بقيمته العادلة في بداية أولى الفترات التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، و٢٧ من الجزء الرابع من *التحسينات العامة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* وتستخدم القيمة العادلة باعتبارها تكلفة الاسترداد في ذلك التاريخ. ويتم الاعتراف بأية اختلافات بين المبالغ الدفترية السابقة والقيمة العادلة عند افتتاح الفائض/العجز التراكمي في بداية أولى الفترات المعروضة.

١٠٧ك. تم حذف الفقرات ٣، و٤ من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦* . تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

١٠٧ل. تمت إضافة الفقرة ٥١أ من خلال *انخفاض الأصول المعاد تقيمها* (التعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦). تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٠٧م. تم تعديل الفقرة ٣١ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، *منافع الموظفين*، الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٠٧ن. تم تعديل الفقرات ٦٠ و٨٨ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، *عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*، الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٠٧س. عُدلت الفقرة ١٠٦ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر.

١٠٧ع. عُدلت الفقرة ٥ وأُلغيت الفقرة ١٠٦ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*، التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك، ويسمح بالتطبيق المبكر.

١٠٨. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (٢٠٠١)

١٠٩. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* الصادر في عام ٢٠٠١.

الملحق

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٣

الخلفية

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والتي يتم تحقيق المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحافظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب للحياد يخص القطاع العام. ويحدث الحياد عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقابل عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في ذلك المعيار غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون تضمين شروحات أو أمثلة إضافية هو أمر ضروري لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. ويتم تحديد الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *"المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* المشمولة في كل من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٣. في مايو ٢٠٠٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على ١٣ معياراً من معايير المحاسبة الدولية[١] كجزء من مشروع التحسينات العام التابع له. وقد تلخصت أهداف مشروع التحسينات العام التابع للمجلس في "تقليل أو إلغاء البدائل وحالات التكرار والتعارض ضمن المعايير وتناول بعض قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى". وقد تم إصدار معايير المحاسبة الدولية النهائية في ديسمبر ٢٠٠٣.

إستنتاج٤. إستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، الصادر في ديسمبر٢٠٠٠، إلى معيار المحاسبة الدولي ١٦ (المعدل في ١٩٩٨) *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* والذي أُعيد إصداره في ديسمبر٢٠٠٣. وفي أواخر عام ٢٠٠٣، وضعت الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي لجنة القطاع العام[٢]، مشروع تحسينات لتحقيق المقاربة حيث يكون مناسباً بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية المحسنة الصادرة في ديسمبر٢٠٠٣.

إستنتاج٥. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعد تحسينه واتفق عموماً مع أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنقيح معيار المحاسبة الدولي والتعديلات التي أُجريت. (إن أسس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية غير منصوص عليها في هذه الوثيقة. لكن يمكن لمشتركي خدمة الإشتراك الشاملة في مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطلاع على أسس الإستنتاجات في *الموقع الإلكتروني للمجلس* على العنوان التالي: www.iasb.org). وفي الحالات التي يحيد عنها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عن معيار المحاسبة الدولي المتعلق به، يوضح أساس الإستنتاجات أسباب الحياد المتعلقة بالقطاع العام.

---

[١] تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل الجهة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية– وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتحمل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". وقد عرّف المجلس هذه المعايير بأنها تتألف من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات المعايير. وفي بعض الحالات، عدل المجلس معايير المحاسبة الدولية بدلا من إستبدالها، وفي هذه الحالة بقيت الأرقام القديمة للمعايير.

[٢] أصبحت لجنة القطاع العام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتغيير تكليف اللجنة لتصبح مجلس مستقل لوضع المعايير في نوفمبر ٢٠٠٤.

إستنتاج٦. يعرّف معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* المبلغ القابل للإسترداد على أنه "الحد الأعلى لصافي سعر بيع الأصل وقيمة إستخدامه". ويعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ المقترح المبلغ القابل للإسترداد على أنه "الحد الأعلى للقيمة العادلة لأصل مولد للنقد مطروح منه تكاليف البيع وقيمة إستخدامه". وإن تعريف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ المقترح هو نفس التعريف الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* وليس التعريف الموجود في معيار المحاسبة الدولي ١٦. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تعريف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ مناسب للأسباب التالية:-

(أ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أن تحدد المنشأة المبلغ القابل للإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للإسترداد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ "إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد".

(ب) يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أن تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٦ في تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصول المولدة للنقد.

إستنتاج٧. تم إجراء تعديل آخر على معيار المحاسبة الدولي ١٦ نتيجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر٢٠٠٣. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ التعديلات اللاحقة الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة بعد ديسمبر ٢٠٠٣. ويعود سبب ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يراجع بعد قابلية تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع العام ولم يشكل رأياً بشأنها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية* الصادرة في ٢٠٠٨

إستنتاج٨. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٦ الواردة في *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية* وتعديلات طفيفة صادرة في مايو ٢٠١٢، وديسمبر ٢٠١٣ ومايو ٢٠١٤

إستنتاج٩. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٦ الواردة في *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* وبيان الطرق المقبولة للإستهلاك والإطفاء الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠١٢، ديسمبر ٢٠١٣ ومايو ٢٠١٤، واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة للجزء الثالث من *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* : المواضيع التي أثارتها الأطراف المعنية.

إستنتاج١٠. تستخدم إرشادات الإحصاءات المالية الحكومية مصطلح "أنظمة التسليح" لتشمل العناصر التي تستخدم باستمرار في تقديم خدمات الدفاع، حتى إذا كانت تستخدم في وقت السلم كسلاح ردع. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن استبدال مصطلح "المعدات العسكرية المتخصصة" الوارد في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمصطلح "أنظمة التسليح" المستخدم في الإحصاءات المالية الحكومية وإضافة وصف

لها يوضح قابلية تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، *الممتلكات، والمصانع، والمعدات*، مما يؤدي إلى زيادة الاتساق مع إرشادات الإحصاءات المالية الحكومية.

إستنتاج١١. واقترح أحد المجاوبين أن التعريف المقترح لأنظمة التسليح قد يكون ضيق النطاق بصورة غير ضرورية، وبالتالي، قد يستثني بعض الأصول، مثل المركبات العسكرية المتخصصة التي لا تحمل أسلحة أو التي لا تقدم قدرات دفاعية بشكل مباشر. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تعريف أنظمة التسليح يشمل هذه المركبات سواءً كانت محملة بالأسلحة أو لم تكن كذلك، شريطة أن تلبي متطلبات وظيفتها المتخصصة.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة للتعديلات محدودة النطاق التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠١٤

إستنتاج١٢. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتي كانت متضمنة في التعديلات محدودة النطاق بعنوان *الزارعة: النباتات الدائمة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١)* التي صدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠١٤ والتي اتفقت بشكل عام على أنه ليس هناك أسباب معينة متعلقة بالقطاع العام لعدم تطبيق التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع* العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٣. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية* في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف فقرات المعيار التي تتناول قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق في كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة" متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال النص على وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجلها.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافقة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

انخفاض الأصول المعاد تقييمها (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦)

إستنتاج١٤. كنتيجة للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إضافة الفقرة ٥١أ لتوضيح أن الاعتراف بخسارة الانخفاض وعكس خسارة الانخفاض لأصل، أو لمجموعة من الأصول، لا ينشئ حاجة لإعادة تقييم مجمل فئة الأصول التي ينتمي إليها هذا الأصل أو مجموعة الأصول.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج١٥. تشمل الفقرة ١٠٦ أحكاماً انتقالية خاصة بالمنشآت التي كانت بالفعل مستفيدة من فترة السنوات الخمس الانتقالية التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. تم تكرار تلك الأحكام بعد إلغاء الأحكام الانتقالية الأخرى (التي أشارت إليها الفقرة ١٠٦ سابقاً) نتيجة لإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*".

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*

إستنتاج١٦. تشمل الفقرات ٥ و١٠٦ أحكاماً انتقالية تُمكّن المنشآت من الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات على مدى خمس سنوات. كانت تلك الأحكام الانتقالية قد ألغيت نتيجة لإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

إرشادات التنفيذ ١

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

تكرار عملية إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات

إن هذه الإرشادات مرفقة مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

تنفيذ١. تقتضي الفقرة ٤٤ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ من المنشآت التي تتبنى نموذج إعادة التقييم لقياس أصولها بمبلغ تمت إعادة تقييمه عدم إختلاف هذا المبلغ بشكل ملحوظ عن ذلك المبلغ الذي كان سيحدد بإستخدام القيمة العادلة في تاريخ التقرير. وتنص الفقرة ٤٩ في هذا المعيار على أن تكرار عمليات إعادة التقييم تعتمد على التغييرات في القيم العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم إعادة تقييمها. وعندما تختلف القيمة العادلة لأصل تمت إعادة تقييمه بشكل جوهري عن المبلغ المسجل له، ستكون هناك حاجة إلى القيام بإعادة تقييم أخرى. وإن الغرض من هذه الإرشادات هو مساعدة المنشآت التي تتبنى نموذج إعادة التقييم على تحديد فيما إذا كان المبلغ المسجل يختلف بشكل جوهري عن القيمة العادلة في تاريخ التقرير.

تنفيذ٢. تقيم المنشأة في كل تاريخ تقرير فيما إذا كان هناك أي مؤشر على أن المبلغ المسجل لأصل تمت إعادة تقييمه قد يختلف بشكل جوهري عن ذلك المبلغ الذي كان سيحدد إذا تمت إعادة تقييم الأصل في تاريخ التقرير. وفي حال وجود أي مؤشر كهذا، المنشأة تحدد القيمة العادلة للأصل وتعيد تقييم الأصل حسب ذلك المبلغ.

تنفيذ٣. لدى تقييم فيما إذا كان هناك أي مؤشر على أن المبلغ المسجل للأصل الذي تمت إعادة تقييمه قد يختلف بشكل جوهري عن ذلك المبلغ الذي كان سيحدد إذا تمت إعادة تقييم الأصل في تاريخ التقرير، تبحث المنشأة في المؤشرات التالية كحد أدنى:-

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) تغييرات هامة تؤثر على المنشأة حدثت خلال الفترة أو ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو بيئة السوق أو البيئة الإقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها في المنشأة أو في السوق التي يكرس لها الأصل؛

(ب) عند وجود سوق لأصول المنشأة، فإن قيم السوق تختلف عن المبالغ المسجلة لها؛

(ج) أثناء الفترة، لقد خضع مؤشر الأسعار ذو العلاقة بالأصل لتغيير هام؛

مصادر المعلومات الداخلية

(د) الأدلة المتوفرة حول تقادم أو وجود ضرر مادي في الأصل؛

(هـ) حدوث تغييرات هامة تؤثر على المنشأة خلال الفترة أو من المتوقع أن تحدث في المستقبل القريب في المدى الذي، أو بالطريقة التي، سيستخدم فيه الأصل أو من المتوقع إستخدامه. وتتضمن التغييرات العكسية أن يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو خطط

التصرف بالأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقاً وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من أن يكون غير محدود. وتتضمن التغييرات الإيجابية الإنفاق الرأسمالي المتكبد خلال الفترة لتحسين أو تعزيز الأصل أكثر من معيار أدائه الذي يقيم قبل القيام بالإنفاق مباشرة؛ و

(و) الأدلة متوفرة من مصدر داخلي يشير إلى أن الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو أفضل من المتوقع، أو سيصبح أسوء أو أفضل من المتوقع.

تنفيذ٤. إن القائمة في الفقرة تنفيذ ٣ غير مفصلة. وقد تحدد المنشأة مؤشرات أخرى على أن المبلغ المسجل للأصل الذي تمت إعادة تقييمه قد يختلف عن المبلغ الذي كان سيتم تحديده إذا تمت إعادة تقييم الأصل في تاريخ التقرير. كما سيدل وجود المؤشرات الإضافية بأن على المنشأة إعادة تقييم الأصل بقيمته العادلة الحالية في تاريخ التقرير.

أمثلة توضيحية

الإفصاحات

مثال١. تعتبر وزارة الداخلية منشأة في القطاع العام تسيطر على مجموعة واسعة من الممتلكات والمصانع والمعدات وهي مسؤولة عن إستبدال وصيانة الممتلكات. وفيما يلي مقتطفات من ملاحظات بيان الوضع المالي للسنة المنتهية في٣١ ديسمبر٢٠x١ وتوضيح الإفصاحات الأساسية المطلوبة وفقاً لهذا المعيار.

الملاحظات

١. الأرض

(أ) تتألف قطة الأرض من ٢٠,٠٠٠ هكتار في مواقع مختلفة. ويتم تقييم قطعة الأرض بالقيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ كما هو محدد من قبل مكتب التخمين الوطني، وهي جهة تقييم مستقلة.

(ب) القيود المفروضة على حقوق الملكية:

يخصص٥٠٠ هكتار من قطعة الأرض (المسجل بمبلغ ٦٢,٥٠٠ وحدة عملة) للمصلحة الوطنية ولا يمكن بيعها دون الحصول على موافقة السلطة التشريعية. وتخضع٢٠٠ هكتار من قطعة الأرض المخصصة للمصلحة الوطنية (مسجلة بمبلغ ٢٥,٠٠٠ وحدة عملة) و٢٠٠ هكتار إضافية من قطعة أخرى (مسجلة بمبلغ ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة) للمطالبات بحقوق الملكية من قبل المالكين السابقين في محكمة دولية لحقوق الإنسان ولقد أمرت المحكمة بعدم التصرف بالأرض حتى يتم الحكم بالمطالبة؛ وتدرك الوزارة نطاق اختصاص المحكمة فيما يتعلق بسماع هذه القضايا.

٢. المباني

(أ) تتألف المباني من مباني المكاتب والمرافق الصناعية في مواقع مختلفة.

(ب) يتم الإعتراف أولياً بالمباني بالتكلفة ولكنها تخضع لإعادة تقييم للقيمة العادلة على أساس مستمر. ويحدد مكتب التخمين الوطني القيمة العادلة على أساس الترحيل خلال فترة قصيرة من الزمن. ويتم تحديث إعادة التقييمات.

(ج) يتم حساب الإستهلاك على أساس معدلات ثابتة خلال العمر الإنتاجي للمبنى. ويكون العمر الإنتاجي لمباني المكاتب هو٢٥ سنة، أما المرافق الصناعية فإن العمر الإنتاجي لها هو ٥٠ سنة.

(د) لقد أبرمت الوزارة ٥ عقود لإنشاء مباني جديدة وبلغ إجمالي تكاليف العقود ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة.

٣. الآلات

(أ) يتم قياس الآلات بالتكلفة مطروح منها الإستهلاك.

(ب) يتم حساب الإستهلاك على أساس معدلات ثابتة خلال العمر الإنتاجي للآلة.

(ج) إن للآلات أعماراً إنتاجية متنوعة:-

الجرار: ١٠ سنوات

معدات الغسيل: ٤ سنوات

الرافعات: ١٥ سنة

(د) أبرمت الوزارة عقداً لإستبدال الرافعات التي تستخدمها في تنظيف وصيانة المباني– وتبلغ تكاليف العقد ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

٤. الأثاث والتركيبات

(أ) يتم قياس الأثاث والتركيبات بالتكلفة مطروح منها الإستهلاك.

(ب) يتم حساب الإستهلاك على أساس معدلات ثابتة خلال العمر الإنتاجي للأثاث والتركيبات.

(ج) تملك كافة البنود في هذا الصنف عمراً إنتاجيا لمدة ٥ سنوات.

المطابقات

(بـ (٠٠٠) وحدة عملة)

	الأرض		المباني		الآلات		الأثاث والتركيبات	
فترة التقرير	٢٠×١	٢٠×٠	٢٠×١	٢٠×٠	٢٠×١	٢٠×٠	٢٠×١	٢٠×٠
الرصيد الإفتتاحي	٢,٢٥٠	٢,٠٢٥	٢,٠٩٠	٢,٢٦٠	١,٠٨٥	١,١٠٠	٢٠٠	١٥٠
الإضافات	–	–	٢٥٠	١٠٠	١٢٠	٢٠٠	٢٠	١٠٠
التصرف	–	–	١٥٠	٤٠	٦٠	٨٠	٢٠	–
الإستهلاك (حسب بيان الوضع المالية)	–	–	١٦٠	١٨٠	١٤٥	١٣٥	٥٠	٥٠
إعادة التقييم (الصافي)	٢٥٠	٢٢٥	٣٠–	٥٠–	–	–	–	–
رصيد الإقفال (حسب بيان الوضع المالي)	٢,٥٠٠	٢,٢٥٠	٢,٠٠٠	٢,٠٩٠	١,٠٠٠	١,٠٨٥	١٥٠	٢٠٠
مجموع فائض إعادة التقييم (الفقرة ٩٢ (و))	٧٥٠	٥٠٠	٢٥٠	٢٥٠	–	–	–	–
مجموع عجز إعادة التقييم (الفقرة ٩٢ (ز))	٢٥	٢٥	٣٨٠	٣٥٠	–	–	–	–
إجمالي المبلغ المسجل	٢,٥٠٠	٢,٢٥٠	٢,٥٠٠	٢,٤٣٠	١,٥٠٠	١,٤٤٠	٢٥٠	٢٥٠
الإستهلاك المتراكم	–	–	٥٠٠	٣٤٠	٥٠٠	٣٥٥	١٠٠	٥٠
صافي المبلغ المسجل	٢,٥٠٠	٢,٢٥٠	٢,٠٠٠	٢,٠٩٠	١,٠٠٠	١,٠٨٥	١٥٠	٢٠٠

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٦

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (٢٠٠٣) *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* ويتضمن التعديلات التي أُجريت على معيار المحاسبة الدولي١٦ كجزء من "التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٥ " *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" على منشآت القطاع العام. وعليه، فإن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ لا يعكس التعديلات التي أُجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ (٢٠٠٣):

- لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ولا يمنع الإعتراف بأصول الإرث. ويتعين على المنشأة التي تعترف بأصول الإرث أن تمتثل لمتطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار فيما يخص تلك الأصول التي تم الإعتراف بها ويمكن، لكن لا يتوجب عليها، الإمتثال لمتطلبات أخرى في هذا المعيار فيما يخص أصول الإرث. ولا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٦ إستثناءاً مماثلاً.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي١٦ قياس بنود الممتلكات والمصانع والمعدات مبدئيا بسعر التكلفة. في حين ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أنه عند إمتلاك بند معين بدون تكلفة أو مقابل تكلفة رمزية، تكون تكلفته عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إمتلاكه. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦، حيث يتبنى المشروع نموذج إعادة التقييم ويسجل بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بالمبالغ المعاد تقييمها، الإفصاح عن مبالغ التكلفة التاريخية المقابلة. وهذا الشرط غير وارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.
- بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، يمكن مطابقة الزيادة والإنخفاض في إعادة التقييم فقط على أساس فردي. وبموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، يتم معادلة الزيادة والإنخفاض في إعادة التقييم على أساس صنف معين من الأصول.
- يشتمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ على تعريفات "لخسارة إنخفاض القيمة للأصل غير المولد للنقد" و"مبلغ الخدمة القابل للإسترداد". في حين لا يشتمل معيار المحاسبة الدولي ١٦ على هذه التعريفات
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ١٦. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. أما المصطلحان المرادفان في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فهما "بيان الدخل" و"حقوق الملكية".
- لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ مصطلح "الدخل"، والذي يكون له في معيار المحاسبة الدولي ١٦ معنى أوسع من مصطلح "الإيراد".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ إرشادات تطبيق حول مدى تكرار إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. في حين لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٦ إرشادات مماثلة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨

تقديم التقاير حول القطاعات

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ (المنقح في عام ١٩٩٧) *"تقديم التقارير حول القطاعات"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ١٤ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها: Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨- إعداد التقارير حول القطاعات

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *" إعداد التقارير حول القطاعات"* في يونيو من عام ٢٠٠٢.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧)
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٦	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٤	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٧[1]	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦
٣٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٣٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ديسمبر ٢٠٠٦
٣٨	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦ إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦
٦٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦
٧٦ أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٧٦ ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٧٦ ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٦ د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٦ هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
مثال توضيحي	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠

[1] تمت إعادة ترقيم الفقرات الفرعية.

يونيو ٢٠٠٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨
تقديم التقارير حول القطاعات
المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١-٧
تعريفات	٨-١١
تقديم التقارير حسب القطاعات	١٢-٢٦
هياكل التقارير المالية	١٤-١٦
قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية	١٧-٢٢
القطاعات المتعددة	٢٣
تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة	٢٤-٢٦
تعريفات إيراد ومصروف وأصول وإلتزامات والسياسات المحاسبية للقطاع	٢٧-٤٢
ربط البنود مع القطاعات	٢٨-٣٢
أصول القطاع وإلتزاماته وإيراده ومصروفه	٣٣-٤٢
السياسات المحاسبية للقطاع	٤٣-٤٦
الأصول المشتركة	٤٧-٤٨
القطاعات المحددة حديثاً	٤٩-٥٠
الإفصاح	٥١-٧٥
معلومات إضافية حول القطاع	٦٥-٦٦
أمور أخرى حول الإفصاح	٦٧-٧٣
الأهداف التشغيلية للقطاعات	٧٤-٧٥
تاريخ النفاذ	٧٦-٧٧
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
الأمثلة التوضحيحية	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٤	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ " *تقديم التقارير حول القطاعات* " مبين في الهدف والفقرات ١-٧٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات. وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:-

(أ) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة؛ و

(ب) تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بإلتزاماتها المسائلة.

النطاق

١. **يجب على المنشأة التي تُعد بياناتها المالية وتعرضها بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبّق هذا المعيار لدى تقديم معلومات القطاع.**

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

٤. **ينبغي أن يطبق هذا المعيار في المجموعات الكاملة للبيانات المالية المنشورة التي تتمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**

٥. تتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية بياناً للمركز المالي وبياناً للأداء المالي وبياناً للتدفق النقدي وبياناً يظهر التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وملاحظات مرفقة، كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

٦. **في حال تقديم البيانات المالية الموحدة للحكومة أو غيرها من المنشآت الإقتصادية مع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم معاً، تقدم المعلومات حول القطاع على أساس البيانات المالية الموحدة فقط.**

٧. في بعض جهات الإختصاص، تجمع البيانات المالية الموحدة للحكومة أو غيرها من المنشآت الإقتصادية مع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة وتعرض سوية في تقرير واحد. في هذه الحالات، يقدّم التقرير الذي يحتوي البيانات المالية الموحدة للحكومة أو غيرها من المنشآت المسيطرة معلومات حول القطاع على أساس البيانات المالية الموحدة فقط.

تعريفات

٨. [تم إلغائها]

٩. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها** :-

القطاع (A segment) هو نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم معلومات مالية حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها وإتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

١٠. تسيطر الحكومات والوكالات التابعة لها على موارد عامة هامة وتعمل على تقديم تشكيلة واسعة من السلع والخدمات لفروعها المتواجدة في مناطق جغرافية مختلفة وفي مناطق ذات خصائص إقتصادية إجتماعية متفاوتة. ويتوقع من هذه المنشآت، وأحياناً يطب منها بشكل رسمي، أن تستخدم تلك الموارد بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المنشأة. وتقدم البيانات المالية على مستوى المنشأة ككل والموحدة للمنشأة نظرة عامة إلى (أ) الأصول المسيطر عليها والإلتزامات من قبل المنشأة مقدمة التقارير، (ب) إضافة الى تكلفة الخدمات المتاحة (ج) والإيراد الضريبي وتوزيعات الموازنة وإستردادات التكلفة المولدة لتمويل توريد تلك الخدمات. إلا أن هذه المعلومات الإجمالية لا تقدم معلومات حول الأهداف التشغيلية المحددة والأنشطة الرئيسية للمنشأة مقدمة التقارير والموارد والتكاليف المخصصة لتلك الأهداف والأنشطة.

١١. في معظم الحالات، تكون أنشطة المنشأة واسعة النطاق، وتشمل سلسلة واسعة من المناطق الجغرافية المختلفة أو المناطق ذات الخصائص الإقتصادية الإجتماعية المختلفة، إلى درجة يصبح فيها من الضروري تقديم تقارير عن المعلومات المالية وغير المالية المفصلة عن قطاعات معينة من المنشأة وذلك لتقديم معلومات مناسبة لأغراض المسائلة وإتخاذ القرارات.

تقديم التقارير حسب القطاعات

١٢. ينبغي على كل منشأة تحديد قطاعاتها المنفصلة بما يتوافق مع متطلبات الفقرة ٩ من هذا المعيار، وأن تعرض معلومات عن تلك القطاعات كما هو مطلوب في الفقرات من ٥١- ٧٥ من هذا المعيار.

١٣. بموجب هذا المعيار، تحدد منشآت القطاع العام كقطاعات مختلفة، كل نشاط أو مجموعة أنشطة قابلة للتمييز، ويجب تقديم تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بها لأغراض (أ) تقييم الأداء السابق للمنشأة ومدى تحقيق أهدافها، (ب) ولإتخاذ القرارات حول توزيع الموارد من قبل المنشأة، كقطاعات منفصلة. إضافة إلى الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات من ٥١- ٧٥ من هذا المعيار، تشجع المنشآت على الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات التي قدمت عنها تقارير كما هو محدد في هذا المعيار أو التي تعد ضرورية لأغراض المسائلة وإتخاذ القرارات.

هياكل التقارير المالية

١٤. في معظم الحالات، تعكس التصنيفات الرئيسية للأنشطة المحددة في الموازنة القطاعات التي يتم تقديم تقارير عن معلومات تتعلق بها إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في المنشأة. وفي معظم الحالات، تعكس القطاعات التي تم تقديم تقارير عنها إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في المنشأة أيضاً القطاعات التي تم تقديم تقارير عنها في البيانات المالية. ويعود هذا إلى أن المجلس الرقابي والمسؤول الأول سيطلبان معلومات حول القطاعات ليتمكنا من (أ) تأدية مسؤولياتهما

الإدارية وتقييم أداء المنشأة السابق من حيث تحقيق أهدافها (ب) وإتخاذ القرارات حول توزيع المنشأة للموارد في المستقبل.

١٥. يتطلب تحديد الأنشطة التي ينبغي أن تصنف كقطاعات منفصلة وتقدم حولها تقارير في البيانات المالية لأغراض المسائلة وإتخاذ القرارات حكماً شخصياً. وللتوصل إلى هذا الحكم، يتعين على معدي البيانات المالية مراعاة كل من الأمور التالية:-

(أ) الهدف من تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع كما هو محدد في الفقرة ٩ أعلاه؛

(ب) توقعات أفراد المجتمع وممثليهم المنتخبين أو المعينين فيما يخص الأنشطة الرئيسية للمنشأة؛

(ج) الخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية كما هو محدد في *"إطار المفاهيم للإبلاغ عن الأغراض العامة من جانب منشآت القطاع العام*)؛ و

(د) ما إذا كان هيكل قطاع معين يعكس الأساس الذي ترتكز عليه الهيئة الحاكمة والمدير الرئيسي لطلب المعلومات المالية ليتمكنا من تقييم أداء المنشأة السابق في تحقيق أهدافها ولإتخاذ القرارات حول توزيع الموارد لتحقيق أهداف المنشأة في المستقبل.

١٦. على مستوى الحكومة بكاملها، غالباً ما تجمع المعلومات المالية وتقدم بطريقة تعكس، على سبيل المثال:-

(أ) التصنيفات الإقتصادية الرئيسية للأنشطة التي قامت بها الحكومة العامة، مثل الصحة والتعليم والدفاع والخدمات الإجتماعية (قد تعكس هذه التصنيفات الوظيفية للإحصاءات المالية الحكومية التي وضعتها الحكومة)، والأنشطة التجارية الرئيسية التي تتولاها مؤسسات الأعمال الحكومية التجارية، مثل محطات الكهرباء والبنوك ومنشآت التأمين التي تملكها الدولة؛ أو

(ب) مسؤوليات الوزراء المختلفين أو أعضاء الحكومة التنفيذية عن مجموعة مهام. وتعكس هذه المسؤوليات غالباً، وليس دائماً، التصنيفات الإقتصادية في البند (أ) أعلاه- وقد تنشأ إختلافات لأن المسؤوليات عن مجموعة مهام قد تجمع تصنيف أو أكثر من التصنيفات الإقتصادية أو تتوافق مع هذه التصنيفات.

قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية

١٧. غالباً ما يشار إلى أنواع القطاعات المقدم حولها تقارير إلى الهيئة الحاكمة والمدير الأول لمنشأة معينة على أنها "قطاعات الخدمات" أو "القطاعات الجغرافية". وتستخدم هذه المصطلحات في هذا المعيار حسب المعاني التالية:-

(أ) يشير "قطاع الخدمة" إلى مكون قابل للتمييز من مكونات منشأة تعمل على تزويد مخرجات متجانسة أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة تتوافق مع المهمة الكلية لكل منشأة؛ و

(ب) و"القطاع الجغرافي" هو مكون قابل للتمييز من مكونات منشأة تعمل على تزويد مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة ضمن منطقة جغرافية معينة.

١٨. تدار الدوائر والوكالات الحكومية عادة حسب خطوط خدمات تقدمها لأن هذا الأمر يعكس طريقة (أ) تحديد المخرجات الرئيسية، (ب) ومراقبة إنجازاتها (ج) وتحديد حاجاتها من الموارد وموازنتها. ومن الأمثلة على المنشآت التي تقدم تقاريرها الداخلية على أساس خطوط خدماتها أو قطاعات خدماتها وزارة تعليم معينة يعكس هيكلها التنظيمي ونظامها الداخلي لتقديم التقارير أنشطة ومخرجات تعليمية أساسية وإعدادية وثانوية كقطاعات منفصلة. يمكن تبني هذا الأساس من التصنيف إلى قطاعات داخلياً لأنه يلاحظ إختلاف المهارات والمرافق اللازمة لتقديم المخرجات والنتائج المرجوة لكل من هذه الأنشطة التعليمية واسعة النطاق. إضافة إلى أن القرارات المالية الرئيسية التي تواجها الإدارة تتضمن تحديد الموارد التي ستوزع على كل واحد من هذه المخرجات أو الأنشطة. وفي هذه الحالات، من المحتمل أن تقديم التقارير خارجياً على أساس قطاعات الخدمة سيلبي أيضاً متطلبات هذا المعيار.

١٩. تشمل العوامل التي ستؤخذ في الإعتبار عند تحديد ما إذا كانت المخرجات (السلع والخدمات) متجانسة وبالتالي يجب تصنيفها كقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية ما يلي:-

(أ) الأهداف التشغيلية الأساسية للمنشأة والسلع والخدمات والأنشطة التي تتعلق بتحقيق كل من تلك الأهداف، وما إذا كانت الموارد موزعة وخصصت في الموازنة على أساس مجموعات السلع والخدمات؛

(ب) طبيعة السلع والخدمات المقدمة أو الأنشطة المنفذة؛

(ج) طبيعة عملية الإنتاج و/ أو توصيل الخدمة وعملية التوزيع أو آليتها؛

(د) نوع الزبون أو مستهلك السلع أو الخدمات؛

(هـ) ما إذا كان هذا يعكس الطريقة التي تدار بها المنشأة أو التي تقدم بها تقارير حول المعلومات المالية إلى الإدارة العليا والمجلس الحاكم؛ و

(و) طبيعة البيئة التنظيمية كان هذا مناسباً، (مثلاً دائرة أو سلطة قانونية) أو القطاع الحكومي (مثلاً قطاع مالي أو مرافق عامة أو حكومة عامة).

٢٠. يمكن أن تنظم المنشأة وتقدم تقارير داخلياً إلى الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى على أساس إقليمي- سواءً ضمن أو عبر الحدود الوطنية أو المحلية أو ضمن أو عبر الدولة أو غيرها من حدود السلطة. في مثل هذه الحالات، يعكس النظام الداخلي لتقديم التقارير هيكل قطاع جغرافي.

٢١. يمكن تبني هيكل القطاع الجغرافي حين يكون، على سبيل المثال، الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي لتقديم التقارير لوزارة تعليم معينة مبنياً على أساس النتائج التعليمية الإقليمية، وذلك لأن تقييمات الأداء الرئيسية وقرارات توزيع الموارد التي ستقوم بها الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى تُحدد بناءاً على الإنجازات والإحتياجات الإقليمية. وقد يكون قد تم تبني هذا الهيكل للحفاظ على الإستقلالية الإقليمية للإحتياجات التعليمية وتقديم خدمات التعليم، أو لأن الظروف التشغيلية أو الأهداف التعليمية مختلفة في جوهرها من إقليم إلى آخر. وقد يكون قد تم تبني هذا الهيكل ببساطة لأن الإدارة تعتقد بأن الهيكل التنظيمي المبني على أساس التوزيع الإقليمي للمسؤولية يخدم أهداف المنظمة بشكل أفضل. في هذه الحالات، تتخذ قرارات توزيع الموارد في البداية، من ثم تراقب من قبل الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى على أساس إقليمي. وبعد ذلك تتخذ قرارات تفصيلية حول توزيع الموارد على أنشطة وظيفية معينة ضمن الإقليم الجغرافي من قبل الإدارة الإقليمية، وذلك بما يتوافق مع الإحتياجات التعليمية ضمن ذلك الإقليم. في هذه الحالات، من المحتمل أن تلبي المعلومات المقدمة في التقارير حسب القطاعات الجغرافية في البيانات المالية متطلبات هذا المعيار أيضاً.

٢٢. تشمل العوامل التي سيتم أخذها بعين الإعتبار عند تحديد ما إذا كان يجب تقديم تقارير حول المعلومات المالية على أساس جغرافي ما يلي:-

(أ) التشابه في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في مختلف المناطق؛

(ب) العلاقات بين الأهداف الأساسية للمنشأة وأهداف الأقاليم المختلفة؛

(ج) ما إذا كانت خصائص تقديم الخدمات والظروف التشغيلية تختلف بإختلاف الأقاليم؛

(د) ما إذا كان هذا يعكس الطريقة التي تدار بها المنشأة وتقدم بها تقارير المعلومات المالية إلى الإدارة العليا والهيئة الحاكمة؛ و

(هـ) الإحتياجات أو المهارات أو المخاطر الخاصة التي ترتبط بالعمليات المنفذة في منطقة معينة.

القطاعات المتعددة

٢٣. في بعض الحالات، قد تقدم المنشأة تقارير إلى الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى حول إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله وإلتزاماته على أساس أكثر من هيكل قطاع واحد، مثلاً على أساس كلا القطاعين الخدماتي والجغرافي. وغالباً ما يوفر تقديم التقارير على أساس قطاعات الخدمات

والقطاعات الجغرافية في البيانات المالية الخارجية معلومات مفيدة إذا كان تحقيق أهداف المنشأة متأثراً بشكل كبير بالمنتجات والخدمات المختلفة التي تقدمها، وأيضاً بالمناطق الجغرافية التي تقدم فيها هذه السلع والخدمات. وعلى نحو مشابه، وعلى مستوى الحكومة ككل، قد تتبنى إحدى الحكومات أساساً للإفصاح (أ) يعكس إفصاحات الحكومة العامة وقطاع التمويل العام والقطاع التجاري، (ب) ويلحق تحليل قطاع الحكومة العام على سبيل المثال، بإفصاحات قطاعية حسب الهدف أو الوظيفة. في هذه الحالات، يمكن تقديم تقارير حول القطاعات بشكل منفصل أو بشكل مصفوفات. كما يمكن تبني هيكل تقارير قطاعية أساسية وثانوية بحيث توفر إفصاحات محدودة عن القطاعات الثانوية.

تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة

٢٤. كما يلاحظ أعلاه، ففي معظم الحالات تعكس القطاعات التي تقدم المعلومات حولها داخلياً إلى الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى في المنشأة لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة وإتخاذ قرارات حول توزيع الموارد في المستقبل، تلك القطاعات المحددة في الموازنة، ويتم أيضاً تبنيها لأغراض تقديم التقارير خارجياً وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. إلا أنه في بعض الحالات يمكن هيكلة التقارير المقدمة داخلياً عن المنشأة للهيئة الحاكمة والمدير الأعلى على أساس يميز الإيرادات والمصروفات والأصول والإلتزامات المتعلقة بأنشطة تعتمد على موازنة عن تلك الأنشطة التجارية، أو يميز المنشآت التي تعتمد على موازنة عن مؤسسات الأعمال الحكومية التجارية. من غير المحتمل أن يتوافق تقديم تقارير معلومات القطاع في البيانات المالية على أساس هذه القطاعات فقط مع الأهداف المحددة لهذا المعيار. وذلك لأنه من غير المحتمل أن تقدم هذه القطاعات معلومات مناسبة للمستخدمين، على سبيل المثال، حول أداء المنشأة في تحقيق أهدافها التشغيلية الرئيسية. يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"* متطلبات للحكومات التي تختار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام كما هو محدد في الأسس الإحصائية للإبلاغ.

٢٥. في بعض الحالات، قد لا تقدم المعلومات المالية التفصيلية المقدمة للهيئة الحاكمة أو المدير الأعلى المصاريف والإيرادات والأصول والإلتزامات حسب قطاع الخدمات والقطاع الجغرافي أو حسب أنشطة أخرى. وقد تعد مثل هذه التقارير بحيث تعكس النفقات فقط حسب طبيعتها (مثل الأجور والإيجار والتموين والتملك الرأسمالي) على أساس أسطر تتوافق مع مخصصات الموازنة أو غيرها من نماذج تفويض التمويل أو الإنفاق المطبقة في المنشأة. قد يحدث هذا حين يكون الغرض من تقديم التقارير المالية إلى الهيئة الحاكمة والإدارة العليا هو أن تبين الإمتثال لتفويضات الإنفاق عوضاً عن أن يكون الغرض هو تقييم (أ) الأداء السابق لأنشطة المنشأة الرئيسية في تحقيق الأهداف المرجوة منها (ب) ولإتخاذ قرارات تتعلق بتوزيع الموارد في المستقبل. وحين يكون تقديم التقارير الداخلية إلى الهيئة الحاكمة والمدير الأعلى مبنياً بهدف تقديم معلومات حول الإمتثال فقط، فإن إستخدام نفس أساس تقديم التقارير داخلياً و خارجياً متطلبات هذا المعيار.

٢٦. حين لا يعكس هيكل تقديم التقارير الداخلية في إحدى المنشآت متطلبات هذا المعيار، ستحتاج المنشأة لأغراض تقديم التقارير الخارجية إلى تحديد القطاعات التي تطابق تعريف القطاع المنصوص عليه في الفقرة ٩ والإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من ٥١ إلى ٧٥.

تعريفات إيراد ومصروف وأصول وإلتزامات والسياسات المحاسبية للقطاع

٢٧. تستخدم المصطلحات الإضافية التالية في هذا المعيار وفق المعاني التالية:-

السياسات المحاسبية للقطاعات (Segment accounting policies) هي السياسات المحاسبية التي يتم تبنيها لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة أو المنشأة الموحدة بالإضافة إلى تلك السياسات المحاسبية التي ترتبط تحديدا بإعداد التقارير حسب القطاعات.

أصول القطاع (Segment assets) هي تلك الأصول التشغيلية التي يستخدمها قطاع معين في أنشطته التشغيلية، والتي تُنسب مباشرة إلى القطاع أو التي يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا تضمنت إيرادات القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم، فإن أصول القطاع تتضمن الذمم المدينة أو القروض أو الإستثمارات ذات العلاقة أو الأصول الأخرى المنتجة للإيرادات.

لا تتضمن أصول القطاع ضريبة الدخل أو أصول مقابلة لضريبة الدخل يتم الإعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة التي تتناول إلتزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يقابلها.

تتضمن أصول القطاع الإستثمارات التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا تم دمج صافي الفائض (العجز) من هذه الإستثمارات في إيرادات القطاع. كما تتضمن أصول القطاع حصة المشارك في مشروع مشترك في الأصول التشغيلية لمنشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم محاسبتها بطريقة التوحيد التناسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

يتم تحديد أصول القطاع بعد إقتطاع المخصصات ذات العلاقة التي يتم الإبلاغ عنها كمعادلة مباشرة في بيان المركز المالي للمنشأة.

مصروف القطاع (Segment expense) هو المصروف الناجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي تعزى مباشرة للقطاع، والجزء المناسب من مصروف معين يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتقديم السلع والخدمات لجهات خارجية والمصروفات المتعلقة بالعمليات مع قطاعات أخرى في نفس المنشأة. ولا يشمل مصروف القطاع ما يلي:-

(أ) الفائدة بما في ذلك الفائدة التي يتم تحملها على المقبوضات المقدمة أو قروض من قطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ب) خسائر بيع الإستثمارات أو الخسائر الناجمة عن إطفاء الدين إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ج) حصة المنشأة من صافي عجز أو خسائر شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو إستثمارات أخرى تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

(د) مصروف ضريبة الدخل أو ما يعادلها المعترف به وفقاً للمعايير المحاسبية المتعلقة بإلتزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادلها؛ أو

(هـ) المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المكتب الرئيسي وغيرها من المصروفات التي تنشأ على مستوى المنشأة وتتعلق بالمنشأة ككل، على أنه يتم في بعض الأحيان تحمّل تكاليف على مستوى المنشأة نيابة عن قطاع معين، وتعتبر التكاليف هي مصروفات قطاعية إذا كانت تتعلق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

يشمل مصروف القطاع حصة المشروع المشترك للمصروفات الخاصة بمنشأة تحت السيطرة المشتركة والذي تمت المحاسبة عنه بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

بالنسبة لعمليات القطاع التي هي بشكلٍ رئيسي ذات طبيعة مالية يمكن تقديم التقارير عن إيراد الفائدة ومصروف الفائدة كصافي مبلغ واحد لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وذلك فقط إذا كانت تم تقاص تلك البنود في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمنشأة.

<u>إلتزامات القطاع</u> (Segment liabilities) هي تلك الإلتزامات التشغيلية التي تنجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي إما أن تعزى مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا كان المصروف القطاعي لقطاع معين يشمل مصروف الفائدة فإن إلتزاماته القطاعية تشمل الإلتزامات التي تحمل فائدة.

وتشمل إلتزامات القطاع حصة المشروع المشترك في إلتزامات منشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تمت المحاسبة عنها بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

لا تشمل إلتزامات القطاع ضريبة الدخل أو ما يعادلها والمعترف بها وفقاً للمعايير المحاسبية المتعلقة بإلتزامات ضريبة الدخل أو ما يعادلها.

<u>إيراد القطاع</u> (Segment revenue) هو الإيراد المذكور في بيان الأداء المالي للمنشأة الذي يعزى بشكل مباشر لقطاع معين والجزء المناسب من إيراد المنشأة الذي يمكن تخصيصه على أساس معقول لقطاع معين، سواء من توزيعات الموازنة أو ما شابهها، أو المنح أو التحويلات أو المخالفات أو الرسوم أو المبيعات لعملاء خارجيين أو من عمليات مع قطاعات أخرى في نفس المنشأة. ولا يشمل إيراد القطاع ما يلي:-

(أ) إيراد الفائدة أو أرباح الأسهم بما في ذلك الفائدة المستحقة على المبالغ المدفوعة مقدماً أو القروض لقطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛ أو

(ب) أرباح بيع إستثمارات أو الأرباح الناجمة عن إطفاء الديون، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.

يشمل إيراد القطاع حصة المنشأة من صافي فائض (عجز) الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك فقط إذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحد أو الإجمالي للمنشأة.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع المشترك من إيراد منشأة تحت السيطرة المشتركة والذي تمت محاسبته بالتوحيد التناسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي٨ في القطاع العام *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

ربط البنود مع القطاعات

٢٨. تشمل تعريفات إيراد ومصروف وأصول وإلتزامات القطاع مبالغ البنود التي تعزى مباشرة لقطاع معين ومبالغ البنود التي يمكن تخصيصها لقطاع معين على أساس معقول.

٢٩. تنظر المنشأة إلى نظامها الداخلي الخاص بتقديم التقارير على أنه نقطة البداية لتحديد تلك البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات، أي أنه حين يتم تبني القطاعات المستخدمة لأغراض تقديم التقارير الداخلية، أو عند وضع الأساس لهذه القطاعات، وذلك للبيانات المالية ذات الأغراض العامة، يوجد إفتراض بأن المبالغ التي حددت للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيراد والمصروف والأصول والإلتزامات لهذه القطاعات.

٣٠. في بعض الحالات، قد يخصص إيراد أو مصروف أو أصل أو إلتزام للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية على أساس تفهمه إدارة المنشأة، إلا أنه من الممكن إعتباره شخصياً أو تعسفياً أو من الصعب فهمه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية. ولا يشكل مثل هذا التخصيص أساساً معقولاً بموجب تعريفات إيراد القطاع ومصروفه وأصوله وإلتزاماته في هذا المعيار. وبالعكس قد تختار منشأة معينة عدم تخصيص أحد بنود الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الإلتزام لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية على الرغم من وجود أساس معقول لإجراء ذلك. ويتم تخصيص هذا البند بموجب تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع في هذا المعيار.

٣١. بشكل عام يمكن لمنشآت القطاع العام أن تحدد (أ) تكاليف تقديم مجموعات معينة من السلع و الخدمات أو تكاليف تنفيذ أنشطة معينة (ب) والأصول اللازمة لهذه الأنشطة. وتعد هذه المعلومات ضرورية لأغراض التخطيط والرقابة. إلا أنه في حالات عديدة يتم تمويل عمليات الوكالات الحكومية ومنشآت القطاع العام الأخرى من "وحدات" مخصصات، أو مخصصات على أساس "بند السطر" التي تعكس طبيعة الفئات الرئيسية للمصروفات والنفقات. قد لا تكون "وحدات" المخصصات هذه أو مخصصات "بند السطر" متعلقة بخطوط خدمات محددة أو أنشطة وظيفية أو أقاليم جغرافية. وفي بعض الحالات، قد لا يكون ممكناً عزو الإيراد مباشرة إلى قطاع معين أو تخصيصه لقطاع معين على

أساس معقول. وبشكل مشابه، قد يكون من غير الممكن عزو بعض الأصول والمصروفات والإلتزامات مباشرة، أو تخصيصها على أساس معقول، إلى قطاعات فردية لأنها تدعم مجموعة كبيرة من أنشطة تقديم الخدمات في عدد من القطاعات أو لأنها متصلة بشكل مباشر بأنشطة الإدارة العامة ولا يمكن تحديدها كقطاع منفصل. عند إعداد التقارير، فإن الإيراد والمصروف والأصول والإلتزام غير المنسوب أو غير المخصص الى قطاع معين كمبلغ غير مخصص عند مطابقة إفصاحات القطاع مع إجمالي إيراد المنشأة كما تنص الفقرة ٦٤ من هذا المعيار.

٣٢. قد تشترك الحكومات ووكالاتها في ترتيبات مع منشآت من القطاع الخاص لتوفير السلع والخدمات أو لتنفيذ أنشطة أخرى. في بعض إختصاصات السلطة، تأخذ هذه الترتيبات شكل مشروع مشترك أو إستثمار في شركة زميلة تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق المالكين. في مثل هذه الحالة، يشمل إيراد القطاع حصة القطاع من صافي الفائض (العجز) الذي تمت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية، حيث يتم شمول صافي الفائض (العجز) الذي تمت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية في إيراد المنشأة وذلك عندما يمكن عزوه مباشرة أو تخصيصه بموثوقية للقطاع على أساس معقول.

أصول القطاع وإلتزاماته وإيراده ومصروفه

٣٣. من الأمثلة على أصول القطاع الأصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول التي هي موضوع عقود الإيجار التمويلية والأصول غير الملموسة. وإذا أدخل بند معين للإستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع، فإن الأصل ذي العلاقة يدخل أيضاً ضمن أصول القطاع. وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة للأغراض العامة للمنشأة أو لأغراض المكتب الرئيسي، على سبيل المثال:-

(أ) مكتب الإدارة المركزية ووحدة تطوير السياسات في إحدى وزارات التعليم لا يتم شموله في القطاعات التي تمثل تقديم الخدمات التعليمية الأساسية والإعدادية والثانوية؛ أو

(ب) مبنى مجلس البرلمان أو غيره من المجالس العامة لا يتم شمولها في القاعات التي تمثل أنشطة وظيفية رئيسية مثل التعليم والصحة والدفاع عند تقديم التقارير على مستوى الحكومة ككل.

تشمل أصول القطاع الأصول التشغيلية التي يشارك فيها قطاعان أو أكثر إذا كان هناك أساس معقول للتخصيص.

٣٤. يمكن أن تشمل البيانات المالية الموحدة للحكومة أو منشأة أخرى منشآت تم استملاكها من خلال علميات إندماج الأعمال في القطاع العام والتي تؤدي إلى ظهور شهرة مشتراه (توجد إرشادات بشأن محاسبة الاستملاك لعملية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" علميات إندماج الأعمال في القطاع العام"*). في هذه الحالات، تشمل الأصول القطاعية الشهرة التي تعزى بشكل مباشر لقطاع أو التي يمكن تخصيصها لقطاع على أساس ملائم، وتشمل مصروفات القطاع الانخفاض ذو العلاقة بالشهرة.

٣٥. تشمل الأمثلة على إلتزامات القطاع الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى والإلتزامات المستحقة والمبالغ المقبوضة مقدماً أعضاء المجتمع لتزويد البضائع والخدمات المدعومة جزئياً في المستقبل، ومخصصات ضمان المنتجات الناشئة عن أي أنشطة تجارية للمنشأة والمطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات. ولا تشمل إلتزامات القطاع القروض والإلتزامات المتعلقة بالأصول الخاضعة

لعقود الإيجار التمويلية والإلتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس للأغراض التشغيلية. وإذا تم إدخال مصروف الفائدة في مصروف القطاع، يتم إدخال الإلتزام ذي العلاقة الذي يحمل فائدة في إلتزامات القطاع.

٣٦. لا تشمل إلتزامات القطاعات التي لا تعتبر عملياتها ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي القروض والإلتزامات المماثلة لأن إيرادات القطاع ومصروفاته لا تشمل إيرادات التمويل ومصروفاته. علاوة على ذلك ونظراً لأنه كثيراً ما يتم الإقتراض على مستوى المكتب الرئيسي أو من قبل سلطة إقتراض مركزية على أساس المنشأة ككل أو الحكومة ككل، فإنه غالباً ما يكون من غير الممكن عزو الإلتزام الذي يحمل الفائدة للقطاع. بشكل مباشر أو تخصيصه بشكل معقول. إلا أنه في حال تحديد الأنشطة التمويلية للمنشأة كقطاع منفصل، كما قد يحدث على مستوى الحكومة ككل، فإن مصروفات قطاع "التمويل" ستشمل مصروف الفائدة والإلتزامات ذات العلاقة التي تحمل فائدة في إلتزامات القطاع.

٣٧. قد يستلزم معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ تعديل المبالغ المرحلة للأصول والإلتزامات التي يمكن تحديدها لمنشأة معينة تم إمتلاكها من خلال عملية تملك. تشمل قياسات أصول وإلتزامات القطاع تسويات المبالغ المرحلة السابقة لأصول القطاع وإلتزامات القطاع القابلة للتحديد وإلتزامات القطاع لعملية تم إمتلاكها من خلال عملية امتلاك، حتى وإن تمت هذه التسويات فقط لغرض إعداد البيانات المالية الموحدة ولم تسجل في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة أو البيانات المالية المفردة للمنشأة المسيطر عليها. وبالمثل إذا تم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الإمتلاك بموجب نموذج إعادة التقييم يسمح بها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات "* عندئذ تعكس قياسات أصول القطاع إعادات التقييم هذه.

٣٨. في بعض الإختصاصات يمكن أن تسيطر الحكومة أو منشأة حكومية على أحد مؤسسات الأعمال الحكومية التجارية أو على منشأة أخرى وتخضع لضريبة الدخل أو ما يعادلها. قد يتوجب على هذه المنشآت تطبيق معايير محاسبية مثل معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" الذي يصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل أو ما يعادلها. قد تتطلب مثل هذه المعايير الإعتراف بأصول وإلتزامات ضريبة الدخل بالنسبة لمصروفات ضريبة الدخل، أو مصروفات ما يعادلها، والتي تم الإعتراف بها في الفترة الحالية وتكون قابلة للإسترداد والسداد في الفترات المستقبلية. وهذه الأصول والإلتزامات غير مشمولة في أصول القطاع أو إلتزامات القطاع لأنها ناشئة نتيجة لأنشطة المنشأة ككل والترتيبات الضريبية المتخذة فيما يتعلق بالمنشأة. إلا أن الأصول التي تمثل إيرادات ضريبية مستحقة مسيطر عليها من قبل هيئة ضريبية ستكون مشمولة في أصول القطاع للهيئة إذا كان يمكن عزوها مباشرة لذلك القطاع أو تخصيصها له على أساس موثوق.[١]

٣٩. يمكن إيجاد بعض الإرشاد حول تخصيص التكلفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى، مثل المعيار ١٢ *"المخزون"* الذي يقدم إرشاد حول عزو وتخصيص تكاليف المخزون، والمعيار ١١ *"عقود الإنشاء"* الذي يقدم إرشاد حول عزو وتخصيص تكاليف العقود. قد يكون هذا الإرشاد مفيداً في عزو وتخصيص تكاليف القطاعات.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

٤٠. يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ *"بيانات التدفق النقدي"* إرشاداً حول ما إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكشوف كمكون للنقد أم يجب إعتباره في التقارير كقروض.

٤١. ستتطلب البيانات المالية للحكومة ككل وبعض المنشآت المسيطرة الأخرى، توحيد عدد من المنشآت المنفصلة مثل الوزارات والوكالات ومؤسسات الأعمال الحكومية التجارية. عند إعداد هذه البيانات المالية الموحدة سيتم حذف العمليات والأرصدة بين المنشآت المسيطر عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *"البيانات المالية الموحدة "*. إلا أنه يتم تحديد إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع قبل أن تتم عملية حذف العمليات والأرصدة بين الوحدات ضمن المنشأة الإقتصادية كجزء من عملية التوحيد، الى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات هي بين المنشآت ضمن قطاع واحد.

٤٢. بينما تكون السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة ككل هي أيضاً السياسات المحاسبية الرئيسية للقطاع، إلا أن السياسات المحاسبية للقطاع تشمل، بالإضافة إلى ذلك، سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل طريقة تسعير الحوالات بين القطاعات وأساس تخصيص إيرادات ومصرفات القطاعات.

السياسات المحاسبة للقطاع

٤٣. **يجب إعداد معلومات القطاع بحيث تتفق مع السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المنشأة.**

٤٤. هناك إفتراض بأن السياسات المحاسبية التي إختارتها الهيئة الحاكمة والإدارة في منشأة ما وتستخدم في إعداد بياناتها المالية الموحدة أو الشاملة للمنشأة هي تلك السياسات التي تعتقد الهيئة الحاكمة والإدارة أنها الأنسب لأغراض تقديم التقارير الخارجية. وحيث أن غرض معلومات القطاع هو مساعدة مستخدمي البيانات المالية لفهم أفضل وإصدار أحكام مدعومة بالمعلومات حول المنشأة ككل فإن هذا المعيار يتطلب إستخدام السياسات المحاسبية التي إختارتها الهيئة الحاكمة والإدارة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو الشاملة للمنشأة لإعداد معلومات القطاعات. على أن هذا لا يعني أن السياسات المحاسبية الموحدة أو السياسات المحاسبية للمنشأة يجب أن تطبق على القطاعات كما لو كانت القطاعات منشآت تقدم تقارير منفصلة. ومن الممكن توزيع الإحتساب المفصل الذي تم إجراؤه في تطبيق سياسة محاسبية معينة على المستوى الواسع للمنشأة للقطاعات إذا كان هناك أساس معقول لإجراء ذلك، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم إجراء حسابات مستحقات العاملين للمنشأة ككل، إلا أنه من الممكن تخصيص أرقام المنشأة بكاملها للقطاعات بناءً على الراتب والبيانات السكانية للقطاعات.

٤٥. كما هو مشار في الفقرة ٤٢، فإن السياسات المحاسبية التي تتعلق بأمور المنشأة فقط مثل التسعير بين القطاعات قد تحتاج إلى تطوير. فمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية اللازمة لفهم البيانات المالية. وبغرض تلبية هذه المتطلبات، فقد يلزم الإفصاح عن السياسات الخاصة بقطاع معين.

٤٦. يسمح هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات بحيث تكون معدة على أساس غير السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمنشأة شريطة أن:

(أ) تكون المعلومات ملائمة لأغراض تقييم الأداء وإتخاذ القرارات؛ و

(ب) يتم وصف أساس القياس لهذه المعلومات الإضافية بشكل واضح.

الأصول المشتركة

٤٧. **يجب تخصيص الأصول التي يشترك بإستخدامها قطاعان أو أكثر للقطاعات إذا، وفقط إذا، خصصت إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات.**

٤٨. تعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف للقطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع والإستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع. وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص الذي يجب أن تتبناه كافة المنشآت، كما أنه ليس من المناسب فرض تخصيص بنود المنشأة الخاصة بالأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف التي تتعلق بشكل مشترك بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل تلك التخصيصات عشوائياً أو صعب الفهم. وفي نفس الوقت هناك تداخل في تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع، لذلك يجب أن تكون التخصيصات الناجمة منسجمة. وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات إذا، وفقط إذا، كانت إيراداتها ومصروفاتها ذات العلاقة موزعة كذلك على تلك القطاعات. فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع إذا، وفقط إذا، تم إدراج الإستهلاك أو الإطفاء عند قياس مصروف القطاع.

القطاعات المحددة حديثاً

٤٩. **إذا تم تحديد قطاع ما كقطاع للمرة الأولى في الفترة الحالية، يجب إعادة صياغة بيانات القطاع للفترة السابقة والتي تعرض لأغراض المقارنة لتعكس القطاع المقدم عنه تقارير حديثة كقطاع منفصل، ما لم يكن ذلك غير عملي.**

٥٠. يمكن تقديم التقارير حول قطاعات جديدة في البيانات المالية في ظروف مختلفة. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة تغيير هيكل تقديم التقارير الداخلية فيها من هيكل قطاع خدمات إلى هيكل قطاع جغرافي وقد ترى الإدارة أن من المناسب إعتماد هذا الهيكل القطاعي الجديد لأغراض تقديم

التقارير الخارجية أيضاً. وقد تباشر المنشأة بأنشطة هامة جديدة أو إضافية، أو تزيد الحد الذي يقدم فيه نشاط كان في السابق يعمل كخدمة دعم داخلية على تقديم خدمات إلى أطراف خارجية. في هذه الحالات يمكن تقديم التقارير عن القطاعات الجديدة للمرة الأولى في البيانات المالية ذات الأغراض العامة. وعند حدوث ذلك، يتطلب هذا المعيار إعادة صياغة البيانات للمقارنة للفترة السابقة لتعكس هيكل القطاع الحالي حيثما يكون هذا الأمر عملياً.

الإفصاح

٥١. **يجب تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات من ٥٢-٧٥ على كل قطاع.**

٥٢. **يجب على كل منشأة الإفصاح عن الإيراد والمصروف لكل قطاع. كما يجب تقديم تقارير عن كل من إيراد القطاع من مخصصات الموازنة أو التوزيعات المشابهة، وإيراد القطاع من مصادر خارجية أخرى وإيراد القطاع من عمليات مع قطاعات أخرى بشكل منفصل.**

٥٣. **يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي القيمة المرحلة لأصول القطاع ولكل قطاع.**

٥٤. **يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي القيمة المرحلة لإلتزامات القطاع ولكل قطاع.**

٥٥. **يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة لإمتلاك أصول القطاع المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة ولكل قطاع.**

٥٦. يشجّع هذا المعيار المنشأة، دون أن يستوجب ذلك، الإفصاح عن طبيعة وحجم أي بنود لإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار والتي يساعد الإفصاح عنها على توضيح أداء كل قطاع للفترة.

٥٧. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ أنه حين تكون بنود الإيراد أو المصروف مادية تكون طبيعة وحجم هذه البنود بشكل منفصل. ويعرض المعيار ١ عدداً من الأمثلة بما في ذلك التخفيضات في المخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات، ومخصصات إعادة الهيكلة، وإستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات، وعمليات الخصخصة والإستبعادات الأخرى للإستثمارات طويلة الأجل، والعمليات المتوقفة، وتسويات التقاضي، والمخصصات المعكوسة. ولا تهدف الفقرة ٥٦ إلى تغيير تصنيف أي بند من بنود أو تغيير قياس هذه البنود. على أن الإفصاح الذي تشجعه تلك الفقرة يغير المستوى الذي تقيّم عنده مدى أهمية هذه البنود لأغراض الإفصاح من مستوى المنشأة عن مستوى القطاع.

٥٨. لا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن نتيجة القطاع. إلا أنه إذا تم إحتساب نتيجة القطاع والإفصاح عنها فإنها تعد نتيجة تشغيلية لا تشمل نفقات مالية.

٥٩. يشجّع هذا المعيار، دون أن يستوجب ذلك، إفصاح المنشأة عن التدفقات النقدية للقطاعات بما يتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢، الذي يتطلب أن تعرض المنشأة بيان التدفق النقدي الذي يفصل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. كما يتطلب الإفصاح عن معلومات حول تدفقات نقدية معينة. يمكن أن يكون الإفصاح عن معلومات التدفق النقدي لكل قطاع مفيداً لفهم المركز المالي الكلي للمنشأة وسيولتها وتدفقاتها النقدية.

٦٠. ويشجع هذا المعيار، دون أن يستوجب ذلك، المنشآت التي لا تفصح عن التدفقات النقدية للقطاعات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ على الإفصاح عما يلي حول كل قطاع يمكن تقديم التقارير عنه:-

(أ) مصروف القطاع لإستهلاك وإطفاء أصول القطاع؛

(ب) المصروفات غير النقدية الهامة الأخرى؛ و

(ج) الإيرادات غير النقدية الهامة المشمولة في إيراد القطاع.

وسيمكّن هذا المستخدمين من تحديد المصادر والإستخدامات الرئيسية للنقد فيما يتعلق بأنشطة القطاع للفترة.

٦١. **يتوجب على المنشأة الإفصاح لكل قطاع عن إجمالي حصة المنشأة في صافي فائض (عجز) الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه الشركات الزميلة تقع ضمن ذلك القطاع المنفرد بشكل جوهري.**

٦٢. بينما يتم الإفصاح عن مبلغ إجمالي منفرد بموجب الفقرة ٦١، فإنه يتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل شركة زميلة أو مشروع مشترك أو إستثمار آخر تمت محاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية لتحديد ما إذا كانت جميع عملياته تقع ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.

٦٣. **في حال تم الإفصاح حسب القطاع عن إجمالي حصة المنشأة في صافي فائض (عجز) شركات الزميلة أو مشاريع مشتركة أو إستثمارات أخرى تمت محاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب أيضاً الإفصاح عن إجمالي الإستثمارات في هذه الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.**

٦٤. **يجب على المنشأة تقديم تسوية بين المعلومات التي تم الإفصاح عنها للقطاعات والمعلومات الإجمالية في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمنشأة. وعند تقديم التسوية، يجب تسوية إيراد القطاع مع إيراد المنشأة من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد المنشأة من المصادر الخارجية التي لم تدخل في إيراد أي قطاع)؛ ويجب تسوية مصروف القطاع مع مقياس مقارن لمصروف المنشأة؛ وتسوية أصول القطاع مع أصول المنشأة وتسوية إلتزامات القطاع مع إلتزامات المنشأة.**

معلومات إضافية حول القطاع

٦٥. كما هو مشار إليه سابقاً، من المتوقع أن تقوم القطاعات عادة على أساس السلع والخدمات الرئيسية التي تقدمها المنشأة، أو البرامج التي تشغلها أو الأنشطة التي تنفذها. ويعود هذا إلى أن المعلومات المتعلقة بهذه القطاعات توفر للمستخدمين معلومات ملائمة حول أداء المنشأة في تحقيق أهدافها، وتمكّن المنشأة ن التخلص من الوفاء بالإلتزامات المسائلة. إلا أنه، في بعض المؤسسات، قد يعكس الأساس الجغرافي أو أساس غيره بشكل أفضل الأساس الذي تقدم بموجبه الخدمات وتخصص الموارد ضمن المنشأة بشكل أفضل، وبالتالي يتم إعتماده للبيانات المالية.

٦٦. يتبنى هذا المعيار وجهة النظر التي تنص على أن الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات حول قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية هو في الغالب مفيد للمستخدمين لأغراض المسائلة وإتخاذ القرارات. وعليه، إذا قدمت المنشأة تقارير حول معلومات القطاع على أساس:-

(أ) السلع والخدمات الرئيسية التي تقدمها المنشأة أو البرامج التي تشغلها أو الأنشطة التي تنفذها أو قطاعات الخدمات الأخرى، فإن هذا المعيار يشجع المنشأة على تقديم التقارير عن ما يلي لكل قطاع جغرافي تقدم عنه تقارير داخلية إلى الهيئة الحاكمة والمدير الرئيسي للمنشأة:-

(١) مصروف القطاع؛

(٢) إجمالي القيمة المرحلة لأصول القطاع؛ و

(٣) إجمالي النفقات خلال الفترة لإمتلاك أصول القطاع المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة (الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة)؛ و

(ب) القطاعات الجغرافية أو أساس آخر غير مشمول في النقطة (أ)، فإن هذا المعيار يشجع المنشأة على تقديم التقارير حول معلومات القطاع التالية لكل قطاع خدمات رئيسي تقدم عنه تقارير داخلية إلى الهيئة الحاكمة والمدير الرئيسي للمنشأة:-

(١) مصروف القطاع؛

(٢) إجمالي القيمة المرحلة لأصول القطاع؛ و

(٣) إجمالي النفقات خلال الفترة لإمتلاك أصول القطاع المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة (الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة).

أمور أخرى حول الإفصاح

٦٧. **عند قياس وتقديم تقارير عن إيراد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى، فإنه يجب قياس التحويلات بين القطاعات على الأساس الذي تقع فيه. ويجب الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات أو أي تغيير في ذلك في البيانات المالية.**

٦٨. **يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات والتي لها تأثير مادي على المعلومات الخاصة بالقطاع، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك. ويجب أن يشمل هذا الإفصاح وصفاً لطبيعة التغير وأسباب التغيّر وحقيقة أن المعلومات المقارنة كان قد أعيد عرضها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك إضافة الى التأثير المالي للتغير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول. وإذا قامت المنشأة بتغيير تحديد قطاعاتها ولم تقم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك، عندئذ يجب على المنشأة لغرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع حسب كل من الأساسين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تحديد قطاعاتها.**

٦٩. يتم تناول التغييرات في السياسات المحاسبية التي تتبناها المنشأة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. ويقتضي هذا المعيار أن يتم إجراء التغييرات على السياسة المحاسبية فقط (أ) إذا كان مطلوباً بموجب معيار محاسبة دولي في القطاع العام أو إذا (ب) كان التغيير سيؤدي إلى الحصول على معلومات ممثلة بأمانة وأكثر ملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.

٧٠. يتم التعامل مع التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة على مستوى المنشأة والتي تؤثر على معلومات القطاع بموجب المعيار ٣. وما لم يحدد معيار محاسبة دولي في القطاع العام جديد خلاف ذلك فإن المعيار ٣ يتطلب إجراء:-

(أ) أن يتم تطبيق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وأن تتم إعادة عرض المعلومات الخاصة بفترة سابقة إلا إذا كان من غير الممكن تحديد (إما التأثير المتراكم للتغيير أو تأثير التغيير الخاص بالفترة)؛

(ب) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن لكافة الفترات المعروضة، فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي ابتداءً من أقرب تاريخ ممكن؛ و

(ج) إذا كان من غير الممكن تحديد التأثير المتراكم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية، ينبغي تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ ممكن.

٧١. تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية بتقديم التقارير حول القطاعات تحديداً، وتشمل الأمثلة على ذلك التغييرات في تحديد القطاعات والتغييرات في أساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات. وقد يكون لهذه التغييرات أثراً هاماً على معلومات القطاع الذي تقدم عنه التقارير إلا أنها لا تغير إجمالي المعلومات المالية المقدم عنها التقارير للمنشأة. ولتمكين المستخدمين من فهم التغيرات وتقييم الاتجاهات يتم- إذا كان ذلك عملياً- إعادة عرض معلومات القطاع للفترة السابقة والتي تدخل ضمن البيانات المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

٧٢. تتطلب الفقرة ٦٧، لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات، وجوب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المنشأة معتادة بالفعل على تسعير هذه التحويلات. وإذا قامت المنشأة بتغيير الطريقة التي تستعملها بالفعل لتسعير التحويلات بين القطاعات فإن ذلك ليس تغييراً في السياسة المحاسبية يستوجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة بموجب الفقرة ٦٨، على أن الفقرة ٦٧ تتطلب إفصاحاً عن التغيير.

٧٣. ما لم يتم الإفصاح عن خلاف ذلك في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي، فعلى المنشأة أن تبّين:-

(أ) أنواع السلع والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع خدمات تقدم عنه التقارير؛

(ب) تركيب كل قطاع جغرافي تقدم عنه التقارير؛ و

(ج) إذا لم تكن المنشأة تعتمد أي من الأساسين الخدماتي أو الجغرافي للقطاعات، عليها أن تبيّن طبيعة القطاع والأنشطة التي يحتويها.

الأهداف التشغيلية للقطاعات

٧٤. ما لم يتم الإفصاح بخلاف ذلك في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي، يشجع هذا المعيار المنشأة على الإفصاح عن الأهداف التشغيلية العريضة الموضوعة لكل قطاع عند بداية فترة تقديم التقارير، والتعليق على مدى تحقيق تلك الأهداف.

٧٥. لتمكين المستخدمين من تقييم أداء المنشأة في تحقيق الأهداف المتعلقة بتقديم خدماتها، من الضروري إعلام المستخدمين بهذه الأهداف. وسيدعم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتركيب كل قطاع وأهداف تقديم الخدمات لهذه القطاعات ومدى تحقيق تلك الأهداف هذا التقييم. وستمكن هذه المعلومات المنشأة أيضاً من الوفاء بإلتزامات مسائلتها بشكل أفضل. وفي العديد من الحالات، تكون هذه المعلومات مشمولة في التقرير السنوي كجزءٍ من تقرير الهيئة الحاكمة أو المدير الرئيسي. وفي مثل هذه الحالات، ليس من الضروري الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٧٦. على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يوليو ٢٠٠٣ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

٧٦أ. تم تعديل الفقرة ٧٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت

المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٧٦ب. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *"الترتيبات المشتركة"*، الصادر في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرتين ٢٧ و٣٢. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

٧٦ ج. تم تعديل الفقرة ٦٩ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٧٦ د. تم حذف الفقرات ٢، و٣، وتعديل الفقرات ١٦، و٢٤، و٣٨، و٤١ من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٧٦ هـ. تم تعديل الفقرات ٣٤، و٣٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*، الذي صدر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٧٧. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاج هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ لكن لا يشكل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ نتيجة لإصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي صدرت في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ لكنه لا تشكل جزءً منه.

ملخص الإفصاحات المطلوبة

[¶XX] تشير إلى الفقرة رقم XX من هذا المعيار.

الإفصاحات

إجمالي المصروف حسب القطاع [¶٥٢]

إجمالي الإيراد حسب القطاع [¶٥٢]

الإيراد من مخصصات الموازنة أو التخصيصات المشابهة حسب القطاع [¶٥٢]

الإيراد من مصادر خارجية (فيما عدا المخصصات أو التخصيصات المشابهة) حسب القطاع [¶٥٢]

الإيراد من معاملات مع قطاعات أخرى حسب القطاع [¶٥٢]

القيمة المرحلة من أصول القطاع حسب القطاع [¶٥٣]

إلتزامات القطاع حسب القطاع [¶٥٤]

تكلفة إمتلاك الأصول حسب القطاع [¶٥٥]

حصة صافي الفائض (العجز) من [¶٦١] والإستثمار في [¶٦٣] الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي يتم محاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية حسب القطاع (إذا كانت جميعها تقع ضمن عملياتها ضمن نفس القطاع بشكل جوهري)

تسوية الإيراد والمصروف والأصول والإلتزامات حسب القطاع [¶٦٤]

إفصاحات أخرى

أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغييرات في هذا الصدد [¶٦٧]

التغييرات في السياسات المحاسبية للقطاع [¶٦٨]

أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع خدمات [¶٧٣]

تركيب كل قطاع جغرافي [¶٧٣]

في حال عدم إعتماد أي من الأساسين الخدماتي أو الجغرافي للقطاعات، طبيعة القطاعات والأنشطة المشمولة لكل قطاع [¶٧٣]

الخصائص النوعية للتقارير المالية

تنفيذ١. [تم إلغائها]

تنفيذ٢. [تم إلغائها]

قابلية الفهم

تنفيذ٣. [تم إلغائها]

تنفيذ٤. [تم إلغائها]

الملاءمة

تنفيذ٥. [تم إلغائها]

المادية

تنفيذ٦. [تم إلغائها]

تنفيذ٧. [تم إلغائها]

الموثوقية

تنفيذ٨. [تم إلغائها]

التمثيل الصادق

تنفيذ٩. [تم إلغائها]

الجوهر فوق الشكل

تنفيذ١٠. [تم إلغائها]

الحيادية

تنفيذ١١. [تم إلغائها]

الحيطة والحذر

تنفيذ١٢. [تم إلغائها]

تنفيذ١٣. [تم إلغائها]

الإكتمال

تنفيذ١٤. [تم إلغائها]

قابلية المقارنة

تنفيذ١٥. – تنفيذ ١٨ [تم إلغائها]

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

الوقت المناسب

تنفيذ١٩. إذا حصل تأخير كبير في تقديم تقارير معلومات، فقد تفقد هذه المعلومات ملاءمتها. ولتقديم المعلومات في الوقت المناسب فقد يكون ضرورياً في الغالب تقديم التقارير قبل أن تكون جميع النواحي المتعلقة بالعملية معروفة، مما يضعف خاصية الموثوقية. وفي المقابل، إذا تأخر تقديم التقارير إلى أن تعرف كافة النواحي، قد تكون المعلومات موثوقة بشكل كبير لكنها قليلة النفع بالنسبة للمستخدمين الذين يجب عليهم إتخاذ قرارات مرحلية. ولدى تحقيق موازنة بين الملاءمة والموثوقية، سيكون الإهتمام المهيمن هو كيفية تلبية إحتياجات المستخدمين لإتخاذ القرارات على أكمل وجه.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

تنفيذ٢٠. إن الموازنة بين المنفعة والتكلفة هو قيد من الصعب تجاوزه. فلابد أن تتجاوز المنافع المستمدة من المعلومات تكلفة تقديم هذه المعلومات. إلا أن تقييم المنافع والتكاليف هو في الجوهر مسألة حكم شخصي. إضافة إلى أن التكاليف لا تقع عادة على كاهل أولئك المستخدمين الذين يستفيدون من المنافع. كما يمكن أن يستفيد مستخدمون آخرون بالمنافع غير أولئك الذين أعدت المعلومات لهم. لهذه الأسباب، من الصعب تطبيق إختبار للمقارنة بين المنفعة والتكلفة على أي حالة معينة. على الرغم من ذلك، يجب أن يأخذ واضعو المعايير والمسؤولون عن إعداد البيانات المالية ومستخدمو البيانات المالية في إعتبارهم هذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية

تنفيذ٢١. في الواقع، غالباً ما تكون الموازنة والمبادلة بين الخصائص النوعية أمراً ضرورياً. ويهدف هذا بشكل عام إلى التوصل إلى موازنة ملائمة بين الخصائص في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة على الحكم المهني.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ لكنها لا يشكّل جزءً منه.

يوضح الجدول والملاحظة المرفقة به في هذا الملحق إفصاحات القطاع التي يتطلبها هذا المعيار لسلطة تعليمية ممولة بالغالب بموجب التخصيص لكنها تقدم بعض (أ) الخدمات التعليمية على أساس تجاري لموظفي الشركات الكبرى، (ب) وشاركت في مشروع تجاري لتأسيس مؤسسة تعليمية خاصة تدار على أساس تجاري. للسلطة تأثير هام على المؤسسة لكنها لا تسيطر عليها. ولأغراض التوضيح، يقدم المثال بيانات مقارنة لسنتين. وبيانات القطاعات مطلوبة لكل سنة يعرض لها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

الجدول (أ) – معلومات حول القطاعات (كافة المبالغ بالملايين من وحدة العملة)

	أساسي/ إعدادي		ثانوي		خدمات خاصة		خدمات أخرى		حذوفات		موحدة	
	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠
الإيراد القطاع												
التخصيص	٤٨	٤٠	٢٢	٢٣	١٠	١٠	٧	٧				
الرسوم من مصادر خارجية	٥	٤	–	–	٩	٦	–	–				
التحويلات بين القطاعات	١٠	٦	٦	٧	٢	٤	٢	٢				
إجمالي إيراد القطاع	٦٣	٥٠	٢٨	٣٠	٢١	٢٠	٩	٩	٢٠	١٩	١٠١	٩٠
مصروف القطاع												
الرواتب والأجور	(٣٩)	(٣١)	(١٣)	(١٣)	(١٣)	(١٣)	(٢)	(٢)				
الإستهلاك	(٩)	(٧)	(٥)	(٧)	(٥)	(٣)	(١)	(١)				
مصروفات أخرى	(١٢)	(١١)	(١٠)	(٩)	(٥)	(٥)	(٢)	(٢)				
إجمالي مصروف القطاع	(٦٠)	(٤٩)	(٢٨)	(٢٩)	(٢٣)	(٢١)	(٥)	(٥)	٢٠	١٩	(٩٦)	(٨٥)
المصروفات المركزية غير المخصصة											(٧)	(٩)
العجز من الأنشطة التشغيلية											(٢)	(٤)
مصروف الفائدة											(٤)	(٣)
إيراد الفائدة											٢	٣
الحصة في صافي فائض الشركات الزميلة							٨	٧			٨	٧
فائض الفترة											٤	٣

	أساسي/ إعدادي		ثانوي		خدمات خاصة		خدمات أخرى		حذوفات		موحدة	
	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠
معلومات أخرى												
أصول القطاع	٥٤	٥٠	٣٤	٣٠	١٠	١٠	١٠	٩			١٠٨	٩٩
إستثمارات في شركات زميلة (بموجب طريقة حقوق الملكية)							٣٢	٢٦			٣٢	٢٦
الأصول المركزية غير المخصصة											٣٥	٣٠
إجمالي الأصول الموحدة											١٧٥	١٥٥
إلتزامات القطاع	٢٥	١٥	٨	١١	٨	٨	١	١			٤٢	٣٥
الإلتزامات المركزية غير المخصصة											٤٠	٥٥
إجمالي الإلتزامات الموحدة											٨٢	٩٠
الإنفاق الرأسمالي	١٣	١٠	٩	٥	٤	٠	٢	٣				
المصروف غير النقدي عدا الإستهلاك	(٨)	(٢)	(٣)	(٣)	(٢)	(٢)	(١)	(١)				
الإيراد غير النقدي	–	–	–	–	١	١	–	–				

هذه السلطة منظمة من قبل هيئة حاكمة وهي تابعة لها على أساس أربع مجالات وظيفية رئيسية: التعليم الأساسي والثانوي وتعليم المستوى الثالث (الثانوي) وخدمات تعليمية خاصة وخدمات أخرى كل منها يرأسه مدير. وتشمل عمليات قطاع الخدمات التعليمية الخاصة تقديم خدمات تعليمية على أساس تجاري لموظفي شركات كبرى. عند تقديم هذه الخدمات لأطراف خارجية فإن وحدة الخدمات التجارية للقطاع تستخدم، على أساس رسم مقابل الخدمة، الخدمات المقدمة من قبل القطاعات الأساسية/ الإعدادية أو القطاعات الثانوية. وتحذف هذه التحويلات بين القطاعات عند التوحيد.

تستخدم المعلومات المقدمة في تقارير حول هذه القطاعات من قبل المجلس الحاكم والإدارة العليا كأساس لتقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها، ولإتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد في المستقبل. ويعد الإفصاح عن المعلومات حول هذه القطاعات مناسباً كذلك لأغراض تقديم التقارير الخارجية.

تعتبر معظم عمليات هذه السلطة محلية فيما عدا تلك العمليات التي تعد جزءاً من برنامج مساعدة أنشأ مرافق في أوروبا الشرقية لتقديم الخدمات التعليمية الثانوية. وكان إجمالي تكلفة الخدمات المقدمة في أوروبا الشرقية ٥ مليون (٤ مليون في ٢٠×١). وبلغ إجمالي القيمة المرحلة للمرافق التعليمية في أوروبا الشرقية ٣ مليون (٦,٥ مليون في ٢٠×١). ولم يكن هناك أي نفقات لإمتلاك أصول رأسمالية في أوروبا الشرقية خلال ٢٠×٢ أو ٢٠×١.

التحويلات بين القطاعات: يتضمن إيراد القطاع ومصروف القطاع الإيراد والمصروف الناتجين عن التحويلات بين القطاعات. وعادة ما تحسب هذه التحويلات بسعر التكلفة ثم تحذف عند التوحيد. كان مبلغ هذه التحويلات ٢٠ مليون (١٩ مليون في ١٩×١).

وتتم محاسبة إستثمارات الشركات الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية. وتملك الهيئة ٤٠% من أسهم رأس مال مؤسسة يورو إيه دي المحدودة، وهي مؤسسة تعليمية متخصصة تقدم خدمات تعليمية دولية على أساس تجاري بموجب عقود مع وكالات إقراض متعددة الأطراف. وتتم المحاسبة عن هذا الإستثمار بموجب طريقة حقوق الملكية. والإستثمار في، وحصة السلطة في صافي أرباح يورو إيه دي المحدودة و فيها مستثناة من أصول وإيرادات القطاع.

إلا أنها مبينة بشكل منفصل تحت قطاع الخدمات الأخرى، وهو المسؤول عن إدارة الإستثمار في الشركة الزميلة.

خسارة غير عادية: تكبدت السلطة خسارة تقدر بمبلغ ٣ مليون بسبب زلزال أدى إلى حدوث أضرار في المرافق التعليمية في أوروبا الشرقية في نوفمبر ٢٠×١ ولم تكن هذه المرافق مؤمنة.

وتم إعداد تقرير كامل حول الأهداف الموضوعة لكل قطاع ومدى تحقيق تلك الأهداف مشروح ضمنه جزء "مراجعة العمليات" الموجود في مكان آخر من هذا التقرير.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٤

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المنقح في عام ١٩٩٧). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ ومعيار المحاسبة الدولي ١٤:

- يعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ القطاعات بشكل مختلف عن معيار المحاسبة الدولي١٤. إذ يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ من المنشآت الإبلاغ عن القطاعات على أساس مناسب لتقييم الأداء السابق واتخاذ قرار حول توزيع الموارد. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الإبلاغ عن قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية.
- يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٤ الإفصاح عن نتيجة القطاع وإستهلاك وإطفاء أصول القطاع والمصاريف غير النقدية الأخرى الهامة. في حين لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ الإفصاح عن نتيجة القطاع، لكنه يشجع– ولا يقتضي– الإفصاح عن الإيرادات غير النقدية الهامة التي تُدمج في إيرادات القطاع وإستهلاك القطاع والمصاريف غير النقدية الأخرى أو التدفقات النقدية للقطاع حسبما يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ "بيانات التدفق النقدي".
- لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاعات الثانوية، لكنه يشجع حد أدنى معين من الإفصاحات حول كل من القطاعات الخدمية والجغرافية.
- لا يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ حدود كمية يتوجب تطبيقها في تحديد القطاعات التي يمكن إعداد تقارير بشأنها.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي١٤. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ١٤ فهي "الدخل" و"بيان الدخل" و"حقوق الملكية".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ (١٩٩٨) *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩- المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة"* في أكتوبر من عام ٢٠٠٢.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *الخدمات الجماعية والفردية* (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩) (الصادر في يناير ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية"* (الصادر في يناير ٢٠١٩).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٦)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٦)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٤أ	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٥	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٦	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦أ	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٨	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٩	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٢	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام يوليو ٢٠١٦
١٨	تعديل	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٢٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٧٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٨٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ ديسمبر ٢٠٠٦
٩٩	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٠٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١١١[١]	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ ديسمبر ٢٠٠٦
١١١أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١١١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١١١ج	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
١١١د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١١هـ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١١و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١١١ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١١ح	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ (صدر في نوفمبر ٢٠٢٠)
١١١ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١١١ي	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تنفيذ ١٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

[١] الأحكام الإنتقالية كانت الفقرة ١١١. تمت إعادة ترقيم الفقرات اللاحقة.

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تطبيق ١	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٢	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٣	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٤	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٥	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٦	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٧	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٨	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ٩	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٠	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١١	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٢	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٣	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٤	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٥	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٦	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٧	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٨	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠
تطبيق ١٩	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تطبيق ٢٠	جديد	الخدمات الجماعية والفردية يناير ٢٠٢٠

أكتوبر ٢٠٠٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١-١٧
المنافع الإجتماعية	٧-١١
إستثناءات من نطاق المعيار	١٢-١٧
تعريفات	١٨-٢١
المخصصات والإلتزامات الأخرى	١٩
العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة	٢٠-٢١
الإعتراف	٢٢-٤٣
المخصصات	٢٢-٣٤
الإلتزام الحالي	٢٣-٢٤
الحدث السابق	٢٥-٣٠
التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية	٣١-٣٢
التقدير الموثوق للإلتزام	٣٣-٣٤
الإلتزامات المحتملة	٣٥-٣٨
الأصول المحتملة	٣٩-٤٣
القياس	٤٤-٦٢
التقدير الأفضل	٤٤-٤٩
المخاطر وعدم التأكد	٥٠-٥٢
القيمة الحالية	٥٣-٥٧
الأحداث المستقبلية	٥٨-٦٠
التصرف المتوقع للأصول	٦١-٦٢
التعويضات	٦٣-٦٨
التغيرات في المخصصات	٦٩-٧٠

إستخدام المخصصات..... ٧١-٧٢
تطبيق قواعد الإعتراف والقياس..... ٧٣-٩٦
صافي العجز التشغيلي المستقبلي..... ٧٣-٧٥
العقود المثقلة بالإلتزامات..... ٧٦-٨٠
إعادة الهيكلة..... ٨١-٩٦
بيع أو نقل العمليات..... ٩٠-٩٢
مخصصات إعادة الهيكلة..... ٩٣-٩٦
الإفصاح..... ٩٧-١٠٩
الأحكام الإنتقالية..... ١١٠
تاريخ النفاذ..... ١١١-١١٢
الجداول
شجرة القرار التوضيحية
الملحق أ: إرشادات التنفيذ
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ
الأمثلة التوضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* مبين في الهدف والفقرات ١-١١٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى (أ) تعريف المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، (ب) وتحديد الظروف التي يجب فيها الإعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات. كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الإلتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها.

النطاق

١. **يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة بإستثناء :-**

(أ) **المنافع الاجتماعية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢؛**

(ب) **[تم إلغائها]؛**

(ج) **تلك الناشئة عن العقود القابلة للتنفيذ، بإستثناء العقد الذي يكون مثقلاً بالإلتزامات والخاضع لأحكام أخرى من هذه الفقرة؛**

(د) **تلك الناشئة عن عقود تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو الصلة الذي يتناول عقود التأمين؛**

(هـ) **تلك التي يغطيها معيار محاسبي دولي آخر في القطاع العام؛**

(و) **تلك الناشئة عما يتعلق بضرائب الدخل أو مكافئات ضريبة الدخل؛ و**

(ز) **تلك الناشئة عن منافع الموظفين بإستثناء منافع نهاية الخدمة التي تنشأ نتيجة إعادة الهيكلة كما يتناولها هذا المعيار.**

٢. [تم إلغاءها]

٣. [تم إلغاءها]

٤. لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"*.

٤أ لا يطبق هذا المعيار على المقابل المحتمل للمستملك في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تقع داخل نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "*.

٥. [تم إلغائها]

٦. يطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة). وتفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية لإعادة الهيكلة.

٦أ. يقدم هذا المعيار إرشادات عن تحديد ما إذا كان مخصص ما سينشأ عن الخدمات الفردية والجماعية، وإذا كان الوضع كذلك، متى يتم إنشاء ذلك المخصص (فقرات التطبيق ٢-٢٠).

٧. -١١ [تم إلغائها]

إستثناءات من نطاق المعيار

١٢. لا ينطبق هذا المعيار على العقود القابلة للتنفيذ ما لم تكن عقوداً مثقلة بالإلتزامات.

١٣. وعندما يتناول معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام نوعاً محدداً من المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتم أيضاً تناول أنواع معينة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:-

(أ) عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"*؛ و

(ب) الإيجارات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"*). وفي حين أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (١٣) لا يشتمل على متطلبات محددة لتناول الإيجارات التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالإلتزامات، إلا أن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات.

١٤. لا ينطبق هذا المعيار على مخصصات ضرائب الدخل أو مكافئات ضريبة الدخل (يوفر معيار المحاسبة الدولي (١٢) *"ضرائب الدخل"* الإرشاد حول محاسبة ضرائب الدخل). ولا ينطبق كذلك على المخصصات الناشئة عن منافع الموظفين (يتوفر الإرشاد حول المحاسبة عن منافع الموظفين في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " *منافع الموظفين*") الإرشاد حول محاسبة منافع الموظفين.

١٥. قد ترتبط بعض المبالغ التي يتم معاملتها على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد، فعلى سبيل المثال، عندما تقدم المنشأة ضمانات مقابل رسم ما. لا يتطرق هذا المعيار لموضوع الإعتراف بالإيراد. ويحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"* الحالات التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد من عمليات الصرف كما يوفر إرشاداً عملياً حول تطبيق معيار الإعتراف.لا يغير هذا المعيار من متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٩).

١٦. يعرّف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات وقت أو مبلغ غير مؤكد. وفي بعض البلدان يستخدم أيضاً المصطلح "مخصص" في سياق بنود مثل الإستهلاك والإنخفاض في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها: وهذه تمثل عن تعديلات على القيم المرحلة للأصول ولا يتم تناولها في هذا المعيار.

١٧. تحدد معايير محاسبية دولية أخرى في القطاع العام فيما إذا كانت النفقات تمثل أصول أم مصاريف. ولا يتم التطرق لهذه المواضيع في هذا المعيار. وتبعاً لذلك، لا يحظر هذا المعيار ولا يتطلب رسملة التكاليف المعترف بها عند إعتماد مخصص معين.

تعريفات

١٨. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها أدناه:-**

<u>الخدمات الجماعية</u> (Collective services) هي الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام بالتزامن لجميع أعضاء المجتمع والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله.

الإلتزام الإستنتاجي (Constructive obligation) هو الإلتزام الذي يُستمد من أعمال المنشأة حيث:-

(أ) تشير المنشأة إلى أطراف أخرى أنها ستقبل بمسؤوليات معينة، وذاك من خلال نمط محدد من الممارسة السابقة أو السياسات المنشورة أو بيان حالي محدد بشكل كاف؛ و

(ب) كنتيجة، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى إنها ستفي بتلك المسؤوليات.

الأصل المحتمل (Continent asset) هو أصل محتمل ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل المنشأة.

الإلتزام المحتمل (Continent liability) هو:-

(أ) إلتزام محتمل ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ عن الأحداث السابقة ولكن لا يتم الإعتراف به لأنه:-

(١) من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية مطلوباً لتسوية الإلتزام؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.[١]

العقود القابلة للتنفيذ (Executory contracts) هي العقود التي لم يقم أي من الطرفين بأداء أي من إلتزاماته أو قام كلا الطرفين جزئياً بأداء إلتزاماتهما إلى حد متساوي.

الخدمات الفردية (Individual services) هي السلع والخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام للأفراد و/أو الأسر والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله.

الإلتزام القانوني (Legal obligation) هو الإلتزام الذي يُستمد من:-

(أ) عقد (من خلال شروطه الواضحة والضمنية)؛

(ب) تشريع؛ أو

(ج) إنطباق آخر للقانون.

١ المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي لتفسير الموثوقية.

<u>الحدث الملزم</u> (Obligating event) هو الحدث الذي يخلق إلتزاما قانونياً أو إستنتاجياً يؤدي إلى عدم توفر بديل واقعي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.

<u>العقد المثقل بالإلتزامات</u> (Onerous contract) هو عقد لتبادل الأصول أو الخدمات والذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية المتوقع تلقيها بموجبه.

<u>المخصص</u> (Provision) هو إلتزام ذو وقت أو مبلغ غير مؤكد.

<u>إعادة الهيكلة</u> (Restructuring)هو برنامج يتم التخطيط له والسيطرة عليه من قبل الإدارة، ويغير مادياً إما:-

(أ) نطاق أنشطة المنشأة؛ أو

(ب) الطريقة التي يتم فيها القيام بتلك الأنشطة.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

المخصصات والإلتزامات الأخرى

١٩. يمكن تمييز المخصصات عن الإلتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات لأنه لا يتوفر تأكيد حول وقت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة لتسويته. خلافاً لذلك:-

(أ) الذمم الدائنة هي إلتزامات بالدفع مقابل بضائع وخدمات التي تم إستلامها أو التزود بها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الإتفاق رسمياً بشأنها مع المورد؛ و

(ب) المستحقات هي إلتزامات تُدفع للبضائع والخدمات التي تم إستلامها أو التزود بها لكن لم يتم دفعها أو إعداد فاتورة بها أو الإتفاق رسمياً مع المورد بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بدفعات الإجازة المستحقة). على الرغم من أنه من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد يكون عموماً أقل بكثير منه للمخصصات.

وكثيراً ما يتم تسجيل المستحقات كجزءٍ من الذمم الدائنة، بينما يتم تسجيل المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

٢٠. بشكل عام، تعتبر جميع المخصصات، محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. غير أن المصطلح "محتمل" يُستخدم في هذا المعيار للإلتزامات والأصول التي لم يتم الإعتراف بها لأن وجودها لن يتأكد إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية

غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل المنشأة. بالإضافة إلى ذلك، يُستخدم مصطلح "الإلتزام المحتمل" للإلتزامات التي لا تلبي معيار الإعتراف.

٢١. يميز هذا المعيار بين:-

(أ) المخصصات- التي يتم الإعتراف بها كإلتزامات (بإفتراض أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق) لأنها إلتزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقاً صادر من الموارد المتمثلة في منافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية سيكون مطلوباً لتسوية الإلتزامات؛ و

(ب) الإلتزامات المحتملة- التي لم يتم الإعتراف بها كإلتزامات لأنها إما:-

(١) إلتزامات ممكنة الحدوث والتي يجب التأكد ما إذا كان على المنشأة إلتزاماً حالياً يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتمثلة بمنافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية أم لا؛ أو

(٢) إلتزامات حالية لا تلبي معيار الإعتراف الوارد في هذا المعيار (إما لأنه ليس من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية مطلوباً لتسوية الإلتزام، أو لعدم إمكانية إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام بشكل كاف).

الإعتراف

المخصصات

٢٢. **يجب الإعتراف بالمخصص عندما:-**

(أ) يكون لدى المنشأة إلتزاماً حالياً (قانونياً أو إستنتاجياً) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون هناك إحتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في منافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية لتسوية الإلتزام؛ و

(ج) يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام.

وعندما لا تتم تلبية هذه الشروط، يجب عدم الإعتراف بأي مخصص.

الإلتزام الحالي

٢٣. **لا يكون واضحاً في بعض الحالات فيما إذا كان يوجد إلتزام حالي أم لا. وفي هذه الحالات، يعتبر الحدث السابق أكثر ترجيحاً لأن يؤدي إلى إلتزام حالي في حال وجود إلتزام مالي في تاريخ التقرير، مع الأخذ في الحسبان كافة الأدلة المتاحة.**

٢٤. سيكون واضحاً في معظم الحالات فيما إذا كان حدث سابق قد أدى إلى نشوء إلتزام حالي أم لا. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال في دعوى جزائية، قد تتم مناقشة فيما إذا وقعت أحداث معينة أم لا أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد أدت إلى نشوء إلتزام حالي أم لا. وفي هذه الحالات، تحدد المنشأة فيما إذا كان يوجد إلتزام حالي في تاريخ التقرير من خلال الأخذ في

الحسبان كافة الأدلة المتاحة، بما في ذلك، رأي الخبراء على سبيل المثال. وتشتمل الأدلة المنظورة على أية أدلة إضافية تتوفر من خلال الأحداث بعد تاريخ التقرير. وبناءاً على هذا الدليل:-

(أ) عندما تكون إحتمالية وجود إلتزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من عدمه، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا تمت تلبية معايير الإعتراف)؛ و

(ب) عندما تكون إحتمالية عدم وجود إلتزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من وجوده، تفصح المنشأة عن الإلتزام المحتمل، ما لم تكن إحتمالية التدفق الصادر للموارد الممثلة للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية بعيدة الحدوث (أنظر الفقرة ١٠٠).

الحدث السابق

٢٥. يسمى الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام حالي حدثاً ملزماً. ولكي يكون الحدث ملزماً، من الضروري أن لا يكون لدى المنشأة بديل واقعي لتسوية الإلتزام الذي يخلقه الحدث. ولا تكون الحال كذلك إلا عندما:-

(أ) يمكن فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون؛ أو

(ب) في حال الإلتزام الإستنتاجي، عندما يؤدى الحدث (الذي يمكن أن يكون فعل من قبل المنشأة) إلى نشوء توقعات صحيحة لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة ستفي بالإلتزام.

٢٦. تتناول البيانات المالية المركز المالي لمنشأة ما في نهاية الفترة المالية الخاصة بها وليس مركزها المحتمل في المستقبل. ولذلك، لا يتم الإعتراف بأي مخصص للتكاليف التي يمكن تكبدها للإستمرار في أنشطة المنشأة المستمرة في المستقبل. إن الإلتزامات الوحيدة المعترف بها في بيان المركز المالي للمنشأة هي تلك الموجودة في تاريخ التقرير.

٢٧. يتم الإعتراف فقط بالإلتزامات التي تنشأ عن الأحداث السابقة والمستقلة عن الأفعال المستقبلية للمنشأة (أي السلوك المستقبلي لأنشطتها) على أنها مخصصات. ومن الأمثلة على هذه الإلتزامات تكاليف العقوبات أو تكاليف تنظيف الأضرار البيئية غير القانونية التي يفرضها التشريع على منشأة القطاع العام. وقد تؤدي تسوية كل من هذين الإلتزامين إلى تدفق صادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية بغض النظر عن الأفعال المستقبلية لمنشأة القطاع العام تلك. وعلى نحو مماثل، قد تعترف منشأة القطاع العام بمخصصات تكاليف تفكيك منشأة دفاعية أو محطة طاقة نووية مملوكة للحكومة إلى الحد الذي تلزم فيه منشأة القطاع العام بمعالجة الأضرار التي وقعت سابقاً (يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* البنود الواردة ضمن تكلفة الأصل، بما في ذلك تكاليف التفكيك وترميم المواقع). وخلافاً لذلك، وبسبب المتطلبات القانونية، أو الضغوط الممارسة من ممثلي الشعب، أو الرغبة في إبراز قيادة المجتمع، قد تعتزم المنشأة أو يطلب منها

تحمل نفقات للعمل بطريقة معينة في المستقبل. ومن الأمثلة على ذلك عندما تقرر منشأة القطاع العام تركيب أنظمة سيطرة على العوادم على مجموعة معينة من مركباتها أو عندما يقرر مختبر حكومي تركيب وحدات إستخراج لحماية الموظفين من أبخرة مواد كيماوية معينة. ولأن المنشآت تستطيع تجنب النفقات المستقبلية التي قد يترتب على أفعالها المستقبلية من خلال تغيير طريقة عملها على سبيل المثال، فلا يكون لديها إلتزام حالي للنفقات المستقبلية تلك ولا يتم الإعتراف بالمخصص.

٢٨. يشمل الإلتزام دائماً طرفاً آخر وهو الذي يُدفع له الإلتزام. ولكن من غير الضروري معرفة هوية الطرف الذي يستحق له الإلتزام، وبالتأكيد، فإن الإلتزام قد يكون نحو المجتمع ككل. ولأن الإلتزام يرتبط دائماً بإلتزام تجاه طرف آخر، فذلك يقضي بأن لا يؤدي قرار تتخذه إدارة المنشأة أو الهيئة الحاكمة أو المنشأة المسيطرة إلى نشوء الإلتزام الإستنتاجي في تاريخ التقرير ما لم يتم نقل القرار قبل تاريخ التقرير إلى أولئك المتأثرين به بطريقة محددة بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المنشأة سوف تؤدي مسؤولياتها.

٢٩. إن الحدث الذي لا يؤدي مباشرة إلى نشوء إلتزام قد يؤدي إلى ذلك في تاريخ لاحق، بسبب التغيرات في القانون أو بسبب إجراء (على سبيل المثال، بيان عام محدد بشكل كاف) من قبل المنشأة يؤدي إلى إلتزام إستنتاجي. فعلى سبيل المثال، عندما تتسبب وكالة حكومية في وقوع ضرر بيئي، قد لا يكون هناك إلتزام بمعالجة العواقب، غير أن التسبب في الضرر سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب قانون جديد معالجة الضرر القائم أو عندما تقبل الحكومة المسيطرة أو الوكالة الفردية بشكل عام مسؤولية المعالجة بطريقة تؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي.

٣٠. وعندما تكون تفاصيل قانون جديد مقترح لم تنتهي بعد، ينشأ الإلتزام عندما يكون من المؤكد سن التشريع فعلياً كما تمت صياغته في المسودة. ولأغراض هذا المعيار، تتم معاملة هذا الإلتزام على أنه إلتزام قانوني. غير أن الإختلافات في الظروف المحيطة بسن القانون غالباً ما تجعل من المستحيل تحديد حدثاً منفرداً يمكن أن يجعل سن القانون حقيقة مؤكدة: وفي العديد من الحالات، ليس ممكناً الحكم فيما إذا كان القانون الجديد المقترح سيسن فعلياً كما تمت صياغته أم لا ويجب إرجاء إصدار القرار بوجود الإلتزام إلى أن يتم سن القانون المقترح.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية

٣١. حتى يحقق إلتزام ما شروط الإعتراف فإنه يجب أن يكون هناك إلتزاماً حالياً وأيضاً إحتمالية تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية لتسوية ذلك الإلتزام. ولغرض هذا المعيار، يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر على أنه محتمل إذا كانت إحتمالية وقوع الحدث أكبر من عدم وقوعه، أي أن تكون إحتمالية وقوع الحدث أكبر من إحتمالية عدم وقوعه. وعندما يكون من غير المحتمل وجود إلتزام حالي، تفصح المنشأة عن الإلتزام المحتمل،

ما لم تكن إحتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية بعيدة (أنظر الفقرة ١٠٠).

٣٢. عندما يكون هناك عدد من الإلتزامات المماثلة (على سبيل المثال، إلتزام حكومة بتعويض الأفراد الذين تلقوا دماً ملوثاً من مستشفى مملوك للحكومة)، يتم تحديد إحتمالية أن يكون التدفق الصادر مطلوباً في التسوية من خلال دراسة فئة الإلتزامات ككل. وعلى الرغم من أن إحتمالية التدفق الصادر لبند واحد قد تكون قليلة، إلا أنه يحتمل أن تكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسوية فئة الإلتزامات ككل. وإذا كانت الحال كذلك فيتم الإعتراف بالمخصص (إذا تمت تلبية معايير الإعتراف الأخرى).

التقدير الموثوق للإلتزام

٣٣. إن إستخدام التقديرات هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها. وهذا الأمر صحيح خصوصاً في حالة المخصصات، التي تعتبر بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم الأصول أو الإلتزامات الأخرى. وبإستثناء الحالات النادرة جداً، تكون المنشأة قادرة على تحديد مجموعة من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للإلتزام بشكل كاف ليتم إستخدامه للإعتراف بالمخصص.

٣٤. وفي الحالات النادرة جداً عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق، ويوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به. فيتم الإفصاح عن ذلك الإلتزام على أنه إلتزام محتمل (أنظر الفقرة ١٠٠).

الإلتزامات المحتملة

٣٥. **يجب أن لا تعترف المنشأة بالإلتزام المحتمل.**

٣٦. يتم الإفصاح عن الإلتزام المحتمل، كما تتطلب الفقرة ١٠٠، ما لم تكن إحتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية بعيدة.

٣٧. عندما تكون المنشأة مسؤولة بشكل جماعي أو منفرد عن إلتزام ما، تتم معاملة الجزء من ذلك الإلتزام الذي يُتوقع أن يتم إيفاءه من قبل أطراف أخرى على أنه إلتزام محتمل. فعلى سبيل المثال، في حالة دين على الترتيبات المشترك، تتم معاملة الجزء من الإلتزام الذي سيتم إيفاءه من قبل المشاركين الآخرين في الترتيبات المشترك على أنه إلتزام محتمل. وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية له، بإستثناء حالات نادرة عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق.

٣٨. قد تتطور الإلتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئياً. ولذلك، يتم تقييمها بشكل مستمر لتحديد فيما إذا أصبح هناك إحتمالية حدوث تدفق صادر للموارد المتمثلة بمنافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية. فإذا أصبحت الإحتمالية موجودة فإن التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمية سيكون مطلوباً لبند تمت معاملته مسبقاً على أنه

بند إلتزام محتمل، فيتم الإعتراف بالمخصص في البيانات المالية للفترة التي تتغير فيها الإحتمالية (فيما عدا الظروف النادرة جداً حيث لا يمكن إجراء تقدير موثوق). فعلى سبيل المثال، قد تنتهك منشأة حكومية محلية قانون بيئي ولكن يبقى من غير الواضح فيما إذا حدث ضرر للبيئة أم لا. وعندما يصبح واضحاً في وقت لاحق حدوث الضرر وأن المعالجة مطلوبة، فقد تعترف المنشأة بالمخصص لأن التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية هو أمر محتمل الآن.

الأصول المحتملة

٣٩. **يجب أن لا تعترف المنشأة بالأصل المحتمل.**

٤٠. تنشأ الأصول المحتملة عادة من الأحداث غير المخطط لها أو غير المتوقعة التي (أ) تقع خارج السيطرة الكاملة للمنشأة (ب) وتؤدي إلى نشوء إحتمالية التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية للمنشأة. ومن الأمثلة على ذلك المطالبة التي تلاحقها المنشأة من خلال العمليات القانونية، حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

٤١. لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية لأن ذلك قد يؤدي إلى الإعتراف بالإيراد الذي قد لا يتحقق. ولكن عندما يكون تحقيق الإيراد مؤكدا بشكل فعلي، فإن الأصل ذو الصلة لا يكون أصلاً محتملاً ويكون الإعتراف به مناسباً.

٤٢. يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل عندما يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية أمراً محتملاً كما تتطلب الفقرة ١٠٥.

٤٣. يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان أن تعكس البيانات المالية التطورات بشكل مناسب. وإذا أصبح من المؤكد فعلياً أنه سينشأ تدفق وارد من المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية أو أنه يمكن قياس قيمة الأصل بشكل موثوق، فإنه يتم الإعتراف بالأصل والإيراد ذو الصلة في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغير. وإذا أصبح التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية أمراً محتملاً، تفصح المنشأة عن الأصل المحتمل (أنظر الفقرة ١٠٥).

القياس

التقدير الأفضل

٤٤. **يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ التقرير.**

٤٥. إن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي قد تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية الإلتزام في تاريخ التقرير أو لنقله لطرف ثالث في ذلك الوقت. وكثيراً ما يكون من المستحيل أو من المكلف جداً تسوية أو نقل إلتزام في تاريخ التقرير. غير أن تقدير المبلغ الذي قد تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية أو نقل الإلتزام يقدم أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ التقرير.

٤٦. يتم تحديد النتيجة والأثر المالي من خلال حكم إدارة المنشأة، والمدعوم بالخبرة في عمليات مماثلة، وفي بعض الحالات، من خلال تقارير الخبراء المستقلين. وتتضمن الأدلة التي تأخذ بالإعتبار أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد تاريخ التقرير.

مثال

يقدم مختبر طبي حكومي الصور الضوئية فوق الصوتية التشخيصية للمراكز الطبية والمستشفيات المملوكة للحكومة والقطاع الخاص على أساس إسترداد التكلفة الكاملة. ويتم تقديم المعدات للمراكز الطبية بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة إصلاحات أية عيوب تصبح واضحة في فترة الستة شهور الأولى بعد الشراء. وإذا تم الكشف عن عيوب ثانوية في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة مليون وحدة عملة. أم إذا تم الكشف عن عيوب رئيسية في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة ٤ مليون وحدة عملة. وتشير الخبرة السابقة للمختبر وتوقعاته المستقبلية إلى أن ٧٥% من المعدات، للسنة القادمة، لن تشتمل على عيوب، وأن ٢٠% من المعدات ستشتمل على عيوب ثانوية، وأن ٥% من المعدات ستشتمل على عيوب رئيسية. وفقاً للفقرة ٣٢، يقيم المختبر إحتمالية التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي كالتالي:-

(٧٥% من لا شيء) + (٢٠% من ١ مليون) + (٥% من ٤ مليون) = ٤٠٠,٠٠٠

٤٧. يتم تناول الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به كمخصص من خلال وسائل متنوعة وحسب الظروف. وعندما يكون المخصص الذي يتم قياسه مرتبط بقطاع كبير من البنود، يتم تقدير الإلتزام من خلال وزن كافة المخرجات المحتملة حسب الإحتمالات المرتبطة بها. وتسمى هذه الطريقة الإحصائية للتقدير "القيمة المتوقعة". ولذلك سيختلف المخصص بناءاً على إختلاف نسبة إحتمالية الخسارة لمبلغ ما هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%. وعندما توجد مجموعة مستمرة من النتائج المحتملة، تكون كل نقطة في تلك المجموعة محتملة على نفس درجة إحتمالية أي نقطة أخرى، فيتم إستخدام نقطة الوسط في النطاق.

٤٨. عندما يتم قياس إلتزام مفرد، تكون النتيجة الفردية على الأرجح هي التقدير الأفضل للإلتزام. ولكن حتى في هذه الحالة، تدرس المنشأة النتائج الأخرى المحتملة. وعندما تكون النتائج المحتملة الأخرى على الأغلب إما أعلى أو أقل من النتيجة المرجحة بشكل أكثر، فإن التقدير الأفضل سيكون بمبلغ أعلى أو أقل. فعلى سبيل المثال، إذا كان على الحكومة معالجة خطأ خطير في مركبة دفاعية قامت بتشييدها لحكومة أخرى، فإن النتيجة الفردية المرجحة أكثر قد تكون نجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة تبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ولكن يتم تقديم مخصص لمبلغ أكبر إذا توافرت إحتمالية كبيرة لضرورة إجراء المزيد من المحاولات.

٤٩. يتم قياس المخصص قبل الضريبة أو مكافئات الضريبة. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الإرشاد حول التعامل مع العواقب الضريبية لمخصص ما.

المخاطر وعدم التأكد

٥٠. **يجب أخذ المخاطر وعدم التأكد المحيطة بالعديد من الأحداث والظروف بالإعتبار في التوصل للتقدير الأفضل لمخصص ما.**

٥١. تشير المخاطر إلى تقلب النتائج. وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يتم عليه قياس الإلتزام. وإن الحذر ضروري عند إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا يتم المغالاة في قيمة الإيراد أو الأصول أو التقليل من قيمة المصاريف أو الإلتزامات. غير أن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات مفرطة أو مغالاة مقصودة في قيمة الإلتزامات. فعلى سبيل المثال، إذا تم تقدير التكاليف المقدرة لنتيجة سلبية بشكل محدد على أساس حكيم، فلا تتم عندها معاملة تلك النتيجة بشكل متعمد على أنه محتمل أكثر مما هو في الواقع. والعناية ضرورية لتجنب التعديلات المزدوجة للمخاطر وعدم التأكد التي يتبعها مغالاة في المخصص.

٥٢. يتم الإفصاح عن العدم التأكد التي تحيط بمبلغ النفقات بموجب الفقرة ٩٨ (ب).

القيمة الحالية

٥٣. **عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود مادياً، يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات والمُتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الإلتزام.**

٥٤. تعتبر المخصصات التي ترتبط بالتدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ مباشرة بعد تاريخ التقرير مخصصات مثقلة بالإلتزامات أكثر من التدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ لاحقاً لنفس المبلغ وذلك بسبب القيمة الزمنية للنقود. ولذلك، يتم خصم المخصصات، عندما يكون الأثر مادياً.

عندما يتم خصم المخصص على مدى عدد من السنوات، فإن القيمة الحالية للمخصص ستزداد كل سنة بينما يقترب المخصص من الموعد المتوقع للتسوية (أنظر المثال التوضيحي).

٥٥. وتتطلب الفقرة ٩٧ (هـ) من هذا المعيار الإفصاح عن الزيادة في المبلغ المخصوم خلال الفترة والناتج من إنقضاء الوقت.

٥٦. **يجب أن يكون سعر (أو الأسعار) الخصم عبارة عن السعر (أو الأسعار) قبل الضريبة والتي تعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالإلتزام. و يجب أن لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي لها.**

٥٧. يتم فرض ضرائب الدخل أو مكافئات ضريبة الدخل على فائض منشأة الأعمال الحكومية للفترة في بعض الإختصاصات، وعندما يتم فرض ضرائب الدخل هذه على منشآت القطاع العام، فيجب أن يكون سعر الخصم المختار هو عبارة عن السعر قبل الضريبة.

الأحداث المستقبلية

٥٨. يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية إلتزام ما على مبلغ المخصص عندما يكون هناك دليل موضوعي كافٍ على أنها ستحدث.

٥٩. يمكن أن تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة مهمة بشكل خاص عند قياس المخصصات. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط إلتزامات معينة بمؤشر الأسعار وذلك لتعويض المتأثرين بنتائج التضخم أو التغيرات الأخرى في الأسعار. وإذا كان هناك دليلاً كافياً على معدلات متوقعة محتملة للتضخم فإنه يجب أن ينعكس في مبلغ المخصص. ومن الأمثلة الأخرى على الأحداث المستقبلية التي تؤثر على مبلغ المخصص إعتقاد الحكومة بأن تكلفة تنظيف القار والرماد والملوثات الأخرى المرتبطة بموقع مصنع غاز في نهاية حياته ستنخفض بسبب التغيرات المستقبلية في التكنولوجيا. ففي هذه الحالة، يعكس المبلغ المعترف به التكلفة التي يتوقع المراقبون المؤهلون فنياً والموضوعيون بشكل معقول أن يتم تكبدها، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتاحة المتعلقة بالتكنولوجيا التي سوف تتوفر في وقت التنظيف. وتبعاً لذلك فمن المناسب أن يتم على سبيل المثال تضمين، تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في تطبيق التكنولوجيا الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التكنولوجيا على عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً تم إجرائها في السابق. على أن المنشأة لا تتوقع تطوير تكنولوجيا جديدة بشكل كامل للتنظيف ما لم يدعمه أدلة موضوعية كافية.

٦٠. إن أثر التشريع الجديد المحتمل الذي قد يؤثر على مبلغ الإلتزام الحالي لحكومة ما أو لمنشأة قطاع حكومي فردية يتم أخذه في الإعتبار في قياس ذلك الإلتزام عندما يتوفر دليل موضوعي كافي على أنه من المؤكد فعلياً أنه سيتم سن التشريع. إن تنوع الظروف التي تنشأ خلال التطبيق يجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يوفر الدليل الموضوعي الكافي في كل حالة. والأدلة مطلوبة بالنسبة لم (أ) سيطلبه تشريع ما (ب) وفيما إذا كان مؤكداً فعلياً أن يتم سن التشريع وتنفيذه في الوقت المناسب. وفي العديد من الحالات، لن يتوفر الدليل الموضوعي الكافي إلا إذا تم سن التشريع الجديد.

التصرف المتوقع للأصول

٦١. يجب أن لا يتم الأخذ بالإعتبار الأرباح التي تنجم عن الإستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص ما.

٦٢. لا يتم الأخذ بالإعتبار الأرباح التي تنجم عن الإستبعاد المتوقع بالأصول عند قياس مخصص ما، حتى ولو كان التصرف يرتبط على نحو وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بالأرباح الناجمة عن التصرف المتوقع بالأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام الذي يتناول الأصول المعنية.

التعويضات

٦٣. **عندما يُتوقع أن يتم تعويض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما من قبل طرف آخر، يجب الإعتراف بالتعويض عندما يكون مؤكدا فعلياً أنه سيتم قبض التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الإلتزام. ويجب معاملة التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب أن لا يتجاوز المبلغ المعترف به كتعويض مبلغ المخصص.**

٦٤. **يمكن أن يُعرض المصروف المتعلق بمخصص ما في بيان الأداء المالي مخصوماً منه مبلغ التعويض المعترف به.**

٦٥. تكون المنشأة في بعض الأحيان قادرة على البحث عن طرف آخر لدفع جزء أو كامل النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما (مثلاً من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو كفالات الموردين). وإما أن يسدد الطرف الآخر المبالغ التي دفعتها المنشأة أو يقوم بدفع المبالغ مباشرة. فعلى سبيل المثال، قد يكون على وكالة حكومية إلتزاماً قانونياً تجاه فرد نتيجة لنصيحة مضللة يقدمها موظفوها. إلا أن الوكالة قد تكون قادرة على إسترداد بعض النفقات من مؤسسة تأمين للتعويضات المهنية.

٦٦. تبقى المنشأة وفي معظم الحالات ، مسئولة عن كامل المبلغ موضوع البحث بحيث يكون عليها أن تسوي كامل المبلغ إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع لأي سبب. وفي هذا الحالة، يتم الإعتراف بالمخصص لكامل مبلغ الإلتزام، ويتم الإعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون من المؤكد فعلياً أنه سيتم قبض التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الإلتزام.

٦٧. لا تكون المنشأة في بعض الحالات مسؤولة عن التكاليف موضوع البحث إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع. وفي هذه الحالة، لا تتحمل المنشأة أية مسؤولية عن تلك التكاليف ولا يتم تضمينها في المخصص.

٦٨. يعتبر الإلتزام التي تكون المنشأة مسئولة عنه بالتكافل والتضامن إلتزاماً محتملاً إلى الحد الذي يُتوقع فيه تسوية الإلتزام من قبل أطراف آخرين كما هو مشار إليه في الفقرة ٣٧.

التغيرات في المخصصات

٦٩. **يجب مراجعة المخصصات في كل تاريخ تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المحتمل أن يكون التدفق الصادر من الموارد المتمثل بمنافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية مطلوباً لتسوية الإلتزام، يجب أن يتم إلغاء المخصص.**

٧٠. عندما يتم إستخدام الخصم، تزداد القيمة المرحلة للمخصص في كل فترة لتعكس مرور الوقت. ويتم الإعتراف بهذه الزيادة على أنها مصروف فائدة.

إستخدام المخصصات

٧١. **يجب إستخدام المخصص للنفقات التي تم أصلاً الإعتراف بالمخصص لها فقط.**

٧٢. يتم إستخدام المخصص لتسوية النفقات التي تتعلق بهذا المخصص فقط. حيث إن تسوية النفقات على أساس المخصص الذي تم الإعتراف به لغرض آخر في الأصل قد يحجب أثر حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإعتراف والقياس

صافي العجز التشغيلي المستقبلي

٧٣. **يجب أن لا يتم الإعتراف بمخصصات لصافي العجز الذي قد ينتج عن الأنشطة التشغيلية المستقبلية.**

٧٤. لا يلبي صافي العجز الناجم عن الأنشطة التشغيلية المستقبلية تعريف الإلتزامات في الفقرة ١٨ ومعايير الإعتراف العامة المحددة للمخصصات في الفقرة ٢٢.

٧٥. إن توقع نشوء صافي العجز عن الأنشطة التشغيلية المستقبلية هو مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة أصول معينة مستخدمة في هذه الأنشطة. وتطبق المنشأة فحص إنخفاض القيمة على هذه الأصول. على الإرشاد حول المحاسبة عن الإنخفاض في القيمة ويحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* إذا كان مناسباً.

العقود المثقلة بالإلتزامات

٧٦. **إذا كان لدى المنشأة عقداً مثقلاً بالإلتزامات، فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي وقياسه (مخصوماً منه المستردات) كمخصص وذلك بموجب العقد.**

٧٧. تنطبق الفقرة ٧٦ من هذا المعيار على العقود المثقلة بالإلتزامات فقط.

٧٨. يمكن إلغاء العديد من العقود التي تثبت عمليات تبادلية (مثلاً بعض طلبات الشراء الروتينية) دون دفع تعويض للطرف الآخر، وبالتالي لا يكون هناك إلتزاما، بينما تنص عقود أخرى على حقوق وإلتزامات كلا الطرفين المتعاقدين. وعندما تؤدي الأحداث لأن يكون مثل هذا العقد مثقلاً بالإلتزامات، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم الإعتراف به. وتقع العقود التنفيذية غير المثقلة بالإلتزامات خارج نطاق هذا المعيار.

٧٩. يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالإلتزامات على أنه العقد الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لايمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية المتوقع تلقيها بموجبه بم في ذلك المبالغ القابلة للإسترداد. ولذلك، يتم الإعتراف بالإلتزام الحالي بعد خصم التعويضات على أنه مخصص بموجب الفقرة ٧٦. وتعكس التكاليف التي لايمكن تجنبها بموجب العقد أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو العقوبات التي تنشأ عن التقصير في إنجازه، أيهما أقل.

٨٠. قبل أن يتم إنشاء مخصص منفصل لعقد مثقل بالإلتزامات، تعترف المنشأة بأي خسارة ناتجة عن الإنخفاض في القيمة حدثت في الأصول المخصصة لذلك العقد.

إعادة الهيكلة

٨١. فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:-

(أ) إنهاء أو إستبعاد نشاط ما أو خدمة ما؛

(ب) إغلاق فرع مكتب أو إنهاء أنشطة وكالة حكومية في موقع أو منطقة محددة أو تغيير موقع الأنشطة من منطقة إلى أخرى؛

(ج) التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال، إلغاء مستوى إداري أو تنفيذي؛ و

(د) عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر مادي على طبيعة عمليات المنشأة ومحور تركيزها.

٨٢. يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتم تلبية معايير الإعتراف العامة للمخصصات المبينة في الفقرة ٢٢ فقط. وتبين الفقرتان٨٣-٩٦ كيفية تطبيق معايير الإعتراف العامة على عمليات إعادة الهيكلة.

٨٣. **ينشأ الإلتزام الإستنتاجي لإعادة الهيكلة عندما:-**

(أ) يوجد لدى لمنشأة خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:-

(١) النشاط/ الوحدة التشغيلية أو جزء من النشاط/ الوحدة التشغيلية المعنية؛

(٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع ومهمة الموظفين الذين سيتم تعويضهم على إنهاء خدمتهم وعددهم التقريبي؛

(٤) النفقات التي سيتم تكبدها؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) عندما تزيد المنشأة من التوقعات الصحيحة لدى أولئك الذين يتأثرون به أنه سيقوم بإعادة الهيكلة من خلال البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية للأطراف المتأثرة بها.

٨٤. يمكن أن تحدث إعادة الهيكلة ضمن القطاع العام على مستوى الحكومة ككل أو على مستوى مشروع حكومي أو على مستوى الوزارات أو المؤسسات.

٨٥. يمكن أن يتم تقديم الدليل الذي يثبت بدء الحكومة أو منشأة فردية بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة، من (أ) خلال الإعلان العام عن الخصائص الرئيسية للخطة على سبيل المثال، (ب) بيع أو نقل الأصول، (ب) أو الإبلاغ عن نية إلغاء الإيجارات، (ج) أو وضع ترتيبات بديلة لعملاء

الخدمات. يشكل الإعلان العام للخطة التفصيلية لإعادة الهيكلة إلتزاماً إستنتاجياً لإعادة الهيكلة فقط إذا تمت صياغته بهذه الطريقة وبتفصيل كافٍ (أي بأن يبين الخصائص الرئيسية للخطة) بحيث تتوقع الأطراف الأخرى مثل مستخدمي الخدمة والموردين والموظفين (أو ممثليهم) على نحو صحيح بأن الحكومة أو المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

٨٦. حتى تكون الخطة كافية لأن تؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي عند تبليغها للمتأثرين بها، يجب أن يتم التخطيط لبدء تنفيذها في أقرب وقت ممكن وأن يتم إكمالها ضمن إطار زمني يجعل من غير المرجح حدوث تغييرات كبيرة عليها. وإذا كان من المتوقع حدوث تأجيل كبير قبل أن تبدأ عملية إعادة الهيكلة أو إذا كانت عملية إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً أطول من المعقول، فمن غير المرجح أن تؤدي الخطة إلى زيادة التوقعات الصحيحة للآخرين بأن الحكومة أو المنشأة الفردية ملتزمة بإعادة الهيكلة حالياً، وذلك لأن الإطار الزمني يتيح للحكومة أو المنشأة فرص خططها.

٨٧. إن القرار الذي تتخذه إدارة ما أو هيئة حاكمة لإعادة الهيكلة قبل تاريخ التقرير لا يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي في تاريخ التقرير ما لم تتوفر الظروف التالية للمنشأة قبل تاريخ التقرير:-

(أ) أن تكون قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) أن تكون قد أعلنت عن الخصائص الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة إلى المتأثرين بها بطريقة محددة وبشكلٍ كافٍ لزيادة التوقعات الصحيحة لديهم بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

إذا بدأت المنشأة في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو تعلن عن خصائصها الرئيسية إلى المتأثرين بها، بعد تاريخ التقرير. ويمكن أن يكون الإفصاح أمراً ضرورياً بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *"الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"*، وذلك إذا كانت عملية إعادة الهيكلة إذا كانت إعادة الهيكلة هامة وقد يؤثر عدم الإفصاح على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة بناء على البيانات المالية.

٨٨. على الرغم من أن الإلتزام الإستنتاجي لا ينشأ من خلال قرار الإدارة أو الهيئة الحاكمة فقط ، إلا أنه قد ينشأ من أحداث أخرى مبكرة بالإضافة إلى ذلك القرار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتوقف إختتام المفاوضات مع ممثلي الموظفين حول دفعات نهاية الخدمة، أو المشترين لبيع أو نقل عملية معينة على موافقة الهيئة أو المجلس الحاكم فقط. وعندما يتم الحصول على تلك الموافقة وتبليغها للأطراف الأخرى، يكون لدى المنشأة إلتزاماً إستنتاجياً لإعادة الهيكلة، إذا تمت تلبية شروط الفقرة ٨٣.

٨٩. يتم إيكال السلطة العليا (أ)لإتخاذ القرارات فيما يخص منشأة قطاع عام، في بعض البلدان، إلى الهيئة أو المجلس الحاكم الذي يشتمل أعضائه على ممثلي مصالح بإستثناء ممثلي الإدارة (على سبيل المثال، الموظفين) أو (ب) قد يكون تبليغ هؤلاء الممثلين أمراً ضرورياً قبل أن يتم إتخاذ قرار الهيئة أو المجلس الحاكم. ولأن هذا القرار من قبل الهيئة أو المجلس الحاكم يشمل تبليغ هؤلاء الممثلين، فإنه قد يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي لإعادة الهيكلة.

بيع أو نقل العمليات

٩٠. **لا ينشأ الإلتزام نتيجة لبيع أو نقل عملية ما لم تلتزم المنشأة بالبيع أو النقل، أي أن توجد إتفاقية ملزمة.**

٩١. حتى عندما تكون المنشأة قد إتخذت قرار بيع عملية وأعلنت عن ذلك القرار فإنها لا تكون ملزمة بالبيع إلى أن يتم تحديد المشتري ووجود إتفاقية بيع ملزمة. وستكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها وسيكون عليها بالفعل إتخاذ إجراءات عمل أخرى طالما لم يتم إيجاد مشتري تتوفر فيه الشروط المقبولة إلى أن تتوفر إتفاقية بيع ملزمة. وعندما يكون البيع جزءاً من عملية إعادة الهيكلة فإنه يمكن نشوء إلتزام إستنتاجي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة حتى قبل أن توجد إتفاقية بيع ملزمة.

٩٢. تشمل عملية إعادة الهيكلة ضمن القطاع العام غالباً نقل العمليات من منشأة مسيطر عليها إلى أخرى وقد تتضمن نقل العمليات بدون مقابل أو لقاء مقابل إسمي. وغالباً ما تحدث عمليات النقل هذه بموجب تعليمات الحكومة ولا تتضمن إتفاقيات ملزمة كما هو موصوف في الفقرة ٩٠. ويوجد الإلتزام عندما تكون هناك إتفاقية نقل ملزمة فقط. وحتى إذا لم تؤدي عمليات النقل المقترحة إلى الإعتراف بالمخصص، فإن العملية المخطط لها قد تتطلب الإفصاح بموجب معايير محاسبية دولية أخرى في القطاع العام أو معايير مقترحة مثل معياري المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٤ والمعيار ٢٠ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"*.

مخصصات إعادة الهيكلة

٩٣. **يجب أن يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على النفقات المباشرة التي تنجم عن إعادة الهيكلة فقط، وهي إما:-**

(أ) النفقات الضرورية التي تستلزمها إعادة الهيكلة؛ و

(ب) النفقات غير المرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

٩٤. لا يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على تكاليف ما يلي:-

(أ) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين المستمرين على رأس عملهم؛

(ب) التسويق؛ أو

(ج) الإستثمار في الأنظمة الجديدة وشبكات التوزيع.

ترتبط هذه النفقات بالسلوك المستقبلي لنشاط ما وهي ليست إلتزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ التقرير. ويتم الإعتراف بهذه النفقات على نفس الأساس الذي يتم بناءاً عليه الإعتراف بها فيما لو نشأت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

٩٥. لا يتم تضمين صافي العجز التشغيلي المستقبلي القابل للتحديد حتى تاريخ إعادة الهيكلة في مخصص، ما لم يرتبط بعقد مثقل بالإلتزامات كما هو معرف في الفقرة ١٨.

٩٦. لا يتم أخذ الأرباح التي تنجم عن التصرف المتوقع في الأصول في الحسبان في قياس مخصص إعادة الهيكلة كما تتطلب الفقرة ٦١، حتى إذا تم إعتبار بيع الأصول على أنه جزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٩٧. يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي بالنسبة لكل فئة من المخصص:-

(أ) القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات على المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛

(د) المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛ و

(هـ) الزيادة خلال الفترة على المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر الخصم.

المعلومات المقارنة غير مطلوبة

٩٨. يجب أن تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة من المخصصات:-

(أ) وصف مختصر لطبيعة الإلتزام والوقت المتوقع لأي تدفقات صادرة ناتجة عن المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية؛

(ب) مؤشر على عدم التأكد من مبلغ أو توقيت تلك التدفقات الصادرة. ويجب أن تفصح المنشأة عن الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية عندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، كما تم تناولها في الفقرة ٥٨؛ و

(ج) مبلغ أية تعويضات متوقعة وذكر مبلغ أي أصل تم الإعتراف به للتعويضات المتوقعة تلك.

٩٩. [تم إلغائها]

١٠٠. يجب على المنشأة أن تفصح لكل صنف من الإلتزام المحتمل في تاريخ التقرير عن وصف مختصر لطبيعة الإلتزام المحتمل ما لم يكن أي تدفق صادر في التسوية أمر بعيد الإحتمال، و حيثما أمكن أن تفصح عن:-

(أ) تقدير أثره المالي والمقاس بموجب الفقرات من ٤٤ - ٦٢؛

(ب) مؤشر على عدم التأكد المتعلق بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و

(ج) إحتمالية أي تعويض.

١٠١. في تحديد أي المخصصات أو الإلتزامات المحتملة التي يمكن أن يتم تجميعها لتشكل فئة معينة، من الضروري دراسة فيما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة إلى حدٍ كافٍ لإجراء بيان واحد عنها لتلبية متطلبات الفقرات ٩٨(أ) و(ب) و١٠٠(أ) و(ب). ولذلك، فقد يكون من المناسب معاملة المبالغ المرتبطة بنوع واحد من الإلتزام على أنها فئة واحد من المخصص، ولكن قد يكون من غير المناسب معاملة المبالغ المرتبطة بتكاليف الترميم البيئية والمبالغ الناتجة من دعاوي قانونية على أنها فئة واحدة.

١٠٢. عندما ينشأ كل من المخصص والإلتزام المحتمل من مجموعة الظروف ذاتها فإن المنشأة تقوم بالإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٩٧، ٩٨ و١٠٠ بطريقة تظهر الإرتباط بين المخصص والإلتزام المحتمل.

١٠٣. قد تستخدم المنشأة في ظروف معينة تقييماً خارجياً لقياس مخصص ما. وفي هذه الحالات، سيكون مفيداً الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتقييم.

١٠٤. [تم إلغائها]

١٠٥. **عندما يكون تدفق المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية أمراً محتملاً، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن وصف مختصر لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ التقرير، وأن تفصح، أينما كان ذلك عملياً، عن تقدير أثرها المالي المقاس بإستخدام المبادئ المبينة للمخصصات في الفقرات من ٤٤- ٦٢.**

١٠٦. إن الغاية من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ١٠٥ تطبيقها على الأصول المحتملة عندما يتوقع بشكل معقول تدفق المنافع للمنشأة. بمعنى آخر، لا يوجد متطلب للإفصاح عن المعلومات حول كافة الأصول المحتملة (أنظر الفقرات من ٣٩ إلى ٤٣ لمناقشة الأصول المحتملة). ومن المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة حول إحتمالية زيادة الإيرادات. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ الأصل المحتمل من العقد عندما تتيح منشأة قطاع عام لشركة من القطاع الخاص إستغلال أحد مواردها مقابل حق إمتياز على أساس السعر المحدد لكل طن مستخرج وتكون الشركة قد بدأت التعدين. بالإضافة إلى الإفصاح عن طبيعة الإتفاق، يجب تحديد كمية الأصل المحتمل عندما يكون من الممكن إجراء تقدير معقول لكمية المعادن التي سيتم إستخراجها وتوقيت التدفقات النقدية الواردة المتوقعة. وإذا لم يثبت وجود إحتياطي مؤكد من المعادن أو أظهرت بعض الظروف السائدة الأخرى أنه من غير المرجح إستخراج أية معادن، فإن للمنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٠٥ حيث لا يكون هناك تدفق محتمل للمنافع.

١٠٧. تشتمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ١٠٥ على الأصول المحتملة من عمليات صرف العملة والعمليات غير المتعلقة بصرف العملة. وإن تحديد وجود الأصل المحتمل فيما يتعلق بإيرادات الضريبة يعتمد على تفسير ما يشكل "الحدث الضريبي". وإن تحديد الحدث الضريبي لإيرادات

الضريبة وأثره المحتمل على الإفصاح عن الأصول المحتملة المتعلقة بإيرادات الضريبة سيتم تناوله على أنه جزء من مشروع منفصل حول الإيرادات غير المرتبطة بعمليات صرف العملة.

١٠٨. عندما لا يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ١٠٠ و١٠٥ لأن القيام بذلك غير عملي فيجب ذكر تلك الحقيقة.

١٠٩. في حالت نادرة جداً يُتوقع أن يسبب الإفصاح عن بعض أو كافة المعلومات التي تتطلبها الفقرات من ٩٧-١٠٧ ضرراً كبيراً لموقف المنشأة في نزاعها مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام أو الأصل المحتمل، وفي مثل هذه الحالات، لا تحتاج المنشأة للإفصاح عن المعلومات، بل عليها أن تفصح عن الطبيعة العامة للنزاع، بالإضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب في ذلك.

الأحكام الإنتقالية

١١٠. [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

١١١. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٤ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار، وإذا قامت بتطبيق هذا المعيار لفترات قبل ١ يناير ٢٠٠٤ يجب عليها أن تفصح عن هذا.

١١١أ. تم حذف الفقرة ٥ وتعديل الفقرتين ١ و٤ من خلال *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١"* الصادرة في أكتوبر ٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي عليها الافصاح عن ذلك.

١١١ب. تم تعديل الفقرتين ١١٠ و١١٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

١١١ج. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "*، الصادر في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرة ٣٧. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل عند تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

١١١د. تم تعديل الفقرة ٦ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥*، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١١١هـ. تم حذف الفقرات ٢، و٣، من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١١١و. تم تعديل الفقرة ١٤ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، *منافع الموظفين*، الذي صدر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١١١ز. تمت إضافة الفقرة ٤أ من خلال معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام* " الذي صدر في أبريل ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١١١ح. عدلت الفقرة ٤ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة ما قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١١١ط. عُدلت الفقرات ١ و١٢ و١٩ و٧٧ وألغيت الفقرات ٧-١١ و٩٩ و١٠٤ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة تلك التعديلات في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

١١١ي. أضيفت الفقرات ٦أ وفقرات التطبيق ١-٢٠ وعُدلت الفقرة ١٨ بموجب وثيقة *الخدمات الفردية والجماعية (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩)، التي صدرت في يناير ٢٠٢٠*. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ " *المنافع الاجتماعية* "، في نفس الوقت.

١١٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الجداول

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة والتعويضات

ترافق هذه الجداول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

المخصصات والإلتزامات المحتملة

إذا كان من المحتمل، ونتيجة لأحداث سابقة، تدفق صادر من الموارد المتمثلة في منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمية في تسوية: (أ) إلتزام حالي، أو (ب) إلتزام محتمل لا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع كليا لسيطرة المنشأة.		
يوجد إلتزام حالي يتطلب على الأرجح تدفق صادر من الموارد.	**يوجد إلتزام محتمل أو إلتزام حالي قد يتطلب، أو على الأرجح لن يتطلب، تدفق صادر من الموارد.**	**يوجد إلتزام محتمل أو إلتزام حالي حيث تكون إحتمالية التدفق الصادر للموارد أمراً بعيد الحدوث.**
يتم الإعتراف بالمخصص (الفقرة ٢٢). يُطلب القيام بالإفصاحات للمخصص (الفقرتان ٩٧ و٩٨).	لا يتم الإعتراف بأي مخصص (الفقرة ٣٥). يُطلب القيام بالإفصاحات للإلتزام المحتمل (الفقرة ١٠٠).	لا يتم الإعتراف بأي مخصص (الفقرة ٣٥). لا يُطلب القيام بأي إفصاح (الفقرة ١٠٠).

ينشأ الإلتزام المحتمل أيضاً في حالة نادرة جداً حيث يكون هناك إلتزام لا يمكن الإعتراف به لعدم إمكانية قياسه بموثوقية. فيُطلب إجراء الإفصاحات عن الإلتزام المحتمل.

الأصول المحتملة

عندما يكون هناك، نتيجة لأحداث سابقة، أصل محتمل لا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع كلياً لسيطرة المنشأة.		
إن التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية هو أمر أكيد فعلياً.	**إن التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية هو أمر مرجح لكنه غير مؤكد فعلياً.**	**إن التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية هو أمر غير مرجح.**
الأصل غير محتمل (الفقرة ٤١).	لا يتم الإعتراف بأي أصل (الفقرة ٣٩). يُطلب القيام بالإفصاحات (الفقرة ١٠٥).	لا يتم الإعتراف بأي أصل (الفقرة ٣٩). لا يُطلب القيام بأي إفصاح (الفقرة ١٠٥).

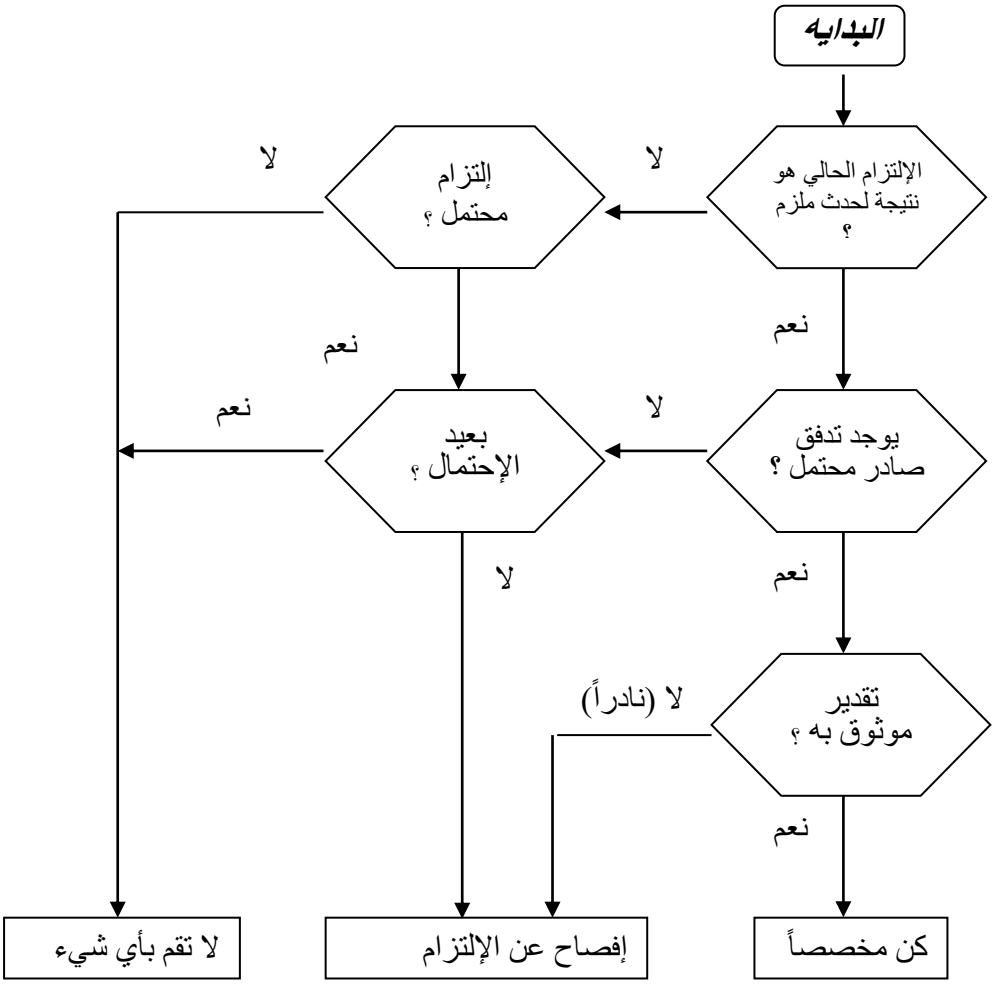
التعويضات

يُتوقع أن يتم تعويض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما من قبل طرف آخر.		
لا تتحمل المنشأة أي إلتزام عن ذلك الجزء من النفقات الذي سيتم تعويضه من قبل الطرف الآخر.	**تستمر المنشأة في تحمل الإلتزام عن المبلغ المتوقع تعويضه ويكون من المؤكد فعلياً أنه سيتم قبض التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**	**تستمر المنشأة في تحمل الإلتزام عن المبلغ المتوقع تعويضه ولا يكون من المؤكد فعلياً قبض التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**
المنشأة لا تسجل أي إلتزام عن المبلغ الذي سيتم تعويضه (الفقرة ٦٧). لا يُطلب القيام بأي إفصاح.	يتم الإعتراف بالتعويض كأصل منفصل في بيان المركز المالي ويمكن أن يتم تقاصه مقابل المصروف في بيان الأداء المالي. ولا يتجاوز المبلغ المعترف به للتعويض المتوقع الإلتزام (الفقرتان ٦٣ و٦٤). يتم الإفصاح عن التعويض بالإضافة إلى المبلغ المعترف به للتعويض (الفقرة ٩٨ (ج)).	لا يتم الإعتراف بالتعويض المتوقع كأصل. (الفقرة ٦٣). يتم الإفصاح عن التعويض المتوقع (الفقرة ٩٨ (ج)).

شجرة القرار التوضيحية

ترافق شجرة القرارات هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

إن الغرض من شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الإعتراف الرئيسية الواردة في المعايير الخاصة بالمخصصات والإلتزامات المحتملة التي تندرج ضمن نطاق المعيار. ولا تشكل شجرة القرار جزءاً من المعايير ويجب قراءتها ضمن سياق النص الكامل للمعايير. ملاحظة: في بعض الحالات، يكون من غير الواضح وجود إلتزام حالي أم لا، وفي هذه الحالات، يعتبر الحدث السابق مؤدياً إلى نشوء الإلتزام الحالي، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتاحة، وإذا كان من المرجح أكثر وجود إلتزام حالي في تاريخ التقرير (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).



الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

مقدمة

تطبيق ١. يقدم هذا الملحق إرشادات عن تحديد ما إذا كان ينبغي إنشاء مخصص للخدمات الفردية والجماعية. لا تلبي هذه المعاملات متطلبات تعريف المنافع الاجتماعية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*" (وبالتالي فهي تقع خارج نطاق هذا المعيار). يجيب هذا الملحق عن سؤال ما إذا كان ينبغي الاعتراف بمخصص بالنسبة لتلك المعاملات قبل تقديم الخدمات.

الخدمات الجماعية والفردية

نطاق الخدمات الجماعية والفردية

تطبيق ٢. يُعرّف هذا المعيار الخدمات الجماعية باعتبارها الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام بالتزامن لجميع أعضاء المجتمع والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله، فتقديم الخدمات الجماعية لشخص واحد لا يقلل من المبلغ المتاح للآخرين؛ لا يوجد تنافس في استهلاك الخدمات الجماعية، وعادة ما يكون استهلاك الخدمات الجماعية سلبياً ولا يتطلب الموافقة الصريحة أو المشاركة النشطة من المستفيدين من تلك الخدمات.

تطبيق ٣. يُعرّف هذا المعيار الخدمات الفردية باعتبارها السلع والخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام للأفراد و/أوالأسر والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله. تقديم الخدمات الفردية لشخص واحد قد يقلل من المبالغ المتاحة للآخرين، أو قد يؤخر حصول بعض الأشخاص على تلك الخدمات. ويتطلب استهلاك الخدمات الجماعية الموافقة الصريحة أو المشاركة النشطة من المستفيدين من تلك الخدمات. ولا تلبي السلع والخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام على أسس تجارية احتياجات المجتمع بأكمله، وبالتالي لا تستوفي متطلبات تعريف الخدمات الفردية.

تطبيق ٤. المنافع الاجتماعية والخدمات الفردية والجماعية تلبي جميعها احتياجات المجتمع بأكلمه، ولا تتطلب تلبية احتياجات المجتمع بأكمله أن تلبي كل خدمة فردية أو جماعية على حدة متطلبات المجتمع بأكلمه؛ فيمكن أن تلبي الخدمات احتياجات قطاعات مختلفة من المجتمع. والخدمات الجماعية أو الفردية التي تلبي احتياجات قطاعاً من المجتمع باعتبارها جزءاً من النظام الأوسع نطاقاً للخدمات المماثلة تستوفي اشتراط تلبية احتياجات المجتمع بأكلمه.

تطبيق ٥. تتطلب الخدمات الجماعية والفردية تقديم الخدمات من خلال منشآت القطاع العام أو نيابة عنها. وبالتالي، لا تعد التحويلات النقدية خدمات جماعية أو فردية.

تطبيق ٦. تقدم منشآت القطاع العام خدمات فردية وجماعية من خلال موظفيها أو من خلال شراء سلع وخدمات من أطراف أخرى من مقدمي الخدمات.

تطبيق ٧. ومن الأمثلة على الخدمات الجماعية خدمات الدفاع وإنارة الشوارع. أما أمثلة الخدمات الفردية فتشمل الرعاية الصحية والتعليم والتي تقدم بدون تكلفة أو نظير تكلفة اسمية. قد تتضمن الخدمات الفردية أو لا تتضمن اشتراطات تأهل للحصول على الخدمات، مثل الوصول إلى سن معين أو متطلبات إقامة في مكان ما؛ ومع ذلك، فإن وجود اشتراطات تأهل (أو عدم وجودها) لا يغير من تحديد ما إذا كانت المعاملة تلبي متطلبات تعريف الخدمات الفردية.

تطبيق ٨. تقدم الخدمات الجماعية للمجتمع وليس للأفراد، وهو ما يميزها عن الخدمات الفردية والمنافع الاجتماعية. تتطلب الخدمات الفردية تقديم الخدمات للأفراد و/أو الأسر، وهو ما يميزها عن المنافع الاجتماعية التي تتطلب تحويلات نقدية (ويشمل ذلك معادلات النقد مثل بطاقات الخصم المدفوعة مسبقاً).

تطبيق ٩. في بعض دوائر الاختصاص، قد يدفع الأشخاص نظير الخدمات، الرعاية الصحية على سبيل المثال، ومن ثم يستردون تلك المبالغ من منشآت القطاع العام. وجوهر تلك التعويضات هو أن منشأة القطاع العام تدفع نظير الخدمات، والمعاملة هي خدمة فردية وليست إعانة اجتماعية.

تطبيق ١٠. يقارن الجدول التالي بين الخصائص الرئيسية للمنافع الاجتماعية (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢)، والخدمات الفردية والخدمات الجماعية.

	المنافع الاجتماعية	**الخدمات الفردية**	**الخدمات الجماعية**
تتطلب تحويلات نقدية لمستفيدين ممن يستوفون اشتراطات التأهل؟	✓	×	×
تقدم لأشخاص و/أو أسر وليس للمجتمع؟	✓	✓	×
تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكلمه؟	✓	✓	✓

لا يُعترف بمخصص بالنسبة للخدمات الجماعية قبل تقديم تلك الخدمات.

تطبيق ١١. لا تعتبر النية لتقديم الخدمات الجماعية، أو اعتماد ميزانية تقديم تلك الخدمات، أو وجود تشريعات فيما يتعلق بتلك الخدمات، في حد ذاتها، كافية لإنشاء التزام حالي.

تطبيق ١٢. الخدمات الجماعية هي أنشطة مستمرة تمارسها منشآت القطاع العام التي تقدم تلك الخدمات. تنص الفقرة ٢٦ من هذا المعيار على أنه "لا يتم الاعتراف بمخصص بالنسبة للتكاليف التي تحتاج المنشأة لتكبدها لتتمكن من الاستمرار في الأنشطة في المستقبل." وبالتالي، وفقاً لمبادئ هذا المعيار، لا يتم الاعتراف بمخصص بغرض تقديم تلك الخدمات.

تطبيق ١٣. عند تقديم الخدمات الجماعية، تستملك منشأة القطاع العام مواردا وتتكبد مصاريف، عادة من خلال العقود وغيرها من الاتفاقيات الملزمة. وتشمل الأمثلة على ذلك الكهرباء التي تستخدم في إنارة الشوارع، والرواتب التي تدفع للحصول على خدمات الدفاع، واستملاك الأصول غير المتداولة التي تستخدم في تقديم تلك الخدمات، وشراء الخدمات الجماعية من مقدمي خدمات خارجيين. تتم محاسبة تلك العقود أو الاتفاقيات الملزمة وفقاً لمعايير أخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي بعض الحالات، قد تؤدي تلك الترتيبات إلى إنشاء مخصصات، على سبيل المثال، عندما يصبح العقد أو الترتيب الملزم مرهقاً. ومع ذلك، تتعلق تلك المخصصات بالترتيبات الملزمة ولا تستهدف تقديم الخدمات الجماعية للجمهور العام.

لا يتم الاعتراف بمخصص بالنسبة للخدمات الفردية قبل تقديم الخدمات.

تطبيق ١٤. لا تعتبر النية لتقديم الخدمات الفردية، أو اعتماد الميزانية لتقديم تلك الخدمات، أو وجود تشريعات فيما يتعلق بتلك الخدمات، في حد ذاتها، كافية لإنشاء التزام حالي. لا توجد أحداث سابقة تؤدي إلى ظهور التزام بالنسبة للخدمات الجماعية أو الفردية. ووفقاً لما أشارت إليه فقرة التطبيق ٧، قد تتضمن الخدمات الفردية أو لا تتضمن اشتراطات تأهل، مثل الوصول إلى سن معين أو متطلبات إقامة في مكان ما. ومع ذلك، فإن وجود اشتراطات التأهل من عدمه لا يغير من تحديد ما إذا كانت المعاملة تلبي متطلبات تعريف الخدمات الفردية.

تطبيق ١٥. تقديم الخدمات الجماعية هو نشاط مستمر لمنشآت القطاع العام التي تقدم تلك الخدمات. ويؤدي تقديم منشآت القطاع العام للخدمات الفردية إلى حصولها على مزيد من الموارد وتكبدها للمصاريف، وعادة ما يتم ذلك من خلال عقود أو ترتيبات ملزمة.

تطبيق ١٦. تستخدم منشأة القطاع العام تلك الموارد في تقديم الخدمات لأشخاص و/أو أسر معينة. وقد تتحمل المنشأة عدداً من الالتزامات المستقبلية المتعلقة بتقديم الخدمات الفردية وذلك عندما يحصل الأشخاص و/أو الأسر على تلك الخدمات الفردية. هذه التعهدات هي مظهر من مظاهر الأعمال أو الأنشطة التي تقوم بها منشآت القطاع العام. وعلى نفس منوال الخدمات الجماعية، ووفقاً لمبادئ هذا المعيار، لا يتم الاعتراف بمخصص بغرض تقديم تلك الخدمات قبل حصول الأسر و/أو الأشخاص على تلك الخدمات.

تطبيق ١٧. وتشمل الأمثلة على الموارد التي يتم الحصول عليها والمصاريف التي يتم تكبدها المنتجات الدوائية أو الإمدادات الطبية التي تستخدم في تقديم خدمات الرعاية الصحية، والرواتب التي تدفع نظير خدمات المعلمين، واستملاك الأصول غير المتداولة التي تستخدم في تقديم تلك الخدمات (مستشفى أو سيارة إسعاف على سبيل المثال)، وشراء الخدمات الفردية من مقدمي خدمات خارجيين. تتم محاسبة تلك العقود أو الاتفاقيات الملزمة وفقاً لمعايير أخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي بعض الحالات، قد تؤدي تلك الترتيبات إلى إنشاء مخصصات، على سبيل المثال، عندما يصبح العقد أو الترتيب الملزم مرهقاً. ومع ذلك، تتعلق تلك المخصصات بالترتيبات الملزمة ولا تستهدف تقديم الخدمات الفردية للجمهور العام.

عرض الخدمات الجماعية والفردية والإفصاح عنها

تطبيق ١٨. تعرض المنشأة وتفصح عن معلومات عن الخدمات الفردية والجماعية وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام ، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، *عرض البيانات المالية*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ " *بيانات التدفق النقدي*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨" *إعداد التقارير عن القطاعات*".

تطبيق ١٩. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ من المنشأة أن "تعرض"، إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات، تحليلاً للمصاريف باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصاريف أو على وظيفتها في المنشأة، وعلى المنشأة اختيار الطريقة التي تقدم معلومات ملائمة تلبي مطلب العرض العادل."

تطبيق ٢٠. عندما تعرض المنشأة معلومات بناءً على طبيعة المصروفات، تدرج الخدمات الفردية والخدمات الجماعية في عناصر معينة مثل تكاليف منافع الموظفين على سبيل المثال. عندما تعرض المنشأة معلومات بناءً على وظيفة المصاريف في المنشأة، يمكن عرض الخدمات الفردية والخدمات الجماعية باعتبارهما عناصر سطر منفصلة أو يمكن تجميعهما في نفس العناصر وفقاً لأهميتهما النسبية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أسس الإستنتاج هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكن لا يشكل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ نتيجة للجزء الثاني من *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* : المواضيع التي أثارتها الأطراف المعنية

إستنتاج١. رأت الأطراف المعنية أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أشارت بشكل غير متسق إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ومجموعات التصرف. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " *الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة* " قد يكون ملائماً فقط للقطاع العام في ظروف معينة، للأسباب التالية:

(أ) بيع الأصول في القطاع العام قد لا يتم خلال سنة واحدة بسبب مستويات الاعتماد المطلوبة. ويثير ذلك تساؤلات حول علاقة واتساق المعلومات التي يتم تقديمها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وبشكل خاص، يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى أنه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لا يتم استهلاك الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف فيما يخص عدم استهلاك الأصول لفترات طويلة من الوقت ويرى أن ذلك قد يكون غير ملائم.

(ب) يتم التصرف في كثير من الأصول في القطاع العام من خلال التحويل أو التوزيع بدون مقابل أو في نظير مقابل اسمي. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل بالمبيعات وفقاً للقيمة العادلة، فإن متطلبات الإفصاح والقياس قد لا تقدم معلومات ذات علاقة عن هذه التحويلات. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الإفصاح والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما يكون من المستهدف أن تتم المبيعات وفقاً للقيمة العادلة.

(ج) كثير من العمليات المتوقفة في القطاع العام هي عمليات قدمت قبل ذلك خدمات بدون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي حين أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل مع العمليات المتوقفة التي كانت إما وحدات مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد قبل التصرف أو قبل أن يتم تصنيفها باعتبار أنها محتفظ بها للبيع، إلا أن متطلبات الإفصاح قد لا تقدم معلومات ذات علاقة بالعمليات المتوقفة في القطاع العام. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الاعتراف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قد تكون ملائمة عندما تكون العمليات المتوقفة قد كانت سابقاً إما وحدات مولدة للنقد أو واحدة أو أكثر من مجموعة الوحدات المولدة للنقد.

ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد خلص إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ سيكون ملائماً في القطاع العام فقط في ظروف محددة، فقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إزالة الإشارة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتعامل مع الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف بشأن

الاحتفاظ بهذه الإشارات الذي قد تؤدي أن تتبني المنشآت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في ظروف غير ملائمة. وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* "، يقدم إرشادات بشأن اختيار السياسات المحاسبية للعمليات التي لا يتم تناولها بشكل خاص من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يسمح هذا الإرشاد للمنشآت بتطبيق سياسة محاسبية متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عندما ترى المنشأة أن ذلك ملائماً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ نتيجة إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ " *المنافع الاجتماعية"*

إستنتاج٣. عند إصدار هذا المعيار، استُبعدت من نطاقه الأحكام والالتزامات المحتملة "الناتجة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة والتي لا تحصل نظيرها على مقابل بشكل مباشر بما يقارب قيمة البضائع والخدمات المقدمة، من المستفيدين من تلك المنافع". يعكس ذلك وجهة النظر التي سادت آنذاك بأنه لابد من إعادة دراسة كلاً من (أ) تحديد ما يشكل الحدث المُلزم، و(ب) يتطلب قياس الالتزام او المسؤولية مزيدا من الدراسة.

إستنتاج٤. لم يحظر هذا المعيار، على أي حال، الاعتراف بالأحكام المتعلقة بالمنافع الاجتماعية، واشترط الإفصاح عندما تختار المنشأة أن تعترف بمخصص لهذا التعهد.

إستنتاج٥. بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢، جميع المنافع الاجتماعية (وفقاً لتعريفها الوارد في ذلك المعيار) ستتم محاسبتها وفقاً لذلك المعيار. وبالتالي تمت مراجعة هذا المعيار ليتم استبعاد جميع المنافع الاجتماعية في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ نتيجة لوثيقة الخدمات الفردية والجماعية (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩)، التي صدرت في يناير ٢٠٢٠

الخدمات الجماعية والفردية

إستنتاج٦. عندما صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لأول مرة، استثيت الفقرة التالية من نطاق المعيار "المخصصات والالتزامات المحتملة التي تنشأ عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة والتي لا تحصل نظيرها على قيمة مقاربة لقيمة السلع والخدمات التي تقدمها بشكل مباشر من متلقي تلك المنافع." يصف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المنافع الاجتماعية "* بمصطلحات عامة مثل "السلع والخدمات أو غيرها من المنافع التي تقدم لتحقيق أهداف السياسة الاجتماعية للحكومة." وقد تشمل تلك المنافع:

(أ) تقديم خدمات الرعاية الصحية والتعليم والإسكان والنقل والمواصلات وغيرها من الخدمات الاجتماعية للمجتمع. في كثير من الحالات، لا يوجد اشتراط أن يدفع المستفيدون من تلك الخدمات مبلغاً يساوي قيمة هذه الخدمات؛

(ب) دفع منافع للأسر، وكبار السن، والمعاقين، والعاطلين عن العمل، والمحاربين القدامى، وغيرهم. بمعنى أن الحكومة على جميع المستويات قد تقدم منافع مالية للأشخاص والمجموعات في المجتمع ليتمكنوا من الحصول على الخدمات التي تلبي احتياجاتهم الخاصة، أو تكمل نقص الدخل الذي يحصلون عليه.

إستنتاج٧. صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "* في يناير ٢٠١٩. عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ المعيار ١٩، والذي يستثني من نطاقه الآن المنافع التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٢(بمعنى التحويلات النقدية (وتشمل معادلات النقد)) التي تقدم لتخفيف أثر المخاطر الاجتماعية، وذلك بدلاً من المعاملات الأوسع نطاقاً التي كان يشار إليها سابقاً بالمنافع الاجتماعية). وترتب على ذلك التعديل أن يدخل في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ أي مخصصات أو التزامات محتملة تنشأ عن المعاملات التي كان قد تم استثناؤها سابقاً من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، والتي لا تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢. ولذا وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تقديم إرشادات عن محاسبة تلك المعاملات. وكما أشرنا سابقاً في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، كان من أهم شواغل الأطراف المعنية هو ما إذا كان مخصصاً ما سينشأ فيما يتعلق بتلك المعاملات.

إستنتاج٨. أشير إلى هذه المعاملات في الورقة التشاورية التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعنوان *محاسبة الإيرادات والمصاريف غير التبادلية* (التي صدرت في أغسطس ٢٠١٧)، مثل "الخدمات الجماعية" و"الخدمات العامة التي تقدم للجميع". (ووفقاً لما تم توضيحه في فقرة الاستنتاج ١٠)، قرر المجلس فيما بعد أن يستبدل مصطلح "الخدمات العامة التي تقدم للجميع" بمصطلح "الخدمات الفردية"). وفي تلك الورقة التشاورية، عبر المجلس عن رأي أولي يفيد بأن "المعاملات غير التبادلية التي ترتبط بالخدمات العامة التي تقدم للجميع والخدمات الجماعية لا تفرض تعهداً بأداء على متلقي الموارد." ونتيجة لذلك، لن يكون منهج التعهد بالأداء ملائماً للاعتراف بالمصاريف غير التبادلية بالنسبة لتلك المعاملات. ودعم المجاوبون على الورقة التشاورية بشكل عام هذا الرأي الأولي.

إستنتاج٩. في الورقة التشاورية، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن منشأة القطاع العام تتحمل عدداً من التعهدات المستقبلية المتعلقة بتقديم الخدمات العامة التي تقدم للجميع وكذلك الخدمات الجماعية، وهذه التعهدات هي مظهر من مظاهر الأعمال أو الأنشطة المستمرة التي تقوم بها الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى؛ ومع ذلك، فإن التعهدات الحالية فقط هي التي تؤدي

إلى ظهور التزامات. ولا تعني التضحية المستقبلية المتوقعة بالموارد في حد ذاتها أنه يوجد تعهد حالي. وبالتالي، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الخدمات العامة التي تقدم للجميع والخدمات الجماعية لا تؤدي إلى ظهور أحداث إلزامية ومن ثم التزامات أو مصاريف قبل تقديم تلك الخدمات للمستفيدين."

إستنتاج١٠. ودعم المجاوبون على الورقة التشاورية ذلك الرأي أيضاً بشكل عام، وواقف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تقديم إرشادات تطبيق عن محاسبة تلك المعاملات تمشياً مع المنهج المنصوص عليه في الورقة التشاورية. وأشار المجلس أيضاً إلى أن بعض المجاوبين رأوا أن مصطلح "الخدمات العامة التي تقدم للجميع" يؤدي إلى حدوث لبس، ووافق المجلس على تجنب استخدام هذا المصطلح، وبدلاً منه وافق على استخدام مصطلح "الخدمات الفردية"، وهو المصطلح الذي يتسق مع المصطلح الوارد في الإحصائيات المالية الحكومية والمصطلح المستخدم في الأعمال السابقة للمجلس التي تتناول المنافع الاجتماعية.

إستنتاج١١. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه من الملائم أن تتم محاسبة تقديم تلك الخدمات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى وذلك بسبب أن الالتزامات أو مصاريف تقديم الخدمات الفردية والجماعية لا تنشأ قبل تقديم تلك الخدمات للمنتفعين. على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*"، المصاريف التي يتم تكبدها لتشغيل موظفين في تقديم تلك الخدمات، أما معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ "*المخزون*"، فيتناول المصاريف التي يتم تكبدها لتقديم السلع للأفراد والأسر، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*"، يتناول الالتزام لمالي الذي قد يتم تكبده لاستملاك السلع والخدمات.

إستنتاج١٢. واتفاقاً على أن الالتزامات أو مصاريف تقديم الخدمات الفردية والجماعية لا تظهر قبل تقديم تلك الخدمات للمنتفعين، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه بالرغم من اختلاف طبيعة الخدمات الفردية عن الخدمات الجماعية، إلا أن الأساس المنطقي وراء عدم نشوء مخصص مسبق بالنسبة لفئات تلك المصاريف كان متشابها. ووافق المجلس على أن الإرشادات ينبغي أن تعكس ذلك.

إستنتاج١٣. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الخدمات الجماعية هي عبارة عن أعمال أو أنشطة مستمرة بالنسبة للحكومات. وتنص الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ على أنه "لا يتم الاعتراف بمخصص بالنسبة للتكاليف التي تحتاج المنشأة لتكبدها لتستمر في تقديم الأنشطة المستمرة في المستقبل." وبالتالي، وافق المجلس على أن الاعتراف بمخصص للخدمات الجماعية سيناقض المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

إستنتاج١٤. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الخدمات الفردية هي أعمال مستمرة للحكومة، مثلها مثل الخدمات الجماعية، وأن الاعتراف بمخصص لتلك الخدمات سيناقض أيضاً المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

إستنتاج١٥. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان من المطلوب الإفصاح بشكل معين عن الخدمات الجماعية والفردية، وخلص إلى أن المتطلبات الحالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "*عرض البيانات المالية*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ "*بيان التدفقات النقدية*"، و معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ "*إعداد التقارير عن القطاعات*"، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المختلفة التي تتناول المعاملات الخاصة

ستقدم جميعها معلومات كافية لتلبية احتياجات المستخدمين. وبالتالي وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ألا يشترط إفصاحات معينة بالنسبة للخدمات الجماعية والفردية.

ردود الفعل على مسودة العرض ٦٧، *الخدمات الجماعية والفردية والمنافع في حالة الطوارئ* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩)

إستنتاج ١٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٦٧، *الخدمات الجماعية والفردية والمنافع في حالة الطوارئ* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩) في يناير ٢٠١٩.

إستنتاج١٧. دعم المجاوبون بشكل عام المقترحات المتعلقة بالخدمات الفردية والجماعية، ولكنهم أثاروا عدداً من الموضوعات ليأخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالحسبان عند وضع اللمسات النهائية على التعديلات.

إستنتاج١٨. يرتبط عدد من تلك الموضوعات بتعريفات الخدمات الفردية والخدمات الجماعية. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ألا يدخل أي تغيرات على التعريفات، وذلك للأسباب التالية:

(أ) تساءل بعض المجاوبين عما إذا كان من المطلوب وجود تعريفين إذا كانت المعالجة المحاسبية واحدة. واعتبر المجلس أن حقيقة وجود اختلاف بين طبيعة الخدمات الجماعية وطبيعة الخدمات الفردية تعني أن الاحتفاظ بتعريفين منفصلين هو أمر ملائم. وأشار المجلس أيضاً إلى أن ذلك الأمر سيتسق مع المنهج المتبع في الإحصائيات المالية الحكومية.

(ب) وعلق المجاوبون بأن الخدمات الجماعية والفردية هي معاملات غير نقدية وأن ذلك ينبغي أن ينعكس في التعريفات. وقرر المجلس أن يشير بشكل خاص للطبيعة غير النقدية للخدمات الجماعية والفردية في إرشادات التطبيق.

(ج) وتساءل بعض المجاوبون عن سبب أن تعريف الخدمات الجماعية لا يشير إلى السلع على عكس تعريف الخدمات الفردية. وأشار المجلس إلى أن الأصول (مثل أعمدة الإنارة) التي تستخدم لتقديم الخدمات الجماعية قد تمت الإشارة إليها في الإحصائيات المالية الحكومية على أنها سلع جماعية، ومع ذلك تظل هذه الأصول تحت سيطرة المنشأة ولا تنقل إلى متلقي الخدمات. وبالتالي، وافق المجلس على عدم إدراج سلع في تعريف الخدمات الجماعية.

(د) واقترح أحد المجاوبين تعديل تعريف الخدمات الجماعية والخدمات الفردية ليشير إلى الخدمات التي تقدم باستمرار. واعتبر المجلس أن ذلك الأمر قد تمت بالفعل الإشارة إليه ضمناً في وصف الخدمات الجماعية والفردية باعتبارها أعمالاً مستمرة تؤديها منشآت القطاع العام، ووافق على أنه لا توجد حاجة لتغيير التعريفات. وأشار المجلس إلى أنه قد ترتب على حقيقة الاستمرار في تقديم الخدمات الجماعية والفردية عدم الاعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث السابق الذي أدى لظهور التعهد الحالي يقع بالتزامن مع تقديم الخدمات التي تفي بهذا التعهد.

إستنتاج١٩. مزيد من الموضوعات المتعلقة بمحاسبة الخدمات الجماعية والفردية. كان هناك دعماً قوياً لمقترحات عدم الاعتراف بمخصص لتلك المعاملات، ولكن اعتبر بعض المجاوبين أن الأساس المنطقي وراء ذلك يحتاج لتعزيز. وبعد النظر في تلك التعليقات، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى النتائج التالية:

(أ) علق بعض المجاوبين بأن الخدمات الجماعية والفردية، رغم كونها أعمالاً مستمرة تؤديها منشآت القطاع العام، إلا أنها ليست مستقلة عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وفقاً لوصفها الوارد في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩. واعتبر هؤلاء المجاوبون أنه ينبغي مناقشة ذلك الأمر في الإصدار الأخير. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن ذلك سيكون صحيحاً في بعض الحالات، ولكنه أشار إلى أنه في كثير من دوائر الاختصاص، يوجد اشتراطاً قانونياً يحتم على الحكومات أو غيرها من منشآت القطاع العام تقديم الخدمات الجماعية. ورغم أنه ستوجد بعض العناصر التي تخضع للتقدير الشخصي حول كيفية تقديم الخدمات، إلا أن التعهد بتقديم تلك الخدمات يظل قائماً. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على عدم إدراج هذا الموضوع.

(ب) وأشار المجاوبون إلى أنه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢، أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض الأطراف المعنية قد اعتبرت أن المنشأة إذا اعترفت بقدر كبير من الالتزامات بالنسبة للخدمات التي ستقدمها في المستقبل دون أن تعترف بالضرائب المستقبلية التي تدفع نظير تلك الخدمات فإنها على الأرجح لن تلبي أهداف التقرير المالي والخصائص النوعية. واعتبر المجاوبون أن هذا الأساس المنطقي ينطبق بالتساوي على الخدمات الجماعية والفردية. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على هذا الرأي.

(ج) علق بعض المجاوبين بأنه رغم عدم إنشاء مخصص عن نوايا المنشأة لتقديم الخدمات الجماعية والفردية للجمهور العام، إلا أن مخصصاً قد ينشأ عن الترتيبات الملزمة التي تقدم من خلالها تلك الخدمات. واتفق المجلس على هذا الرأي ووافق على إدراج إرشادات إضافية لهذا الغرض.

(د) وأعرب بعض المجاوبون عن قلقهم فيما يتعلق بالمعالجة المقترحة للقسائم والواردة في مسودة العرض ٦٧، وتساءلوا عما إذا كانت تنبغي معالجتها بنفس طريقة معالجة برامج الولاء مثل برامج التسهيلات التي تمنح للمسافرين الدائمين في شركات الطيران. وتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المخاوف، وأشار إلى أن المعالجة الملائمة (من حيث الأحداث السابقة وبالتالي نقطة الاعتراف) ستتنوع وفقاً للشروط المرفقة بالقسائم. ووافق المجلس على أنه من الملائم أن يتم إعداد إرشادات لتناول تلك الظروف.

الإغاثة في حالات الطوارئ

إستنتاج٢٠. أدرج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مقترحات للمحاسبة عن الإغاثة في حالات الطوارئ في مسودة العرض٦٧. ورغم دعم كثير من المجاوبين لتقديم تلك الإرشادات، إلا أنه قد ظهرت بعض القضايا. حيث اعتبر المجاوبون أنه سيكون من المطلوب تعريف الإغاثة في حالات الطوارئ، بغض النظر عن حقيقة أن الممارسات التي تختلف باختلاف دوائر الاختصاص ستصعب ذلك الأمر. وتساءل المجاوبون أيضاً عما إذا كان التمييز المقترح بين الإغاثة في حالات الطوارئ باعتبارها عملاً مستمراُ تؤديه الحكومة والإغاثة في حالات الطوارئ التي تقدم باعتبارها رد فعل في حالات طوارئ بعينها هو تمييز ملائم في جميع الحالات، وما إذا كان يمكن تطبيقه باستمرار. وتساءل المجاوبون أيضاً عن الكيفية التي تنبغي بها محاسبة المساعدات الأخرى التي لا تقع في نطاق الإغاثة في حالات الطوارئ.

إستنتاج٢١. في ضوء هذه الشواغل، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم المضي قدماً فيما يخص الإرشادات المقترحة عن الإغاثة في حالات الطوارئ الواردة في مسودة العرض ٦٧. وقرر المجلس النظر في ذلك الأمر عند إعداده لمشاورات العمل النصف السنوية لعام ٢٠٢١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ جرّاء فيروس كورونا المستجد: *تأجيل تواريخ النفاذ*

إستنتاج٢٢. نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *الخدمات الجماعية والفردية* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩) وذلك في يناير ٢٠٢٠. وعند وضع اللمسات النهائية على تلك التعديلات، قرر المجلس أنه على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك.

إستنتاج٢٣. في يونيو ٢٠٢٠، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر جائحة الكورونا على إعداد التقارير المالية، وأشار المجلس إلى أن الجائحة قد خلقت ضغطاً كبيراً على الموارد التي كانت منشآت القطاع العام ستخصصها لتطبيق تلك التعديلات لولا وقوع الجائحة.

إستنتاج٢٤. وخلص المجلس إلى أن التأجيل في أوقات الإضطرابات الجسيمة سيتيح فترة سماح تشغيلية تحتاجها منشآت القطاع العام بشدة، وبالتالي قرر المجلس أن يقترح التأجيل لمدة عام واحد لتاريخ نفاذ تلك التعديلات.

إستنتاج٢٥. لم يقترح المجلس أي تغييرات على التعديلات بخلاف تأجيل تاريخ النفاذ، ويستمر السماح بالتطبيق المبكر للتعديلات.

إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

الإعتراف

تنفيذ١. إن كافة المنشآت الواردة في الأمثلة تقدم تقاريرها المالية في الحادي والثلاثين من ديسمبر. وفي جميع الحالات، يُفترض إمكانية إجراء تقدير موثوق لأيٍ من التدفقات الصادرة. وقد تؤدي الظروف الموصوفة في بعض الأمثلة إلى إنخفاض قيمة الأصول– ولم يتم تناول هذا الجانب في الأمثلة.

تنفيذ٢. إن الإشارة إلى المراجع المذكورة في الأمثلة تبين فقرات المعيار ذات الصلة الوثيقة بشكل خاص ويجب قراءة الملحق ضمن السياق الكامل للمعايير.

تنفيذ٣. إن الإشارة إلى "أفضل تقدير" هي إشارة لمبلغ القيمة الحالية، وذلك عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ملموساً.

الضمانات

تنفيذ٤. تقوم دائرة حكومية معينة بتصنيع معدات البحث والإنقاذ لإستخدامها ضمن الحكومة وبيعها للجمهور. وتمنح الحكومة في وقت البيع ضمانات للمشترين فيما يتعلق بمنتجات معينة. وبموجب شروط البيع تتعهد الحكومة، من خلال الإصلاح أو الإستبدال، بتصليح عيوب التصنيع التي تظهر خلال فترة ثلاث سنوات من تاريخ البيع. وبناءاً على التجربة السابقة، فمن المرجح (أي من الأكثر إحتمالاً) أن تكون هناك مطالبات بموجب الضمانات.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان تؤدي إلى نشوء إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في التسديد – أمر مرجح للضمانات ككل (أنظر الفقرة ٣٢).

النتيجة– يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكاليف إصلاح المنتجات المباعة في تاريخ التقرير أو قبل ذلك بموجب الضمان (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٢).

الأراضي الملوثة – تشريع من المؤكد صدوره فعلياً

تنفيذ٥. تملك حكومة محلية ما مستودعاً على أرض قريبة من ميناء. وقد إحتفظت الحكومة المحلية بملكية الأرض لأنها قد تحتاجها للتوسع المستقبلي في عمليات الميناء الخاصة بها. وعلى مدى العشر سنوات الماضية، إستأجرت مجموعة من المزارعين الأرض كمكان لتخزين المواد الكيميائية الزراعية. ثم أعلنت الحكومة الوطنية عن نيتها سن تشريع بيئي يقضي بأن يقبل مالكو العقارات مسئوليتهم عن التلوث البيئي، بما في ذلك تكلفة تنظيف الأراضي الملوثة. ونتيجة لذلك، واجهت الحكومة المحلية سياسة كيماوية محفوفة بالمخاطر وبدأت بتطبيق

السياسة على أنشطتها وممتلكاتها. وفي هذه المرحلة أصبح من الواضح أن المواد الكيميائية الزراعية قد لوثت الأرض المحيطة بالمستودع. وليس لدى الحكومة المحلية القدرة على الرجوع إلى المزارعين أو شركة التأمين لتحصيل تكاليف التنظيف. وفي الحادي والثلاثين من ديسمبر من عام ٢٠٠١، كان من المؤكد فعلياً أنه سيتم إقرار مسودة قانون يقضي بتنظيف الأرض التي تم تلويثها سابقاً بعد نهاية السنة بفترة قصيرة.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– الحدث الملزم هو تلوث الأرض بسبب التأكد الفعلي من سن التشريع الذي يقضي بالتنظيف.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد– أمر مرجح.

النتيجة – يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٠).

التلوث والإلتزام الإستنتاجي

تنفيذ٦. لدى حكومة ما سياسة بيئية واسعة الإنتشار تتعهد بموجبها بتنظيف كامل التلوث الذي سببته. ولديها سجل بتنفيذ هذه السياسة، ولا يوجد تشريع بيئي مناسب في السلطة. وخلال سير تمرين بحري تحطمت سفينة ما وتسربت منها كمية كبيرة من النفط. ووافقت الحكومة على دفع تكاليف التنظيف الفوري والتكاليف المستمرة لمراقبة ومساعدة الحيوانات والطيور البحرية.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– الحدث الملزم هو تلوث البيئة، الذي يؤدي إلى إلتزام إستنتاجي لأن السياسة والسلوك السابق للحكومة قد أوجدا توقعاً مشروعاً بأن الحكومة ستقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد– أمر مرجح.

النتيجة– يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (أنظر الفقرتين ٢٢ و٣٠).

محجر الحصى

تنفيذ٧. تدير حكومة محجر حصى على أرض مستأجرة على أساس تجاري من شركة في قطاع خاص. يتم إستخدام الحصى لتشييد الطرقات وصيانتها. وتتطلب الإتفاقية التي أبرمت مع مالكي الأرض من الحكومة ترميم موقع المحجر بإزالة كافة المباني وإعادة تشكيل الأرض وإستبدال التربة السطحية. وترتبط ٦٠% من تكاليف الترميم النهائية بإزالة مباني المحجر وترميم الموقع، في حين ترتبط ٤٠% بعمليات إستخراج الحصى. وفي تاريخ التقرير، تم تشييد مباني المحجر وبدأت عمليات حفر الموقع لكن لم يتم إستخراج أي حصى.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– إن تشييد المباني وحفر المحجر يؤديان إلى نشوء إلتزام قانوني بموجب بنود الإتفاقية لإزالة المباني وترميم الموقع ويكون بالتالي حدث ملزم. غير أنه لا يوجد في تاريخ التقرير إلتزام بمعالجة الضرر الذي ستتسبب به عمليات إستخراج الحصى.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد– أمر مرجح.

النتيجة – يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لنسبة الـ٦٠% من التكاليف النهائية التي ترتبط بإزالة المباني وترميم الموقع (أنظر الفقرة ٢٢). ويتم تضمين هذه التكاليف كجزء من تكلفة المحجر. في حين يتم الإعتراف بنسبة ٤٠% من التكاليف التي تنشأ من خلال إستخراج الحصى على أنها إلتزام وذلك على نحو مستمر عندما يتم إستخراج الحصى.

سياسة رد القيمة

تنفيذ٨. وكالة مخازن حكومية تدير مؤسسة شراء مركزية وتتيح للجمهور شراء المؤن الفائضة، ولديها سياسة رد قيمة مشتريات الزبائن غير الراضيين، على الرغم من أنها غير خاضعة لإلتزام قانوني للقيام بذلك. إن سياسة رد القيمة الخاصة بهذه الوكالة معروفة عموماً.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– إن الحدث الملزم هو بيع المؤن، الذي يؤدي إلى نشوء الإلتزام الإستنتاجي لأن طريقة عمل الوكالة قد خلقت توقعاً مشروعاً لدى زبائنها بأنها سوف تقوم برد قيمة المشتريات.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد – من المحتمل أن يُرد جزء من البضائع لإستعادة ثمنها (أنظر الفقرة ٣٢).

النتيجة – يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكاليف رد القيمة (أنظر الفقرات ١٨ (تعريف الإلتزام الإستنتاجي)، ٢٢، ٢٥ و٣٢).

إغلاق قسم – عدم التنفيذ قبل تاريخ التقرير

تنفيذ٩. قررت حكومة ما في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٤ إغلاق قسم في مؤسسة حكومية. ولم يتم تبليغ القرار لأي من المتأثرين به قبل تاريخ التقرير (٣١ ديسمبر ٢٠٠٤) ولم يتم إتخاذ خطوات أخرى لتنفيذ القرار.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لم يكن هناك حدث ملزم وبالتالي لا يوجد إلتزام.

النتيجة– لا يتم الإعتراف بأي مخصص (أنظر الفقرتين ٢٢ و٨٣).

الإستعانة بمصادر خارجية لقسم معين– التنفيذ قبل تاريخ التقرير

تنفيذ١٠. في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٤، قررت حكومة ما الإستعانة بمصادر خارجية لقسم معين من دائرة حكومية. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٤، ووافقت الحكومة على خطة تفصيلية للإستعانة بمصادر خارجية للقسم، وتم إرسال إشعارات متكررة لموظفي القسم.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– الحدث الملزم هو تبليغ القرار للموظفين، الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي منذ ذلك التاريخ، لأنه يخلق توقعاً صحيحاً بالإستعانة بمصادر خارجية للقسم.

التدفق الصادر للموارد الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد – أمر مرجح.

النتيجة– يتم الإعتراف بمخصص معين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ لأفضل تقدير لتكاليف الإستعانة بمصادر خارجية للقسم (أنظر الفقرتين ٢٢ و٨٣).

الشرط القانوني لتركيب مرشحات الهواء

تنفيذ١١. بموجب تشريع جديد، تم الطلب من منشأة حكومية محلية تركيب مرشحات هواء جديدة في مبانيها العامة بحلول ٣٠ يونو ٢٠٠٥. ولم تقم المنشأة بتركيب مرشحات الهواء.

التحليل

(أ) في تاريخ تقرير ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق لا يوجد إلتزام لأنه لا يوجد حدث ملزم سواءً لتكاليف تركيب مرشحات الهواء أو للغرامات بموجب التشريع.

النتيجة– لا يتم الإعتراف بأي مخصص لتكلفة تركيب المرشحات (أنظر الفقرات ٢٢ ومن ٢٥ إلى ٢٧).

التحليل

(ب) في تاريخ تقرير ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا يوجد أيضاً إلتزام بتكاليف تركيب مرشحات الهواء لأنه لم يقع حدث ملزم (تركيب المرشحات). غير أن الإلتزام قد ينشأ لدفع الغرامات أو الجزاءات بموجب التشريع بسبب وقوع الحدث الملزم (مخالفة المباني العامة).

التدفق الصادر للموارد بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد– يعتمد تقييم إحتمالية تكبد غرامات وجزاءات المخالفة على تفاصيل التشريع وصرامة التنفيذ.

النتيجة– لا يتم الإعتراف بأي مخصص لتكاليف تركيب مرشحات الهواء، غير أنه يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لأي غرامات وجزاءات من المرجح أن يتم فرضها (أنظر الفقرات ٢٢ ومن ٢٥–٢٧).

إعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغييرات في نظام ضريبة الدخل

تنفيذ١٢. تجري حكومة معينة عدد من التغييرات على نظام ضريبة الدخل. ونتيجة لهذه التغييرات، ستحتاج دائرة الضريبة (المنشأة المقدمة للتقارير) لإعادة تدريب مجموعة كبيرة من موظفيها الإداريين وموظفي مراقبة التطبيق لضمان التطبيق المستمر لنظام الخدمات المالية. وفي تاريخ التقرير، لم تحدث إعادة تدريب للموظفين.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا يوجد إلتزام لأنه لم يقع حدث ملزم (إعادة التدريب).

النتيجة – لا يتم الإعتراف بأي مخصص (أنظر الفقرات ٢٢ ومن ٢٥–٢٧).

العقد المثقل بالإلتزامات

تنفيذ١٣. تعمل مغسلة المستشفى في مبنى إستأجرته المستشفى (المنشأة المقدمة للتقارير) بموجب عقد تشغيلي. خلال شهر ديسمبر ٢٠٠٤، تم نقل المغسلة إلى موقع مبنى جديد. بينما يستمر إيجار المبنى القديم للسنوات الأربعة التالية: حيث لا يمكن إلغاءه. وليس لدى المستشفى إستخدام بديل للمبنى ولا يمكن أن يتم أعادة تأجيره لمستخدم آخر.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – إن الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد – عندما يصبح الإيجار مثقلاً بالإلتزامات، يكون التدفق الصادر للموارد الممثلة للمنافع الإقتصادية أمراً محتمل الحدوث. (وإلى أن يصبح الإيجار مثقلاً بالإلتزامات، تسجل المستشفى حسابات الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ "عقود الإيجار").

النتيجة– يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لدفعات الإيجار التي لايمكن تجنبها (أنظر الفقرات ١٣(ب) و٢٢ و٧٦).

ضمان مفرد

تنفيذ١٤. [تم إلغائها]

قضية محكمة

تنفيذ١٥. لقي عشرة أشخاص مصرعهم بعد تناولهم لوجبة غداء في عام ٢٠٠٤، ومن المحتمل أن ذلك نتيجة لتسمم الطعام من المنتجات التي يبيعها مطعم في متحف عام (المنشأة المقدمة للتقارير). وقد بدأت الإجراءات القانونية في السعي للحصول على تعويضات للأضرار من المنشأة التي لا تعترف بمسؤوليتها عن الحادث. وحتى تاريخ إعتماد البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ لإصدارها، يشير محامو المنشأة بأنه من المحتمل أن لا تثبت مسئوليتها. لكن عندما أعدت المنشأة البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، أشار محاموها، بسبب التطورات في القضية، أنه من المحتمل أن تثبت مسؤولية المنشأة.

التحليل

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– على أساس الأدلة المتاحة عند إعتماد البيانات المالية، لا يوجد إلتزام نتيجة للأحداث السابقة.

النتيجة – لا يتم الإعتراف بأي مخصص من قبل المتحف (أنظر الفقرتين ٢٣ و٢٤). ويتم الإفصاح عن المسألة كإلتزام محتمل ما لم تعتبر إحتمالية أي تدفق صادر أمر بعيد الحدوث (الفقرتان ١٠٠ و١٠٩).

التحليل

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – على أساس الأدلة المتاحة، يوجد إلتزام حالي.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد – أمر مرجح.

النتيجة – يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل تقدير لمبلغ تسوية الالتزام (الفقرات ٢٢ – ٢٤ و١٠٩).

الإصلاح والصيانة

تنفيذ١٦. تتطلب بعض الأصول، بالإضافة الى الصيانة الروتينية، نفقات كبيرة كل عدة سنوات لعمليات إعادة التركيب أو التجديد وإستبدال الأجزاء الرئيسية. ويوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* الإرشاد حول توزيع النفقات المتصلة بأصل معين على أجزائه حيث يكون لهذه الأجزاء أعمار إنتاجية مختلفة أو أنها تقدم منافع بنمط مختلف.

تكاليف التجديد– لا يوجد متطلب تشريعي

تنفيذ١٧. يحتاج فرن تدفئة مبنى مؤجر من دائرة حكومية لعدد من مستأجري القطاع العام لإستبدال بطانته كل خمس سنوات لأسباب فنية. وفي تاريخ التقرير، كان قد مر على إستخدام البطانة ثلاث سنوات.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا يوجد إلتزام حالي.

النتيجة – لا يتم الإعتراف بأي مخصص (أنظر الفقرات ٢٢ ومن ٢٥ – ٢٧).

لا يتم الإعتراف بتكلفة إستبدال البطانة لأنه في تاريخ التقرير لا يوجد إلتزام، لإستبدال البطانة بشكل مستقل عن الأعمال المستقبلية للمنشأة – حتى وإن كانت النية لتكبد النفقات تعتمد على قرار المنشأة في الإستمرار في تشغيل الفرن أو إستبدال البطانة. وبدلاً من الإعتراف بمخصص معين، يأخذ الإستهلاك المحاسبي للبطانة على مدى خمس سنوات. وتتم رسملة تكاليف إعادة تركيب البطانة التي يتم تكبدها حينئذ مع إستخدام كل بطانة جديدة حيث يتم إستهلاكها محاسبياً على مدى الخمس السنوات اللاحقة.

تكاليف التجديد– متطلب تشريعي

تنفيذ١٨. يُطلب قانونياً من مؤسسة حكومية لرسم الخرائط الفحص الدقيق للطائرة الخاصة بها التي تستخدم لرسم الخرائط الجوية وذلك مرة واحدة كل ثلاث سنوات.

التحليل

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق– لا يوجد إلتزام حالي.

النتيجة – لا يتم الإعتراف بأي مخصص (أنظر الفقرات ٢٢ ومن ٢٥-٢٧).

لا يتم الإعتراف بتكاليف الفحص الدقيق للطائرة على أنها مخصص للأسباب نفسها المتعلقة بعدم الإعتراف بتكاليف إستبدال البطانة كمخصص في فقرة المثال تنفيذ ١٧. وحتى وجود المتطلب القانوني للفحص الدقيق لا يؤدي إلى أن تكون تكاليف هذا الفحص كإلتزام، ولعدم وجود مطلوب لفحص الطائرة بشكل مستقل عن الأعمال المستقبلية للمنشأة – فقد تتجنب المنشأة النفقات المستقبلية من خلال أعمالها المستقبلية، مثلاً من خلال بيع الطائرة.

الإفصاحات

فيما يلي أدناه مثالين على الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٩٨:

الضمانات

تنفيذ١٩. تمنح دائرة حكومية مسؤولية عن منع الحوادث في أماكن العمل الضمانات في وقت بيع منتجات السلامة الخاصة بها للمشترين. وبموجب شروط الضمان، تتعهد الدائرة الحكومية بإصلاح أو إستبدال البنود التي لا تعمل على نحو مرضٍ خلال سنتين من تاريخ البيع. وفي تاريخ التقرير، تم الاعتراف بمخصص يتألف من ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولم يتم خصم المخصص حيث أن أثر الخصم غير ملموس. وقد تم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص من ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة لمطالبات الضمان المتوقعة للمنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة. ومن المتوقع أن يتم تكبد غالبية هذه النفقات في السنة المالية القادمة، وسيتم تكبد كامل النفقات خلال سنتين من تاريخ التقرير.

تكاليف التفكيك

تنفيذ٢٠. ستعترف منشأة أبحاث مملوكة للحكومة في عام ٢٠٠٥، والتي تستخدم مفاعلاً نووياً لتطوير النظائر المشعة المستخدمة في الأغراض طبية، بمخصص لتكاليف التفكيك البالغة ٣٠٠ مليون وحدة عملة. ويتم تقدير المخصص بإفتراض أن التفكيك سوف يحدث خلال فترة ٦٠-٧٠ سنة، و لكن هناك إحتمال أن لا تتم عملية التفكيك حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية للتكاليف إلى حد كبير. ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تم الاعتراف بمخصص قدره ٣٠٠ مليون وحدة عملة لتكاليف التفكيك. ويُتوقع أن يتم تكبد هذه التكاليف ما بين عامي ٢٠٦٥ و٢٠٧٥، غير أن هناك إحتمال بأن لا يحدث التفكيك حتى ٢١٠٥-٢١١٥. وإذا تم قياس التكاليف على أساس توقع عدم تكبدها حتى ٢١٠٥-٢١١٥، فإن المخصص قد ينخفض إلى ما مقداره ١٣٦ مليون وحده عمله. وقد تم تقدير المخصص بإستخدام التقنية القائمة على الأسعار الحالية وتم خصمه بإستخدام معدل خصم حقيقي بنسبة ٢%.

إستثناء من الإفصاح

فيما يلي أدناه مثال على الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ١٠٩ حيث لم يتم تقديم بعض المعلومات المطلوبة لأنه من المتوقع أن تسبب ضرراً كبيراً لوضع المنشأة.

تنفيذ٢١. وكالة أبحاث حكومية متورطة في نزاع مع شركة معينة تدعي بأن وكالة الأبحاث قد تعدت على حق إختراع في إستخدامها لمادة وراثية وتسعى للحصول على تعويض عن الأضرار بمبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة. وتعترف وكالة الأبحاث بمخصص لأفضل تقدير للإلتزام، ولكنها لا تفصح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٩٧ و٩٨ من المعيار. وقد تم الإفصاح عن المعلومات التالية:-

هناك قضية مرفوعة ضد الوكالة والمتعلقة بالنزاع مع الشركة التي تدعي بأن الوكالة قد تعدت على البراءات وهي تسعى للحصول على تعويض عن الأضرار بمبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة. ولا يتم الإفصاح عن المعلومات التي يتطلبها عادة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لأنها قد تمس إلى حد كبير بنتيجة القضية. ويتفق مجلس الإدارة مع الرأي القائل بأن الوكالة سترد الدعوى بنجاح.

الأمثلة التوضيحية

ترافق الأمثلة التوضيحية هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

القيمة الحالية لمخصص ما

يوضح المثال التالي قيود اليومية التي تم تسجيلها عند الإعتراف المبدئي بالقيمة الحالية لمخصص ما والإعتراف اللاحق للزيادات في القيمة الحالية لذلك المخصص. ويتم الإعتراف بالزيادات في المخصص على أنه مصروف فائدة (الفقرة ٧٠).

مثال١. تبلغ القيمة المتوقعة لمخصص ما في نهاية السنة الخامسة ٢,٠٠٠ وحدة عملة. ولم يتم تعديل هذه القيمة المتوقعة بالمخاطر. وقد تم تقدير معدل الخصم المناسب والذي يأخذ في الإعتبار المخاطر المرتبطة بهذا التدفق النقدي بنسبة ١٢%.

مثال٢. وفيما يلي قيود اليومية لتسجيل المخصص والتغيرات في قيمة المخصص لكل سنة:

من/ حـ: المصروف	١١٣٤,٨٥	
إلى/ حـ: المخصص		١١٣٤,٨٥
نهاية السنة الأولى		
من/ حـ : مصروف الفائدة	١٣٦,١٨	
إلى/ حـ: المخصص		١٣٦,١٨
نهاية السنة الثانية		
من/ حـ : مصروف الفائدة	١٥٢,٥٢	
إلى/ حـ: المخصص		١٥٢,٥٢
نهاية السنة الثالثة		
من/ حـ : مصروف الفائدة	١٧٠,٨٣	
إلى/ حـ: المخصص		١٧٠,٨٣
نهاية السنة الرابعة		
من/ حـ : مصروف الفائدة	١٩١,٣٣	
إلى/ حـ: المخصص		١٩١,٣٣
نهاية السنة الخامسة		
من/ حـ : مصروف الفائدة	٢١٤,٢٩	
إلى/ حـ: المخصص		٢١٤,٢٩

الإحتسابات		**الزيادة**
الوقت الحالي :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/ (١,١٢)٥= ١١٣٤,٨٥	
نهاية السنة الأولى :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/ (١,١٢)٤= ١٢٧١,٠٤	١٣٦,١٨
نهاية السنة الثانية :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/(١,١٢)٣= ١٤٢٣,٥٦	١٥٢,٥٢
نهاية السنة الثالثة :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/(١,١٢)٢= ١٥٩٤,٣٩	١٧٠,٨٣
نهاية السنة الرابعة :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/(١,١٢)١= ١٧٨٥,٧١	١٩١,٣٣
نهاية السنة الخامسة :	القيمة الحالية= ٢٠٠٠/(١,١٢)٠= ٢٠٠٠,٠٠	٢١٤,٢٩

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (١٩٩٨). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ تعليقات إضافية عن التي وردت في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وذلك لتوضيح قابلية تطبيق المعايير على محاسبة منشآت القطاع العام. يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ أنه لا يطبق على المنافع الاجتماعية في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢، *" المنافع الاجتماعية "*.
- تم تعديل الأحرف الغامقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وتم دمج التوضيحات المضافة لتلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لتوضيح، في حال العقود المثقلة بالإلتزامات، أن ما يتم الإعتراف به كمخصص هو الإلتزام الحالي مطروحا منه المبالغ المستردة.
- توضح فقرة النطاق في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ أنه في حين تُستثنى المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة الناتجة عن منافع الموظفين من نطاق المعيار، إلا أنه ينطبق على المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة الناتجة عن منافع إنهاء الخدمة التي تنشأ عن عملية إعادة هيكلة تم تناولها في المعيار.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩. أما المصطلحان المرادفان في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فهما "الدخل" و"بيان الدخل".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ تعريف المصطلحات الفنية المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وتعريفاً إضافياً "للعقود التنفيذية".
- يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ مزيداً من الإرشادات عن الخدمات الجماعية والفردية. ويوضح أن منشآت القطاع العام لا تعترف بمخصص "للخدمات الجماعية والفردية."
- تم تعديل إرشادات التنفيذ لتعكس بشكل أكبر القطاع العام.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ مثالاً توضيحياً يبين قيود اليومية للإعتراف بالتغير في قيمة مخصص معين مع مرور الوقت بسبب أثر عامل الخصم.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ (المعاد صياغته في العام ١٩٩٤) *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي٢٤ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها ، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠– إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ *" إفصاحات الأطراف ذات العلاقة"* في أكتوبر من عام ٢٠٠٢.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦)
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يونيو ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٢٧	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٢	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٦
٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٣٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٤٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٤٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٤٢ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٢د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٢هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

أكتوبر ٢٠٠٢

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	
النطاق	١-٣
تعريفات	٤-١٧
أحد أعضاء العائلة المقربين	٥
موظفو الإدارة الرئيسيون	٦-٩
الأطراف ذات العلاقة	١٠-١٥
رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين	١٦
سلطة التصويت	١٧
موضوع الأطراف ذات العلاقة	١٨-٢١
رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين	٢١
المادية	٢٢
الإفصاح	٢٣-٤١
الإفصاح عن السيطرة	٢٥-٢٦
الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة	٢٧-٣٣
الإفصاح – موظفي الإدارة الرئيسيين	٣٤-٤١
تاريخ النفاذ	٤٢-٤٣
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٤	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ *" الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* مبين في الهدف والفقرات ١-٤٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ في سياق الهدف منه وفي سياق *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة. وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي (أ) تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشاة مقدمة التقارير، (ب) وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

النطاق

١. **يجب على المنشاة التي تعد وتعرض بياناتها المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعلاقات مع الأطراف ذات الصلة والعمليات معينة تتم معهم.**

٢. [تم إلغائها]

٣. [تم إلغائها]

تعريفات

٤. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني التالية المحددة لها:-**

<u>أفراد عائلة الفرد المقربين</u> (Close members of the family of an individual) وهم الأقرباء المباشرون لشخص معين، أو أعضاء الأسرة المباشرة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو أن يتأثروا به في تعاملاتهم مع المنشاة.

<u>موظفو الإدارة الرئيسيون</u> (Key management personnel) هم:-

(أ) جميع المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة في المنشأة؛ و

(ب) الأشخاص الآخرين الذين لهم الصلاحية ويتحملون مسؤولية التخطيط والتوجيه الرقابة على أنشطة المنشأة مقدمة التقارير. وعندما يلبي موظفو الإدارة الرئيسيون هذا الشرط فهم يشملون:-

(١) للعضو في الهيئة الحاكمة على مستوى الحكومة ككل، ويملك الصلاحية ويتحمل مسؤولية التخطيط والتوجيه والرقابة وكذلك أنشطة المنشأة مقدمة التقارير؛

(٢) أي من المستشارين الرئيسيين لذلك العضو؛ و

(٣) إلا إذا تضمنت النقطة (أ) ذلك، مجموعة الإدارة العليا للمنشاة مقدمة التقارير بما في ذلك المدير التنفيذي أو الرئيس الدائم للمنشأة مقدمة التقارير.

الرقابة (Oversight) يعني الإشراف على أنشطة المنشاة، مع الصلاحية وتحمل المسؤولية عن الرقابة أو ممارسة تأثير كبير على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة.

الطرف ذو العلاقة (Related party)– يعني الأطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف يملك القدرة على (أ) السيطرة على الطرف الآخر (ب) أو كان له تأثير كبير على الطرف الآخر عند إتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية، أو إذا كانت منشأة الطرف ذي العلاقة ومنشاة أخرى خاضعتان لرقابة مشتركة. تشمل الأطراف ذات العلاقة ما يلي:-

(أ) المنشآت التي تسيطر بشكل مباشر، أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة مقدمة التقارير، أو تكون مسيطر عليها من قبل المنشأة مقدمة التقارير؛

(ب) المنشآت الزميلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*)؛

(ج) الأفراد الذين يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حصة في المنشأة مقدمة التقارير تجعلهم ذوي تأثير كبير على المنشأة، وكذلك أعضاء عائلة الفرد المقربين لأي من هؤلاء الأفراد؛

(د) موظفو الإدارة الرئيسيون وأعضاء عائلاتهم المقربين؛ و

(هـ) المنشآت التي يملك فيها أي من الأشخاص المذكورين في الفقرتين (ج) و(د) حصة ملكية كبيرة، بشكل مباشر أو غير مباشر، أو التي يكون مثل هؤلاء الأشخاص قادرين على ممارسة تأثير كبير عليها.

عمليات الأطراف ذات العلاقة (Related party transaction)، هي تحويل الموارد أو الإلتزامات بين الأطرف ذات العلاقة بصرف النظر عما إذا تم تسعيرها أم لا. ويستثنى من العمليات الأطراف ذات العلاقة العمليات التي تتم مع أي منشأة أخرى تعتبر أنها طرف ذو العلاقة فقط لأنها معتمدة إقتصادياً على المنشأة مقدمة التقارير أو الحكومة التي تشكل جزء منها فقط.

رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين(Remuneration of key management personnel)، هي أي مقابل أو فائدة يحصل عليها موظفو الإدارة الرئيسيون بشكل مباشر أو غير مباشر من المنشأة مقدمة التقارير مقابل الخدمات التي قدموها بصفتهم أعضاء في الهيئة الحاكمة أو بصفتهم موظفون في المنشاة المعدة للتقارير.

التأثير الهام (Significant influence) (لأغراض هذا المعيار) هو القدرة على المشاركة في إتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية في منشأة معينة، ولكن ليس القدرة على السيطرة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بطرق عديدة، وغالباً ما يكون من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة مماثلة، ويمكن أن يمارس أيضاً من خلال المشاركة (أ) في عملية وضع السياسة وفي (ب) المعاملات المادية بين المنشآت ضمن المنشأة الإقتصادية، (ج) وتبادل الموظفين الإداريين أو (د) الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن تحقيق التأثير الهام من خلال الحصول على حصة ملكية أو بموجب قانون أو إتفاقية

تنص على ذلك. وفيما يتعلق بحصة الملكية، يتم إفتراض وجود التأثير الهام وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

أحد أعضاء العائلة المقربين

٥. يكون الحكم ضرورياً لتحديد ما إذا كان يجب إعتبار الفرد على أنه من أعضاء العائلى المقربين لشخص معين لأغراض تطبيق هذا المعيار. وبغياب معلومات عكس ذلك، كأن يكون الزوج أو أحد الأقرباء الآخرين مغرب عن الشخص، يعتبر الأشخاص التاليين أفراد أسرة وأقرباء مباشرين ويفترض بأن لهم تأثير أو أنهم واقعين تحت التأثير. وذلك لتحقيق تعريف أفراد العائلة المقربين لشخص معين:-

(أ) الزوج أو شريك الحياة أو الطفل المعال أو قريب يعيش في نفس المنزل؛

(ب) الجد أو الجدة أو أحد الأبوين أو الطفل غير المعال أو الحفيد أو الأخ أو الأخت؛ و

(ج) زوج أو شريك حياة الإبن أو الحمى أو أخو الزوج أو الزوجة أو أخت الزوج أو الزوجة.

موظفو الإدارة الرئيسيون

٦. يشمل موظفو الإدارة الرئيسيون كافة المدراء أو أعضاء الهيئة الحاكمة في المنشاة مقدمة التقارير حيث تتمتع تلك الهيئة بصلاحية التخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة المنشأة. وعلى مستوى الحكومة ككل، فإن الهيئة الحاكمة قد تتألف من ممثلين منتخبين أو معينين (مثل الرئيس أو الحاكم أو الوزراء أو المستشارين أو أعضاء اللجنة العليا أو مرشحيهم).

٧. عندما تكون المنشأة خاضعة للإشراف العام من قبل ممثل منتخب أو معين من الهيئة الحاكمة للحكومة التي تنتمي لها المنشاة، يعد هذا الممثل أحد موظفي الإدارة الرئيسيين إذا تضمن الإشراف الذي يقوم به صلاحية التخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة المنشأة. وفي العديد من السلطات قد لا يملك المستشارون الرئيسيون لذلك الشخص السلطة القانونية الكافية أو أي سلطة أخرى كافية حتى يصنف ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين، وفي سلطات أخرى قد يتم إعتبارهم من موظفي الإدارة الرئيسيين لأن لهم علاقة عمل مميزة مع الشخص الذي يسيطر على المنشأة. ولذلك يكون لهم الحق في الاطلاع على معلومات خاصة، ويمكنهم أيضاً ممارسة السيطرة أو نفوذ كبير على المنشأة. ويلزم الحكم الشخصي في تقييم ما إذا كان الفرد يعتبر مستشاراً رئيسياً وإذا ما كان هذا المستشار يلبي تعريف موظف الإدارة الرئيسي، أو كان أحد الأطراف ذات العلاقة.

٨. إن لكل من الهيئة الحاكمة والمدير التنفيذي ومجموعة الإدارة العليا صلاحية ومسؤولية التخطيط والرقابة على أنشطة المنشأة، وإدارة موارد المنشأة إلى جانب مسؤولية تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة. وعليه، فإن موظفي الإدارة الرئيسيين يتضمنوا المدير التنفيذي ومجموعة الإدارة العليا

في المنشأة المقدمة للتقارير. وفي بعض السلطات، لا يكون للموظفين المدنيين الصلاحية والمسؤولية الكافية لكي تجعلهم موظفي إدارة رئيسيين (كما تم تعريفهم في هذا المعيار) وذلك عندما تكون المنشأة مقدمة التقارير هي الحكومة كوحدة واحدة. وفي مثل هذه الحالات، يتألف موظفو الإدارة الرئيسيون من الأعضاء المنتخبين في الهيئة الحاكمة والذين يتحملون أكبر قدر من المسؤولية أمام الحكومة ويشار إليهم غالباً بـ " الوزراء الحكوميين" فقط.

٩. قد تتألف المجموعة الإدارية العليا في إحدى المنشآت الإقتصادية من أفراد من المنشأة المسيطرة ومنشآت أخرى تشكل في مجموعها المنشأة الإقتصادية.

الأطراف ذات العلاقة

١٠. عند دراسة كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذات العلاقة، يجب مراعاة جوهر العلاقة وليس شكلها القانوني.

١١. عندما تشترك منشأتان بنفس العضو ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لديهما، فإنه من الضروري مراعاة إمكانية، وتقدير احتمالية، أن يكون لهذا الشخص تأثيراً على سياسات المنشأتين في تعاملاتهما المشتركة. ولكن مجرد وجود عضو مشترك ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لا ينشئ بالضرورة صلة مع طرف ذو العلاقة.

١٢. ضمن سياق هذا المعيار، لا يعتبر الأشخاص التالين أطراف ذات العلاقة:-

(أ) (١) الممولون ضمن سياق عملهم في ذلك الخصوص؛ و

(٢) الإتحادات التجارية؛

ضمن سياق تعاملاتهم الإعتيادية مع المنشأة وبموجب تلك التعاملات فقط (مع أنهم قد يحدون من حرية عمل المنشاة أو يشاركوا في عملية صنع القرار في هذه المنشاة)؛ و

(ب) المنشأة التي تكون العلاقة معها علاقة وكالة فقط.

١٣. قد تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة عندما يكون شخص ما عضواً في الهيئة الحاكمة أو يكون له دور في القرارات المالية والتشغيلية في المنشاة مقدمة التقارير. وقد تنشأ هذه العلاقات أيضاً من خلال علاقات عمل خارجية بين المنشأة المقدمة للتقارير والطرف ذي العلاقة، وغالباً ما تتضمن مثل هذه العلاقات درجة من الإتكالية الإقتصادية.

١٤. تحدث الإتكالية الإقتصادية، عندما تعتمد منشأة معينة على منشأة أخرى في حجم كبير من تمويلها أو لبيع منتجاتها وخدماتها، ولا تؤدي الإتكالية الإقتصادية لوحدها إلى السيطرة أو النفوذ الكبير وبالتالي فمن غير المحتمل أن تؤدي بذاتها إلى نشوء علاقة مع طرف ذو علاقة. وبناءً على ذلك، فإن الزبون الوحيد أو المورد أو صاحب الإمتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذين تتعامل معهم إحدى منشآت القطاع العام بقدر كبير من الأعمال لا يعتبروا أطراف ذات علاقة

بسبب الإتكالية الإقتصادية الناتجة فقط. ولكن قد تؤدي الإتكالية الإقتصادية مع عوامل أخرى إلى نشوء نفوذ كبير وبالتالي علاقة مع طرف ذي علاقة. ويلزم الحكم لتقييم تأثير الإتكالية الإقتصادية على العلاقة، فعندما تكون المنشأة مقدمة التقارير متكلة إقتصادياً على منشأة أخرى، يجدر بها الإفصاح عن وجود هذه الإتكالية.

١٥. يتضمن تعريف الأطراف ذات العلاقة المنشآت التي يملكها موظفو الإدارة الرئيسيون أو أعضاء الأسرة المقربة لهؤلاء الأشخاص أو المساهمين الرئيسيين (أو من يعادل هؤلاء في المنشآت التي يوجد بها هيكل ملكية رسمي) في المنشأة مقدمة التقارير. كما يشمل تعريف الطرف ذي العلاقة الحالات التي يكون فيها طرفاً واحداً قادراً ممارسة نفوذ كبير على طرف آخر. وفي القطاع العام، قد يمنح شخص ما أو منشأة ما مسؤولية الإشراف على المنشأة مقدمة التقارير الأمر الذي يجعل هذا الشخص أو المنشأة ذو تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية التي تتخذها المنشأة مقدمة التقارير ولكن لا يعطيهما السيطرة على هذه القرارات. ويتم تعريف التأثير الهام ليشمل المشاريع المشتركة.

رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين

١٦. تتضمن رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين الرواتب التي يحصل عليها الأفراد من المنشأة مقدمة التقارير مقابل خدمات قدموها للمنشاة مقدمة التقارير بصفتهم أعضاء في الهيئة الحاكمة أو موظفين. أما المنافع المأخوذة بشكل مباشر أو غير مباشر من المنشاة مقابل خدمات بأي صفة أخرى بإستثناء صفة موظف أو عضو في الهيئة الحاكمة لا تلبي تعريف رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين في هذا المعيار. وعلى الرغم من ذلك، فإن الفقرة ٣٤ تطلب الإفصاح عن بعض أنواع هذه المنافع الأخرى. ويستثنى من رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين أي إعتبارات تعطى فقط كتعويض عن مصاريف تكبدها هؤلاء الأفراد لصالح المنشاة مقدمة التقارير، مثل تعويض تكاليف الإقامة المرتبطة برحلات العمل.

سلطة التصويت

١٧. يتضمن تعريف الأطراف ذات العلاقة أية أفرد يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حصة من سلطة التصويت في المنشأة مقدمة التقارير مما يمنحهم حق ممارسة نفوذ كبير على المنشأة. ويمكن أن تنشأ الحصة من سلطة تصويت منشأة معينة عندما يكون لمنشأة قطاع عام هيكل شركة ويكون لأحد الوزراء أو لوكالة حكومية حصص في هذا المنشأة.

موضوع الأطراف ذات العلاقة

١٨. تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة في القطاع العام للأسباب التالية:-

(أ) خضوع الوحدات الإدارية للتوجيه الكلي من الحكومة التنفيذية وبالتالي البرلمان أو الهيئة الحاكمة من المسئولين المنتخبين أو المعينين، وتعمل مع بعضها لتحقيق سياسات الحكومة؛

(ب) قيام الدوائر الحكومية والوكالات بتنفيذ الأنشطة اللازمة في سبيل تحقيق الأجزاء المختلفة لمسؤولياتهم وأهدافهم غالباً من خلال منشآت مسيطر عليها بشكل منفصل، ومن خلال منشآت يكون لهم فيها نفوذ كبير؛ و

(ج) فرض الوزراء أو الأعضاء الآخرون المنتخبون أو المفوضون من الحكومة والمجموعة الإدارية العليا نفوذاً كبيراً على عمليات دائرة أو وكالة معينة.

١٩. إن الإفصاح عن بعض علاقات طرف ذي العلاقة والعمليات معه والصلة المنطوية ضمن تلك العمليات ضروري لأغراض المسائلة ويمكن المستخدمين من فهم البيانات المالية التي تقدمها المنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل، وذلك للأسباب التالية:-

(أ) تؤثر علاقات الطرف ذي العلاقة على طريقة عمل المنشأة مع منشآت أخرى لتحقيق أهدافها الفردية، وعلى الطريقة التي تتعاون فيها مع منشآت أخرى لتحقيق الأهداف الجماعية أو المشتركة؛

(ب) إمكانية تعرض منشأة معينة إلى مخاطر بسبب العلاقات مع الطرف ذو العلاقة، أو خلق فرص جديدة لم تكن متاحة في حال غياب هذه العلاقات؛

(ج) إمكانية دخول أطراف ذات العلاقة في عمليات لا يدخل فيها الأطراف الذين ليس لهم علاقة، أو إمكانية إتفاقهم على عمليات بشروط مختلفة عن تلك التي كان من الممكن توفرها بشكل طبيعي للأطراف غير ذات العلاقة. ويحدث هذا بشكل متكرر في الدوائر والوكالات الحكومية التي يتم تحويل السلع والخدمات فيما بينها بأقل من التكلفة الكاملة كجزء من الإجراءات التشغيلية المعتادة والتي تتم لتحقيق أهداف المنشأة مقدمة التقارير والحكومة. ويتوقع أن تستغل الحكومات ومنشآت القطاع العام الموارد بكفاءة وفعالية وبالطريقة المرغوبة، وأن تتعامل مع الأموال العامة بأعلى مستويات النزاهة. إن وجود العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة يعني أن أحد الأطراف يمكنه السيطرة أو التأثير بشكل فعال على أنشطة الطرف الآخر. وهذا يوفر فرصة لتنفيذ العمليات بما يفيد أحد الأطراف على حساب الطرف الآخر.

٢٠. إن الإفصاح عن أنواع معينة من العمليات مع الأطراف ذات العلاقة والشروط التي تم تنفيذ هذه العمليات بموجبها يساعد المستخدمين في تقييم تأثير هذه العمليات على المركز المالي والأداء المالي لمنشأة معينة وقدرتها على توريد خدمات متفق عليها. كما يضمن هذا الإفصاح شفافية المنشأة في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين

٢١. يشغل موظفو الإدارة الرئيسيون مراكز يتولون فيها المسؤولية في المنشأة، فهم مسئولون عن التوجه الإستراتيجي والإدارة التشغيلية في منشأة معينة وتوكل إليهم صلاحيات مهمة. وتحدد رواتبهم غالباً بموجب قانون أو محكمة مستقلة أو هيئة أخرى مستقلة عن المنشأة مقدمة التقارير. وعلى الرغم من ذلك فقد تمكنهم مسؤولياتهم من التأثير على منافع الوظيفة التي تتدفق لهم أو للأطراف التي يرتبطون بها. ويستلزم هذا المعيار القيام بإفصاحات معينة عن (أ) رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء عائلتهم المقربين خلال فترة التقرير، (ب) والقروض المقدمة لهم (ج) والمكافآت الممنوحة لهم مقابل الخدمات التي يقدمونها للمنشأة بإستثناء الخدمات التي يقدمونها كونهم أعضاء في الهيئة الحاكمة أو كموظفين. ويضمن الإفصاح الذي يطلبه هذا المعيار تطبيق الحد الأدنى من مستويات الشفافية على رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأقرباؤهم المباشرين.

المادية

٢٢. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ القيام بإفصاح منفصل للبنود المادية. ويمكن تحديد مادية بند معين بالرجوع إلى طبيعة وحجم هذا البند. وعند تقييم المادية في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، فقد تعني طبيعة العلاقة بين المنشأة مقدمة التقارير والطرف ذي العلاقة وطبيعة العملية نفسها أن هذه المعاملة هي مادية بغض النظر عن حجم هذه المعاملة.

الإفصاح

٢٣. تتطلب القوانين وقواعد إعداد التقارير المالية الرسمية الأخرى في عدة دول الإفصاح عن معلومات وعمليات تتعلق ببعض فئات الأطراف ذات العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة البيانات المالية لمنشآت القطاع العام ومنشآت القطاع العام التجاري. ويتم التركيز بشكل خاص على عمليات المنشأة مع مدرائها أو أعضاء هيئتها الحاكمة ومع مجموعتها الإدارية العليا وخصوصاً رواتبهم وقروضهم. وذلك (أ) بسبب مسؤوليات الائتمان التي يتولاها المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة والمجموعة الإدارية العليا، وكذلك (ب) بسبب السلطات الكبيرة التي يتمتعون بها بخصوص استغلال موارد المنشأة. وفي بعض السلطات، يتم تضمين متطلبات مماثلة في القوانين والأنظمة المعمول بها في منشآت القطاع العام.

٢٤. كما تتطلب بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة. ومثال ذلك ما يطلبه معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١ من إفصاح عن المبالغ المدفوعة والمقبوضة من المنشآت المسيطرة، والمنشآت الزميلة. وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *" الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى "* من المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي بياناتها المالية الموحدة على فهم تكوين المنشأة الإقتصادية وعن معلومات حول كل ترتيب مشترك ومنشأة زميلة يعتبران هامان للمنشأة المعدّة للتقارير.

الإفصاح عن السيطرة

٢٥. عند وجود سيطرة فإنه يجب الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بصرف النظر عما إذا كانت هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة أم لا.

٢٦. ليتمكن قارئ البيانات المالية من تكوين فكرة عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة على المنشاة مقدمة التقارير، من الملائم الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة عندما توجد سيطرة بصرف النظر عما إذا كانت هناك عمليات مع الأطراف ذات العلاقة أم لا. هذا ويتضمن الإفصاح عن أسماء المنشآت المسيطر عليها وإسم المنشأة المسيطرة الحالية وإسم المنشأة المسيطرة النهائية إذا وجدت.

الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة

٢٧. في العمليات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة بإستثناء العمليات التي تقع ضمن العلاقة الطبيعية مع المورد أو العلاقة الزبون/ المستلم وفقاً لشروط أقل أو أكثر تفضيلا من الشروط المتوقع منطقياً اعتمادها من قبل المنشأة إذا تعاملت مع ذلك الفرد أو المنشاة على أساس تجاري بحت تحت نفس الظروف، فإن المنشأة المقدمة للتقارير يجب أن تفصح عن كل مما يلي:-

(أ) طبيعة العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(ب) أنواع العمليات التي حدثت؛ و

(ج) عناصر العمليات واللازمة لتوضيح أهمية هذه المعاملات لعمليات المنشأة والكافية لتمكنها من تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات مناسبة ممثلة بأمانة لأغراض صنع القرار والمسائلة.

٢٨. فيما يلي أمثلة على حالات قد تؤدي فيها العمليات مع الأطراف ذات العلاقة إلى إفصاحات من قبل المنشاة مقدمة التقارير:-

(أ) تقديم الخدمات أو استلامها؛

(ب) شراء السلع أو تحويلها/ بيعها (السلع الجاهزة أو غير الجاهزة)؛

(ج) شراء الممتلكات وغيرها من الأصول أو تحويلها/ بيعها؛

(د) إتفاقات الوكالة؛

(هـ) إتفاقات الإيجار؛

(و) تحويل البحث والتطوير؛

(ز) إتفاقات الترخيص؛

(ح) التمويل (بما في ذلك القروض ومساهمات رأس المال والمنح سواءً كانت نقدية أو عينية وغيرها من أشكال الدعم المالي بما في ذلك إتفاقات مشاركة التكلفة)؛ و

(ط) الضمانات والتأمينات التعهدية.

٢٩. تتعامل منشآت القطاع العام مع بعضها البعض يوميا بشكل مكثف. وقد تجري هذه العمليات مقابل تكلفتها أو بأقل من تكلفتها أو مجاناً، فعلى سبيل المثال قد تقدم دائرة حكومية للخدمات الإدارية مكتب مجاني لدوائر أخرى، أو قد تعمل منشأة من منشآت القطاع العام كوكيل شراء لمنشآت قطاع عام أخرى، وفي بعض نماذج الحكومة، قد يكون من الممكن إستعادة أكثر من التكلفة الكاملة عند تقديم الخدمة. إن الدوائر هي أطراف ذات علاقة وذلك لأنها تخضع لسيطرة مشتركة، وتلبي هذه العمليات تعريف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، إلا أن الإفصاح عن معلومات حول العمليات بين هذه المنشآت غير مطلوب عندما (أ) تكون العمليات متوافقة مع العلاقات التشغيلية الطبيعية بين المنشآت، (ب) وتنفذ وفقاً لشروط تعتبر طبيعية لمثل هذه العمليات وفي مثل هذه الظروف. إن إستثناء العمليات مع الأطراف ذات العلاقة من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٢٧ يعكس الحقيقة التي مفادها أن منشآت القطاع العام تعمل معاً لتحقيق أهداف مشتركة، ويقر بوجود الآليات المختلفة لتقديم الخدمات من قبل منشآت القطاع العام في سلطات مختلفة. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة عندما تتم تلك العمليات وفقاً لمقياس آخر بإستثناء المقاييس التشغيلية الموضوعة في ذلك الإختصاص.

٣٠. تتضمن المعلومات المتعلقة بعمليات الأطراف ذات العلاقة والتي يلزم الإفصاح عنها لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية ذي الغرض العام كل مما يلي:-

(أ) وصف طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة المشمولة بهذه العمليات. ومثال ذلك، وصف فيما إذا كانت العلاقة مع المنشأة المسيطرة أو المنشآت المسيطر عليها أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو موظف إداري رئيسي؛

(ب) وصف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن كل فئة من فئات العمليات العامة، وبيان حجم الفئات سواءً كانت مبلغ نقدي محدد أو نسبة من تلك الفئة من العمليات أو أرصدة حسابات أو كليهما؛

(ج) ملخص للشروط العامة للعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإفصاح عن الفرق بين هذه الشروط وتلك الموجودة بشكل طبيعي في عمليات مماثلة مع أطراف من غير ذوي العلاقة؛ و

(د) المبالغ أو الحصص الملائمة للبنود القائمة.

٣١. تتطلب الفقرة ٣٤ من هذا المعيار القيام بإفصاحات إضافية حول عمليات معينة تتم بين المنشأة وأحد موظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء أسرته المقربين أو كليهما.

٣٢. **يجوز الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا إذا لزم القيام بإفصاحات منفصلة لتقديم معلومات مناسبة معروضة بأمانة لأغراض إتخاذ القرار ولإغراض المسائلة.**

٣٣. إن الإفصاح عن عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تتم بين أعضاء منشاة إقتصادية غير ضروري في البيانات المالية الموحدة وذلك لأن هذه البيانات تعرض معلومات حول المنشاة المسيطرة والمنشآت المسيطر عليها كمنشأة واحدة مقدمة التقارير. أما عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحدث بين المنشآت ضمن منشاة إقتصادية، بإستثناء تلك المعاملات بين المنشأة الإستثمارية ومنشآتها المسيطر عليها التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، يتم استبعادها عند التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*. ولا يتم إستبعاد العمليات مع المنشآت الزميلة التي تتم المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية، وبالتالي فإنها تتطلب إفصاح منفصل على إعتبار أنها عمليات أطراف ذات العلاقة.

الإفصاح – موظفو الإدارة الرئيسيون

٣٤. **يتعين على المنشاة الإفصاح عما يلي:-**

(أ) إجمالي رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وعدد الأفراد والذين يتم تحديدهم على أساس مكافئ للعاملين بدوام كامل، ويحصلون على رواتب ضمن هذه الفئة مع إظهار الفئات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين بشكل منفصل وتقديم وصف لكل فئة؛

(ب) المبلغ الإجمالي لكافة الرواتب والتعويضات الأخرى المقدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين والذي تدفعه المنشأة مقدمة التقارير خلال فترة التقرير مع بيان المبالغ الإجمالية المقدمة لكل مما يلي، وبشكل منفصل:-

(١) موظفو الإدارة الرئيسيون؛ و

(٢) أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين؛ و

(ج) فيما يخص القروض التي لا تكون متاحة بشكل كبير لغير موظفي الإدارة الرئيسيين، والقروض غير المعروفة للعامة بشكل واسع، ولكل عضو من أعضاء الإدارة الرئيسيين وكل فرد من أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين:-

(١) حجم القروض المقدمة خلال الفترة وشروط هذه القروض في ذلك الوقت؛

(٢) مبالغ القروض المسددة خلال الفترة؛

(٣) الرصيد لكافة القروض والذمم في نهاية فترة التقرير؛ و

(٤) عندما لا يكون الفرد مدير أو عضو من أعضاء الهيئة الحاكمة أو مجموعة الإدارة العليا، الإفصاح عن علاقة هذا الفرد بالأفراد أو بالمجموعة.

٣٥. تتطلب الفقرة ٢٧ من هذا المعيار الإفصاح عن عمليات مع الأطراف ذات العلاقة التي تحدث على أساس آخر بإستثناء "الأساس التجاري" الذي يتوافق مع الشروط التشغيلية الموضوعة للمنشأة. كما يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات عن عمليات معينة مع موظفي الإدارة الرئيسيين المحددين في الفقرة ٣٤، سواءً تمت هذه المعاملات على أساس تجاري يتوافق مع الشروط التشغيلية المعمول بها في المنشاة أم لا.

٣٦. إن موظفي الإدارة الرئيسيين يكونوا معينين على أساس دوام كامل أو جزئي، ويلزم تقدير عدد الأفراد الذين تم الإفصاح عن أنهم يحصلون على رواتب وفقاً للفقرة ٣٤ (أ) على أساسي يعادل الدوام الكامل. وستقدم المنشآت إفصاحات منفصلة حول الدرجات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين، فعلى سبيل المثال، عندما يكون لمنشأة معينة هيئة حاكمة منفصلة عن مجموعة إدارتها العليا يتم الإفصاح عن رواتب المجموعتين بشكل منفصل. وعندما يكون الفرد عضو في الهيئة الحاكمة وفي مجموعة الإدارة العليا، يتم شمول هذا الفرد في واحدة من هاتين المجموعتين فقط لأغراض هذا المعيار. وتقدم فئات موظفي الإدارة الرئيسيين المحددة في تعريف "موظفي الإدارة الرئيسيين" دليلاً لتحديد درجات موظفي الإدارة الرئيسيين.

٣٧. قد تتضمن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين مجموعة من المنافع المباشرة وغير المباشرة. وعندما يكون من الممكن تحديد تكلفة هذه المنافع، يتم تضمين هذه التكلفة في إجمالي الرواتب المفصح عنها، أما عندما لا يكون من الممكن تحديد قيمة هذه المنافع فإنه يتم عمل أفضل تقدير ممكن للتكاليف التي تتحملها المنشأة أو المنشأة المقدمة للتقرير ويتم تضمينه في إجمالي الرواتب المفصح عنها.

٣٨. لا يوجد حالياً معيار محاسبة دولي في القطاع العام لقياس منافع الموظفين. ويمكن الحصول على إرشاد حول قياس منافع الموظفين من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، *"منافع الموظفين"*. وعند تضمين التعويضات غير النقدية التي يمكن قياسها ممثلة بأمانة[١] في المبلغ الإجمالي لرواتب موظفي الإدارة الرئيسيين المفصح عنه للفترة، فإن الإفصاح يتم في الملاحظات حول البيانات المالية عن أساس قياس الرواتب غير النقدية.

٣٩. يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات معينة حول شروط القروض المقدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين وأفراد العائلة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين، وذلك عندما تكون هذه القروض:-

(أ) غير متاحة بشكل كبير للأشخاص من خارج نطاق مجموعة الإدارة الرئيسية؛ و

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

(ب) متاحة بشكل كبير خارج نطاق مجموعة الإدارة الرئيسية ولكنها غير متوفرة لعامة الأفراد على نحو واسع.

يلزم الإفصاح عن هذه المعلومات لأغراض المسائلة. وقد يلزم إجراء حكم شخصي لتحديد أي القروض يجب الإفصاح عنها لتلبية متطلبات هذا المعيار. ويجب إجراء هذا الحكم بعد مراعاة الحقائق ذات العلاقة وبطريقة تنسجم مع تحقيق أهداف تقديم التقارير المالية.

٤٠. تتطلب الفقرة ٣٤ (أ) من هذا المعيار الإفصاح عن إجمالي رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين. ويشمل موظفو الإدارة الرئيسيون المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة وأعضاء مجموعة الإدارة العليا في المنشأة. وقد يحصل المدير أو أحد أعضاء الهيئة الحاكمة في المنشاة على رواتب أو تعويضات من المنشاة مقابل خدمات قدموها بصفة أخرى بإستثناء صفته كمدير أو عضو في الهيئة الحاكمة في المنشاة أو كموظف من موظفي هذه المنشأة. وتتطلب الفقرة ٣٤ (ب) (١) من هذا المعيار الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لهذه الفئة من الرواتب أو التعويضات.

٤١. قد يؤثر أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين على موظفي الإدارة الرئيسيين أو يتأثرون بمعاملاتهم مع المنشأة مقدمة التقارير. وتتطلب الفقرة ٣٤ (ب) (٢) من هذا المعيار الإفصاح عن مجموع الرواتب والتعويضات المقدمة خلال الفترة لأفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين.

تاريخ النفاذ

٤٢. على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٤ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

٤٢أ. تم تعديل الفقرة ٤٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٢ب. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*"، الصادرة في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرات ٤ و١٥ و٢٤ و٣٣. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٥ و٣٧ و٣٨.

٤٢ ج. تم تعديل الفقرات ٢٧، و٣٢ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* التي صدرت في ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤٢ د. تم حذف الفقرات ٢، و٣، من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤٢ هـ. تم تعديل الفقرة ٣٨ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " *منافع الموظفين*" الذي صدر في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٤٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ لكنه لا يشكل جزءً منه.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

الإفصاحات – الحكومة س

إن الإفصاحات التالية تمت في البيانات المالية للحكومة س.

المنشآت المسيطر عليها (الفقرة ٢٥)

تسيطر الحكومة على المنشآت التالية المقدمة التقارير:-

الدوائر والهيئات الحكومية: التعليم والشؤون الإجتماعية والشرطة والبريد والعمل والخدمات والدفاع والعدل والخزينة/ المالية. الدائرة س والهيئة س ص ع (حدد جميع الدوائر والهيئات).

منشآت القطاع العام التجارية: شركة الكهرباء الحكومية، شركة الاتصالات الحكومية (تحديد جميع منشآت القطاع العام التجارية).

(ملاحظة: يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ القيام بإفصاحات معينة عن عدد من المنشآت المسيطر عليها).

العمليات مع الأطراف ذات العلاقة (الفقرة ٢٧)

حصل أحد الوزراء على منزل بدون إيجار في العاصمة الوطنية، وتؤجر المنازل المماثلة للمنزل الذي قدم للوزير بحوالي ع من وحدات العملة سنوياً. إن تقديم مكان للإقامة لا يدخل ضمن راتب الوزير ولا تقدم الحكومة عادة أماكن إقامة مجانية للوزراء، لكن في هذه الحالة كان من الضروري تقديم مكان إقامة للوزير في العاصمة.

وتم توفير سيارة بدون إيجار لشريك حياة وزير آخر في مجلس الوزراء. وتؤجر السيارات المماثلة لها عادة بحوالي ك من وحدات العملة سنوياً. ولا تقدم الحكومة في العادة سيارات دون إيجار لشركاء حياة الوزراء.

موظفو الإدارة الرئيسيون (الفقرة ٣٤)

الرواتب (الفقرة ٣٤ (أ))

إن موظفي الإدارة الرئيسيين (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"*) هم أعضاء مجلس الوزراء الذين يشكلون الهيئة الحاكمة للحكومة س. فيما يلي إجمالي رواتب أعضاء مجلس الوزراء محددة على أساس مكافئ للعاملين على أساس دوام كامل ويحصلون على رواتبهم من الحكومة س:-

إجمالي الرواتب	س مليون
عدد الأشخاص	ص من الأشخاص

القروض المتاحة بشكل واسع (و/أو المعروفة على نطاق واسع) لأشخاص خارج مجموعة الإدارة الرئيسة (الفقرة ٣٤(ج))

فيما يلي بيان لمبالغ هذه القروض المقدمة والمسددة خلال الفترة، إضافة إلى الأرصدة القائمة عند نهاية الفترة:

إسم الفرد	قيمة القرض المقدم	المسدد	الرصيد
المحترم أ ب ج	ي	ك	ل
السيدة. ف س ل	م	ن	ع
المحترم د	ف	ص	ظ
المحترم ي	ق	ر	ش

الأحكام والشروط

حصل المحترم أ ب ج، وزير النقل، على قرض بسعر فائدة س% سنوياً، وهي أقل من سعر الفائدة السوقي بمقدار ص %. وتبلغ مدة القرض ع من السنوات.

حصلت السيدة. ف س ل، وهي شريكة حياة لوزير الصحة، على قرض من الحكومة. وهذا القرض يدفع على ن من السنوات بسعر فائدة س% سنوياً وهو سعر الإقراض الحكومي الحالي.

تسمح الرواتب المخصصة لوزراء المجلس وهم المحترم د والمحترم ي بأخذ قرض حكومي حتى أ من السنوات بسعر فائدة ص% سنويا لشراء سيارة.

التعويضات الأخرى المقدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين وأفراد عائلاتهم المباشرين (الفقرة ٣٤(ب))

خلال فترة التقرير قدمت الحكومة رواتب وتعويضات إجمالية بقيمة ص (وحدات عملة) لأفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين. ويتكون هذا المبلغ من رواتب موظفي الحكومة الذين هم أفراد الأسرة المقربة لأعضاء مجلس الوزراء.

الإفصاح – الوكالة الحكومية س ص ع

إن هذه الإفصاحات تتم في البيانات المالية للوكالة الحكومية س ص ع، وهي منشأة منفصلة لأغراض تقديم التقارير.

المنشآت المسيطر عليها (الفقرة ٢٥)

إن الوكالة مسيطر عليها من قبل الدائرة س، والدائرة س مسيطر عليها من قبل الحكومة س.

تسيطر الوكالة على وحدة الخدمات الإدارية والتي هي منشآت القطاع العام التجارية.

(ملاحظة: يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ تقديم إفصاحات معينة عن بعض المنشآت المسيطر عليها).

العمليات مع الأطراف ذات العلاقة (الفقرة ٢٧)

تقدم الوكالة منزلاً للوزير دون أن يترتب عليه دفع الإيجار. وتؤجر المنازل المماثلة لذلك المنزل بحوالي ع من وحدات العملة سنوياً. إن تقديم المنزل لا يدخل ضمن راتب الوزير ولا تقدم الوكالات الحكومية، كإجراء تشغيلي، أماكن إقامة للوزراء، ولكن في هذه الحالة نصحت الحكومة س بتقديم المنزل.

موظفو الإدارة الرئيسيون (الفقرة ٣٤)

الرواتب (الفقرة ٣٤ (أ))

يتألف موظفو الإدارة الرئيسيون (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة") للوكالة س ص ع من كل من: الوزير وأعضاء الهيئة الحاكمة وأعضاء مجموعة الإدارة العليا. وتضم الهيئة الحاكمة أعضاءً عينتهم الحكومة س، أما المدير التنفيذي والمدير المالي التنفيذي فيحضرون اجتماعات الهيئة الحاكمة لكنهم ليسوا أعضاء فيها. ولا يحصل الوزير على راتبه من الوكالة س ص ع، وفيما يلي إجمالي الرواتب الإجمالية لأعضاء الهيئة الحاكمة وعدد الأعضاء العاملين فيها بدوام كامل ويحصلون على رواتبهم ضمن هذه الفئة:

إجمالي الرواتب	أ س مليون
عدد الأشخاص	أ ص من الأشخاص

إن مجموعة الإدارة العليا تتألف من المدير التنفيذي للوكالة والمدير المالي التنفيذي ورؤساء أقسام أ ع. وفيما يلي إجمالي رواتب أعضاء مجموعة الإدارة العليا وعدد المدراء العاملين فيها بدوام كامل ويحصلون على رواتبهم ضمن هذه الفئة:

إجمالي الرواتب	أ ب مليون
عدد الأشخاص	أ ف من الأشخاص

إثنان من رؤساء الأقسام هم موظفون معارون من الدائرة س، وتدفع رواتبهم من قبل هذه الدائرة.

القروض المتاحة بشكل واسع (و/أو المعروفة على نطاق واسع) لأشخاص خارج مجموعة الإدارة الرئيسة (الفقرة ٣٤(ج))

فيما يلي المبالغ المقدمة والمسترجعة خلال الفترة والرصيد القائم عند نهاية الفترة:

إسم الفرد	قيمة القرض	المسدد	الرصيد
الوزير	ي	ك	ل
السيد ج	م	ن	ع
السيدة هـ	ف	ص	ظ

البنود والشروط

حصل الوزير على قرض بقيمة ي وحدة عملة، بسعر فائدة يبلغ س% سنوياً، وهي أقل من سعر فائدة السوق بقيمة ص %. وتبلغ مدة القرض ع من السنوات.

يسمح إجمالي الرواتب المخصصة لموظفي المناصب العليا وهم السيد ج والسيدة هـ بأخذ قرض حكومي حتى ن من السنوات وبسعر فائدة ص% سنويا لشراء سيارة.

التعويضات الأخرى المقدمة لأفراد العائلة المباشرين موظفي الإدارة الرئيسيين (الفقرة ٣٤(ب))

خلال فترة التقرير تم تقديم رواتب وتعويضات إجمالية بقيمة و(حدات عملة) من قبل الوكالة للموظفين من أفراد الأسرة المقربة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٤

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته في عام ١٩٩٤). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٤:

- يختلف هيكل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ بشكلٍ كبير عن هيكل معيار المحاسبة الدولي ٢٤.
- إن الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بالنسبة للشركات التابعة المملوكة بالكامل، حيث يكون مقر الشركة الأم في نفس البلد وتقدم بيانات مالية موحدة في ذلك البلد، لم يتم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠.
- تم دمج التوضيحات التي تحدد موظفي الإدارة الرئيسيين في معيار المحاسبة الدولي٢٤ ضمن تعريف رسمي "لموظفي الإدارة الرئيسيين" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠. وتتضمن التوضيحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي٢٤ أفراد العائلة المباشرين، في حين لا يشمل تعريف "موظفي الإدارة الرئيسيين" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ هؤلاء الأفراد.
- يشمل تعريف "الطرف ذو العلاقة" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ علاقات الأطراف ذات العلاقة التي يُشار إليها فقط في التوضيحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي٢٤.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ تعريف "تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين". في حين لا يشمل معيار المحاسبة الدولي٢٤ هذا التعريف.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ متطلبات إفصاح إضافية فيما يخص (أ) تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين وأفراد عائلاتهم المباشرين، و(ب) معاملات أخرى محددة بين المنشأة وكبار موظفيها الإداريين وأفراد عائلاتهم المباشرين.
- بإستثناء الإفصاحات المحدودة حول تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ومعاملات أخرى محددة معهم، لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ الإفصاح عن معلومات حول المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة التي تحدث وفق بنود وشروط عادية. ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ استثناءات محدودة أكثر فيما يخص معاملات الأطراف ذات العلاقة التي تحدث في سياق التعاملات العادية بين الأطراف.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي٢٤. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلح "أعضاء الهيئة الإدارية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠. أما المصطلح المرادف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ فهو "المدراء".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١
إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ (٢٠٠٤) *"إنخفاض قيمة الأصول"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي٣٦ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١- إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"* في ديسمبر من عام ٢٠٠٤.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية ٢٠١٩ (الصادرة في يناير ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" الإنخفاض في قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"*، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- التحسينات السنوية على معايير *المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يونيو ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يونيو ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يونيو ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* (الصادر في فبراير ٢٠٠٨)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *" الأصول غير الملموسة"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨ إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١	حذف	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
١٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٦[1]	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
١٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
١٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
١٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٢٠	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٢٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠ إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

[1] تمت إعادة ترقيم الفقرات اللاحقة.

٢٠أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢١	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٢٦ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٢٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١
٣٧	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٥٤	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٥٤أ	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٦٩	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٦٩أ	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٧١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٧٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٧٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ فبراير ٢٠٠٨
٧٣	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٧٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٧٣أ	إلغاء	التعديلات التحريرية الصادرة في إبريل ٢٠١٢
٨٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٨٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٨١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٨١أ	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٨٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
٨٢ ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٨٢ ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٨٢ د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
٨٢ هـ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨٢ و	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٨٢ ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٨٢ ح	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٨٢ ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٢ ي	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
٨٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٤

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١
إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-١٣
تعريفات	١٤-٢٣
مؤسسات الأعمال الحكومية	١٥
أصول مولدة للنقد	١٦-٢١
الإستهلاك	٢٢
إنخفاض القيمة	٢٣
تحديد أصل يحتمل أن تنخفض قيمته	٢٤-٣٤
قياس مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد	٣٥-٥٠
قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدد	٣٩أ
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	٤٠-٤٣
القيمة المستخدمة	٤٤-٤٩
منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة	٤٥-٤٧
منهج تكلفة الإستعادة	٤٨
منهج وحدات الخدمة	٤٩
تطبيق المناهج	٥٠
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها	٥١-٥٧
عكس خسارة إنخفاض القيمة	٥٨-٧٠
إعادة تحديد الأصول	٧١-٧٢
الإفصاح	٧٢أ-٧٩
الأحكام الإنتقالية	٨٠-٨١
تاريخ النفاذ	٨٢-٨٣
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

أمثلة توضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (٢٠٠٤)

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ " *إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد* " مبين في الفقرات ١-٨٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و"*مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*" وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة إنخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.

النطاق

٢. **تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير المولدة للنقد، بإستثناء ما يلي:-**

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"*)؛

(ب) الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاء"*)؛

(ج) الأصول المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"*؛

(د) العقارات الإستثمارية التي تقاس بإستخدام نموذج القيمة العادلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"*)؛

(هـ) [تم إلغائها]

(و) [تم إلغائها]

(ز) الأصول الأخرى التي ترد المتطلبات المحاسبية لإنخفاض القيمة فيما يتعلق بها في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. **تطبق منشآت القطاع العام التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد كما هي معرّفة في الفقرة ١٤، معيار المحاسبة الدولي٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* على تلك الأصول. وتطبق منشآت القطاع العام التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد متطلبات هذا المعيار على الأصول غير المولدة للنقد.**

٦. يستثني هذا المعيار من نطاق تطبيقه إنخفاض قيمة الأصول التي يتناولها معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام. وتطبق مؤسسات الأعمال الحكومية معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ولا تخضع بالتالي لأحكام هذا المعيار. في حين تطبق منشآت القطاع العام بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية معيار المحاسبة الدولي٣٦ على أصولها المولدة للنقد وتطبق هذا المعيار على أصولها غير المولدة للنقد. وتوضح الفقرات ٦-١٣ نطاق تطبيق المعيار بمزيد من التفصيل.

٧. [تم إلغائها]

٨. لا ينطبق هذا المعيار على المخزون والأصول الناجمة عن عقود الإنشاء وذلك لأن معايير المحاسبة الدولية الحالية في القطاع العام المطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات للإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

٩. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ "*الأدوات المالية: العرض*". في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ موضوع إنخفاض قيمة هذه الأصول.

١٠. لا يقتضي هذا المعيار تطبيق إختبار إنخفاض القيمة على إستثمار عقاري مسجل بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ "*العقارات الإستثمارية*". ويعود سبب هذا إلى أنه يتم تسجيل الإستثمار العقاري بموجب نموذج القيمة العادلة الوارد ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ بالقيمة العادلة في تاريخ إعداد التقارير وبالتالي ويُؤخذ أي إنخفاض قيمة بعين الإعتبار عند التقييم.

١١. [تم إلغائها]

١٢. إنسجاماً مع متطلبات الفقرة ٥ أعلاه، التي تعالج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم تصنيفها كأصول مولدة للنقد بما في ذلك تلك التي يتم تسجيلها بمبالغ إعادة التقييم بموجب المعالجة البديلة المسموحة المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، أيضاً تم تناولها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦.

١٣. الإستثمارات في:-

(أ) المنشآت المسيطر عليها، كما هي معرّفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة* "؛

(ب) الشركات الزميلة، كما هي معرّفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*"؛ و

(ج) الترتيبات المشتركة، كما هي معرّفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*".

هي أصول مالية مستثناه من نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وحيث يتم تصنيف تلك الإستثمارات كأصول مولدة للنقد، فإنه يتم تناولها ضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٦. وحيث تكون هذه الأصول هي أصول غير مولدة للنقد، فإنه يتم التطرق إليها من خلال هذا المعيار.

تعريفات

١٤. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:-

<u>السوق النشط</u> (Active market) هو سوق تتوافر فيه جميع الشروط التالية:-

(أ) تكون البنود المتداولة ضمن السوق متجانسة؛

(ب) يمكن إيجاد البائعين والمشترين الراغبين في أي وقت؛ و

(ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.

أصول مولدة للنقد (Cash-generating assets) هي الأصول المحتفظ بها لتوليد عائد تجاري، ولأغراض متعلقة بالإنخفاض تعتبر الشهرة من الأصول المولدة للنقد.

تكاليف الإستبعاد (Costs of disposal) هي التكاليف الإضافية المنسوبة مباشرة إلى إستبعاد بأصل ما، بإستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (Fair value less costs to sell) هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة مطروحاً منه تكاليف الإستبعاد.

إنخفاض القيمة (Impairment) هو خسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة لأصل ما، بالإضافة إلى الإعتراف المنتظم بخسارة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة للأصل من خلال الإستهلاك.

الأصول غير المولدة للنقد (Non-cash-generating assets) هي الأصول غير تلك المولدة للنقد.

مبلغ الخدمة القابل للاسترداد (Recoverable service amount) هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصل غير المولد للنقد أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.

العمر الإنتاجي (Useful life) إما أن يكون:-

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.

القيمة المستخدمة لأصل غير مولد للنقد هي القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية لأصل ما.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١٥. [تم إلغائها]

أصول مولدة للنقد

١٦. إن الأصول المولدة للنقد هي تلك الأصول التي يتم الإحتفاظ بها لتوليد عائد تجاري. ويولّد الأصل عائداً تجارياً عندما يتم إستخدامه بطريقة مشابهة لتلك التي تتبناها المنشآت الربحية. ويشير الإحتفاظ بأصل معين لتوليد "عائد تجاري" إلى أن المنشأة تسعى إلى توليد تدفقات نقدية واردة إيجابية من الأصل (أو من الوحدة التي يشكل الأصل جزءً منها) وكسب عائد يبين المخاطرة التي ينطوي عليها الإحتفاظ بالأصل. يمكن الإحتفاظ بالأصل لتحقيق هدف أساسي يكمن في توليد تجاري رغم أنه لا يحقق الهدف خلال فترة إعداد تقارير معينة، وعلى العكس من

ذلك، يمكن أن يكون الأصل غير مولد للنقد رغم أنه قد يكون في حالة تعادل أو يولد عائداً تجارياً خلال فترة إعداد تقارير معينة. ما لم يُذكر خلاف ذلك، فإن الإشارة إلى أصل أو أصول في الفقرات التالية من هذا المعيار تكون إشارات إلى الأصل (الأصول) غير المولدة للنقد.

١٧. هناك عدد من الأحوال التي يمكن أن تحتفظ فيها منشآت القطاع العام ببعض الأصول لتحقيق هدف أساسي يتمثل في توليد عائد تجاري رغم أن غالبية الأصول لا يتم الإحتفاظ بها لهذا الغرض، فعلى سبيل المثال يمكن أن يخصص مستشفىً مبنىً للمرضى الذين يدفعون الرسوم. يمكن أن تعمل الأصول المولدة للنقد في منشأة قطاع عام بشكل مستقل عن أصول المنشأة غير المولدة للنقد، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكسب قسم تسجيل العقارات رسوم تسجيل أراضٍ بشكل مستقل عن دائرة الأراضي.

١٨. يمكن أن يولد أصل في بعض الحالات تدفقات نقدية رغم أنه محتفظ به بالدرجة الأولى لأغراض تقديم الخدمة، فعلى سبيل المثال تعمل منشأة للتخلص من المخلفات على ضمان التخلص الآمن من المخلفات الطبية الناتجة من المستشفيات الحكومية إلا أن هذه المنشأة تعالج أيضاً كمية صغيرة من المخلفات الطبية الناتجة من مستشفيات خاصة على أساس تجاري، وتعتبر معالجة مخلفات المستشفيات الخاصة أمراً عارضاً بالنسبة لأنشطة المنشأة ولا يمكن تمييز الأصول التي تولد التدفقات النقدية عن الأصول غير المولدة للنقد.

١٩. في حالات أخرى، يمكن أن يولد الأصل تدفقات نقدية وأن يستخدم أيضاً لأغراض غير أغراض توليد النقد فعلى سبيل المثال هناك مستشفىً حكومي فيه ١٠ أجنحة تُستخدم تسعةٌ منها تستخدم للمرضى الذين يدفعون الرسوم على أساس تجاري ويستخدم الجناح الأخير للمرضى الذين لا يدفعون الرسوم، ويستخدم المرضى في كلا النوعين من الأجنحة مرافق المستشفى الأخرى استخداماً مشتركاً (مرافق العمليات على سبيل المثال)، ولا بد من أخذ الحد الذي يتم به الإحتفاظ بالأصل بهدف توفير عائد تجاري بعين الاعتبار لتحديد ما إذا كان ينبغي أن تطبق المنشأة أحكام هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ "*إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد* ". إذا، كما هو الحال في هذا المثال، كان العنصر غير المولد للنقد عنصراً غير ذي أهمية بالنسبة للترتيب ككل، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بدلاً من هذا المعيار.

٢٠. قد لا يتضح في بعض الحالات ما إذا كان الهدف الأساسي من الإحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري، ومن الضروري في مثل هذه الحالات تقييم أهمية التدفقات النقدية، وقد يصعب تحديد ما إذا كان الحد الذي يولد به الأصل التدفقات النقدية هاماً جداً بحيث يصبح هذا المعيار قابلاً للتطبيق بدلاً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦. لا بد من إجراء عملية تقدير لتحديد المعيار الذي يجب تطبيقه. تضع المنشأة معايير حتى تتمكن من إجراء عملية التقدير بشكل متواصل متسق وفقاً لتعريف تعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد ووفقاً للإرشادات ذات العلاقة في الفقرات من ١٦-٢٠. تتطلب الفقرة ٧٣أ من المنشأة الإفصاح عن المعايير المستخدمة في إجراء عملية التقدير المذكورة، ولكن بالنظر إلى الأهداف الإجمالية لمعظم منشآت القطاع العام، عدا عن مشاريع الأعمال الحكومية، فإن الافتراض الذي يظهر إلى حيز الوجود هو أن الأصول غير مولدة للنقد ولذلك فسينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

٢٠أ. لأغراض خاصة بالانخفاض، تعتبر الشهرة من الأصول المولدة للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، ويتم تقييمها للانخفاض كجزء من مجموعة أصول. يتعامل هذا المعيار مع تقييم الأصول الفردية. ويتم فقط الاعتراف بالشهرة عندما تنشئ تدفقات نقدية واردة أو تحدث انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الصادرة للمستملك، ولا يتم الاعتراف بالشهرة فيما يتعلق باحتمال تقديم الخدمات التي لا تنشئ تدفقات نقدية ذات علاقة. ويدخل احتمال تقديم الخدمات ضمن مبالغ الخدمات القابلة للاسترداد التي تستخدم في تقييم الانخفاض في هذا المعيار. وبالتالي، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بدلاً من هذا المعيار لتحديد إذا كان سيتم خفض الشهرة.

٢١. تكون الأصول التي تحتفظ بها مؤسسات القطاع العام التجارية هي أصول مولدة للنقد. وقد تحتفظ منشآت القطاع العام الأخرى بأصول لتوليد عائد تجاري. لأغراض هذا المعيار، يتم تصنيف الأصل الذي تحتفظ به منشأة قطاع عام من غير مؤسسات الأعمال الحكومية على أنه أصل مولد للنقد إذا كانت تتم إدارة الأصل (أو الوحدة التي يشكل الأصل جزءً منها) بهدف توليد عائد تجاري من خلال تقديم بضائع و/ أو خدمات لأطراف خارجية.

الإستهلاك

٢٢. الإستهلاك والإطفاء هما التوزيع المنتظم للمبلغ القابل الإستهلاك لأصل ما على مدى عمره الإنتاجي. وفي حال الأصل غير الملموس، يُستخدم مصطلح "الإطفاء" عموماً بدلاً من "الإستهلاك"، وكل منهما له نفس المعنى.

إنخفاض القيمة

٢٣. يعرف هذا المعيار "إنخفاض القيمة" على أنها خسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة لأصل ما، بالإضافة إلى الإعتراف المنتظم بخسارة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة للأصل من خلال الإستهلاك (الإطفاء). لذلك يعكس إنخفاض القيمة إنخفاضاً في منفعة أصل معين بالنسبة للمنشأة التي تسيطر عليه. على سبيل المثال، قد يكون لدى منشأة مرفق تخزين عسكري تم إنشاؤه لهذا الغرض ولم تعد تستخدمه. بالإضافة إلى ذلك، وبسبب الطبيعة المتخصصة لهذا المرفق وموقعه، فمن غير المرجح إمكانية تأجيره أو بيعه وبالتالي تكون المنشأة غير قادرة على توليد تدفقات نقدية من تأجير الأصل أو التصرف به. ويعتبر الأصل منخفض القيمة حين لا يعد قادراً على رفد المنشأة بالخدمات المستقبلية المتوقعة من إستخدامه– إذ يقدم منفعة ضئيلة للمنشأة أو لا يقدم منفعة بتاتاً في المساهمة في تحقيق أهدافها.

تحديد أصل يحتمل أن تنخفض قيمته

٢٤. توضح الفقرات ٢٦–٣٤ متى يتم تحديد مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد.

٢٥. تنخفض قيمة الأصل غير المولد للنقد عندما يتجاوز المبلغ المرحل لأصل ما مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به. وتحدد الفقرة ٢٧ مؤشرات رئيسية تدل على أن خسارة إنخفاض القيمة يمكن أن تكون قد وقعت. إذا كانت أي من تلك المؤشرات قائمة، يُطلب من المنشأة أن تعد تقديراً رسمياً لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد. وفي حال لم يكن هناك مؤشر على وجود خسارة إنخفاض

قيمة محتملة، لا يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تعد تقديراً رسمياً لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد.

٢٦. **يجب على المنشأة أن تقييم في كل تاريخ لإعداد التقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث إنخفاض في قيمة أصل ما. وفي حال وُجد مؤشر كهذا، على المنشأة أن تقدر مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد للأصل.**

٢٦أ. **بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض القيمة، ينبغي أن تختبر المنشأة أيضا الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد أو أصل غير ملموس وغير متوفر بعد لإستخدامه فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل سنوي عن طريق مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغ الخدمة القابل للإسترداد. يمكن إجراء إختبار إنخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال فترة إعداد التقارير، شريطة أن تتم في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار أصول غير ملموسة مختلفة بخصوص إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الإعتراف بالأصل غير الملموس مبدئياً خلال فترة إعداد التقارير الحالية، فإنه ينبغي إختبار ذلك الأصل غير الملموس بخصوص إنخفاض القيمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير الحالية.**

٢٦ب. إن قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية كافية أو إمكانيات خدمية لإسترداد مبلغه المسجل تخضع عادة لشكوك كبيرة قبل أن يتاح الأصل للإستخدام أكثر مما تكون بعد إتاحته للإستخدام. لذلك يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم سنوياً على الأقل بإختبار إنخفاض القيمة لأصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام.

٢٧. **لدى تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث إنخفاض في قيمة أصل ما، على المنشأة أن تأخذ في إعتبارها المؤشرات التالية كحد أدنى:-**

<u>مصادر المعلومات الخارجية</u>

(أ) التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛

(ب) حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر سلبي على المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل المنشأة فيها؛

<u>مصادر المعلومات الداخلية</u>

(ج) وجود أدلة على تعرض الأصل لأضرار مادية.

(د) حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى المدى الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها، إستخدام الأصل أو يتوقع أن يتم بها إستخدامه. وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلا أو وجود خطط لوقف أو إعادة هيكلة العملية التي يتبع الأصل لها أو وجود خطط لإستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقاً قبل التاريخ المتوقع سابقا وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على إعتبار أنه محدد وليس غير محدد.

(هـ) إتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح بإستخدامه.

(و) وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة أصل ما أسوأ بكثير من المتوقع أو ستكون كذلك.

٢٨. قد يتقلب الطلب على الخدمات أو الحاجة إليها على مرّ الوقت، الأمر الذي يؤثر على مدى إستخدام الأصول غير المولدة للنقد في تقديم تلك الخدمات، إلا أن التقلبات السلبية في الطلب ليست بالضرورة مؤشرات على إنخفاض القيمة. فحينما يتوقف الطلب على الخدمات أو يوشك على التوقف، يمكن أن تنخفض قيمة الأصول المستخدمة لتقديم تلك الخدمات. ويمكن أن يُعتبر الطلب "على وشك" التوقف عندما يكون منخفضاً جداً بحيث لا تبادر المنشأة إلى الإستجابة لذلك الطلب، أو أنها قد تستجيب بعدم إستملاك الأصل موضوع إختبار إنخفاض القيمة.

٢٩. إن القائمة الواردة في الفقرة ٢٧ ليست قائمة شاملة. فقد تكون هناك مؤشرات أخرى على إحتمال إنخفاض قيمة أصل ما. وقد يؤدي وجود مؤشرات أخرى إلى قيام المنشأة بتقدير مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد للأصل. على سبيل المثال، يمكن أن يكون أياً من التالي مؤشراً على إنخفاض القيمة:-

(أ) إنخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل كبير خلال الفترة أكثر من المتوقع نتيجة مرور الوقت أو نتيجة الإستخدام العادي؛ أو

(ب) إنخفاض كبير طويل الأمد (ولكن ليس بالضرورة توقف أو توقف وشيك) في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.

٣٠. تكون الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى إنخفاض قيمة أصل ما هامة وغالباً ما تثير النقاش من قبل المجلس الحاكم أو الإدارة أو وسائل الإعلام. ويشير التغير في عامل معين كالطلب على الخدمة، أو مدى أو طريقة الإستخدام، أو البيئة القانونية أو بيئة السياسة الحكومية، إلى حدوث إنخفاض قيمة فقط في حال كان ذلك التغير كبيراً وكان له أو تُوقِع أن يكون له أثر سلبي طويل الأمد. وقد يشير التغير في البيئة التقنية إلى تقادم الأصل مما يتطلب إجراء إختبار إنخفاض القيمة. كما يمكن أن يكون التغير في إستخدام الأصل خلال الفترة مؤشراً على إنخفاض القيمة. قد يحدث ذلك عندما يخضع مبنى يُستخدم كمدرسة، على سبيل المثال، إلى تغيير في الإستخدام بحيث يتم إستخدامه كمخزن. وفي تقييم ما إذا حدث إنخفاض في القيمة، ينبغي أن تقيم المنشأة التغيرات في الخدمات المحتملة على المدى البعيد. ويؤكد هذا على حقيقة أن التغيرات يُنظر إليها ضمن سياق الإستخدام المُتوقع طويل الأمد للأصل. إلا أن توقعات الإستخدام طويل الأمد يمكن أن تتغير وتعكس تقييمات المنشأة ذلك في كل تاريخ إعداد تقارير. ويورد إرشاد التنفيذ أمثلة على مؤشرات إنخفاض القيمة المشار إليها في الفقرة ٢٧.

٣١. لدى تقييم ما إذا كان وقف الإنشاء يستلزم إختبار إنخفاض القيمة، تدرس المنشأة ما إذا (أ) كان تم تأخير أو تأجيل الإنشاء، أو (ب) ما إذا كانت هناك نية لمتابعة الإنشاء في المستقبل القريب، أو فيما إذا (ج) لن يتم إكمال أعمال الإنشاء في المستقبل المنظور. عندما يتم تأخير الإنشاء أو

تأجيله إلى تاريخ محدد في المستقبل، يمكن التعامل مع المشروع على أنه عمل قيد التنفيذ ولا يُعتبر متوقفاً.

٣٢. ترتبط الأدلة المستقاة من التقارير الداخلية التي تشير إلى أن الأصل قد تنخفض قيمته، كما هو مُشار إليه في الفقرة ٢٧(و) أعلاه، بقدرة الأصل على تقديم الخدمات أو المنتجات أكثر من كونها مرتبطة بإنخفاض الطلب على البضائع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. ويشمل هذا وجود:-

(أ) تكاليف أعلى بكثير لتشغيل الأصل أو الحفاظ عليه مقارنة مع تلك التي تم رصدها في الموازنة بادئ الأمر؛ و

(ب) مستويات أقل بكثير من الخدمة أو الإنتاج التي يقدمها الأصل مقارنة مع تلك التي تم توقعها في بادئ الأمر بسبب الأداء التشغيلي الضعيف.

قد تشير الزيادة الكبيرة في التكاليف التشغيلية لأصل ما إلى أن الأصل ليس فعالاً أو منتجاً بالقدر الذي تم توقعه بادئ الأمر من حيث معايير الإنتاج التي وضعتها الجهة المصنعة والتي تم وضع الموازنة التشغيلية وفقاً لها. وعلى نفس المنوال، قد تشير الزيادة الكبيرة في تكاليف الصيانة إلى أنه ينبغي تكبد تكاليف أعلى للحفاظ على أداء الأصل وفق مستوى الأداء الذي تم تقييمه مؤخراً للأصل. وفي حالات أخرى، يمكن وجود مؤشرات كمية مباشرة على إنخفاض القيمة من خلال هبوط كبير طويل الأمد في المستويات المتوقعة للخدمة أو الإنتاج التي يقدمها الأصل.

٣٣. ينطبق مبدأ المادية في تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى تقدير مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد لأصل ما. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت تقييمات سابقة بأن مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل ما أكبر بكثير من مبلغه المرحل، لا يلزم المنشأة أن تعيد تقدير مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للأصل إذا لم تقع أحداث من شأنها أن تلغي الفرق. وعلى نحو مماثل، قد يُظهر تحليل سابق أن مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل ما لا يتأثر بواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة ٢٧.

٣٤. في حال كان هناك مؤشر على وجود إنخفاض قيمة أصل ما، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة مراجعة وتعديل (أ) العمر الإنتاجي المتبقي أو (ب) طريقة الإستهلاك (الإطفاء) أو (ج) القيمة المتبقية للأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق على الأصل، حتى وإن لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الأصل.

قياس مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد

٣٥. يُعرّف هذا المعيار مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد على أنه القيمة العادلة لأصل ما مطروحاً منها تكاليف البيع، أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى. وتوضح الفقرات ٣٦-٥٠ أساس قياس مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد.

٣٦. ليس من الضروري دائماً تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكلفة البيع وقيمته المستخدمة. وفي حال تجاوز أي من هذين المبلغين المبلغ المرحل للأصل، لا تنخفض قيمة الأصل ولا يكون من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٣٧. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع حتى لو لم يتم تداول الأصل في سوق نشط. توضح الفقرة ٤٢ أسساً بديلة محتملة لتقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عندما لا يتوفر سوق نشط للأصل. لكن في بعض الأحيان لن يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأنه ليس هناك من أساس لإجراء تقدير موثوق[١] للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة. وفي هذه الحالة، قد تستعمل المنشأة قيمة الأصل المستخدمة على أنها مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد الخاص به.

٣٨. إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى الإعتقاد بأن القيمة المستخدمة للأصل ما تفوق بشكل كبير قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به. غالباً ما يكون هذا هو الحال لأصل يتم الإحتفاظ به للإستبعاد. ويُعزى ذلك إلى أن القيمة المستخدمة للأصل المحتفظ به للإستبعاد يتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات للإستبعاد. ولكن بالنسبة للعديد من أصول القطاع العام غير المولدة للنقد التي يتم الإحتفاظ بها بشكل مستمر لتقديم خدمات متخصصة أو بضائع عامة للمجتمع، من المرجح أن تكون القيمة مستخدمة الأصل أكبر من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

٣٩. قد تقدم التقديرات والمعدلات والمختصرات الحسابية في بعض الحالات تقديرات تقريبية منطقية للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة.

قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدد

٣٩أ. تتطلب الفقرة ٢٦أ إختبار الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغ الخدمة القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كان يوجد أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. لكن يمكن إستخدام الحساب التفصيلي الأحدث لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص بالأصل والذي جرى في فترة سابقة في إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة تحقيق جميع المعايير التالية:

(أ) إذا لم يقدم الأصل غير الملموس إمكانيات خدمية من الإستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن تلك الإمكانيات الناتجة عن الأصول الأخرى أو مجموعات من الأصول ويتم بالتالي إختباره فيما يخص إنخفاض القيمة كجزءٍ من الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها، ولم تتغير الأصول والإلتزامات المكونة لتلك الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

(ب) أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز المبلغ المسجل للأصل بهامش كبير؛ و

(ج) بناءً على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد، يكون إحتمال تحديد مبلغ الخدمة القابل الإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل هو إحتمال بعيد.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

٤٠. إن أفضل الأدلة على القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع هو سعر معين في إتفاقية بيع ملزمة في معاملة على أساس تجاري، يتم تعديله ليشمل التكاليف الإضافية التي تُنسب مباشرة إلى إستبعاد بالأصل.

٤١. إذا لم تكن هناك إتفاقية بيع ملزمة ولكن يتم تداول الأصل في سوق نشط، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هو سعر الأصل في السوق مطروحاً منه تكاليف الإستبعاد. ويكون سعر السوق المناسب عادة هو سعر العرض الحالي. عندما لا تتوفر أسعار العرض الحالية، فقد يقدم سعر العملية الأحدث أساساً يُعتمد عليه في تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، شرط أن لا يكون هناك تغيير كبير في الظروف الإقتصادية الواقعة بين تاريخ العملية والتاريخ الذي أُجري فيه التقدير.

٤٢. في حال لم يكن هناك من إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل، تستند القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إلى أفضل المعلومات المتوفرة للمبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة، في تاريخ إعداد التقارير، من إستبعاد الأصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة بعد إقتطاع تكاليف الإستبعاد. وفي تحديد هذا المبلغ، تستطيع المنشأة أن تدرس نتيجة العمليات الحديثة لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة. ولا تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بيعاً قسرياً، ما لم تكن الإدارة أو الجهة الحاكمة ملزمة بالبيع حالاً.

٤٣. يتم إقتطاع تكاليف الإستبعاد، بإستثناء تلك التي يتم الإعتراف بها على أنها إلتزامات، عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ومن الأمثلة على هذه التكاليف: التكاليف القانونية ورسوم الطوابع وضرائب العمليات المشابهة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لتجهيز الأصل للبيع. إلا أن منافع إنهاء الخدمة (كما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *"منافع الموظفين"*) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم الأعمال التي تتبع التصرف بأصل ما ليست تكاليف إضافية مباشرة للإستبعاد بالأصل.

القيمة المستخدمة

٤٤. يُعرّف هذا المعيار القيمة المستخدمة لأصل غير مولد للنقد على أنها القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية من إستخدام أصل ما. وتشير "القيمة المستخدمة" في هذا المعيار إلى "القيمة المستخدمة لأصل غير مولد للنقد" ما لم يتم تحديد خلاف ذلك. كما يتم تحديد القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية للأصل بإستخدام أيٍ من المناهج المبينة في الفقرات ٤٥-٤٩، حسبما هو مناسب.

منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة

٤٥. يتم بموجب هذا المنهج تحديد القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المحتملة المتبقية لأصل ما على أنها تكلفة الإستبدال المستهلكة الخاصة به. وتكون تكلفة إستبدال الأصل هي تكلفة إستبدال إجمالي الخدمات المحتملة للأصل. ويتم الإستهلاك هذه التكلفة لإظهار الأصل في وضعه المستخدم. ويمكن إستبدال الأصل إما من خلال إعادة إنتاج (إستنساخ) الأصل الحالي أو من خلال إستبدال إجمالي خدماته المحتملة. وتقاس تكلفة الإستبدال المستهلكة على أنها تكلفة إعادة إنتاج الأصل أو تكلفة إستبداله، أيهما أقل، مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم محسوباً على أساس تلك التكلفة وذلك لعكس الخدمات المحتملة للأصل والتي تم إستهلاكها أو إستنفذت مسبقاً.

٤٦. يتم تحديد تكلفة الإستبدال وتكلفة إعادة الإنتاج على أساس "مثالي". ويكمن السبب المنطقي وراء ذلك في أن المنشأة لا تستبدل الأصل بأصل مشابه أو لا تعيد إنتاجه في حال كان الأصل الذي سيتم إستبداله أو إعادة إنتاجه هو أصل مبالغ في تصميمه أو ذو طاقة فائضة. وتشتمل الأصول المبالغ في تصميمها على مواصفات غير ضرورية للبضائع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. أما الأصول ذات الطاقة الفائضة فهي أصول تشتمل على قدرة أكثر من اللازم لتلبية الطلب على البضائع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. وعليه يعكس تحديد تكلفة الإستبدال أو تكلفة إعادة الإنتاج على أساس "مثالي" الخدمات المستقبلية المتوقعة المطلوبة من الأصل.

٤٧. يتم في بعض الحالات الإحتفاظ بالطاقة الجاهزة للإستخدام أو الفائضة لأسباب أمنية أو غيرها من الأسباب. وينشأ هذا عن الحاجة لضمان توفر طاقة خدمة كافية في الظروف الخاصة بالمنشأة. على سبيل المثال، تحتاج دائرة مكافحة الحرائق إلى توفر سيارات إطفاء جاهزة للإستخدام لتقديم الخدمات في الحالات الطارئة. وتعتبر هذه الطاقة الفائضة أو الجاهزة للإستخدام جزءً من الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل.

منهج تكلفة الإستعادة

٤٨. تكون تكلفة الإستعادة هي تكلفة إستعادة الخدمات المستقبلية المتوقعة لأصل ما إلى مستواه قبل إنخفاض قيمته. وبموجب هذا المنهج، يتم تحديد القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية للأصل من خلال طرح تكلفة الإستعادة المقدرة للأصل من التكلفة الحالية لإستبدال خدماته المستقبلية المتوقعة المتبقية قبل إنخفاض القيمة. ويتم عادة تحديد التكلفة الأخيرة على أنها التكلفة المستهلكة لإستبدال الأصل أو إعادة إنتاجه، أيهما أقل. تتضمن الفقرتان ٤٥ و٤٧ إرشادات إضافية حول تحديد تكلفة إستبدال الأصل أو إعادة إنتاجه.

منهج وحدات الخدمة

٤٩. بموجب هذا المنهج، يتم تحديد القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المحتملة للأصل من خلال تخفيض تكلفتها الحالية قبل إنخفاض القيمة لتتوافق مع العدد المخفض من وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل بينما هو منخفض القيمة. وكما هو الحال في منهج تكلفة الإستعادة، يتم عادة تحديد التكلفة الحالية لإستبدال الخدمات المحتملة المتبقية للأصل قبل إنخفاض القيمة على أنها التكلفة المستهلكة لإستبدال الأصل أو إعادة إنتاجه قبل إنخفاض القيمة، أيهما أقل.

تطبيق المناهج

٥٠. يعتمد إختيار المنهج الأنسب في قياس القيمة المستخدمة على توفر البيانات وطبيعة إنخفاض القيمة:-

(أ) يكون إنخفاض القيمة الذي ينجم من التغيرات الهامة طويلة الأجل في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية قابلة للقياس عموماً بإستخدام منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة أو منهج وحدات الخدمة، حيثما كان مناسباً؛

(ب) يكون إنخفاض القيمة الذي ينجم من إحدى التغيرات الهامة طويلة الأجل في مدى الإستخدام أو طريقته، بما في ذلك تلك تنتج من التوقف أو التوقف الوشيك للطلب، قابلة للقياس عموماً بإستخدام منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة أو منهج وحدات الخدمة، حيثما كان مناسباً؛ و

(ج) يكون إنخفاض القيمة الذي ينجم من الأضرار المادية قابلة للقياس عموماً بإستخدام منهج تكلفة الإستعادة أو منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة، حيثما كان مناسباً.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

٥١. تنص الفقرات ٥٢-٥٧ على متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وقياسها لأصل معين. وتشير "خسائر إنخفاض القيمة" في هذا المعيار إلى "خسارة إنخفاض قيمة أصل غير مولد للنقد" ما لم يتم تحديد خلاف ذلك.

٥٢. **في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد لأصل ما أقل من مبلغه المرحل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به. ويكون ذلك التخفيض هو عبارة عن إنخفاض قيمة.**

٥٣. كما تمت الإشارة في الفقرة ٢٦، يقتضي هذا المعيار من المنشأة إجراء تقدير رسمي لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد فقط في حال وجود مؤشر على إنخفاض محتمل في القيمة. وتحدد الفقرات ٢٧-٣٣ المؤشرات الرئيسية على حدوث إنخفاض القيمة.

٥٤. **يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض بشكل مباشر في العجز أو الفائض، إلاّ إذا تم تسجيل الأصل بمبلغ إعادة التقييم وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١). تتم معالجة أية خسارة انخفاض لأصل معاد تقييمه باعتبارها انخفاض إعادة تقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

٥٤أ. يُعترف في الفائض أو العجز بخسارة الانخفاض للأصول غير المُعاد تقييمها. ومع ذلك، يُعترف بخسارة الانخفاض للأصول المعاد تقييمها في فائض إعادة التقييم في حدود عدم تخطي خسارة الانخفاض للمبلغ المحدد في فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. وتقلل خسارة الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها من فائض إعادة التقييم للأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٥٥. **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة إنخفاض القيمة أعلى من المبلغ المرحل للأصل الذي يرتبط به، تعترف المنشأة بإلتزام معين إذا، وفقط إذا، إقتضى ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.**

٥٦. عندما تكون خسارة إنخفاض القيمة المقدرة أعلى من المبلغ المرحل للأصل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى الصفر مع الإعتراف بمبلغ مقابل في الفائض أو العجز. ويتم الإعتراف بإلتزام ما فقط إذا إقتضى ذلك معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام. ومثال على ذلك هو عندما يتوقف إستخدام مرفق عسكري تم إنشاؤه لغرض خاص ويُطلب من المنشأة بمقتضى القانون إزالة هذا المرفق في حال لم يكن قابل للإستخدام. وقد تحتاج المنشأة إلى وضع مخصص لتكاليف التفكيك إذا إقتضى ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

٥٧. **بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة، يتم تعديل تكلفة الإستهلاك "الإطفاء" للأصل في الفترات المستقبلية وذلك لتوزيع المبلغ المرحل الجديد للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

عكس خسارة إنخفاض القيمة

٥٨. تنص **الفقرات** ٥٩-٧٠ على متطلبات عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها لأصل ما في فترات سابقة.

٥٩. **تقوم المنشأة في كل تاريخ إعداد تقارير بتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل ما قد لا توجد بعد الآن أو تكون قد تدنت. وفي حال وجود مثل هذا المؤشر، تقدّر المنشأة مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لذلك الأصل.**

٦٠. **وفي تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل ما قد لا توجد بعد الآن أو تكون قد تدنت، تأخذ المنشأة في إعتبارها المؤشرات التالية، كحد أدنى:-**

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) تجدد الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.

(ب) حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر إيجابي على المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل المنشأة ضمنها.

مصادر المعلومات الداخلية

(ج) حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر إيجابي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى الحد الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها، إستخدام الأصل أو يتوقع أن يتم إستخدامه. وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة

خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(د) إتخاذ قرار لمواصلة إنشاء الأصل الذي تم إيقافه مسبقاً قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح بإستخدامه.

(هـ) وجود أدلة متاحة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة أصل ما أفضل بكثير من المتوقع أو ستكون كذلك.

٦١. إن المؤشرات على تدني محتمل في خسارة إنخفاض القيمة في الفقرة ٦٠ تعكس بشكل رئيسي مؤشرات خسارة إنخفاض القيمة المحتملة في الفقرة ٢٧.

٦٢. إن القائمة الواردة في الفقرة ٦٠ ليست قائمة شاملة. فقد تحدد المنشأة مؤشرات أخرى على عكس خسارة إنخفاض القيمة تقتضي من المنشأة أيضاً أن تعيد تقدير مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد للأصل. على سبيل المثال، قد يكون أياً مما يلي مؤشراً على إمكانية عكس خسارة إنخفاض القيمة:-

(أ) إرتفاع كبير في القيمة السوقية للأصل؛ أو

(ب) زيادة كبيرة طويلة الأجل في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.

٦٣. إن الإلتزام بإيقاف عملية ما أو إعادة هيكلتها في المستقبل القريب هو مؤشر على عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل ما ينتمي إلى العملية وذلك عندما يشكل الإلتزام تغيراً هاماً طويل الأمد، ذو أثر مواتي على المنشأة، في مدى إستخدام ذلك الأصل أو طريقة إستخدامه. وغالباً ما ترتبط الظروف التي يكون فيها هذا الإلتزام مؤشراً على عكس إنخفاض القيمة بحالات يتيح فيها الإيقاف المتوقع أو إعادة الهيكلة المتوقعة للعملية فرصاً لتعزيز إستخدام الأصل. ومن الأمثلة على ذلك آلة تصوير بالأشعة السينية تم إستخدامها على نحو متدني من قبل عيادة في مستشفى حكومي، ونتيجة لإعادة الهيكلة، يتوقع نقلها إلى الدائرة الرئيسية للطب الإشعاعي في المستشفى حيث سيتم إستخدامها بشكل أفضل. وفي تلك الحالة، قد يكون الإلتزام بإيقاف عملية العيادة أو إعادة هيكلتها مؤشراً على إمكانية عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للأصل في فترات سابقة.

٦٤. في حال كان هناك مؤشر يدل على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها لأصل ما قد لا توجد بعد الآن أو تكون قد تدنت، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة مراجعة وتعديل العمر (أ) الإنتاجي المتبقي أو (ب) طريقة الإستهلاك (الإطفاء) أو(ج) القيمة المتبقية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق على الأصل، حتى وإن لم يتم عكس خسارة إنخفاض قيمة الأصل.

٦٥. **يتم عكس** خسارة **إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل ما إذا، وفقط إذا، حدث تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد للأصل منذ أن تم الإعتراف بآخر خسارة لإنخفاض القيمة. وإذا كان هذا هو الحال، يتم زيادة المبلغ المرحل**

للأصل، بإستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ٦٨، إلى مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد الخاص به. وتكون تلك الزيادة هي عبارة عن عكس لخسارة إنخفاض القيمة.

٦٦. يقتضي هذا المعيار من المنشأة إجراء تقدير رسمي لمبلغ الخدمات القابلة للإسترداد فقط في حال وجود مؤشر على عكس خسارة إنخفاض القيمة. وتحدد الفقرة ٦٠ المؤشرات الرئيسية على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها لأصل ما قد لا توجد بعد الآن أو تكون قد تدنت.

٦٧. يُظهر عكس خسارة إنخفاض القيمة زيادة في مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد المقدر لأصل ما، إما من إستخدامه أو بيعه، منذ آخر مرة إعترفت فيها المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة لذلك الأصل. وتقتضي الفقرة ٧٧ من المنشأة تحديد التغير في التقديرات التي تسبب الزيادة في مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد. وتشمل الأمثلة على التغيرات في التقديرات ما يلي:-

(أ) تغير في أساس إحتساب مبلغ الخدمة القابل للإسترداد (أي ما إذا كان مبلغ الخدمة القابل للإسترداد يقوم على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة)؛

(ب) تغير في تقدير عناصر القيمة المستخدمة وذلك في حال كان مبلغ الخدمة القابل للإستخدام يقوم على أساس قيمة المستخدمة؛ أو

(ج) تغير في تقدير عناصر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، في حال كان مبلغ الصيانة المسترد يقوم على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

٦٨. **ينبغي أن لا يتجاوز المبلغ المرحل الذي تم زيادته لأصل ما والمنسوب إلى عكس خسارة** إنخفاض **القيمة المبلغ المرحل الذي كان سيتم تحديده (صافي ما بعد الإستهلاك أو الإطفاء) لو لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة للأصل في فترات سابقة.**

٦٩. **يتم الاعتراف بعكس خسارة الانخفاض على الفور في الفائض أو العجز، إلاّ إذا كان يتم تسجيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١). تتم معالجة أي عكس لخسارة الانخفاض لأصل معاد تقييمه باعتبارها زيادة في إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

٦٩أ. يعترف بعكس خسارة الانخفاض على الأصل المعاد تقييمه في احتياطي إعادة التقييم ويؤدي ذلك إلى زيادة فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، ومع ذلك، وفي حدود الاعتراف الذي تم مسبقاً بخسارة الانخفاض عن نفس الأصل الفردي أو فئة الأصول التي يندرج تحتها الأصل المعاد تقييمه في الفائض أو العجز، يتم أيضاً الاعتراف بعكس خسارة هذا الانخفاض في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٧٠. **بعد الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة، يتم تعديل تكلفة الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع المبلغ المرحل الجديد للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

إعادة تحديد الأصول

٧١. **إن إعادة تحديد الأصول من أصول مولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد أو من أصول غير مولدة للنقد إلى أصول مولدة للنقد يحدث فقط في حال وجود أدلة واضحة على أن إعادة هذا التحديد هو أمر مناسب. ولا يستلزم إعادة التحديد، بحد ذاته، إجراء إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة. وبدلاً من ذلك، ينشأ المؤشر على إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة كحد أدنى من المؤشرات المدرجة المطبقة على الأصل بعد إعادة التحديد.**

٧٢. هناك أحوال يمكن أن تقرر فيها منشآت القطاع العام أنه من المناسب إعادة تحديد أصل غير مولد للنقد كأصل مولد للنقد، فعلى سبيل المثال أنشأت منشأة معالجة فضلات بالدرجة الأولى لمعالجة الفضلات الصناعية الناتجة من إسكان حكومي لذوي الدخل المحدود دون تقاضي رسوم على ذلك، ثم هُدم ذلك الإسكان وتم تطوير موقعه للأغراض الصناعية ولتجارة البيع بالتجزئة وقد قرر أن المنشأة في المستقبل ستستخدم لمعالجة الفضلات الصناعية بأسعار تجارية، فقررت منشأة قطاع عام على ضوء هذا القرار إعادة تحديد منشأة معالجة الفضلات كأصل مولد للنقد.

الإفصاح

٧٢أ. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعايير التي تضعها لتمييز الأصول غير المولدة للنقد من الأصول المولدة للأصل.

٧٣. **تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة من الأصول:-**

(أ) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة وبند (بنود) السطر في بيان الأداء المالي التي تُشمل فيها خسائر إنخفاض القيمة.

(ب) المبالغ المعكوسة لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة وبند (بنود) الأسطر في بيان الأداء المالي الذي تُعكس فيه خسائر إنخفاض القيمة تلك؛

(ج) يتم الاعتراف مباشرة بمبلغ خسائر الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها في فائض إعادة التقييم خلال الفترة؛ و

(د) يتم الاعتراف مباشرة بمبالغ عكس خسائر الانخفاض في فائض إعادة التقييم خلال الفترة.

٧٣أ [تم إلغائها]

٧٤. تُعرف فئة الأصول بأنها مجموعة من الأصول ذات طبيعة وإستخدام مماثلين في عمليات منشأة ما.

٧٥. يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة ٧٣ مع معلومات أخرى مفصح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، قد تتضمن تسوية المبلغ المرحل للممتلكات والمصانع والمعدات هذه المعلومات في بداية ونهاية الفترة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٧٦. تفصح المنشأة التي تعد تقريراً حول المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ "تقديم التقارير حول القطاعات" عما يلي لكل قطاع تعد المنشأة تقريراً به:-

(أ) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في الفائض أو العجز خلال الفترة.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في الفائض أو العجز خلال الفترة.

٧٧. تفصح المنشأة عما يلي لكل خسارة مادية لإنخفاض القيمة معترف بها أو معكوسة خلال الفترة:-

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة أو عكسها.

(ب) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة.

(ج) طبيعة الأصل.

(د) القطاع الذي ينتمي إليه الأصل، في حال أعدت المنشأة تقريراً حول المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨.

(هـ) ما إذا كان مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للأصل هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة.

(و) الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (ما إذا تم مثلاً تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة) وذلك إذا كان مبلغ الخدمة القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

(ز) المنهج المستخدم لتحديد القيمة المستخدمة إذا كان مبلغ الخدمة القابل للإسترداد هو القيمة المستخدمة.

٧٨. يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية فيما يتعلق بإجمالي خسائر إنخفاض القيمة وإجمالي عكوسات خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة والتي لم يتم الإفصاح عن معلومات فيما يخصها وفقاً للفقرة ٧٧:-

(أ) فئات الأصول الرئيسية المتأثرة بخسائر إنخفاض القيمة (وفئات الأصول الرئيسية المتأثرة بعكوسات خسائر إنخفاض القيمة).

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وعكوسات خسائر إنخفاض القيمة هذه.

٧٩. يُستحسن أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للأصول خلال الفترة.

الأحكام الإنتقالية

٨٠. [تم إلغائها]

٨٠ أ. يُطبّق التعديل على الفقرة ٢٧ بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق تلك الفقرة.

٨١. [تم إلغائها]

٨١ أ. تم تعديل الفقرات ٢، ٥٤، و٦٩ و٧٣، وتم حذف الفقرات ٧، و١١، وتمت إضافة الفقرات ٥٤أ، و٦٩أ من خلال *انخفاض الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦)* في يوليو ٢٠١٦. تطبق هذه التعديلات بأثر مستقبلي بداية من تاريخ تطبيقها.

تاريخ النفاذ

٨٢. على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٦ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

٨٢أ. عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ الفقرتين ٢ و٧ وأدخل الفقرات ٢٦أ و٢٦ب و ٣٩أ. وتطبق المنشأة تلك التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ ابريل ٢٠١١. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣١ لفترة تبدأ قبل ١ ابريل ٢٠١١، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديلات على تلك الفترة المبكرة.

٨٢ب. تم تعديل الفقرة ٢٧ من خلال *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١"* الصادرة في أكتوبر ٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي عليها الافصاح عن ذلك.

٨٢ج. تم تعديل الفقرات ٨٠ و٨١ و٨٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٨٢ د. تم حذف الفقرات ٣، و٤، و١٥ وتعديل الفقرات ٦، و٢٠ من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ف إبريل ٢٠١٦*. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٨٢هـ. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة"*، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرة ١٣. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

٨٢و. تم تعدل الفقرات ٢، و٥٤، و٦٩، و٧٣ من خلال *انخفاض الأصول المعاد تقييمها (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦)* وحذف الفقرات ٧، و١١، وإضافة الفقرات ٥٤أ، و٦٩أ، و٨١أ. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات على الفترات قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٨٢ز. تم تعديل الفقرة ٤٣ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين"* الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٨٢ح. تم تعديل الفقرة ١٤ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٨٢ط. عُدلت الفقرات ٢، ٩، و١٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشآت تلك التعديلات على البيانات المالية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٨٥ي. عدلت الفقرتان ٥٤أ و٦٩أ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩ الصادرة في يناير ٢٠٢٠، تطبق المنشأة هذة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك، يُسمح بالتطبيق المبكر.

٨٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

المقدمة

إستنتاج١. إن برنامج المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. تستند معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، إلى الحد الذي تنطبق فيه متطلبات تلك المعايير على القطاع العام. وقد تم وضع متطلبات هذا المعيار بالإنسجام مع تلك السياسة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأن تحدد المنشآت المبلغ القابل للإسترداد لأصل ما في حال وجود مؤشرات على إنخفاض قيمة الأصل. ويُعرف المبلغ القابل للإسترداد لأصل ما على أنه القيمة المستخدمة أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصل، أيهما أعلى. ويتضمن هذا المعيار تعريفاً مماثلاً.

إستنتاج٣. ينطبق معيار المحاسبة الدولي٣٦ على الأصول المولدة للنقد ووحدات توليد النقد، بينما ينطبق هذا المعيار على الأصول الفردية غير المولدة للنقد. وينتج عن هذا عدد من الفروقات بين المعيارين. وفيما يلي هذه الفروقات الرئيسية:-

(أ) تختلف طريقة قياس القيمة المستخدمة لأصل غير مولد للنقد بموجب هذا المعيار عن تلك الطريقة المطبقة على أصل مولد للنقد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) لا يقتضي هذا المعيار بأن تطبق المنشآت إختبار إنخفاض القيمة على الممتلكات والمصانع والمعدات المسجلة بمبالغ معاد تقييمها؛ و

(ج) لا يتضمن هذا المعيار "إنخفاض في القيمة السوقية بشكل ملحوظ أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الإستخدام العادي" كمؤشر أدنى على إنخفاض القيمة. ويرد هذا المؤشر كمؤشر إضافي على إحتمالية حدوث إنخفاض في القيمة.

إن أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحياد عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ موضحة في الفقرات أدناه.

إستنتاج٤. إقتراح طلب إبداء الملاحظات *"إنخفاض قيمة الأصول"* الصادر في عام ٢٠٠٠ منهجاً لمحاسبة إنخفاض قيمة أصول منشآت القطاع العام التي طبقت معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بقدر ما هو مناسب. وتم وضع مسودة العرض ٢٣ *"إنخفاض قيمة الأصول"* بعد دراسة الردود على طلب إبداء الملاحظات وتم إصدارها في عام ٢٠٠٣. كما تم وضع هذا المعيار بعد دراسة الردود على مسودة العرض ٢٣.

الأصول المولدة النقد

إستنتاج٥. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأن تحدد المنشأة القيمة المستخدمة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع تدفقها من الإستخدام المستمر للأصل، أو وحدة توليد النقد، ومن إستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي. وتظهر الخدمات المحتملة للأصول المولدة للنقد من خلال قدرتها على توليد تدفقات نقدية مستقبلية. تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ على الأصول المولدة للنقد المحتفظ بها من قبل منشآت القطاع العام. ويتطلب هذا المعيار من المنشآت تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ لمحاسبة إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد في القطاع العام.

إستنتاج٥أ. صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام* " في يناير ٢٠١٧. يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ متطلبات الاعتراف بالشهرة وقياسها. ولتطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الاعتبار متطلبات انخفاض الشهرة. وأشار المجلس إلى أن الشهرة لا تولد منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، وبالتالي يتم تقييمها للانخفاض كجزء من مجموعة أصول. ويمكن فقط قياس الشهرة من خلال الرجوع إلى التدفقات النقدية، سواءً كانت تدفقات نقدية واردة موجبة أو انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الصادرة. وأشار أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ يتعامل مع انخفاض الأصول الفردية فقط، ويقيم الانخفاض من خلال الإشارة إلى القيمة الحالية لما تبقى من الخدمة المحتملة للأصل. وبالتالي خلص المجلس إلى أنه سيكون من غير الملائم أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ على انخفاض الشهرة. وخلص المجلس أيضاً إلى أنه، لأغراض خاصة بالانخفاض، ينبغي التعامل مع الشهرة على اعتبار أنها أصل مولد للنقد بغض النظر عما إذا كانت العملية التي ترتبط بها هي عملية مولدة للنقد. ووافق المجلس على إدراج إرشادات إضافية في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦ بشأن ضرورة اعتبار أن الشهرة هي أصل مولد للنقد لأغراض خاصة بالانخفاض.

الأصول غير المولدة للنقد

إستنتاج٦. بعد دراسة المبادئ التي تدعم مفهوم القيمة المستخدمة القابل للتطبيق على الأصول غير المولدة للنقد، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة قياس القيمة المستخدمة لأصل غير مولد للنقد بالرجوع إلى القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية للأصل. وتحاكي هذه العملية المنهج المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد القيمة المستخدمة

إستنتاج٧. يمكن تحديد القيمة المستخدمة (القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية) لأصل غير مولد للنقد بأساليب عدة. وينطوي أحد المناهج الذي يحاكي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على تقدير وخصم التدفقات النقدية الواردة التي كان من الممكن أن تنشأ في حال باعت المنشأة خدماتها أو منتجاتها الأخرى في السوق. ومع ذلك، يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من غير المحتمل أن يُستخدم هذا المنهج في الواقع العملي بسبب التعقيدات المرتبطة بتحديد الأسعار المناسبة التي يتم وفقاً لها تقييم الخدمة أو غيرها من وحدات الإنتاج وتقدير سعر الخصم المناسب.

إستنتاج٨. تعكس مناهج أخرى تحديداً ضمنياً للقيمة المستخدمة. وفي هذا الخصوص، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار منهج القيمة السوقية، والمناهج التي تقيس تكلفة لإستبدال المستهلكة، كما أخذت بالإعتبار أيضاً تكلفة الإستعادة ووحدات الخدمة.

منهج القيمة السوقية

إستنتاج٩. بموجب هذا المنهج، وفيما توجد سوق نشطة للأصل، تقاس القيمة المستخدمة الأصل غير المولد للنقد بالقيمة السوقية المتوافرة للأصل. وفي حال عدم توفر سوق نشطة للأصل، تستخدم المنشأة أفضل دليل سوقي متوفر للسعر الذي يمكن به تبادل الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري، مع الأخذ بعين الإعتبار الإستخدام الأعلى والأفضل للأصل الذي يكون المشاركون في السوق مستعدين للدفع مقابله في الظروف السائدة. ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إستخدام القيمة السوقية المتوافرة كمكافئ للقيمة المستخدمة كان زائداً عن الحاجة بما أن القيمة السوقية تختلف عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع (الوسيلة الأخرى لتقدير مبلغ الخدمة القابل للإسترداد) بمبلغ تكاليف الإستبعاد فقط. لذلك، يتم الحصول على القيمة السوقية بشكل فعال على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد.

منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة

إستنتاج١٠. بموجب هذا المنهج، يتم تحديد قيمة إستخدام الأصل بأنها أقل تكلفة يمكن بها الحصول على إجمالي الخدمات المحتملة المجسدة في الأصل ضمن السياق العادي للعمليات مطروحاً منها قيمة الخدمات المحتملة المستهلكة مسبقاً. ويفترض هذا المنهج أن تستبدل المنشأة الخدمات المحتملة المتبقية للأصل في حال إستبعدت. ويمكن إستبدال الأصل إما عن طريق إعادة إنتاجه (مثل الأصول المتخصصة) أو عن طريق إستبدال إجمالي خدماته المحتملة. لذلك، تقاس قيمته المستخدمة على أنها تكلفة إعادة إنتاج الأصل أو تكلفة إستبداله، أيهما أقل، مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم المحسوب على أساس هذه التكلفة لتعكس الخدمات المحتملة للأصل المستهلكة أو المنتهية مسبقاً.

منهج تكلفة الإستعادة

إستنتاج١١. يُستخدم هذا المنهج عادة عندما تنشأ خسائر إنخفاض القيمة عن حصول أضرار. وبموجب هذا المنهج، يتم تحديد قيمة إستخدام الأصل عن طريق طرح تكلفة الإستعادة المقدرة للأصل من تكلفة لإستبدال المستهلكة للأصل أو تكلفة إعادة إنتاجه قبل إنخفاض قيمته.

منهج وحدات الخدمة

إستنتاج١٢. يحدد هذا المنهج قيمة إستخدام الأصل عن طريق تخفيض تكلفة لإستبدال المستهلكة للأصل أو تكلفة إعادة إنتاجه قبل إنخفاض قيمته لتتوافق مع العدد المخفض من وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل في وضع إنخفاض قيمته.

المناهج المتبعة

إستنتاج١٣. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على قياس القيمة المستخدمة الأصل غير المولد للنقد بإستخدام منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة أو تكلفة الإستعادة أو وحدات الخدمة المشار إليه أعلاه حسبما هو مناسب.

الأصول الأخرى

إستنتاج١٤. يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ متطلبات محددة لإختبار الأصول غير الملموسة فيما يخص إنخفاض القيمة، وقياس خسائر إنخفاض القيمة المتعلقة بالأصول غير الملموسة والإعتراف بها. وتأتي هذه المتطلبات متممة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"*. وتندرج الأصول غير الملموسة وغير المولدة للنقد والتي تقاس بسعر التكلفة ضمن نطاق هذا المعيار وينبغي إختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

مجموعة من الأصول وأصول الشركة

إستنتاج١٥. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، حيث لا يكون ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، فإنه يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التابعة للأصل. ووحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي (أ) تولد تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر، وهي مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى أو (ب) مجموعات أخرى من الأصول. وقد درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مفهوم وحدة توليد الخدمة في بيئة غير مولدة للنقد. وقد لاحظ أن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق على الأصول المفردة، فإن تطبيق مثل هذا المفهوم قياساً على مفهوم وحدة توليد النقد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو أمر غير ضروري لأنه من الممكن تحديد الخدمات المحتملة للأصول المفردة. وعلاوةً على ذلك، سينتج عن تبني هذا المفهوم تعقيدات مفرطة في محاسبة إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.

إستنتاج١٦. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تعتبر الأصول بإستثناء الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لإثنين أو أكثر من وحدات توليد النقد بأنها "أصول شركة". وفي بيئة مولدة النقد، وبما أن أصول الشركة لا تولد تدفقات نقدية واردة منفصلة، فإنه يتم التعامل مع إنخفاض قيمة أصول الشركة كجزء من إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها أصول الشركة. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في بيئة غير مولدة النقد لا يكون مفهوم وحدة توليد الخدمة مؤكدا كما يظهر في فقرة الإستنتاج ١٥ أعلاه. كما لاحظ المجلس أيضاً أن مثل هذه الأصول تكون عادةً جزءاً لا يتجزأ من مهمة تسليم الخدمات ويتم التعامل مع إنخفاض قيمة هذه الأصول بنفس الطريقة التي يتم التعامل فيها مع الأصول الأخرى غير المولدة للنقد الخاصة بالمنشأة.

الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة

إستنتاج١٧. عند اعتماد هذا المعيار في ديسمبر ٢٠٠٤، لم يتطلب المعيار تطبيق اختبار الانخفاض على الأصول غير المولدة للنقد التي يتم تسجيلها بالمبالغ المعاد تقييمها بموجب نموج إعادة التقييم في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧، و٣١. وتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أنه بموجب نموذج إعادة التقييم في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧، و٣١، تتم إعادة تقييم الأصول بدرجة كافية من الانتظام للتأكيد على أنه يتم تسجيل الأصول بمبالغ غير مختلفة اختلافاً مادياً عن قيمها العادلة في تاريخ إعداد التقرير، وسيتم أخذ أي انخفاض بعين الاعتبار في التقييم. وبالتالي ستكون تكاليف التصرف هي أية فروقات بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه وفي معظم الحالات، لن تكون هذه الفروقات مادية، ومن وجهة النظر

العملية، لم يكن ضرورياً أن يتم قياس مبلغ استرداد الأصل والاعتراف بخسارة الانخفاض بالنسبة لتكاليف التصرف للأصول غير المولدة للنقد.

إستنتاج١٧. وخلافاً لهذا المعيار، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشآت بإختبار الأصول التي تم إعادة تقييمها فيما يخص إنخفاض القيمة وذلك بعد إعادة تقييمها. ويمكن تفسير أسباب هذا الإختلاف بالرجوع إلى العوامل الموضحة في الفقرتين إستنتاج ١٩ وإستنتاج ٢٠ أدناه.

إستنتاج١٨. أولاً، هناك طرق مختلفة لتحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد بموجب هذا المعيار وتحديد المبلغ القابل للإسترداد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويعرف "مبلغ الخدمة القابل للإسترداد" في هذا المعيار بأنه "القيمة العادلة لأصل غير مولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى". وبموجب هذا المعيار، تحدد المنشأة القيمة المستخدمة للأصل عن طريق تحديد التكلفة الجارية لإستبدال الخدمات المحتملة المتبقية للأصل. ويتم تحديد التكلفة الجارية لإستبدال الخدمات المحتملة المتبقية للأصل بإستخدام منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة والمناهج الموضحة مثل منهج تكلفة الإستعادة ومنهج وحدات الخدمة. وقد يتم تبني هذه المناهج لقياس القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ وعليه تكون القيمة المستخدمة هي مقياس القيمة العادلة. ويرد تعريف "المبلغ القابل للإسترداد" في معيار المحاسبة الدولي٣٦ على أنه "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة، أيهما أعلى". ويتم تحديد القيمة المستخدمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بإستخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يتوقع الحصول عليها من خلال الإستخدام المستمر للأصل وإستبعاده نهائياً. وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على إمكانية أن تختلف القيمة المستخدمة عن القيمة العادلة للأصل.

إستنتاج١٩. ثانياً، لا يتكرر في هذا المعيار الشرط المنصوص عليه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقضي بدمج الأصول غير المولدة للنقد مع الأصول المولدة للنقد لتشكيل وحدة توليد للنقد. وبموجب معيار المحاسبة الدولي٣٦، عندما لا ينتج الأصل تدفقات نقدية واردة فإنه يتم دمجه مع أصول أخرى لتشكيل وحدة توليد للنقد، حيث تقاس بعد ذلك قيمته المستخدمة. وقد يختلف مجموع القيم العادلة للأصول التي تشكل وحدة توليد النقد عن القيمة المستخدمة وحدة توليد النقد.

انخفاض الأصول المعاد تقييمها (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦)

إستنتاج٢٠أ. نتيجة لطلبات دوائر الاختصاص التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ٢٠١٥ النظر في القرارات الأصلية ليقوم باستثناء الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة المعاد تقييمها من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

إستنتاج٢٠ب. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المنطق وراء أساس الإستنتاج ١٩ وأساس الإستنتاج ٢٠ بالنسبة للمتطلبات المختلفة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو منطق ملائم. وأقر المجلس بوجهة النظر التي ترى أنه سيتم أخذ الانخفاض بعين الاعتبار عند القيام بإعادات التقييم للأصول للتأكيد على أن قيمها الدفترية لا تختلف بشكل مادي عن قيمها العادلة، وذلك وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

إستنتاج٢٠ج. أقر أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه كان هناك غموض يحيط بكون خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض هي إعادات تقييم، مع العلم بأنه يتم حسابهما بنفس الأسلوب. وتتطلب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أن تتم إعادة تقييم فئة الأصول بالكامل إذا تمت إعادة تقييم عنصر من عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي تنتمي إلى تلك الفئة. وبالتالي، إذا تم تفسير خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض باعتبارهما إعادة تقييم فإن العواقب ستكون مرهقة. وأخذ المجلس بعين الاعتبار ضرورة الكشف عن هذا الغموض.

إستنتاج٢٠د. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً أنه من الضروري أن يتم إمداد المستخدمين بمعلومات نوعية وكمية عن الانخفاضات المحددة في الفقرات ٧٧ و٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

إستنتاج٢٠هـ. كان هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من كشف الغموض، هو التأكيد على أن خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض للأصول المعاد تقييمها لا تتطلب من المنشأة أن تعيد تقييم فئة الأصول بالكامل التي ينتمي إليها الأصل للاعتراف بخسارة الانخفاض فيما يتعلق بهذا العنصر.

إستنتاج٢٠و. رغم أن إدراج الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي يتم قياسها بالمبالغ المعاد تقييمها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ يعني أنه مطلوب من المنشأة أن تقييم سنوياً احتمالية الإشارة إلى خفض الأصل، إلا أن المنشأة تكون على الأرجح على دراية بأية مؤشرات عن حدوث الانخفاض. وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إدراج الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي يتم قياسها بالمبالغ المعاد تقييمها في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ لن يكون مرهقاً بدرجة كبيرة بالنسبة لمعدي البيانات المالية.

إستنتاج٢٠ز. نتيجة لهذه الاعتبارات اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٥٧ " انخفاض الأصول المعاد تقييمها" في سبتمبر ٢٠١٥ ونشر مسودة العرض في الشهر التالي.

الإستجابات على مسودة العرض ٥٧

إستنتاج٢٠ح. دعم معظم المجاوبين على مسودة العرض ٥٧ مقترحات ومنطق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار مقترحاً رأى أهمية توضيح أن خسارة الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض للأصول المعاد تقييمها لا تتطلب أن تقوم المنشأة بإعادة تقييم الفئة الكاملة من الأصول التي ينتمي إليها العنصر وهو الأمر الذي يمكن تحقيقه بشكل أكثر اقتصادية من خلال بيان بسيط في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

إستنتاج٢٠ط. وأقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن وجهة النظر المذكورة رأت أن ذلك ملائماً لسببين. أولاً، لم يتناول هذا المنهج بشكل كاف الطرق المختلفة لتحديد القيمة المستخدمة بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد عند إعادة تقييم مبلغ استرداد خدمات الأصل. هذه الطرق هي منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة، ومنهج تكلفة الاستعادة ومنهج وحدات الخدمات. ثانياً، لا يقدم المنهج المعلومات اللازمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات من قبل المستخدمين التي يتم توفيرها من خلال الإفصاحات في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦. وبالتالي قرر مجلس

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يفعل المقترحات الواردة في مسودة العرض ٥٧ في إصدار نهائي.

إستنتاج٢٠ي. وفقاً لتعليقات المجاوبين على مسودة العرض، أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقييم وجود تأكيد في أسس الإستنتاج لمسودة العرض ٥٧ على أن الانخفاضات تختلف مفاهيمياً عن الانخفاضات الناتجة عن إعادة التقييم. لأن كلاً من الانخفاضات والانخفاضات الناجمة عن إعادة التقييم تتطلب خفض احتمال تقديم الخدمات أو القدرة على توليد منافع اقتصادية، وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنهما متماثلان من الناحية المفاهيمية. وعلى أي حال، هناك اختلاف عملي. فالانخفاضات هي أحداث تؤثر على الأصول الفردية، أو على مجموعات الأصول وليس على نتائج التقييمات الدورية. ينعكس هذا الاختلاف العملي في البيان الوارد في الفقرة ٥١أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ الذي ينص على أن "خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض لأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " انخفاض الأصول المولدة للنقد " لا تنشئ بالضرورة حاجة إلى إعادة تقييم فئة الأصول التي ينتمي إليها الأصل أو مجموعة الأصول."

إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد المحتفظ بها من قبل مؤسسات الأعمال الحكومية

إستنتاج٢١. عندما صدر هذا المعيار تطلب أن تقوم (مؤسسات الأعمال الحكومية) بحساب انخفاض جميع الأصول المحتفظ بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦). عندما صدر هذا المعيار كانت مؤسسات الأعمال الحكومية هي عبارة عن منشآت موجهة للربح، وكانت الأصول الموظفة من خلالها بصفة أساسية هي أصول مولدة للنقد. عندما صدر هذا المعيار، وضحت مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مؤسسات الأعمال الحكومية كانت منشآت موجهة للربح، وبالتالي تطلبت امتثال تلك المؤسسات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية. عندما صدر هذا المعيار، وضح كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل صريح أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبق على مؤسسات الأعمال الحكومية. ووفقاً لذلك، كان من المتوقع أن يتم تصنيف الأصول غير المولدة للنقد بشكل ملائم مع الأصول المولدة للنقد لمؤسسات الأعمال الحكومية لتشكل وحدة مولدة للنقد ليتم اختبارها للانخفاض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

مؤشرات إنخفاض القيمة– التغيرات في القيمة السوقية

إستنتاج٢٢. ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على "إنخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل ملحوظ أكثر مما هو متوقع نتيجة لمرور الزمن أو نتيجة الإستخدام العادي" كمؤشر أدنى على إنخفاض القيمة. وقد أورد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذا المؤشر كمؤشر إضافي على إنخفاض القيمة، ولكن ليس كمؤشر أدنى على إنخفاض القيمة. حيث يرى المجلس أن هذه التغيرات في القيمة السوقية لا تشير بالضرورة إلى إنخفاض قيمة الأصل غير المولد للنقد، وذلك لأنه يتم الإحتفاظ بالأصول غير المولدة للنقد لأسباب غير الحصول على عائد مالي. وعليه، قد لا يعكس التغير في القيمة السوقية تغييراً في مقدار الخدمة الذي ستسترده المنشأة من الإستخدام المستمر للأصل.

عكس إنخفاض القيمة

إستنتاج٢٣. تنص الفقرة ٦٠(أ) على أن "تجدد الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو تجدد الحاجة إليها" هو مؤشر أدنى على عكس إنخفاض القيمة، بينما تنص الفقرة ٦٢(ب) على "إرتفاع هام طويل الأجل في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها" كمؤشر إضافي على عكس محتمل لإنخفاض القيمة. إن صياغة هذين المؤشرين مماثلة، إلا أنه يمكن التمييز بينهما لأن الفقرة ٦٠(أ) تشير إلى تجدد الطلب الذي إنخفض وأدى إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. وتشير الفقرة ٦٢(ب) إلى طلب جديد، وقد لا يكون مرتبطاً بالسبب وراء الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة فيما يخص الأصل.

إستنتاج٢٤. تنص الفقرة ٦٢(أ) على "إرتفاع هام في القيمة السوقية للأصل" كمؤشر إضافي على عكس إنخفاض القيمة. ولا يقابل هذا مؤشر إنخفاض القيمة في الفقرة ٢٩(أ) الذي يقتضي بأن يكون الإنخفاض في القيمة السوقية "أكثر مما هو متوقع بشكل ملحوظ نتيجة لمرور الوقت أو نتيجة الإستخدام العادي". ويعني هذا الإختلاف أن إرتفاع القيمة السوقية قد يكون متوقع أو غير متوقع.

إستنتاج٢٥. تتضمن الفقرة ٢٧(ج) "توفر أدلة على لحاق ضرر مادي بالأصل" كمؤشر أدنى لإنخفاض القيمة. ولا تتضمن الفقرة ٦٠ مؤشراً على عكس إنخفاض القيمة يقابل هذا المؤشر على إنخفاض القيمة. لم يورد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "إصلاح الأصل" كمؤشر على عكس إنخفاض القيمة لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ يقتضي بأن تضيف المنشآت النفقات اللاحقة إلى المبلغ المرحل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة خلال العمر الكلي للأصل، بزيادة عن معيار الأداء الذي تم تقييمه مؤخراً للأصل القائم، إلى المنشأة. كما ينطبق هذا المتطلب على العقارات الإستثمارية التي يتم قياسها بإستخدام نموذج التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"*. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذه المتطلبات تبطل الحاجة إلى مؤشر على عكس إنخفاض القيمة يُظهر مؤشر الضرر المادي على إنخفاض القيمة. كما لاحظ المجلس أن ترميم أو إصلاح الضرر لا يشكل تغييراً في تقدير مبلغ الخدمات المحتملة للأصل بعد إنخفاض قيمته كما هو محدد في الفقرة ٦٥ من هذا المعيار.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع التجارية العامة"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩

إستنتاج٢٧. الإشارة إلى "فئة الأصول" في الفقرات ٥٤أ و٦٩أ تعطي انطباعاً بأن الإرشادات قد طُبقت فقط على الأصول المعاد تقييمها في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، *الممتلكات والمصانع والمعدات*، وقد أعربت الأطراف المعنية عن قلقها من أن الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها قد استثنيت من نطاق التطبيق، وبالتالي وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على توضيح أن الفقرات لا تطبق إلا على الأصول الفردية في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ وعلى فئة الأصول في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

إرشادات التنفيذ

مؤشرات إنخفاض القيمة – أمثلة

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

مؤشرات على الإنخفاض (فقرة ٢٧)

مصادر خارجية للمعلومات

(أ) التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.

تنفيذ١ ما يزال الأصل يحافظ على نفس الخدمات المحتملة ولكن الطلب على تلك الخدمات توقف أو أوشك على التوقف. ومن الأمثلة على الأصول التي تنخفض قيمتها بهذه الطريقة ما يلي:–

(أ) مدرسة تم إغلاقها بسبب نقص في الطلب على الخدمات المدرسية ناشئ عن هجرة السكان إلى مناطق أخرى. وليس من المتوقع أن ينعكس هذا الإتجاه السكاني الذي يؤثر على طلب الخدمات المدرسية في المستقبل المنظور؛

(ب) مدرسة مصممة لـ١,٥٠٠ طالب تملك حالياً قيد تسجيل لـ١٥٠ طالب فقط– ولا يمكن إغلاق المدرسة لأن أقرب مدرسة بديلة تقع على بعد ١٠٠ كم. ولا تتوقع المنشأة إرتفاعاً في التسجيل. عند إنشاء المدرسة كان التسجيل لـ١,٤٠٠ طالب– لو أن المنشأة توقعت تسجيل ١٥٠ طالب فقط لإستملكت مرفقاً أصغر بكثير. وتحدد المدرسة أن الطلب قد توقف تقريباً وأنه ينبغي مقارنة مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للمدرسة مع مبلغها المرحل؛

(ج) سكة حديدية تم إغلاقها جراء نقص في الرعاية (على سبيل المثال إنتقل سكان منطقة ريفية ما إلى المدينة جراء سنوات متتالية من القحط، أما الذين بقوا فيستخدمون خدمة الحافلة الأقل تكلفة)؛ و

(د) مدرج رياضي لا يجدد مستأجروه الرئيسيون عقد إستئجاره مما قد يؤدي إلى إغلاق المرفق.

(ب) تغيرات هامة طويلة الأجل ذات أثر سلبي على المنشأة في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل المنشأة ضمنها.

البيئة التقنية

تنفيذ٢ قد تنخفض خدمات الأصل في حال تقدم التقنية لتنتج بدائل تقدم خدمات أفضل أو أكثر فعالية. ومن الأمثلة على الأصول التي تنخفض قيمتها بهذه الطريقة ما يلي:–

(أ) معدات التشخيص الطبي التي نادراً ما تستخدم أو لا تستخدم أبداً لأن آلة جديدة تمثل تقنية أكثر تقدماً تعطي نتائج أكثر دقة (تلبي أيضاً المؤشر (أ) أعلاه)؛

(ب) برمجيات لم يعد المزود الخارجي يدعمها بسبب التقدم التقني، وليس لدى المنشأة موظفين لصيانة هذه البرمجيات؛ و

(ج) معدات حاسوب أصبحت قديمة نتيجة التطور التقني.

البيئة القانونية أو بيئة السياسة الحكومية

تنفيذ٣ قد تنخفض الخدمات المحتملة للأصل نتيجة تغيير في قانون أو تشريع ما. وتشمل الأمثلة على إنخفاض القيمة التي يحددها هذا المؤشر ما يلي:-

(أ) مركبة لا تحقق معايير الإنبعاث الجديدة أو طائرة لا تحقق معايير الضجيج الجديدة؛

(ب) مدرسة لا يمكن إستخدامها بعد الآن لأغراض التدريس بسبب وضع تشريعات جديدة للسلامة فيما يتعلق بمواد البناء أو مخارج الطوارئ؛ و

(ج) معمل لمياه الشرب لا يمكن إستخدامه لأنه لا يحقق المعايير البيئية الجديدة.

مصادر داخلية للمعلومات

(ج) **توفر أدلة على الأضرار المادية لأصل ما.**

تنفيذ٤ من المحتمل أن ينتج عن الأضرار المادية عدم قدرة الأصل على تقديم مستوى الخدمات الذي كان قادراً على تقديمه في السابق. ومن الأمثلة على أصول تنخفض قيمتها بهذه الطريقة ما يلي:-

(أ) مبنى مدمر جراء حريق أو فيضان أو عوامل أخرى؛

(ب) مبنى يتم إغلاقه بسبب العثور على عيوب هيكلية؛

(ج) مواضع غائرة من طريق مرتفع مما يشير إلى ضرورة إستبدال هذه المواضع خلال ١٥ سنة وليس العمر الأصلي للتصميم ومدته ٣٠ سنة؛

(د) سد إنخفاض مستوى صرفه بسبب تقييم هيكلي؛

(هـ) معمل معالجة مياه إنخفضت سعته بسبب إنسداد المسرب حيث أن إزالة الإنسداد مكلفة؛

(و) جسر عليه قيود من حيث الوزن بسبب العثور على عيوب هيكلية؛

(ز) سفينة حربية بحرية تحطمت في تصادم؛ و

(ح) معدات تعطلت ولم يعد من الممكن إصلاحها أو أن إصلاحها غير مجدٍ إقتصادياً.

(د) تغيرات هامة طويلة الأجل ذات أثر سلبي على المنشأة بالقدر الذي يُستخدم فيه الأصل أو يتوقع أن يتم إستخدامه.

تنفيذ٥ ما يزال الأصل يحافظ على نفس الخدمات المحتملة، ولكن التغيرات طويلة الأجل ذات أثر سلبي على مدى إستخدام الأصل. وتشمل الأمثلة على الحالات التي يمكن أن تنخفض فيها قيمة الأصول بهذه الطريقة ما يلي:-

(أ) إذا لم يعد الأصل مستخدماً بالدرجة ذاتها التي كان يُستخدم فيها منذ البداية، أو أن العمر الإنتاجي المتوقع للأصل أقصر من العمر الذي تم تقديره مبدئياً، يمكن أن تنخفض قيمة الأصل. ومن الأمثلة على أصل يمكن أن يتم تحديده على أنه منخفض القيمة بناءاً على هذا المؤشر هو جهاز حاسوب كبير الحجم يُستخدم بشكل محدود لأن العديد من التطبيقات قد تم تحويلها أو تطويرها للعمل في أجهزة الحاسوب المركزي أو أنظمة الحاسوب التشغيلية. وقد يتحول إنخفاض هام طويل الأجل في الطلب على خدمات الأصل إلى تغير هام طويل الأجل في مدى إستخدام الأصل.

(ب) إذا لم يعد الأصل مستخدماً بالطريقة نفسها التي كان يُستخدم فيها منذ البداية، يمكن أن تنخفض قيمة الأصل. ومن الأمثلة على أصل يمكن أن يتم تحديده على أنه منخفض القيمة بناءاً على هذا المؤشر هو مبنى مدرسي يُستخدم للتخزين وليس للأغراض التعليمية.

(هـ) قرار لإيقاف إنشاء الأصل قبل إنجازه أو قبل أن يكون صالحاً للاستعمال.

تنفيذ٦ إن الأصل الذي يتم إنجازه لا يمكن أن يقدم الخدمة المرادة منه. وتشمل الأمثلة على الأصول التي تنخفض قيمتها بهذه الطريقة ما يلي:-

(أ) إيقاف الإنشاء جراء إكتشاف للآثار أو بسبب ظروف بيئية مثل وجود مأوى لنوع من الحيوانات المهددة أو المعرضة للخطر؛ و

(ب) إيقاف الإنشاء بسبب ضعف في الإقتصاد.

تُؤخذ أيضاً بعين الإعتبار الظروف التي أدت إلى إيقاف الإنشاء. أما في حال تأجيل الإنشاء، أي تأخيره إلى تاريخ مستقبلي محدد، فإنه لا يزال من الممكن التعامل مع المشروع كعمل قيد الإنجاز ولا يعتبر أنه متوقف.

(و) توفر أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء الخدمة لأصل ما أكثر سوءاً، أو سيصبح أسوء مما هو متوقع، بشكل ملحوظ.

تنفيذ٧ قد تشير التقارير الداخلية إلى أن أصل ما لا يؤدي عمله كما هو متوقع أو أن أداؤه يتراجع مع مرور الوقت. على سبيل المثال، قد يشير تقرير دائرة الصحة الداخلية فيما يتعلق بعمليات عيادة ريفية إلى أن جهاز الأشعة السينية الذي تستخدمه العيادة قد إنخفضت قيمته لأن تكاليف صيانة الجهاز قد تعدت بشكل ملحوظ التكاليف المقدرة مبدئياً.

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

قياس خسائر إنخفاض القيمة

ملاحظة: يفترض في الأمثلة التالية أن تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصل الذي تم إختباره فيما يخص إنخفاض القيمة أقل من قيمته المستخدمة أو أن تكون غير قابلة للتحديد، ما لم تتم الإشارة بخلاف ذلك. لذلك، يساوي مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل قيمته المستخدمة. وتُستخدم في هذه الأمثلة طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك.

منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة

تغير هام طويل الأجل ذو أثر سلبي على المنشأة في البيئة التقنية – جهاز حاسوب كبير الحجم يُستخدم بأقل من قدرته

مثال١ في عام ١٩٩٩، إشترت مدينة كيرمان جهاز حاسوب جديد كبير (مينفريم) بتكلفة مقدارها ١٠ مليون[٢] وحدة عملة. وقدرت كيرمان أن العمر الإنتاجي لجهاز الحاسوب سيكون سبع سنوات وأن الدوائر المختلفة ستستخدم ما نسبته٨٠% من سعة وحدة المعالجة المركزية. كان يُتوقع، كما كانت هناك حاجة، لإستخدام فاصل من زمن وحدة المعالجة المركزية الفائض بنسبة ٢٠% لجدولة المهام بهدف تلبية المواعيد النهائية في فترات الذروة. وبعد أشهر قليلة من الشراء، وصل إستخدام وحدة المعالجة المركزية إلى٨٠% ولكنه إنخفض ليصل إلى٢٠% في عام ٢٠٠٣ لأنه تم تحويل العديد من تطبيقات الدوائر للعمل على أجهزة الحاسوب المكتبية أو الخوادم. ويتوفر جهاز حاسوب في السوق بسعر٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ويمكنه أن يقدم الخدمات المحتملة المتبقية لجهاز الحاسوب الكبير مستخدماً التطبيقات المتبقية.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال٢ إن المؤشر على إنخفاض القيمة هو تغير هام طويل الأجل في البيئة التقنية يؤدي إلى تحويل التطبيقات من أجهزة الحاسوب الكبيرة (مينفريم) إلى أنظمة الحاسوب التشغيلية الأخرى، ويؤدي بالتالي إلى خفض إستخدام أجهزة الحاسوب الكبيرة. (وبدلاً من ذلك، يمكن القول أيضاً أن حدوث إنخفاض هام في مدى إستخدام جهاز الحاسوب الكبير يدل على إنخفاض قيمته). ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٩٩**	**١٠,٠٠٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٤ ÷ ٧)	**٥,٧١٤,٢٨٦**
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	**٤,٢٨٥,٧١٤**
ج	**تكلفة لإستبدال**	**٥٠٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم (ج x ٤ ÷ ٧)	**٢٨٥,٧١٤**
د	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	**٢١٤,٢٨٦**
	خسارة إنخفاض القيمة (ب – د)	**٤,٠٧١,٤٢٨**

[٢] يُعبّر في هذه الأمثلة عن المبالغ النقدية بـ"وحدات عملة".

شبه توقف في الطلب على الخدمات التي يقدمها أصل غير مولد للنقد- تطبيق برمجيات مينفريم مستخدمة بشكل محدود

مثال٣ في عام ١٩٩٩، إشترت مدينة كيرمان ترخيص برمجيات لإحدى تطبيقات جهاز الحاسوب الكبير (مينفريم) الجديد لديها مقابل٣٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. قدرت كيرمان أن العمر الإنتاجي لهذه البرمجيات سيكون سبع سنوات وأنها ستحصل على منافع إقتصادية وخدمات محتملة من البرمجيات على أساس القسط الثابت على مدى عمر البرمجيات. وبحلول عام ٢٠٠٣، إنخفض إستخدام التطبيق ليصل إلى ١٥% من الطلب المتوقع مبدئياً. وتبلغ تكلفة ترخيص تطبيق برمجيات جديد ليحل محل الخدمات المحتملة المتبقية لتطبيق البرمجيات التي إنخفضت قيمتها ٧٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تقدير إنخفاض القيمة

مثال٤ إن المؤشر على إنخفاض القيمة هو التغير التقني الناتج عن خسارة سعة جهاز حاسوب كبير.

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٩٩**	**٣٥٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٤ ÷ ٧)	**٢٠٠,٠٠٠**
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	**١٥٠,٠٠٠**
ج	**تكلفة لإستبدال**	**٧٠,٠٠٠**
	الإطفاء المتراكم (ج x ٤ ÷ ٧)	**٤٠,٠٠٠**
د	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	**٣٠,٠٠٠**
	خسارة إنخفاض القيمة (ب – د)	**١٢٠,٠٠٠**

تغير هام طويل الأجل ذو أثر سلبي على المنشأة في طريقة الإستخدام- مدرسة يتم إستخدامها كمستودع

مثال٥ في عام ١٩٩٧، أنشأت مقاطعة لوندن سكول مدرسة أساسية بتكلفة ١٠ مليون عملة. والعمر الإنتاجي المقدر للمدرسة هو خمسون عاماً. وفي عام ٢٠٠٣، أُغلقت المدرسة لأن التسجيل في المقاطعة إنخفض بشكل غير متوقع بسبب هجرة السكان الناتجة عن إفلاس أحد أهم أصحاب العمل في المنطقة. وتم تحويل المدرسة إلى مستودع تخزين، ولا تتوقع مقاطعة لوندن سكول أي إرتفاع في تسجيل الطلاب في المستقبل بحيث يعاد فتح المبنى كمدرسة. تبلغ تكلفة لإستبدال الحالية لمستودع له نفس سعة تخزين المدرسة ٤,٢ مليون وحدة عملة.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال٦ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة هو أن الغاية من إستخدام المبنى قد تغيرت بشكل ملحوظ من مكان لتعليم الطلاب إلى مرفق تخزين، ولا يتوقع أن يتغير هذا الحال في المستقبل المنظور. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة على النحو التالي:

أ	**التكلفة التاريخية، ١٩٩٧**	١٠,٠٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٦ ÷ ٥٠)	١,٢٠٠,٠٠٠
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	٨,٨٠٠,٠٠٠
ج	**تكلفة إستبدال مرفق تخزين ذو سعة مماثلة**	٤,٢٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم (ج x ٦ ÷ ٥٠)	٥٠٤,٠٠٠
د	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	٣,٦٩٦,٠٠٠
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – د)	٥,١٠٤,٠٠٠

تغير هام طويل الأجل ذو أثر سلبي على المنشأة في مدى الإستخدام- إغلاق جزئي لمدرسة جراء إنخفاض في تسجيل الطلاب

مثال٧ في عام ١٩٨٣، أنشأت مقاطعة لوتون سكول مدرسة بتكلفة ٢,٥ مليون وحدة عملة. وقدرت المنشأة أن المدرسة ستستخدم لمدة أربعين سنة. وفي عام ٢٠٠٣، إنخفض تسجيل الطلاب من ١,٠٠٠ إلى ٢٠٠ طالب إثر هجرة السكان الناتجة عن إفلاس أحد أهم أصحاب العمل في المنطقة. وقررت الإدارة إغلاق الطابقين العلويين من مبنى المدرسة المكون من ثلاث طوابق. ولا تتوقع مقاطعة لوتون سكول إرتفاعاً في التسجيل في المستقبل بحيث يعاد فتح الطوابق العليا من جديد. وتقدر تكلفة لإستبدال الحالية لمدرسة بطابق واحد بقيمة ١,٣ مليون وحدة عملة.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال٨ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة هو أن مدى إستخدام المدرسة قد تغير من ثلاث طوابق إلى طابق واحد نتيجة إنخفاض في عدد الطلاب من ١٠٠٠ طالب إلى ٢٠٠ طالب. إن الإنخفاض في مدى الإستخدام هو أمر هام ويتوقع أن يبقى التسجيل بهذا المستوى المنخفض في المستقبل المنظور. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج تكلفة لإستبدال المستهلكة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٨٣**	٢,٥٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٢٠ ÷ ٤٠)	١,٢٥٠,٠٠٠
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	١,٢٥٠,٠٠٠
ج	**تكلفة لإستبدال**	١,٣٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم (ج x ٢٠ ÷ ٤٠)	٦٥٠,٠٠٠
د	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	٦٥٠,٠٠٠
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – د)	٦٠٠,٠٠٠

منهج إستعادة التكلفة

أضرار مادية – تحطم حافلة مدرسية في حادث سير

مثال٩ في عام ١٩٩٨، قامت مدرسة نورث ديستريكت الإبتدائية بشراء حافلة بتكلفة ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لمساعدة طلاب القرية المجاورة على التنقل مجاناً. وقدرت المدرسة العمر الإنتاجي للحافلة بعشر سنوات. وفي عام ٢٠٠٣، تضررت الحافلة في حادث سير حيث يتطلب ترميمها ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصبح قابلة للإستعمال. ولن يؤثر الترميم على العمر الإنتاجي للأصل. وتبلغ تكلفة حافلة جديدة لتقديم خدمة مماثلة ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة في عام ٢٠٠٣.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال١٠ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة هو لحاق ضرر مادي بالحافلة إثر حادث السير. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج تكلفة الإستعادة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٩٨**	**٢٠٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٥ ÷ ١٠)	**١٠٠,٠٠٠**
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	**١٠٠,٠٠٠**
ج	**تكلفة لإستبدال**	**٢٥٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم (ج x ٥ ÷ ١٠)	**١٢٥,٠٠٠**
د	**تكلفة لإستبدال المستهلكة (في حالة عدم حدوث ضرر)**	**١٢٥,٠٠٠**
	مطروحاً منها: تكلفة الإستعادة	**٤٠,٠٠٠**
هـ	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	**٨٥,٠٠٠**
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – هـ)	**١٥,٠٠٠**

أضرار مادية– دمار مبنى جراء حريق

مثال١١ في عام ١٩٨٤، قامت مدينة مورلاند بإنشاء مبنى مكاتب بتكلفة ٥٠ مليون وحدة عملة. كان من المتوقع أن يقدم المبنى خدمات لمدة ٤٠ عاماً. وفي عام ٢٠٠٣، بعد ١٩ عاماً من الإستخدام، أدى نشوب حريق إلى مشاكل خطيرة في هيكل المبنى. ونظراً لأسباب أمنية، يتم إغلاق المبنى وتجري ترميمات هيكلية تصل تكلفتها إلى ٣٥,٥ مليون وحدة عملة لإعادة المبنى إلى حالة يمكن فيها شغله. وتبلغ تكلفة لإستبدال لمبنى جديد ١٠٠ مليون وحدة عملة.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال١٢ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة خز لحاق ضرر مادي بالمبنى جراء الحريق. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج تكلفة الإستعادة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٨٤**	٥٠,٠٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ١٩ ÷ ٤٠)	٢٣,٧٥٠,٠٠٠
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	٢٦,٢٥٠,٠٠٠
ج	**تكلفة لإستبدال (لمبنى جديد)**	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم (ج x ١٩ ÷ ٤٠)	٤٧,٥٠٠,٠٠٠
د	**تكلفة لإستبدال المستهلكة (في حالة عدم حدوث ضرر)**	٥٢,٥٠٠,٠٠٠
	مطروحاً منها: تكلفة الإستعادة	٣٥,٥٠٠,٠٠٠
هـ	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد**	١٧,٠٠٠,٠٠٠
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – هـ)	٩,٢٥٠,٠٠٠

منهج وحدات الخدمة

تغير هام طويل الأجل ذو أثر سلبي على المنشأة في مدى الإستخدام–مبنى متعدد الطوابق غير مشغول جزئياً في المستقبل المنظور

مثال١٣ في عام ١٩٨٨، أنشأ مجلس مدينة أورنونج مبنى مكاتب مكون من٢٠ طابق لإستخدام المجلس في وسط مدينة أورنونج بتكلفة ٨٠ مليون وحدة عملة. كان من المتوقع أن يكون العمر الإنتاجي للمبنى هو٤٠ سنة. وفي عام ٢٠٠٣، إقتضت أنظمة السلامة الوطنية أن تُترك الطوابق الأربعة العليا في المباني متعددة الطوابق غير مشغولة في المستقبل المنظور. وتبلغ القيمة العادلة للمبنى مطروحاً منها تكاليف البيع ٤٥ مليون وحدة عملة في عام ٢٠٠٣ بعد أن أصبحت الأنظمة نافذة المفعول. وتبلغ تكلفة لإستبدال الحالية لمبنى مماثل مكون من ٢٠ طابقاً ٨٥ مليون وحدة عملة.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال١٤ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة هو أن مدى إستخدام المبنى قد تغير من ٢٠ طابق إلى ١٦ طابق وفقاً لأنظمة السلامة الوطنية الجديدة. ويعتبر الإنخفاض في مدى الإستخدام أمراً هاماً ويتوقع أن يبقى إشغال المبنى بالمستوى المنخفض (١٦ طابق) في المستقبل المنظور. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج وحدات الخدمة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٨٨**	٨٠,٠٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ١٥ ÷ ٤٠)	٣٠,٠٠٠,٠٠٠
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	٥٠,٠٠٠,٠٠٠
ج	**تكلفة لإستبدال (مبنى مكون من ٢٠ طابق)**	٨٥,٠٠٠,٠٠٠
	الإستهلاك المتراكم (ج x ١٥ ÷ ٤٠)	٣١,٨٧٥,٠٠٠
د	**تكلفة لإستبدال المستهلكة قبل التعديل لوحدات الخدمة المتبقية**	٥٣,١٢٥,٠٠٠
هـ	**القيمة المستخدمة للمبنى بعد سريان مفعول الأنظمة (د x ١٦ ÷ ٢٠)**	٤٢,٥٠٠,٠٠٠

و	**القيمة العادلة للمبنى مطروحاً منها تكاليف البيع بعد سريان مفعول الأنظمة**	**٤٥,٠٠٠,٠٠٠**
ز	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد ("هـ" أو "و" أيهما أعلى)**	**٤٥,٠٠٠,٠٠٠**
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – ز)	**٥,٠٠٠,٠٠٠**

أدلة من تقارير داخلية– تكلفة أعلى لتشغيل ماكينة طباعة

مثال١٥ في عام ١٩٩٨، قامت إدارة التربية والتعليم في البلد "س" بشراء ماكينة طباعة جديدة بتكلفة ٤٠ مليون وحدة عملة. وقدرت الإدارة العمر الإنتاجي للماكينة بأربعين مليون نسخة من الكتب التي سيتم طباعتها خلال ما يزيد عن١٠ سنوات ليستخدمها طلاب المدارس الأساسية. وفي عام ٢٠٠٣، تم الإبلاغ عن وجود ميزة آلية في الماكينة لا تعمل كما هو متوقع ما أدى إلى إنخفاض بنسبة ٢٥% في مستوى الإنتاج السنوي للماكينة خلال الخمس سنوات المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. وتبلغ تكلفة لإستبدال لماكينة طباعة جديدة ٤٥ مليون وحدة عملة في عام ٢٠٠٣.

تقييم إنخفاض القيمة

مثال١٦ المؤشر على حدوث إنخفاض القيمة يعود إلى أدلة من التقارير الداخلية بأن أداء الخدمة لماكينة الطباعة هو أسوء مما كان متوقعاً. وتبين الظروف أن إنخفاض الخدمات المحتملة للأصل هو أمر هام وذو طبيعة طويلة الأجل. ويتم تحديد خسائر إنخفاض القيمة بإستخدام منهج وحدات الخدمة على النحو التالي:

أ	**تكلفة الشراء، ١٩٩٨**	**٤٠,٠٠٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم، ٢٠٠٣ (أ x ٥ ÷ ١٠)	**٢٠,٠٠٠,٠٠٠**
ب	**المبلغ المرحل، ٢٠٠٣**	**٢٠,٠٠٠,٠٠٠**
ج	**تكلفة لإستبدال**	**٤٥,٠٠٠,٠٠٠**
	الإستهلاك المتراكم (ج x ٥ ÷ ١٠)	**٢٢,٥٠٠,٠٠٠**
د	**تكلفة لإستبدال المستهلكة قبل التعديل لوحدات الخدمة المتبقية**	**٢٢,٥٠٠,٠٠٠**
هـ	**مبلغ الخدمة القابل للإسترداد (د x ٧٥%)**	**١٦,٨٧٥,٠٠٠**
	خسائر إنخفاض القيمة (ب – هـ)	**٣,١٢٥,٠٠٠**

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (٢٠٠٤)

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (٢٠٠٤). وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (٢٠٠٤):

- يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد لمنشآت القطاع العام، في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي٣٦ إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد للمنشآت الربحية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٦ إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد لمنشآت القطاع العام.
- لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ على الأصول غير المولدة للنقد المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها في تاريخ إعداد التقارير بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧. ولا يستثني معيار المحاسبة الدولي٣٦ من نطاقه الممتلكات والمصانع والمعدات المولدة للنقد والمسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها في تاريخ إعداد التقارير.
- إن طريقة قياس قيمة إستخدام الأصل غير المولد للنقد بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ تختلف عن تلك الطريقة التي تُطبق على الأصل المولد للنقد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويقيس معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ قيمة إستخدام الأصل غير المولد للنقد على أنها القيمة الحالية لإمكانيات الخدمة المتبقية للأصل بإستخدام عدد من المناهج. ويقيس معيار المحاسبة الدولي٣٦ قيمة إستخدام الأصل المولد للنقد على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل.
- لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ التغير في القيمة السوقية للأصل كمؤشر واضح على إنخفاض القيمة. ويظهر الإنخفاض الكبير وغير المتوقع في القيمة السوقية بشكل واضح في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مجموعة المؤشرات الدنيا لإنخفاض القيمة في حين يشير له معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ ضمن إيضاحاته.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ قرارا بإيقاف إنشاء أصل معين قبل إستكماله كمؤشر واضح على إنخفاض القيمة وإستئناف إنشاء الأصل كمؤشر على عكس خسارة إنخفاض القيمة. ولا يوجد ما يرادف ذلك في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.
- يستثني نطاق معيار المحاسبة الدولي٣٦ أصناف معينة من الأصول غير مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١. ترتبط هذه الإستثناءات بأصناف الأصول التي تكون موضوع متطلبات إنخفاض القيمة المحددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. ولم تُستثنى هذه من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ لأنه لا يوجد ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتشمل هذه الاستثناءات (أ) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، (ب) أصول الضريبة المؤجلة، (ج) تكاليف الإمتلاك المؤجلة، (د) الأصول غير الملموسة الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"، (هـ) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة".

- يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ إنخفاض قيمة الأصول المختلفة. ولا يوجد ما يقابل ذلك في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ بالنسبة للوحدة المولدة للنقد كما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.
- يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أصول الشركة بنفس الطريقة التي يتناول فيها الأصول الأخرى غير المولدة للنقد، في حين يتطرق لها معيار المحاسبة الدولي٣٦ كجزء من الوحدات المولدة للنقد ذات العلاقة.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"مبلغ الخدمة القابل للإسترداد" و"بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي٣٦ فهي "الدخل" و"المبلغ القابل للإسترداد" و"بيان الدخل".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢- الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *" الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام "* في ديسمبر من عام ٢٠٠٦.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادر في أكتوبر ٢٠١٨).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العالم ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يونيو ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٢	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٢٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٢٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٣٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٣٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٤٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٤٧ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٤٧ج	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٧ د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٧هـ	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٤٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

جدول المحتويات

	الفقرات
الهدف	١
النطاق	٢-١٤
إعداد التقارير حول القطاعات	٧-٨
الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية	٩-١١
السياسات المحاسبية	١٢-١٤
التعريفات	١٥-٢٢
مؤسسات الأعمال الحكومية	١٦
القطاع الحكومي العام	١٧-٢٢
قطاع الشركات المالية العامة	١٩
قطاع الشركات غير المالية العامة	٢٠-٢٢
السياسات المحاسبية	٢٣-٣٤
التجزئة الإضافية	٣٣-٣٤
الإفصاحات	٣٥-٤٦
المطابقة مع البيانات المالية الموحدة	٤٣-٤٤
المطابقة مع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية	٤٥-٤٦
تاريخ النفاذ	٤٧-٤٨
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *" الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"* مبين في الفقرات ١-٤٨. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

النطاق

٢. **يتعين على الحكومة التي تعد وتعرض بيانات مالية موحدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي والتي تختار أن تفصح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام أن تقوم بذلك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.**

٣. تجمع الحكومات الأموال من الضرائب والتحويلات ومجموعة من الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق لتمويل أنشطة تقديم الخدمات الخاصة بها. وتعمل من خلال مجموعة من المنشآت لتقديم السلع والخدمات لناخبيها. وتعتمد بعض المنشآت بشكل أساسي على التوزيعات أو المخصصات من الضرائب أو الإيرادات الحكومية الأخرى لتمويل أنشطة تقديم الخدمات، إلا أنها قد تنفذ أنشطة أخرى لتحقيق الإيرادات بما في ذلك الأنشطة التجارية في بعض الحالات. وقد تجني المنشآت الأخرى أموالها بشكل أساسي أو جوهري من الأنشطة التجارية.

٤. وتقدم البيانات المالية لحكومة ما والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نظرة عامة على (أ) الأصول المسيطر عليها والإلتزامات التي تتحملها الحكومة (ب) وتكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة (ج) والضرائب والإيرادات الأخرى التي يتم الحصول عليها لتمويل تقديم تلك الخدمات. وتعتبر البيانات المالية الخاصة بالحكومة التي تقدم الخدمات من خلال منشآت مسيطر عليها، سواءً كانت معتمدة بشكل رئيسي على موازنة الحكومة لتمويل أنشطتها أم لا، بيانات مالية موحدة.

٥. وفي بعض الإختصاصات، يمكن أيضاً إصدار البيانات المالية والموازنات الخاصة بالحكومة، أو قطاعاتها، وفقاً للأسس الإحصائية في إعداد التقارير المالية. وتعكس هذه الأسس المتطلبات المتوافقة مع والمشتقة من *نظام الحسابات الوطنية ١٩٩٣* الذي أعدته الأمم المتحدة والمنظمات الدولية الأخرى. وتركز هذه الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية على (أ) تقديم المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام. ويضم القطاع الحكومي العام المنشآت غير الربحية التي تقوم بالأنشطة غير المتعلقة بالسوق وتعتمد بشكل رئيسي على التوزيعات أو المخصصات من موازنة الحكومة لتمويل أنشطة تقديم الخدمات (والتي يشار إليها فيما بعد بالمنشآت أو الأنشطة غير المتعلقة بالسوق). وقد تقدم كذلك الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية معلومات حول قطاع الشركات الحكومي التي تعمل بشكل أساسي في الأنشطة السوقية (التي تتميز عادةً بكونها قطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة) (ب) وحول القطاع العام بمجمله. وقد

تم تحديد الخصائص الرئيسية لقطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة في الفقرتين ١٩ و٢٠ من هذا المعيار.

٦. توحد البيانات المالية المنشآت المسيطر عليها فقط. وهذا القيد غير مدرج في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. وفي بعض الإختصاصات، تسيطر الحكومة الوطنية على منشآت حكومة الولاية/الإقليم وعلى منشآت الحكومة المحلية، وبالتالي توحد بياناتها المالية هذه المستويات من الحكومة، إلا أن ذلك لا ينطبق في إختصاصات أخرى. وفي جميع الإختصاصات، وبموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، تُدمج القطاعات الحكومية العامة التابعة لكافة مستويات الحكومة بحيث يتضمن القطاع الحكومي العام في بعض الإختصاصات وحدات لا تشمل البيانات المالية توحيدا لها. ويجزّأ هذا المعيار البيانات المالية الموحدة لأي حكومة. وبالتالي فهو يحظر، كجزء من القطاع الحكومي العام، عرض أي منشأة لم يتم دمجها ضمن البيانات المالية لحكومة ما.

إعداد التقارير حول القطاعات

٧. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *"تقديم التقارير حول القطاعات"* الإفصاح عن معلومات محددة حول أنشطة تقديم الخدمات التي تقوم بها منشأة ما والموارد المخصصة لدعم هذه الأنشطة لأغراض المساءلة وصنع القرارات. وبخلاف القطاعات التي تم إعداد التقارير حولها بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، فإن القطاعات التي تم إعداد التقارير حولها وفقاً للمعيار ١٨ لا تقوم على أساس التمييز بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق.

٨. لا ينفي الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام الحاجة لإجراء إفصاحات حول القطاعات وفقاً للمعيار ١٨. وذلك لأن المعلومات حول القطاع الحكومي العام وحده لا توفر تفاصيل كافية لتساعد المستخدمين على تقييم الأداء السابق للمنشأة في سبيل تحقيق الأهداف الرئيسية لتقديم الخدمات، في حين يتم تحقيق تلك الأهداف من خلال منشآت غير تابعة للقطاع الحكومي العام. فعلى سبيل المثال، فإن تحديد القطاع الحكومي العام كقطاع معين لا يقدم معلومات حول أداء الحكومة في تحقيق أهدافها المتعلقة بالإتصالات والرعاية الصحية والتعليم في حين تقدم الشركات الحكومية وشبه الشركات الخدمات المرتبطة بتلك الأهداف. ولأن القطاع الحكومي العام هو جزء فرعي من الحكومة ككل، تشطب المعلومات الهامة إذا لم تقدم الحكومة معلومات حول القطاع فيما يتعلق ببياناتها المالية الموحدة.

الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية

٩. تختلف أهداف البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتلك التي يتم إعدادها وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية في بعض الجوانب. إذ تهدف البيانات المالية المعدّة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى توفير معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات وإظهار مساءلة المنشأة عن الموارد المعهودة لها والتي تسيطر عليها. وتهدف البيانات المالية المعدّة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات ملائمة لتحليل وتقييم السياسة المالية، لا سيما أداء القطاع الحكومي العام والقطاع العام الأوسع في أي دولة. إضافة إلى ذلك، وعلى الرغم من أنه يمكن وصف الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية

بمصطلحات محاسبية، إلا أنها يمكن أن تختلف بصور مهمة عن نظام المحاسبة المالي الأساسي التي تُشتق منه معظم الإحصاءات المتعلقة بالشؤون المالية الحكومية. إلا أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية تشترك في الكثير من أوجه التشابه في معالجة المعاملات والأحداث. فعلى سبيل المثال، يتبع كلاهما أساس الإستحقاق المحاسبي ويتطرق كلاهما إلى معاملات وأحداث متشابهة، ويقتضي كل منهما في بعض الجوانب نوع مشابه من هيكل إعداد التقارير.

١٠. يمكن في بعض الإختصاصات أن يدعم الإفصاح عن معلومات ملائمة حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية ويعزز إتخاذ القرارات والمساءلة بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات. فعلى سبيل المثال، ينسجم الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام مع الشفافية المحسنة لإعداد التقارير المالية كما سيساعد مستخدمي البيانات المالية على أن يفهموا ما يلي بشكل أفضل:-

(أ) الموارد المخصصة لدعم أنشطة تقديم الخدمات من قبل القطاع الحكومي العام، والأداء المالي للحكومة في تقديم تلك الخدمات؛ و

(ب) العلاقة بين القطاع الحكومي العام وقطاعات الشركات وتأثير كل منها على الأداء المالي الكلي.

١١. وفي الإختصاصات التي يتم فيها إعداد البيانات المالية للحكومة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ويتم نشرها بشكل واسع، يشكّل الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية حلقة وصل مفيدة بين البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتلك المعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. وهذا سيساعد المستخدمين في مطابقة المعلومات المعروضة في البيانات المالية مع المعلومات المعروضة في التقارير الإحصائية. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ *"عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"* بأن تحتوي البيانات المالية على مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على أساس يتفق مع الأساس المستخدم في الموازنة. وحيث يتم إعداد موازنات الحكومة للقطاعات الحكومية العامة بدلاً من الحكومة ككل، تكون المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام المفصح عنها وفقاً لهذا المعيار ذات صلة بالمقارنات المطلوبة في ذلك المعيار.

السياسات المحاسبية

١٢. يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* وضع سياسات محاسبية لضمان أن تقدم البيانات المالية معلومات تلبي عدداً من الخصائص النوعية. وقد يضيف جمع وعرض معلومات القطاع الحكومي العام التي تلبي الخصائص النوعية للمعلومات المتوفرة في البيانات المالية ومتطلبات التدقيق ذات العلاقة بشكل كبير إلى عبء عمل المعدين والمدققين في العديد من الإختصاصات وقد تزيد من درجة تعقيد البيانات المالية. وسيكون الحال كذلك على وجه الخصوص في الإختصاصات التي لا يتم فيها حالياً إعداد البيانات المالية التي تستند إلى إفصاحات القطاع الحكومي العام أو تشملها وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، فقد لا يعتمد المستخدمون في بعض

الإختصاصات على البيانات المالية للحصول على معلومات حول القطاع الحكومي العام. وفي تلك الإختصاصات، يمكن أن تكون التكاليف المرتبطة بإعداد وعرض إفصاحات القطاع الحكومي العام كجزء من البيانات المالية أكبر من المنافع المتأتية منها. لذلك، يسمح هذا المعيار، إلا أنه لا يشترط، الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام. وسواء تم أو لم يتم الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية، فإنه يتم تحديده من قبل الحكومة أو سلطة ملائمة أخرى في كل إختصاص.

١٣. يقتضي هذا المعيار بأنه عندما تتم الإفصاحات حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية، فإنه ينبغي إجراء هذه الإفصاحات وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في هذا المعيار. وسيضمن هذا تمثيلاً مناسباً للقطاع الحكومي العام في البيانات المالية وأن تلبي تلك الإفصاحات بشأن القطاع الحكومي العام الخصائص النوعية للمعلومات المالية بما في ذلك طريقة العرض وقابلية الفهم ومدى الملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة.

١٤. تُطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عموماً على كافة منشآت القطاع العام. إلا أنه من المحتمل الإفصاح عن تمثيل مفيد للقطاع الحكومي العام في حكومة ما– وليس منشآتها المختلفة المسيطر عليها. ولذلك، يحدد هذا المعيار متطلبات التطبيق من قبل الحكومات التي تعد البيانات المالية الموحدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي فقط كما هو منصوص عليه في هذه المعايير. وهذه الحكومات قد تضم حكومات الولايات/الأقاليم والحكومات المحلية.

التعريفات

١٥. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:–

القطاع الحكومي العام (General Government Sector) يشمل كافة المنشآت التنظيمية للحكومة العامة كما هي محددة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١٦. [تم إلغائها]

القطاع الحكومي العام

١٧. يشمل القطاع العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية القطاع الحكومي العام وقطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة. ويمكن تحديد مجموعات فرعية إضافية ضمن هذه القطاعات لأغراض إحصائية تحليلية.

١٨. يرد تعريف القطاع الحكومي العام في نظام الحسابات الوطنية ٩٣ (وتحديثاته) على أنه يتكون من (أ) كافة وحدات الحكومة المركزية وحكومات الولايات والحكومات المحلية القائمة، (ب) وصناديق الضمان الاجتماعي على كل مستوى من مستويات الحكومة، (ج) والمؤسسات غير الربحية وغير المتعلقة بالسوق المسيطر عليها من قبل وحدات الحكومة. وبموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، يشمل القطاع الحكومي العام العمليات المركزية للحكومة وعادة ما يشمل كافة المنشآت المقيمة غير الربحية وغير المتعلقة بالسوق التي يتم تمويل عملياتها بشكل رئيسي من قبل الحكومة والمنشآت الحكومية. وعلى هذا النحو، فإن تمويل هذه المنشآت يُستمد أساساً من تخصيص أو توزيع ضرائب الحكومة وأرباح الأسهم من الشركات الحكومية والإيرادات الأخرى والإقتراضات. ويضم عادة القطاع الحكومي العام منشآت كالدوائر الحكومية والمحاكم والمؤسسات التعليمية العامة ووحدات الرعاية الصحية العامة وغيرها من الوكالات الحكومية. ولا يشمل القطاع الحكومي العام الشركات المالية العامة أو الشركات غير المالية العامة. ويتم الإفصاح عن معلومات القطاع الحكومي العام في الإختصاصات التي يعتبر فيها تعزيز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية أمراً مفيداً ومناسباً لمستخدمي البيانات المالية. لذلك ستحتاج الحكومات التي تختار إجراء إفصاحات حول القطاع الحكومي العام إلى أن تضمن بأن تنسجم المعلومات حول القطاع الحكومي العام المشمولة في البيانات المالية مع تعريف القطاع الحكومي العام وأية تفسيرات له معتمدة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ضمن إختصاصها.

قطاع الشركات المالية العامة

١٩. يشمل قطاع الشركات المالية العامة الشركات المالية المقيمة المسيطر عليها من قبل الحكومة وأشباه الشركات والمؤسسات غير الربحية التي تعمل بشكل رئيسي في مجال الوساطة المالية وتقديم الخدمات المالية إلى السوق. ويضم هذا القطاع البنوك المسيطر عليها من قبل الحكومة، بما في ذلك البنوك المركزية، والمؤسسات المالية الحكومية الأخرى التي تزاول نشاطها على أساس السوق.

قطاع الشركات غير المالية العامة

٢٠. يشمل قطاع الشركات غير المالية العامة الشركات غير المالية المقيمة المسيطر عليها من قبل الحكومة وأشباه الشركات والمؤسسات غير الربحية التي تنتج السلع أو الخدمات غير المالية لتقديمها إلى السوق. ويضم هذا القطاع منشآت مثل المرافق العامة ومنشآت أخرى تتاجر بالسلع والخدمات.

٢١. تحدد الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) الشركات على أنها منشآت قانونية تم تأسيسها لأغراض إنتاج السلع والخدمات بغرض طرحها في السوق؛

(ب) أشباه الشركات على أنها مؤسسات غير منظمة أو تم بطريقة أخرى إنشائها قانونياً إلا أنها تعمل كما لو أنها شركات؛ و

(ج) المؤسسات غير الربحية على أنها منشآت قانونية أو منشآت أخرى تنتج أو توزع السلع والخدمات إلا أنها لا تحقق مكاسب مالية للمنشأة التي تسيطر عليها.

٢٢. لمنشآت القطاع العام التجارية خصائص مشابهة لخصائص المؤسسات العامة أو المؤسسات شبه العامة، كما تم تعريفها في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. وعلى أي حال، قد لا يكون هناك اقتران مماثل لهذه المنشآت العامة وقطاعات المؤسسات المالية العامة والمؤسسات غير المالية العامة. فعلى سبيل المثال، لن يتم تصنيف منشأة قطاع عام تجارية غير قائمة في الدولة باعتبارها من بين المؤسسات المالية العامة أو المؤسسات غير المالية العامة.

السياسات المحاسبية

٢٣. **ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للحكومة بإستثناء ما هو مطلوب في الفقرتين ٢٤ و٢٥.**

٢٤. **عند عرض المعلومات المالية بشأن القطاع الحكومي العام، لا ينبغي على المنشآت تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *"البيانات المالية الموحدة"* فيما يتعلق بالمنشآت في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.**

٢٥. **ينبغي على القطاع الحكومي العام أن يعترف بالإستثمار الخاص به في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة على أنه أصل وينبغي محاسبة ذلك الأصل بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها.**

٢٦. يوضح هذا المعيار وجهة النظر التي تقضي بضرورة "تجزئة" البيانات المالية الموحدة للحكومة التي تختار الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام لعرض القطاع الحكومي العام كقطاع واحد من المنشأة الحكومية المعدة للتقارير. وبالإنسجام مع وجهة النظر هذه، يقتضي هذا المعيار تطبيق نفس التعريفات ونفس متطلبات الإعتراف والقياس والعرض التي تُطبق عند إعداد البيانات المالية الموحدة على إفصاحات القطاع الحكومي العام بإستثناء واحد. ويتلخص ذلك الإستثناء في عدم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ فيما يخص علاقة القطاع الحكومي العام مع المنشآت في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.

٢٧. يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ من المنشآت المسيطرة إعداد البيانات المالية التي توحد المنشآت المسيطر عليها على أساس كل سطر على حدة. ويحتوي المعيار ٣٥ أيضاً على (أ) نقاش مفصّل لمفهوم السيطرة كما ينطبق في القطاع العام وعلى (ب) إرشادات حول تحديد ما إذا كانت السيطرة موجودة لأغراض إعداد التقارير المالية. وإنسجاماً مع متطلبات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، سيتم توحيد المنشآت في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كما هي محددة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية التي تعتبر منشآت مسيطر عليها من قبل الحكومة في البيانات المالية الخاصة بالحكومة.

٢٨. إن البيانات المالية المعدة بالإنسجام مع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية تجسد تأثير القطاع الحكومي العام على القطاع العام ككل، وفي سياق نظام الحسابات الوطنية ٩٣ (وتحديثاته)، على الإقتصاد الوطني. وبالتوافق مع ذلك التركيز، تقتضي الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية بأن تعرض البيانات المالية الخاصة بالقطاع الحكومي العام منشآت القطاع العام

خارج ذلك القطاع كإستثمارات في قطاعات أخرى. بالإضافة إلى ذلك، وبموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، لا يتم إلغاء معاملات القطاع الحكومي العام مع المنشآت في قطاعات أخرى من بيان العمليات الحكومية أو بيان مماثل.

٢٩. إن من شأن تطبيق متطلبات التوحيد الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ على القطاع الحكومي العام أن يؤدي إلى إعادة عرض البيانات المالية الموحدة الخاصة بالحكومة، بدلاً من البيانات المالية الخاصة بالقطاع الحكومي العام.

٣٠. لذلك، وفي الإفصاح عن المعلومات المالية بشأن القطاع الحكومي العام، يتم إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المنشآت ضمن القطاع الحكومي العام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. إلا أنه لا يتم إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المنشآت في القطاع الحكومي العام والمنشآت في قطاعات أخرى.

٣١. يقتضي هذا المعيار من القطاع الحكومي العام الإعتراف بإستثماره في المنشآت ضمن قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة بالمبلغ المسجل لصافي أصول تلك المنشآت. وسيضمن هذا بأن تُظهر إفصاحات القطاع الحكومي العام تجزئة للمعلومات المالية المعروضة في البيانات المالية الموحدة الخاصة بالحكومة والتي تشكل جزءاً منها. وإنسجاماً مع كون القطاع الحكومي العام جزءاً من البيانات المالية الموحدة الخاصة بحكومة ما، سيتم الإعتراف بالتغيرات في المبلغ المسجل لصافي أصول تلك المنشآت بنفس الطريقة التي يتم الإعتراف بها في البيانات المالية الموحدة لحكومة ما.

٣٢. تقتضي الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية إعادة تقييم كافة الأصول والإلتزامات (بإستثناء القروض) إلى القيمة السوقية في كل تاريخ تقرير. وتشمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات قياس مختلفة وتقتضي أو تسمح بتحديد تكلفة فئات معينة من الأصول والإلتزامات وتحديد قيمها الجارية. ولا تشترط بأن يتم إعادة تقييم كافة الأصول والإلتزامات إلى القيمة السوقية. لذلك، فإن قياس الأصول والإلتزامات في إفصاحات القطاع الحكومي العام في البيانات المالية، بما في ذلك الإستثمار في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة، قد يختلف عن أساس القياس المعتمد في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

التجزئة الإضافية

٣٣. في بعض الإختصاصات، قد تسيطر الحكومات الوطنية على حكومات الأقاليم و/أو الحكومات المحلية، وبذلك فإن البيانات المالية للحكومة الوطنية توحد مستويات مختلفة من الحكومة. وإذا وحدت البيانات المالية مستويات مختلفة من الحكومة، فقد تحدث تجزئة إضافية للبيانات المالية الموحدة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار للإفصاح بشكل منفصل عن معلومات بشأن القطاع الحكومي العام على كل مستوى من مستويات الحكومة.

٣٤. ولا يشترط هذا المعيار هذه التجزئة الإضافية. إلا أنه قد يتم عرضها لمساعدة المستخدمين على أن يفهموا بشكل أفضل العلاقة بين أنشطة القطاع الحكومي العام لكل مستوى من مستويات الحكومة الموحدة في البيانات المالية، والعلاقة بين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية في تلك الإختصاصات.

الإفصاحات

٣٥. ينبغي أن تحتوي الإفصاحات فيما يخص القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي:-

(أ) الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع إظهار الإستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل؛

(ب) الإلتزامات حسب الفئة الرئيسية؛

(ج) صافي الأصول/حقوق الملكية؛

(د) إجمالي زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية؛

(هـ) الإيرادات حسب الفئة الرئيسية؛

(و) المصاريف حسب الفئة الرئيسية؛

(ز) الفائض أو العجز؛

(ح) التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الفئة الرئيسية؛

(ط) التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية؛ و

(ي) التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

إن طريقة عرض إفصاحات القطاع الحكومي العام ينبغي أن لا تكون أكثر أهمية من البيانات المالية الخاصة بالحكومة المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٣٦. يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ مجموعة كاملة من البيانات المالية (بموجب أساس الإستحقاق) مثل بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية والسياسات المحاسبية وملاحظات البيانات المالية.

٣٧. يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية الظاهرة في البيانات المالية. ولا يحدد هذا المعيار الطريقة التي ينبغي بها إجراء إفصاحات القطاع الحكومي العام. إن الحكومات التي تختار إجراء إفصاحات القطاع الحكومي العام وفقاً لهذا المعيار تُجري مثل هذه الإفصاحات عن طريق (أ) الإفصاح في الملاحظات أو (ب) الأعمدة المنفصلة في البيانات المالية الأساسية أو (ج) بطريقة أخرى تعتبر مناسبة ضمن إختصاصها. إلا أن طريقة عرض إفصاحات القطاع الحكومي العام لن تكون أكثر أهمية من البيانات المالية الموحدة المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٣٨. من أجل مساعدة المستخدمين على فهم علاقة المعلومات المالية المعروضة للقطاع الحكومي العام بالعمليات الحكومية، فإن الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية تتطلب تجزئة إجمالي المصاريف الحكومية والإفصاح عنها حسب الفئة بناءاً على الطبيعة الإقتصادية للمصاريف أو حسب تصنيف الوظائف الحكومية. إن هذا المعيار لا يقتضي ولا يمنع المنشآت التي تفصح عن معلومات القطاع الحكومي من عرض معلومات مجزئة عن القطاع الحكومي العام مصنفة حسب الطبيعة الإقتصادية أو بالإنسجام مع أساس تصنيف الوظائف الحكومية. وفي بعض الإختصاصات، فإنه يمكن أن تكون تصنيفات الوظائف الحكومية المعتمدة فيما يخص إفصاحات القطاع الحكومي العام مماثلة للتصنيفات المعتمدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ للإفصاحات حول القطاعات.

٣٩. ستجري المنشآت أية إفصاحات إضافية تكون ضرورية للمستخدمين من أجل فهم طبيعة المعلومات المعروضة.

٤٠. **يتعين على المنشآت التي تعدّ إفصاحات القطاع الحكومي العام أن تفصح عن المنشآت الهامة المسيطر عليها المشمولة في القطاع الحكومي العام وعن أية تغيرات في تلك المنشآت عن الفترة السابقة، إلى جانب توضيح الأسباب وراء عدم شمول أي من هذه المنشآت التي تم إدراجها سابقاً في القطاع الحكومي العام.**

٤١. يقتضي هذا المعيار من المنشآت التي تختار الإفصاح عن المعلومات بشأن القطاع الحكومي العام أن تفصح عن قائمة بالمنشآت الهامة المسيطر عليها المشمولة في القطاع الحكومي العام. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ من المنشآت التي تعدّ البيانات المالية الموحدة أن تفصح عن قائمة بالمنشآت الهامة المسيطر عليها المشمولة في البيانات المالية الموحدة. إن الإفصاح عن المنشآت الموحدة في البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ التي تم إدراجها في القطاع الحكومي العام ستساعد المستخدمين على فهم العلاقة بين المعلومات حول الحكومة والقطاع الحكومي العام التابع لها وعلى فهم معلومات القطاع الحكومي العام بطريقة أفضل.

٤٢. وعلى نحو مماثل، فإن الإفصاح عن التغيرات في المنشآت المسيطر عليها المشمولة في القطاع الحكومي العام ستمكّن المستخدمين من مراقبة العلاقة بين البيانات المالية الموحدة ومعلومات القطاع الحكومي العام مع مرور الوقت.

المطابقة مع البيانات المالية الموحدة

٤٣. **ينبغي مطابقة إفصاحات القطاع الحكومي العام مع البيانات المالية الموحدة للحكومة، مع إظهار مبلغ التعديل على كل بند مقابل في تلك البيانات المالية بشكل منفصل.**

٤٤. يقتضي هذا المعيار مطابقة المبالغ المفصح عنها فيما يخص القطاع الحكومي العام مع المبالغ المقابلة لها في البيانات المالية الموحدة للحكومة. وستعرض المنشآت بشكل منفصل التعديل في مبلغ إستثمار الأصل في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة المحددة وفقاً للفقرة ٢٣ والتعديلات على كل بند من البنود التي تم الإفصاح عنها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٣٥. بالإضافة إلى ذلك، قد تفصح المنشآت (إلا أنه لا يُطلب منها ذلك) بشكل منفصل عن مبلغ التعديل على كل بند من البنود المنسوبة إلى قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة. ومن شأن هذه المطابقة أن تمكّن الحكومة من تلبية إلتزاماتها المتعلقة بالمساءلة بطريقة أفضل من خلال توضيح العلاقة بين مبالغ كل بند من بنود القطاع الحكومي العام مع المبلغ الإجمالي لذلك البند بالنسبة للحكومة.

المطابقة مع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية

٤٥. تتمتع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالعديد من نقاط التشابه في معالجتها لمعاملات وأحداث محددة. إلا أنه يوجد أيضاً إختلافات. فعلى سبيل المثال، وبالإضافة إلى الإختلافات في أسس قياس الأصول والإلتزامات الموضحة في الفقرة ٣٢ أعلاه، تعامل الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية أرباح الأسهم كمصاريف بينما تعاملها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنها توزيعات. كما تميز الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية أيضاً بين المعاملات والتدفقات الإقتصادية الأخرى في عرض المعلومات المالية التي لا تظهر حالياً في البيانات المالية الموحدة، وتركز على مقاييس معينة ذات علاقة بتحليل السياسة المالية مثل صافي الإقراض/الإقتراض وفائض/عجز النقد.

٤٦. ولا يشترط هذا المعيار مطابقة إفصاحات القطاع الحكومي العام في البيانات المالية الموحدة مع إفصاحات القطاع الحكومي العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. ويعود سبب ذلك إلى المخاوف المتعلقة بقابلية التطبيق وتكاليف ومنافع هذا الشرط في كافة الإختصاصات. إلا أنه لا يُمنع تضمين مثل هذه المطابقة من خلال الإفصاح في الملاحظات.

تاريخ النفاذ

٤٧. على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٨ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

٤٧أ. تم تعديل الفقرة ٤٨ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٤٧ب. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة*"، الصادر في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرات ٢٤ و٢٦ و٢٧ و٢٩ و٣٠ و٤١. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

٤٧ج. تم تعديل الفقرة ١٣ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤٧د. تم حذف الفقرة ١٦ وتعديل الفقرات ٣، و٢٢ من خلال *إصدار قابلية تطبيق* معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٤٧هـ. عُدلت الفقرة ٣٧ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذا التعديل على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر.

٤٨. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

المقدمة

إستنتاج١. يتطلب *نظام الحسابات الوطنية ١٩٩٣* (نظام الحسابات الوطنية ١٩٩٣ وتحديثاته) و*دليل الإحصاءات المالية الحكومية٢٠٠١* (دليل الإحصاءات٢٠٠١) *والنظام الأوروبي للحسابات* ١٩٩٥ (النظام الأوروبي١٩٩٥) من الحكومات أن تجمع المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام. ولأغراض إحصائية، يضم القطاع الحكومي العام منشآت مسيطر عليها تشارك بشكل أساسي في أنشطة غير سوقية. ويوصَف القطاع الحكومي العام أحياناً بأنه يضم المنشآت التي تلبي الوظائف الرئيسية للحكومة كنشاط أساسي لها. ولا يشمل القطاع الحكومي العام الشركات العامة حتى عندما تكون كافة أسهم مثل هذه الشركات تمتلكها الحكومة أو المنشآت الحكومية.

إستنتاج٢. ولا تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحالية بأن تفصح المنشآت عن معلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية. بل تقتضي هذه المعايير بأن تعد المنشآت بيانات مالية تضم معلومات حول كافة الموارد المسيطر عليها من قبل المنشأة المعدة للتقارير، وأن تضع قواعد لتوحيد كافة المنشآت المسيطر عليها. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *"تقديم التقارير حول القطاعات"* من المنشآت تحديد القطاعات وعرض معلومات حول تلك القطاعات.

إستنتاج٣. تعدّ بعض الحكومات وتعرض وتنشر بشكل واسع كل من البيانات المالية والمعلومات حول الخصائص المالية والأداء المالي للقطاع العام المعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٤. يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مقاربة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير حيث يكون مناسباً. وقد شجع المجتمع الإحصائي المجلس على وضع معيار يتناول موضوع عرض معلومات القطاع الحكومي العام كجزء من البيانات المالية الموحدة للحكومة كوسيلة لتسهيل تحقيق المقاربة.

إستنتاج٥. يمكن أن يوفر الإفصاح عن معلومات القطاع الحكومي العام معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، وخصوصا في الإختصاصات التي تعدّ فيها الحكومات الوطنية أو الحكومات الأخرى (أ) البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (ب) والمعلومات المالية وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن الإفصاح عن مثل هذه المعلومات سيساعد المستخدمين على فهم العلاقة بين أنشطة الحكومة المتعلقة بالسوق وغير المتعلقة بالسوق بشكل أفضل. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام غير مقتنع بأن المنافع من تقديم هذه الإفصاحات قد تكون أكبر من تكاليفها في الإختصاصات التي لا يتم فيها بشكل روتيني إعداد البيانات المالية وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير وإتاحتها للجمهور. وتبعاً ذلك، لا تعد هذه الإفصاحات إلزامية.

إستنتاج٦. يحدد هذا المعيار متطلبات يتعين تطبيقها من قبل الحكومات فقط. وهذا لأنه من الممكن فقط الإفصاح عن تمثيل ذو مغزى للقطاع الحكومي العام لحكومة معينة بمجملها. وفي بعض

الإختصاصات، قد تسيطر الحكومات الوطنية على حكومات الأقاليم و/أو الحكومات المحلية. وعندما يحدث هذا، فإنه يمكن تجزئة البيانات المالية بشكل أكبر للإفصاح بشكل منفصل عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام لكل مستوى من مستويات الحكومة. وقد يساعد هذا الإفصاح المستخدمين على فهم العلاقة بين أنشطة القطاع الحكومي العام لكل مستوى من مستويات الحكومة بشكل أفضل. إلا أنه في بعض الإختصاصات، يمكن أن تفرض هذه الإفصاحات ضغطاً إضافياً على النظام المحاسبي وعلى أولئك المسؤولين عن جمع وتجميع المعلومات، ومن غير الواضح أن المنافع المتأتية من هذا الإفصاح بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية ستتعدى تكاليفها. لذلك لا يقتضي هذا المعيار من المنشآت التي تختار الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام بأن تفصح أيضاً بشكل منفصل عن معلومات حول القطاع الحكومي العام لكل مستوى من مستويات الحكومة الموحدة في البيانات المالية. غير أن مثل هذه الإفصاحات ليست ممنوعة.

التوحيد والتجزئة

إستنتاج٧. تتمتع الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالعديد من نقاط التشابه في معالجتها لمعاملات وأحداث محددة. إلا أنه يوجد أيضاً إختلافات. وعلى سبيل المثال، إن الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية:-

(أ) تقتضي إعادة تقييم كافة الأصول والإلتزامات (بإستثناء القروض) إلى القيمة السوقية في كل تاريخ تقرير. وتضم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات قياس مختلفة وتقتضي أو تسمح بتحديد تكلفة فئات معينة من الأصول والإلتزامات وتحديد قيمتها الجارية؛

(ب) تعامل أرباح الأسهم كمصاريف بينما تعاملها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كتوزيعات؛

(ج) تميز بين المعاملات والتدفقات الإقتصادية الأخرى لعرض المعلومات المالية. في حين لا تنص حالياً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تمييز مماثل؛ و

(د) تركز على عرض المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام والقطاعات الأخرى ضمن القطاع العام كعناصر منفصلة- وفي هذا السياق- تعتمد نفس قواعد الإعتراف والقياس المعتمدة في عرض بقية الإقتصاد لضمان اتساق مجاميع الإقتصاد الكلي. وبموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، فإنها لا تضُم البيانات المالية المعدة للقطاع الحكومي العام توحيد الشركات غير المالية العامة كونها منشآت تتاجر في السلع والخدمات ومسيطر عليها من قبل الحكومة والشركات المالية العامة مثل البنوك. وتركز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البيانات المالية الموحدة التي تعرض المعلومات المالية حول كافة الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية التي تسيطر عليها المنشأة.

إستنتاج٨. يقتضي هذا المعيار بأن يكون الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام هو تجزئة للبيانات المالية الموحدة لحكومة ما. ويعتبر هذا منهجاً شبيهاً معتمد في الإفصاح عن المعلومات حول القطاعات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨. وبناءاً عليه، فإنه

يتم تبني نفس السياسات المحاسبية المعتمدة في البيانات المالية الموحدة لتقديم إفصاحات حول القطاع الحكومي العام مع وجود إستثناء واحد كما هو مشار إليه أدناه.

إستنتاج٩. عندما يتم تقديم إفصاحات حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية، لا ينبغي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ فيما يخص الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة. ويعود سبب هذا إلى أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ على قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة سيؤدي إلى إعادة عرض البيانات المالية الموحدة للحكومة بدلاً من البيانات المالية للقطاع الحكومي العام. وهذا من شأنه أن يحبط الغرض من الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام بوصفه جسراً بين البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتلك المعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

تقديم التقارير حول القطاعات

إستنتاج١٠. يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ الإفصاح المنفصل عن بعض المعلومات حول أنشطة هامة أو مجموعات من الأنشطة الهامة بغرض تقييم أداء المنشأة في تحقيق أهدافها ولأغراض صنع القرارات. ولا يميز المعيار ١٨ بين معاملات وأحداث التبادل والمعاملات والأحداث غير التبادلية أو أنشطة الحكومة المتعلقة بالسوق أو غير المتعلقة بالسوق. وإنما يركز بدلاً من ذلك على الإفصاح عن الإيرادات والمصاريف والأصول والإلتزامات المرتبطة بتسليم الخدمات أو مجموعات الخدمات الرئيسية–سواء تم تسليم هذه الخدمات من قبل القطاع الحكومي العام في الحكومة أو من قبل الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة. إن الهدف من تقديم التقارير حول القطاعات لا يتحقق من خلال الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام. وعليه، فإنه يتعين على الحكومة التي تختار الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام أن تفصح أيضاً عن معلومات حول القطاعات.

إستنتاج١١. تعرض الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية معلومات حول مصاريف أو نفقات الحكومة مصنفة حسب طبيعتها الإقتصادية أو وظيفتها الحكومية. ويمكن تطبيق أي من أساسي التصنيف هذين للإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاع الحكومي العام. وفي بعض الحالات، فإنه قد يتم تبني تصنيف الوظائف الحكومية للإفصاح عن معلومات حول القطاعات في البيانات المالية الموحدة لحكومة ما.

المطابقة

إستنتاج١٢. يمكن أن تختلف المعلومات المفصح عنها حول القطاع الحكومي العام وفقاً لمتطلبات هذا المعيار في المحتوى والشكل عن تلك المعلومات المعروضة بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج١٣. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت هذه الحكومات التي تختار الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام وفقاً لهذا المعيار يتعين عليها الإفصاح عن مطابقة (أ) إفصاحات القطاع الحكومي العام في البيانات المالية مع (ب) إفصاحات القطاع الحكومي العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. وقد كان المجلس معنياً بأن يفرض مثل هذا المتطلب تكاليف كبيرة على الجهة المعدّة وأن تفوق تلك التكاليف المنافع في بعض الإختصاصات، مما سيثبط من همة الحكومات التي قد

تختار إجراء هذه الإفصاحات. ومن المسائل التي لاقت إهتماماً لدى المجلس في هذا المجال ما يلي:-

(أ) فيما إذا كان توقيت جمع البيانات المالية والمعلومات الإحصائية يساعد في استكمال هذه المطابقة ضمن الإطار الزمني اللازم لتدقيق البيانات المالية و"المصادقة عليها" و"اعتماد إصدارها" وفقاً للمتطلبات التشريعية و/أو وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) فيما إذا كان تضمين مثل هذا المتطلب يمكن أن يحفز تدقيق المطابقة ويحفز أيضاً تدقيق التقارير الإحصائية نفسها؛ و

(ج) فيما إذا كان سيُطلب من المنشأة إعادة قياس وإعادة تصنيف الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف وفقاً لمتطلبات الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية وفيما إذا كان هذا سيحول دون الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام.

إستنتاج١٤. وإستنتج عموماً مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه لا ينبغي أن تُشترط هذه المطابقة في هذه المرحلة. إلا أن مطابقة إفصاحات القطاع الحكومي العام المعروضة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار مع البنود المقابلة في البيانات المالية للحكومة المعدة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي (أ) عملية تتفق والشفافية المعززة (ب) ولا تنطوي على إلتزامات مرهقة كما (ج) أنها مفيدة للمستخدمين. ولا يُمنع الإفصاح عن مطابقة إفصاحات القطاع الحكومي العام المعروضة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار وإفصاحات القطاع الحكومي العام المعروضة بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ نتيجة إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٥. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٨

إستنتاج١٦. أشارت الفقرة ٣٧ إلى "البيانات المالية الأولية." وأعربت الأطراف المعنية عن قلقها لأن هذا المصطلح غير مُعرّف في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبالتالي قد يتسبب ذلك في حدوث لبس. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مصطلح "البيانات المالية" المستخدم في أماكن أخرى من معايير المحاسبة في القطاع العام له نفس المعنى، لذا وافق المجلس على توحيد المصطلح واستبدال مصطلح "البيانات المالية الأولية" بمصطلح "البيانات المالية" أينما وجد هذا المصطلح.

إرشادات التنفيذ– هيكل البيانات المالية التوضيحي

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

الحكومة "أ"– مقتطف من البيانات المالية

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية

ملاحظة: إفصاحات القطاع الحكومي العام

يتم تقديم الإفصاحات التالية للقطاع الحكومي العام. وهي تُظهر السياسات المحاسبية المعتمدة في البيانات المالية الموحدة بإستثناء إختلاف متطلبات التوحيد فيما يتعلق بقطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة. ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٢ *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"*، لا يتم توحيد قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة في إفصاحات القطاع الحكومي العام إلا أنه يتم الإعتراف بها كإستثمارات للقطاع الحكومي العام. وتُعرض الإستثمارات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كبند سطر مفرد مقاس بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها.

ويشمل القطاع الحكومي العام كافة الوزارات الحكومية المركزية والمنشآت الأخرى المسيطر عليها من قبل الحكومة والتي تشارك بشكل رئيسي في الأنشطة غير المتعلقة بالسوق. وهذه المنشآت هي:

الوزارة س

ص

ع

وخلال فترة التقرير، تم إعادة تشكيل الأنشطة المتعلقة بالخدمات البريدية، التي نفذتها سابقاً وزارة الإتصالات، على أساس تجاري ولم تعد مدرجة في المعلومات المالية المعروضة للقطاع الحكومي العام.

بيان المركز المالي للقطاع الحكومي العام – كما في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف من وحدات العملة)

	القطاع الحكومي العام		الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة		الحذوفات		المجموع	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
الأصول								
الأصول المتداولة								
النقد والنقد المعادل	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
ذمم مدينة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
المخزون	×	×	×	×			×	×
دفعات مقدمة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإستثمار	×	×	×	×			×	×
أصول متداولة أخرى	×	×	×	×				
	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
أصول غير متداولة								
ذمم مدينة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
إستثمارات	×	×	×	×			×	×
الإستثمار في قطاعات أخرى	×	×			(×)	(×)		
أصول مالية أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
البنية التحتية والمصانع والمعدات	×	×	×	×			×	×
الأراضي والمباني	×	×	×	×			×	×
أصول غير ملموسة	×	×	×	×			×	×
أصول غير مالية أخرى	×	×	×	×			×	×
	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مجموع الأصول	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإلتزامات								
الإلتزامات المتداولة								
ذمم دائنة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
إقتراضات قصيرة الأجل	×	×	×	×			×	×
النسب الحالية من الإقتراضات	×	×	×	×			×	×
المخصصات	×	×	×	×			×	×
منافع الموظفين	×	×	×	×			×	×
إلتزامات متداولة أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×

	القطاع الحكومي العام		الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة		الحذوفات		المجموع	
الإلتزامات غير المتداولة								
ذمم دائنة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإقتراضات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
المخصصات	×	×	×	×			×	×
منافع الموظفين	×	×	×	×			×	×
إلتزامات أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مجموع الإلتزامات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
صافي الأصول	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
صافي الأصول/حقوق الملكية								
الإحتياطات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الفائض (العجز) المتراكم	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×

بيان الأداء المالي للقطاع الحكومي العام– للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠– تصنيف الوظائف الحكومية

(بآلاف من وحدات العملة)

	القطاع الحكومي العام		الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة		الحذوفات		المجموع	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات								
الضرائب	×	×			(×)	(×)	×	×
الرسوم، الغرامات، العقوبات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإيرادات من قطاعات أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
التحويلات من حكومات أخرى	×	×	×	×			×	×
الإيرادات التشغيلية الأخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مجموع الإيرادات	×	×	×	×			×	×
المصاريف								
خدمات القطاع العام	×	×					×	×
الدفاع	×	×					×	×
النظام والسلامة العامة	×	×	×	×			×	×
الشؤون الإقتصادية	×	×					×	×
حماية البيئة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإسكان ومرافق المجتمع	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الصحة	×	×	×	×			×	×
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	×	×					×	×
التعليم	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الحماية الإجتماعية	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مجموع المصاريف	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
فائض/(عجز) الفترة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×

بيان الأداء المالي للقطاع الحكومي العام– للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢– التصنيف الإقتصادي للمصاريف

(أسلوب عرض بديل)

(بآلاف من وحدات العملة)

	القطاع الحكومي العام		الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة		الحذوفات		المجموع	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
الإيرادات								
الضرائب	×	×			(×)	(×)	×	×
الرسوم، الغرامات، العقوبات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الإيرادات من قطاعات أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
التحويلات من حكومات أخرى	×	×	×	×			×	×
الإيرادات التشغيلية الأخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مجموع الإيرادات	×	×	×	×			×	×
المصاريف								
تعويض الموظفين	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
إستخدام السلع والخدمات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
إستهلاك رأس المال الثابت	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الفائدة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
المعونات	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
المنافع الاجتماعية	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
مصاريف أخرى	×	×	×	×			×	×
مجموع المصاريف	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
الفائض/(العجز)	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للقطاع الحكومي العام للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

(بآلاف من وحدات العملة)

	القطاع الحكومي العام				
	إحتياطي إعادة التقييم	إحتياطي التحويل	الفائض/العجز المتراكم	الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة	الحذوفات	المجموع
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢×٠	×	(×)	×	×	×	×
الفائض من إعادة تقييم الممتلكات	×			×		×
العجز من إعادة تقييم الإستثمارات	(×)			(×)	×	(×)
فروقات تحويل العملات		(×)		(×)		(×)
صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في بيان الأداء المالي	×	(×)		×	(×)	×
صافي فائض الفترة			×	×	(×)	×
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢×١	×	(×)	×	×	(×)	×
العجز من إعادة تقييم الممتلكات	(×)			(×)	×	(×)
الفائض من إعادة تقييم الإستثمارات	×			×	(×)	×
فروقات تحويل العملات		(×)		×		×
صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في بيان الأداء المالي	(×)	(×)		(×)	(×)	(×)
صافي عجز الفترة			(×)	(×)	(×)	(×)
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢×٢	×	(×)	×	×	(×)	×

بيان التدفق النقدي للقطاع الحكومي العام للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

(بآلاف وحدات العملة)

	القطاع الحكومي العام		الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة		الحذوفات		المجموع	
	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×١
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية								
المقبوضات								
الضرائب	×	×			(×)	(×)	×	×
مبيعات السلع والخدمات			×	×	(×)	(×)	×	×
المنح			×	×	(×)	(×)	×	×
الفائدة المقبوضة			×	×			×	×
أرباح الأسهم من القطاعات الأخرى إلى الحكومة	×	×			(×)	(×)		
مقبوضات أخرى	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
المدفوعات								
تكاليف الموظفين	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
مزايا التقاعد	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
الموردون	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
الفائدة المدفوعة	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
أرباح الأسهم إلى القطاعات الأخرى			(×)	(×)	×	×		
مدفوعات أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)	×	×	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية								
شراء المصانع والمعدات	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
العوائد من بيع المصانع والمعدات	×	×	×	×			×	×
العوائد من بيع الإستثمارات	×	×	×	×			×	×
شراء سندات العملة الأجنبية	(×)	(×)	(×)	(×)			(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية								
العوائد من الإقتراضات	×	×	×	×	×	×	×	×

تسديد الإفتراضات	(×)	(×)	(×)	(×)		(×)	(×)
صافي التدفقات المالية من الأنشطة التمويلية	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
صافي الزيادة/ النقصان في النقد والنقد المعادل	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
النقد والنقد المعادل في بداية الفترة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×
النقد والنقد المعادل في نهاية الفترة	×	×	×	×	(×)	(×)	×	×

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣- الإيراد من المعاملات التبادلية (الضرائب والتحويلات)

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *" الإيراد من المعاملات التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* في ديسمبر من عام ٢٠٠٦.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "* (الصادر يناير ٢٠١٩).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- التحسينات السنوية على معايير *المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦)*
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *" الأدوات المالية: العرض"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *" الأصول غير الملموسة"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
٣١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
١٠٥أ	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
١٠٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
١١٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١١٧	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١١٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١١٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يناير ٢٠١٠
١٢٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠
١٢٤ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٤٢د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٤٢ هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٤٢و	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٤٢ز	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٩
١٢٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تنفيذ٢٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
تنفيذ٥٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة تنفيذ ٥٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ ٥٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ ٥٦	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة تنفيذ ٥٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٥٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٥٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ ٥٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٣
الإيراد من المعاملات غير التبادلية
(الضرائب والتحويلات)

المحتويات

	الفقرات
الهدف	١
النطاق	٢-٦
التعريفات	٧-٢٨
المعاملات غير التبادلية	٨-١١
الإيراد	١٢-١٣
البنود الإشتراطية	١٤-١٦
الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	١٧-١٨
القيود المفروضة على الأصول المنقولة	١٩
تفضيل المضمون على الشكل	٢٠-٢٥
الضرائب	٢٦-٢٨
تحليل مبدئي للتدفق الوارد للموارد من المعاملات غير التبادلية	٢٩
الإعتراف بالأصول	٣٠-٤٣
السيطرة على الأصل	٣٢-٣٣
الحدث السابق	٣٤
التدفق الوارد المحتمل للموارد	٣٥
الأصول المحتملة	٣٦
مساهمات المالكين	٣٧-٣٨
العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة	٣٩-٤١
قياس الأصول عند الإعتراف المبدئي	٤٢-٤٣
الإعتراف بالإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية	٤٤-٤٧
قياس الإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية	٤٨-٤٩
الإلتزامات التعاقدية الحالية المعترف بها كإلتزامات	٥٠-٥٨
الإلتزام التعاقدي الحالي	٥١-٥٤

الشروط المفروضة على الأصل المنقولة..... ٥٥-٥٦
قياس الإلتزامات عند الإعتراف المبدئي..... ٥٧-٥٨
الضرائب..... ٥٩-٧٥
الحدث الخاضع للضريبة..... ٦٥
مقبوضات الضرائب مقدماً..... ٦٦
قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية..... ٦٧-٧٠
المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب والنفقات
الضريبية..... ٧١-٧٥
التحويلات..... ٧٦-١٠٥ب
قياس الأصول المنقولة..... ٨٣
الإعفاء من الديون وتحمل الإلتزامات..... ٨٤-٨٧
الغرامات..... ٨٨-٨٩
التركات..... ٩٠-٩٢
الهدايا والتبرعات بما في ذلك السلع العينية..... ٩٣-٩٧
الخدمات العينية..... ٩٨-١٠٣
الرهونات..... ١٠٤
مقبوضات التحويلات مقدماً..... ١٠٥
القروض الميسرة..... ١٠٥أ-١٠٥ب
الإفصاحات..... ١٠٦-١١٥
الأحكام الإنتقالية..... ١١٦-١٢٣
تاريخ النفاذ..... ١٢٤-١٢٥
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *" الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* مبين في الفقرات ١-١٢٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، بإستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى إندماج المنشأة. ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار لدى الإعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين.

النطاق

٢. **على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإيراد من المعاملات غير التبادلية. ولا ينطبق هذا المعيار على:-**

(أ) اندماج الأعمال في القطاع العام وهي معاملات غير تبادلية؛ و

(ب) المساهمات في خطط المنافع الاجتماعية التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرات ٢٦-٣١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ " *المنافع الاجتماعية*" (منهج التأمين).

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية. ويتم تناول الإيراد الناشئ من المعاملات التبادلية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ "*الإيراد من المعاملات التبادلية*". وفي حين أن الإيرادات التي تحصل عليها منشآت القطاع العام ناشئة من معاملات تبادلية وغير تبادلية، تُشتق عادة معظم إيرادات الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى من معاملات غير تبادلية مثل:-

(أ) الضرائب؛ و

(ب) التحويلات (سواءً كانت نقدية أو غير نقدية)، بما في ذلك المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهدايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية، والحصة غير السوقية من القروض الميسرة المقبوضة.

٦. قد تعترف الحكومات بالقطاع العام، وبإندماج بعض منشآت القطاع العام، وبتقسيم بعض المنشآت الأخرى إلى منشأتين منفصلتين أو أكثر. ويحدث إندماج الأعمال في القطاع العام عندما يتم دمج عمليتين أو أكثر ليشكلا معاً منشأة واحدة معدة للتقارير. تلك الإعادة للهيكلة لا تتطلب عادة أن تشتري إحدى المنشآت المنشأة الأخرى أو العملية الأخرى، ولكن قد ينتج عنها أن تستملك المنشأة الجديدة أو الحالية جميع الأصول والإلتزامات الخاصة بعملية أو منشأة أخرى. وتتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام* ".

التعريفات

٧. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-**

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة (Conditions on transferred assets) وهي عبارة عن إشتراطات تنص على أنه ينبغي إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يتضمنها الأصل من قبل المنشأة المنقول إليها كما هو محدد أو أنه يجب إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة.

السيطرة على الأصل (Control of an asset) وتنشأ عندما يكون بإمكان المنشأة أن تستخدم أو تنتفع بطريقة أخرى من الأصل في سعيها لتحقيق أهدافها وعندما يمكن أن تمنع المنشأة أو تنظم بطريقة أخرى وصول الآخرين إلى تلك المنفعة.

المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة (Expensed paid through the tax system) وهي مبالغ متاحة للمستفيدين بغض النظر عن دفعهم للضرائب أم لا.

الغرامات وهي منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة مقبوضة أو مستحقة القبض من قبل منشآت القطاع العام حسبما تحددها محكمة معينة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة مخالفة القوانين أو الأنظمة.

القيود المفروضة على الأصول المنقولة (Restrictions of transferred assets) وهي إشتراطات تحدد أو توجه الأغراض التي قد يستخدم الأصل من أجل أدائها، ولكنها لا تنص على ضرورة إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة في حال عدم إستخدامها كما هو محدد.

البنود الإشتراطية المفروضة على الأصول المنقولة (Stipulations on transferred assets) وهي بنود منصوص عليها في القوانين أو الأنظمة، أو اتفاق ملزم، مفروضة على إستخدام أصل منقول من قبل المنشآت التي تقع خارج نطاق المنشأة المعدة للتقارير المالية.

النفقات الضريبية (Tax expenditures) وهي نصوص تفضيلية في قانون الضريبة تمنح بعض المكلفين إمتيازات غير متاحة للآخرين.

الحدث الخاضع للضريبة (Taxable event) وهو الحدث الذي تقرر الحكومة أو السلطة التشريعية أو هيئة أخرى خضوعه للضريبة.

الضرائب (Taxes) وهي منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لمنشآت القطاع العام وفقاً للقوانين و/أو الأنظمة المشرعة لتزويد الحكومة بالإيرادات. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة إثر مخالفات القانون.

التحويلات (Transfers) وهي تدفقات واردة لمنافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية بإستثناء الضرائب.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

المعاملات غير التبادلية

٨. يتضح في بعض المعاملات أن هناك تبادلاً لقيمة مساوية تقريباً. وتعتبر هذه المعاملات تبادلية ويتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى.

٩. تحصل المنشأة في معاملات أخرى على موارد ولا تدفع أي مقابل أو تدفع مقابل إسمي لقاء ذلك مباشرة. ويتضح أن هذه معاملات غير تبادلية ويتم التطرق إليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يدفع المكلفون ضرائب لأن قانون الضريبة يقتضي دفع تلك الضرائب. وفي حين أن الحكومة التي تفرض الضرائب تقدم مجموعة متنوعة من الخدمات العامة للمكلفين فإنها لا تقوم بذلك كتعويض عن دفع الضرائب.

١٠. هناك مجموعة أخرى من المعاملات غير التبادلية حيث قد تقدم المنشأة مقابلاً معيناً لقاء الموارد المستلمة، ولكن ذلك المقابل لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة. وفي هذه الحالات، تحدد المنشأة فيما إذا كان هناك دمج بين المعاملات التبادلية وغير التبادلية حيث يتم الإعتراف بكل عنصر منهما بشكل منفصل. على سبيل المثال، تستلم المنشأة ٦ ملايين وحدة عملة كتمويل من وكالة تنمية متعددة الأطراف. وتنص الاتفاقية على أن تسدد المنشأة ٥ ملايين وحدة عملة من التمويل المستلم على مدى ١٠ سنوات بنسبة فائدة ٥% عندما يكون سعر السوق لقرض مماثل هو ١١%. وقد استلمت المنشأة فعلا مليون وحدة عملة كمنحة (٦ ملايين وحدة عملة مطروحاً منها ٥ ملايين وحدة عملة ينبغي تسديدها) ودخلت في ترتيب قرض ميسر بقيمة ٥ ملايين وحدة عملة والذي يحمل فائدة تقل عن سعر الفائدة السوقية لقرض مماثل بنسبة ٦%. يعدّ كل من مبلغ المنحة المقبوض (مليون وحدة عملة) والحصة غير السوقية من دفعات الفائدة فيما يخص الاتفاقية هي معاملات غير تبادلية. كما تعدّ دفعات الفائدة والدفعات الرأسمالية التعاقدية هي معاملات تبادلية.

١١. كما أن هناك معاملات إضافية لا يتضح فوراً فما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. وفي هذه الحالات، سيحدد فحص لمضمون المعاملة ما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. فعلى سبيل المثال، يُصنف بيع السلع عادة على أنه معاملة تبادلية. لكن إذا تم القيام بالمعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساوٍ تقريباً للقيمة العادلة للسلع المباعة، فإن هذه المعاملة تقع ضمن تعريف المعاملة غير التبادلية. ولتحديد فيما إذا كان مضمون معاملة معينة هو مضمون معاملة تبادلية أو غير تبادلية، يتم إصدار حكم مهني. وبالإضافة إلى ذلك، قد تحصل المنشآت على خصومات تجارية أو خصومات على الكمية أو تخفيضات أخرى على السعر المعروض للأصول وذلك لأسباب مختلفة. ولا تعني هذه التخفيضات على الأسعار بالضرورة أن المعاملة هي معاملة غير تبادلية.

الإيراد

١٢. يتألف الإيراد من إجمالي التدفقات الواردة للمنافع الإقتصادية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المقبوضة والمستحقة القبض من قبل المنشأة المعدة للتقارير المالية والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، بإستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات المالكين. إن المبالغ التي تحصلها المنشأة بصفتها وكيلاً عن الحكومة أو منظمة حكومية أخرى أو أطراف ثالثة أخرى لن تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الوكيل أو إيراداته. ويعود هذا إلى أن المنشأة التي تعمل كوكيل لا تستطيع السيطرة على إستخدام الأصول التي تم تحصيلها أو الإنتفاع منها بطريقة أخرى في سعيها لتحقيق أهدافها.

١٣. حين تتكبد المنشأة بعض التكاليف فيما يتعلق بالإيراد الناشئ من معاملة غير تبادلية، يكون الإيراد هو إجمالي التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة، ويتم الإعتراف بأي تدفق صادر للموارد على أنها تكلفة المعاملة. فعلى سبيل المثال، إذا تعين على المنشأة المعدة للتقارير دفع تكاليف التسليم والتركيب فيما يتعلق بتحويل بند من بنود المصنع إليها من منشأة أخرى، فإنه يتم الإعتراف بتلك التكاليف بشكل منفصل عن الإيراد الناشئ من تحويل بند المصنع. وتُشمل تكاليف التسليم والتركيب في المبلغ المعترف به كأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"*.

البنود الإشتراطية

١٤. قد يتم تحويل الأصول مع توقع و/أو إدراك حقيقة أنها ستستخدم بطريقة معينة ولذلك فإن المنشأة المنقول إليها ستتصرف أو ستعمل بطريقة معينة. وحيث تفرض القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات الملزمة مع الأطراف الخارجيين شروطاً على إستخدام الأصول المنقولة من قبل المنشأة المنقول إليها، تكون هذه البنود عبارة عن إشتراطات كما هو موضح في هذا المعيار. إن إحدى الخصائص الرئيسية للإشتراطات، كما هو محدد في هذا المعيار، هي أن المنشاة لا تستطيع فرض بند إشتراطي على نفسها، سواء كان ذلك مباشرة أو من خلال منشأة تسيطر عليها.

١٥. يمكن أن تكون البنود الإشتراطية المتعلقة بأصل منقول إما شروطاً أو قيوداً. وفي حين أن الشروط والقيود قد تتطلب من المنشأة إستخدام أو إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها أصل ما لغرض معين (واجب الأداء) عند الإعتراف المبدئي، فإن الشروط هي الوحيدة التي تقتضي إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة في حال مخالفة ذلك البند الإشتراطي (واجب الإرجاع).

١٦. تكون البنود الإشتراطية قابلة للإنفاذ من خلال عمليات قانونية أو إدارية. وإذا كان بند معين منصوصاً عليه في القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات الملزمة الأخرى غير قابل للإنفاذ، فإنه لا يعتبر بنداً إشتراطياً كما هو موضح في هذا المعيار. ولا تنشأ الإلتزامات التعاقدية النافعة من البنود الإشتراطية. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* على متطلبات الإعتراف بالإلتزامات التعاقدية النافعة وقياسها.

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة

١٧. تقتضي الشروط المفروضة على الأصول المنقولة (المشار إليها فيما بعد بالشروط) من المنشأة إما أن تستهلك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل كما هو محدد أو أن ترجع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة في حال مخالفة الشروط. لذلك، تتكبد المنشأة المنقول إليها إلتزام تعاقدي حالي لتحويل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى أطراف ثالثة عندما تحصل مبدئياً على السيطرة على أصل خاضع لشرط معين. ويعود هذا إلى أن المنشأة المنقول إليها غير قادرة على تجنب التدفق الصادر للموارد حيث يُطلب منها إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المشمولة في الأصل المنقول لدى تسليم سلع أو خدمات معينة لأطراف ثالثة، أو يتعين عليها إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة

الناقلة. ولذلك عندما تعترف المنشأة المنقول إليها مبدئياً بأصل خاضع لشرط معين، فإنها تتكبد أيضاً إلتزاماً معيناً.

١٨. وبغرض التسهيل من الناحية الإدارية، فإنه قد يتم إرجاع أصل منقول أو منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة أخرى بشكل فعّال من خلال اقتطاع المبلغ الذي سيتم إرجاعه من أصول أخرى ينبغي تحويلها لأغراض أخرى. وستعترف البيانات المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير بإجمالي المبالغ، أي ستعترف المنشأة بتخفيض في الأصول والإلتزامات فيما يخص إرجاع الأصل بموجب بنود الشرط الذي تمت مخالفته، كما ستعكس الإعتراف بالأصول والإلتزامات و/أو الإيراد للتحويل الجديد.

القيود المفروضة على الأصول المنقولة

١٩. لا تتضمن القيود المفروضة على الأصول المنقولة (المشار إليها فيما بعد بالقيود) متطلباً يقضي بإرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى إلى المنشأة الناقلة إذا لم يتم إستخدام الأصل كما هو محدد. ولذلك، فإن الحصول على السيطرة على أصل خاضع لقيد معين لا يفرض إلتزاماً تعاقدياً حالياً على المنشأة المنقول إليها بتحويل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى أطراف ثالثة عندما يتم اكتساب السيطرة على الأصل من البداية. وعندما تخالف المنشأة المنقول إليها قيداً معيناً، قد يكون الخيار متاحاً أمام المنشأة الناقلة أو طرف آخر لطلب فرض عقوبة على المنشأة المنقول إليها من خلال رفع القضية مثلاً أمام محكمة أو هيئة أخرى أو من خلال عملية إدارية مثل إصدار توجيهات من وزير في الحكومة أو سلطة أخرى أو غير ذلك. وقد ينتج عن مثل هذه الإجراءات توجيه المنشأة نحو تلبية القيد أو الخضوع لعقوبة مدنية أو جنائية بسبب عصيان المحكمة أو هيئة أو سلطة أخرى. ولا يتم تكبد مثل هذه العقوبة نتيجة لإستملاك الأصل بل نتيجة لمخالفة القيد.

تفضيل المضمون على الشكل

٢٠. لدى تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فإنه من الضروري النظر في مضمون البند الإشتراطي وليس مجرد شكله. فعلى سبيل المثال فإن مجرد بيان أنه ينبغي إستهلاك الأصل المنقول في تقديم السلع والخدمات لأطراف ثالثة أو إرجاعه إلى المنشأة الناقلة غير كافٍ بحد ذاته لنشوء إلتزام عندما تكتسب المنشأة السيطرة على الأصل.

٢١. عند تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فعلى المنشأة إن تبحث فيما إذا كان متطلب إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى قابلاً للإنفاذ وفيما إذا سيتم إنفاذه من قبل المنشأة الناقلة. وإذا لم يكن بمقدور المنشأة الناقلة إنفاذ متطلب إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى، فإن البند الإشتراطي يعجز عن تحقيق تعريف الشرط وسيتم إعتباره على أنه قيد. وفي حال أشارت تجربة سابقة مع المنشأة الناقلة إلى أن هذه المنشأة لا تنفذ أبداً متطلب إرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى عند حدوث المخالفات، فقد تستنتج المنشأة المنقول إليها بأن البند

الإشتراطي له شكل الشرط وليس مضمونه، ولذلك فإنه يعتبر قيداً. وإذا لم يكن لدى المنشأة تجربة مع المنشأة الناقلة، أو أنها لم تخالف مسبقاً بنوداً إشتراطية بحيث تدفع المنشأة الناقلة لاتخاذ قرار حول تنفيذ إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى، وأنها لا تملك أي دليل بخلاف ذلك، فإن المنشأة ستفترض أن المنشأة الناقلة ستنفذ البند الإشتراطي وبالتالي يحقق البند الإشتراطي تعريف الشرط.

٢٢. يفرض تعريف الشرط على المنشأة المنقول إليها واجب أداء– أي يتعين عليها إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها الأصل المنقول كما هو محدد، أو إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى إلى المنشأة الناقلة. ومن أجل تلبية تعريف الشرط، سيكون واجب الأداء ذو مضمون وليس مجرد شكل كما سيكون مطلوباً نتيجة للشرط بحد ذاته. إن وجود بند ضمن إتفاقية نقل أصول يقتضي من المنشأة القيام بتصرف لا تملك بديلاً سوى القيام به قد يقود المنشأة إلى الإستنتاج بأن البند بمضمونه ليس شرطاً ولا قيداً. ويعود هذا إلى أنه في هذه الحالات لا تفرض بنود نقل الأصول بحد ذاته واجب أداء على المنشأة المنقول إليها.

٢٣. ولتحقيق معايير الإعتراف كإلتزام، فإنه من الضروري أن يكون التدفق الصادر للموارد محتملاً وأن يكون تقييم الأداء مقابل الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه. ولذلك فإنه، ينبغي أن يحدد الشرط مسائل معينة مثل طبيعة أو كمية السلع والخدمات التي ستقدم أو طبيعة الأصول التي سيتم إستملاكها حسبما هو مناسب والفترات التي ينبغي حدوث الأداء خلالها حيث يكون ملائماً. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي مراقبة الأداء من قبل المنشأة الناقلة، أو بالنيابة عنها، على أساس مستمر. ويحدث هذا بشكل خاص عندما يقتضي بند إشتراطي إرجاع تناسبي للقيمة المساوية للأصل إذا كانت المنشأة تلبي متطلبات الشرط بشكل جزئي وإذا تم إنفاذ واجب الإرجاع في حال حدوث إخفاقات هامة في الماضي.

٢٤. في بعض الحالات، قد يتم تحويل أصل معين مع مراعاة البند الإشتراطي الذي ينص على إرجاعه إلى المنشاة الناقلة في حال عدم وقوع حدث مستقبلي محدد. وقد يحصل هذا عندما تمنح حكومة وطنية مثلاً أموالاً لمنشأة حكومية محلية مع مراعاة البند الإشتراطي الذي ينص على أن تجمع المنشاة مساهمة مساوية. وفي هذه الحالات، لا ينشأ واجب الإرجاع حتى ذلك الوقت الذي يُتوقع فيه أنه ستتم مخالفة البند الإشتراطي ولا يتم الإعتراف بإلتزام حتى يتم تلبية معايير الإعتراف.

٢٥. ومع ذلك، ستحتاج المنشآت المنقول إليها إلى النظر فيما إذا كانت هذه التحويلات هي على شكل مقبوضات مستلمة مقدماً. وتشير "المقبوضات المستلمة مقدماً" في هذا المعيار إلى الموارد المستلمة قبل أن يصبح الحدث الخاضع للضريبة أو ترتيب النقل ملزماً. وتؤدي المقبوضات المستلمة مقدماً إلى نشوء أصل وإلتزام تعاقدي حالي لأن ترتيب النقل لم يصبح

ملزماً بعد. وعندما تكون طبيعة هذه التحويلات على شكل معاملة تبادلية، فسيتم التعامل معها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩.

الضرائب

٢٦. تعتبر الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة للعديد من الحكومات وغيرها من منشآت القطاع العام. وتعرّف الضرائب في الفقرة ٧ على أنها منافع إقتصادية مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لمنشآت القطاع العام وذلك وفقاً للقوانين أو الأنظمة المشرعة لتزويد الحكومة بالإيرادات، بإستثناء الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة جرّاء انتهاك القوانين أو الأنظمة. ولا تعتبر التحويلات غير الإجبارية إلى الحكومة أو منشآت القطاع العام مثل التبرعات ودفع الرسوم على أنها ضرائب، رغم أنها قد تكون نتيجة لمعاملات غير تبادلية. وتفرض الحكومة الضرائب على الأفراد والمنشآت الأخرى الذين يعرفون بإسم المكلفين داخل حدود منطقتها من خلال إستخدام صلاحياتها المطلقة.

٢٧. يمكن أن تختلف القوانين والأنظمة الضريبية بشكل كبير من منطقة لأخرى ولكنها تتسم بعدد من الخصائص المشتركة. وتنص القوانين والأنظمة الضريبية على حق الحكومة في (أ) تحصيل الضريبة (ب) وتحديد الأساس الذي يتم بموجبه حساب الضريبة (ج) وإجراءات إدارة الضريبة، أي إجراءات حساب الضريبة مستحقة القبض وضمان إستلام الدفعات. وتقتضي القوانين والأنظمة الضريبية عادة من المكلفين إيداع إقرارات ضريبية دورية لدى الوكالة الحكومية التي تشرف على ضريبة معينة. وبشكل عام، يقدم المكلفون تفاصيل وأدلة حول مستوى النشاط الخاضع للضريبة ويتم حساب مبلغ الضريبة مستحق القبض من قبل الحكومة. وتختلف ترتيبات إستلام الضرائب بشكل واسع ولكنها تُصمم عادة لضمان إستلام الحكومة للدفعات على أساس دوري دون اللجوء إلى اتخاذ إجراء قانوني. وعادة ما يتم تنفيذ قوانين الضريبة بشكل صارم وتفرض غالبا عقوبات شديدة على الأفراد أو المنشآت الأخرى التي تخالف القانون.

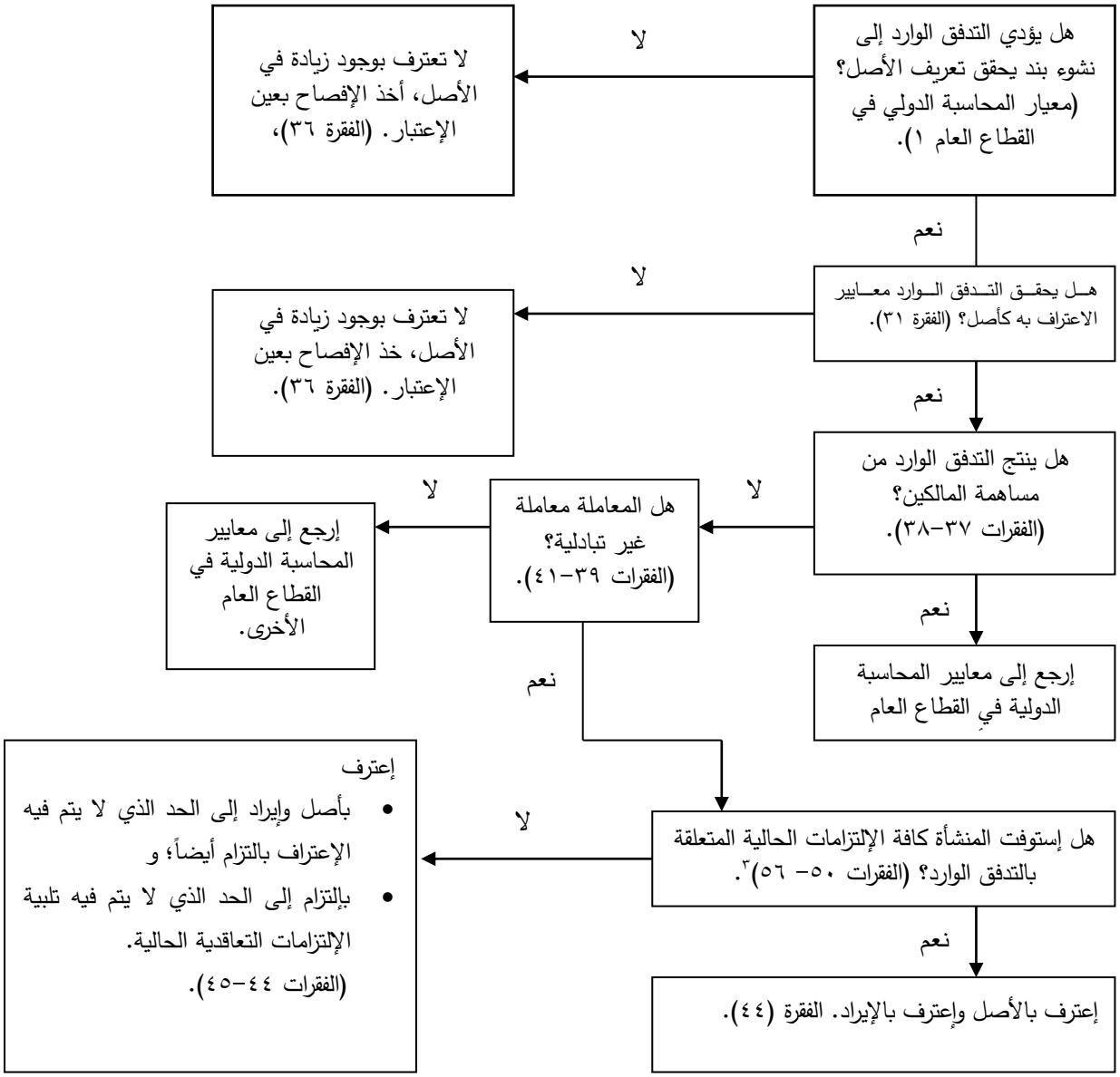
٢٨. يمكن أن تنشأ أيضاً مقبوضات مستلمة مقدماً، كونها مبالغ مستلمة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة، فيما يخص الضرائب.

تحليل مبدئي للتدفق الوارد للموارد من المعاملات غير التبادلية

٢٩. تعترف المنشأة بالأصل الناشئ من معاملة غير تبادلية عندما تكتسب السيطرة على الموارد التي تحقق تعريف الأصل ومعايير الإعتراف. وفي بعض الظروف، عندما يعفي الدائن مثلاً من إلتزام معين، قد ينشأ انخفاض في المبلغ المسجل لإلتزام معترف به سابقاً. وفي هذه الحالات، تقوم المنشأة بتخفيض المبلغ المسجل للإلتزام بدلاً من الإعتراف بأصل معين. وفي بعض الحالات، ينطوي اكتساب السيطرة على الأصل على إلتزامات تعاقدية تعترف بها المنشأة كإلتزام. ولا تؤدي مساهمات المالكين إلى نشوء إيرادات، لذا يتم تحليل كل نوع من أنواع المعاملات وتتم محاسبة أية مساهمات من المالكين بشكل منفصل. وبالانسجام مع المنهج المنصوص عليه في هذا المعيار، ستحلل المنشآت المعاملات غير التبادلية لتحديد

عناصر البيانات المالية ذات الغرض العام التي سيتم الإعتراف بها نتيجة للمعاملات. ويوضح الشكل الوارد في الصفحة التالية العملية التحليلية التي تجريها المنشأة عند وجود تدفق وارد للموارد وذلك لتحديد فيما إذا تنشأ الإيرادات. ويتبع هذا المعيار هيكل الشكل التوضيحي. وتتضمن الفقرات ٣٠-١١٥ متطلبات معالجة المعاملات.

توضيح التحليل المبدئي للتدفقات الواردة للموارد[1]



١. إن الشكل هو لأغراض التوضيح فقط ولا يحل محل المعايير. وهو مقدم كأداة مساعدة لتفسير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٢. في بعض الحالات، عندما يعفي الدائن من إلتزام مثلاً، قد ينشأ انخفاض في المبلغ المسجل لإلتزام معترف به سابقاً. وفي مثل هذه الحالة، تقوم المنشأة بتخفيض المبلغ المسجل للإلتزام بدلاً من الإعتراف بالأصل.

٣. لدى تحديد فيما إذا إستوفت المنشأة جميع الإلتزامات التعاقدية الحالية، يُؤخذ بعين الإعتبار تطبيق تعريف "الشروط المفروضة على الأصل المنقول" ومعايير الإعتراف بإلتزام معين.

---

[1] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

الإعتراف بالأصول

٣٠. يرد تعريف الأصول في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* على أنها موارد تتم السيطرة عليها من قبل المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ويُتوقع أن يتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية إلى المنشأة.

٣١. **ينبغي الإعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية، بإستثناء الخدمات العينية، والذي يلبي تعريف الأصل على أنه أصل عندما، وفقط عندما:-**

(أ) يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛ و

(ب) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.[١]

السيطرة على الأصل

٣٢. تعتبر القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل عنصراً مهماً من عناصر السيطرة والذي يميز أصول المنشأة عن تلك السلع العامة التي تملك كافة المنشآت فرصة الوصول إليها والإنتفاع منها. وفي القطاع العام، تمارس الحكومات دوراً تنظيمياً في نشاطات معينة، مثل المؤسسات المالية أو صناديق التقاعد. ولا يعني هذا الدور التنظيمي بالضرورة أن هذه البنود المنظمة تلبي تعريف أصل خاص بالحكومة، أو تحقق معايير الإعتراف كأصل في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بالحكومة التي تنظم تلك الأصول. وقد تعترف المنشآت وفقاً للفقرة ٩٨ بالخدمات العينية دون أن يتعين عليها ذلك.

٣٣. لا يعتبر الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى منشأة في القطاع العام كافياً بحد ذاته لتحديد الموارد على أنه مسيطر عليها من قبل المنشأة المنقول إليها. فعلى سبيل المثال، إذا دُمرت مدرسة حكومية جراء حريق في الغابة وأعلنت الحكومة عن نيتها تحويل الأموال من أجل إعادة بناء المدرسة، فلن تعترف المدرسة بتدفق وارد للموارد (موارد مستحقة القبض) في وقت الإعلان. وفي حال كانت إتفاقية التحويل مطلوبة قبل تحويل الموارد، لن تحدد المنشأة المنقول إليها الموارد بأنها مسيطر عليها حتى ذلك الوقت الذي تصبح فيه الإتفاقية ملزمة لأن المنشأة المنقول إليها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول المنشأة الناقلة إلى الموارد. وفي العديد من الحالات، ستحتاج المنشأة إلى تفعيل سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع الإعتراف بأصل معين. وفي حال لم يكن لدى المنشأة مطالبة قابلة للإنفاذ فيما يتعلق بالموارد، فإنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول المنشأة الناقلة إلى تلك الموارد.

---

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

الحدث السابق

٣٤. تحصل منشآت القطاع العام عادة على الأصول من الحكومات أو من منشآت أخرى بما في ذلك المكلفين أو من خلال شراء الأصول أو إنتاجها. ولذلك قد يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على أصل معين هي عملية شراء أو حدث خاضع للضريبة أو عملية تحويل. ولا تؤدي المعاملات أو الأحداث التي يتوقع حصولها في المستقبل إلى وجود أصول– ولهذا السبب لا تعتبر نية فرض ضريبة مثلاً بمثابة حدث سابق يؤدي إلى نشوء أصل على شكل مطالبة من مكلف معين.

التدفق الوارد المحتمل للموارد

٣٥. يكون التدفق الوارد للموارد "محتملاً" عندما تكون فرصة حصوله أكبر من فرصة عدم حصوله. وتستند المنشأة في هذا التحديد إلى تجربتها السابقة مع أنواع مماثلة لتدفقات الموارد وتوقعاتها المتعلقة بالمكلف أو المنشاة الناقلة. فعلى سبيل المثال عندما (أ) توافق الحكومة على تحويل أموال إلى منشأة في القطاع العام (المنشأة المعدة للتقارير) (ب) وتكون الإتفاقية ملزمة (ج) ولدى الحكومة تاريخ في مجال تحويل الموارد المتفق عليها، فإنه من المحتمل حصول التدفق الوارد، رغم أنه لا يتم تحويل الأموال في تاريخ التقرير.

الأصول المحتملة

٣٦. إن البند الذي يتسم بالخصائص الأساسية للأصل، ولكنه يعجز عن تلبية معايير الإعتراف، قد يقتضي الإفصاح عنه في الملاحظات كأصل محتمل (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*).

مساهمات المالكين

٣٧. يرد تعريف مساهمات المالكين في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١. وحتى تُعتبر معاملة معينة على أنها مساهمة من المالكين، يكون من الضروري أن تحقق الخصائص المحددة في ذلك التعريف. ولدى تحديد فيما إذا كانت المعاملة تلبي تعريف مساهمة من المالكين، يُنظر في مضمون المعاملة بدلاً من شكلها. وتشير الفقرة ٣٨ إلى الشكل الذي قد تتخذه مساهمات المالكين. وفي حال اتضح، على الرغم من شكل المعاملة، أن المضمون هو مضمون قرض أو نوع آخر من الإلتزامات أو إيراد، فإن المنشأة تعترف به على أنه كذلك وتقوم بإفصاح مناسب في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام، في حال كان هاماً. فعلى سبيل المثال، إذا كان يُقصد من معاملة بأنها مساهمة من المالكين، ولكنها تنص على أن المنشأة المعدة للتقارير ستدفع توزيعات ثابتة إلى المنشأة الناقلة مع إرجاع إستثمار المنشأة الناقلة في تاريخ مستقبلي محدد، فإن المعاملة تتسم أكثر بخصائص القرض، بالنسبة للترتيبات التعاقدية، تبحث المنشأة أيضا في الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* عند تمييز الإلتزامات عن المساهمات من المالكين.

٣٨. يمكن إثبات مساهمة المالكين من خلال ما يلي وذلك على سبيل المثال:–

(أ) تحديد رسمي للتحويل (أو أحد أصناف هذه التحويلات) من قبل المساهم أو منشأة مسيطرة للمساهم على أنه يشكل جزءاً من صافي الأصول/حقوق الملكية المساهم بها الخاصة بالمنشأة المنقول إليها، إما قبل حدوث المساهمة أو وقت حدوثها؛

(ب) إتفاقية رسمية، فيما يتعلق بالمساهمة، تنص على حصة مالية قائمة في صافي الأصول/حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المنقول إليها أو تزيد من قيمتها والتي يمكن بيعها أو نقلها أو إستردادها؛ و

(ج) إصدار أدوات حقوق الملكية، فيما يتعلق بالمساهمة، التي يمكن بيعها أو نقلها أو إستردادها.

العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة

٣٩. تتناول الفقرتان ٤٠ و٤١ أدناه الحالات التي تكتسب فيها المنشأة السيطرة على الموارد التي تجسد منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة بخلاف الحصول عليها من خلال مساهمات المالكين.

٤٠. تعرّف الفقرة ٧ المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية وتشير الفقرة ١٠ إلى أن المعاملة قد تتضمن عنصرين، أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي.

٤١. عندما يتم إستملاك أصل معين من خلال معاملة تتألف من عنصر تبادلي وآخر غير تبادلي، تعترف المنشأة بالعنصر التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى. ويتم الإعتراف بالعنصر غير التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات هذا المعيار. ولدى تحديد فيما إذا كانت المعاملة تتألف من عناصر تبادلية وأخرى غير تبادلية قابلة للتحديد، تتم ممارسة الحكم المهني. وحيث يكون من غير الممكن التمييز بين العناصر التبادلية وغير التبادلية المنفصلة، يتم معالجة المعاملة على أنها غير تبادلية.

قياس الأصول عند الإعتراف المبدئي

٤٢. **ينبغي قياس الأصل المستملك من خلال معاملة غير تبادلية مبدئياً بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك.**

٤٣. بالانسجام مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* و١٦ *"العقارات الإستثمارية"* و١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* و٤١ *"الأدوات المالية"*، يتم قياس الأصول المستملكة من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة كما في تاريخ الإستملاك.

الإعتراف بالإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية

٤٤. **ينبغي الإعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية معترف بها كأصل على أنه إيراد، إلا إذا تم الإعتراف أيضاً بإلتزام فيما يتعلق بالتدفق الوارد ذاته.**

٤٥. **عندما تستوفي المنشأة إلتزاماً تعاقدياً حالياً معترف به كإلتزام فيما يخص تدفق وارد للموارد من معاملة غير تبادلية معترف بها كأصل، ينبغي أن تخفض المنشأة المبلغ المسجل للإلتزام المعترف به وأن تعترف بمبلغ إيراد مساوٍ لذلك التخفيض.**

٤٦. عندما تعترف المنشأة بزيادة في صافي الأصول نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها بذلك تعترف بإيراد. وإذا اعترفت المنشأة بإلتزام معين فيما يتعلق بتدفق وارد للموارد ناشئ من معاملة غير تبادلية عندما يتم تخفيض الإلتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تحقيق شرط معين، فإن المنشاة تعترف بإيراد. وفي حال كان التدفق الوارد للموارد يلبي تعريف مساهمات المالكين، فلا يتم الإعتراف به كإلتزام أو إيراد.

٤٧. يتم تحديد توقيت الإعتراف بالإيراد حسب طبيعة الشروط وتسويتها. على سبيل المثال، إذا حدد شرط معين بأن على المنشأة تقديم السلع أو الخدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاع أموال غير مستخدمة إلى المنشأة الناقلة، يتم الإعتراف بالإيراد حيث يتم تقديم السلع أو الخدمات.

قياس الإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية

٤٨. **ينبغي قياس الإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية بمبلغ الزيادة في صافي الأصول المعترف به من قبل المنشأة.**

٤٩. عندما تعترف المنشأة بأصل معين نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تعترف أيضاً بإيراد مساوٍ لمبلغ الأصل الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة٤٢، إلا إذا كان مطلوباً كذلك الإعتراف بإلتزام معين. وعندما يكون الإعتراف بإلتزام معين مطلوباً، يتم قياسه وفقاً لمتطلبات الفقرة ٥٧، وسيتم الإعتراف بمبلغ الزيادة في صافي الأصول، إن وجد، كإيراد. وعندما يتم تخفيض الإلتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تلبية شرط معين، يتم الإعتراف بمبلغ التخفيض في الإلتزام كإيراد.

الإلتزامات التعاقدية الحالية المعترف بها كإلتزامات

٥٠. **ينبغي الإعتراف بالإلتزام التعاقدي الحالي الناشئ من معاملة غير تبادلية والذي يحقق تعريف الإلتزام على أنه إلتزام عندما، وفقط عندما:-**

(أ) يكون من المحتمل أن يُطلب تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة لتسوية الإلتزام التعاقدي؛ و

(ب) يمكن القيام بتقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدي.

الإلتزام التعاقدي الحالي

٥١. إن الإلتزام التعاقدي الحالي هو بمثابة واجب للتصرف بطريقة معينة وقد يؤدي إلى نشوء إلتزام فيما يخص أي معاملة غير تبادلية. وقد يتم فرض الإلتزامات التعاقدية الحالية بموجب البنود الإشتراطية في القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات الملزمة التي تنص على أساس التحويلات. وقد تنشأ أيضاً من البيئة التشغيلية العادية مثل الإعتراف بالمقبوضات المستلمة مقدماً.

٥٢. في العديد من الحالات، يتم فرض الضرائب وتحويل الأصول إلى منشآت القطاع العام في معاملات غير تبادلية استناداً إلى القوانين أو الأنظمة أو غيرها من الترتيبات الملزمة التي تفرض بنود إشتراطية تقتضي بأن يتم إستخدامها لأغراض معينة. فعلى سبيل المثال:-

(أ) الضرائب، التي يقتصر إستخدامها بموجب القوانين أو الأنظمة على أغراض خاصة؛

(ب) التحويلات، التي تنشأ من خلال ترتيب ملزم يتضمن شروطاً:-

(١) من قبل حكومات وطنية على حكومة إقليمية أو حكومة ولاية أو حكومة محلية؛

(٢) من قبل حكومات الولاية/ الإقليمية على حكومات محلية؛

(٣) من قبل الحكومات على منشآت القطاع العام الأخرى؛

(٤) على الوكالات الحكومية التي تم تأسيسها بموجب القوانين أو الأنظمة لإنجاز مهام محددة ذات استقلالية تشغيلية مثل السلطات التشريعية أو المجالس أو السلطات الإقليمية؛ و

(٥) من قبل الوكالات المانحة إلى حكومات أو منشآت القطاع العام الأخرى.

٥٣. أثناء السير المعتاد للعمليات، قد تقبل المنشأة المعدة للتقارير موارد قبل وقوع حدث خاضع للضريبة. وفي هذه الظروف، يتم الإعتراف بمبلغ إلتزام مساوٍ للمبلغ المقبوض مقدماً إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة.

٥٤. إذا حصلت المنشأة المعدة للتقارير على موارد قبل وجود ترتيب تحويل ملزم، فإنها تعترف بإلتزام معين فيما يخص مبلغاً مقبوضاً مقدماً حتى الوقت الذي يصبح فيه الترتيب ملزماً.

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة

٥٥. **تؤدي الشروط المفروضة على الأصل المنقول إلى نشوء إلتزام تعاقدي حالي عند الإعتراف المبدئي حيث سيتم الإعتراف به وفقاً للفقرة ٥٠.**

٥٦. إن البنود الإشتراطية محددة في الفقرة ٧. وتقدم الفقرات ١٤-٢٥ إرشادات حول تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد. وتحلل المنشأة أي وكافة البنود الإشتراطية المرتبطة بتدفق وارد للموارد من أجل تحديد ما إذا كانت تلك البنود الإشتراطية تفرض شروطاً أم قيوداً.

قياس الإلتزامات عند الإعتراف المبدئي

٥٧. **ينبغي أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام هو أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي في تاريخ التقرير.**

٥٨. يأخذ التقدير بعين الإعتبار المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث التي تؤدي إلى نشوء الإلتزام الذي سيتم الإعتراف به. وعندما تكون القيمة الزمنية للأموال هامة، يتم قياس الإلتزام بالقيمة الحالية للمبلغ الذي من المتوقع أن يُطلب لتسوية الإلتزام التعاقدي. وينسجم هذا المتطلب مع المبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

الضرائب

٥٩. **ينبغي أن تعترف المنشأة بأصل معين فيما يتعلق بالضرائب عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة ويتم تلبية معايير الإعتراف بالأصل.**

٦٠. تلبي الموارد الناشئة من الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر المنشأة على الموارد نتيجة لحدث سابق (الحدث الخاضع للضريبة) وتتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد. وتحقق الموارد الناشئة من الضرائب معايير الإعتراف بها كأصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق وارد للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. ويتم تحديد درجة الإحتمالية المرتبطة بالتدفق الوارد للموارد على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإعتراف المبدئي والتي تتضمن دون الحصر الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلف.

٦١. تنشأ الإيرادات الضريبية فقط للحكومة التي تفرض الضريبة وليس للمنشآت الأخرى. فعلى سبيل المثال عندما تفرض الحكومة الوطنية ضريبة يتم تحصيلها من قبل وكالتها المعنية بالضرائب، تستحق الأصول والإيرادات للحكومة وليس للوكالة. وعلاوةً على ذلك فإنه عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة مبيعات، لتمنح إجمالي عوائد هذه الضريبة إلى حكومات الولايات، بالاستناد إلى تخصيص مستمر، فإن الحكومة الوطنية تعترف بأصول وإيرادات الضريبة وانخفاض في الأصول ومصروف التحويل إلى حكومات الولايات. وتعترف حكومات الولايات بأصول وإيرادات التحويل. وعندما تقوم منشأة مفردة بتحصيل الضرائب بالنيابة عن عدة منشآت أخرى، فإنها تعمل بصفتها وكيلاً عن جميع تلك المنشآت. فعلى سبيل المثال عندما تقوم وكالة الضرائب التابعة للولاية بتحصيل ضريبة الدخل لصالح حكومة الولاية وعدة حكومات مدن، فإنها لا تعترف بالإيراد فيما يخص الضرائب المحصلة– وبدلاً من ذلك، تعترف الحكومات المختلفة التي تفرض الضرائب بالأصول والإيرادات فيما يتعلق بالضرائب.

٦٢. لا تلبي الضرائب تعريف "مساهمات من المالكين" لأن دفع الضرائب لا يمنح المكلفين الحق في إستلام (أ) توزيعات منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من قبل المنشأة خلال عمرها أو (ب) توزيعات لأي فائض في الأصول عن الإلتزامات في حال إقفال الحكومة. كما لا يمنح دفع الضرائب المكلفين حق ملكية في الحكومة يمكن بيعه أو مبادلته أو تحويله أو إسترداده.

٦٣. تلبي الضرائب تعريف "المعاملة غير التبادلية" لأن المكلف يقوم بتحويل الموارد إلى الحكومة دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وفي حين أن المكلف قد ينتفع من مجموعة السياسات الإجتماعية التي شرعتها الحكومة، إلا أنها لا تُمنح مباشرة كتعويض عن دفع الضرائب.

٦٤. كما لاحظنا في الفقرة ٥٢، يتم فرض بعض الضرائب لأغراض محددة. وإذا تعين على الحكومة الإعتراف بإلتزام معين فيما يخص أية شروط متعلقة بأصول معترف بها نتيجة لضرائب ذات غرض محدد، فإنها لا تعترف بالإيراد حتى يتم تحقيق الشرط وتخفيض الإلتزام. إلا أنه في معظم الحالات، لا يتوقع أن تؤدي الضرائب المفروضة لأغراض محددة إلى نشوء إلتزام لأن الأغراض المحددة تضاف إلى القيود وليس الشروط.

الحدث الخاضع للضريبة

٦٥. يتم فرض أنواع مماثلة من الضرائب في العديد من المناطق. وتحلل المنشأة المعدة للتقارير قانون الضريبة في منطقتها لتحديد ماهية الحدث الخاضع للضريبة المتعلق بالضرائب المتنوعة المفروضة. وفي حال أشير إلى غير ذلك في القوانين أو الأنظمة، فإنه من المحتمل أن يكون الحدث الخاضع للضريبة المتعلق بما يلي:-

(أ) ضريبة الدخل هو جني دخل قابل للتقييم أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛

(ب) ضريبة القيمة المضافة هو تنفيذ نشاط خاضع للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛

(ج) ضريبة السلع والخدمات هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة؛

(د) الرسم الجمركي هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة لرسوم الإستيراد عبر الحدود الجمركية؛

(هـ) رسم الوفاة هو وفاة شخص يملك عقارات خاضعة للضريبة؛ و

(و) ضريبة الممتلكات هو إنقضاء التاريخ الذي تُفرض فيه الضريبة، أو الفترة التي تُفرض الضريبة فيما يتعلق بها في حال فرض الضريبة على أساس دوري.

مقبوضات الضرائب مقدماً

٦٦. بالإنسجام مع تعريفي "الأصول" و"الإلتزامات" ومتطلبات الفقرة ٥٩، يتم الإعتراف بالموارد الخاصة بالضرائب المستلمة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة كأصل وإلتزام (مقبوضات مستلمة مقدماً) لأن (أ) الحدث الذي يؤدي إلى إستحقاق المنشأة للضرائب لم يحصل ولم يتم (ب) تلبية معايير الإعتراف بالإيرادات الضريبية (انظر الفقرة ٥٩)، رغم أن المنشأة قد استلمت تدفقاً وارداً للموارد مسبقاً. لا تختلف المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالضرائب بشكل أساسي عن المقبوضات الأخرى المستلمة مقدماً، لذلك يتم الإعتراف بإلتزام معين إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة. وعندما وقوع الحدث الخاضع للضريبة، يتم الوفاء بالإلتزام والإعتراف بالإيراد.

قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية

٦٧. تقتضي الفقرة ٤٢ قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستملاك. ويتم قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بأفضل تقدير لتدفق الموارد إلى المنشأة. وستضع المنشآت المعدة للتقارير سياسات محاسبية لقياس الأصول

الناشئة من المعاملات الضريبية تتوافق مع متطلبات الفقرة ٤٢. وتأخذ السياسات المحاسبية المتعلقة بتقدير هذه الأصول بعين الإعتبار إحتمالية تدفق الموارد الناشئة من المعاملات الضريبية إلى الحكومة والقيمة العادلة للأصول الناتجة.

٦٨. عند وجود فصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب، فإنه يمكن أن تقيس منشآت القطاع العام الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بشكل موثوق من خلال إستخدام النماذج الإحصائية مثلاً المبنية على تاريخ تحصيل ضريبة معينة في فترات سابقة. وستتضمن هذه النماذج دراسة توقيت المقبوضات النقدية من المكلفين وإقراراتهم وعلاقة الضريبة مستحقة القبض بالأحداث الأخرى في الإقتصاد. كما تأخذ نماذج القياس بعين الإعتبار عوامل أخرى مثل:-

(أ) قانون الضريبة الذي يمنح المكلفين فترة لإيداع الإقرارات الضريبية أطول من الفترة الممنوحة للحكومة من أجل نشر البيانات المالية ذات الغرض العام؛

(ب) تخلف المكلفين عن إيداع الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد؛

(ج) تقييم الأصول غير النقدية لأغراض تقييم الضريبة؛

(د) التعقيدات في قانون الضريبة التي تتطلب فترات ممتدة لتقييم الضرائب المستحقة من مكلفين معينين؛

(هـ) إحتمالية أن تفوق التكاليف المالية والسياسية لتنفيذ قوانين الضريبة بشكل صارم وتحصيل كافة الضرائب المستحقة قانوناً للحكومة المنافع التي يتم الحصول عليها؛

(و) قانون الضريبة الذي يسمح للمكلفين بتأجيل دفع بعض الضرائب؛ و

(ز) مجموعة متنوعة من الظروف الخاصة بضرائب ومناطق مختلفة.

٦٩. قد ينتج عن قياس الأصول والإيرادات الناتجة من المعاملات الضريبية بإستخدام النماذج الإحصائية إختلاف المبلغ الفعلي للأصول والإيرادات المعترف بها عن المبالغ المحددة في فترات التقرير اللاحقة على أنها مستحقة من المكلفين فيما يتعلق بفترة التقرير الحالية. ويتم إجراء تنقيحات على التقديرات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٧٠. في بعض الحالات، لا يمكن قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية والإيرادات ذات العلاقة بشكل موثوق إلى أن ينقضي وقت قصير بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وقد يحدث هذا إذا كان أساس الضريبة متقلباً وكانت التقدير الموثوق غير محتملة. وفي العديد من الحالات، قد يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات في الفترة التي تلي وقوع الحدث الخاضع للضريبة. ومع ذلك فإن هناك حالات إستثنائية تنقضي فيها فترات تقرير عديدة قبل أن ينتج عن حدث خاضع للضريبة تدفق وارد للموارد يمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة تلبي تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. فعلى سبيل المثال، قد

يستغرق تحديد وقياس مبلغ رسم الوفاة المستحق على نحو موثوق فيما يتعلق بتركة ضخمة لشخص متوفى عدة سنوات لأنها تتضمن عدداً من القطع الأثرية واللوحات الفنية القيمة التي تتطلب تقييمات من قبل الخبراء. وبالتالي، قد لا يتم تلبية معايير الإعتراف إلى أن يتم قبض أو إستحقاق قبض الدفعة المالية.

المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب والنفقات الضريبية

٧١. **ينبغي تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغ إجمالي، ولا ينبغي تخفيضه فيما يخص المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.**

٧٢. تستخدم الحكومة في بعض المناطق نظام الضرائب كأسلوب مريح لدفع منافع للمكلفين، والتي قد تدفع بإستخدام أسلوب دفع آخر مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ في حساب المكلف مباشرة أو تسوية حساب آخر بالنيابة عن المكلف. فعلى سبيل المثال قد تدفع الحكومة جزءاً من أقساط التأمين الصحي الخاص بالمواطنين لتشجيع الإشتراك بهذا التأمين إما من خلال تخفيض الإلتزام الضريبي على الفرد أو الدفع من خلال شيك أو من خلال دفع مبلغ لشركة التأمين مباشرة. وفي هذه الحالات، يكون المبلغ مستحق الدفع بغض النظر عما إذا كان الفرد يدفع الضرائب أم لا. وبالتالي يعتبر هذا المبلغ مصروفاً للحكومة وينبغي الإعتراف به بشكل منفصل في بيان الأداء المالي. كما ينبغي زيادة إيراد الضريبة فيما يخص مبلغ أي من هذه المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.

٧٣. **لا ينبغي تجميع الإيرادات الضريبية فيما يخص مبلغ النفقات الضريبية.**

٧٤. تستخدم الحكومات في معظم المناطق نظام الضرائب لتشجيع بعض السلوكيات المالية والعدول عن سلوكيات أخرى. فعلى سبيل المثال يسمح لمالكي المنازل في بعض المناطق اقتطاع فائدة الرهن وضرائب ممتلكات من إجمالي دخلهم عند حساب الدخل الخاضع لتقييم الضريبة. وهذه الأنواع من الإمتيازات متاحة للمكلفين فقط. وإذا لم تدفع المنشأة (بما في ذلك الشخص الطبيعي) الضرائب، فإنها لا تستطيع الحصول على الإمتياز. وتسمى أنواع الإمتياز هذه بالنفقات الضريبية. وتعتبر وليست النفقات الضريبية إيرادات سابقة مصاريف، كما أنها لا تؤدي إلى نشوء تدفقات واردة أو صادرة للموارد– أي أنها لا تؤدي إلى نشوء أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصاريف خاصة بالحكومة التي تفرض الضريبة.

٧٥. إن الفرق الأساسي بين المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب والنفقات الضريبية هو أنه بالنسبة للمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب يكون المبلغ متاحاً للمنشآت المنقول إليها بغض النظر عما إذا كانت تدفع الضرائب أم لا أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ويمنع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* مقاصة بنود الإيراد والمصروف إلا إذا سمح بذلك معيار آخر. ولا يُسمح بمقاصة إيرادات الضريبة والمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.

التحويلات

٧٦. **مع مراعاة الفقرة ٩٨، ينبغي أن تعترف المنشأة بأصل معين فيما يتعلق بالتحويلات عندما تلبي الموارد المنقولة تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل.**

٧٧. تتضمن التحويلات المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهدايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية. وتتمتع كافة هذه البنود بصفة مشتركة وهي أنها تحول الموارد من منشأة إلى أخرى دون دفع قيمة مساوية تقريباً بالمقابل وهي ليست ضرائب كما هو محدد في هذا المعيار.

٧٨. تلبي التحويلات تعريف الأصل عندما تسيطر المنشأة على الموارد نتيجة حدث سابق (التحويل) وتتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد. وتلبي التحويلات معايير الإعتراف بها كأصل عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق وارد للموارد ويمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وفي بعض الظروف، وعندما يعفي الدائن المدين من إلتزام مثلاً، فإنه قد ينشأ انخفاض في المبلغ المسجل للإلتزام المعترف به سابقاً. وفي هذه الحالات، قد تقوم المنشأة بتخفيض المبلغ المسجل للإلتزام بدلاً من الإعتراف بأصل معين نتيجة التحويل.

٧٩. تحصل المنشأة على السيطرة على الموارد المنقولة إما عندما يتم تحويل الموارد إلى المنشأة أو عندما يكون لدى المنشأة مطالبة قابلة للإنفاذ ضد المنشأة الناقلة. وتصبح العديد من ترتيبات تحويل الموارد ملزمة على كافة الأطراف قبل القيام بتحويل الموارد. ومع ذلك، فقط تتعهد المنشأة أحياناً (أ) بتحويل الموارد ولكنها تتخلف عن القيام بذلك. وبالتالي، فقط (ب) عندما تكون المطالبة قابلة للإنفاذ وتقدر المنشأة بأنه من المحتمل أن يحدث تدفق وارد للموارد، يتم الإعتراف بالأصول والإلتزامات و/أو الإيرادات. وحتى ذلك الوقت، فإن المنشأة لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الأطراف الثالثة إلى منافع الموارد المقترح تحويلها.

٨٠. لا تؤدي تحويلات الموارد التي تلبي تعريف "مساهمات المالكين" إلى تحقيق إيرادات. وإن الإتفاقيات التي تنص على (أ) أحقية المنشأة المقدمة للموارد في توزيعات منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة خلال عمر المنشأة المنقول إليها أو توزيع أي فائض في الأصول عن الإلتزامات في حال تصفية المنشأة المنقول إليها، أو تلك الإتفاقيات التي تنص على أن المنشأة التي تقدم (ب) الموارد تستملك حصة مالية في المنشأة المنقول إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو إستردادها، هي في جوهرها إتفاقيات لمنح مساهمات من المالكين.

٨١. تلبي التحويلات تعريف "المعاملات غير التبادلية" لأن المنشأة الناقلة تزود المنشأة المنقول إليها بالموارد دون أن تدفع المنشأة المنقول إليها قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وإذا نصت إتفاقية ما على أن تدفع المنشأة المنقول إليها قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، فإن الإتفاقية ليست إتفاقية تحويل بل هي عقد لمعاملة تبادلية ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"*.

٨٢. تحلل المنشأة كافة البنود الإشتراطية المشمولة في إتفاقيات التحويل لتحديد فيما إذا كانت تتكبد إلتزاماً عند قبولها للموارد المنقولة.

قياس الأصول المنقولة

٨٣. كما تقتضي الفقرة ٤٢، تُقاس الأصول المنقولة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك. وتضع المنشآت سياسات محاسبية للإعتراف بالأصول وقياسها تتفق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وكما أُشير مسبقاً، ينبغي قياس المخزون أو الممتلكات أو المصانع أو المعدات أو العقارات الإستثمارية المستملكة من خلال معاملات غير تبادلية مبدئياً بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٢، ١٦ و١٧. وينبغي كذلك قياس الأدوات المالية، بما في ذلك النقد والتحويلات مستحقة القبض التي تلبي تعريف الأداة المالية، والأصول الأخرى بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستملاك وفقاً للفقرة ٤٢ والسياسة المحاسبية المناسبة.

الإعفاء من الديون وتحمل الإلتزامات

٨٤. يتنازل المقرضون أحياناً عن حقهم في تحصيل دين واجب الأداء على منشأة في القطاع العام، ما ينتج عنه فعلياً إلغاء الدين. فعلى سبيل المثال، قد تلغي حكومة وطنية قرضاً واجب الأداء على حكومة محلية. وفي مثل هذه الظروف، تعترف الحكومة المحلية بزيادة في صافي الأصول لأنه تم تسديد إلتزام اعترفت به سابقاً.

٨٥. تعترف المنشآت بإيراد معين فيما يخص الإعفاء من الديون في حال لم يعد يحقق الدين السابق تعريف الإلتزام أو معايير الإعتراف به كإلتزام، شريطة ألا يلبي الإعفاء من الديون تعريف مساهمة من المالكين.

٨٦. عندما تعفي منشأة مسيطرة دين واجب الأداء على منشأة مملوكة بالكامل ومسيطر عليها، أو تتحمل إلتزاماتها، قد تكون المعاملة مساهمة من المالكين كما هو موضح في الفقرتين ٣٧-٣٨.

٨٧. يتم قياس الإيراد الناشئ من الإعفاء من الديون بالقيمة العادلة للدين المعفى. ويكون هذا عادة هو المبلغ المسجل للدين المعفى.

الغرامات

٨٨. الغرامات هي عبارة عن منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة تقبضها منشأة في القطاع العام أو تستحق القبض لها من فرد أو منشأة أخرى كما هو محدد من قبل محكمة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة لقيام الفرد أو المنشأة الأخرى بمخالفة متطلبات القوانين أو الأنظمة. ويكون مسؤولو إنفاذ القانون في بعض المناطق قادرون على فرض غرامات على الأفراد الذين قاموا بمخالفة القانون. وفي هذه الحالات، سيكون عادة لدى الفرد خيار إما بدفع الغرامة أو الذهاب إلى المحكمة للدفاع عن قضيته. وعندما يتوصل المدعى عليه إلى إتفاق مع المدعي العام يتضمن دفع عقوبة بدلاً من محاكمته، يتم الإعتراف بالدفعة المالية كغرامة.

٨٩. تقتضي الغرامات عادة من المنشأة تحويل مبلغ نقدي ثابت إلى الحكومة ولا تفرض على الحكومة أية إلتزامات تعاقدية قد يتم الإعتراف بها كإلتزام. وبذلك يتم الإعتراف بالغرامات كإيرادات عندما يلبي المبلغ مستحق القبض تعريف الأصل ومعايير الإعتراف به كأصل كما هو موضح في الفقرة ٣١. وكما أُشير في الفقرة ١٢، عندما تقوم المنشأة بتحصيل الغرامات بصفتها وكيل، لا تعتبر الغرامات بأنها إيرادات تخص المنشأة المحصلة لهذه الغرامات. ويتم قياس الأصول الناشئة من الغرامات بأفضل تقدير لتدفق الموارد إلى المنشأة.

التركات

٩٠. إن التركة هي تحويل يتم القيام به وفق النصوص الواردة في وصية الشخص المتوفى. ويقع الحدث السابق الذي يؤدي إلى سيطرة على الموارد التي تمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة للتركة عندما تملك المنشأة مطالبة قابلة للإنفاذ عند وفاة تارك الوصية أو منح إثبات صحة الوصية مثلاً استناداً إلى قوانين المنطقة.

٩١. يتم الإعتراف بالتركات التي تلبي تعريف الأصل كأصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى المنشأة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق. وقد يشكّل تحديد إحتمالية حدوث تدفق وارد لمنافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة معضلة في حال إنقضاء فترة من الزمن بين وفاة تارك الوصية وإستلام المنشأة لأي أصول. وستحتاج المنشأة إلى تحديد ما إذا كانت أملاك الشخص المتوفى كافية لتلبية كافة المطالبات بها وتحقيق كافة التركات. وفي حال التنازع على الوصية، سيؤثر هذا أيضاً على إحتمالية تدفق الأصول إلى المنشأة.

٩٢. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول المورّثة بالطريقة ذاتها التي تحدد فيها القيمة العادلة للهدايا والتبرعات كما هو موضح في الفقرة ٩٧. وفي المناطق التي تخضع فيها أملاك المتوفى للضريبة، قد تكون السلطة الضريبية قد حددت مسبقاً القيمة العادلة للأصل الذي سترثه المنشأة، وقد يكون هذا المبلغ متاحاً للمنشأة. ويتم قياس التركات بالقيمة العادلة للموارد المقبوضة أو مستحقة القبض.

الهدايا والتبرعات، بما في ذلك السلع العينية

٩٣. تعتبر الهدايا والتبرعات تحويلات تطوعية للأصول بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى والسلع العينية والخدمات العينية التي تمنحها منشأة لمنشأة أخرى وتخلو عادة من البنود الإشتراطية. وقد يكون الناقل إما منشأة أو فرداً. وفيما يتعلق بالهدايا والتبرعات على شكل نقد أو أصول نقدية أخرى وسلع عينية، يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى سيطرة على الموارد التي تمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة هو عادة إستلام الهدية أو التبرع. وتتطرق الفقرات ٩٨-١٠٣ أدناه إلى موضوع الإعتراف بالهدايا أو التبرعات على شكل خدمات عينية.

٩٤. إن السلع العينية هي عبارة عن أصول ملموسة منقولة إلى المنشأة في معاملة غير تبادلية دون رسم ولكنها قد تخضع للبنود الإشتراطية. وتتضمن المساعدات الخارجية المقدمة من قبل منظمات تنمية متعددة أو ثنائية الأطراف عادة عنصراً من السلع العينية.

٩٥. يتم الإعتراف بالهدايا والتبرعات (بإستثناء الخدمات العينية) كأصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى المنشأة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق. وفيما يتعلق بالهدايا والتبرعات، يكون منح الهدية أو التبرع وتحويل الملكية القانونية متزامنين عادة، وفي هذه الظروف ليس هناك شك بأن المنافع الإقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى المنشأة.

٩٦. يتم الإعتراف بالسلع العينية كأصول عندما يتم إستلام السلع أو تكون هناك إتفاقية ملزمة لإستلام السلع. وفي حال إستلام السلع العينية دون شروط، يتم الإعتراف بالإيراد فوراً. وفي حال فرض شروط معينة، يتم الإعتراف بإلتزام معين يتم تخفيضه ويتم الإعتراف بالإيراد حالما يتم تحقيق الشروط.

٩٧. لدى الإعتراف المبدئي، يتم قياس الهدايا والتبرعات بما في ذلك السلع العينية بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستملاك الذي يمكن التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشطة أو من خلال التثمين. ويتولى عادة عضو من مهنة التقييم يحمل مؤهلاً مهنياً معترفاً به وملائم تثمين قيمة الأصل. وفيما يتعلق بالعديد من الأصول، يتم التحقق من القيمة العادلة بسهولة من خلال الرجوع إلى الأسعار المعروضة في سوق نشطة وسائلة. فعلى سبيل المثال يمكن الحصول على أسعار السوق الحالية عادة للأراضي والمباني غير المتخصصة والمركبات وأنواع عديدة من المصانع والمعدات.

الخدمات العينية

٩٨. **قد تعترف المنشأة بالخدمات العينية كإيراد وكأصل، ولكن هذا ليس مطلوباً منها.**

٩٩. إن الخدمات العينية هي عبارة عن خدمات يقدمها الأفراد لمنشآت القطاع العام في معاملة غير تبادلية. وتلبي هذه الخدمات تعريف الأصل لأن المنشأة تسيطر على أحد الموارد الذي من المتوقع أن يتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى المنشأة. إلا أنه يتم إستهلاك هذه الأصول مباشرة، كما يتم الإعتراف بمعاملة ذات قيمة مساوية لتعكس إستهلاك هذه الخدمات العينية. فعلى سبيل المثال قد تعترف مدرسة حكومية تحصل على خدمات تطوعية من معاوني المعلمين، والتي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، بزيادة في الأصل والإيراد وانخفاض في الأصل والمصروف. وفي العديد من الحالات ستعترف المنشأة بمصروف فيما يخص إستهلاك الخدمات العينية. ومع ذلك فقد تُستخدم الخدمات العينية أيضا لبناء أصل معين، وفي هذه الحالة يُشمل المبلغ المعترف به فيما يتعلق بالخدمات العينية في تكلفة الأصل قيد الإنشاء.

١٠٠. يمكن أن تكون منشآت القطاع العام هي منشآت يُنقل إليها خدمات عينية بموجب برامج طوعية أو غير طوعية يتم إدارتها للمصلحة العامة مثل:-

(أ) المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛

(ب) قد يُطلب من الأشخاص المتهمين بارتكاب مخالفات أداء خدمة مجتمع لصالح منشأة في القطاع العام؛

(ج) قد تحصل المستشفيات العامة على خدمات من المتطوعين؛

(د) قد تحصل المدارس الحكومية على خدمات تطوعية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة؛ و

(هـ) قد تحصل الحكومات المحلية على خدمات من إطفائيين متطوعين.

١٠١. لا تلبي بعض الخدمات العينية تعريف الأصل لأن المنشأة لا تملك سيطرة كافية على الخدمات المقدمة. وفي ظروف أخرى، وقد تملك المنشأة سيطرة على الخدمات العينية ولكنها قد تكون غير قادرة على قياسها بشكل موثوق، وبذلك فإنها تفشل في تلبية معايير الإعتراف بها كأصل. ومع ذلك، قد تكون المنشآت قادرة على قياس القيمة العادلة لخدمات عينية معينة، مثل الخدمات العينية المهنية أو الخدمات العينية الأخرى التي تتوفر بسهولة في السوق الوطنية أو الدولية. ولدى تحديد القيمة العادلة لأنواع الخدمات العينية الموضحة في الفقرة ١٠٠، قد تتوصل المنشأة إلى أن قيمة الخدمات غير هامة. وفي العديد من الأمثلة، تُقدم الخدمات العينية من قبل أشخاص مدربين بشكل ضعيف أو غير مدربين، وتختلف بشكل أساسي عن الخدمات التي تستملكها المنشأة في حال عدم توفر الخدمات العينية.

١٠٢. لا يقتضي هذا المعيار الإعتراف بالخدمات العينية بسبب الشكوك العديدة التي تحيط بها، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات. ومع ذلك، تحث الفقرة ١٠٨ على الإفصاح عن طبيعة ونوع الخدمات العينية المستلمة أثناء فترة التقرير. وكما هو حال كافة الإفصاحات، يتم القيام بالإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية فقط في حال كانت هامة. وبالنسبة لبعض منشآت القطاع العام، تعتبر الخدمات التي يقدمها المتطوعون غير هامة من حيث مقدارها ولكنها قد تكون هامة بطبيعتها.

١٠٣. لدى وضع سياسة محاسبية تتناول صنف من أصناف الخدمات العينية، تُؤخذ بعين الإعتبار عوامل مختلفة، بما في ذلك آثار الخدمات العينية على المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية. وقد يؤثر مدى إعتماد المنشأة على صنف معين من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها على السياسة المحاسبية التي تضعها المنشأة فيما يخص الإعتراف بالأصول. فعلى سبيل المثال قد تميل منشأة تعتمد على صنف معين من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها إلى الإعتراف بالخدمات العينية التي تحقق تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. ولدى تحديد فيما إذا كان ينبغي الإعتراف بصنف معين من الخدمات العينية، يُنظر أيضاً في ممارسات المنشآت المماثلة التي تعمل في بيئة مماثلة.

الرهونات

١٠٤. إن الرهونات عبارة عن تعهدات غير قابلة للإنفاذ لتحويل أصول إلى منشأة منقول إليها. ولا تلبي الرهونات تعريف الأصل لأن المنشأة المنقول إليها لا تستطيع السيطرة على حصول المنشأة الناقلة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها البند المرهون. ولا تعترف المنشآت بالبنود المرهونة كأصول أو إيرادات. وإذا تم تحويل البند المرهون لاحقاً إلى المنشأة المنقول إليها، يتم الإعتراف به كهدية أو تبرع وفقاً للفقرات ٩٣-٩٧ أعلاه. وقد تتطلب الرهونات الإفصاح عنها كأصول محتملة بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

مقبوضات التحويلات مقدماً

١٠٥. عندما تستلم المنشأة موارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، يتم الإعتراف بالموارد كأصول عندما تلبي تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. كما تعترف المنشأة أيضاً بإلتزام قبض مقدم إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزماً. ولا تختلف مقبوضات التحويلات مقدماً بشكل أساسي عن المقبوضات الأخرى المستلمة مقدماً، وبذلك يتم الإعتراف بإلتزام معين إلى أن يقع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزماً ويتم تلبية كافة الشروط الأخرى بموجب الإتفاقية. وعندما يقع ذلك الحدث ويتم تحقيق كافة الشروط الأخرى بموجب الإتفاقية، يتم تسديد الإلتزام والإعتراف بالإيراد.

القروض الميسرة

١٠٥أ. القروض الميسرة هي القروض التي تستلمها المنشأة بأقل من أسعار السوق. ويعتبر جزءً القرض واجب التسديد بالإضافة إلى دفعات الفائدة هي معاملة تبادل ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وتبحث المنشأة فيما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (عوائد القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإعتراف المبدئي (أُنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) هو إيراد غير تبادلي ينبغي محاسبته وفقاً لهذا المعيار.

١٠٥ب. حيث تحدد المنشأة الفرق بين سعر المعاملة (عوائد القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإعتراف المبدئي على أنه إيراد غير تبادلي، تعترف المنشأة بالفرق كإيراد، إلا إذا كان يوجد إلتزام حالي، على سبيل المثال؛ عندما تؤدي شروط محددة يفرضها المستلم على الأصول المنقولة إلى إلتزام حالي. وفي حال وجود إلتزام حالي، يتم الإعتراف به كإلتزام. وبينما تحقق المنشأة الإلتزام الحالي، يتم تخفيض الإلتزام ويتم الإعتراف بمبلغ مساوي من الإيراد.

الإفصاحات

١٠٦. ينبغي أن تفصح المنشأة إما في متن البيانات المالية ذات الغرض العام أو في ملاحظاتها عما يلي:-

(أ) مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المعترف به خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل الآتي:-

(١) الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛ و

(٢) التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل.

(ب) مبلغ الذمم المدينة المعترف به فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛

(ج) مبلغ الإلتزامات المعترف به فيما يتعلق بالأصول المنقولة الخاضعة لشروط معينة؛

(ج أ) مبلغ الإلتزامات المعترف بها فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع للشروط المتعلقة بالأصول المنقولة؛

(د) مبلغ الأصول المعترف بها الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛

(هـ) وجود ومبلغ المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بمعاملات غير تبادلية؛ و

(و) مبلغ أي إلتزامات معفاة.

١٠٧. ينبغي أن تفصح المنشأة في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عما يلي:-

(أ) السياسات المحاسبية المتبناة للإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛

(ب) الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة إلى الداخل فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية؛

(ج) معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة؛ و

(د) طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

١٠٨. يتم تشجيع المنشآت على الإفصاح عن طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للخدمات العينية المستلمة، بما في ذلك الفئات غير المعترف بها. وسيحدد مدى إعتماد المنشأة على فئة معينة من الخدمات العينية الإفصاحات التي تقوم بها فيما يتعلق بتلك الفئة.

١٠٩. تساعد الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠٦ و١٠٧ المنشأة المعدة للتقارير في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* والتي تكمن في تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات وإظهار مساءلة المنشأة عن الموارد المودعة لديها.

١١٠. يساعد الإفصاح عن الفئات الرئيسية للإيراد المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على معرفة حول تعرّض المنشأة لتدفقات إيراد معينة.

١١١. تفرض الشروط والقيود محددات على إستخدام الأصول الأمر الذي يؤثر على عمليات المنشأة. ويساعد الإفصاح عن (أ) مبلغ الإلتزامات المعترف به فيما يتعلق بالشروط (ب) ومبلغ الأصول الخاضعة للقيود المستخدمة في إصدار أحكام حول قدرة المنشأة على إستخدام أصولها وفق اختيارها. ويتم تشجيع المنشآت على تجزئة المعلومات التي تقتضي الفقرة ١٠٦(ج) الإفصاح عنها حسب الفئة.

١١٢. تقتضي الفقرة ١٠٦(هـ) من المنشآت الإفصاح عن وجود مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وتنطوي هذه الإلتزامات على مخاطرة تتمثل بأن تضطر المنشأة إلى التضحية بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة في حال عدم وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو في حال لم يصبح ترتيب التحويل ملزماً. ويساعد الإفصاح عن المقبوضات المستلمة مقدماً المستخدمين في إصدار أحكام حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول المنشأة.

١١٣. وكما أُشير في الفقرة ٦٨، ستكون المنشأة قادرة في العديد من الحالات على قياس الأصول والإيرادات الناشئة من المعاملات الضريبية بشكل موثوق بإستخدام النماذج الإحصائية مثلاً. إلا أنه قد تكون هناك ظروف إستثنائية حيث تكون المنشأة غير قادرة على قياس الأصول والإيرادات الناشئة بشكل موثوق إلى أن تنقضي فترة واحدة أو أكثر من فترات التقرير منذ وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالات، تقوم المنشأة بإفصاحات عن طبيعة الفئات الرئيسية للضرائب التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق، ولذلك يتم الإعتراف بها خلال فترة التقرير التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على معرفة حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول المنشأة.

١١٤. تقتضي الفقرة ١٠٧(د) من المنشآت القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للهدايا والتبرعات والتركات التي حصلت عليها. ويتم إستلام التدفقات الواردة للموارد حسب تقدير المنشأة الناقلة التي تعرّض المنشأة لمخاطرة إحتمالية تغير مصادر هذه الموارد بشكل كبير في فترات مستقبلية. وتساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على معرفة حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول المنشأة.

١١٥. عندما تلبي الخدمات العينية تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل، قد تختار المنشآت الإعتراف بهذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. وتحث الفقرة ١٠٨ المنشأة على القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع كافة الخدمات العينية المستلمة سواءً تم الإعتراف بها أم لا. وقد تساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في (أ) إصدار أحكام مبنية على معرفة حول

مساهمة هذه الخدمات في تحقيق أهداف المنشأة خلال فترة التقرير (ب) وإعتماد المنشأة على هذه الخدمات من أجل تحقيق أهدافها في المستقبل.

الأحكام الإنتقالية

١١٦. **[تم إلغائها]**

١١٧. **[تم إلغائها]**

١١٨. **[تم إلغائها]**

١١٩. **[تم إلغائها]**

١٢٠. **[تم إلغائها]**

١٢١. **[تم إلغائها]**

١٢٢. **[تم إلغائها]**

١٢٣. **[تم إلغائها]**

تاريخ النفاذ

١٢٤. **على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ٣٠ يونيو ٢٠٠٨ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٨ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.**

١٢٤أ. **عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ الفقرة ٣٧. وينبغي أن تطبق المنشأة التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديلات على تلك الفترة المبكرة.**

١٢٤ب. **عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ الفقرات ٥ و١٠ و٨٧ و١٠٦ وأدخل الفقرات ١٠٥أ-١٠٥ب. وتطبق المنشأة التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديلات على تلك الفترة المبكرة.**

١٢٤ج. **تم تعديل الفقرات ١١٦ و١١٧ و١١٨ و١١٩ و١٢٠ و١٢١ و١٢٢ و١٢٣ و١٢٥ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.**

١٢٤د. **تم حذف الفقرات ٣، و٤ من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية* في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي**

تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

١٢٤هـ. تم تعديل الفقرات ١، و٢، و٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٢٤و. عدلت الفقرتان ٤٣ و١٠٥أ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الصادر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. ويُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٢٤ز. عدلت الفقرة ٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة ذلك التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

١٢٥. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى إستنتاجاته في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ وقد أولى أعضاء المجلس إهتماماً أكبر لبعض العوامل دون غيرها. ولدى صياغة آرائهم، بحث أعضاء المجلس بعمق في (أ) وجهات النظر المعبر عنها من قبل اللجنة التوجيهية حول الإيراد غير التبادلي في الدعوة إلى إبداء الملاحظات تحت عنوان *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (بما في ذلك الضرائب والتحويلات)"* الصادرة في يناير عام ٢٠٠٤ (ب) ووجهات النظر المعبر عنها من قبل المجموعات المعنية التي تجاوبت مع تلك الدعوة إلى إبداء الملاحظات ووجهات نظر المجيبين على مسودة العرض ٢٩ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (بما في ذلك الضرائب والتحويلات)"*.

إستنتاج٢. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لدى وضع هذا المعيار في أحكام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"* ومعيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*.

إستنتاج٣. يدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حقيقة أن المشروع يُنفذ من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالإعتراف بالإيرادات كما يعي أيضاً التعديلات المقترحة في مسودة العرض التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *"المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"*. وسيستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مراقبة هذه المشاريع وسينظر– حين يكون الوقت مناسباً– في المدلولات الضمنية لأي تغييرات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يجد أنه من غير المناسب مصادرة حصيلة أسلوب عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وتوقع حصول تغييرات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأهمية الإيراد غير التبادلي بالنسبة للعديد من منشآت القطاع العام، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يعتبر بأنه سيكون من المناسب تأجيل إصدار هذا المعيار بإنتظار حصيلة مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

خلفية

إستنتاج٤. تحقق الحكومات والعديد من منشآت القطاع العام الأخرى معظم إيراداتها من معاملات غير تبادلية. وتتضمن هذه المعاملات بشكل أساسي فرض الضرائب بالإضافة إلى التحويلات. ويتناول هذا المعيار أنواع المعاملات من منظور منشأة في القطاع العام.

إستنتاج٥. في عام ٢٠٠٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (وهي لجنة القطاع العام في ذلك الوقت) بتنفيذ مشروع لوضع معيار يتعلق بالإعتراف بالإيراد من معاملات غير تبادلية (بما في ذلك الضرائب والتحويلات) وقياسه. وشكّل المجلس لجنة توجيهية لصياغة دعوة إلى إبداء الملاحظات من أجل البحث في القضايا المتعلقة بهذا الموضوع وتقديم توصيات مبدئية. وتألفت اللجنة التوجيهية من خبراء في إعداد التقارير المالية في القطاع العام من دول مختلفة وترأسها أحد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتم نشر الدعوة إلى إبداء الملاحظات تحت عنوان *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (بما في ذلك الضرائب والتحويلات)"* في يناير عام

٢٠٠٤ مشيرة إلى إستلام الملاحظات بحلول ٣٠ يونيو ٢٠٠٤. وتم إستلام ٥١ ملاحظة، وفي نوفمبر عام ٢٠٠٤، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتحليل تلك الملاحظات وبدأ بصياغة مسودة العرض ٢٩ التي نشرت في يناير عام ٢٠٠٦ مشيرا فيها إلى طلب إستلام الملاحظات بحلول ٣٠ يونيو ٢٠٠٦.

إستنتاج٦. أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في نوفمبر عام ٢٠٠٦ تحليلاً شاملاً للردود على مسودة العرض ٢٩ وقام بإعداد هذا المعيار وصادق على إصداره.

المنهج المعتمد

إستنتاج٧. يضع هذا المعيار مبادئ واسعة النطاق للإعتراف بالإيراد من معاملات غير تبادلية ويقدم إرشادات حول تطبيق تلك المبادئ على المصادر الرئيسية لإيراد الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى. ولدى وضع هذا المعيار، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تبني منهج يركز على وضع متطلبات لمحاسبة الإيراد الناشئ من مجموعة أنواع محددة من المعاملات غير التبادلية. إلا أن المجلس لاحظ ووافق على آراء اللجنة التوجيهية التي تفيد بأن مثل هذا المنهج يحمل معه مخاطر لاحقة تكمن في أن المعيار الناتج لن يقدم إرشادات شاملة بشأن كافة الإيرادات من المعاملات غير التبادلية. ويعتقد المجلس بأن المنهج المعتمد في هذا المعيار يضمن وضع مبادئ واسعة النطاق ومناسبة للإعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية ويمكن تطبيقها على كافة الإيرادات المتأتية من المعاملات غير التبادلية.

إندماج المنشآت

إستنتاج ٨. عند إصدار هذا المعيار، لم يُحدد إذا كانت عمليات إندماج المنشآت التي تنتج عن العمليات غير التبادلية ستؤدي إلى وجود عائد. يرجع ذلك لعدم أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار إعداد التقارير المالية عن عمليات إندماج المنشآت في القطاع العام، بما في ذلك قابلية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ " إندماج الأعمال" على منشآت القطاع العام.

إستنتاج ٨أ. لاحقاً، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" ويحدد هذا المعيار محاسبة الإندماج في القطاع العام، بما في ذلك المعالجة المحاسبية لأية خسائر أو أرباح. وبذلك يستثنى إندماج الأعمال في القطاع العام من نطاق هذا المعيار.

الأصول النقدية وغير النقدية

إستنتاج٩. لا يضع هذا المعيار متطلبات مختلفة فيما يتعلق بالإيراد المقبوض أو مستحق القبض كأصول نقدية والإيراد المقبوض أو مستحق القبض كأصول غير نقدية. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في حين تثير الأصول غير النقدية مخاوف إضافية تتعلق بالقياس، فإنها لا تبرر بحد ذاتها معالجات مختلفة فيما يخص إعداد التقارير المالية.

قابلية إنفاذ البنود الإشتراطية

إستنتاج١٠. يعرّف هذا المعيار البنود الإشتراطية والشروط والقيود على أنها بنود في إتفاقية تحويل أو تشريع أو ترتيبات ملزمة أخرى مفروضة على إستخدام الأصول المنقولة. ويعكس هذا المعيار وجهة النظر التي تقضي بوجوب أن تكون البنود الإشتراطية والشروط والقيود قابلة للإنفاذ من أجل أن

تكون سارية المفعول. كما عكست الدعوة إلى إبداء الملاحظات ومسودة العرض ٢٩ المبدأ الذي ينص على أن البنود الإشتراطية المفروضة على إستخدام الأصول المنقولة مشمولة في القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات الملزمة الأخرى وهي قابلة للإنفاذ من حيث التعريف. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا المبدأ ضروري لمنع التأجيل غير المناسب للإعتراف بالإيرادات أو الإفصاح عن قيود ليس لها مضمون.

البنود الإشتراطية – الشروط

إستنتاج١١. يقتضي هذا المعيار من المنشأة المنقول إليها الإعتراف بإلتزام معين فيما يتعلق بالتحويل عند الإعتراف المبدئي بالأصل عندما يفرض تحويل الأصل شرطاً على المنشأة المنقول إليها. ويعود هذا إلى أن المنشأة المنقول إليها غير قادرة على تجنب التدفق الصادر للموارد حيث يُطلب منها استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها الأصل المنقول لدى توصيل سلع أو خدمات معينة إلى أطراف ثالثة كما هو محدد، وإلا فعليها إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة. وبالإعتماد على طبيعة الشرط، فقد يتم تحقيقه تدريجياً مما يسمح للمنشأة بتخفيض مبلغ الإلتزام والإعتراف بالإيراد تدريجياً، أو قد يتم تحقيقه عند وقوع حدث مستقبلي معين فقط، حيث تلغي المنشأة في هذه الحالة الإلتزام وتعترف بالإيراد عندما يقع ذلك الحدث.

إستنتاج١٢. ويعتقد البعض أنه ينبغي الإعتراف بإلتزام معين عندما يكون من المحتمل أن الشروط المرتبطة بالتدفق الوارد للموارد لن تتحقق ويُطلب إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة. وقد رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذا المقترح لأنه قد يؤدي إلى إعتراف المنشآت بالإيراد قبل الوقت المحدد بما أن المنشأة ستعترف بالقيمة العادلة للأصل كاملة على أنه إيراد عندما تحصل مبدئياً على السيطرة على الأصل رغم التدفق الصادر للموارد اللازم لتحقيق الشرط. ولذلك، لا تعترف البيانات المالية بالإلتزام التعاقدي الحالي لتحقيق الشرط المفروض من خلال التحويل أو إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة.

البنود الإشتراطية – القيود

إستنتاج١٣. لا يسمح هذا المعيار بأن تعترف المنشآت بإلتزام معين فيما يخص قيد ما عندما يتم الإعتراف بالأصل المنقول مبدئياً. ويعود هذا إلى أن القيود، كما هو محدد في هذا المعيار، لا تفرض بحد ذاتها إلتزاماً تعاقدياً حالياً على المنشأة المنقول إليها للتضحية بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة من أجل تحقيق القيد. وقد تقود مخالفة لقيد معين إلى فرض عقوبة ما مثل الغرامة، تُفرض على المنشأة المنقول إليها؛ إلا أن هذه العقوبة هي نتيجة لإجراءات الإنفاذ الناتجة عن المخالفة وليس عن الإعتراف المبدئي بالأصل.

معاملات ذات عناصر تبادلية وغير تبادلية

إستنتاج١٤. يشير هذا المعيار إلى إمكانية أن تتضمن معاملة واحدة عنصرين أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي. وفي هذه الحالات، يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه ينبغي التفريق بين عنصري المعاملة والإعتراف بهما بشكل منفصل، حيث يعزز التفريق بينهما شفافية البيانات المالية ويحقق الخاصية النوعية في الإبلاغ عن جوهر المعاملات.

مساهمات المالكين

إستنتاج١٥. يعرض هذا المعيار أمثلة على بعض أنواع الوثائق التي قد تثبت مساهمات المالكين في القطاع العام (الفقرة ٣٨). وتحصل العديد من منشآت القطاع العام على تدفقات واردة للموارد من منشآت تسيطر عليها أو تملكها أو تشكل عضواً فيها. وفي ظروف معينة، يتم تعيين التدفق الوارد للموارد على أنه "مساهمة من المالكين". ورغم الوثائق التي تثبت شكل التدفق الوارد للموارد أو تعيينه من قبل منشأة مسيطرة، يعكس هذا المعيار وجهة النظر التي تفيد أنه من أجل تصنيف التدفق الوارد للموارد كمساهمة من المالكين يجب أن يكون مضمون المعاملة متوافقاً مع ذلك التصنيف.

قياس الأصول

إستنتاج١٦. يقتضي هذا المعيار قياس الأصول المستملكة من خلال معاملات غير تبادلية بقيمتها العادلة مبدئياً كما في تاريخ الإستملاك. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا الأمر مناسب ليعكس مضمون المعاملة ونتائجها على المنشأة المنقول إليها. وتعتبر تكلفة الإستملاك في معاملة تبادلية هو مقياس القيمة العادلة للأصل المستملك. إلا أن التعويض الذي يُدفع مقابل إستملاك الأصل في معاملة غير تبادلية لا يساوي تقريباً القيمة العادلة للأصل المستملك من حيث التعريف. وتمثل القيمة العادلة بشكل صحيح القيمة الفعلية التي تستحقها منشأة القطاع العام نتيجة للمعاملة. إن القياس المبدئي للأصول المستملكة من خلال معاملات غير تبادلية بقيمتها العادلة يتفق والمنهج المتبع في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* فيما يخص الأصول المستملكة دون مقابل أو مقابل تكلفة إسمية. وقد أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديلات مترتبة على ذلك على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* ومعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٦ و١٧ لتنسجم هذه المعايير مع متطلبات هذا المعيار على أكمل وجه.

الحسابات البنكية للمنشأة

إستنتاج١٧. ينص هذا المعيار على متطلب يقضي بأن تلبي كافة الأموال المودعة في حساب بنكي للمنشأة تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بالأصل. وقد وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذا المبدأ في الفقرتين ٦/٢/١ و٧/٢/١ ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد "إع داد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي". كما يقتضي المعيار الإعتراف بإلتزام معين فيما يخص أي مبلغ قامت المنشأة المعدة للتقارير بجمعه وإيداعه في حسابها البنكي بينما كانت تعمل كوكيل عن منشأة أخرى.

قياس الإلتزامات

إستنتاج١٨. يقتضي هذا المعيار أنه حينما تعترف المنشأة بإلتزام معين فيما يتعلق بتدفق وارد للموارد فإنه يجب قياس ذلك الإلتزام مبدئياً كأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي في تاريخ التقرير. وينسجم أساس القياس هذا مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام. كما يدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (الذي ستعاد تسميته بـ *"الإلتزامات غير المالية"*) الذي يستند إليه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ وسيقوم بمراقبة مدى استجابته لأي تطورات في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وسيبحث في ذلك في الوقت المناسب.

الحدث الخاضع للضريبة

إستنتاج١٩. يعرّف هذا المعيار "الحدث الخاضع للضريبة" على أنه حدث سابق حددته الحكومة أو السلطة التشريعية أو سلطة أخرى بأنه خاضع للضرائب. ويشير المعيار إلى أن هذا هو أقرب وقت ممكن للإعتراف بالأصول والإيرادات الناشئة من معاملة ضريبية وهو النقطة التي يقع فيها الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على الأصل. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في وجهة نظر بديلة مفادها أن المنشأة تكتسب السيطرة على الموارد الناشئة من فرض الضرائب عندما يتم إستلام تلك الموارد. ومع إدراك أن بعض الصعوبات قد تظهر في قياس بعض مجموعات الضرائب بشكل موثوق، رفض المجلس مثل هذا المنهج لأنه غير مناسب لأساس الإستحقاق في إعداد التقارير المالية.

المقبوضات المستلمة مقدماً

إستنتاج٢٠. يقتضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة التي تستلم الموارد قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو قبل أن يصبح ترتيب التحويل قابلاً للإنفاذ بأصل وإلتزام بمبلغين متساويين. وينسجم هذا مع مبادئ المحاسبة على أساس الإستحقاق للإعتراف بالإيراد في الفترة التي يقع فيها الحدث الأساسي الذي يؤدي إلى نشوء إيراد. وفي حال عدم وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو في حال لم يصبح ترتيب التحويل قابلاً للإنفاذ، فإن المنشأة قد تحتاج إلى إرجاع جزء أو كافة الموارد. ويرى البعض أنه عند إستلام الموارد قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة، ينبغي أن تعترف المنشأة بإلتزام معين فقط عندما تعتبر أنه من المحتمل حدوث تدفق صادر لاحق للموارد. ويدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي تقضي بأنه لا ينبغي الإعتراف بالإيراد إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة ويوسع نطاق المبدأ ليشمل التحويلات، بحيث أنه عندما يتم إستلام الموارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، تعترف المنشأة بأصل وإلتزام لما تم إستلامه مقدماً.

المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة والنفقات الضريبية

إستنتاج٢١. يقتضي هذا المعيار أن يتم تمييز المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة عن النفقات الضريبية وأن يتم الإعتراف بالمصاريف الأولى بشكل منفصل عن الإيراد في البيانات المالية ذات الغرض العام. ويعود سبب هذا إلى أن المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة، كما هو موضح في هذا المعيار، تلبي تعريف المصاريف، ووفقاً للمبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ *"عرض البيانات المالية"*، لا يسمح بمقاصة المصاريف مقابل

الإيراد. وكما هو محدد في هذا المعيار، تعتبر النفقات الضريبية إحدى العوامل المتعددة المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد الضريبة المقبوض أو مستحق القبض ولا يتم الإعتراف بها بشكل منفصل عن الإيراد. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذه المعالجة تنسجم والمبادئ المنصوص عليها في هذا المعيار.

إستنتاج٢٢. تختلف المعالجة المقررة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة عن المعالجة المحددة حاليا من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يتعلق بالإقرارات الإحصائية الخاصة بالدول الأعضاء. وتقتضي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حالياً إظهار إيراد الضريبة مطروحاً منه المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضريبة (الخصومات الضريبية القابلة للاسترداد) إلى الحد الذي يتم فيه تخفيض إلتزام المكلف بدفع الضريبة إلى صفر وإظهار الدفعات إلى المكلف كمصاريف[١]. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المعالجة الحالية الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لا تنسجم مع المبادئ التي تدعم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* الذي يقضي بعدم مقاصة بنود الإيراد والمصروف. ويتم حالياً مراجعة أطر إعداد التقارير المالية الإحصائية؛ وعلى وجه الخصوص، يتم حالياً وضع طبعة جديدة من نظام الحسابات الوطنية الخاص بالأمم المتحدة من المقرر نشره في عام ٢٠٠٨. وقد يعدل الإطار المنقح متطلب التقرير الحالي فيما يتعلق بالخصومات الضريبية. وتسبق مراجعة نظام الحسابات الوطنية عادة مراجعات الأطر الإحصائية الأخرى.

الفجوة الضريبية

إستنتاج٢٣. تدرك المنشآت المعدة للتقارير فيما يخص بعض الضرائب بأن المبلغ التي تكون الحكومة مخولة بتحصيله بموجب قانون الضريبة أكبر من المبلغ الذي سيتم تحصيله، ولكنها لن تكون قادرة على قياس مبلغ هذا الفرق بشكل موثوق. وأن المبلغ الذي يتم تحصيله أقل بسبب الاقتصاد غير المشروع (أو السوق السوداء) والاحتيال والتهرب من دفع الضرائب وعدم الإلتزام بقانون الضريبة وارتكاب الأخطاء. ويشار إلى الفرق بين ما هو مستحق قانوناً بموجب قانون الضريبة وما ستكون الحكومة قادرة على تحصيله بـ "الفجوة الضريبية". ولا تشكل المبالغ المشمولة سابقاً في إيراد الضريبة والتي تم تحديدها على أنها غير قابلة للتحصيل جزءاً من الفجوة الضريبية.

إستنتاج٢٤. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الفجوة الضريبية لا تلبي تعريف الأصل حيث أنه من غير المتوقع أن تتدفق الموارد إلى الحكومة فيما يتعلق بهذه المبالغ. وبالتالي، لن يتم الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الإيرادات أو المصاريف فيما يتعلق بالفجوة الضريبية.

الخدمات العينية

إستنتاج٢٥. يسمح هذا المعيار ولكنه لا يقتضي الإعتراف بالخدمات العينية. وينص هذا المعيار على أن العديد من الخدمات العينية تحقق تعريف الأصل وينبغي الإعتراف بها بشكل أساسي. ومع ذلك، قد يكون في مثل هذه الحالات صعوبات في الحصول على قياسات موثوقة. وفي حالات أخرى، لا تحقق الخدمات العينية تعريف الأصل لأن المنشأة المعدة للتقارير تملك

[١] منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، *إحصائيات الإيراد* (باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ٢٠٠٠): صفحة ٢٦٧، ٢٠-٢١.

سيطرة غير كافية على الخدمات المقدمة. وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه بسبب الصعوبات المتعلقة بالقياس والسيطرة، ينبغي السماح بالإعتراف بالخدمات العينية دون أن يكون ذلك مطلوباً.

المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الإجتماعي

إستنتاج٢٦ . لا يستثني هذا المعيار من نطاق تطبيقه المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الإجتماعي التي تعتبر معاملات غير تبادلية. وهناك مجموعة متنوعة من الترتيبات لتمويل برامج الضمان الإجتماعي في مناطق مختلفة. في الوقت الذي تم فيه تطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الإجتماعي تؤدي إلى معاملات تبادلية أو غير تبادلية على الترتيبات المحددة لبرنامج محدد، وتتم ممارسة الحكم المهني لتحديد فيما إذا كان سيتم الإعتراف بالمساهمات في برنامج ضمان إجتماعي وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في هذا المعيار أو وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في معايير دولية أو وطنية تتناول مثل هذه البرامج.

إستنتاج٢٦أ. أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في هذه المسألة عند إعداد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ " *المنافع الاجتماعية*". وخلُص المجلس إلى أن تلك المساهمات هي معاملات غير تبادلية، لذا تنبغي محاسبتها وفقاً لهذا المعيار. ولا يطبق الاستثناء الوحيد إلا في حال اختارت المنشأة أن تتعامل محاسبياً مع خطط المنافع الاجتماعية باستخدام منهج التأمين. يأخذ منهج التأمين بعين الاعتبار التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة على حدٍ سواء، وبالتالي لا يتم التعامل محاسبياً مع المساهمات في خطط المنافع الاجتماعية التي تحاسب وفقاً لمنهج التأمين باعتبارها إيرادات بموجب هذا المعيار.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢٧. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية والإعتراف بها والإفصاح عنها

ضريبة الدخل (الفقرة ٦٥)

تنفيذ١. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة بنسبة ٢٥% على الدخل الشخصي المكتسب داخل الدولة. وعلى أرباب العمل إقتطاع الضرائب من الرواتب ودفع هذه الإقتطاعات على أساس شهري. ويتعين على الأفراد الذين يحصلون على دخل كبير من غير الراتب (مثل الإستثمار) تقديم دفعات ضريبية مقدرة على أساس ربع سنوي. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يودع الأفراد إقرارات ضريبية لدى دائرة الضريبة بحلول ١٥ إبريل من السنة التي تلي السنة الضريبية (سنة تقويمية) ويجب أن يدفعوا الضريبة المتبقية المستحقة (أو يطالبوا بإسترداد المبلغ) في ذلك الوقت. وتنتهي فترة التقرير الخاصة بالحكومة في٣٠ يونيو.

تنفيذ٢. تسيطر الحكومة على مورد معين– ضريبة الدخل مستحقة القبض–عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو إكتساب دخل قابل للتقييم من قبل المكلفين. وتعترف الحكومة في نهاية فترة التقرير بالأصول والإيرادات فيما يخص ضريبة الدخل الشخصي المفروضة على الدخل المكتسب خلال فترة التقرير إلى الحد الذي تستطيع فيه قياسه بشكل موثوق. كما سيتم الإعتراف بالأصول والإيرادات فيما يخص ضرائب الدخل المفروضة على الدخل المكتسب في فترات سابقة والذي لا يحقق تعريف الأصل أو معايير الإعتراف به كأصل حتى فترة التقرير الحالية.

قياس الإيراد الضريبي (الفقرات ٦٧–٧٠)

تنفيذ٣. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة دخل على الدخل الشخصي لكافة الأشخاص الذين يجنون دخلهم داخل حدود إختصاصها. تم فرض الضريبة للمرة الأولى قبل حوالي ٧٠ سنة من فترة التقرير الحالية، وتتوفر الإحصائيات المتعلقة بالضريبة لفترة السبعين سنة كاملة. وتمتد السنة الضريبية وفترة التقرير من ١ يناير حتى ٣١ ديسمبر. ويحق للمكلفين إيداع إقراراتهم الضريبية حتى ٣٠ إبريل من كل سنة، ودفع أية ضرائب غير مسددة حتى ٣٠ يونيو. ويتعين على الحكومة بموجب التشريع عرض البيانات المالية ذات الغرض العام الموحدة والمدققة على السلطة التشريعية في موعد أقصاه ٣١ مارس.

تنفيذ٤. ينبغي الإعتراف بإيراد ضريبة الدخل في فترة التقرير التي وقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، أي إكتساب الدخل الخاضع للضريبة. وحيث أن نظام إدارة الضرائب لا يمكّن الحكومة من قياس ضريبة الدخل مستحقة القبض بشكل مباشر إلا بعد أن يتم إصدار بياناتها المالية ذات الغرض العام، فإن الحكومة تضع نموذجاً لقياس إيراد ضريبة الدخل مستحقة القبض بشكل غير مباشر. وتستخدم الحكومة تاريخ تحصيل ضريبة الدخل الذي بحوزتها في الإحصائيات المتعلقة بالضريبة حيث تقارنها بظواهر أخرى يمكن ملاحظتها من أجل وضع نموذج موثوق. وقد تتضمن الظواهر الأخرى إحصائيات إقتصادية أخرى مثل إجمالي الناتج المحلي وظواهر مالية مثل أقساط ضريبة الدخل المقتطعة من قبل أرباب العمل وتحصيلات ضريبة المبيعات (في

حال فرضت مثل هذه الضريبة) والإحصائيات المصرفية التي يجمعها البنك المركزي. وقد توظف هذه الحكومة مساعدة الإقتصاديين الإحصائيين في وضع النموذج ويختبر المدقق الخارجي صحة النموذج وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والوطنية.

تنفيذ٥. يمكّن النموذج المنشأة المعدة للتقارير من قياس الأصول والإيرادات المستحقة لها خلال فترة التقرير بشكل موثوق، والتي يتم الإعتراف بها والإفصاح عنها بعد ذلك في البيانات المالية ذات الغرض العام. وتفصح ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عن السياسات المحاسبية، بما في ذلك أساس قياس إيراد ضريبة الدخل. وفي هذه الظروف، قد يتم تعديل تقديرات إيراد الضريبة المتعلقة بفترة تقرير واحدة في فترة لاحقة. ويتم الإعتراف بالتغييرات التي تُجرى على التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* .

ضريبة القيمة المضافة (الفقرة ٦٥)[١]

تنفيذ٦. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة القيمة المضافة على كافة مؤسسات الأعمال. وتبلغ هذه الضريبة ١٥% من القيمة المضافة ويقوم التجار بتحصيلها من العملاء (المكلفين) في وقت البيع. وعلى المنشآت الكبيرة والمتوسطة الحجم تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة الكترونياً إلى دائرة الضريبة أسبوعياً؛ إلا أنه يسمح لمؤسسات الأعمال الصغيرة تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة بشكل يدوي على أساس ربع سنوي.

تنفيذ٧. تسيطر الحكومة على مورد معين– ضريبة القيمة المضافة مستحقة القبض– عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو تنفيذ النشاط الخاضع للضريبة، أي بيع السلع والخدمات ذات القيمة المضافة خلال فترة التقرير. وتعترف الحكومة بالأصول والإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي يحدث فيها النشاط الخاضع للضريبة، أو بعد ذلك، حالما تستطيع قياس الضريبة مستحقة القبض بشكل موثوق. وفي العديد من الحالات، لا تتزامن فترة إيداع الإقرار الضريبي مع فترة التقرير. وفي مثل هذه الظروف قد يتم تعديل تقديرات الإيراد الضريبي لفترة التقرير في فترة لاحقة. ويتم الإعتراف بالتغييرات في التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "*.

ضريبة السلع والخدمات (الفقرة ٦٥)

تنفيذ٨. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة السلع والخدمات على مبيعات السلع والخدمات. وتبلغ هذه الضريبة ١٠% من قيمة السلع والخدمات المباعة. ويتعين على معظم بائعي السلع والخدمات تقديم إقرارات ضريبة السلع والخدمات الكترونياً إلى دائرة الضريبة أسبوعياً. إلا أنه يُسمح لمؤسسات الأعمال الصغيرة تقديم إقرارات ضريبة السلع والخدمات بشكل يدوي على أساس ربع سنوي.

تنفيذ٩. تسيطر الحكومة على مورد معين– ضريبة السلع والخدمات مستحقة القبض– عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال فترة التقرير. وتعترف

[١] تستخدم بعض المناطق مصطلح "ضريبة القيمة المضافة" و"ضريبة السلع والخدمات" بحيث يمكن إستبدالهما ببعضهما البعض.

الحكومة بالأصول والإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي تحدث فيها عمليات البيع أو الشراء، أو أنه في حال لم يكن من الممكن قياس الضريبة مستحقة القبض بشكل موثوق في نهاية فترة التقرير، فيتم الإعتراف بالأصول والإيرادات لاحقاً حالما يكون من الممكن قياس الضريبة مستحقة القبض بشكل موثوق.

الرسم الجمركي (الفقرة ٦٥)

تنفيذ١٠. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) رسماً جمركياً على كافة واردات السلع. وتختلف الرسوم بالإعتماد على نوع السلع المستوردة وتُحدد بمستويات معينة لضمان أن تكون السلع المنتجة محلياً أرخص في سوق البيع بالتجزئة. ويتم الإحتفاظ بالسلع المستوردة في مستودعات جمركية حتى يدفع المستورد الرسم المستحق. ويُطلب من المستوردين تقديم إقرارات إلى دائرة الجمارك حول عملية الاستيراد ودفع الرسم فوراً. ويقدم معظم المستوردين هذه الإقرارات إلكترونياً قبل وصول السلع ويقومون بتحويلات إلكترونية للأموال إلى دائرة الجمارك عند تفريغ السلع من السفن أو الطائرات أو عند عبور القطارات أو الشاحنات الحدود الجمركية.

تنفيذ١١. تسيطر الحكومة على مورد معين– الرسم مستحق القبض– عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو حركة السلع عبر الحدود الجمركية. وتعترف الحكومة بالأصول والإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي تعبر فيها السلع الحدود، أو بعد ذلك حالما يكون بإمكانها قياس الرسم مستحق القبض بشكل موثوق.

ضريبة الوفاة (الفقرة ٦٥)

تنفيذ١٢. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة وفاة تبلغ ٤٠% على كافة الأملاك التي يتم تقييمها بما يزيد عن ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويتعين على الممارسين الطبيين ومدراء الجنازات تقرير دائرة الضريبة بكافة حالات الوفاة. وبعد ذلك، يقوم مخمن الضرائب بتقييم مؤقت للأملاك لتحديد ما إذا كانت الضريبة مستحقة الدفع. وينبغي أن يقوم منفذو الوصية بإيداع قائمة جرد بالأملاك لدى دائرة الضريبة تحدد قيمة الأملاك والرسوم المستحقة عليها. ولا يمكن منح إثبات صحة الوصية حتى يتم دفع الضريبة كاملة. وبسبب التعقيدات التي تحصل في قانون الوصايا والإستثنافات المتكررة للتقييمات، فإن تسوية الأملاك وتحصيل الرسوم المستحقة يستغرق عادة مدة أربع سنوات بالمتوسط.

تنفيذ١٣. تسيطر الحكومة على مورد معين– ضريبة الوفاة مستحقة القبض– عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو وفاة شخص يملك ممتلكات خاضعة للضريبة. وتعترف الحكومة بالأصول والإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي توفي فيها الشخص، أو بعد ذلك حالما يكون بإمكانها قياس الأصول بشكل موثوق.

ضريبة الممتلكات (الفقرة ٦٥)

تنفيذ١٤. تفرض حكومة وطنية (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة تبلغ ١% من القيمة المخمنة للممتلكات التي تقع ضمن حدودها. وتمتد فترة تقرير الحكومة من ١ يونيو إلى ٣٠ يونيو. وتُفرض الضريبة في ٣١ يوليو حيث يتم إرسال إشعارات التقييم إلى مالكي الممتلكات في يوليو مع

إستحقاق الدفع بحلول ٣١ أغسطس. وفي حال عدم دفع الضرائب في ذلك التاريخ، يتكبد مالكو الممتلكات غرامة دفعات أسعار فائدة بنسبة ٣% من المبلغ غير المسدد شهرياً. ويسمح قانون الضريبة أن تقوم الحكومة بمصادرة وبيع ملكية ما من أجل تحصيل الضرائب غير المسددة.

تنفيذ١٥. تسيطر الحكومة على مورد معين– ضريبة الممتلكات مستحقة القبض– عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو إنقضاء التاريخ الذي تفرض فيه الضرائب– ٣١ يوليو. وتعترف الحكومة بالأصول والإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي صادف فيها ذلك التاريخ.

مقبوضات ضريبة الدخل مقدماً (الفقرة ٦٦)

تنفيذ١٦. تفرض الحكومة "أ" (المنشأة المعدة للتقارير) ضريبة دخل على كافة المقيمين داخل حدودها. وتمتد فترة إستحقاق الضريبة وفترة التقرير من ١ يناير إلى ٣١ ديسمبر. وعلى المكلفين الذين يعملون لحسابهم الخاص دفع تقدير لضريبة دخلهم للسنة بحلول ٢٤ ديسمبر من السنة التي تسبق بداية السنة الضريبية مباشرة. ويحدد قانون الضريبة هذا التقدير على أنه المبلغ المستحق عن آخر تقييم مستكمل بالإضافة إلى عشر المبلغ، إلا في حال تقديم المكلف تفسيراً قبل ٢٤ ديسمبر بشأن دفع مبلغ أقل (تُطبق العقوبات إذا ثبت أن تقييم المكلف أقل بكثير من المبلغ النهائي الواجب أداؤه). وبعد نهاية فترة الضريبة، يودع المكلفون الذين يعملون لحسابهم الخاص إقراراتهم الضريبية ويستلمون الأموال المستردة أو يدفعون ضريبة إضافية للحكومة.

تنفيذ١٧. تعتبر الموارد المقبوضة من المكلفين الذين يعملون لحسابهم الخاص بحلول ٢٤ ديسمبر مقبوضات مستلمة مقدماً مقابل الضرائب المستحقة للسنة التالية. أما الحدث الخاضع للضريبة فهو إكتساب الدخل خلال فترة فرض الضرائب التي لم تبدأ بعد. وتعترف المنشأة المعدة للتقارير بزيادة في الأصول (النقد في البنك) وزيادة في الإلتزام (المقبوضات المستلمة مقدماً).

المنح إلى مستوى آخر في الحكومة لأغراض عامة (الفقرات ١٤-١٦، ٧٦)

تنفيذ١٨. تقدم الحكومة الوطنية (الجهة الناقلة) منحة بمبلغ ١٠ مليون وحدة عملة لحكومة محلية تقع في منطقة محرومة إجتماعياً واقتصادياً. ويتعين على الحكومة المحلية (المنشأة المعدة للتقارير) بموجب دستورها تنفيذ برامج إجتماعية متنوعة؛ إلا أنها تملك موارد غير كافية لتنفيذ كافة هذه البرامج دون مساعدة. ولا يوجد بنود إشتراطية مرتبطة بالمنحة. وعلى كافة الحكومات المحلية إعداد وعرض بيانات مالية مدققة ذات غرض عام.

تنفيذ١٩. ليس هناك بنود إشتراطية مرتبطة بهذه المنح، كما لا يوجد واجب أداء، لذلك يتم الإعتراف بالتحويلات على أنها أصول وإيرادات في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي يتم فيها قبض التحويلات أو إستحقاق قبضها من قبل الحكومة المحلية.

التحويل وفق بنود إشتراطية لا تحقق تعريف الشرط (الفقرات ٢٠-٢٥)

تنفيذ٢٠. تقوم الحكومة المحلية بتحويل نقدي مقداره ٥٠ مليون وحدة عملة إلى منشأة إسكان إجتماعي تابعة لحكومة الولاية مشترطة بأنها:-

(أ) ستزيد رأسمال الإسكان الإجتماعي من خلال إضافة ١,٠٠٠ وحدة أخرى إلى جانب أي زيادات أخرى مخطط لها؛ أو

(ب) ستستخدم التحويل النقدي بطرق أخرى لدعم أهدافها المتعلقة بالإسكان الإجتماعي.

في حال عدم تحقيق أي من هذين البندين الإشتراطيين، فإنه يجب أن ترجع المنشأة المنقول إليها المبلغ النقدي للحكومة الوطنية.

تنفيذ٢١. تعترف منشأة الإسكان الإجتماعي التابعة لحكومة الولاية بزيادة في الأصل (النقد) والإيراد بمبلغ ٥٠ وحدة عملة. ويرد نص البنود الإشتراطية في إتفاقية التحويل بشكل عام بحيث لا يُفرض واجب أداء على المنشأة المنقول إليها- ويتم فرض واجب الأداء وفق التكليف التشغيلي للمنشأة وليس وفق بنود التحويل.

التحويل إلى جامعة حكومية مع فرض قيود (الفقرتان ١٩ و٧٦)

تنفيذ٢٢. تقوم الحكومة الوطنية (الجهة الناقلة) بتحويل ٢٠٠ هكتار من الأراضي في مدينة كبيرة لجامعة معينة (المنشأة المعدة للتقارير) من أجل تأسيس حرم جامعي. وتنص إتفاقية التحويل على إستخدام الأرض لتأسيس حرم جامعي ولكنها لا تنص على إرجاع قطعة الأرض في حال عدم إستخدامها لهذا الغرض.

تنفيذ٢٣. تعترف الجامعة بقطعة الأرض كأصل في بيان المركز المالي الخاص بفترة التقرير التي تحصل فيها الجامعة على السيطرة على قطعة الأرض. وينبغي الإعتراف بقطعة الأرض بقيمتها العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات". ولا يلبي القيد تعريف الإلتزام أو معايير الإعتراف به كإلتزام. ولذلك تعترف الجامعة بالإيراد فيما يتعلق بقطعة الأرض في بيان الأداء المالي الخاص بفترة التقرير التي يتم فيها الإعتراف بقطعة الأرض كأصل.

المنح إلى مستوى آخر في الحكومة وفق شروط (أنظر الفقرتان ١٧-١٨)

تنفيذ٢٤. تمنح الحكومة الوطنية (الجهة الناقلة) ١٠ مليون وحدة عملة لحكومة إقليمية (المنشأة المعدة للتقارير) لتستخدمها في تحسين وصيانة أنظمة النقل العامة. وعلى وجه الخصوص، ينبغي إستخدام الأموال كالآتي: ٤٠% لتحديث سكة الحديد القائمة ونظام الترام، ٤٠% لإنشاء سكة حديد جديدة أو نظم ترام جديدة، ٢٠% لمشتريات وتحسينات قاطرات السكة الحديدية. وبموجب بنود المنحة، يمكن إستخدام الأموال كما هو منصوص عليه فقط ويتعين على الحكومة الإقليمية تضمين ملاحظة في بياناتها المالية المدققة ذات الغرض العام توضح كيفية إنفاق أموال المنحة. وتقتضي الإتفاقية إنفاق المنحة كما هو محدد في السنة الحالية أو إرجاعها إلى الحكومة الوطنية.

تنفيذ٢٥. تعترف الحكومة الإقليمية بأموال المنحة كأصل. كما تعترف الحكومة الإقليمية بإلتزام معين فيما يتعلق بالشرط المرفق بالمنحة. وحيث يحقق الإقليم هذا الشرط، أي عندما يقدم نفقات مصادق عليها، فإنه يخفض الإلتزام ويعترف بالإيراد في بيان الأداء المالي الخاص بفترة التقرير التي يتم تسوية الإلتزام فيها.

منح البحوث (عبارة عن معاملة تبادلية في جوهرها) (الفقرة ٨)

تنفيذ٢٦. تمنح شركة كبيرة تقوم بصنع منتجات التنظيف (الجهة الناقلة) أموالاً لجامعة حكومية (المنشأة المعدة للتقارير) للقيام ببحث حول فعالية مركبات كيماوية معينة في إزالة الرسم على الجدران بسرعة. وتشترط الشركة بأن تتم مشاركة نتائج البحث معها قبل إعلانها للعامة وأنه يحق لها تقديم طلب براءة فيما يتعلق بالمركب.

تنفيذ٢٧. تعتبر هذه معاملة تبادلية، حيث تقدم الجامعة مقابل "المنحة" خدمات البحث وأصلاً غير ملموس– وهو حق الانتفاع من نتائج البحث (منفعة إقتصادية مستقبلية). وينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"* الذي يطبق على هذه المعاملة.

الإعفاء من الديون (الفقرات ٨٤–٨٧)

تنفيذ٢٨. تقرض الحكومة الوطنية (الجهة الناقلة) حكومة محلية (المنشأة المعدة للتقارير) ٢٠ مليون وحدة عملة لتمكينها من بناء محطة معالجة مياه. وبعد إجراء تغيير على السياسة، تقرر الحكومة الوطنية الإعفاء من تسديد القرض. وليس هناك بنود إشتراطية مرفقة بالإعفاء من تسديد القرض. وترسل الحكومة الوطنية إلى الحكومة المحلية وتعلمها بقرارها؛ كما ترفق وثائق القرض التي تم تذييلها بعبارة أنه تم التنازل عن القرض.

تنفيذ٢٩. عندما تستلم الحكومة المحلية الرسالة والوثائق من الحكومة الوطنية التي تنقل هذا القرار، فإنها تلغي الإعتراف بالإلتزام المتعلق بالقرض وتعترف بالإيراد في بيان الأداء المالي الخاص بفترة التقرير التي يتم فيها إلغاء الإعتراف بالإلتزام.

شراء ممتلكات ذات عناصر تبادلية وغير تبادلية (الفقرات ٨–١١، ٣٩–٤١)

تنفيذ٣٠. تشتري مدرسة حكومية (المنشأة المعدة للتقارير) قطعة أرض قيمتها العادلة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بقيمة ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة من حكومة محلية. وتستنتج المنشأة المعدة للتقارير بأن المعاملة غير التبادلية تتألف من عنصرين، الأول عنصر تبادلي والآخر غير تبادلي. ويتضمن أحد العنصرين شراء نصف حصة في قطعة الأرض مقابل ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، أما العنصر الآخر فهو معاملة غير تبادلية تحول النصف المتبقي من قطعة الأرض إلى المدرسة.

تنفيذ٣١. تعترف المدرسة الحكومية في بياناتها المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي تحدث فيها المعاملة بقطعة الأرض بقيمة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (بتكلفة مقدارها ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة وتحويل مقداره ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة) وبتخفيض في أصولها "النقد" بمقدار

٥٠,٠٠٠ وحدة عملة كما تعترف بالإيراد من معاملة غير تبادلية بمقدار ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة المعترف بها للزيادة في صافي الأصول).

التركة المقترحة (الفقرات ٩٠-٩٢)

تنفيذ٣٢. تقوم خريجة جديدة من جامعة حكومية تبلغ من العمر ٢٥ عاماً (الجهة الناقلة) بتسمية الجامعة (المنشأة المعدة للتقارير) في وصيتها على أنها المستفيد الأول. ويتم إعلام الجامعة بذلك. وهذه الخريجة غير متزوجة وليس لديها أطفال ولديها أملاك تبلغ قيمتها حاليا ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تنفيذ٣٣. لا تعترف الجامعة الحكومية بأي أصل أو إيراد في بياناتها المالية ذات الغرض العام للفترة التي تمت فيها كتابة الوصية. إن الحدث السابق للتركة هو وفاة الوصي (الجهة الناقلة)، الأمر الذي لم يحدث بعد.

التعهد- يوم مفتوح عبر التلفاز بغرض إنشاء مستشفى حكومي (الفقرة ١٠٤)

تنفيذ٣٤. تجري محطة تلفزيونية محلية مساء ٣٠ يوليو ٢٠×٥ يوماً مفتوحاً لجمع الأموال بغرض إنشاء مستشفى حكومي (المنشأة المعدة للتقارير). ويصادف تاريخ التقرير السنوي للمستشفى الحكومي ٣٠ يوليو. ويقوم مشاهدو التلفاز بالاتصال أو إرسال بريد الكتروني متعهدين بإرسال تبرعات بمبالغ محددة من المال. وفي نهاية هذا اليوم، تم التعهد بمبلغ ٢ مليون وحدة عملة. ولا تكون التبرعات المتعهد بها ملزمة على أولئك الأشخاص الذين يقومون بالتعهد. وتشير التجارب المماثلة في مثل هذه الأنشطة إلى أنه يتم الحصول على ما يقارب ٧٥% من التبرعات المتعهد بها.

تنفيذ٣٥. لا يعترف المستشفى الحكومي بأي مبلغ في بياناته المالية ذات الغرض العام فيما يتعلق بالتعهدات. ولا تسيطر المنشأة على الموارد المتعلقة بالتعهد لأنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الناقلين المحتملين إلى المنافع الإقتصادية أو الخدمات المستقبلية المحتملة للموارد المتعهد بها، ولذلك لا تستطيع الإعتراف بالأصل أو الإيراد ذي العلاقة إلى أن يصبح التبرع ملزماً على المتبرع.

الغرامات (الفقرتان ٨٨-٨٩)

تنفيذ٣٦. تم اتهام شركة كبرى بتلويث نهر معين. وكعقوبة على ذلك، يتعين عليها تنظيف التلوث ودفع غرامة مقدارها ٥٠ مليون وحدة عملة. وهذه الشركة هي في وضع مالي سليم وقادرة على دفع الغرامة. وأعلنت الشركة بأنها لن تستأنف القضية.

تنفيذ٣٧. تعترف الحكومة (المنشأة المعدة للتقارير) بمبلغ مستحق القبض وإيراد بقيمة ٥٠ مليون وحدة عملة في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة التقرير التي يتم فيها فرض الغرامة.

المساعدات الخارجية المعترف بها (الفقرات ٧٦-٨٢)

تنفيذ٣٨. تبرم الحكومة الوطنية "أ" (المنشأة المعدة للتقارير) إتفاقية مساعدات خارجية مع الحكومة الوطنية "ب"، التي تزود الحكومة الوطنية "أ" بمنح مساعدات تنموية لدعم أهداف الحكومة

الوطنية "أ" المتعلقة بالصحة خلال فترة مدتها سنتين. وتعتبر إتفاقية المساعدات الخارجية ملزمة على كلا الطرفين. وتحدد الإتفاقية تفاصيل المساعدات التنموية التي ستحصل عليها الحكومة الوطنية "أ". وتقيس الحكومة "أ" القيمة العادلة لهذه المساعدات بمبلغ ٥ مليون وحدة عملة.

تنفيذ٣٩. عندما تصبح إتفاقية المساعدات الخارجية ملزمة، تعترف الحكومة الوطنية "أ" بأصل (مستحق القبض) لمبلغ الخمس مليون وحدة عملة، وتعترف بإيراد بنفس المبلغ. وتلبي الموارد تعريف الأصل ومعايير الإعتراف عندما تصبح الإتفاقية ملزمة. وليس هناك شروط مرفقة بهذه الإتفاقية تقتضي من المنشأة الإعتراف بإلتزام معين.

إيراد وكالة المعونات (الفقرات ٧٦، ٩٣-٩٧)

تنفيذ٤٠. تعتمد وكالة المعونات على تمويل من مجموعة حكومات. وقد وقعت الحكومات على إتفاقية رسمية تحدد النسبة التي ستمولها كل حكومة في موازنة وكالة المعونات المصادق عليها. ويمكن أن تستخدم وكالة المعونات هذه الأموال فقط من أجل تلبية مصاريف سنة الموازنة التي تُمنح من أجلها هذه الأموال. وتبدأ السنة المالية لوكالة المعونات في ١ يناير. وتتم المصادقة على موازنة وكالة المعونات في أكتوبر السابق ويتم إرسال الفواتير بالبريد الإلكتروني إلى الحكومات المختلفة بعد ١٠ أيام من المصادقة على الموازنة. وتقوم بعض الحكومات بالدفع قبل بداية السنة المالية أما البعض الآخر فيقوم بالدفع خلال السنة المالية. ومع ذلك واستناداً إلى التجارب السابقة، تميل بعض الحكومات إلى عدم دفع ما يستحق عليها دفعه خلال السنة المالية أو في أي وقت مستقبلي.

تنفيذ٤١. وفيما يتعلق بسنة الموازنة ٨×٢٠، كانت الصورة العامة للمبالغ وتوقيت الدفعات كالآتي:-

	(مليون وحدة عملة)
الموازنة المصادق عليها في ٢٤ أكتوبر ٧×٢٠	٥٥
المبلغ الصادر به فاتورة في ٤ نوفمبر ٧×٢٠	٥٥
التحويلات المقبوضة كما في ٣١ ديسمبر ٧×٢٠	١٥
التحويلات المقبوضة خلال عام ٨×٢٠	٣٨
المبالغ التي لم يتم قبضها بحلول ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ ومن غير من المحتمل قبضها	٢

تنفيذ٤٢. تعترف وكالة المعونات في عام ٧×٢٠ بأصل مقداره ١٥ مليون وحدة عملة فيما يخص مبلغ التحويلات المقبوضة قبل بداية عام ٨×٢٠، لأنها تسيطر على الأصل عندما يتم إستلام التحويل وإيداعه في حسابها البنكي. كما يتم الإعتراف بإلتزام مقابل بقيمة ١٥ مليون وحدة عملة وإيراد مستلم مقدماً.

تنفيذ٤٣. في عام ٨×٢٠، تعترف وكالة المعونات بإيراد من التحويلات مقداره ٥٣ مليون وحدة عملة. وفي ملاحظات بياناتها المالية ذات الغرض العام، تفصح عن إصدار فاتورة بمبلغ ٥٥ مليون وحدة عملة وإنشاء مخصص بقيمة ٢ مليون وحدة عملة للديون المشكوك في تحصيلها.

السلع العينية المعترف بها كإيراد (الفقرات ٤٢، ٩٣–٩٧)

تنفيذ٤٤. لدى الحكومة الناقلة "أ" ترتيب مع المنشأة المعدة للتقارير في القطاع العام– شركة وكالة المعونات– حيث تقدم الحكومة "أ" الأرز للوفاء بتعهداتها المالية تجاه وكالة المعونات. واستنادا إلى الاختلاف في الأداء السابق للحكومة "أ" فيما يتعلق بالوفاء بتعهداتها، تبنت وكالة المعونات سياسة محاسبية تقضي عدم الإعتراف بالأصل والإيراد إلى أن يتم إستلام الأرز الذي وعدت بتسليمه. وتتعهد الحكومة "أ" بتزويد وكالة المعونات بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة خلال عام ٥×٢٠. وتحول الحكومة "أ" لاحقاً ١٠٠٠ طن من الأرز إلى وكالة المعونات في ١٢ يناير ٥×٢٠. ويتم تحويل الأرز في أحد الموانئ الموجودة في موطن المنشأة الناقلة. ووفقاً لتفاصيل إتفاقية التمويل المبرمة بين وكالة المعونات والحكومة "أ"، يتم تقييم الأرز حسب المبلغ المتفق عليه مسبقاً وهو ٣٠٠ وحدة عملة للطن الواحد، حيث أن تحويل ١٠٠ طن من الأرز يحرر الحكومة "أ" بشكل كامل من تعهدها المالي البالغ ٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وخلال فبراير ومارس من عام ٥×٢٠، تقدم وكالة المعونات الأرز إلى شبكة من وكالات التوزيع المحلية في الدولتين "ب" و "ج" من أجل تلبية احتياجات الشعب الجائع.

تنفيذ٤٥. في ١٢ يناير ٥×٢٠، كان سعر السوق لـ ١,٠٠٠ طن من الأرز: ٢٨٠,٠٠٠ وحدة عملة في دولة الحكومة "أ"؛ ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة في سوق السلع الدولية؛ ٣٤٠,٠٠٠ وحدة عملة في الدولة المنقول إليها "ب"؛ ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في الدولة المنقول إليها "ج".

تنفيذ٤٦. يجب تحديد القيمة العادلة للأرز وقت التبرع لقياس الإيراد الذي تعترف به وكالة المعونات. وتعتمد الإتفاقية المالية بين المتبرع ووكالة المعونات، والتي تسمح بتقييم الأرز بسعر ٣٠٠ وحدة عملة للطن الواحد، على إتفاقية خاصة بين الطرفين ولا تعكس بالضرورة القيمة العادلة للأرز. ولدى كل من وكالة المعونات والحكومة المتبرعة "أ" خيار شراء الأرز في السوق العالمي بسعر أقل يبلغ ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويبدو أن أسعار السوق في مختلف الدول معرضة للتذبذب– إما نتيجة للحواجز التجارية أو التشوهات المؤقتة في الدول المنقول إليها بسبب النقص الحاد في الأغذية، وقد لا تعكس تحويلاً بين مشترٍ وبائع مطلعين وراغبين في سوق منتظم. ولذلك، فإن سعر السوق العالمي البالغ ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الأكثر موثوقية وملائمة للقيمة العادلة للأرز المتبرع به. وتعترف وكالة المعونات بزيادة في الأصل (مخزون الأرز) وإيراد يبلغ ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة في بياناتها المالية ذات الغرض العام الخاصة بالسنة التي يتم فيها إستلام التحويل.

الإفصاح عن الخدمات العينية غير المعترف بها (الفقرات ٩٨-١٠٢، ١٠٨)

تنفيذ٤٧. تقتضي السياسات المحاسبية لمستشفى حكومي (المنشأة المعدة للتقارير) الإعتراف بالخدمات التطوعية المستلمة كأصول وإيرادات عندما تحقق تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. ويدرج المستشفى خدمات المتطوعين كجزء من برنامج منظم. ويتلخص الهدف الرئيسي للبرنامج في تعريض المتطوعين لبيئة المستشفى وتشجيع التمريض كمهنة. ويجب أن يبلغ المتطوعون ١٦ عاماً على الأقل وعليهم أولاً التعهد وفق إلتزام مدته ستة أشهر بالعمل في مناوبة صباحية أو مسائية لمدة ٤ ساعات في الأسبوع. وتتألف المناوبة الأولى لكل متطوع من جلسة تدريبية وتعريفية حول المستشفى. وتسمح العديد من المدارس الثانوية المحلية أن يقوم الطلاب بهذا العمل كجزء من برنامجهم التعليمي. ويعمل المتطوعون تحت إشراف ممرضة مسجلة ويقومون بالمهام غير المتعلقة بالتمريض مثل زيارة المرضى والقراءة للمرضى. ولا يدفع المستشفى الحكومي للمتطوعين كما لا يقوم بإشراك الموظفين في تنفيذ عمل المتطوعين في حال عدم توفرهم.

تنفيذ٤٨. يحلل المستشفى إتفاقياته مع المتطوعين ويتوصل إلى أنه يملك سيطرة كافية على الخدمات المقدمة من قبل المتطوع في أول ستة أشهر على الأقل من عمل المتطوع الجديد من أجل تلبية تعريف السيطرة على الأصل. كما يتوصل المستشفى أيضاً إلى أنه يحصل على خدمات مستقبلية متوقعة من المتطوعين، ما يحقق تعريف الأصل. ومع ذلك، فإنه يتوصل إلى أنه لا يستطيع قياس القيمة العادلة للخدمات المقدمة من قبل المتطوعين بشكل موثوق لأنه لا يوجد مناصب مماثلة مدفوعة الأجر في المستشفى أو في مرافق الرعاية الصحية أو رعاية المجتمع الأخرى في المنطقة. ولا يعترف المستشفى بالخدمات العينية التي يقدمها المتطوعون، ولكنه يفصح عن عدد ساعات الخدمة التي يقدمها المتطوعون أثناء فترة التقرير ووصف للخدمات المقدمة.

مساهمات المالكين (الفقرتان ٣٧-٣٨)

تنفيذ٤٩. في عام ٢٠×٠، شكلت المدن المتجاورة آلتوناي وبيروليني وكادومي محطة ثلاثية لتوليد الكهرباء (المنشأة المعدة للتقارير). ويعتبر عقد تأسيس محطة توليد الكهرباء ملزما على حكومات المدن وينص على ملكية مكافئة يمكن تغييرها فقط من خلال الاتفاق. وتساهم كل مدينة بمبلغ ٢٥ مليون وحدة عملة من أجل إنشاء محطة توليد الكهرباء. وتلبي هذه المساهمات تعريف مساهمة المالكين، التي تعترف بها المنشأة على أنها كذلك. كما ينص عقد التأسيس على أن تشتري المدن نتاج هذه المحطة بالتناسب مع ملكيتها. ويساوي سعر الشراء التكاليف الكاملة للإنتاج. وفي عام ٢٠×٩، توافق مدينة بيروليني على إنشاء جهاز صهر الألمونيوم في المدينة الأمر الذي سيؤدي إلى مضاعفة طلب المدينة على الكهرباء. وتوافق المدن الثلاثة على تعديل عقد تأسيس محطة توليد الكهرباء من أجل السماح لمدينة بيروليني بإستلام مساهمات من المانحين لتمكينها من إنشاء طاقة توليد إضافية. وبعد تقييم مستقل لمحطة توليد الكهرباء، توافق

المدن على أن تستلم بيروليني مساهمة مقدارها ٥٠ مليون وحدة عملة من المالكين ورفع حصتها من الملكية إلى ٤٩,٩%، مع إحتفاظ كل من مدينتي آلتوناي وكادومي بنسبة ٢٥,٠٥%.

تنفيذ٥٠. عندما يصبح تعديل عقد التأسيس ملزماً، ستعترف محطة توليد الكهرباء بزيادة في الأصول مقدارها ٥٠ مليون وحدة عملة (نقداً أو كمساهمة من المالكين مستحقة القبض) وبمساهمة من المالكين مقدارها ٥٠ مليون وحدة عملة.

بند إتفاقية المنح الذي لا يقتضي الإعتراف بالإلتزام (الفقرات ٢٠-٢٥)

تنفيذ٥١. تحصل دائرة الحدائق الوطنية (المنشأة المعدة للتقارير) في الدولة "أ" على منحة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة من وكالة المعونات ثنائية الأطراف في الدولة "ب". وتنص إتفاقية المنح على إستخدام المنحة في إصلاح المناطق الخالية من الأشجار في المحميات البرية القائمة في الدولة "أ"، ولكن في حال عدم إستخدام الأموال للغرض المذكور، يجب إرجاعه إلى الدولة "ب". وتكون بنود إتفاقية المنحة قابلة للتنفيذ في محاكم الدولة "أ" ومحاكم العدل الدولية. وهذه هي السنة الثالثة عشر التي تحصل فيها دائرة الحدائق الوطنية على منحة من هذا النوع من نفس الجهة الناقلة. ولم تُستخدم المنحة كما هو منصوص عليه في السنوات الماضية، ولكنها إستخدمت لإستملاك قطع إضافية من الأراضي المجاورة للحدائق الوطنية من أجل دمجها في هذه الحدائق. ولم تقم دائرة الحدائق الوطنية بأي إصلاح للمناطق الخالية من الأشجار في السنوات الثلاثة عشرة الماضية. وتعي وكالة المعونات ثنائية الأطراف في الدولة "ب" مخالفة بند الإتفاقية.

تنفيذ٥٢. تحلل دائرة الحدائق الوطنية المعاملة وتتوصل إلى أنه على الرغم من أن بنود الإتفاقية قابلة للتنفيذ، لأن وكالة المعونات ثنائية الأطراف لم تنفذ هذا الشرط فيما ما مضى ونظراً لعدم وجود أي مؤشر على أنها ستقوم بذلك، تعتبر البنود بنوداً إشتراطية وشروطاً من ناحية الشكل وليس من ناحية المضمون. وتعترف دائرة الحدائق العامة بزيادة في الأصل (النقد في البنك) وإيراد من المنحة؛ ولكنها لا تعترف بإلتزام.

الإفصاحات في البيانات المالية الخاصة بالحكومة "أ" (الفقرات ١٠٦-١٠٨)

تنفيذ٥٣. فيما يتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، تعد وتعرض الحكومة "أ" البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى. وستقوم بالإفصاحات التالية في بياناتها المالية:

بيان الأداء المالي

	٢٠×٢ (بآلاف وحدة عملة)	٢٠×١ (بآلاف وحدة عملة)
الإيراد من المعاملات غير التبادلية		
إيراد الضرائب		
إيراد ضريبة الدخل (ملاحظة٤ و٨)	×××	×××
ضريبة السلع والخدمات (ملاحظة ٥)	×××	×××
ضريبة التركات (ملاحظة ٦ و٩)	××	××
إيراد التحويل		
تحويلات من حكومات أخرى (ملاحظة ٧)	×××	×××
الهدايا والتبرعات والسلع العينية (ملاحظة ١٣)	×	×
الخدمات العينية (ملاحظة ١٥ و١٦)	×	×

بيان المركز المالي

الأصول المتداولة		
النقد المودع لدى البنك	××	××
الضرائب مستحقة القبض		
ضرائب السلع والخدمات مستحقة القبض (ملاحظة ٥)	××	××
التحويلات مستحقة القبض		
التحويلات مستحقة القبض من الحكومات الأخرى (ملاحظة ٧)	×	×
الأصول غير المتداولة		
الأراضي (ملاحظة ١١)	×××	×××
المصانع والمعدات (الملاحظتان ١٢ و١٤)	××	××
الإلتزامات المتداولة		
الإلتزامات المعترف بها بموجب إتفاقيات التحويل (ملاحظة ١٠)	××	××
المقبوضات المستلمة مقدماً		
الضرائب	×	×
التحويلات	×	×

ملاحظات البيانات المالية

السياسات المحاسبية

الإعتراف بالإيراد من معاملات غير تبادلية

١. يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات الناشئة من المعاملات الضريبية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*. إلا أن الحكومة تستفيد من الأحكام الإنتقالية الواردة في ذلك المعيار فيما يتعلق بضرائب الدخل وضرائب التركات.

وبعيداً عن ضرائب الدخل وضرائب التركات، يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات الناشئة من المعاملات الضريبية في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، شريطة أن تلبي الأصول تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. ويتم الإعتراف بضرائب الدخل وضرائب التركات في الفترة التي يتم فيها إستلام دفعة الضريبة (أنظر الملاحظتين ٤ و٦).

٢. يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات الناشئة من معاملات التحويل في الفترة التي يصبح فيها اتفاق التحويل ملزماً، باستثناء ما يتعلق ببعض الخدمات العينية. وتعترف الحكومة فقط بالخدمات العينية التي يتم إستلامها كجزء من برنامج منظم والتي بإمكانها أن تحدد قيمتها العادلة بالرجوع إلى أسعار السوق. ولا يتم الإعتراف بالخدمات العينية الأخرى.

٣. عندما يكون التحويل خاضعاً لشروط تقتضي في حال عدم تحقيقها إرجاع الموارد المنقولة، تعترف الحكومة بإلتزام معين إلى أن يتم تحقيق الشرط.

أساس قياس الفئات الرئيسية للإيراد المتأتي من معاملات غير تبادلية

الضرائب

٤. يتم قياس إيراد ضريبة الدخل بالقيمة الإسمية للنقد والنقد المعادل المقبوض أثناء فترة التقرير. وتقوم الحكومة حالياً بوضع نموذج إحصائي لقياس إيراد ضريبة الدخل على أساس الإستحقاق. ويستخدم هذا النموذج إحصائيات الضرائب التي تم جمعها منذ عام ١٩×٢ بالإضافة إلى معلومات إحصائية أخرى بما في ذلك متوسط الأرباح أسبوعياً وإجمالي الناتج المحلي ومؤشرات أسعار المستهلكين والمنتجين. وتتوقع الحكومة أن هذا النموذج سيمكّنها من قياس إيراد ضريبة الدخل بشكل موثوق على أساس الإستحقاق لفترة التقرير المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤. ولا تعترف الحكومة بأي مبلغ فيما يتعلق بضرائب الدخل مستحقة القبض.

٥. يتم قياس الأصول والإيرادات الناشئة من ضريبة السلع والخدمات مبدئياً بالقيمة العادلة للأصول المستحقة للحكومة خلال فترة التقرير، وبشكل أساسي النقد والنقد المعادل وضريبة السلع والخدمات مستحقة القبض. ويتم جمع المعلومات من إقرارات ضريبة السلع والخدمات التي يقدمها المكلفون خلال السنة وغيرها من المبالغ المقدر إستحقاقها للحكومة. ولدى المكلفين نسبة إلتزام مرتفعة ونسبة خطأ متدنية بإستخدام نظام الإقرارات الالكتروني الذي تم إنشاؤه في عام

٢٠×٠. ولقد مكّنت نسب الإلتزام المرتفعة ونسب الخطأ المتدنية الحكومة من وضع نموذج إحصائي موثوق لقياس الإيراد المستحق من الضريبة.

إن ضرائب السلع والخدمات مستحقة القبض هي تقدير للمبلغ المستحق من الضرائب التي تُنسب إلى فترة التقرير والتي تبقى غير مدفوعة في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، مطروحاً منها مخصص الديون المعدومة.

٦. يتم فرض ضريبة التركات بنسبة ٤٠% على كافة أملاك المتوفى إلا أنه يتم إعفاء أول ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة من قيمة كل ملكية من الضريبة. ويتم قياس الأصول والإيرادات من ضرائب التركات بالقيمة الإسمية للنقد المستلم خلال فترة التقرير، أو بالقيمة العادلة كما في تاريخ إستملاك أصول أخرى مستلمة خلال الفترة، كما هو محدد بالرجوع إلى تقييمات السوق أو من خلال تثمين مستقل من قبل أحد أعضاء مهنة التقييم.

إيراد التحويل

٧. يتم قياس الأصول والإيرادات المعترف بها نتيجة لتحويل معين بالقيمة العادلة للأصول المعترف بها في تاريخ الإعتراف. ويتم قياس الأصول النقدية بقيمتها الإسمية إلا إذا كانت القيمة الزمنية للأموال هامة، حيث يتم في هذه الحالة إستخدام القيمة الحالية وحسابها بإستخدام معدل خصم يعكس المخاطرة الكامنة في الإحتفاظ بالأصول. ويتم قياس الأصول غير النقدية بقيمتها العادلة التي يتم تحديدها بالرجوع إلى قيم السوق الملحوظة أو من خلال تثمين مستقل من قبل أحد أعضاء مهنة التقييم. ويتم الإعتراف بالذمم المدينة عند إبرام اتفاق تحويل ملزم دون أن يتم إستلام نقد أو أصول أخرى.

الضرائب غير القابلة للقياس بشكل موثوق في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة

٨. إن الحكومة غير قادرة على قياس الأصول الناشئة من ضريبة الدخل بشكل مباشر خلال الفترة التي يجني فيها كافة المكلفين دخلاً ولذلك فإنها تستفيد من الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* لوضع نموذج لقياس الإيراد الضريبي بشكل غير مباشر في الفترة التي يكتسب فيها المكلفون دخلهم. وتتوقع الحكومة بأنها ستكون قادرة على قياس ضريبة الدخل بشكل موثوق على أساس الإستحقاق بإستخدام النموذج لفترة التقرير المنتهية في ٣١ ديسمبر ٤×٢٠.

٩. فيما يتعلق بضرائب التركات، ونظراً للمستويات الحالية المرتفعة لعدم الإلتزام بالقانون، فإن الحكومة غير قادرة على قياس مبلغ الأصول والإيرادات المستحقة في الفترة التي يتوفى فيها الشخص الذي يملك ممتلكات خاضعة للضريبة. ولذلك، تعترف الحكومة بضرائب التركات عندما تستلم دفعة ضريبة. وتستمر دائرة الضريبة في العمل من أجل وضع أسلوب موثوق لقياس الأصول مستحقة القبض والإيرادات في السنة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.

الإلتزامات المعترف بها فيما يتعلق بالتحويلات

١٠. في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، اعترفت الحكومة بإلتزام مقداره ××.٠٠٠ وحدة عملة مرتبط بتحويل إليها يشترط فيه بناء مستشفى حكومي. واستلمت الحكومة في ٣١ ديسمبر دفعة نقدية، ومع ذلك، لم يبدأ إنشاء المستشفى حتى الآن، رغم أنه تمت الدعوة إلى تقديم عطاءات إنشائه في ٣٠ نوفمبر ٢×٢٠.

الأصول الخاضعة لقيود

١١. تم التبرع بقطعة أرض قيمتها العادلة ××.٠٠٠ وحدة عملة خلال عام ٢×٢٠، مع مراعاة القيد الذي يقضي بإستخدامها لأغراض الصحة العامة وعدم بيعها لمدة ٥٠ عاماً. واستملكت المنشأة الناقلة قطعة الأرض في مزاد علني قبل تحويلها مباشرة ويعتبر سعر المزاد هو القيمة العادلة.

١٢. تتضمن المصانع والمعدات مبلغاً مقداره ××.٠٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ المسجل للوحة فنية تم التبرع بها في عام ٢×١٩ إلى معرض فني يقع تحت سيطرة الحكومة، مع مراعاة القيد الذي يقضي عدم بيعها لمدة ٤٠ عاماً. ويتم قياس اللوحة الفنية بقيمتها العادلة التي تُحدد من خلال تثمين مستقل.

الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات والسلع العينية المستلمة

١٣. يتم إستلام التحويلات على شكل هدايا وتبرعات وسلع عينية– تكون على الأغلب مستلزمات طبية ومدرسية (مخزون) ومعدات طبية ومدرسية وأعمال فنية (تصنف كمعدات). ويتم إستلام الهدايا والتبرعات بشكل رئيسي من جهات تبرع خاصة. وتعترف المستشفيات والمدارس والمعارض الفنية التي تسيطر عليها الحكومة بهذه الأصول عندما تُنقل السيطرة إليهم لدى إستلام الموارد عادة إما نقداً أو على شكل منشآت ومعدات. ولا تقبل الحكومة هذه التحويلات بوجود شروط أو قيود مفروضة عليها إلا إذا تجاوزت قيمة التحويل ××.٠٠٠ وحدة عملة.

١٤. خلال عام ٢×٢٠، تم تقديم معدات أجهزة حاسوب بقيمة عادلة تبلغ ××.٠٠٠ وحدة عملة إلى الحكومة كجزء من إتفاقية مساعدات خارجية مبرمة مع الحكومة "ج" شريطة أن يتم إستخدامها من قبل دائرة التعليم أو أن يتم إرجاعها إلى الحكومة "ج".

الخدمات العينية

١٥. حصلت المستشفيات التي تسيطر عليها الحكومة على خدمات طبية عينية من ممارسين طبيين كجزء من البرنامج الطبي التطوعي المنظم. ويتم الإعتراف بهذه الخدمات العينية كإيرادات ومصاريف في بيان الأداء المالي بقيمتها العادلة كما هو محدد بالرجوع إلى جدول الرسوم المنشور فيما يتعلق بمهنة الطب.

١٦. كما حصلت المستشفيات والمدارس والمعارض الفنية التي تسيطر عليها الحكومة على دعم من المتطوعين كجزء من برامج منظمة للمستقبلين والمرشدين في المعارض الفنية ومعاوني المعلمين ومرشدي زوار المستشفيات. ويقدم هؤلاء المتطوعون دعماً قيماً لهذه المنشآت في تحقيق أهدافها؛ ومع ذلك، فإنه لا يمكن قياس الخدمات المقدمة بشكل موثوق بما أنه لا توجد مناصب مماثلة مدفوعة الأجر في الأسواق المحلية، وفي غياب المتطوعين لن يتم تقديم هذه الخدمات. ولا تعترف الحكومة بهذه الخدمات في بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي.

القروض الميسرة (الفقرات ١٠٥أ–١٠٥ب)

تنفيذ٥٤. تستلم المنشأة ٦ ملايين وحدة عملة كتمويل من وكالة تنمية متعددة الأطراف وذلك لبناء ١٠ مدارس خلال السنوات الخمس القادمة. ويتم تقديم التمويل وفق الشروط التالية:

- يجب أن يتم تسديد مليون وحدة عملة من التمويل، شريطة أن يتم إنشاء المدارس.
- يجب أن يتم تسديد ٥ ملايين وحدة عملة من التمويل على النحو التالي:

  السنة الأولى : لا يتم تسديد رأس المال

  السنة الثانية : ينبغي تسديد ١٠% من رأس المال

  السنة الثالثة : ينبغي تسديد ٢٠% من رأس المال

  السنة الرابعة : ينبغي تسديد ٣٠% من رأس المال

  السنة الخامسة: ينبغي تسديد ٤٠% من رأس المال
- يتم تحميل فائدة بنسبة ٥% سنويا طوال مدة القرض (على افتراض دفع الفائدة سنويا في مبالغ متأخرة الدفع). ويبلغ سعر الفائدة السوقية لقرض مماثل ما نسبته ١٠%.
- إلى الحد الذي لا يتم فيه تشييد المدارس، ينبغي رد التمويل إلى الجهة المانحة (على افتراض أنه يوجد لدى الجهة المانحة أنظمة مراقبة فعالة ولديها تاريخ سابق في طلب رد أي أموال لم يتم إنفاقها).
- قامت المنشأة بتشييد المدارس التالية طوال مدة القرض:

  السنة الأولى: إستكمال مدرسة واحدة

  السنة الثانية : إستكمال ثلاث مدارس

  السنة الثالثة : إستكمال خمس مدارس

  السنة الرابعة: إستكمال عشر مدارس

التحليل

لقد استلمت المنشأة فعلا منحة مقدارها مليون وحدة عملة وقرض بقيمة ٥ ملايين وحدة عملة (ملاحظة: قد تبحث المنشأة فيما إذا كان جوهر مبلغ المليون وحدة عملة هو مساهمة من المالكين أو عبارة عن إيراد؛ مفترضين لأغراض هذا المثال أن مبلغ المليون وحدة عملة هو عبارة عن إيراد). كما استلمت أيضا منحة إضافية مقدارها ٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة (وهو الفرق بين عوائد القرض البالغة ٥ مليون وحدة عملة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية للقرض، والمخصوم بإستخدام سعر الفائدة السوقية بنسبة ١٠%).

ويتم محاسبة منحة المليون وحدة عملة + ٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة وفقاً لهذا المعيار، في حين يتم محاسبة القرض والفائدة التعاقدية المتعلقة به والدفعات الرأسمالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

١. عند الإعتراف المبدئي، تعترف المنشأة بما يلي:

منه/ البنك	٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
له/ القرض	٤,٢١٥,٤٥٠ وحدة عملة
له/ إلتزام	١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة

٢. السنة الأولى: تعترف المنشأة بما يلي:

منه/ إلتزام ١٧٨,٤٥٥ وحدة عملة

له/ إيراد غير تبادلي ١٧٨,٤٥٥ وحدة عملة

(بناء مدرسة واحدة X ١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة)

(ملاحظة: لم تظهر قيود اليومية الخاصة بتسديد الفائدة وإستحقاقات الفائدة ورأس المال في هذا المثال حيث يُقصد منه توضيح الإعتراف بالإيراد الناتج عن القروض الميسرة. وترد أمثلة شاملة في الأمثلة التوضيحية من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

٣. السنة الثانية: ستعترف المنشأة بما يلي (على إفتراض أن المنشأة تقوم لاحقا بقياس القرض الميسر بالتكلفة المطفأة):

منه/ إلتزام ٣٥٦,٩١٠ وحدة عملة

له/ إيراد غير تبادلي ٣٥٦,٩١٠ وحدة عملة

(بناء ثلاث مدارس X ١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة – ١٧٨,٤٥٥ وحدة عملة معترف بها مسبقا)

٤. السنة الثالثة: ستعترف المنشأة بما يلي:

منه/ إلتزام ٣٥٦,٩١٠ وحدة عملة

له/ إيراد غير تبادلي ٣٥٦,٩١٠ وحدة عملة

(بناء خمس مدارس X ١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة – ٥٣٥,٣٦٥ وحدة عملة معترف بها مسبقا)

٥. السنة الرابعة: ستعترف المنشأة بما يلي:

منه/ إلتزام ٨٩٢,٢٧٥ وحدة عملة

له/ إيراد غير تبادلي ٨٩٢,٢٧٥ وحدة عملة

(بناء جميع المدارس، ١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة – ٨٩٢,٢٧٥ وحدة عملة)

إذا تم منح القرض الميسر بدون أي شروط، تعترف المنشاة بما يلي عند الإعتراف المبدئي:

منه/ البنك ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

له/ القرض ٤,٢١٥,٤٥٠ وحدة عملة

له/ إيراد غير تبادلي ١,٧٨٤,٥٥٠ وحدة عملة

التفاعل بين متطلبات القياس الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٣ و٤١

معلومات أساسية

تنفيذ٥٥. تبرع شخص ما بأسهم من أسهم الشركة المدرجة × لصالح منشأة القطاع العام أ بتاريخ ١ يناير ٢٠×٨. في ذلك التاريخ، كانت القيمة العادلة للأسهم في المنشأة × هي ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨، كانت القيمة العادلة للأسهم هي ٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وكجزء من الترتيب، تكبدت المنشأة أ رسوم النقل لكي تنقل الأسهم بإسمها. هذه التكاليف كانت تساوي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تنفيذ٥٦. تقدم المنشأة المدرجة × بنية تحتية للاتصالات وما يتعلق بها من خدمات للجمهور العام. خلال عام ٢٠×٩، ظهرت تكنولوجيا جديدة في صناعة الاتصالات، مما أدى إلى تقادم في البنية التحتية

والمعدات التي تستخدمها المنشأة ×. أدى ذلك إلى حدوث انخفاض دائم في قيمة المنشأة المدرجة ×. وكانت قيمة خسارة الانخفاض كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩ هي ٧٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. تقيس المنشأة أ الاستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية في حالة عدم الاحتفاظ بالأسهم للتداول. وبافتراض أن الترتيب هو ترتيب تعاقدي، لا ينشأ التزام حالي عن التبرع، وتنتهي فترة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨.

تحليل

تنفيذ٥٧. بحصول المنشأة أ على الأسهم باعتبارها تبرعات، تستخدم المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ لتعترف أولياً بالأسهم المستملكة وما يتعلق بها من إيرادات غير تبادلية. ومع ذلك، ولأن المنشأة أ قد استملكت أصل مالي، فإنها تدرس متطلبات القياس الأولي الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٣ و٤١.

تنفيذ٥٨. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ على قياس الأصول المستملكة باعتبارها جزء من معاملات الإيرادات غير التبادلية بالقيمة العادلة، في حين ينص المعيار ٤١ على أن الأصول المالية تقاس أولياً بالقيمة العادلة، بناءً على تصنيفها، وعلى أن تكاليف المعاملات قد تدرج أو لا تدرج. ولأن المنشأة تتبع سياسة قياس الاستثمارات بالقيمة العادلة للأسهم من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، تضاف تكاليف النقل بمبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة لقيمة الأسهم التي تساوي ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وذلك عند القياس الأولي.

تنفيذ٥٩ . يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ القياس اللاحق وإلغاء الاعتراف بالأسهم. وتقيس المنشأة الاستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية مما يعني أن الأسهم تقاس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بأي تغيرات لاحقة في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وكذلك يتم الاعتراف بالتوزيعات في الفائض أو العجز.

وتكون القيود الدفترية عند الاستملاك الأولي وفي تواريخ إعداد التقارير وفقاً لما يلي:

١. استملاك الأسهم من خلال التبرعات

مدين	الاستثمار في المنشأة ×	١,٠١٠,٠٠٠ وحدة عملة	
دائن	إيراد غير تبادلي		١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
دائن	البنك (تكاليف النقل المدفوعة)		١٠,٠٠٠ وحدة عملة

٢. القياس اللاحق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨

مدين	صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديل القيمة العادلة للاستثمار)	١١٠,٠٠٠ وحدة عملة	
دائن	استثمار في المنشأة ×		١١٠,٠٠٠ وحدة عملة

٣. القياس اللاحق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩

مدين	خسارة انخفاض (صافي الأصول/ حقوق الملكية)	٧٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
دائن	استثمار في المنشأة ×		٧٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ *"عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"* في ديسمبر من عام ٢٠٠٦.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "* (الصادر في يناير ٢٠١٩).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٢٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٢٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٢٦	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤٦	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٥٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٤ب	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٤ج	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٤د	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٥٤هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
٥٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
مثال	تعديل	معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩

ديسمبر ٢٠٠٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

جدول المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٦
التعريفات	٧-١٣
الموازنات المصادق عليها	٨-١٠
الموازنة الأصلية والنهائية	١١-١٢
المبالغ الفعلية	١٣
عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية	١٤-٣٨
العرض والإفصاح	٢١-٢٤
مستوى التجميع	٢٥-٢٨
التغييرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة الفعلية	٢٩-٣٠
الأساس القابل للمقارنة	٣١-٣٦
الموازنات المتعددة السنوات	٣٧-٣٨
الإفصاح في الملاحظات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها	٣٩-٤٦
مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية	٤٧-٥٣
تاريخ النفاذ	٥٤-٥٥
أساس الإستنتاجات	
الأمثلة التوضيحية	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ *"عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"* مبين في الفقرات ١-٥٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يُطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعاً لها المسئولية عنها علناً. ويتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن الأسباب وراء الإختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية. وسيضمن الإمتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام إلتزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الإمتثال للموازنة (الموازنات) المصادق عليها التي تتحمل المسئولية عنها علناً (وحيث يتم إعداد الموازنة (الموازنات) والبيانات المالية على نفس الأساس) إظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة.

النطاق

٢. **يتعين على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار.**

٣. **يُطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، التي يُطلب منها أو تختار إتاحة الموازنة (الموازنات) المصادق عليها للجمهور.**

٤. **[تم إلغائها]**

٥. لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الموازنات المصادق عليها للجمهور كما لا يتطلب بأن تفصح البيانات المالية عن معلومات حول الموازنات المصادق عليها غير المتاحة للجمهور أو عمل مقارنات معها.

٦. وفي بعض الحالات، فإنه من الممكن أن يتم جمع الموازنات المصادق عليها لتشمل كافة الأنشطة المسيطر عليها من قبل منشأة في القطاع العام. وفي حالات أخرى، فإنه قد يُطلب إتاحة الموازنات المنفصلة المصادق عليها للجمهور لبعض الأنشطة أو لمجموعة من الأنشطة أو المنشآت المشمولة في البيانات المالية الخاصة بحكومة ما أو منشأة أخرى في القطاع العام. ويمكن أن يحدث هذا، فعلى سبيل المثال عندما تشمل البيانات المالية للحكومة وكالات أو برامج حكومية ذات إستقلال تشغيلي وتقوم بإعداد الموازنات الخاصة بها، أو عندما يتم إعداد الموازنة فقط للقطاع الحكومي العام في الحكومة بكافة قطاعاتها. ويُطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي تعرض البيانات المالية عند إتاحة الموازنات المصادق عليها للمنشأة– أو أجزاء منها– للجمهور.

التعريفات

٧. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة أدناه:–**

أساس المحاسبة (Accounting basis) وتعني أساس الإستحقاق المحاسبي أو أساس النقد المحاسبي كما يرد تعريفه في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد.

الموازنة السنوية (Annual budget) وتعني الموازنة المصادق عليها لسنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة التي تخص فترات تتعدى فترة الموازنة.

التخصيص(Appropriation) هو تفويض ممنوح من قبل هيئة تشريعية من أجل تخصيص الأموال لأغراض تحددها سلطة تشريعية أو سلطة مماثلة.

الموازنة المصادق عليها (Approved budget) وتعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.

أساس الموازنة (Budgetary basis) وتعني أساس الإستحقاق المحاسبي أو أساس النقد المحاسبي أو أي أساس محاسبي آخر معتمد في الموازنة التي تم المصادقة عليها من قبل هيئة تشريعية.

أساس قابل للمقارنة (Comparable basis) وتعني المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي ونفس أساس التصنيف لنفس المنشآت ولنفس الفترة الخاصة بالموازنة المصادق عليها.

الموازنة النهائية (Final budget) هي الموازنة الأصلية المعدلة فيما يخص كافة الإحتياطات والمبالغ المرحلّة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة المطبقة على فترة الموازنة أو التغييرات الرسمية المشابهة.

الموازنة متعددة السنوات (Multi-year budget) هي موازنة مصادق عليها لما يزيد عن سنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة.

الموازنة الأصلية (Original budget) هي الموازنة الأولية المصادق عليها لفترة الموازنة.

تُستخدم المصطلحات التي يرد تعريفها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى المحدد لها في تلك المعايير، ويرد ذكرها مرة أخرى في قائمة *تعريف المصطلحات* المنشور بشكل منفصل.

الموازنات المصادق عليها

٨. تعكس الموازنة المصادق عليها كما هي معرفة في هذا المعيار الإيرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الموازنة السنوية أو فترة الموازنة متعددة السنوات بناءاً على الخطط الحالية والظروف الإقتصادية المتوقعة خلال فترة الموازنة تلك، والمصاريف أو النفقات المصادق عليها من قبل هيئة تشريعية، تكون إما سلطة تشريعية أو سلطة أخرى ذات علاقة. إن الموازنة المصادق عليها لا تعتبر تقدير آجل أو تنبؤ مبني على إفتراضات حول الأحداث المستقبلية والإجراءات الإدارية المحتملة التي لا يُتوقع بالضرورة أن تحدث. وعلى نحو مماثل، تختلف الموازنة المصادق عليها عن المعلومات المالية المستقبلية التي من المحتمل أن تكون على شكل تنبؤ أو تقدير أو مزيج من كليهما– على سبيل المثال، تنبؤ لمدة سنة واحدة بالإضافة إلى تقدير لمدة خمس سنوات.

٩. وفي بعض الإختصاصات، يمكن تحويل الموازنات إلى قانون كجزء من عملية المصادقة. وفي إختصاصات أخرى، يتم تقديم المصادقة دون أن تصبح الموازنة قانوناً. وأيا كانت عملية المصادقة، فإن الخاصية الأساسية في الموازنات المصادق عليها هي أن صلاحية سحب الأموال من خزينة الحكومة أو هيئة مشابهة لأغراض محددة ومتفق عليها يتم تقديمها من قبل هيئة تشريعية عليا أو سلطة ملائمة أخرى. وتنص الموازنة المصادق عليها على صلاحية الإنفاق للبنود المحددة. وتعتبر صلاحية الإنفاق عموماً هي الحد القانوني الذي يجب أن تعمل المنشأة ضمنه. وفي بعض الإختصاصات، يمكن أن تكون الموازنة المصادق عليها للمنشأة التي تتحمل المسؤولية عنها هي الموازنة الأصلية في حين قد تكون في إختصاصات أخرى هي الموازنة النهائية.

١٠. إذا لم يتم المصادقة على الموازنة قبل بداية فترة الموازنة، تكون الموازنة الأصلية هي الموازنة التي تم المصادقة عليها أولاً ليتم تطبيقها في سنة الموازنة.

الموازنة الأصلية والنهائية

١١. يمكن أن تشمل الموازنة الأصلية المبالغ المخصصة المتبقية التي يتم ترحيلها تلقائياً من السنوات السابقة بموجب القانون. فعلى سبيل المثال، فإن عمليات الموازنة الحكومية قد تشمل في بعض الإختصاصات نصاً قانونياً يقتضي النقل التلقائي للتخصيصات لتغطية تعهدات السنوات السابقة. وتتضمن التعهدات الإلتزامات المستقبلية المحتملة المبنية على إتفاقية تعاقدية حالية. وفي بعض الإختصاصات، قد يتم الإشارة إليها كإلتزامات أو تعهدات وتشمل أوامر شراء معلقة وعقود لم يتم فيها بعد إستلام البضائع أو الخدمات.

١٢. قد تكون التخصيصات الإضافية ضرورية حيث لا تورد الموازنة الأصلية بشكل واف متطلبات الإنفاق الناجمة مثلاً عن الحرب أو الكوارث الطبيعية. بالإضافة إلى ذلك، فقد يكون هناك نقص في الإيرادات المقدرة خلال الفترة، وقد يكون من الضروري إجراء تحويلات داخلية بين العناوين الرئيسية للموازنة أو بنود السطر لملائمة التغيرات في أولويات التمويل خلال الفترة المالية. وتبعاً لذلك، فإنه يمكن إقتطاع الأموال المخصصة لمنشأة ما أو نشاط من المبلغ المخصص أصلاً للفترة من أجل المحافظة على الإنضباط المالي. وتشمل الموازنة النهائية كافة هذه التغيرات أو التعديلات المصادق عليها.

المبالغ الفعلية

١٣. يستخدم هذا المعيار مصطلح "فعلي" أو المبلغ الفعلي" لوصف المبالغ الناجمة عن تنفيذ الموازنة. وفي بعض الإختصاصات فإنه، يمكن إستخدام مصطلحي "نتائج الموازنة" و"تنفيذ الموازنة" أو مصطلحات مشابهة تحمل نفس معنى "فعلي" أو "المبلغ الفعلي".

عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية

١٤. مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١، فإن على المنشأة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة التي تتحمل المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كأعمدة موازنة

إضافية في البيانات المالية المعروضة حالياً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وينبغي أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل ما يلي لكل مستوى من الإشراف التشريعي:-

(أ) مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛

(ب) المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة؛ و

(ج) توضيح الإختلافات الهامة بين الموازنة التي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية (ذلك من خلال الإفصاح في الملاحظات)، إلا إذا تم إدراج هذا التوضيح في وثائق عامة أخرى صادرة إلى جانب البيانات المالية وإشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الملاحظات.

١٥. إن عرض البيانات المالية للمبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة إلى جانب الموازنة التي تتاح للجمهور سيكمّل دورة المسائلة من خلال تمكين مستخدمي البيانات المالية من تحديد فيما إذا تم الحصول على الموارد وإستخدامها وفقاً للموازنة المصادق عليها. يمكن أيضاً عرض الإختلافات بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة، سواء كانت موازنة أصلية أو نهائية (وغالباً ما يشار إليها بـ"الإنحراف" في المحاسبة) في البيانات المالية بغرض الاستكمال.

١٦. سيساعد توضيح الإختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة المستخدمين على فهم الأسباب وراء حالات الحياد الهامة عن الموازنة المصادق عليها للمنشأة التي تتحمل المسؤولية عنها علناً.

١٧. يمكن أن يُطلب من المنشأة، أو قد تختار، إتاحة موازنتها الأصلية أو موازنتها النهائية أو كلاهما للجمهور. وفي الحالات التي يُطلب فيها إتاحة الموازنة الأصلية والنهائية للجمهور، فإن التشريع أو النظام أو سلطة أخرى تقدم غالباً الإرشادات حول ما إذا كان توضيح (أ) الإختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة الأصلية أو المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية هو أمر مطلوب وفقاً للفقرة ١٤ المادة (ج). وفي غياب أي من هذه الإرشادات، فإنه يمكن تحديد الإختلافات الهامة بالإشارة مثلاً إلى (ب) الإختلافات بين الموازنة الفعلية والأصلية من أجل التركيز على الأداء وفقاً للموازنة الأصلية أو الإختلافات بين الموازنة الفعلية والنهائية من أجل التركيز على الإلتزام بالموازنة النهائية.

١٨. وفي كثير من الحالات، تكون الموازنة النهائية والمبالغ الفعلية هي نفس الشيء. ويعود سبب ذلك إلى أن تنفيذ الموازنة يتم مراقبته خلال فترة التقرير ويتم تنقيح الموازنة الأصلية تدريجيا لتعكس الشروط والحالات والخبرات المتغيرة خلال فترة التقرير. وتتطلب الفقرة ٢٩ من هذا المعيار الإفصاح عن توضيح أسباب التغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية. وستضمن تلك الافصاحات، بالإضافة إلى الافصاحات المطلوبة في الفقرة ١٤ أعلاه، بأن تتحمل المنشآت التي

تتيح موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور المسؤولية علناً عن أدائها وفق الموازنة المصادق عليها ذات الصلة والإمتثال لها.

١٩. يتم عادة إصدار مناقشات وتحليلات الإدارة أو مراجعة العمليات أو التقارير العامة الأخرى التي تورد تفسيرا فيما يخص أداء وانجازات المنشأة خلال فترة التقرير، بما في ذلك تفسير أي إختلافات هامة عن المبالغ المقدرة، إلى جانب إصدار البيانات المالية. ووفقاً للفقرة ١٤ المادة (ج) من هذا المعيار، سيُشمل توضيح الإختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمقدرة في ملاحظات البيانات المالية ما لم تكن (أ) مشمولة في تقارير أو وثائق عامة أخرى صادرة إلى جانب البيانات المالية، (ب) وتحدد ملاحظات البيانات المالية التقارير أو الوثائق التي يمكن إيجاد التفسيرات فيها.

٢٠. وحيث يتم إتاحة الموازنات المصادق عليها للجمهور فقط لبعض المنشآت أو الأنشطة المشمولة في البيانات المالية، تنطبق متطلبات الفقرة ١٤ فقط على المنشآت أو الأنشطة المبينة في الموازنة المصادق عليها. وهذا يعني أنه عند إعداد موازنة ما، على سبيل المثال، لقطاع حكومي عام تابع لمنشأة معدة للتقارير في الحكومة بكافة قطاعاتها، فإن الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤ ستتم فقط فيما يخص القطاع الحكومي العام التابع للحكومة.

العرض والإفصاح

٢١. يتعين على المنشأة عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة.

٢٢. يمكن عرض مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية في بيان مالي منفصل ("بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية" أو بيان بعنوان مماثل) مشمول في المجموعة الكاملة للبيانات المالية كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١. وكخيار بديل، حيث يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة أي على نفس الأساس المحاسبي لنفس المنشأة وفترة التقرير مع تبني نفس هيكل التصنيف، ويمكن إضافة أعمدة إضافية إلى البيانات المالية الحالية المعروضة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وستحدد هذه الأعمدة الإضافية مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية، وإذا إختارت المنشأة ذلك، ستحدد الإختلافات بين المبالغ المقدرة والفعلية.

٢٣. عندما لا يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة، يتم عرض بيان منفصل حول مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية. وفي هذه الحالات (ومن أجل ضمان أن لا يسئ القراء تفسير المعلومات المالية المعدّة على أسس مختلفة) فإنه يمكن أن توضح البيانات المالية بشكل مفيد بأن أساس الموازنة يختلف عن الأساس المحاسبي وأن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية يتم إعداده على أساس الموازنة.

٢٤. وفي الإختصاصات التي يتم فيها إعداد الموازنات على أساس الإستحقاق وتشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، فإنه يمكن إضافة أعمدة موازنة إضافية إلى كافة البيانات المالية التي تقتضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي بعض الإختصاصات، يمكن عرض الموازنات المعدة على أساس الإستحقاق على شكل معين فقط من البيانات المالية التي تتألف من المجموعة الكاملة للبيانات المالية كما حددتها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مستوى التجميع

٢٥. قد توفر وثائق الموازنة تفاصيل كثيرة حول أنشطة أو برامج أو منشآت معينة. ويتم غالباً تجميع هذه التفاصيل في فئات واسعة تحت المصطلحات الشائعة "البنود الرئيسية للموازنة" أو "تصنيفات الموازنة" أو "عناوين الموازنة" لعرضها على هيئة تشريعية أو هيئة رسمية أخرى والمصادقة عليها. وسيضمن الإفصاح عن المعلومات المقدرة والفعلية التي تنسجم مع تلك الفئات الواسعة والبنود الرئيسية للموازنة أو عناوين الموازنة بأن تُجرى المقارنات على مستوى الإشراف التشريعي أو إشراف هيئة رسمية أخرى محددة في وثائق الموازنة.

٢٦. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أن تقدم البيانات المالية معلومات تلبي متطلبات الخصائص النوعية، بما في ذلك المعلومات ذات العلاقة بمتطلبات المساءلة واتخاذ القرارات المتعلقة بالمستخدمين والتي تعرض بعدالة الوضع المالي والأداء المالي، والتدفقات النقدية للمنشأة، وتلبي الخصائص النوعية الأخرى وتأخذ بعين الاعتبار القيود على المعلومات التي تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام.

٢٧. في بعض الحالات، قد يكون من الضروري تجميع المعلومات المالية المفصلة الواردة في الموازنات المصادق عليها بقصد عرضها في البيانات المالية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وقد يكون هذا التجميع ضرورياً لتجنب العبء الزائد من المعلومات وعكس المستويات ذات الصلة للإشراف التشريعي أو إشراف هيئة رسمية أخرى. وينطوي تحديد مستوى التجميع على ممارسة حكم مهني. وسيطبق ذلك الحكم في سياق أهداف هذا المعيار والخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية كما هي مبينة في الفقرة ٢٦ في الإطار المفاهيم لإعداد التقارير المالية ذو الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام.

٢٨. يمكن عرض معلومات موازنة إضافية، بما في ذلك معلومات حول انجازات الخدمة، في وثائق معينة بإستثناء البيانات المالية. ويحبذ الإشارة إلى هذه الوثائق من البيانات المالية، وخصوصاً ربط بيانات الموازنة والبيانات الفعلية مع بيانات الموازنة غير المالية والانجازات الخدمية.

التغيرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة الفعلية

٢٩. يتعين على المنشأة أن تقدم توضيحاً حول ما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى:-

(أ) من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن البيانات المالية؛ أو

(ب) في تقرير يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية أو في نفس وقت صدورها أو بالتزامن معها وينبغي أن يشمل إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات البيانات المالية.

٣٠. تتضمن الموازنة النهائية كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات التشريعية أو من قبل سلطة محددة أخرى لتنقيح الموازنة الأصلية. وإنسجاماً مع متطلبات هذا المعيار، ستدرج منشأة القطاع العام في ملاحظات البيانات المالية أو في تقرير منفصل يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية أو بالتزامن معها أو في نفس وقت صدورها توضيح التغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية. وسيشمل ذلك التوضيح فيما إذا ظهرت التغيرات مثلاً نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة الأصلية أو نتيجة عوامل أخرى مثل تغيرات مؤشرات الموازنة الإجمالية بما في ذلك التغيرات في سياسة الحكومة. وتتم هذه الافصاحات غالباً في المناقشات والتحليلات الإدارية أو في تقرير مماثل عن العمليات يتم إصداره بالتزامن مع البيانات المالية لكن ليس كجزء منها. وقد تُشمل هذه الافصاحات أيضاً في تقارير نتائج الموازنة الصادرة عن الحكومات من أجل تقديم تقرير حول تنفيذ الموازنة. وحيث تتم الإفصاحات في تقارير منفصلة بدلاً من شملها في البيانات المالية، ستحتوي ملاحظات البيانات المالية إشارة مرجعية إلى التقرير.

الأساس القابل للمقارنة

٣١. ينبغي عرض كافة مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة.

٣٢. سيتم عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على نفس الأساس المحاسبي (أساس الإستحقاق أو النقد أو أي أساس آخر) ونفس أساس التصنيف لنفس المنشآت والفترة كما هي للموازنة المصادق عليها. وسيضمن هذا بأن يتم الإفصاح عن المعلومات حول الإمتثال للموازنة في البيانات المالية على نفس الأساس المستخدم في الموازنة نفسها. وفي بعض الحالات، قد يعني هذا عرض موازنة ومقارنة فعلية على أساس محاسبي مختلف لمجموعة مختلفة من الأنشطة وعرض أو تصنيف مختلف عما تم إعتماده في البيانات المالية.

٣٣. توحد البيانات المالية المنشآت والأنشطة المسيطر عليها من قبل المنشأة. وكما أُشير في الفقرة ٦، يمكن المصادقة على موازنات منفصلة وإتاحتها لمنشآت مختلفة أو أنشطة معينة تتشكل منها البيانات المالية الموحدة. وعند حدوث هذا، فإنه قد يتم إعادة تجميع الموازنات المنفصلة بقصد عرضها في البيانات المالية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي حال حدوث إعادة التجميع هذه،

فإنه لن ينطوي على تغيرات أو تنقيحات في الموازنات المصادق عليها. وذلك لأن هذا المعيار يتطلب مقارنة المبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة المصادق عليها.

٣٤. قد تتبنى المنشآت أسس محاسبية مختلفة لإعداد بياناتها المالية وموازناتها المصادق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تتبنى الحكومة أساس الإستحقاق في بياناتها المالية وأساس النقد في الموازنة الخاصة بها. بالإضافة إلى ذلك فإنه، يمكن أن تركز الموازنات على التعهدات بإنفاق الأموال في المستقبل والتغيرات في تلك التعهدات أو قد تشمل معلومات حول ذلك، في حين تُظهر البيانات المالية الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتغيرات الأخرى في صافي الأصول/حقوق الملكية والتدفقات النقدية. ومع ذلك فإن المنشأة المعدة للموازنة والمنشأة المعدة للتقارير المالية غالباً ما تكون نفس المنشأة. وعلى نحو مماثل، فإنه عادة ما تظهر الفترة التي يتم إعداد الموازنة لها وأساس التصنيف المعتمد في الموازنة في البيانات المالية. وسيضمن هذا بأن يسجل النظام المحاسبي المعلومات المالية ويبلغ عنها بطريقة تسهل مقارنة البيانات المقدرة والفعلية للإدارة وأغراض المساءلة– فعلى سبيل المثال من أجل مراقبة سير التقدم في تنفيذ الموازنة خلال فترة الموازنة ورفع التقارير إلى الحكومة والجمهور ومستخدمين آخرين على أساس ملائم في الوقت المناسب.

٣٥. في بعض الإختصاصات، قد يتم إعداد الموازنات على أساس النقد أو الإستحقاق الذي يتفق ونظام إعداد التقارير الإحصائية الذي يشمل المنشآت والأنشطة المختلفة عن تلك المدرجة في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تركز الموازنات المعدة للإمتثال لنظام إعداد التقارير الإحصائية على القطاع الحكومي العام وتشمل فقط المنشآت التي تنفذ المهام الحكومية "الرئيسية" أو "غير المتعلقة بالسوق" كنشاط رئيسي لها، بينما تبلغ البيانات المالية عن كافة الأنشطة المسيطر عليها من قبل الحكومة، بما في ذلك الأنشطة التجارية للحكومة. ويحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"* متطلبات الإفصاح في الملاحظات عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام في حكومة بكافة قطاعاتها الذي يتبنى أساس الإستحقاق المحاسبي ويختار عمل هذه الإفصاحات. وفي العديد من الحالات قد تشمل الإفصاحات التي تتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ نفس المنشآت والأنشطة وأسس التصنيف المعتمدة في الموازنات المعدة بالإنسجام مع القطاع الحكومي العام كما هو محدد في نماذج إعداد التقارير الإحصائية. وفي هذه الحالات، فإنه من شأن الإفصاحات التي تتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ أن تسهل أيضاً الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار.

٣٦. في نماذج إعداد التقارير الإحصائية، قد يشمل القطاع الحكومي العام مستويات الحكومة الوطنية والمحلية وحكومات الولايات/المقاطعات. وفي بعض الإختصاصات، يمكن أن تسيطر (أ) الحكومة الوطنية على حكومات الولايات/المقاطعات والحكومات المحلية، (ب) وتوحد تلك الحكومات في بياناتها المالية (ج) وتضع موازنة مصادق عليها تشمل كافة مستويات الحكومة الثلاثة وتطلب توفيرها للجمهور. وفي هذه الحالات، تنطبق متطلبات هذا المعيار على البيانات

المالية لتلك المنشآت الحكومية الوطنية. إلا أنه عندما لا تسيطر الحكومة الوطنية على حكومات الولايات/المقاطعات أو الحكومات المحلية، فلن توحد بياناتها المالية تلك الحكومات. ويتم أيضاً إعداد البيانات المالية المنفصلة لكل مستوى من مستويات الحكومة. وستُطبق متطلبات هذا المعيار فقط على البيانات المالية للمنشآت الحكومية عند توفير الموازنات المصادق عليها الخاصة بالمنشآت والأنشطة التي تسيطر عليها أو فروعها للجمهور.

الموازنات متعددة السنوات

٣٧. تصادق بعض الحكومات والمنشآت الأخرى على الموازنات متعددة السنوات وتوفرها للجمهور بدلاً من الموازنات السنوية المنفصلة. وعادة ما تشمل الموازنات متعددة السنوات مجموعة من الموازنات السنوية أو أهداف الموازنات السنوية. وتُظهر الموازنة المصادق عليها لكل فترة سنوية تطبيق سياسات الموازنة المرتبطة بالموازنة متعددة السنوات لتلك الفترة. وفي بعض الحالات قد تسمح الموازنة متعددة السنوات بنقل التخصيصات غير المستخدمة في أي سنة.

٣٨. قد تتبع الحكومات والمنشآت الأخرى ذات الموازنات متعددة السنوات مناهج مختلفة في تحديد موازناتها الأصلية والنهائية، معتمدة على كيفية المصادقة على موازناتها. فعلى سبيل المثال، فإنه يمكن أن تصادق حكومة ما على موازنة لفترة سنتين تحتوي على موازنتين سنويتين مصادق عليهما، وفي هذه الحالة يكون من الممكن تحديد الموازنة الأصلية والنهائية المصادق عليها لكل فترة سنوية. وفي حال تم التفويض قانونياً بإنفاق التخصيصات غير المستخدمة من السنة الأولى في الموازنة ذات السنتين خلال السنة الثانية، سيتم زيادة الموازنة "الأصلية" لفترة السنة الثانية فيما يخص هذه المبالغ "المرحلة". وفي الحالات النادرة التي تصادق فيها الحكومة على موازنة لسنتين أو موازنة متعددة الفترات لا تفصل بشكل محدد مبالغ الموازنة في كل فترة سنوية، قد يكون من الضروري إصدار حكم معين في تعيين المبالغ المنسوبة لكل فترة سنوية في تحديد الموازنات السنوية لأغراض هذا المعيار. فعلى سبيل المثال قد تشمل الموازنة الأصلية والنهائية المصادق عليها للسنة الأولى من فترة السنتين أي إستملاكات رأسمالية مصادق عليها لفترة السنتين كانت قد حدثت خلال السنة الأولى، إضافة إلى مبلغ بنود الإيرادات والنفقات المتكررة المنسوبة لتلك السنة ومن ثم ستُشمل المبالغ التي لم يتم إنفاقها من الفترة السنوية الأولى في الموازنة "الأصلية" للفترة السنوية الثانية، وتشكل تلك الموازنة بالإضافة إلى أية تعديلات عليها الموازنة النهائية للسنة الثانية. وفي حال تبني الموازنات متعددة السنوات، يتم تشجيع المنشآت على تقديم إفصاحات إضافية في الملاحظات حول العلاقة بين المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الموازنة.

الإفصاح في الملاحظات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها

٣٩. يتعين على المنشأة أن توضح في ملاحظات البيانات المالية أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمد في الموازنة المصادق عليها.

٤٠. قد يكون هناك إختلافات بين الأساس المحاسبي (النقد أو الإستحقاق أو تعديل معين عليه) المستخدم في إعداد وعرض الموازنة والأساس المحاسبي المستخدم في البيانات المالية. وقد تحدث هذه الإختلافات عندما يجمع النظام المحاسبي ونظام الموازنة المعلومات من وجهات نظر مختلفة– ويمكن أن تركز الموازنة على التدفقات النقدية أو على التدفقات النقدية بالإضافة إلى إلتزامات معينة، في حين تبلغ البيانات المالية عن التدفقات النقدية ومعلومات الإستحقاق.

٤١. وأيضاً يمكن أن تختلف الصيغ وخطط التصنيف المعتمدة في عرض الموازنة المصادق عليها عن الصيغ المعتمدة في البيانات المالية. وقد تصنف الموازنة المصادق عليها البنود على نفس الأساس الذي تتبناه في البيانات المالية، مثلاً حسب الطبيعة الإقتصادية (تعويض الموظفين، إستخدام السلع أو الخدمات... الخ) أو الوظائف (الصحة، التعليم.. الخ). وكخيار بديل، قد تصنف الموازنة البنود حسب برامج محددة (مثل الحد من الفقر، مكافحة الأمراض المعدية) أو عناصر البرامج المرتبطة بأهداف نتائج الأداء (مثال تخرج الطلاب من برامج التعليم العالي أو العمليات الجراحية التي تؤديها خدمات الطوارئ في المستشفى) والتي تختلف عن التصنيفات المعتمدة في البيانات المالية. إضافة إلى ذلك، فقد يتم المصادقة على الموازنة المتكررة للعمليات المستمرة (مثل الصحة أو التعليم) بشكل منفصل عن الموازنة الرأسمالية فيما يخص الإنفاق الرأسمالي (مثل البنية التحتية أو المباني).

٤٢. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ من المنشآت عرض معلومات في ملاحظات البيانات المالية حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الهامة المتبناة. وسيساعد الإفصاح عن أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمدين في تقديم وعرض الموازنات المصادق عليها المستخدمين في فهم العلاقة بين الموازنة ومعلومات المحاسبة المفصح عنها في البيانات المالية بشكل أفضل.

٤٣. يتعين على المنشأة الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية عن فترة الموازنة المصادق عليها.

٤٤. يتم عرض البيانات المالية سنويا على الأقل. وقد تصادق المنشآت على موازنات لفترة سنوية أو لفترات متعددة السنوات. وسيساعد الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المصادق عليها (حيث تختلف تلك الفترة عن فترة التقرير المعتمدة في البيانات المالية) مستخدمي تلك البيانات المالية على فهم العلاقة بين معلومات الموازنة ومقارنة الموازنة مع البيانات المالية بشكل أفضل. كما أن الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المصادق عليها (حيث تكون تلك الفترة هي نفس الفترة التي تغطيها البيانات المالية) سيعمل بمثابة تأكيد مفيد، وخصوصاً في الإختصاصات التي يتم فيها أيضاً إعداد الموازنات المرحلية والبيانات المالية والتقارير.

٤٥. ينبغي أن تحدد المنشأة في ملاحظات البيانات المالية المنشآت المشمولة في الموازنة المصادق عليها.

٤٦. تتطلب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من المنشآت إعداد وعرض البيانات المالية التي توحد كافة الموارد التي تسيطر عليها المنشأة. وعلى مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها وستشمل

البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المنشآت التي تعتمد على الموازنة منشآت القطاع العام التجارية المسيطر عليها من قبل الحكومة. إلا أنه وكما أُشير في الفقرة ٣٥ قد لا تشمل الموازنات المصادق عليها المعدة وفقاً لنماذج إعداد التقارير الإحصائية عمليات حكومية يتم تنفيذها على أساس تجاري أو سوقي. وإنسجاماً مع متطلبات الفقرة ٣١، يتم عرض المبالغ المقدرة والفعلية على أساس قابل للمقارنة. كما أن الإفصاح عن المنشآت التي تشملها الموازنة سيمكّن من تحديد مدى خضوع نشاطات المنشأة لموازنة مصادق عليها وكيف تختلف منشأة الموازنة عن المنشأة الظاهرة في البيانات المالية.

مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

٤٧. ينبغي مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة وفقاً للفقرة ٣١ (حيث لا يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة) مع المبالغ الفعلية التالية المعروضة في البيانات المالية، مع تحديد أي إختلافات في الأساس والوقت والمنشأة بشكل منفصل:-

(أ) في حال تم إعتماد أساس الإستحقاق في الموازنة، مجموع الإيرادات والمصاريف وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية؛ أو

(ب) في حال تم إعتماد أساس آخر بإستثناء أساس الإستحقاق في الموازنة، صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

ينبغي الإفصاح عن المطابقة في متن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية أو في ملاحظات البيانات المالية.

٤٨. يمكن تصنيف الإختلافات بين المبالغ الفعلية المحددة بالإنسجام مع الأساس القابل للمقارنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في البيانات المالية بشكل مفيد على النحو التالي:-

(أ) الإختلاف في الأسس الذي يحدث عندما يتم إعداد الموازنة المصادق عليها على أساس غير الأساس المحاسبي. فعلى سبيل المثال وفي حال تم إعداد الموازنة على أساس النقد أو على أساس النقد المعدل ويتم إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق؛

(ب) الإختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في البيانات المالية؛ و

(ج) الإختلاف في المنشآت الذي يحدث عندما تغفل الموازنة برامج أو منشآت تشكل جزء من المنشأة التي يتم إعداد بياناتها المالية.

وقد يكون هناك أيضاً إختلافات في الصيغ وخطط التصنيف التي يتم تبنيها لعرض البيانات المالية والموازنة. على سبيل المثال، تقتصر المنافع الاجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، على التحويلات المالية. وتصنيف الإحصائيات الحكومية المالية للمنافع الاجتماعية هو تصنيف أوسع نطاقاً، حيث يشمل الخدمات الفردية التي تقدمها الحكومات.

٤٩. إن من شأن المطابقة التي تقتضيها الفقرة ٤٧ في هذا المعيار تمكين المنشأة من تأدية إلتزامات المساءلة الخاصة بها بشكل أفضل من خلال تحديد المصادر الرئيسية للإختلاف بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية. ولا يحول هذا المعيار دون مطابقة أي من المجاميع الرئيسية والمجاميع الفرعية أو أي فئة من البنود المعروضة في مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية.

٥٠. بالنسبة لبعض المنشآت التي تتبنى نفس الأساس المحاسبي في إعداد كل من وثائق الموازنة والبيانات المالية، سيُطلب فقط تحديد الإختلافات بين المبالغ الفعلية في الموازنة والمبالغ المقابلة في البيانات المالية. ويحدث ذلك عندما (أ) يتم إعداد الموازنة لنفس الفترة (ب) وتشمل نفس المنشآت (ج) وتتبنى نفس شكل العرض كما في البيانات المالية. وفي هذه الحالات، لا يُشترط إجراء مطابقة. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى التي تتبنى نفس الأساس المحاسبي في الموازنة والبيانات المالية فإنه قد يكون هناك إختلافاً في شكل العرض أو المنشأة المعدة للتقارير أو فترة التقرير – فعلى سبيل المثال، قد تتبنى الموازنة المصادق عليها صيغة تصنيف أو عرض مختلفة عن البيانات المالية، أو قد تشمل فقط الأنشطة غير التجارية الخاصة بالمنشأة، أو قد تكون عبارة عن موازنة متعددة السنوات. ويكون إجراء المطابقة ضرورياً عندما يكون هناك إختلافات في طريقة العرض أو التوقيت أو المنشأة بين الموازنة والبيانات المالية المعدة على نفس الأساس المحاسبي.

٥١. وبالنسبة لتلك المنشآت التي تستخدم أساس النقد المحاسبي (أو أساس النقد المعدل أو أساس الإستحقاق المعدل) في عرض الموازنة المصادق عليها وتستخدم أساس الإستحقاق في بياناتها المالية، يتم مطابقة المجاميع الرئيسية المعروضة في بيان الموازنة والمقارنة الفعلية مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية كما هي معروضة في بيان التدفق النقدي المعد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ "*بيانات التدفق النقدي*".

٥٢. لا يشترط الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥٣. يقتضي هذا المعيار مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية من أجل إدراجها في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي توفر موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور. ولا يشترط الإفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية للفترة السابقة مع المبالغ المقدرة لتلك الفترة، كما لا يشترط الإفصاح عن الإيضاحات ذات العلاقة للإختلافات بين المبالغ الفعلية والمقدرة لتلك الفترة السابقة في البيانات المالية للفترة الحالية.

تاريخ النفاذ

٥٤. على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فإنه ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٥٤أ. تم تعديل الفقرة ٥٥ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥٤ ب. تم تعديل الفقرة ٢٦ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ التي صدرت في 'بريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٤ ج. تم حذف الفقرة ٤ وتعديل الفقرات ٣، و٤٦ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٤د. عُدلت الفقرات ٢١ و٢٢ و٢٤ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر.

٥٤هـ. عُدلت الفقرة ٤٨ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة هذا التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

٥٥. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

نطاق المعيار

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسبا لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. في العديد من الإختصاصات، يقتضي التشريع أو أي سلطة أخرى من منشآت القطاع العام، سواء الحكومة أو أي منشأة حكومية معينة، توفير الموازنات المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل المسؤولية عنها. ويُطلب مثل هذا الإفصاح حرصاً على شفافية الحكومة. وفي بعض الحالات، قد تختار الحكومة أو منشأة حكومية غير خاضعة لذلك التشريع أو تلك السلطة الأخرى بشكل طوعي إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور. ويطبق هذا المعيار على الحكومات والمنشآت الحكومية التي توفر موازناتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل المسؤولية عنها.

إستنتاج٣. تُظهر الموازنة المصادق عليها الخصائص المالية لخطط الحكومة أو خطط المنشأة الأخرى للفترة المقبلة، وفيما يخص الأنشطة التي يتم تمويلها من موازنة الحكومة، تمثل الموازنة صلاحية إنفاق الأموال. إن من شأن الإبلاغ عن نتائج تنفيذ الموازنة وفق تلك الخطط المالية تعزيزاً لشفافية البيانات المالية كما أنها عنصر هام في تأدية إلتزام مساءلة المنشآت التي يُطلب منها، أو تختار، توفير موازناتها المصادق عليها للجمهور. وسيوفر تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية في البيانات المالية معلومات مالية لمساعدة المستخدمين في تقييم ما إذا تم جمع الموارد كما هو متوقع وتم إستخدامها وفقاً للموازنة (الموازنات) المصادق عليها من قبل هيئة تشريعية أو هيئة رسمية أخرى. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "فعلي" أو "المبلغ الفعلي" لوصف المبالغ الناجمة عن تنفيذ الموازنة. وفي إختصاصات أخرى، يمكن إستخدام "نتائج الموازنة" أو "تنفيذ الموازنة" أو مصطلحات مشابهة بنفس معنى المصطلحين "فعلي" أو "المبلغ الفعلي".

إستنتاج٤. تقوم العديد من الحكومات والمنشآت الحكومية التي تتيح موازناتها المصادق عليها للجمهور بالإبلاغ عن المبالغ الفعلية مقابل المبالغ المقدرة في بياناتها المالية. كما أنها تقوم بتضمين إيضاحاً للإختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمقدرة في (أ) ملاحظات بياناتها المالية أو في (ب) المناقشات والتحليلات الإدارية أو تقارير مماثلة أو في (ج) نتائج الموازنة أو تقارير مماثلة صادرة بالتزامن مع بياناتها المالية. وبالنسبة لهذه الحكومات والمنشآت الحكومية، يتم عموماً مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على مستويات الإشراف المعتمدة من قبل السلطة التشريعية أو سلطة مماثلة ويتم توضيح الإختلافات الهامة عند تجاوز صلاحيات الموازنة. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذا الإجراء مناسب وقد أصدر

هذا المعيار لتعزيز الإجراء ولغرض اشتراط إعتماده من قبل كافة المنشآت التي تتيح موازناتها المصادق عليها للجمهور.

إستنتاج٥. لا يقتضي هذا المعيار من المنشآت إتاحة موازناتها المصادق عليها للجمهور، أو تحديد متطلبات العرض للموازنات المصادق عليها التي يتم إتاحتها للجمهور، إذ أن ذلك خارج نطاق هذا المعيار. غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أشار بأنه سيبحث في المستقبل فيما إذا كان من الضروري وضع معيار لتناول هذه المسائل.

الحاجة إلى معيار محاسبة دولي في القطاع العام

إستنتاج٦. يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ بأن الغرض من البيانات المالية يشمل الإفصاح عن المعلومات من أجل تأدية إلتزام المنشأة في (أ) تحملها المسؤولية عن هذه المسائل مثل مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (ب) ولتقديم معلومات مفيدة لتقييم أداءها من حيث تكاليف الخدمة والكفاءة والانجازات. كما يشير المعيار ١ إلى أن التقارير المالية على سبيل المثال قد تزود المستخدمين بمعلومات عن إمتثال المنشأة للموازنة المصادق عليها قانونياً.

إستنتاج٧. قبل إصدار هذا المعيار، شجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، إلا أنه لم يشترط، أن تشتمل البيانات المالية على مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية حيث يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على نفس الأساس. إلا أنه في بعض الحالات، قد تتيح المنشأة للجمهور موازنة مصادق عليها معدة ومعروضة على أساس يختلف عن أساس إعداد وعرض البيانات المالية وتختار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية في البيانات المالية. ولا ينص المعيار ١ على إرشادات حول التفاصيل التي ينبغي الإفصاح عنها أو طريقة العرض في مثل هذه الظروف. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن تتطرق لمثل هذه الظروف.

إستنتاج٨. ينطبق هذا المعيار عندما يُطلب من المنشأة أن تتيح موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور أو عندما تختار القيام بذلك. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه في مثل هذه الحالات تكون نية وتأثير السلطة التشريعية أو أي سلطة أخرى، أو الإجراء الإختياري للمنشأة نفسها واضحين– فالمنشأة هي المسئولة علناً عن أداءها وإمتثالها وفقاً للموازنة. ويرى المجلس أيضاً بأن الإفصاح عن المعلومات حول المبالغ المقدرة والفعلية هو عنصر ضروري لتأدية إلتزام المساءلة الخاص بهذه المنشآت، وينبغي شمل المتطلبات لضمان إفصاح مناسب في البيانات المالية في أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج٩. إن تطبيق متطلبات هذا المعيار للإفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة عندما يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على نفس الأساس سيعزز من تأدية إلتزام مساءلة المنشأة بشأن أداءها. في حين أن تطبيق متطلبات هذا المعيار عندما يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس مختلف سيعزز من دور البيانات المالية في تأدية إلتزام المنشأة فيما يخص مسؤوليتها في الإمتثال للموازنات المصادق عليها.

إستنتاج١٠ عندما صدر هذا المعيار، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما اذا كان سيطلب هذا المعيار أو يشجع جميع منشآت القطاع العام بخلاف (مؤسسات الأعمال الحكومية) على إتاحة ميزانياتها المعتمدة للعامة علاوة على الامتثال لمتطلبات هذا المعيار (لم يعد المصطلح بين الأقواس يستخدم بعد إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦). وأشار المجلس إلى أن الهدف من هذا المعيار لم يكن تحديد فيما إذا كان ينبغي إتاحة الموازنات المصادق عليها للجمهور كما وافق على عدم فرض مثل هذه المتطلبات على المنشآت أو إضافة المزيد إلى المتطلبات القائمة إلى أن يدرس دوره بإمعان أكثر فيما يتعلق بوضع متطلبات لإعداد التقارير حول الموازنات. كما أشار المجلس أيضاً إلى أن منشآت القطاع العام التي لا تتيح موازناتها المصادق عليها للجمهور ولا يتم حرمانها من تطبيق متطلبات هذا المعيار إذا إختارت القيام بذلك.

المقارنات مع الموازنات المصادق عليها

إستنتاج١١. يتطلب هذا المعيار إفصاحاً عن مبالغ الموازنة النهائية والأصلية والمبالغ الفعلية على أساس مقارن مع مبالغ الموازنة. ويعزز هذا عنصر المساءلة المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١. وسيكون بإمكان مستخدمي البيانات المالية تحديد الإختلافات بين المبالغ في الموازنة الأصلية و/أو النهائية المصادق عليها والمبالغ الفعلية المقابلة لها (يُشار إليها عادة بـ"الإنحرافات" في المحاسبة) لكل مستوى من المراقبة التشريعية المفصح عنها.

إستنتاج١٢. يتطلب هذا المعيار توضيحاً للإختلافات الهامة (ايجابية كانت أم سلبية) بين المبالغ الفعلية والمقدرة من خلال الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية، ما لم يكن ذلك التوضيح مشمولاً في وثائق أخرى متاحة للجمهور يتم إصدارها بالتزامن مع إصدار البيانات المالية. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الإفصاح عن هذه المعلومات سوف يحسن من شفافية البيانات المالية ويعزز مساءلة المنشآت التي تتيح موازناتها المصادق عليها للجمهور. كما يمكن أن يُشمل توضيح هذه الإختلافات في مناقشات وتحليلات الإدارة أو مراجعة العمليات أو نتائج الموازنة أو تقرير مشابه يصدر بالتزامن مع إصدار البيانات المالية. كما يعتقد المجلس بأنه حيث يكون التوضيح مشمولاً في مثل هذه التقارير (ويتم توجيه ملاحظات لقارئي البيانات المالية إلى تلك التقارير) فإنه لا يكون من الضروري تكرار ذلك التوضيح في البيانات المالية.

الإفصاح عن الموازنة الأصلية والنهائية

إستنتاج١٣. يتم إعداد الموازنات قبل فترة التقرير ويمكن أن يؤدي حدوث كوارث طبيعية وتغيرات في الأوضاع السياسية والإقتصادية إلى ضرورة إجراء تنقيحات على الموازنة المصادق عليها مبدئياً خلال فترة الموازنة. وفي بعض الإختصاصات، يتم إيكال صلاحية إجراء هذه التنقيحات (ضمن حدود معينة) إلى وزير المالية أو من يشغل منصب مماثل. وفي إختصاصات أخرى، يجب المصادقة على التنقيحات من قبل الهيئة التشريعية. وحيث يتم المصادقة على تلك التنقيحات من قبل السلطة المناسبة، فإنها تشمل الموازنة النهائية لفترة

التقرير. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الإفصاح عن الموازنة النهائية والأصلية يكون ضرورياً لضمان أن يدرك قارئو البيانات المالية طبيعة ونطاق التغيرات على الموازنة الأصلية التي تم المصادقة عليها خلال فترة التقرير.

إستنتاج١٤. يمكن إجراء تنقيحات على الموازنة الأصلية نتيجة التحولات السياسية، بما في ذلك التغيرات في الأولويات الحكومية خلال فترة التقرير أو نتيجة ظروف إقتصادية غير متوقعة. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الإفصاح عن توضيح أسباب التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية خلال فترة التقرير (سواءً كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة عمليات إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى) فإنه يكون أمراً ضرورياً من أجل تأدية إلتزام المساءلة وسوف يقدم معطيات لتحليل الآثار المالية للظروف الإقتصادية المتغيرة والتحولات السياسية. ويمكن أن يُشمل التوضيح في ملاحظات البيانات المالية أو في تقرير صدر قبل صدور البيانات المالية أو نفس وقت صدورها أو بالتزامن معها. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (كما هو مذكور أعلاه فيما يخص التوضيحات الخاصة بإنحرافات الموازنة) أنه حيثما يكون أي توضيح مشمولاً في مثل هذه التقارير وتوجه ملاحظات البيانات المالية القراء إلى تلك التقارير فإنه لا يكون من الضروري تكرار ذلك التوضيح في البيانات المالية.

تبني أساس الموازنة والمطابقة بين أساس الموازنة والأساس المحاسبي

إستنتاج١٥ يمكن أن تتبنى المنشآت أسس محاسبية مختلفة في إعداد بياناتها المالية وفي موازناتها المصادق عليها. وتحديداً، تقوم بعض المنشآت التي تتبنى أساس الإستحقاق المحاسبي في إعداد بياناتها المالية بإعداد موازناتها على أساس النقد. ويمكن أن تنشأ الإختلافات بين أساس الموازنة والبيانات المالية أيضاً نتيجة الإختلافات في التوقيت أو المنشأة أو التصنيف.

إستنتاج١٦ يتطلب هذا المعيار أن يتم عرض مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على نفس الأساس (الصيغة، المصطلحات، الأساس المحاسبي، التصنيف) لنفس المنشآت ونفس الفترة كما هي للموازنة المصادق عليها. وهذا أمر ضروري حتى تُظهر البيانات المالية مدى إستخدام المبالغ الفعلية وفقاً للموازنات المعتمدة قانونياً. كما سيضمن إجراء الافصاحات على أساس مقارن وأن تُظهر البيانات المالية الإلتزام بالموازنة المصادق عليها. وتبعاً لذلك فإنه ينبغي إعادة صياغة المبالغ الواردة في البيانات المالية بحيث يمكن مقارنتها مع الموازنة المصادق عليها عندما يكون هناك إختلافات في المنشأة أو التوقيت أو الأساس.

إستنتاج١٧ من أجل تحسين قدرة المستخدمين على تحديد العلاقة بين الموازنة والبيانات المالية، يتطلب هذا المعيار أنه عندما لا تكون البيانات المالية والموازنة معدّة على أساس مقارن، فانه ينبغي مطابقة المبالغ الفعلية على أساس الموازنة مع المبالغ المقابلة المحددة المعروضة في البيانات المالية، مع تحديد أي إختلافات في المنشأة والتوقيت والأساس بشكل منفصل. وفي حال تم إعداد الموازنة والبيانات المالية على نفس الأساس، لا تكون مطابقة الإختلافات أمراً ضرورياً.

عرض الموازنة والمعلومات الفعلية

إستنتاج١٨ يسمح هذا المعيار بعرض الموازنة والمعلومات الفعلية في بيان منفصل أو كعمود موازنة إضافي في البيانات المالية القائمة، فقط عندما يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس مقارن. كما أن المرونة في طريقة العرض تتيح للمنشآت عرض المقارنة بأسلوب يخدم حاجات المستخدم على أفضل وجه، بينما يحافظ في نفس الوقت على الأهمية التي تتأتى من الإدراج في البيانات المالية. إن منع تبني منهج العمود الإضافي في العرض عندما يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس محاسبي مختلف يعتبر أمراً ضرورياً لضمان عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على أساس مقارن.

التطبيق المبدئي

إستنتاج١٩ تم إصدار هذا المعيار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ديسمبر ٢٠٠٦. ولن يبدأ تطبيقه إلا خلال الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ويُراد من تأجيل التطبيق إتاحة وقت كافي للمنشآت من أجل وضع وتعديل إجراءاتها الخاصة بالموازنة وإعداد التقارير المالية والفترات الزمنية والتغطية (حيث يكون مناسباً). ويحبذ التطبيق المبكر لهذا المعيار.

إستنتاج٢٠ بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي أن يقدم إعفاء من تطبيق هذا المعيار لمدة سنتين من تاريخ الإعتماد المبدئي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لكنه إعتبر أن مثل هذا الإعفاء لم يكن ضرورياً. ويعود سبب ذلك إلى أن المنشآت تقيّم متطلبات هذا المعيار وتشملها كعامل في توقيتها فيما يخص الإعتماد المبدئي لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الإعفاء من متطلب الإفصاح عن المبالغ المقارنة

إستنتاج٢١ لا يتطلب هذا المعيار بأن تشتمل البيانات المالية للفترة الحالية على إفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية لفترة سابقة مع المبالغ المقدرة لتلك الفترة، كما أنه لا يتطلب الإفصاح عن التوضيحات ذات العلاقة للإختلافات بين المبالغ الفعلية والمقدرة لتلك الفترة السابقة في البيانات المالية للفترة الحالية.

إستنتاج٢٢. يركز هذا المعيار على دعم تلبية إلتزام المنشأة المتعلق بتحملها المسؤولية عن إمتثالها للموازنة المصادق عليها في فترة التقرير الحالية. ويمكن أن توجد العديد من الافصاحات التوضيحية المطلوبة بموجب هذا المعيار في وثائق أخرى تصدر بالتزامن مع البيانات المالية لكن ليس كجزء منها. إن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معني بإحتمالية أن يؤدي متطلب الإفصاح عن المعلومات المقارنة إلى عبء زائد في المعلومات وشبكة بالغة التعقيد لمتطلبات إعداد التقارير، وبأنه لن يصب في مصلحة مستخدمي البيانات المالية.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢٣. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج٢٤. أشارت الفقرات ٢١ و٢٢ و٢٤ إلى "البيانات المالية الأولية." وأعربت الأطراف المعنية عن قلقها لأن هذا المصطلح غير مُعرف في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبالتالي قد يتسبب ذلك في حدوث لبس. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مصطلح "البيانات المالية" مستخدم في أماكن أخرى من معايير المحاسبة في القطاع العام بنفس المعنى، لذا وافق المجلس على توحيد المصطلح واستبدال مصطلح "البيانات المالية الأولية" بمصطلح "البيانات المالية" أينما وجد هذا المصطلح.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"

إستنتاج٢٥. عند إعداد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن تعريف المعيار للمنافع الاجتماعية لم يشمل جميع المعاملات التي صُنفت باعتبارها منافع اجتماعية بموجب الإحصائيات المالية الحكومية. ولأن بعض منشآت القطاع العام قد تعد الميزانيات باستخدام أساس الإحصائيات المالية الحكومية، رأى المجلس أنه قد يكون من المفيد للمعدين إدراج المنافع الاجتماعية باعتبارها مثالاً على إمكانية وجود اختلاف في خطط التصنيف التي تُتبع في عرض البيانات المالية والميزانية.

الأمثلة التوضيحية

إن هذه الإرشادات مرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤، لكنها لا تشكل جزءًا منه.

بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية
الخاص بالحكومة ×× للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠
الموازنة على أساس النقد
(تصنيف الدفعات حسب الوظيفة)

ملاحظة: يختلف أساس الموازنة عن الأساس المحاسبي. إن هذا البيان حول مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية معدّ على أساس الموازنة

(بوحدات العملة)	**المبالغ المقدرة**		**المبالغ الفعلية على**	*الإختلاف: الموازنة النهائية*
	الأصلية	**النهائية**	**أساس قابل للمقارنة**	*والفعلية**
المقبوضات				
الضرائب	×	×	×	×
إتفاقيات المعونة				
الوكالات الدولية	×	×	×	×
المنح والمعونات الأخرى	×	×	×	×
العوائد: الاقتراض	×	×	×	×
العوائد: التصرف بالمنشآت والمعدات	×	×	×	×
الأنشطة التجارية	×	×	×	×
مقبوضات أخرى	×	×	×	×
إجمالي المقبوضات	×	×	×	×
المدفوعات				
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية الاخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان ومرافق المجتمع	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	**(×)**	**(×)**	**(×)**	**(×)**

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

منهج الأعمدة الإضافية

الخاص بالحكومة YY للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠

تعتمد كل من الموازنة السنوية والبيانات المالية أساس الإستحقاق

(موضحة فقط لبيان الأداء المالي. تُعتمد طريقة عرض مشابهة في البيانات المالية الأخرى)

الفعلي ××٢٠-١	(بوحدات العملة)	الفعلي ××٢٠	الموازنة النهائية ××٢٠	الموازنة الأصلية ××٢٠	الإختلاف: الموازنة النهائية والفعلية*
	الإيرادات				
×	الضرائب	×	×	×	×
×	الرسوم والغرامات والعقوبات والتراخيص	×	×	×	×
×	الإيرادات من معاملات التبادل	×	×	×	×
×	التحويلات من حكومات أخرى	×	×	×	×
×	إيرادات أخرى	×	×	×	×
×	**إجمالي الإيرادات**	×	×	×	×
	المصاريف				
(×)	الأجور، الرواتب، منافع الموظفين	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	اللوازم والمواد الاستهلاكية المستخدمة	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	مصروف الاستهلاك /الإطفاء	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	مصاريف أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	تكاليف التمويل	(×)	(×)	(×)	(×)
(×)	**إجمالي المصاريف**	(×)	(×)	(×)	(×)
×	حصة من فائض الشركات الزميلة	×	×	×	×
×	**فائض/(عجز) الفترة**	×	×	×	×
	المنسوبة إلى:				
×	مالكي المنشأة المسيطرة	×	×	×	×
×	حصة غير مسيطر عليها	×	×	×	×
×		×	×	×	×

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

مقتطف من الإفصاحات في الملاحظات– للحكومة ×

(تعرض الحكومة × موازنتها المصادق عليها على أساس النقد وتعرض البيانات المالية على أساس الإستحقاق)

١. يتم المصادقة على الموازنة على أساس النقد حسب التصنيف الوظيفي. وتغطي الموازنة المصادق عليها الفترة المالية من ١ يناير ××٢٠ إلى ٣١ ديسمبر ××٢٠ وتتضمن كافة المنشآت ضمن القطاع الحكومي العام. ويشمل القطاع الحكومي العام كافة المنشآت المحددة على أنها دوائر حكومية في الملاحظة ×× (المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

٢. تم المصادقة على الموازنة الأصلية وفق إجراء تشريعي في (تاريخ) كما تم المصادقة على التخصيص الإضافي ××× بشأن إعانة منكوبي الكوارث وفق إجراء تشريعي في (تاريخ) بسبب وقوع زلزال في المنطقة الشمالية في (تاريخ). ويرد توضيح لأهداف وسياسات الموازنة الأصلية والتنقيحات اللاحقة بشكل كامل في تقارير المراجعة التشغيلية ونتائج الموازنة الصادرة بالتزامن مع البيانات المالية.

٣. كانت زيادة النفقات الفعلية عن الموازنة النهائية بنسبة ١٥% (بزيادة قدرها ٢٥% عن الموازنة الأصلية) في قسم الصحة نتيجة النفقات الزائدة عن المستوى المعتمد وفق الإجراء التشريعي للتعامل مع كارثة الزلزال. ولم يكن هناك إختلافات هامة أخرى بين الموازنة النهائية المصادق عليها وبين المبالغ الفعلية.

٤. يختلف أساس الموازنة عن الأساس المحاسبي. ويتم إعداد البيانات المالية للحكومة بكافة قطاعاتها على أساس الإستحقاق بإستخدام تصنيف مبني على طبيعة النفقات في بيان الأداء المالي. إن البيانات المالية هي بيانات موحدة تشمل كافة المنشآت المسيطر عليها بما في ذلك منشآت القطاع العام التجارية للفترة المالية من ١ يناير ××٢٠ إلى ٣٠ ديسمبر ××٢٠. وتختلف البيانات المالية عن الموازنة التي يتم المصادقة عليها على أساس النقد والتي تتعامل فقط مع القطاع الحكومي العام الذي يستثني منشآت القطاع العام التجارية وبعض المنشآت والأنشطة الحكومية الأخرى غير المتعلقة بالسوق.

٥. تم إعادة تنظيم المبالغ في البيانات المالية من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي وتم إعادة تصنيفها حسب الوظيفة بحيث تكون على نفس الأساس المعتمد في الموازنة المصادق عليها. بالإضافة إلى ذلك، تم إجراء تعديلات على المبالغ في البيانات المالية فيما يخص إختلافات التوقيت المرتبطة بالتخصيص المستمر والإختلافات في المنشآت المغطاة (منشآت القطاع العام التجارية) من أجل إظهار المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة النهائية المصادق عليها. ويتم تحديد مقدار هذه التعديلات في الجدول التالي.

٦. فيما يلي أدناه عرض المطابقة بين المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما هي معروضة في بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية وبين المبالغ الفعلية في بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ××٢٠ ويتم إعداد البيانات المالية ووثائق الموازنة لنفس الفترة. ويوجد إختلاف فيما يخص المنشأة: حيث يتم إعداد الموازنة للقطاع الحكومي العام في حين

توحد البيانات المالية كافة المنشآت المسيطر عليها من قبل الحكومة. وهناك أيضاً إختلاف فيما يخص الأساس المعتمد: حيث يتم إعداد الموازنة على الأساس النقدي في حين يتم إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق.

	التشغيلية	**التمويلية**	**الإستثمارية**	**المجموع**
المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما هي معروضة في بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية	×	×	×	×
الإختلافات في الأساس	×	×	×	×
الإختلافات في التوقيت	×	×	×	×
الإختلافات في المنشأة	×	×	×	×
المبالغ الفعلية في بيان التدفقات النقدية	×	×	×	×

(يمكن أن تُشمل هذه المطابقة في متن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية أو كإفصاح في الملاحظات).

عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

د. الإفصاح المحبذ في الملاحظات: الموازنة ذات السنتين على أساس النقد– للحكومة "ب" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠

(بوحدات العملات)	الموازنة الأصلية ذات السنتين	الموازنة المستهدفة للسنة الأولى	الموازنة المنقحة في السنة الأولى	السنة الأولى المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة	الرصيد المتوفر للسنة الثانية	الموازنة المستهدفة للسنة الثانية	الموازنة المنقحة في السنة الثانية	السنة الثانية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة	*الإختلاف: المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الموازنة*
المقبوضات									
الضرائب	×	×	×	×	×	×	×	×	×
إتفاقيات المعونة	×	×	×	×	×	×	×	×	×
العوائد: الإقتراض	×	×	×	×	×	×	×	×	×
العوائد: التصرف بالمنشآت والمعدات	×	×	×	×	×	×	×	×	×
الأنشطة التجارية	×	×	×	×	×	×	×	×	×
مقبوضات أخرى									
إجمالي المقبوضات	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المدفوعات									
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية الاخرى	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
(بوحدات العملات)	**الموازنة الأصلية ذات السنتين**	**الموازنة المستهدفة للسنة الأولى**	**الموازنة المنقحة في السنة الأولى**	**السنة الأولى المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	**الرصيد المتوفر للسنة الثانية**	**الموازنة المستهدفة للسنة الثانية**	**الموازنة المنقحة في السنة الثانية**	**السنة الثانية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	*الإختلاف: المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الموازنة*
الإسكان ومرافق المجتمع	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)

أُستبدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ "*منافع الموظفين*" بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*." يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٨. ونتيجةً لذلك، لم يعد يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ وتم إلغاءه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦
إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦– إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* في فبراير من عام ٢٠٠٨.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام " الأصول ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر يناير ٢٠١٥)
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة"* (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٩)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣١ *" الأصول غير الملموسة"* (الصادر في يناير ٢٠١٠)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في نوفمبر ٢٠١٠)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	حذف	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٩ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١	حذف	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٨	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٠أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوفمبر ٢٠١٠
٣٣	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٣	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٧٣أ	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
٧٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٨٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ ك	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ ل	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ ن	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٠ س	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٦	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٦ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٩٦ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٧ د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٧ هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٧ و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٧ ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٧ ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٩٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٠٨أ	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١١أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١٥	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٢٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٤	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٢٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٦أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٢٦ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
١٢٦ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ يناير ٢٠١٠
١٢٦د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٦هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٢٦و	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٢٦ز	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٢٦ح	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٢٦ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٢٦ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٦ك	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٢٦ ل	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

فبراير ٢٠٠٨

معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٦
إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-١٢
التعريفات	١٣-٢٠
الأصول المولدة للنقد	١٤-١٨
الإستهلاك	١٩
إنخفاض القيمة	٢٠
تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته	٢٠أ-٣٠
قياس المبلغ القابل للإسترداد	٣١-٧٠
قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس له عمر نافع غير محدد	٣٧
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	٣٨-٤٢
القيمة المستخدمة	٤٣-٧٠
أساس التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية	٤٦-٥١
تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٥٢-٦٦
التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية	٦٧
سعر الخصم	٦٨-٧٠
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد وقياسها	٧١-٧٥
وحدات توليد النقد والشهرة	٧٦-٩٧
تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي لها الأصل	٧٧-٨٤
المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد	٨٥-٩٠
خسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد	٩١-٩٧
اختبار الانخفاض للوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها والحصص غير المسيطرة	٩٧أ-٩٧ح
عكس خسارة إنخفاض القيمة	٩٨-١١١
عكس إنخفاض القيمة لأصل فردي	١٠٦-١٠٩

عكس إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد..... ١١٠-١١١
عكس خسارة إنخفاض القيمة للشهرة ١١١أ-١١١ب
إعادة تحديد الأصول..... ١١٢-١١٣
الإفصاح..... ١١٤-١٢٥
الإفصاح عن التقديرات المستخدمة في قياس المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بوحدات توليد النقد التي تحتوي على أصول غير ملموسة ذات أعمار نافعة غير محددة ١٢٣-١٢٥
تاريخ النفاذ..... ١٢٦-١٢٧
الملحق أ: إرشادات التطبيق
الملحق ب: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
شجرة القرارات التوضيحية
إرشادات التنفيذ
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "* مبين في الفقرات ١-١٢٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة إنخفاض القيمة ويبين الافصاحات اللازمة.

النطاق

٢. على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، بإستثناء ما يلي:-

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"*)؛

(ب) الأصول الناجمة من عقود البناء (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ "عقود البناء")؛

(ج) الأصول المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *الأدوات المالية*؛

(د) الإستثمارات العقارية المقاسة بالقيمة العائدة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"*؛

(هـ) [تم إلغائها]

(و) أصول الضريبة المؤجلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني الذي يتناول أصول الضريبة المؤجلة)؛

(ز) الأصول الناجمة من منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *"منافع الموظفين"*)؛

(ح) [تم إلغائها]

(ط) [تم إلغائها]

(ي) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"* المقاسة بالقيمة العادلة مطروحاً منه تكاليف للبيع؛

(ك) تكاليف الامتلاك المؤجلة والأصول غير الملموسة الناجمة من الحقوق التعاقدية لشركة تأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني المناسب الذي يتناول عقود التأمين؛

(ل) [تم إلغائها]

(م) الأصول المولدة للنقد الأخرى التي تدخل المتطلبات المحاسبية لإنخفاض القيمة الخاصة بها ضمن معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. منشآت القطاع العام التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد كما هي معرفة في الفقرة ١٣ تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* على هذه الأصول، ومنشآت القطاع العام التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد تطبق متطلبات هذا المعيار.

٦. [تم إلغائها]

٧. [تم إلغائها]

٨. لا ينطبق هذا المعيار على المخزون والأصول المولدة للنقد الناجمة من عقود البناء لأن المعايير الحالية التي تنطبق على هذه الأصول تحتوي على متطلبات إعتراف وقياس لهذه الأصول، كما لا ينطبق هذا المعيار على أصول الضريبة المؤجلة أو الأصول المتعلقة بمنافع الموظفين أو تكاليف الامتلاك المؤجلة والأصول غير الملموسة الناجمة من حقوق التعاقد لشركات التأمين بموجب عقود التأمين، ويتم تناول إنخفاض قيمته هذه الأصول في المعايير الدولية أو الوطنية المناسبة. إلى جانب ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشط الزراعي التي تقاس بمقدار القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي وتتناول معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية الأصول الغير متداولة (أو مجموعات الإستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع متضمنة متطلبات القياس.

٩. لا ينطبق هذا المعيار على أية أصول مالية تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *" الأدوات المالية: العرض"*، ويتم التعامل مع إنخفاض قيمة هذه الأصول في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

١٠. لا يتطلب هذا المعيار تطبيق إختبار إنخفاض قيمة على أملاك الاستثمار التي تسجل بمقدار القيمة العادلة حسب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٦، وبموجب نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ تسجل الأملاك الاستثمارية بمقدار القيمة العادلة في تاريخ إعداد التقرير، وسيؤخذ أي إنخفاض في الإعتبار عند التقييم.

١١. [تم إلغائها]

١٢. الإستثمارات في:-

(أ) المنشآت تحت السيطرة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *"البيانات المالية الموحدة "*؛

(ب) الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *"الإستثمارات في المنشآت الزميلة* والمشاريع المشتركة؛ و

(ج) المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة"*.

هي أصول مالية مستثناه من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وحيث تكون هذه الإستثمارات لها طبيعة الأصول المولدة للنقد فإنه يتم تناولها بموجب هذا المعيار، وحيث تكون لهذه الأصول طبيعة الأصول المولدة للنقد فإنه يتم تناولها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

التعريفات

١٣. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة التالية:-

الوحدة المولدة للنقد (Cash-generating unit) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى.

المبلغ القابل للاسترداد (Recoverable amount) هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصل أو الوحدة المولدة للنقد أو قيمة استخدامها، أيهما أعلى.

القيمة المستخدمة لأصل منتج للنقد (Value in use of a cash-generating asset) هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع اشتقاقها من الإستخدام المستمر لأصل من تصريفه في نهاية عمره النافع.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في هذه المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

الأصول المولدة للنقد

١٤. الأصول المولدة للنقد هي أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري، والأصل يحقق عائداً تجارياً عندما يتم تطويره بأسلوب يتفق مع الأسلوب الذي تتبناه منشأة موجهة نحو الربح، والإحتفاظ بأصل لتحقيق "عائد تجاري" يدل على أن المنشأة تنوي (أ) إنتاج تدفقات نقدية واردة موجبة من الأصل (أو من الوحدة المولدة للنقد التي الأصل جزء منها) (ب) والحصول على عائد تجاري يعكس مخاطرة الإحتفاظ بالأصل، ومن الممكن الإحتفاظ بأصل بهدف رئيسي هو إنتاج عائد تجاري بالرغم من أنه لا يلبي ذلك الهدف خلال فترة معينة لإعداد التقارير، وبالعكس من الممكن أن يكون الأصل أصلاً غير منتج للنقد بالرغم من أنه قد يتعادل أو ينتج عائداً تجارياً خلال فترة معينة لإعداد التقارير، وما لم يبين غير ذلك فإن الإشارات إلى "أصل" أو "أصول" في الفقرات التالية من هذا المعيار هي إشارات إلى "أصل (أصول) مولدة للنقد".

١٥. هناك عدد من الحالات التي يمكن فيها أن تحتفظ منشآت القطاع الخاص ببعض الأصول بهدف رئيسي هو إنتاج عائد تجاري بالرغم من أن معظم أصولها غير متحفظ بها لهذا الغرض، فعلى سبيل المثال قد يستخدم مبنى للمرضى الذين يدفعون رسوماً. يمكن للأصول المولدة للنقد في القطاع العام أن تعمل بشكل مستقل عن الأصول غير المولدة للنقد للمنشأة، فعلى سبيل المثال قد يحصل مكتب الوثائق على رسوم بشكل مستقل عن دائرة شؤون الأراضي.

١٦. في حالات معينة يمكن لأصل أن ينتج تدفقات نقدية بالرغم من أنه محتفظ به بشكل رئيسي لأغراض تسليم الخدمات، فعلى سبيل المثال يتم تشغيل مصنع تخلص من النفايات لضمان التخلص السليم من النفايات الطبية التي تنتجها المستشفيات التي هي تحت السيطرة الحكومية، ولكن المصنع معالج أيضاً كمية صغيرة من النفايات الطبية التي تنتجها المستشفيات الخاصة الأخرى على أساس تجاري، ومعالجة النفايات الطبية من المستشفيات الخاصة ثانوية بالنسبة

لأنشطة المصنع، ولا يمكن التمييز بين الأصول المولدة للتدفقات النقدية والأصول غير المولدة للتدفقات النقدية.

١٧. في حالات أخرى يمكن أن ينتج الأصل تدفقات نقدية وكذلك يستخدم لأغراض غير مولدة للنقد، فعلى سبيل المثال مستشفى عام له عشرة أجنحة، يستخدم تسعة منعا للمرضى الذين يدفعون رسوماً على أساس تجاري، والجناح الآخر يستخدم المرضى الذين لا يدفعون رسوماً، والمرضى من جميع الأجنحة يستخدمون بشكل مشترك مرافق المستشفى الأخرى (على سبيل المثال مرافق التشغيل)، وهناك حاجة إلى النظر في مدى الإحتفاظ بالأصل بهدف توفير عائد تجاري، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب على المنشأة تطبيق أحكام هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، وفي هذا المثال إذا كان الجزء غير المنتج للنقد جزءً غير مهم للترتيب ككل فإن على المنشأة تطبيق هذا المعيار، وليس معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

١٨. في بعض الحالات قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيسي للإحتفاظ بالأصل هو إنتاج عائد تجاري، وفي هذه الحالات من الضروري تقييم أهمية التدفقات النقدية، وقد يكون من الصعب تحديد ما إذا كان مدى إنتاج الأصل لتدفقات نقدية كبير بحيث ينطبق عليه هذا المعيار وليس معيرا المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، ويلزم الحكم لتحديد أي معيار سيتم تطبيقه، وتقوم المنشأة بتطوير مقاييس بحيث تستطيع ممارسة هذا الحكم بشكل متسق حسب تعريف الأصول المولدة للنقد الأصول غير المولدة للنقد ومع الإرشادات ذات العلاقة في الفقرات ١٤-١٧. تتطلب الفقرة ١١٤ أن تفصح المنشأة عن المقاييس المستخدمة في إجراء هذا الحكم، على أنه بناء على الأهداف الكلية لمنشآت القطاع العام، يفترض أن الأصول غير مولدة للنقد في هذه الأحوال، ولذلك ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

١٨ أ. لأغراض خاصة بالانخفاض، تعتبر الشهرة من الأصول المولدة للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، ويتم تقييمها للانخفاض كجزء من مجموعة أصول. يتعامل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ مع تقييم الأصول الفردية. ويتم فقط الاعتراف بالشهرة عندما تنشئ تدفقات نقدية واردة أو تحدث انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الصادرة للمستملك، ولا يتم الاعتراف بالشهرة فيما يتعلق باحتمال تقديم الخدمات التي لا تنشئ تدفقات نقدية ذات علاقة. ويدخل احتمال تقديم الخدمات ضمن مبالغ الخدمات القابلة للاسترداد الذي يستخدم في تقييم الانخفاض في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١. وبالتالي، تطبق المنشأة هذا المعيار لتحديد إذا كان سيتم خفض الشهرة.

الإستهلاك

١٩. الإستهلاك والإطفاء هما التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره النافع، وفي حالة أصل غير ملموس يستخدم المصطلح "الإطفاء" بشكل عام بدلاً من الإستهلاك، وكلا المصطلحين لهما نفس المعنى.

إنخفاض القيمة

٢٠. يعرف هذا المعيار "إنخفاض القيمة" على أنها خسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إحتمال الخدمة لأصل. بما يزيد عن الإعتراف المنتظم للخسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إحتمال الخدمة للأصل من خلال الإستهلاك، ولذلك فإن إنخفاض قيمة أصل منتج للنقد يعكس إنخفاضاً في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة الموجودة في الأصل للمنشأة التي تسيطر عليه، فعلى سبيل المثال قد يكون للمنشأة مرأبا للبلدية يستخدم حاليا بمقدار ٢٥% من طاقته، وهو محتفظ به لأغراض تجارية، وقدرت الإدارة أنه ينتج معدل عائد تجاري عند إستخدامه بمقدار ٧٥% من طاقته وأكثر من ذلك، ولم يرافق الإنخفاض في الإستعمال زيادة كبيرة في رسوم إيقاف السيارات، ويعتبر المرآب أنه أنخفضت قيمته لأن مبلغه المسجل يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد.

تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته

٢٠ أ. تحدد الفقرات من ٢١-٣٠ متى ينبغي تحديد المبلغ القابل للاسترداد. تستخدم تلك المتطلبات مصطلح "الأصل" ولكنها تطبق بالتساوي على الأصول الفردية أو الوحدة المولدة للنقد. وتم تنظيم ما تبقى من هذا المعيار على النحو التالي:

(أ) توضح الفقرات من ٣١-٧٠ متطلبات قياس المبلغ القابل للاسترداد. تستخدم هذه المتطلبات أيضاً مصطلح "الأصل" ولكنها تطبق بالتساوي على الأصل الفردي والوحدة المولدة للنقد.

(ب) توضح الفقرات من ٧١-٩٧ متطلبات الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها. ويتم التعامل مع الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها بالنسبة للأصول الفردية بخلاف الشهرة في الفقرات من ٧١-٧٥. وتتعامل الفقرات من ٧٦-٩٧ مع الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها بالنسبة للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

(ج) توضح الفقرات من ٩٨-١٠٥ متطلبات عكس خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها في الفترات السابقة بالنسبة للأصل أو الوحدة المولدة للنقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "الأصل" ولكنها تطبق بالتساوي على الأصول الفردية أو الوحدة المولدة للنقد. وتوضح الفقرات من ١٠٦- ١٠٩ المتطلبات الإضافية للأصول الفردية، أما الفقرات ١١٠-١١١ فتوضح المتطلبات الإضافية للوحدة المولدة للنقد، وتوضح الفقرات ١١١أ – ١١١ب المتطلبات الإضافية للشهرة.

(د) توضح الفقرات ١١٢-١١٣ متطلبات إعادة تصنيف الأصل من كونه أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولد للنقد إلى أصل مولد للنقد.

(هـ) تحدد الفقرات ١١٤-١٢٢أ المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بشأن خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للنقد. تحدد الفقرات ١٢٣-١٢٥ متطلبات الإفصاح الإضافية بالنسبة للوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص شهرة لها أو تم

تخصيص أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة لها وذلك فيما يتعلق بأغراض اختبار الانخفاض.

٢١. تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد مبلغه المسجل عن مبلغه القابل للإسترداد، وتبين الفقرات ٢٥ – ٢٧ بعض الدلالات على أنه قد تكون قد حصلت خسارة في إنخفاض القيمة، وإذا وجد أي من هذه الدلالات فإنه يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد، وبإستثناء الأحوال المبينة في الفقرة ٢٣ فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد إذا لم تكن هناك دلالة على وجود خسارة في إنخفاض القيمة.

٢٢. على المنشأة أن تقيم في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك دلالة على أن أصلاً قد تنخفض قيمته، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

٢٣. بغض النظر عما إذا كانت هناك دلالة على إنخفاض القيمة على المنشأة أيضا:-

(أ) إختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر نافع غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتوفر. بعد الإستخدام سنوياً، وذلك من أجل تحديد إنخفاض القيمة، ويتم ذلك بمقارنة المبلغ المسجل مع المبلغ القابل للإسترداد، ويمكن إجراء إختبار إنخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال فترة إعداد التقارير، شريطة أن يتم إجراؤه في نفس الوقت كل سنة، ويمكن إختبار مختلف الأصول غير الملموسة لأجل إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة، على أنه إذا تم الإعتراف بهذا الأصل غير الملموس مبدئيا خلال فترة إعداد التقارير الحالية فإنه يجب أن يتم إختبار ذلك الأصل غير الملموس من أجل إنخفاض القيمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير الحالية.

(ب) اختبار الشهرة التي تم اسمتلاكها في عملية استملاك للانخفاض سنوياً وفقاً للفقرات ٩٠أ – ٩٠ س.

٢٤. إن قدرة أصل غير ملموس على إنتاج منافع إقتصادية مسقبلية كافية أو إمكانية خدمة لإستعادة مبلغه المسجل هي عادة خاضعة إلى عدم تيقن أكبر قبل أن يتوفر الأصل للإستخدام مما هو بعد أن يتوفر الأصل للإستخدام، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تختبر المنشأة من أجل إنخفاض القيمة سنوياً على الأقل المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي هو غير متوفر بعد للإستخدام.

٢٥. عند تقييم ما إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته على المنشأة بأن تأخذ في الإعتبار كحد أدنى الدلالات التالية:-

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) خلال الفترة إنخفاض القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما هو متوقع نتيجة لمرور الوقت أو الإستخدام العادي؛

(ب) حدوث تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق المخصص له الأصل؛ و

(ج) زيادة أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستعمل لحساب قيمة الأصل المستخدم وتخفض المبلغ القابل للإسترداد للأصل بشكل جوهري.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) تتوفر أدلة على بطلان إستخدام أصل أو حدوث تلف فيه؛

(هـ) حدوث تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب في مدى أو أسلوب إستخدام الأصل أو يتوقع إستخدامها فيه، وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو التخطيط لتوقف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي لها الأصل، أو التخطيط لتصريف الأصل قبل التاريخ المتوقع في السابق، وإعادة تقييم العمر النافع للأصل على أنه محدد وليس غير محدد؛ و

(و) قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إستكماله أو قبل أن يصبح جاهز للإستخدام؛ و

(ز) تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تدل على أن الأداء الإقتصادي للأصل سيء أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

٢٦. إن القائمة في الفقرة ٢٥ ليست شاملة، ومن الممكن أن تحدد المنشأة دلالات أخرى على أن الأصل قد تنخفض قيمته، وهذه تتطلب كذلك أن تحدد المنشأة المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

٢٧. تشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تدل على أن الأصل قد تنخفض قيمته وجود ما يلي:-

(أ) تدفقات نقدية لإمتلاك الأصل، أو إحتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته، والتي هي أعلى إلى حد كبير من تلك التي وضعت في الموازنة؛

(ب) صافي تدفقات نقدية فعلية أو فائض أو عجز صادر من الأصل أسوأ إلى حد كبير مما هو مقدر في الموازنة؛

(ج) إنخفاض هام في صافي التدفقات النقدية المقدرة في الموازنة أو زيادة هامة في الخسارة المقدرة في الموازنة صادرة من الأصل؛ أو

(د) عجز أو صافي تدفقات نقدية صادرة للأصل عندما يتم تجميع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة في الموازنة للمستقبل.

٢٨. كما ورد في الفقرة ٢٣ يتطلب هذا المعيار أن يتم على الأقل سنوياً إختيار الأصل غير الملموس الذي له عمر محدد أو الأصل غير الملموس الذي هو غير متوفر بعد للإستعمال، وذلك من أجل تحديد إنخفاض القيمة، وبإستثناء متى تنطبق المتطلبات في الفقرة ٢٣ ينطبق مفهوم المادية عند تحديد ما إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل بحاجة لأن يتم تقديره، فعلى سبيل المثال إذا دلت الحسابات السابقة أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل أكبر كثيراً من مبلغه المسجل فإن المنشأة

ليست بحاجة لإعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد إذا لم تقع أحداث تلغي هذا الفرق، وبالمثل قد يدل التحليل السابق على أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل ليس حساساً (لواحد أو أكثر) من الدلالات المذكورة في القائمة في الفقرة ٢٥.

٢٩. كإيضاح للفقرة ٢٨ إذا زادت خلال الفترة أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات فإنه لا يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد للأصل في الحالات التالية:-

(أ) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستخدمة من غير المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه، فعلى سبيل المثال الزيادة في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها أثر هام على سعر الخصم المستخدم للأصل الذي له عمر باق طويل ونافع.

(ب) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستخدمة من المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه، إلا أن تحليل الحساسية السابق للمبلغ القابل للإسترداد يبين أن:-

(١) من غير المحتمل أنه سيكون هناك إنخفاض هام في المبلغ القابل للإسترداد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من المحتمل كذلك أن تزيد (على سبيل المثال في بعض الحالات قد تكون المنشأة قادرة على أن تبين أنها تعدل إيراداتها (بشكل رئيسي إيرادات الصرف) للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق)؛ أو

(٢) الإنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد من غير المحتمل أن يؤدي إلى خسارة كبيرة في إنخفاض القيمة.

٣٠. إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته فإن ذلك قد يدل على أن العمر النافع المتبقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) للقيمة المتبقية للأصل بحاجة للمراجعة والتعديل حسب المعيار الذي ينطبق على الأصل، حتى ولو لم يتم الإعتراف بخسارة في إنخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للإسترداد

٣١. يعرف المعيار المبلغ القابل للإسترداد أنه القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى. تحدد الفقرات ٣٢-٧٠ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد، وهذه المتطلبات تستخدم المصطلح "أصل"، ولكن ينطبق بشكل متساوٍ على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد.

٣٢. ليس من الضروري دائما تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف البيع وقيمته المستخدمة، وإذا زاد أي من هذين المبلغين عن القيمة المسجلة للأصل فإن الأصل لم تنخفض قيمته، ومن الضروري تقدير المبلغ الأخر.

٣٣. قد يكون ممكنا تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع حتى ولم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط، على أنه لن يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منه تكاليف البيع لأنه لا يوجد أساس لعمل تقدير موثوق[١] للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بين أطراف مطلعة وراعبة، وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة إستخدام قيمة الأصل المستخدمة على أنها مبلغها القابل للإسترداد.

٣٤. إذا لم يكن هناك سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل المستخدمة تزيد بشكل جوهري عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع فإنه يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف البيع على أنها قيمته القابلة للإسترداد، وكثيراً ما تكون الحالة كذلك بالنسبة للأصل المستخدم لتصريفه، ويعود ذلك إلى أن القيمة المستخدمة للأصل المحتفظ به لتصريفه سيتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات التصريف، حيث أن التدفقات النقدية المستقبلية من الإستخدام المستمر للأصل حتى يتم تصريفه من المحتمل أن تكون ضئيلة.

٣٥. يحدد المبلغ القابل للإسترداد لأصل فردي ما لم يكن الأصل منتجاً لتدفقات نقدية واردة مستقلة إلى حد كبير عن تلك من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة إنتاج النقد التي ينتمي لها الأصل (أنظر الفقرات ٨٥ –٩٠) إلا إذا:–

(أ) كانت القيمة العادلة مطروحاً منه تكاليف البيع أعلى من مبلغه المسجل؛ أو

(ب) كان الأصل جزءً من وحدة إنتاج نقد، ولكنه قادر على توليد تدفقات نقدية بشكل مفرد، ويمكن تقدير قيمة الأصل المستخدم على أنه قريب من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والقيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف البيع يمكن تقديرها.

٣٦. في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المختصرة تقريباً معقولاً للحسابات المفصلة لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة.

قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس له عمر نافع غير محدد

٣٧. تتطلب الفقرة ٢٣ أن يتم سنوياً إختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر نافع غير محدد من أجل إنخفاض القيمة، وذلك بمقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كانت هناك أية دلالة على أنه يمكن أن قيمته قد إنخفضت، على أن أحدث حساب مفصل لهذا

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

المبلغ القابل للإسترداد للأصل تم في فترة سابقة يمكن إستخدامه في إختبار إنخفاض القيمة لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن يتم تلبية المعايير التالية:-

(أ) إذا لم يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر التي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، ولذلك يتم إختباره من أجل إنخفاض القيمة كجزء من وحدة إنتاج النقد التي تنتمي له فإن الأصول والإلتزامات التي تكون هذه الوحدة لم تتغير بشكل جوهري منذ أخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) نجم عن أحدث حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ زاد عن المبلغ المسجل للأصل بها مسن كبير؛ و

(ج) بناءً على تحليل للأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ أحدث حساب للمبلغ القابل للإسترداد فإن إحتمال تحديد مبلغ حالي قابل للإسترداد سيكون أقل من المبلغ المسجل للأصل هو أمر بعيد.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

٣٨. إن إفضل دليل على القيمة العادلة لأصل مطروحاً منه تكاليف البيع هو السعر في إتفاقية بيع ملزمة في معاملة تجارية بحتة، معدلة بمقدار التكاليف المتزايدة التي تعزى مباشرة للتصرف في الأصل.

٣٩. إذا لم تكن هناك إتفاقية ملزمة ولكن تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي سعر الأصل في السوق مطروحاً منه تكاليف التصريف، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تتوفر أسعار العرض الحالية من الممكن أن يوفر سعر أحدث معاملة أساسا يمكن بناء عليه تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، شريطة أنه لم يحدث تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يتم فيه إجراء التقدير.

٤٠. إذا لم تكن هناك إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع تكون مبنية على أفضل المعلومات المتوفرة لتعكس المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة في تاريخ إعداد التقرير من تصريف الأصل في معاملة تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وذلك بعد خصم تكاليف التصريف، وعند تحديد هذا المبلغ على المنشأة أن تأخذ في الإعتبار المعاملات التي تمت مؤخراً للأصول المماثلة ضمن نفس الصناعة، ولا تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بيعاً إجباريا.

٤١. يتم خصم تكاليف التصريف بإستثناء تلك التي تم الإعتراف بها كإلتزامات وذلك عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والأمثلة على هذه التكاليف التكاليف القانونية ورسوم الطوابع وضرائب المعاملات المماثلة وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة المتزايدة لجعل الأصل في وضع صالح للبيع، على أن منافع نهاية الخدمة والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم منشأة عمل بعد تصريف الأصل ليست تكاليف مباشرة متزايدة لتصريف الأصل.

٤٢. أحيانا يتطلب تصريف أصل أن يتحمل المشتري مطلوباً، وتتوفر فقط قيمة عادلة مفردة مطروحاً منها تكاليف البيع لكل من الأصل والمطلوب، وتوضح الفقرة ٨٩ كيفية التعامل مع هذه الحالات.

القيمة المستخدمة

٤٣. يتم إظهار العناصر التالية في حساب قيمة الأصل المستخدم:-

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستخلصها المنشأة من الأصل؛

(ب) توقعات بشأن إختلافات محتملة في مبلغ أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود يمثلها سعر الفائدة الحالي الخالي من المخاطرة؛

(د) ثمن تحمل الشك الملازم للأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى مثل عدم توفر السيولة الذي سيظهره المشاركون في السوق عند تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستخلصها المنشأة من الأصل.

٤٤. يتضمن تقدير القيمة المستخدمة الخطوات التالية:-

(أ) تقدير التدفقات النقدية الواردة والصادرة التي ستنشأة من الإستخدام المستمر للأصل ومن تصريفه النهائي؛ و

(ب) تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

٤٥. يمكن إظهار العناصر المحددة في الفقرة ٤٣ (ب)، (د)، (هـ) إما كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسويات لسعر الخصم، ومهما كان الأسلوب الذي تتبناه المنشأة لإظهار التوقعات بشأن الإختلافات الممكنة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة هي من أجل إظهار القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية أي المعدل الموزون لجميع النتائج الممكنة. تقدم إرشادات التطبيق إرشادات إضافية بِشأن إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستخدمة للأصل.

أساس التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية

٤٦. عند قياس القيمة المستخدمة على المنشأة:-

(أ) إن تبني توقعات التدفقات النقدية على إفتراضات معقولة وداعمة تمثل أفضل تقدير للظروف الإقتصادية التي ستكون موجودة على مدى العمر المتبقي النافع للأصل، وسيعطي وزن أكبر للأدلة الخارجية؛

(ب) إن تبني توقعات التدفقات النقدية على أحدث موازنات/ تقديرات معتمدة من قبل الإدارة، ولكنها ستثني أية تدفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو رفع مستوى الأداء، وستغطي التوقعات المبنية على هذه الموازنات/ التقديرات فترة أقصاها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول؛ و

(ج) تقدير توقعات التدفقات النقدية بما يتعدى الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/ التقديرات، وذلك بإستنتاج التوقعات المبنية على الموازنات/ التقديرات بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للفترات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ولن يزيد معدل النمو هذا عن معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل بها المنشأة، أو بالنسبة للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

٤٧. على الإدارة تقييم معقولية الإفتراضيات التي تبني عليها توقعات التدفقات النقدية الخاصة بها، وذلك بفحص أسباب الفروقات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية، وعلى الإدارة ضمان أن الإفتراضات التي بنيت عليها تقديراتها الخاصة بالتدفقات النقدية الحالية متفقة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن أثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن موجودة عندما تم تحقيق هذه التدفقات النقدية الفعلية تجعل هذا مناسباً.

٤٨. لا تتوفر بشكل عام موازنات/ تقديرات مفصلة وصريحة وموثوقة للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات، ولهذ السبب تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية مبنية على أحدث موازنات/ تقديرات لفترة أقصاها خمس سنوات، ويمكن للإدارة إستخدام التوقعات المستقبلية بناء الموازنات/ التقديرات المالية على مدى فترة أطول من خمس سنوات إذا كانت على ثقة أن هذه التوقعا المستقبلية موثوقة وتستطيع إظهار قدرتها، بناء على الخبرة السابقة، على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

٤٩. تقدر التدفقات النقدية المتوقعة حتى نهاية العمر النافع للأصل بناء على الموازنات / التقديرات المالية، وذلك بإستخدام معدل نمو للسنوات التالية، وهذا المعدل ثابت أو متناقص إلا إذا طابقت الزيادة في المعدل المعلومات الموضوعية الخاصة بدوره حياة منهج أو صناعة، وإذا كان ذلك مناسبا يكون معدل النمو صفراً أو سالباً.

٥٠. عندما تكون الظروغ مواتية يمكن أن يدخل المتنافسون السوق ويحددوا من النمو، ولذلك ستعاني المنشأت من صعوبة ف تعدي معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (لنقل عشرون سنة) للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل بها المنِشأة، أو للأسواق التي يستخدم فيها الأصل.

٥١. عند إستخدام معلومات من الموازنات/ التقديرات المالية على المنشأة أن تأخذ في الإعتبار ما إذا كانت المعلومات تعكس إفتراضات معقولة وقابلة للدعم وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستكون سائدة على مدى العمر النافع المتبقي للأصل.

تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٥٢. تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:-

(أ) توقعات التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل؛

(ب) توقعات التدفقات النقدية الصادرة التي يتم تحملها بالضرورة لإنتاج التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الصادرة لأعداد الأصل للإستخدام) ويمكن عزوه مباشرة أو تخصيصه على أساس معقول ومتسق للأصل؛ و

(ج) صافي التدفقات النقدية إن وجدت التي سيتم إستلامها (أو دفعها) من أجل تصريف الأصل في نهاية عمره النافع.

٥٣. تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم إفتراضات متسقة بشأن زيادات الأسعار التي تعزى للتضخم العام، ولذلك إذا كان سعر الخصم يتضمن أثر الزيادات في الأسعار التي تعزى للتضخم العام فإن التدفقات النقدية المستقبلية تقدر من ناحية إسمية، وإذا كان سعر الخصم يستثني أثر الزيادات في الأسعار التي تعزى للتضخم العام فإن التدفقات النقدية المستقبلية تقدر من ناحية حقيقية (ولكن تشمل زيادات أو إنخفاضاًت مستقبلية محددة في الأسعار).

٥٤. تشمل توقعات التدفقات النقدية الصادرة تلك الخاصة بالخدمة اليومية للأصل، وكذلك المصروفات الثابتة المستقبلية التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص على أساس معقول ومتسق لإستخدام الأصل.

٥٥. عندما لا يشمل المبلغ المسجل للأصل بعد جميع التدفقات النقدية الصادرة التي سيتم تحملها قبل أن يصبح جاهزا للإستخدام أو البيع فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية تشمل تقديرا لأي تدفق نقدي صادر أخر يتوقع تحمله قبل أن يصبح الأصل جاهزا للإستخدام أو البيع، فعلى سبيل المثال هذه هي الحالية بالنسبة لمبنى تحت التشييد أو لمشروع تطوير لم يكتمل بعد.

٥٦. لتجنب العد المزدوج لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:-

(أ) التدفقات النقدية الواردة من أصول تنتج تدفقات نقدية واردة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصل الذي تتم مراجعته (على سبيل المثال الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و

(ب) التدفقات النقدية الصادرة التي تتعلق بإلتزامات تم الإعتراف بها على أنها إلتزامات (على سبيل المثال الذمم الدائنة أو التقاعد أو المخصصات).

٥٧. تقدر التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة، ولا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من:-

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لا تلتزم بها المنشأة؛ و

(ب) تحسين أو رفع مستوى أداء الأصل.

٥٨. نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية تُقدر للأصول في وضعها الحالي، فإن قيمة الإستخدام لا تعكس ما يلي:-

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة أو عمليات التوفير في التكلفة ذات العلاقة (التخفيضات في تكاليف الموظفين على سبيل المثال) أو المنافع التي يُتوقع أن تنشأ عن إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم بها المنشأة حتى الآن؛ أو

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة التي ستعمل على تعزيز أو تحسين أداء الأصل أو التدفقات النقدية الواردة ذات العلاقة التي يُتوقع أن تنشأ عن التدفقات النقدية الصادرة المذكورة.

٥٩. إعادة الهيكلة عبارة عن (أ) برنامج يتم التخطيط له وضبطه من قبل الإدارة (ب) ويعمل على إحداث تغييرات أساسية على نطاق أنشطة المنشأة أو على الطريقة التي تُنفذ بها هذه النشاطات. يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* يتضمن إرشاداً يوضح الحين الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٦٠. حينما تصبح المنشأة ملزمة بإعادة الهيكلة، فمن المرجح أن تتأثر بعض الأصول بعملة إعادة الهيكلة المذكورة، وحالما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة فإن:-

(أ) تقديراتها حول التدفقات النقدية المستقبلية الواردة لغرض تحديد قيمة الإستخدام تعكس عمليات التوفير في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناءً على آخر الموازنات التقديرية/ التوقعات التي أقرتها الإدارة)؛ و

(ب) تقديراتها حول التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة من أجل إعادة الهيكلة تكون مشمولة في مخصص إعادة هيكلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

٦١. إلى أن تتكبد المنشأة تدفقات نقدية صادرة تعزز أو تحسن أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية الواردة المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة المرتبطة بالتدفق النقدي الصادر المتوقع.

٦٢. تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تشمل التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة الناشئة عن الأصل بوضعه الحالي. حينما تتألف وحدة من أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة والتي تكون جميعها أساسية بالنسبة للعملية المتواصلة لتلك الوحدة، فإن استبدال الأصول بأعمار إنتاجية أقصر يعتبر جزءً من التخديم اليومي للوحدة لدى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، حينما يتألف أصل فردي من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، فإن إستبدال العناصر بأعمار إنتاجية أقصر يعتبر جزءً من التخديم اليومي للأصل لدى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يولدها الأصل.

٦٣. ينبغي أن لا تشتمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية على ما يلي:-

(أ) التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة عن الأنشطة التمويلية؛ أو

(ب) وصولات أو دفعات ضريبة الدخل.

٦٤. التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة تعكس الإفتراضات التي تتسق مع الطريقة التي يتم تحديد سعر الخصم من خلالها، وبخلاف ذلك فسيحسب أثر بعض الإفتراضات مرتين أو سيتم تجاهله. بما أن القيمة الزمنية للنقود تؤخذ بعين الإعتبار من خلال التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن هذه التدفقات النقدية تستثني التدفقات النقدية الواردة والصادرة من الأنشطة التمويلية، وبالمثل وبما أن سعر الخصم يُحدد على أساس ما قبل الضريبة، فإن التدفقات النقدية المستقبلية تُحدد على أساس ما قبل الضريبة.

٦٥. يكون تقدير التدفقات النقدية الصافية المقبوضة (أو المدفوعة) على التصرف بأصل ما في نهاية عمره الإنتاجي، يكون عبارة عن المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للتصرف.

٦٦. يُحدد تقدير التدفقات النقدية الصافية المقبوضة (أو المدفوعة) على التصرف بأصل ما في نهاية عمره الإنتاجي بطريقة مماثلة لقيمة الأصل العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع، بإستثناء أنه لدى تقدير هذه التدفقات النقدية الصافية فإن:-

(أ) المنشأة تستخدم الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي والتي عملت في ظل ظروف مشابهة لتلك التي سيستخدم الأصل فيها؛ و

(ب) المنشأة تعدل الأسعار من أجل الأثر الخاص بكل من الزيادات في الأسعار المستقبلية نظراً للتضخم العام والزيادات أو الإنخفاضات المحددة في السعر المستقبلي، ولكن قامت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستخدام المتواصل للأصل وسعر الخصم بإستثناء أثر التضخم العام، فإن المنشأة تستثني أيضاً هذا الأثر من تقدير التدفقات النقدية الصافية على التصرف.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٦٧. تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها وتُخصم بعد ذلك بإستخدام سعر الخصم لمناسب لتلك العملة. تحول المنشأة القيمة الحالية بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب قيمة الإستخدام.

سعر الخصم

٦٨. يكون سعر (أسعار) الخصم عبارة السعر (الأسعار) قبل الضريبة الذي/ التي تعكس تقييمات السوق لما يلي:-

(أ) القيمة الزمنية للنقود ممثلة بسعر الفائدة الحالي الخالي من المخاطرة؛ و

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل والتي لم تُعدل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وفقاً لها.

٦٩. السعر الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي يشترطه المستثمرون فيما لو أتيح لهم اختيار إستثمار يولد تدفقات نقدية للمبالغ وتوقيتاً وصورة عامة للمخاطر تعادل تلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل، ويقدر هذا السعر من السعر الضمني معاملات السوق الحالية للأصول المماثلة، إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس قيمة إستخدام الأصل لا يعكس (لا تعكس) المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وفقاً لها، وبخلاف ذلك فسيتم احتساب أثر بعض الإفتراضات مرتين.

٧٠. حينما لا يتوفر السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم، وهناك إرشادات إضافية في إرشاد التطبيق حول تقدير سعر الخصم في مثل هذه الأحوال.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة لأصل فردي وقياسها

٧١. توضح الفقرات ٧٢–٧٥ متطلبات الاعتراف بخسارة الانخفاض وقياسها بالنسبة للأصول الفردية بخلاف الشهرة. ويتم التعامل مع الاعتراف بخسارة الانخفاض وقياسها بالنسبة للوحدات المولدة للنقد والشهرة في الفقرات ٧٦–٩٧ ح.

٧٢. فقط في حال كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد أقل من المبلغ المسجل له، يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى المبلغ القابل للإسترداد له، ويعتبر التخفيض خسارة إنخفاض قيمة.

٧٣. يتم الاعتراف على الفور بخسائر الانخفاض في الفائض أو العجز، إلا إذا تم تسجيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقييم في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧، و٣١). يتم التعامل مع أي خسارة انخفاض لأصل معاد تقييمه باعتبارها انخفاض ناجم عن إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.

٧٣أ. يُعترف بخسارة الانخفاض على أصل غير معاد تقييمه في الفائض أو العجز. ومع ذلك، يُعترف بخسارة الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها في فائض إعادة التقييم في حدود عدم تخطي خسارة الانخفاض للمبلغ المحدد في فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. وخسارة الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها تقلل من فائض إعادة التقييم بالنسبة لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٧٤. حينما يكون المبلغ المقدر لخسارة إنخفاض القيمة أكبر من المبلغ المسجل للأصل المرتبط به، فعلى المنشأة أن تعترف بالإلتزام فقط إذا كان هناك معيار آخر يشترط ذلك.

٧٥. بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة ما، تُعدل مصاريف الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في فترات مستقبلية لتخصيص مبلغ الأصل المسجل المنقح مطروحاً منه القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم طوال عمره الإنتاجي المتبقي.

وحدات توليد للنقد والشهرة

٧٦. توضح الفقرات ٧٧-٩٧ح **متطلبات** تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي الأصل لها وتحديد المبلغ المسجل لوحدات توليد النقد والإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي لها الأصل

٧٧. **إذا وُجد أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة أصل ما، يُقدر الأصل القابل للإسترداد للأصل الفردي، وإذا تعذر تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل الفردي، تحدد المنشأة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها الأصل (وحدة توليد النقد الخاصة بالأصل).**

٧٨. لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل فردي إذا:-

(أ) تعذر تقدير قيمة إستخدام الأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (حينما يتعذر تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الإستخدام المتواصل للأصل على أنها غير ذات شأن على سبيل المثال)؛ و

(ب) لم يولد الأصل تدفقات نقدية واردة مستقلة بشكل عام عن تلك المتأتية من أصول أخرى ولم يكن قادراً على توليد تدفقات نقدية بشكل فردي.

وفي مثل هذه الحالات يمكن تحديد قيمة الإستخدام وبالتالي المبلغ القابل للإسترداد فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل.

٧٩. كما هو محدد في الفقرة ١٣، فإن وحدة توليد النقد الخاصة بالأصل هي أصغر مجموعة من الأصول التي تشتمل على (أ) الأصل (ب) وتولد تدفقات نقدية واردة مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى أو مجموعات أخرى من الأصول. تنطوي عملية تحديد وحدة توليد النقد الخاصة بالأصل على القيام بعملية تقدير، وإذا لم يتسنى تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل الفردي، تقوم المنشأة بتحديد أدنى إجمالي أصول يولد تدفقات نقدية واردة مستقلة بشكل عام.

٨٠. التدفقات النقدية الواردة هي عبارة عن تدفقات واردة من النقد ومعادلات النقد المقبوضة من أطراف خارجية بالنسبة للمنشأة. ولدى تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الواردة من أصل ما (أو مجموعة من الأصول) مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى (أو مجموعات من الأصول)، فإن المنشأة تأخذ بعين الإعتبار عدة عوامل بما في ذلك (أ) الكيفية التي تراقب بها الإدارة عمليات المنشأة (كخطوط الإنتاج والأعمال والمواقع الفردية والمناطق والأقاليم) أو (ب) إتخاذ القرارات المتعلقة بمواصلة عمليات المنشأة وأصولها أو التصرف بها تعطي إرشادات التنفيذ مثالاً على وحدة توليد النقد.

٨١. إذا توافر سوق نشط للمخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة من الأصول، يحدد ذلك الأصل أو تلك المجموعة من الأصول على أنه/أنها وحدة توليد نقد حتى لو تم إستخدام بعض المدخلات أو جميعها داخلياً. إذا تأثرت التدفقات النقدية الواردة التي يتم توليدها من خلال بواسطة أصل أو وحدة توليد نقد بتسعير تحويلي داخلي، فعلى المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير للإدارة حول السعر (الأسعار) المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملة على أساس تجاري لدى تقدير ما يلي:-

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية الواردة المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصل أو بوحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة المستخدمة في تحديد قيمة إستخدام الأصول أخرى أو وحدات توليد نقد أخرى متأثرة بالتسعير التحويلي الداخلي.

٨٢. حتى لو كانت جميع المخرجات التي ينتجها أصل ما أو مجموعة من الأصول أو بعضها مستخدمة من قبل وحدات أخرى للمنشأة (المنتجات التي تكون في مرحلة متوسطة في عملية إنتاج ما على سبيل المثال)، فإن هذا الأصل أو هذه المجموعة من الأصول تشكل وحدة توليد نقد مستقلة في حال استطاعت المنشأة بيع المخرجات في سوق نشط، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأصل أو مجموعة الأصول يمكن أن تولد تدفقات نقدية واردة تكون مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة المتأتية من أصول أخرى أو مجموعة أخرى من الأصول. لدى إستخدام المعلومات بناءً على موازنات تقديرية/تقديرات مالية ترتبط بوحدة توليد نقد كهذه أو بأي أصل آخر أو وحدة توليد نقد أخرى متأثرة بتسعير تحويلي داخلي، تقوم المنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تعكس أسعار التحويل الداخلية أفضل تقدير للإدارة بشأن الأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملة على أساس تجاري.

٨٣. تُحدد وحدات توليد النقد بصورة منتظمة من فترة إلى أخرى لنفس الأصل أو الأنواع من الأصول، ما لم التغيير مبرراً.

٨٤. إذا قررت المنشأة أن أصلاً ما يعود لوحدة توليد نقد مختلفة عن تلك التي تكون في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول التي يتم تجميعها لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل قد تغيرت، فإن الفقرة ١٢٠ تشترط تقديم إفصاحات حول وحدة توليد النقد في حال تم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أو عكسها لوحدة توليد النقد.

المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد

٨٥. المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد هو أعلى قيمة عادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف البيع وقيمة الإستخدام الخاصة بها، ومن أجل أغراض تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، تُقرأ أية إشارة في الفقرات ٣١-٧٠ إلى أصل ما على أنها إشارة إلى وحدة توليد النقد.

٨٦. يُحدد المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد على أساس متسق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد.

٨٧. المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد:-

(أ) يتضمن مبلغاً مسجلاً فقط لتلك الأصول التي يمكن ربطها مباشرةً أو تخصيصها على أساس معقول ومتسق بوحدة توليد النقد والتي ستولد تدفقات نقدية مستقبلية واردة مستخدمة في تحديد قيمة الإستخدام الخاصة بوحدة توليد النقد؛ و

(ب) لا يشتمل على المبلغ المسجل لأي إلتزام معترف به ما لم يتعذر تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد دون النظر في هذا الإلتزام.

ويرجع ذلك إلى تحديد القيمة العادلة التي تخصم منها تكاليف البيع وقيمة الإستخدام الخاصة بوحدة توليد النقد مع إستثناء التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول التي لا تعتبر جزءً من وحدة توليد النقد والإلتزامات التي تم الإعتراف بها (أنظر الفقرات ٤١ و٥٦).

٨٨. حينما يتم تجميع الأصول من أجل تقييمات قابلية الإسترداد فمن الضروري أن تشتمل وحدة توليد النقد على جميع الأصول التي تولد أو التي كانت تولد الإتجاه السائد ذي العلاقة من التدفقات النقدية الواردة، وبخلاف ذلك فقد تبدو وحدة توليد النقد قابلة للإسترداد بالكامل في الحين الذي تكون فيه خسارة إنخفاض القيمة قد وقعت بالفعل. تزود شجرة القرارات التوضيحية مخطط سير عمليات يوضح كيفية التعامل مع الأصول التي تعتبر جزءً من وحدات توليد النقد.

٨٩. قد يلزم أخذ بعض الإلتزامات التي تم الإعتراف بها بعين الإعتبار لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا تطلب التصرف بوحدة توليد النقد من المشتري أن يضمن الإلتزام، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف المطلق) لوحدة توليد النقد عبارة عن سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والإلتزام معاً مطروحاً منها تكاليف التصرف. ولإجراء مقارنة هادفة بين المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد والمبلغ القابل للإسترداد الخاص بها، يُطرح المبلغ المسجل للإلتزام لدى تحديد كل من قيمة الإستخدام الخاصة بوحدة توليد النقد والمبلغ المسجل الخاص بها. في بعض الحالات، ورغم مساهمة بعض الأصول في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للوحدة المولدة للنقد، إلا أنه لا يمكن تخصيصها للوحدة المولدة للنقد على أساس منطقي ومتسق. قد تكون تلك هي حالة الشهرة. تشرح الفقرات ٩٠أ – ٩٠س كيفية التعامل مع هذه الأصول في اختبار الانخفاض للوحدة المولدة للنقد.

٩٠. لأسباب تتعلق بالجانب العملي، يُحدد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد أحياناً بعد النظر في (أ) الأصول التي لا تعتبر جزءً من وحدة توليد النقد (الذمم المدينة أو الأصول المالية الأخرى على سبيل المثال) أو (ب) الإلتزامات التي تم الإعتراف بها (الذمم الدائنة والمعاشات التقاعدية وغيرها من المخصصات على سبيل المثال)، وفي مثل هذه الحالات يزداد المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد من خلال المبلغ المسجل لتلك الأصول ويقل من خلال المبلغ المسجل لتلك الإلتزامات).

الشهرة

تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد

٩٠أ. لأغراض اختبار الانخفاض، فإنه يتم تخصيص الشهرة التي تم الحصول عليها في عملية استملاك، بداية من تاريخ الاستملاك، لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد الخاصة بالمستملك، أو لمجموعة الوحدات المولدة للنقد، التي من المتوقع أن تستفيد من التآزر الناتج عن الاندماج، بغض النظر عن تعيين الأصول أو الالتزامات الخاصة بالعملية المستملكة لهذه الوحدات أو مجموعات الوحدات. عندما يتم استملاك الشهرة في عملية استملاك في عملية غير مولدة للنقد ينتج عنها خفض في صافي التدفقات النقدية الصادرة للمستملك، يتم اعتبار أن المستملك هو الوحدة المولدة للنقد. باستثناء عندما ترتبط الشهرة بعلميات الاستملاك غير المولدة للنقد، فإن كل وحدة أو مجموعة من الوحدات تخصص لها الشهرة ستكون كالتالي:

(أ) تمثل أدنى مستوى داخل المنشأة يتم فيه رصد الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(ب) لا تكون أكبر من القطاع كما تم تعريفه من خلال الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨، *إعداد التقارير حول القطاعات*.

٩٠ب. الشهرة المعترف بها في عملية استملاك هي عبارة عن أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ عن الأصول الأخرى التي تم استملاكها من خلال عملية الاستملاك والتي لا يتم تعريفها بصورة فردية والاعتراف بها بصورة منفصلة. لا تولد الشهرة تدفقات نقدية، ولا تؤدي إلى خفض صافي التدفقات النقدية الصادرة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وعادة ما تساهم في التدفقات النقدية لوحدات متعددة من الوحدات المولدة للنقد. في بعض الأحيان لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير تقديري للوحدات الفردية المولدة للنقد، ولكن فقط لمجموعات الوحدات المولدة للنقد. ونتيجة لذلك، في بعض الأحيان يتكون أدنى مستوى داخل المنشأة الذي يتم فيه رصد الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية من عدد من الوحدات المولدة للنقد المرتبطة بالشهرة، ولكن التي لا يمكن تخصيص الشهرة لها. تتم قراءة الإشارة في الفقرات من ٩٠ د – ٩٠ س و٩٧أ – ٩٧ ح إلى الوحدات المولدة للنقد التي يتم تخصيص الشهرة لها باعتبارها إشارات أيضاً إلى مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي يتم تخصيص الشهرة لها. عندما يتم استملاك الشهرة في عملية استملاك لعملية غير مولدة للنقد ينتج عنها انخفاض في صافي التدفقات النقدية الصادرة للمستملك، فينبغي قراءة الإشارات في المراجع ٩٠ د – ٩٠ س والفقرات ٩٧أ – ٩٧ ح إلى الوحدة المولدة للنقد التي يتم تخصيص الشهرة لها على أنها إشارات أيضاً إلى المستملك.

٩٠ ج. ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٩٠أ إجراء اختبار الانخفاض للشهرة على مستوى يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها وهي العمليات التي ترتبط بها الشهرة بصورة طبيعية. وبالتالي، لا يكون تطوير أنظمة إضافية لإعداد تقارير ضرورياً.

٩٠ د. الوحدة المولدة للنقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لأغراض اختبار الانخفاض قد لا تتداخل مع المستوى الذي يتم تخصيص الشهرة له وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، *آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*، لأغراض قياس خسائر وأرباح العملة الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كان مطلوباً من المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤

أن تخصص الشهرة لمستويات متدنية نسبياً لأغراض قياس خسائر وأرباح العملة الأجنبية، فإنه لا يكون مطلوباً منها أن تختبر الشهرة للانخفاض على نفس المستوى إلا إذا كانت أيضاً ترصد الشهرة على ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٩٠هـ. إذا كان التخصيص الأولي للشهرة المستملكة في عملية استملاك لا يمكن أن يكتمل قبل نهاية الفترة السنوية التي يدخل فيها الاستملاك حيز النفاذ، فإن هذا التخصيص الأولي سيكتمل قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستملاك.

٩٠و. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*" إذا كان يمكن تحديد المحاسبة الأولية للاستملاك فقط مؤقتاً بنهاية الفترة التي يدخل فيها الاندماج حيز التنفيذ، فإن المستملك:

(أ) حساب الإستملاء بإستخدام تلك القيمة المؤقتة؛ و

(ب) يعترف بأية تعديلات على هذه القيم المؤقتة كنتيجة لاستكمال المحاسبة المبدئية خلال فترة القياس، والتي لا تتجاوز اثني عشر شهراً من تاريخ الاستملاك.

في مثل هذه الظروف، قد لا يكون من الممكن أيضاً استكمال التخصيص الأولي للشهرة المعترف بها في الاستملاك قبل نهاية الفترة السنوية التي يدخل فيها الاندماج حيز التنفيذ. وعندما تكون هذه هي الحالة، فإن المنشأة تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة ١٢٢أ.

٩٠ز. إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة مولدة للنقد وتصرفت المنشأة في عملية بداخل هذه الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بهذه العلمية المتصرف بها تكون كالتالي:

(أ) تدخل في القيمة الدفترية للعملية عند تحديد المكسب والخسارة عند التصرف، و

(ب) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المولدة للنقد المحتفظ بها، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن بعض الطرق الأخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

٩٠ح. إذا أعادت المنشأة تنظيم هيكل إعداد التقارير الخاص بها بطريقة تغير تكوين وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنها تقوم بإعادة تخصيص الشهرة إلى هذه الوحدات المتأثرة. يتم هذا التخصيص باستخدام منهج للقيمة النسبية مشابه للمنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة في عملية بداخل الوحدة المولدة للنقد، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن بعض الطرق الأخرى تعكس بصورة أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

اختبار الانخفاض للوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها

٩٠ط. عندما ترتبط الشهرة، كما تو وصفها في الفقرة ٩٠ب، بالوحدة المولدة للنقد ولكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، فإنه يتم اختبار الوحدة للانخفاض، عندما تكون هناك إشارة إلى احتمالية انخفاض الوحدة، من خلال مقارنة القيمة الدفترية للوحدة، باستثناء أي شهرة، ومبلغها القابل للاسترداد. يتم الاعتراف بأي خسارة انخفاض وفقاً للفقرة ٩١.

٩٠ي. إذا كانت الوحدة المولدة للنقد التي تم وصفها في الفقرة ٩٠ ط تشمل في قيمتها الدفترية أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدد أو ليس متاحاً بعد للاستخدام ويمكن اختبار ذلك الأصل للانخفاض فقط كجزء من الوحدة المولدة للنقد، تتطلب الفقرة ٢٣ أن يتم اختبار الوحدة أيضاً للانخفاض سنوياً.

٩٠ ك. يتم اختبار الوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها للانخفاض سنوياً، عندما تكون هناك إشارة إلى أنه يمكن أن يحدث انخفاض للوحدة، من خلال المقارنة بين القيمة الدفترية للوحدة، التي تشمل الشهرة، والمبلغ القابل للاسترداد للوحدة. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للوحدة يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة، يتم النظر إلى الوحدة وإلى الشهرة المخصصة لها على أنهما لم تنخفضا. وإذا كانت القيمة الدفترية للوحدة تتجاوز المبلغ القابل للاسترداد لهذه الوحدة، تعترف المنشأة بخسارة الانخفاض وفقاً للفقرة ٩١.

توقيت اختبارات الانخفاض

٩٠ل. قد يجرى اختبار الانخفاض السنوي للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم الاختبار في نفس الوقت من كل سنة. قد يتم اختبار وحدات مختلفة مولدة للنقد للانخفاض في أوقات مختلفة. وعلى أي حال، إذا تم استملاك جميع الشهرة أو جزءً منها المخصصة للوحدة المولدة للنقد في عملية استملاك خلال الفترة السنوية الحالية، فيتم اختبار تلك الوحدة للانخفاض قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

٩٠م. إذا تم اختبار الأصول التي تشكل الوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها للانخفاض في نفس الوقت الذي يتم فيه اختبار الوحدة التي تشمل الشهرة، فإنه يتم اختبار تلك الأصول للانخفاض قبل اختبار الوحدة التي تشمل الشهرة. وعلى نفس المنوال، إذا تم اختبار الوحدات المولدة للنقد التي تشكل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها للانخفاض في نفس الوقت الذي يتم فيه اختبار مجموعة الوحدات التي تشمل الشهرة، فإنه يتم اختبار الوحدات الفردية للانخفاض قبل مجموعة الوحدات التي تشمل الشهرة.

٩٠ن. في وقت اختبار الانخفاض للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها، قد تكون هناك إشارة لانخفاض الأصل بداخل الوحدة التي تشمل الشهرة. في هذه الظروف، تختبر المنشأة الأصل للانخفاض أولاً، وتعترف بأي خسارة انخفاض لهذا الأصل قبل إجراء اختبار الانخفاض للوحدة المولدة للنقد التي تشمل الشهرة. وعلى نفس المنوال، قد تكون هناك إشارة للانخفاض لوحدة مولدة للنقد في داخل مجموعة من الوحدات التي تشمل الشهرة. وفي هذه الحالات، تختبر المنشأة الوحدة المولدة للنقد للانخفاض أولاً، وتعترف بأي خسارة للانخفاض لتلك الوحدة، قبل اختبار الانخفاض لمجموعة الوحدات التي تم تخصيص الشهرة لها.

٩٠ س. قد يتم استخدام الحساب الأخير التفصيلي الذي تم في الفترة السابقة للمبلغ القابل للاسترداد للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها في اختبار الانخفاض لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن تتم تلبية جميع المعايير التالية:

(أ) عدم تغيير الأصول والالتزامات التي تشكل الوحدة بشكل كبير منذ الحساب الأخير للمبلغ القابل للاسترداد؛

(ب) ينتج عن الحساب الأخير للمبلغ القابل للاسترداد مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة بهامش كبير؛ و

(ج) اعتماداً على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ الحساب الأخير للمبلغ القابل للاسترداد، تكون هناك احتمالية مستبعدة لتحديد المبلغ الحالي القابل للاسترداد بأقل من القيمة الدفترية الحالية للوحدة.

خسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد

٩١. يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض للوحدة المولدة للنقد (أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها) إذا، وفقط في هذه الحالة، كان المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (أو مجموعة الوحدات) أقل من القيمة الدفترية للوحدة (أو مجموعة الوحدات). يتم تخصيص خسارة الانخفاض لتقليل القيمة الدفترية لأصول الوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) وفقاً للترتيب التالي:

(أ) أولاً، لتقليل القيمة الدفترية لأية شهرة تم تخصيصها للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات)؛ و

(ب) ثم، بالنسبة للأصول الأخرى للوحدة (أو مجموعة الوحدات) وعلى أساس تناسبي، اعتماداً على القيمة الدفترية لكل أصل من الأصول في الوحدة.

٩٢. لدى تخفيض خسارة إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ٩١، تخفض المنشأة المبلغ المسجل للأصل دون أعلى قيمة لما يلي:-

(أ) قيمته العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع (إذا كانت قابلة للتحديد)؛

(ب) قيمة الإستخدام الخاصة به (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و

(ج) صفر.

يخصص مبلغ خسارة إنخفاض القيمة والذي كان خلافاً لذلك سيخصص للأصل، يخصص على أساس النسب للأصول الأخرى المولدة للنقد الخاصة بالوحدة (مجموعة الوحدات).

٩٣. حينما يساهم أصل غير مولد للنقد في وحدة مولدة للنقد، تخصص نسبة من المبلغ المسجل لذلك الأصل غير المولد للنقد للمبلغ المسجل الخاص بوحدة توليد النقد قبل تقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد. يعكس المبلغ المسجل للأصل غير المولد للنقد أية خسائر إنخفاض قيمة في تاريخ إعداد التقرير والتي تم تحديدها بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١).

٩٤. إذا تعذر تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل فردي (أنظر الفقرة ٧٨):-

(أ) يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عن الأصل إذا كان المبلغ المسجل الخاص به أكبر من أعلى مقدار للقيمة العادلة له مطروحاً منها تكلفة الإستخدام ونتائج إجراءات التخصيص المبنية في الفقرات ٩١-٩٣؛ و

(ب) لا يتم الإعتراف بأية خسارة إنخفاض قيمة عن الأصل إذا لم تنخفض قيمة الوحدة المولدة للنقد ذات العلاقة، كما ينطبق ذلك أيضاً حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل التي تطرح منها تكلفة البيع أقل من المبلغ المسجل له.

٩٥. في بعض الحالات، تساهم الأصول غير المولدة للنقد في الوحدات المولدة للنقد، ويتطلب هذا المعيار، حيثما تحتوي وحدة مولدة للنقد خاضعة لإختبار إنخفاض قيمة على أصل غير مولد للنقد، اختبار الأصل غير المولد للنقد فيما يتعلق بإنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١). يتم تضمين نسبة من المبلغ المسجل للأصل غير المولد للنقد، بعد اختبار إنخفاض القيمة، في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد، وتعكس النسبة الحد الذي تساهم فيه إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل غير المولد للنقد في الوحدة المولدة للنقد. وعليه يتم تخصيص أية خسارة إنخفاض قيمة للوحدة المولدة للنقد على أساس النسب لجميع الأصول المولدة للنقد في الوحدة المولدة للنقد مع مراعاة الحدود الواردة في الفقرة ٩٢. ولا يتعرض الأصل غير المولد للنقد لمزيد من خسارة إنخفاض القيمة تتخطى تلك التي تم تحديدها وفقاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١).

٩٦. [تم إلغائها]

٩٧. بعد تطبيق متطلبات الفقرات ٩١-٩٣، يتم الإعتراف بالإلتزام عن أي مبلغٍ متبقٍ لخسارة إنخفاض قيمة لوحدة مولدة للنقد فقط إذا كان هناك معيار آخر يتطلب ذلك.

اختبار الانخفاض للوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها والحصص غير المسيطرة

٩٧ أ. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، يقيس المستملك الشهرة ويعترف بها كما هي في تاريخ الاستملاك باعتبارها زيادة في الفقرة (أ)عن الفقرة (ب) فيما يلي:

(أ) تجميع ما يلي:

(١) المقابل المنقول الذي تم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، والذي يتطلب بشكل عام القيمة العادلة في تاريخ الاستملاك؛
(٢) مبلغ أية حصص غير مسيطرة في العملية المستملكة الذي يتم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠؛ و
(٣) في الاستملاك الذي يتم على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستملاك لحصة حقوق الملكية التي كان يحتفظ بها المستملك مسبقاً في عملية الاستملاك.
(٤) صافي المبالغ في تاريخ الاستملاك للأصول القابلة للتحديد التي تم استملاكها والالتزامات المفترض أنه تم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

تخصيص الشهرة

٩٧ ب. تقتضي الفقرة ٩٠ أ من هذا المعيار أن يتم تخصيص الشهرة المستملكة في عملية الاستملاك لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد الخاصة بالمستملك، أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد، التي من المتوقع أن تستفيد من التآزر الناتج عن الاندماج، بغض النظر عما إذا كان قد تم تعيين أصول أو التزامات أخرى خاصة بالعملية المستملكة إلى هذه الوحدات، أو مجموعة الوحدات. ومن الممكن أن يتم تخصيص بعض أوجه التآزر التي تنتج عن الاستملاك إلى الوحدة المولدة للنقد التي ليس للحصص غير المسيطرة حصة فيها.

اختبار الانخفاض

٩٧ ج. يتطلب اختبار الانخفاض مقارنة المبلغ القابل للاسترداد للوحدة المولدة للنقد بالقيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد.

٩٧ د. إذا قامت المنشأة بقياس الحصص غير المسيطرة على اعتبار أنها حصصها التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد لمنشأة مسيطر عليها في تاريخ الاستملاك، وليس بالقيمة العادلة، فإنه يتم تضمين الشهرة التي يمكن نسبها إلى الحصص غير المسيطرة في المبلغ القابل للاسترداد للوحدة المولدة للنقد المرتبطة بها ولكن لا يتم الاعتراف بها في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة. ونتيجة لذلك، تجمع المنشأة القيمة الدفترية للشهرة التي تم تخصيصها للوحدة لتشمل الشهرة التي يمكن نسبها للحصة غير المسيطرة. تتم مقارنة هذه القيمة الدفترية المعدلة فيما بعد بالمبلغ القابل للاسترداد للوحدة لتحديد إذا كان قد حدث انخفاض للوحدة المولدة للنقد.

تخصيص خسارة الانخفاض

٩٧ هـ. تتطلب الفقرة ٩١ أن يتم أولاً تخصيص أية خسارة انخفاض محددة لتقليل القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم الأصول الأخرى للوحدة على أساس تناسبي مع القيمة الدفترية لكل أصل من الأصول في الوحدة.

٩٧ و. إذا كانت المنشأة المسيطرة، أو جزء من المنشأة المسيطرة، التي لها حصة غير مسيطرة هي نفسها الوحدة المولدة للنقد، يتم تخصيص خسارة الانخفاض بين المنشأة المسيطرة والمنشأة غير المسيطرة على نفس الأساس الذي تم بناءً عليه تخصيص الفائض أو العجز.

٩٧ ز. إذا كانت المنشأة المسيطرة، أو جزء من المنشأة المسيطرة، التي لها حصة غير مسيطرة هي جزء من وحدة أكبر مولدة للنقد، فإنه يتم تخصيص خسائر الانخفاض الخاصة بالشهرة لأجزاء الوحدة المولدة للنقد التي لها حصص غير مسيطرة والأجزاء التي ليس لها مثل هذه الحصص. يتم تخصيص خسائر الانخفاض لأجزاء الوحدة المولدة للنقد على أساس:

(أ) المدى الذي ترتبط فيه الخسارة بالشهرة في الوحدة المولدة للنقد، والقيم الدفترية النسبية لشهرة الأجزاء قبل الانخفاض؛ و

(ب) المدى الذي يرتبط فيه الانخفاض بأصول قابلة للتحديد في الوحدة المولدة للنقد، وبالقيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للأجزاء قبل الانخفاض. يتم تخصيص تلك الانخفاضات لأصول أجزاء كل وحدة بشكل متناسب مع المبلغ الدفتري لكل أصل في الجزء. في هذه الأجزاء التي لها حصص غير مسيطرة، يتم تخصيص خسارة الانخفاض بين المنشأة المسيطرة والحصة غير المسيطرة على نفس الأساس الذي تم عليه تخصيص الفائض أو العجز.

٩٧ ح. إذا ارتبطت خسارة الانخفاض التي يمكن أن تعزى لحصة غير مسيطرة بالشهرة التي لا يتم الاعتراف بها في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة (انظر الفقرة ٩٧ د)، لا يتم الاعتراف بالخسارة كخسارة انخفاض للشهرة. وفي هذه الحالات، يتم فقط الاعتراف بخسارة الانخفاض المرتبطة بالشهرة التي تم تخصيصها للمنشأة المسيطرة كخسارة انخفاض للشهرة.

عكس خسارة إنخفاض القيمة

٩٨. أوضحت الفقرات ٩٩-١٠٥ متطلبات عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للأصل أو الوحدة المولدة للنقد في فترات سابقة، وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" إلا أنه ينطبق بشكل مماثل على الأصل الفردي أو وحدة توليد النقد. المتطلبات الإضافية للأصل الفردي موضحة في الفقرات ١٠٦-١٠٩ ولوحدة توليد النقد في الفقرتين ١١٠ و١١١، بالإضافة إلى الفقرات ١١١أ و١١١ب من الشهرة.

٩٩. تقيم المنشأة في كل تاريخ إعداد تقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة إنخفاض قيمة معترف بها في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة من الممكن أنها ما لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا وجد أي مؤشر كهذا، تقدر المنشأة المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

١٠٠. لدى تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة من الممكن أنها ما لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، تأخذ المنشأة المؤشرات التالية بعين الإعتبار على أقل تقدير.

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) إرتفاع القيمة السوقية للأصل إرتفاعاً كبيراً خلال الفترة؛

(ب) حدوث تغيرات هامة ذات أثر مواتٍ على المنشأة أثناء الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق الذي يخصص له الأصل؛ و

(ج) إنخفاض سعر الفائدة السوقي أو الأسعار السوقية الأخرى للعائد على الإستثمارات خلال الفترة، ويرجح أن تؤثر هذه الإنخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة إستخدام الأصل وأن تزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد زيادةً كبيرة؛ و

المصادر الداخلية للمعلومات

(د) حدوث تغيرات هامة ذات أثر مواتٍ على المنشأة أثناء الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد الذي أو بالطريقة التي يستخدم فيها الأصل أو يتوقع أن يتم إستخدامه بها، وتشمل هذه التغيرات التكاليف التي يتم تكبدها أثناء الفترة لتعزيز أو تحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي لها الأصل؛ و

(د أ) قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي تم وقفه سابقا قبل إستكماله أو قبل أن يصبح جاهز للإستخدام؛ و

(هـ) توفر أدلة من تقارير معدة داخلياً تشير إلى أن أداء الأصل الاقتصادي أفضل من المتوقع أو سيصبح كذلك.

١٠١. تعكس مؤشرات الإنخفاض المحتمل في خسارة إنخفاض القيمة في الفقرة ١٠٠ بشكل أساسي مؤشرات خسارة إنخفاض القيمة المحتملة في الفقرة ٢٥.

١٠٢. إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة إنخفاض قيمة معترف بها لأصل خلاف الشهرة من الممكن أنها ما لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، فقد يشير ذلك إلى (أ) ضرورة مراجعة العمر الإنتاجي المتبقي أو (ب) طريقة الإستهلاك (الإطفاء) أو (ج) القيمة المتبقية وتعديلها وفقاً للمعيار الذي ينطبق على الأصل حتى وإن لم تُعكس خسارة إنخفاض القيمة للأصل.

١٠٣. تُعكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة للأصل فقط في حال كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد نظراً لأن آخر خسارة إنخفاض قيمة قد تم الإعتراف بها، وإذا كان الحال كذلك، تتم زيادة المبلغ المسجل للأصل، (بإستثناء ما تم وصفه في الفقرة ١٠٦) إلى المبلغ القابل للإسترداد، وتكون هذه الزيادة عكساً لخسارة إنخفاض القيمة.

١٠٤. يمثل عكس خسارة إنخفاض القيمة زيادة في إمكانيات الخدمة المقدرة للأصل إما من الإستخدام أو من البيع وذلك من تاريخ آخر مرة اعترفت فيها المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة لذلك الأصل، ويطلب من المنشأة أن تحدد التغير في التقديرات التي تتسبب بالزيادة في إمكانيات الخدمة المقدرة، أما الأمثلة على التغيرات في التقديرات فتشمل:-

(أ) التغير في الأساس الخاص بالمبلغ القابل للإسترداد (أي ما إذا المبلغ القابل للإسترداد مبنياً على القيمة العادلة التي تطرح منها تكاليف البيع أو قيمة الإستخدام)؛ أو

(ب) التغير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في سعر الخصم، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبنياً على القيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع؛ أو

(ج) تغير في تقدير عناصر القيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبنياً على قيمة الإستخدام.

١٠٥. يمكن أن تصبح قيمة إستخدام الأصل أكبر من المبلغ المسجل للأصل بكل فقط لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الواردة تزداد كلما دنا موعدها، ومن جانب آخر لم تشهد إمكانيات خدمة الأصل أية زيادة، ولذلك لا تُعكس خسارة إنخفاض القيمة لمجرد مرور الوقت (يسمى أحياناً عكس الخصم) حتى وإن أصبح مبلغ الأصل القابل للإسترداد أعلى من المبلغ المسجل له.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل فردي أو لفئة الأصل

١٠٦. ينبغي ألا يزيد المبلغ المسجل الذي زاد لأصل بخلاف الشهرة منسوب إلى عكس خسارة إنخفاض قيمة عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم تحديده (صافي الإستهلاك أو الإطفاء) لو أن خسارة إنخفاض القيمة لم يتم الإعتراف عن الأصل في السنوات السابقة.

١٠٧. أي زيادة في المبلغ المسجل لأصل بخلاف الشهرة على المبلغ المسجل الذي كان سيتم تحديده (صافي الإطفاء والإستهلاك) لو أن خسارة إنخفاض القيمة لم يتم الإعتراف بها عن الأصل تعتبر إعادة تقييم. وللمحاسبة على إعادة التقييم المذكورة، تطبق المنشأة المعيار الذي يسري على الأصل.

١٠٨. تم الاعتراف بعكس خسارة الانخفاض لأصل بخلاف الشهرة على الفور في الفائض أو العجز، إلا إذا تم تسجيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقييم في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧، و٣١). تتم معالجة أي عكس لخسارة الانخفاض للأصل المعاد تقييمه باعتبارها زيادة إعادة تقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.

١٠٨أ. ويُعترف بعكس خسارة الانخفاض على الأصل المعاد تقييمه مباشرة في احتياطي إعادة التقييم وتتم زيادة فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو لفئة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. ومع ذلك، وفي حدود الاعتراف الذي تم مسبقاً بخسارة الانخفاض عن نفس الأصل الفردي أو فئة الأصول

التي يندرج تحتها الأصل المعاد تقييمه في الفائض أو العجز، يتم أيضاً الاعتراف بعكس خسارة هذا الانخفاض في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

١٠٩. بعد الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة تعدل مصاريف الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في فترات مستقبلية لتخصيص مبلغ الأصل المسجل الذي تمت مراجعته، وتطرح منه القيمة المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد

١١٠. يوزع عكس لخسارة إنخفاض قيمة الخاصة بوحدة توليد النقد، يُخصص لأصول الوحدة المولدة للنقد بإستثناء الشهرة على أساس النسب مع المبالغ المسجلة لتلك الأصول. وتعامل هذه الزيادات في المبالغ المسجلة على أنها عمليات عكس لخسائر إنخفاض القيمة للأصول الفردية ويتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١٠٨. لا يخصص أي جزء من مبلغ العكس المذكور لأصل غير مولد للنقد يساهم في إمكانيات الخدمة لوحدة توليد نقد.

١١١. لدى تخصيص عكس لخسارة إنخفاض قيمة لوحدة توليد النقد وفقاً للفقرة ١١٠، لا تتم زيادة المبلغ الأصل المسجل على أو دون ما يلي:-

(أ) مبلغه القابل للإسترداد (إذا كان قابلاً للتحديد)؛ و

(ب) المبلغ المسجل الذي كان سيتم تحديده (صافي الإطفاء والإستهلاك) لو لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للأصل في الفترات السابقة.

يتم تخصيص مبلغ عكس خسارة إنخفاض القيمة والذي خلافاً لذلك سيتم تخصيصها للأصل بشكل تناسبي مع الأصول الأخرى في الوحدة بإستثناء الشهرة.

عكس خسارة انخفاض الشهرة

١١١أ. لا يتم عكس خسارة الانخفاض المعترف بها للشهرة في فترة لاحقة.

١١١ب. يمنع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ الاعتراف بالشهرة المبنية داخلياً. ومن المحتمل أن تؤدي أية زيادة في مبلغ الشهرة القابل للاسترداد في الفترات التي تلي الاعتراف بخسارة الانخفاض لتلك لشهرة إلى زيادة الشهرة المبنية داخلياً، وليس عكس خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها في الشهرة المستملكة.

إعادة تحديد الأصول

١١٢. تحدث عملية إعادة تحديد أصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولد للنقد إلى أصل مولد للنقد فقط عندما فقط حينما تتوافر أدلة واضحة تفيد أن عملية إعادة التحديد مناسبة، ولا تؤدي إعادة التحديد بحد ذاتها بالضرورة إلى اختبار إنخفاض قيمة أو عكس لخسارة إنخفاض قيمة. عند تاريخ إعداد التقارير الذي يعقب إعادة التحديد، على المنشأة أن تضع بعين الإعتبار على أقل تقدير المؤشرات الواردة في الفقرة ٢٥.

١١٣. هناك أحوال تقرر فيها منشآت القطاع العام أنه من المناسب إعادة تحديد الأصل المولد للنقد كأصل غير مولد للنقد، فعلى سبيل المثال، أنشأت منشأة بالدرجة الأولى لمعالجة الفضلات الصناعية الناتجة من منشأة صناعية بأسعار تجارية وقد استخدمت الطاقة الفائضة لمعالجة الفضلات الصادرة عن إسكان حكومي لذوي الدخل المحدود دون تقاضي رسوم على ذلك، ثم أقفلت المنشأة الصناعية مؤخراً وفي المستقبل سيتم تطوير الموقع لأغراض المساكن الحكومية لذوي الدخل المحدود، وعلى ضوء إقفال المنشأة الصناعية قررت منشأة القطاع العام إعادة تحديد منشأة معالجة الفضلات كأصل مولد للنقد.

الإفصاح

١١٤. تفصح المنشأة عن المعايير التي وضعتها لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد.

١١٥. تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة من الأصول:-

(أ) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في حالة الزيادة أو العجز خلال الفترة وبند (بنود) السطر الخاصة ببيان الأداء المالي الذي أدرجت فيه خسائر إنخفاض القيمة المذكورة.

(ب) مبلغ عمليات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في حالة الزيادة أو العجز خلال الفترة وبند (بنود) السطر الخاصة ببيان الأداء المالي التي تم عكس خسائر إنخفاض القيمة فيه.

(ج) يتم الاعتراف مباشرة بمبالغ خسائر الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها في فائض إعادة التقييم خلال الفترة؛ و

(د) يتم الاعتراف مباشرة بمبالغ عكس خسائر الانخفاض على الأصول المعاد تقييمها في فائض إعادة التقييم خلال الفترة.

١١٦. قد لا يتضح في بعض الحالات ما إذا كان الهدف الأساسي من الإحتفاظ بالأصل يكمن في توليد عائد تجاري، حيث أن هذا القرار يلزم لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق هذا المعيار أم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١). تتطلب الفقرة ١١٤ الإفصاح عن المعايير المستخدمة لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد.

١١٧. فئة الأصول عبارة عن تجميع لأصول ذات طبيعة أو وظيفة متشابهة في عمليات منشأة ما تظهر في بند مستقل لغرض الإفصاح في البيانات المالية.

١١٨. يمكن تقديم المعلومات المطلوبة في الفقرة ١١٥ مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها لفئة من الأصول، فقد تكون هذه المعلومات على سبيل المثال مشمولة في مطابقة المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية الفترة ونهايتها وفقاً لما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (١٧).

١١٩. المنشأة التي تعد تقارير بمعلومات قطاعية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨، *" إعداد التقارير حول القطاعات"*، تفصح عما يلي لكل قطاع تم إعداد تقارير حوله بناءً على صيغة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة:-

(أ) مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في حالة الزيادة أو العجز خلال الفترة؛ و

(ب) مبلغ عمليات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في حالة الزيادة أو العجز خلال الفترة.

١٢٠. تفصح المنشأة عما يلي لكل خسارة إنخفاض قيمة كبيرة معترف بها أو تم عكسها خلال الفترة للأصل المولد للنقد (بما في ذلك الشهرة) أو وحدة توليد النقد:-

(أ) الأحداث والأحوال التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة أو عكسها؛

(ب) مبلغ خسارة إنخفاض القيمة المعترف به أو الذي تم عكسه؛

(ج) بالنسبة للأصول المولدة للنقد:-

(١) طبيعة الأصل؛ و

(٢) القطاع الذي تم إعداد تقارير حوله والذي ينتمي له الأصل، بناءً على صيغة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة إذا أعدت المنشأة تقرير معلومات قطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (١٨).

(د) بالنسبة لوحدة توليد النقد:-

(١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو منطقة جغرافية، أو قطاع تم إعداد تقرير حوله)؛

(٢) مبلغ خسارة إنخفاض قيمة معترف به أو تم عكسه بواسطة فئة من الأصول، وإذا أعدت المنشأة تقارير حول معومات قطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (١٨)، من خلال قطاع تم إعداد تقارير حوله بناءً على صيغة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة؛ و

(٣) تجميع أصول لتحديد تغير وحدة توليد النقد منذ آخر تقدير لمبلغ وحدة توليد النقد القابل للإسترداد (إن وجد)، ووصف لكل من الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول، وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد.

(هـ) ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد (وحدة توليد النقد) بقيمته العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع أو قيمة الإستخدام الخاصة به؛

(و) الأساس المستخدم في تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع (مثل ما إذا حُددت القيمة العادلة من خلال الرجوع إلى سوق نشط) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع؛ و

(ز) سعر (أسعار) الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) لقيمة الإستخدام إذا كان المبلغ القابل للإسترداد عبارة عن قيمة الإستخدام.

١٢١. تفصح المنشأة عن المعلومات التالية عن خسائر إنخفاض القيمة الإجمالية وإجمالي عمليات عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة التي لم يتم الإفصاح عن معلومات حولها وفقاً للفقرة ١٢٠.

(أ) فئات الأصول الرئيسة المتأثرة بخسائر إنخفاض القيمة وفئات الأصول الرئيسة المتأثرة بعمليات عكس خسائر إنخفاض القيمة؛ و

(ب) الأحداث والأحوال الرئيسة التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وعمليات عكس خسائر إنخفاض القيمة المذكورة.

١٢٢. تُنصح المنشأة بالإفصاح عن الإفتراضات المستخدمة في تحديد مبلغ الأصول القابل للإسترداد خلال الفترة، ولكن الفقرة ١٢٣ تتطلب من المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالتقديرات المستخدمة في قياس مبلغ وحدة توليد النقد القابل للإسترداد حينما تكون الشهرة أو الأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد مشمولاً في المبلغ المسجل لتلك الوحدة.

١٢٢أ. وفقاً للفقرة ٩٠ هـ، إذا لم يتم خلال الفترة تخصيص أية نسبة من الشهرة المستملكة في عملية الاستملاك للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) حتى حلول نهاية فترة إعداد التقارير، فإنه يتم الإفصاح عن مبالغ الشهرة غير المخصصة مع الإفصاح عن أسباب عدم تخصيص تلك المبالغ.

الإفصاح عن التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للاسترداد للوحدات المولدة للنقد التي تشمل أصولاً غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محددة.

١٢٣. تفصح المنشأة عن المعلومات المطلوبة من خلال النقاط من (أ)-(و) لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) التي تكون فيها المبالغ الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعماراً إنتاجية غير محددة والمخصصة لتلك الوحدة (أو مجموعة الوحدات) كبيرة بشكل واضح مقارنة بإجمالي المبالغ الدفترية للمنشأة الخاصة بالشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعماراً إنتاجية غير محددة:

(أ) المبالغ الدفترية للشهرة المخصصة إلى الوحدة (مجموعة الوحدات)؛

(ب) المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعماراً إنتاجية غير محددة المخصصة لهذه الوحدة (أو مجموعة الوحدات)؛

(ج) الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (أو مجموعة الوحدات) (بمعنى، قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع)؛

(د) إذا اعتمد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (أو مجموعة الوحدات) على قيمة الاستخدام:

(١) وصف لكل إفتراض أساسي اعتمدت عليه الإدارة في توقعات التدفق النقدي الخاص بها عن الفترة التي تغطيها معظم الموازنات التقديرية/التوقعات. الإفتراضات الأساسية هي تلك الإفتراضات التي يكون مبلغ الوحدة القابل للإسترداد (مجموع الوحدات) حساساً بالنسبة لها إلى أبعد حد؛

(٢) وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض أساسي سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، إذا كان ذلك مناسباً، كانت متسقة مع مصادر المعلومات الخارجية و، إذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية؛

(٣) الفترة التي وضعت الإدارة لها توقعات تدفقات نقدية قائمة على موازنات تقديرية/ توقعات مالية أقرتها الإدارة، وحينما تستخدم فترة تزيد على ٥ سنوات لوحدة توليد النقد يتم الإفصاح عن توضيح سبب تبرير تلك الفترة الأطول؛

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء توقعات التدفقات النقدية خارج الفترة المغطاة بآخر الموازنات التقديرية/ التوقعات، ومبرر إستخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات أو الصناعات أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو للسوق الذي خُصصت له الوحدة؛ و

(٥) سعر (أسعار) الخصم المطبقة على توقعات التدفق النقدي.

(ب) اذا كانت الوحدة (مجموعة من الوحدات) الطريقة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع إذا كان مبلغ الوحدة القابل للإسترداد مبنياً على القيمة العادلة التي يطرح منها سعر البيع، وتم أيضاً الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم يتم تحديد القيمة العادلة التي يطرح منها سعر البيع بإستخدام سعر السوق الملحوظ للوحدة:-

(١) وصف لكل إفتراض أساسي اعتمدت الإدارة عليه في تحديدها للقيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع. الإفتراضات الأساسية هي تلك الإفتراضات التي يكون مبلغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابل للإسترداد حساساً بالنسبة لها إلى أبعد حد؛ و

(٢) وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل إفتراض أساسي سواءً كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، إذا كان ذلك مناسباً، كانت متسقة مع مصادر المعلومات الخارجية و، إذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

إذا تم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بإستخدام تقديرات التدفق النقدي المخصوم، ينبغي الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) الفترة التي قامت خلالها الإدارة بتقدير التدفقات النقدية؛

(٢) معدل النمو المستخدم لإستنتاج تقديرات التدفق النقدي؛ و

(٣) معدل (معدلات) الخصم المطبقة على تقديرات التدفق النقدي.

(هـ) إذا كان التغير الممكن على نحو معقول في الإفتراضات الأساسية التي اعتمدت الإدارة عليها في تحديد مبلغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابل للإسترداد سيؤدي إلى تجاوز مبلغ الوحدة المسجل لمبلغها القابل للإسترداد:-

(١) المبلغ الذي يزيد به مبلغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابل للإسترداد عن المبلغ المسجل؛ و

(٢) القيمة المعينة للإفتراض الأساسي؛ و

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير من خلاله القيمة المعينة للإفتراض الأساسي بعد دمج أية آثار ناتجة في متغيرات أخرى مستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد حتى يكون مبلغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابل للإسترداد مساوياً لمبلغها المسجل.

١٢٤. إذا كان بعض أو جميع المبلغ المسجل للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة مخصصاً للعديد من وحدات توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، وكان المبلغ المخصص على هذا النحو لكل وحدة (مجموعة من الوحدات) غير كبير مقارنةً مع إجمالي مبلغ المنشأة المسجل للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصص لتلك الوحدات (مجموعة من الوحدات). وبالإضافة إلى ذلك، إذا كانت (أ) المبالغ القابلة للإسترداد لأي من تلك الوحدات مبنية على إفتراض (إفتراضات) (ب) وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصص لها كبيراً مقارنةً مع إجمالي مبلغ المنشأة المسجل للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة فعلى المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:-

(أ) إجمالي المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة لهذه الوحدات (أو مجموعة الوحدات)؛

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعماراً إنتاجية غير محددة المخصص لتلك الوحدات (أو مجموعة الوحدات)؛

(ج) وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الأساسي سواءً كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، إذا كان ذلك مناسباً، كانت متسقة مع مصادر المعلومات الخارجية و، إذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية؛

(د) إذا كان التغير الممكن على نحو معقول في الإفتراض (الإفتراضات) الأساسي سيؤدي إلى تجاوز مبالغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) المسجلة لمبالغها القابلة للإسترداد:-

(١) المبلغ الذي تزيد به مبالغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابلة للإسترداد عن إجمالي مبالغها المسجلة؛

(٢) القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (للإفتراضات) الأساسي؛ و

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير من خلاله القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (للإفتراضات) الأساسي بعد دمج أية آثار ناتجة في متغيرات أخرى مستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد حتى تكون مبالغ الوحدة (مجموعة من الوحدات) القابلة للإسترداد مساويةً لمبالغها المسجلة.

١٢٥. يمكن ترحيل وإستخدام أحدث حساب مفصل على الإطلاق تم القيام به الفترة السابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة (لمجموعة من الوحدات) توليد النقد بموجب الفقرة ٣٧ أو٩٠س، وذلك في اختبار إنخفاض القيمة للوحدة في الفترة الحالية شريطة الإلتزام بمعايير معينة، وحينما يكون الحال كذلك ترتبط المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة من الوحدات) والتي تدمج في الإفصاحات التي تتطلبها الفقرتان ١٢٣ و١٢٤ بالحساب المرحل للمبلغ القابل للإسترداد.

تاريخ النفاذ

١٢٦. على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ إبريل ٢٠٠٩ أو بعد هذا التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ إبريل ٢٠٠٩ يجب عليها الإفصاح عن ذلك.

١٢٦أ. تم تعديل الفقرتين ٢٥ و١٠٠ عن طريق *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير٢٠١٠. وتطبق المنشأة تلك التعديلات بأثر مستقبلي للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير٢٠١١. ومن المحبذ التطبيق في فترة مبكرة إذا طبقت المنشأة أيضا في نفس الوقت التعديلات على الفقرات ١٢ و١٣ و٢٩ و٤٠ و٥٧ و٥٩ و٦٢ و٦٢أ و٦٢ب و٦٣ و٦٦ و١٠١أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل١ يناير٢٠١١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٢٦ب. تم تعديل الفقرة ١٢٣ عن طريق *"التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* الصادرة في يناير٢٠١٠. وتطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد١ يناير٢٠١١. ومن المحبذ تطبيق هذا التعديل في فترة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل١ يناير٢٠١١، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٢٦ج. عدل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣١ الفقرة ٢(ح). وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد١ ابريل٢٠١١. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣١ لفترة تبدأ قبل١ إبريل٢٠١١، فإنه ينبغي أيضا تطبيق التعديل على تلك الفترة المبكرة.

١٢٦د. تم تعديل الفقرة ١٢٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

١٢٦هـ. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* " ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة* "، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرة ١٢. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

١٢٦و. تم تعديل الفقرات ٢، و٨ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٢٦ز. تم حذف الفقرات ٣، و٤ وتعديل الفقرات ٥، و١٨ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٢٦ح. عدل *انخفاض الأصول المعاد تقييمها* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ و٢٦) الفقرات ٢، و٧٣، و١٠٨، و١١٥، و١٢٤، وألغى الفقرات ٦، و١١، وأضاف الفقرات ٧٣أ، و١٠٨أ. تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر مستقبلي على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠١٨ فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٢٦ط. تم تعديل الفقرة ٢ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، *منافع الموظفين*، الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٢٦ي. تم تعديل الفقرات ٢، ٢٣، و٧١، و٧٦، و٨٨، و٩١، و٩٢، و٩٨-١٠٠، و١٠٢، و١٠٣، و١٠٦- ١٠٨، و١١٠، و١١١، و١٢٠، و١٢٢، و١٢٣-١٢٥، وتمت إضافة الفقرات ١٨أ، و٢٠أ، و٩٠أ، و٩٠س، و٩٧أ، و٩٧ح، و١١١أ، و١١١ ب، و١٢٢أ وتم حذف الفقرات ٧، و٩٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، *عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*، الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٢٤ك. عدلت الفقرتان ٢،٩، و١٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الصادر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك. ويُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٢ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٢٦ل. عُدلت الفقرتان ٧٣أ و١٠٨أ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩، والتي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر.

١٢٧. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

ترافق إرشادات التطبيق هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستخدمة

إن هذه الإرشادات تستخدم مصطلح (أصل)، إلا أنه ينطبق على مجموعة الأصول التي تؤلف وحدة توليد النقد.

عناصر قياس القيمة الحالية

تطبيق١ تبين العناصر التالية مجتمعةً الفروق الاقتصادية بين الأصول المولدة للنقد:-

(أ) تقدير للتدفق النقدي المستقبلي أو، في الحالات الأكثر تعقيداً، مجموعة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة اشتقاقها من الأصل؛

(ب) توقعات حول التباينات الممكنة في مبلغ أو توقيت هذه التدفقات النقدية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة بسعر الفائدة للسوق الحالي الخالي من المخاطرة؛

(د) سعر تحمل الشك الملازم للأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، غير قابلة للتحديد أحياناً، (مثل السيولة) يبينها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة اشتقاقها من الأصل.

تطبيق٢ يقابل هذا الملحق أسلوبين لحساب القيمة الحالية ويمكن إستخدام أي منهما لتقدير قيمة إستخدام أصل بناءً على الأحوال، وبموجب الأسلوب التقليدي فإن التعديلات الخاصة بالعوامل (ب) إلى(هـ) الموضحة في الفقرة أ١ متضمنة في سعر الخصم، وبموجب أسلوب التدفق النقدي المتوقع فإن العوامل (ب) و(د) و(هـ) تؤدي إلى تعديلات لدى التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة وفقاً للمخاطر. وأياً كان الأسلوب الذي تتبناه المنشأة في تبيان التوقعات حول التباينات في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فينبغي أن تكون النتيجة عبارةً عن تبيانٍ للقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

تطبيق٣ ستتباين الأساليب المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية وأسعار الفائدة من موقف إلى آخر بناءً على الأحوال المحيطة بالأصل قيد البحث، إلا أن المبادئ العامة التالية تحكم تطبيق أي أساليب قيمة حالية في قياس الأصول:-

(أ) ينبغي أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية الإفتراضات المتسقة مع تلك الأساسية في التدفقات النقدية المقدرة، وبخلاف ذلك فإن آثار بعض الإفتراضات ستحسب مرتين أو سيتم تجاهلها. على سبيل المثال، يمكن تطبيق سعر خصم بواقع ١٢% على تدفقات نقدية تعاقدية لذمة مدينة عن قرض، حيث تعكس

الأسعار توقعات حول حالات عدم السداد المستقبلية من القروض ذات السمات المعينة. لا ينبغي إستخدام نفس السعر والذي يبلغ ١٢% لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن هذه التدفقات النقدية تعكس الإفتراضات حول حالات عدم السداد المستقبلية.

(ب) ينبغي ألا تتأثر التدفقات النقدية وأسعار الخصم المقدرة بالتحيز وبالعوامل غير المرتبطة بالأصل موضوع البحث، فعلى سبيل المثال يؤدي الذكر المتعمد لصافي التدفقات النقدية المتوقعة بما هو أقل من قيمتها الفعلية من أجل تحسين الربح المستقبلي الظاهر لأصل ما إلى تحيز في القياس.

(ج) ينبغي أن تعكس التدفقات النقدية وأسعر الخصم المقدرة نطاق النتائج الممكنة وليس الحد الأعلى أو الأدنى الممكن لمبلغ مرجح بعينه.

أساليب التدفق النقدي التقليدية والمتوقعة للقيمة الحالية

الأسلوب التقليدي

تطبيق٤ استخدمت تطبيقات المحاسبة للقيمة الحالية بشكل تقليدي مجموعة منفردة من التدفقات النقدية المقدرة وسعر خصم منفرد، يوصف غالباً بأنه السعر المتناسب مع المخاطر، والواقع أن الأسلوب التقليدي يفترض أن تقليد سعر الخصم المنفرد يمكن أن يُدمج جميع التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية وعلاوة المخاطر المناسبة، ولذلك فإن الأسلوب التقليدي يركز بشكل كبير على إنتقاء سعر الخصم.

تطبيق٥ في بعض الأحوال كتلك التي يمكن فيها ملاحظة الأصول القابلة للتمييز في السوق، يكون الأسلوب التقليدي سهل التطبيق نسبياً، وبالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية فإنها متسقة مع الطريقة التي يصف بها مشاركو السوق الأصول كما في سند بقيمة ١٢%.

تطبيق٦ إلا أن الأسلوب التقليدي قد لا يتطرق بشكل مناسب إلى بعض مشاكل القياس المعقدة كقياس الأصول غير المالية والتي لا يوجد لها سوق للبند أو للبند القابل للمقارنة. يتطلب البحث الملائم للسعر المتناسب مع المخاطرة تحليلاً لبندين على الأقل – أصل موجود في السوق وله سعر فائدة ملحوظ وتم قياس الأصل. يجب إستنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية التي تقاس من السعر الملحوظ للفائدة في ذلك الأصل الآخر، وللتوصل إلى ذلك الإستنتاج، يجب أن تكون سمات التدفقات النقدية للأصل الآخر مماثلة لتلك الخاصة بالأصل الذي يتم قياسه، ولذلك يجب على من يقوم بالقياس القيام بما يلي:-

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له سمات تدفقات نقدية متماثلة؛

(ج) مقارنة مجموعات التدفق النقدي من البندين لضمان تماثلهما (على سبيل المثال هل كل مجموعة منهما عبارة عن تدفقات نقدية أو هل إحداهما تعاقدية والأخرى تدفق نقدي مقدر؟)؛ و

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر في بند غير ظاهر في الآخر (على سبيل المثال هل أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛ و

(هـ) تقييم ما إذا كان من المرجح أن تتصرف (أي تتباين) مجموعتا التدفق النقدي بطريقة مماثلة في تغيير الأوضاع الاقتصادية.

أسلوب التدفق النقدي المتوقع

تطبيق٧ يكون أسلوب التدفق النقدي المتوقع في بعض المواقف أداة قياس أكثر فاعلية من الأسلوب التقليدي، ولدى تطوير عملية قياس، يستخدم أسلوب التدفق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من التدفق النقدي الوحيد الأكثر رجحاناً. فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون التدفق النقدي ١٠٠ وحدة عملة[١] أو ٢٠٠ وحدة عملة أو ٣٠٠ وحدة عملة مع إحتمالات نسب تبلغ ١٠% و٦٠% و٣٠% على التوالي، والتدفق النقدي المتوقع يبلغ ٢٢٠ وحدة عملة، وبالتالي فإن أسلوب التدفق النقدي المتوقع يختلف عن الأسلوب التقليدي من خلال التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية موضوع البحث وعلى بيانات بالإفتراضات المستخدمة في القياس تكون صريحة أكثر.

تطبيق٨ يتيح أسلوب التدفق النقدي أيضاً إستخدام أساليب القيمة الحالية حينما يكون توقيت التدفقات النقدية مشكوكاً فيه، فعلى سبيل المثال يمكن قبض تدفق نقدي بقيمة ١٠٠٠ وحدة نقد خلال سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع إحتمالات نسب تبلغ ١٠% و٦٠% و٣٠% على التوالي. يبين المثال أدناه حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذه الحالة.

القيمة الحالية التي تبلغ ١٠٠٠ وحدة نقد خلال سنة واحدة بنسبة تبلغ ٥%.		٩٥٢,٣٨ وحدة نقد
الإحتمال	١٠%	٩٥,٢٤ وحدة نقد
القيمة الحالية التي تبلغ ١٠٠٠ وحدة نقد خلال سنتين بنسبة تبلغ ٥,٢٥ %.		٩٠٢,٧٣ وحدة نقد
الإحتمال	٦٠%	٥٤١,٦٤ وحدة نقد
القيمة الحالية التي تبلغ ١٠٠٠ وحدة نقد خلال ثلاث سنوات بنسبة تبلغ ٥,٥٠ %.		٨٥١,٦١ وحدة نقد
الإحتمال	٣٠%	٢٥٥,٤٨ وحدة نقد
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦ وحدة نقد

تطبيق٩ تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ وحدة نقد عن الفكرة التقليدية للتقدير الأفضل البالغ ٩٠٢,٧٣ وحدة نقد (إحتمال بنسبة ٦٠%). يتطلب حساب القيمة الحالية التقليدية المطبق في هذا المثال اتخاذ قراراً بشأن توقيت التدفق النقدي الذي الممكن الذي يجب إستخدامه وبالتالي فإنه لا يعكس إمكانيات توقيتات أخرى، ويرجع ذلك إلى أن سعر الخصم في حساب القيمة الحالية التقليدية لا يمكن أن يعكس الشكوك في التوقيت.

تطبيق١٠ إستخدام الإحتمالات في عنصر أساسي خاص بأسلوب التدفق النقدي المتوقع. يشير تساؤل حول ما إذا كان تحديد إحتمالات لتقديرات شخصية للغاية يشير في الواقع إلى دقة أكبر من

[١] في هذا المثال وغيره من الأمثلة تم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدات العملة.

الموجودة، إلا أن التطبيق الصحيح للأسلوب التقليدي (كما هو موضح في فقرة التطبيق٦) يتطلب نفس التقديرات ويتطلب اللجوء إلى التقدير الشخصي دون توفير شفافية في حساب أسلوب التدفق النقدي المتوقع.

تطبيق١١ تعمل العديد من التقديرات التي تم تطويرها في الممارسة الحالية على إدماج عناصر التدفقات النقدية المتوقعة بشكل غير رسمي، وبالإضافة إلى ذلك فإن المحاسبين غالباً ما تعترضهم الحاجة إلى قياس أصل بإستخدام معلومات محدودة حول إحتمالات التدفقات النقدية الممكنة، فعلى سبيل المثال قد يجد المحاسب نفسه في مواجهة المواقف التالية:-

(أ) يتراوح المبلغ المقدر بين ٥٠ وحدة نقد و٢٥٠ وحدة نقد ولكن ليس هناك مبلغ آخر ضمن هذا النطاق له أرجحية أكثر من مبلغ آخر، وبناءً على هذه المعلومات المحدودة، يكون التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٥٠ وحدة نقد [(٥٠+٢٥٠)/٢]؛

(ب) يتراوح المبلغ المقدر بين ٥٠ وحدة نقد و٢٥٠ وحدة نقد والمبلغ الأكثر ترجيحاً هو ١٠٠ وحدة نقد ولكن الإحتمالات المنسوبة إلى كل مبلغ غير معروفة. بناءً على تلك المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٣٣,٣٣ وحدة نقد [(٥٠+١٠٠+٢٥٠)/٣]؛ أو

(ج) سيكون المبلغ المقدر ٥٠ وحدة نقد (إحتمال ١٠%) أو ٥٠ وحدة نقد (إحتمال ٣٠%) أو ١٠٠ وحدة نقد (إحتمال ٦٠%). بناء على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٤٠ وحدة نقد [(٥٠×٠,١٠)+ (٢٥٠×٠,٣٠)+ (١٠٠×٠,٦٠)]. وفي كل حالة يرجح أن يعطي التدفق النقدي المتوقع المقدر تقديراً أفضل لقيمة الإستخدام من الحد الأدنى على الأرجح أو مبلغ الحد الأعلى حينما يؤخذ وحده.

تطبيق١٢ يخضع تطبيق أسلوب تدفق نقدي متوقع لقيد التكلفة المتدنية، وفي بعض الحالات تتوفر لمنشأة إمكانية وصول لكم كبير من المعلومات وقد تتمكن من تطوير العديد من سيناريوهات التدفق النقدي، وفي حالات أخرى قد لا تتمكن المنشأة من تطوير ما هو أكثر من بيانات عامة حوول تنوع التدفقات النقدية دون تكبد تكلفة كبيرة. على المنشأة أن توازن تكلفة الحصول على معلومات إضافية في مقابل الموثوقية الإضافية التي ستعود بها المعلومات على عملية القياس.

تطبيق١٣ يدعي البعض أن أساليب التدفق النقدي المتوقع غير مناسبة لقياس بند منفرد أو بند له عدد محدد من النتائج الممكنة، وهم يضربون مثالاً حول أصل له نتيجتان ممكنتان: إحتمال بنسبة ٩٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠ وحدات نقد وإحتمال بنسبة ١٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠٠٠ وحدة نقد، وهم يلاحظون أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال يبلغ ١٩٠ وحدة نقد وينتقدون تلك النتيجة على أساس أنها لا تمثل أياً من المبلغين الذين يمكن دفعهما في النهاية.

تطبيق١٤ التأكيدات مثل التأكيد الذي تم إيضاحه للتو تعكس تعارضاً مع هدف القياس، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي سيتم تكبدها، فقد لا تعطي التدفقات النقدية المتوقعة تقديراً صادقاً من حيث التمثيل للتكلفة المتوقعة، إلا أن هذا المعيار معني بقياس مبلغ الأصل

القابل للإسترداد، أما مبلغ الأصل القابل للإسترداد في هذا المثال فليس من المرجح أن يكون ١٠ وحدات نقدية رغم أن ذلك هو التدفق النقدية الأكثر رجوحاً، ويرجع ذلك إلى أن قياس ١٠ وحدات نقد لا يدمج الشك المتعلق بالتدفق النقدي في قياس الأصل، وبدلا من ذلك يُمثل التدفق النقدي المشكوك فيه كما لو أنه تدفق نقدي مؤكد، وليس هناك من منشأة تقدم على بيع أصل بهذه السمات لقاء ١٠ وحدات نقد.

سعر الخصم

تطبيق١٥ أيما كان الأسلوب الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة إستخدام الأصل، ينبغي ألا تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة وفقاً لها، وبخلاف ذلك فسيحسب أثر بعض الإفتراضات مرتين.

تطبيق١٦ حينما لا يتوفر السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم، أما الغرض من ذلك فهو تقدير تقييم السوق الخاص بالأمور التالية قدر الإمكان:-

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛ و

(ب) العوامل (ب) و(د) و(هـ) الموضحة في الفقرة أ١ وذلك إلى الحد الذي لم تؤدي فيه هذه العوامل إلى تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المقدرة.

تطبيق١٧ يمكن أن تأخذ المنشأة الأسعار التالية بعين الإعتبار كنقطة بداية في إعدادها لمثل هذا التقدير:-

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس مال المنشأة المحدد بإستخدام أساليب مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛

(ب) سعر الإقتراض المتزايد للمنشأة؛ و

(ج) أسعار الإقتراض السوقية الأخرى.

تطبيق١٨ إلا أن هذه الأسعار يجب أن تخضع للتعديل:-

(أ) حتى تعكس الطريقة التي يقيم بها السوق مخاطر محددة مرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛ و

(ب) حتى يتم إستثناء الأسعار التي لا تتعلق بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة وفقاً لها، وينبغي أخذ مخاطر مثل مخاطر الدولة ومخاطر العملة ومخاطر السعر بعين الإعتبار.

تطبيق١٩ معدل الخصم مستقل عن الهيكل الرأسمالي للمنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة عملية شراء الأصل لأن التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة عملية شراء الأصل.

تطبيق٢٠ تتطلب الفقرة ٦٨ أن يكون سعر الخصم المستخدم هو سعر ما قبل الضريبة، ولذلك عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم هو سعر ما بعد الضريبة، يُعدل ذلك الأساس ليعكس سعر ما قبل الضريبة.

تطبيق٢١ تستخدم المنشأة في العادة سعر خصم منفرد لتقدير قيمة إستخدام الأصل، إلا أن المنشأة تستخدم أسعار خصم منفصلة لفترات مستقبلية مختلفة وذلك حيثما تكون قيمة الإستخدام حساسة بالنسبة للفرق في المخاطر لفترات مختلفة أو هيكل أجل أسعار الفائدة.

الملحق ب

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ لكنه لا يشكّل جزءً منه.

التطورات التي طرأت على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ نتيجة التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في عام ٢٠٠٤

المقدمة

إستنتاج١. إن برنامج مقاربة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسباً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* في ديسمبر عام ٢٠٠٤، وقد نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ على الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفض الأصل غير المولد للنقد وحدد كيفية الإعتراف بإنخفاض القيمة وكيفية قياسها. معظم الأصول في القطاع العام غير مولدة للنقد وقد أدت متطلبات الإعتراف والقياس التي وضعت إلى عدد من الإختلافات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ عن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".

الحاجة إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المذكور

إستنتاج٣. يُرجع معيار المحاسبة الدولي القطاع العام ٢١ القارئين إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أ) لتحديد ما إذا انخفضت قيمة الأصول المولدة للنقد (ب) وللمحاسبة على الإعتراف بأية خسارة إنخفاض قيمة وقياسها. وهناك فوائد يتم الحصول عليها من دمج المتطلبات والإرشادات المتعلقة بالأصول المولدة للنقد في إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام بحيث لا تضطر منشآت القطاع العام إلى الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حينما يكون لدى المنشأة أصول مولدة للنقد، وبالإضافة إلى ذلك فهناك عدد من مسائل القطاع العام المرتبطة بإنخفاض القيمة وهي تشمل ما يلي:-

(أ) ما إذا كانت الممتلكات والمصانع والمعدات المولدة للنقد مسجلة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات" يجب أن تكون ضمن النطاق؛

(ب) تمييز الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد؛

(ج) إعادة تحديد الأصول المولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد والعكس بالعكس؛ و

(د) المعالجة لإنخفاض القيمة وذلك للأصول غير المولدة للنقد في وحدات توليد النقد.

إستثناء الممتلكات والمصانع والمعدات المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها والأصول غير الملموسة التي يُعاد تقييمها بشكل منتظم بالقيمة العادلة من النطاق

إستنتاج٤. عند اعتماد هذا المعيار في فبراير ٢٠٠٨، استبعد نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ الممتلكات والمصانع والمعدات غير المولدة للنقد التي تم تسجيلها بمبالغ معاد تقييمها وفقاً

لنموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. يفيد أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرى أن الأصول المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ سيعاد تقييمها بدرجة كافية من الإنتظام لضمان (أ) تسجيلها بمبلغ لا يختلف اختلافاً كبيراً عن قيمتها العادلة بتاريخ إعداد التقارير وأن أي (ب) إنخفاض في القيمة سيؤخذ بعين الإعتبار في التقييم. ولذلك فقد أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار مسألة ما إذا كان الإستثناء على نطاق مماثل ينبغي أن تكون مشمولة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المذكور.

إستنتاج٥. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ بها على نموذج إعادة التقييم تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأخذ بعين الإعتبار وجهة النظر القائلة بأن الإرشادات المتعلقة بتحديد خسائر إنخفاض القيمة لهذه الأصول ستكون مناسبة لمنشآت القطاع العام ذات الأصول التي تكون وفق نموذج إعادة التقييم، وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، في الحالات التي تكون فيها القيمة العادلة لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات هي قيمته السوقية، إلى أن الحد الأقصى لمبلغ خسارة إنخفاض القيمة هو عبارة عن تكاليف التصرف. وذُكر في أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ما يلي "يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في أغلب الحالات، أنها لن تكون كبيرة وأنه، من وجهة نظر عملية، ليس من الضروري قياس مبلغ الخدمة للأصل القابل للإسترداد وليس من الضروري الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة عن تكاليف التصرف بالأصل غير المولد للنقد"، كما يرى المجلس أنه من غير المرجح أن تكون تكاليف التصرف كبيرة للأصول المولدة للنقد.

إستنتاج٦. بالنسبة للأصول المتخصصة المولدة للنقد والتي لا تشتق فيها القيمة العادلة من القيمة السوقية، يتطلب معيار المحاسبة الدولي أن تقدر قابلية الإسترداد من خلال قيمة الإستخدام، ونظراً لأن قيمة الإستخدام مبنية على توقع التدفق النقدي فإنها يمكن أن أكبر أو أقل بكثير من المبلغ المسجل، ويكون هذا التحليل ذا صلة في القطاع العام أيضاً، إلا أنه من غير المؤكد ما إذا كانت منشآت القطاع العام التي تحتفظ بأصول متخصصة تطابق تعريف الأصل المولد للنقد في هذا المعيار.

إستنتاج٧. يثبت مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على رأيه القائل بأنه من الصعب جداً فرض متطلب يقضي باختبار إنخفاض القيمة بالإضافة إلى المتطلب الحالي في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والذي يقضي بإعادة تقييم الأصول بدرجة كافية من الانتظام لضمان تسجيلها بمبلغ لا يختلف اختلافاً كبيراً عن قيمتها العادلة بتاريخ إعداد التقارير، ولذلك وفي المحصلة خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ يجب أن تكون له أولوية على المقاربة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأن الممتلكات والمصانع والمعدات المسجلة على نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ يجب أن تستثنى من نطاق هذا المعيار. إنسجاماً مع الأسلوب المستخدم مع الممتلكات والمصانع والمعدات فإن الأصول غير الملموسة التي يعاد تقييمها بالقيمة العادلة بشكل منتظم تستثنى أيضاً من النطاق.

انخفاض الأصول المعاد تقييمها (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦)

إستنتاج٧أ. بناءً على طلبات دوائر الاختصاص التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ٢٠١٥ القرار الأصلي باستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة المعاد تقييمها من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦.

إستنتاج٧ب. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المنطق الذي بنيت عليه فقرات الإستنتاج ٥، والإستنتاج ٦ بالنسبة للمتطلبات المختلفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو منطق معقول. وأقر المجلس بوجهة النظر التي ترى أنه سيتم أخذ الانخفاض بعين الاعتبار عند تنفيذ إعادة تقييم الأصول للتأكيد على أن مبالغها الدفترية لا تختلف بشكل مادي عن قيمها العادلة، كما تقتضي الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

إستنتاج٧ج. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأنه لم يكن من الواضح إذا كانت خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض هي عبارة عن إعادات للتقييم، مع الأخذ بعين الاعتبار أن محاسبتهما تتم بنفس الأسلوب. وتتطلب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أن تتم إعادة تقييم فئة الأصول بالكامل إذا تمت إعادة تقييم عنصر من عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات ينتمي لتلك الفئة. وبالتالي، إذا تم تفسير خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض على أنهما إعادات تقييم فستكون العواقب وخيمة. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن عليه أن يكشف عن ذلك الغموض.

إستنتاج٧د. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً أنه من الهام أن يتم تزويد المستخدمين بالمعلومات الكمية والنوعية حول الانخفاضات الموضحة في الفقرات ١٢٠ و١٢١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦،

إستنتاج٧هـ. بالاتساق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، فإن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من كشف الغموض، هو التأكيد على أن خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض للأصول المعاد تقييمها لا يتطلب من المنشأة أن تعيد تقييم مجمل فئة الأصول التي ينتمي إليها هذا الأصل للاعتراف بخسارة الانخفاض فيما يتعلق بهذا العنصر.

إستنتاج٧و. رغم أن تضمين الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي يتم قياسها بالمبالغ المعاد تقييمها في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ يعني أنه من المطلوب من المنشأة أن تجري تقييماً سنوياً لتحدد إذا كان هناك إشارة إلى احتمالية انخفاض الأصل، إلا أنه من المرجح أن تكون المنشأة على دراية بأية إشارة للانخفاض. وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إدخال الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم قياسها بالمبالغ المعاد تقييمها في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ لن يكون أمراً شاقاً بشكل مبالغ فيه بالنسبة لمعدي البيانات المالية.

إستنتاج٧ز. نتيجة لهذه الاعتبارات اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٥٧، *انخفاض الأصول المعاد تقييمها*، في سبتمبر ٢٠١٥ ونشر مسودة العرض في الشهر التالي.

الإجابات على مسودة العرض ٥٧

الإستنتاج٧ح. دعم معظم المجاوبين على مسودة العرض ٥٧ مقترحات وأسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ونظر المجلس في مقترح يرى بأن توضيح كلاً من خسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض للأصول المعاد تقيمها لا يتطلب أن تعيد المنشأة تقييم مجمل فئة الأصول التي ينتمي إليها هذا الأصل وهو الأمر الذي يمكن تحقيقه بصورة أكثر اقتصادية من خلال إدراج بيان بسيط في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

إستنتاج٧ط. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذه الرؤية ولكنه رأى أنها غير مناسبة لسببين. الأول، أن هذا المنهج لم يتناول بشكل كافٍ الطرق المختلفة لتحديد قيمة الاستخدام للأصول غير المولدة للنقد عند تقييم المبلغ القابل للاسترداد لاحتمال تقديم الخدمات للأصل. هذه الطرق هي منهج استهلاك التكلفة الاستبدالية، ومنهج تكلفة الاستعادة، ومنهج وحدات الخدمة. ثانياً، لا يقدم المنهج المعلومات اللازمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار من قبل المستخدمين التي يتم تقديمها من خلال الإفصاحات في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦. وبالتالي قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يفعل المقترحات الواردة في مسودة العرض ٥٧ في إصدار نهائي.

إستنتاج٧ي. بناءً على تعليقات المجاوبين على مسودة العرض أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقييم التأكيد في أسس الإستنتاج ٥٧ على أن الانخفاضات تختلف مفاهيمياً عن انخفاضات إعادة التقييم. ولأن كلاً من الانخفاضات وانخفاضات إعادة التقييم تتطلب خفض في احتمال الخدمات أو القدرة على توليد منافع اقتصادية، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنها متشابهان من الناحية المفاهيمية. وعلى أي حال، هناك اختلاف عملي. فالانخفاضات هي الأحداث التي تؤثر على الأصول الفردية، أو مجموعات الأصول، وليس على النتائج الدورية لإعادات التقييم. وينعكس هذا الاختلاف العملي في الفقرة ٥١أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ حيث إن "خسائر الانخفاض وعكس خسارة الانخفاض لأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، و٢٦ *" انخفاض الأصول المولدة للنقد"*، لا ينشئ بالضرورة حاجة لإعادة تقييم فئة الأصول التي ينتمي إليها الأصل أو مجموعة الأصول."

إستثناء الشهرة من المرجع

إستنتاج٨. يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على العديد من المتطلبات والإرشادات المتعلقة (أ) بإنخفاض القيمة (ب) وتخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد (ج) واختبار الوحدات المولدة للنقد ذات الشهرة بالنسبة لإنخفاض القيمة. وفي مجال تطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسألة ما إذا كان ينبغي أن تكون الشهرة في نطاق هذا المعيار، ولم يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى الآن معيار محاسبة دولي في القطاع العام يتناول عمليات إندماج الأعمال ويرى أنه من المرجح أن يبرز عدد من المسائل المحددة المتعلقة بالقطاع العام حينما تحدث عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام: وبشكل خاص ما إذا كان يمكن دائماً تحديد المنشأة المشترية في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الشهرة لا ينبغي أن تكون ضمن نطاق هذا المعيار. بموجب تسلسل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يتم تحويل المستخدمين إلى متطلبات معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول إنخفاض قيمة الشهرة، مع تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد واختبار إنخفاض القيمة على الوحدات المولدة للنقد ذات الشهرة.

إستنتاج٨أ. صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"*، في يناير ٢٠١٧. يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ متطلبات الاعتراف بالشهرة وقياسها. ولتطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، نظر مجلس معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام في متطلبات خفض الشهرة. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الشهرة لا تولد منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، وبالتالي يتم تقييمها للانخفاض كجزء من مجموعة أصول. ويمكن فقط قياس الشهرة من خلال الإشارة إلى التدفقات النقدية، سواءً كانت تدفقات نقدية موجبة أو انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الصادرة. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ يتعامل مع انخفاض الأصول الفردية فقط، ويقيم الانخفاض من خلال الإشارة إلى القيمة الحالية لباقي احتمال الخدمة للأصل. وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه سيكون من غير الملائم أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ على انخفاض الشهرة. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه، لأغراض خاصة بالانخفاض، ينبغي التعامل مع الشهرة على اعتبار أنها أصل مولد للنقد بغض النظر عما إذا كانت العملية المرتبطة بها هي عملية مولدة للنقد. ووافق المجلس على إدراج إرشادات إضافية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ تشير إلى أنه ينبغي اعتبار أن الشهرة هي أصل مولد للنقد لأغراض الانخفاض.

إستنتاج٨ب. نتيجة لقرار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باعتبار أن الشهرة هي أصل مولد للنقد لأغراض الانخفاض، وافق المجلس على إدراج ٢٦ متطلباً مستفيضاً وإرشادات أخرى في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بشأن (أ) انخفاض الشهرة، (ب) تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد، و(ج) اختبار الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها والمضمنه في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

التمييز بين الأصول المولدة لنقد والأصول غير المولدة للنقد

إستنتاج٩. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن بعض الأصول تتمتع بملامح توليد النقد وملامح عدم توليد النقد أيضاً، وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مسألة ما إذا كان يجب أن يتبنى أسلوباً قائماً على العناصر يحدد عناصر الأصول المولدة للنقد وغير المولدة للنقد ويخضعها لمعالجات مختلفة. رد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذا الأسلوب نظراً لإعتبارات التكاليف والمنافع، وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الأصول في القطاع العام تكون غير مولدة للنقد بشكل عام وأن تحليل إمكانية الخدمة الخاص بها هو الأساس المفضل لإنخفاض القيمة، وبالتالي يتضمن هذا المعيار إفتراضاً قابلاً للدحض في الفقرة ١٨ وهو أن الأصول التي تكون مولدة للنقد وغير مولدة للنقد في الوقت ذاته ينبغي أن يتم التعامل معها على أنها أصول غير مولدة للنقد.

مؤشرات إنخفاض القيمة: القيمة السوقية للأسهم

إستنتاج١٠. عندما صدر هذا المعيار، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إذا ما كانت الإشارات إلى انخفاض الأصول المولدة للنقد المحتفظ بها من قبل منشآت القطاع العام –المصادر الخارجية أو الداخلية للمعلومات– مشابهة للإشارات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الإشارات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كانت ذات علاقة، باستثناء الإشارة إلى أن المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة هو أكبر من مبلغ رسملتها في السوق (قيمتها السوقية). عندما صدر هذا المعيار، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أن هناك عدد محدود جداً من منشآت القطاع العام التي لم تكن (مؤسسات أعمال حكومية) (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بعد

إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦) تصدر أدوات حقوق ملكية يتم تداولها في الأسواق العميقة، وأن هذه الإشارة ستكون ذات علاقة فقط عند توحيد مؤسسات الأعمال الحكومية.

القيمة العادلة التي تطرح منها تكاليف البيع وعمليات البيع الجبرية

إستنتاج١١. في التعليق على تعريف "القيمة العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع" يفيد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأن "القيمة العادلة التي تطرح منها تكاليف البيع لا تعكس البيع الجبري" ولكنه يتضمن شرطاً هو "ما لم تُجبر الإدارة على البيع مباشرةً". لا يشتمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ على هذا الشرط في الفقرة ٤٠ لأن هناك حالات قليلة جداً تُجبر فيها منشآت القطاع العام، والتي لا تكون مشاريع أعمال حكومية (المصطلح بين الأقواس لم يعد يستخدم بعد إصدار" قابلية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" في إبريل ٢٠١٦) على البيع مباشرةً حتى تبقى منشأة مستمرة.

إعادة تحديد الأصول

إستنتاج١٢. يمكن أن تصبح الأصول المولدة للنقد أصولاً غير مولدة للنقد والعكس بالعكس، وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مسألة الأحوال التي يجب فيها السماح بإعادة تحديد أصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد، وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إعادة التحديد يمكن أن تحدث فقط حينما تتوافر أدلة واضحة على أن ذلك مناسب، وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إعادة التحديد بحد ذاتها لا تؤدي إلى اختبار إنخفاض قيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة، وبدلاً من ذلك ينبغي أن تقوم المنشأة في تاريخ إعداد التقارير اللاحق بتقييم المؤشرات المناسبة بعد إعادة التحديد لتحديد ما إذا كان هناك ضرورة للامتحان، وهذه المتطلبات مذكورة في الفقرة ١١٢.

وحدات توليد النقد

إستنتاج١٣. كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ – الذي لا يمكن فيه تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل فردي – فإن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل سيتم تحديده. وحدة توليد النقد هي أصغر قابلة للتحديد من الأصول (أ) التي تولد التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المتواصل وهي (ب) مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى أو مجموعات أخرى من الأصول، وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن فكرة وحدة توليد النقد مناسبة للأصول المولدة للنقد في سياق القطاع العام.

أصول الشركة

إستنتاج١٤. يتضمن معيار المحاسبة الدولي متطلبات ترتبط بأصول الشركة، وأصول الشركة محددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنها "أصول غير الشهر تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد الخاضعة للمراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى" أي أن أصل الشركة يساهم فقط في وحدات توليد النقد وليس في الأنشطة غير المولدة للنقد، وقد درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسألة ما إذا كان ينبغي أن يتضمن هذا المعيار متطلبات لأصول الشركات كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج١٥. لا يتمثل الغرض الأساسي لمنشآت القطاع العام التي لا تعتبر مشاريع أعمال حكومية (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بعد إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦) في توليد عائدات تجارية ولذلك يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام بأنه ستكون هناك مناسبات قليلة جداً يساهم فيها الأصل المشترك بين الأنشطة المختلفة (كمبنىً إداري مثلاً) في إمكانيات الخدمة لوحدات توليد النقد دون المساهمة أيضاً بإمكانيات الخدمة للأنشطة غير المولدة للنقد. ولذلك فقد قُرر أنه ليس من الضروري تحديد أصول الشركة في هذا المعيار ووضع متطلبات له، وترجع الفقرة ٩٦ المنشآت إلى معيار المحاسبة الدولي والوطني ذي العلاقة الذي يتناول الأصول التي لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن أصول أخرى وعن جزء يزيد على وحدة توليد نقد واحدة ولكنها لا تساهم بإمكانيات الخدمة في الأنشطة غير المولدة للنقد.

معالجة الأصول غير المولدة للنقد في وحدات توليد النقد

إستنتاج١٦. من المرجح أن يكون هناك عدد من لحالات التي تحتفظ فيها منشآت القطاع العام بأصول غير مولدة للنقد تنساهم بإمكانيات الخدمة في وحدات توليد النقد بالإضافة إلى الأنشطة غير المولدة للنقد، وقد درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسألة ما إذا كان من المناسب تضمين نسبة من المبلغ المسجل للأصل غير المولد للنقد، بعد أي اختبار إنخفاض قيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد لدى مقارنة المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد المذكورة مع مبلغها القابل للإسترداد.

إستنتاج١٧. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه ينبغي تضمين نسبة من المبلغ المسجل للأصل غير المولد للنقد في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد، وينبغي تحديد تلك النسبة على أساس النسب لإمكانيات الخدمة بحيث يساهم ذلك الأصل في وحدة توليد النقد. إذا تم تجاهل الأصل غير المولد للنقد فقد يتم تقدير وحدة توليد النقد بقيمة أقل من قيمتها الفعلية وقد لا يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. ولكن نظراً لأن إنخفاض قيمة الأصل غير المولد للنقد سيكون قد تم تحديده بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، فستكون قيمة الأصل غير المولد للنقد قد خُفضت إلى مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به، ولذلك لا ينبغي أن تطبق خسارة إنخفاض قيمة أخرى ذات علاقة بوحدة توليد النقد على الأصل غير المولد للنقد. تُخصص أية خسارة إنخفاض قيمة على أساس النسب، بناءً على القيم المسجلة، للأصول المولدة للنقد في وحدة توليد النقد مع مراعاة الحدود الواردة في الفقرة ٩٢، وهذا الأسلوب مبين في الفقرة ٩٥.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير* المالية الصادرة في عام ٢٠٠٨

إستنتاج١٨. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الواردة في *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠٠٨ واتفق عموماً مع المجلس الأخير على أسباب تنقيح المعيار. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لم يكن يوجد سبب خاص بالقطاع العام لعدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ نتيجة للجزء الثاني من التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥: المواضيع التي أثارتها الأطراف المعنية

إستنتاج١٩. أشارت الأطراف المعنية إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أشارت بشكل غير متسق إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ومجموعات التصرف. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، *الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*، قد يكون ملائماً فقط للقطاع العام في ظروف معينة، للأسباب التالية:

(أ) بيع الأصول في القطاع العام قد لا يتم خلال سنة واحدة بسبب مستويات الاعتماد المطلوبة. ويثير ذلك تساؤلات حول علاقة واتساق المعلومات التي يتم تقديمها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وبشكل خاص، يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى أنه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لا يتم استهلاك الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف فيما يخص عدم استهلاك الأصول لفترات طويلة من الوقت ويرى أن ذلك قد يكون غير ملائم.

(ب) يتم التصرف في كثير من الأصول في القطاع العام من خلال التحويل أو التوزيع بدون مقابل أو في نظير مقابل اسمي. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل بالمبيعات بالقيمة العادلة، فإن متطلبات الإفصاح والقياس قد لا تقدم معلومات ذات علاقة عن هذه التحويلات. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الإفصاح والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما يكون من المستهدف أن تتم المبيعات وفقاً للقيمة العادلة.

(ج) كثير من العمليات المتوقفة في القطاع العام هي عمليات قدمت قبل ذلك خدمات بدون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي حين أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل مع العمليات المتوقفة التي كانت إما وحدات مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد قبل التصرف أو قبل أن يتم تصنيفها باعتبار أنها محتفظ بها للبيع، إلا أن متطلبات الإفصاح قد لا تقدم معلومات ذات علاقة بالعمليات المتوقفة في القطاع العام. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الاعتراف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قد تكون ملائمة عندما تكون العمليات المتوقفة قد كانت سابقاً إما وحدات مولدة للنقد أو واحدة أو أكثر من مجموعة الوحدات المولدة للنقد.

لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد خلص إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ سيكون ملائماً في القطاع العام فقط في ظروف محددة، فقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إزالة الإشارة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتعامل مع الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف بشأن الاحتفاظ بهذه الإشارات الذي قد تؤدي أن تتبني المنشآت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في ظروف غير ملائمة. قد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، يقدم إرشادات بشأن اختيار السياسات المحاسبية للعمليات التي لا يتم تناولها بشكل خاص من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يسمح هذا الإرشاد للمنشآت بتطبيق سياسة محاسبية متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عندما ترى المنشأة أن ذلك ملائماً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ نتيجة *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦.

إستنتاج٢٠. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار المراجع في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

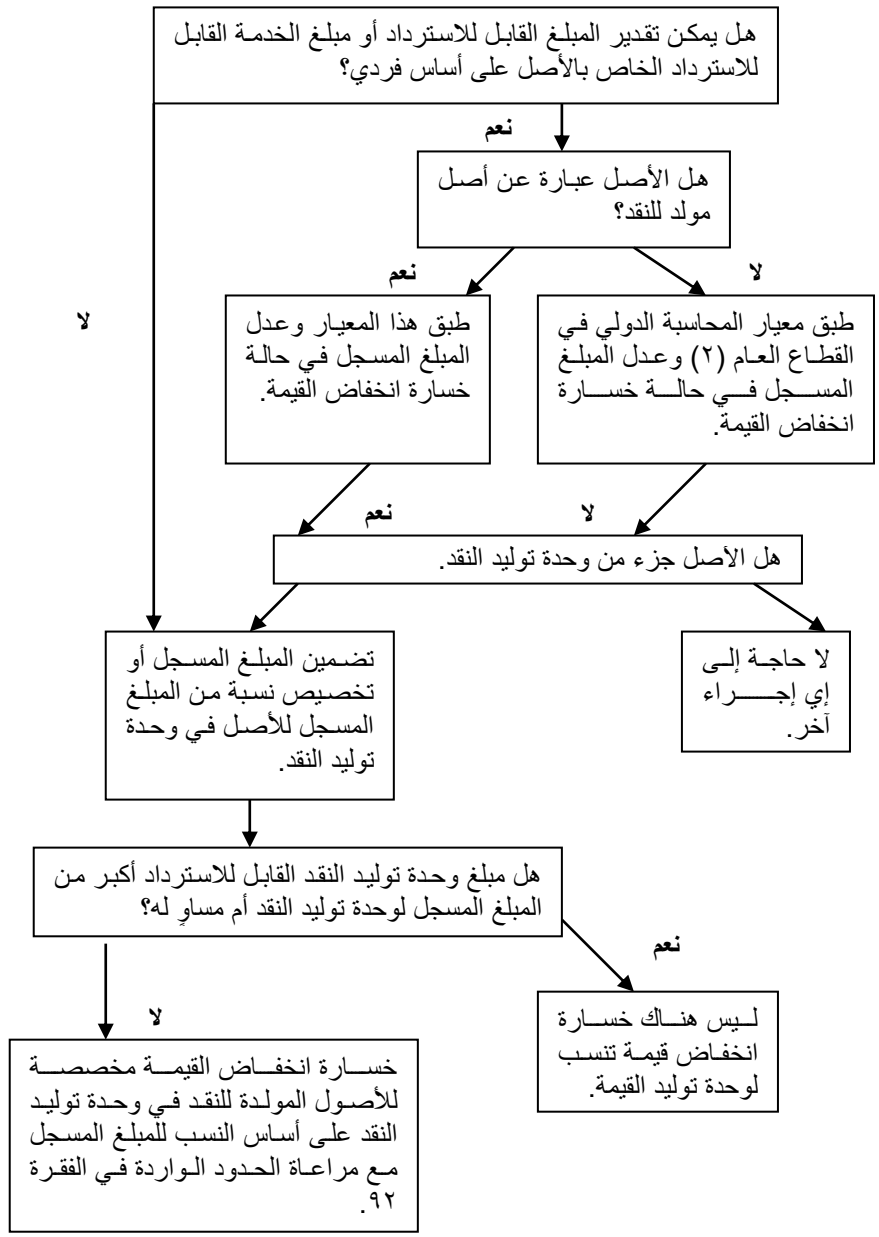
مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩

إستنتاج٢١. الإشارة إلى "فئة الأصول" في الفقرات ٧٣أ و١٠٨أ تعطي انطباعاً بأن الإرشادات قد طبقت فقط على الأصول المعاد تقييمها في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. وقد أعربت الأطراف المعنية عن قلقها من أن الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها قد استثنيت من نطاق التطبيق. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على توضيح أن الفقرات لا تطبق إلا على الأصول الفردية في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، *الأصول غير الملموسة*، وعلى فئة الأصول في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

شجرة القرار التوضيحية

تعتبر هذه الشجرة مرافقة، ولكنها ليست جزءً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦.

يفترض المخطط أدناه لغايات التبسيط والتوضيح أن أي أصل يكون جزءً من وحدة توليد النقد يسهم أيضاً في إمكانيات الخدمة لأنشطة توليد النقد، وحينما يسهم أصل فقط بإمكانيات الخدمة لوحدة توليد نقد واحدة أو أكثر وليس لأنشطة توليد النقد، ترجع المنشآت إلى معيار المحاسبة الدولي والوطني الذي يتناول مثل هذه الأحوال بموجب الفقرة ٩٦.



إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ لكنها لا تشكّل جزءً منه.

معظم الأصول التي تحتفظ بها منشآت القطاع العام عبارة عن أصول غير مولدة للنقد وينبغي المحاسبة على إنخفاض قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١).

في هذه الأحوال، حينما يتم الإحتفاظ بأصل تحتفظ به منشأة قطاع عام بهدف توليد عائد تجاري فينبغي مراعاة أحكام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المذكور. ستنشأ معظم الأصول المولدة للنقد في أنشطة العمل التي تديرها منشآت القطاع العام التجارية، ومن الأمثلة على ذلك وحدة إنتاج بذور تُدار على أساس تجاري وتعتبر جزءً من منشأة أبحاث زراعية.

ومن أجل أغراض جميع هذه الأمثلة، تنفذ منشأة القطاع العام التي لا تعتبر مشروع عمل حكومي أنشطة تجارية.

تحديد وحدات توليد النقد

الغرض من هذا المثال هو:-

(أ) *بيان كيفية تحديد وحدات توليد النقد في مواقف مختلفة؛ و*

(ب) *إبراز عوامل معينة يمكن أن تضعها المنشأة بعين الإعتبار لدى تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي لها الأصل.*

أ- إنخفاض الطلب المرتبط بالوحدات ذات المنتج الواحد

معلومات أساسية

تنفيذ١. لدى الحكومة مؤسسة توليد كهرباء ولدى هذه المؤسسة مولدان تربينيان في منشأة كهرباء فردية، وقد أغلقت منشأة تصنيع كبرى في المنطقة في الفترة الحالية فقل الطلب على الطاقة بشكل كبير فقامت الحكومة بإيقاف أحد المولدين.

التحليل

تنفيذ٢. لا تولد المولدات التربينية الفردية تدفقات نقدية بحد ذاتها ولذلك فإن وحدة توليد النقد التي يجب أن تستخدم في تحديد إنخفاض قيمة هي منشأة الكهرباء ككل.

ب- وحدة الشحن الجوي الحكومية التي تؤجر طائرة

معلومات أساسية

تنفيذ٣. (م) عبارة عن وحدة شحن جوي تابعة لمنشأة حكومية تشغل ثلاث طائرات ومدرج طائرات بسيط وعدد من حظائر الطائرات بالإضافة إلى مبانٍ أخرى بما في ذلك مرافق الصيانة والتعبئة بالوقود. وقد قامت (م) نظراً لإنخفاض الطلب على خدماتها بتأجير طائرة لمدة خمس سنوات لمنشأة قطاع عام، ويتوجب على (م) بموجب شروط عقد التأجير أن تتيح للمستأجِر إستخدام المدرج البسيط كما أنها مسؤولة عن جميع الأمور المتعلقة بصيانة الطائرة.

التحليل

تنفيذ٤. نظراً لشروط عقد التأجير فلا يمكن إعتبار أن الطائرة المؤجرة تولد تدفقات نقدية واردة مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من (م) ككل، ولذلك فمن المرجح أن تكون وحدة توليد النقد التي تنتمي الطائرة لها هي (م) ككل.

ج- وحدة سحق في منشأة تخلص من الفضلات

معلومات أساسية

تنفيذ٥. تدير بلدية منشأة تخلص من الفضلات تملك وحدة سحق تساند أنشطتها في التخلص من الفضلات، ويمكن بيع وحدة السحق بقيمة الخردة ولا تولد تدفقات نقدية واردة مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى لمنشأة التخلص من الفضلات.

التحليل

تنفيذ٦. لا يمكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة السحق لأن قيمة إستخدامها لا يمكن تحديدها وربما هي مختلفة عن قيمة الخردة ولذلك تقدر المنشأة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي لها وحدة السحق أي منشأة التخلص من الفضلات كل.

د- خطوط تؤمنها شركة حافلات

معلومات أساسية

تنفيذ٧. تقدم شركة باصات حكومية خدمات بموجب عقد مبرم مع بلدية تحدد حداً أدنى من الخدمة لكل خط من الخطوط الخمسة المستقلة. يمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط على حدة، ويذكر أيضاً أن أحد الخطوط يعاني من خسارة كبيرة.

التحليل

تنفيذ٨. نظراً لأن المنشأة لا تتمتع بخيار إيقاف أي خط من خطوط الحافلات فإن الحد الأدنى من التدفقات النقدية الواردة القابلة للتحديد والتي تعتبر مستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى تكون عبارة عن التدفقات النقدية الواردة من خلال الخطوط الخمسة مجتمعةً وتكون وحدة توليد النقد عبارة شركة الحافلات ككل.

حساب قيمة الإستخدام والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

معلومات أساسية وحساب قيمة الإستخدام

تنفيذ٩. في بداية عام ٢٠×٠ وضعت الحكومة (ر) من خلال وزارة الطاقة التابعة لها محطة توليد طاقة كهربائية في الخدمة أنشأت بقيمة ٢٥٠ مليون وحدة نقد.

تنفيذ١٠. في بداية عام ٢٠×٤ وضعت محطات توليد الكهرباء التي أنشأها المنافسون في الخدمة مما أدى إلى إنخفاض الإيرادات المتأتية من محطة التوليد الخاصة بالحكومة (ر)، أما إنخفاض

الإيرادات فيرجع إلى أن حجم الكهرباء المولَّدة انخفض عما هو متوقع وأيضاً لأن أسعار الكهرباء والطاقة الإحتياطية قد انخفضت عن عما هو متوقع.

تنفيذ١١. إنخفاض الإيراد دليل على أن الأداء الإقتصادي للأصل أسوأ من المتوقع وبالتالي على الحكومة (ر) أن تحدد مبلغ الأصل القابل للإسترداد.

تنفيذ١٢. تستخدم الحكومة (ر) طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك على مدى عمر إنتاجي يبلغ ٢٠ عاماً لمحطة التوليد، ولا تتوقع أن تكون هناك أية قيمة متبقية.

تنفيذ١٣. لا يمكن تحديد القيمة العادلة التي تخصم منها تكاليف بيع محطة التوليد، ولذلك يمكن تحديد قابلية الإسترداد فقط من خلال حساب قيمة الإستخدام. لتحديد قيمة الإستخدام لمحطة التوليد (أنظر الجدول ١)، فالحكومة (ر):-

(أ) تعد تقديرات تدفقات نقدية مشتقة من آخر الموازنات التقديرية/التقديرات المالية للسنوات الخمس المقبلة (السنوات ٢٠×٥ – ٢٠×٩) التي أقرتها الإدارة؛

(ب) تقدر التدفقات النقدية اللاحقة (السنوات ٢٠٢٥ – ٢٠٢٩) بناءً على معدلات النمو الآخذة بالإنخفاض والتي تتراوح من ٦% سنوياً وحتى ٣% سنوياً؛ و

(ج) تختار نسبة خصم بواقع ٦% تمثل سعراً يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بمحطة التوليد الخاصة بالحكومة.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

تنفيذ١٤. يبلغ مبلغ الحكومة (ر) القابل للإسترداد الخاص بمحطة التوليد ١٢١,١ مليون وحدة نقد.

تنفيذ١٥. تقارن الحكومة (ر) مبلغ محطة التوليد القابل للإسترداد مع مبلغها المسجل (أنظر الجدول ٢).

تنفيذ١٦. نظراً لأن المبلغ المسجل يتجاوز المبلغ القابل للإسترداد بـ ٧٨,٩ مليون وحدة نقد، تم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة تبلغ ٧٨,٩ مليون وحدة نقد مباشرة في حالة الزيادة أو العجز.

الجدول١: حساب قيمة إستخدام محطة توليد الكهرباء التابعة للحكومة (ر) في نهاية عام ٢٠×٤

السنة	معدلات النمو طويلة الأجل	التدفقات النقدية المستقبلية	عامل القيمة الحالية بمعدل خصم يبلغ ٦%§	التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة (مليون وحدة نقد)
٢٠×٥(n=١)		١٦,٨ *	٠,٩٤٣٤٠	١٥,٨
٢٠×٦		١٤,٤ *	٠,٨٩٠٠٠	١٢,٨
٢٠×٧		١٤,٢ *	٠,٨٣٩٦٢	١١,٩
٢٠×٨		١٤,١ *	٠,٧٩٢٠٩	١١,٢

٩×٢٠		١٣,٩ *	٠,٧٤٧٢٦	١٠,٤
٠٢٠	(%٦)	١٣,١ †	٠,٧٠٤٩٦	٩,٢
١٢٠	(%٦)	١٢,٣ †	٠,٦٦٥٠٦	٨,٢
٢٢٠	(%٦)	١١,٦ †	٠,٦٢٧٤١	٧,٣
٣٢٠	(%٥)	١١,٠ †	٠,٥٩١٩٠	٦,٥
٤٢٠	(%٥)	١٠,٥ †	٠,٥٥٨٣٩	٥,٩
٥٢٠	(%٥)	١٠,٥ †	٠,٥٢٦٧٩	٥,٣
٦٢٠	(%٤)	٩,٦ †	٠,٤٩٦٩٧	٤,٨
٧٢٠	(%٤)	٩,٢ †	٠,٤٦٨٨٤	٤,٣
٨٢٠	(%٣)	٨,٩ †	٠,٤٤٢٣٠	٣,٩
٩٢٠	(%٣)	٨,٦ †	٠,٤١٧٢٧	٣,٦
قيمة الإستخدام				١٢١,١

* بناءً على أفضل تقدير للإدارة بالنسبة لتوقعات صافي التدفق النقدي

† بناءً على إستنتاج من التدفق النقدي للسنة السابقة بإستخدام معدلات النمو التنازلية.

§ يحسب عامل القيمة الحالية كما يلي: $k = 1/1(+a)^n$ حيث k= معدل الخصم و a= خصم المدة.

الجدول٢: حساب خسارة إنخفاض القيمة لمحطة توليد الكهرباء التابعة للحكومة (ر) في بداية عام ٥×٢٠

بداية عام ٥×٢٠	إجمالي وحدة نقد (بالمليون)
التكلفة التاريخية	٢٥٠,٠
الإستهلاك المتراكم (٤×٢٠)	(٥٠,٠)
المبلغ المسجل	٢٠٠,٠
المبلغ المسجل بعد خسارة إنخفاض القيمة	١٢١,١
خسارة إنخفاض القيمة	(٧٨,٩)

عكس خسارة إنخفاض القيمة

يستند هذا المثال إلى بيانات الحكومة (ر) كما هي في فقرات التنفيذ ٩ و١٦ بالإضافة إلى معلومات تكميلية في هذا المثال وقد تم تجاهل آثار الضريبة في هذا المثال.

معلومات أساسية

تنفيذ١٧. بحلول عام ٦×٢٠ أقفل المنافسون محطات التوليد وهذا يعني أن الأثر السلبي على إيرادات الحكومة (ر) كان أقل من المتوقع في نهاية عام ٢٠٠٤، وقد تطلب هذا التغير المواتي من الحكومة إعادة تقييم مبلغ محطة التوليد القابل للإسترداد.

تنفيذ١٨. تُظهر الحسابات المماثلة لتلك التي في المثال (٢) أن مبلغ محطة التوليد القابل للإسترداد يبلغ الآن ١٥٧,٧ مليون وحدة نقد.

عكس خسارة إنخفاض القيمة

تنفيذ١٩. تقارن الحكومة (ر) المبلغ القابل للإسترداد وصافي المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد وتعكس جزءً من خسارة إنخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها سابقاً في المثال (٢).

الأصول غير المولدة للنقد التي تسهم في وحدة توليد النقد

معلومات أساسية

تنفيذ٢٠. يملك مستشفىً حكومي وحدة تصوير بالرنين المغناطيسي ويشغلها، وتُستخدم وحدة التصوير بالدرجة الأولى من قبل أجنحة المرضى الذين لا يدفعون الرسوم، ولكن نسبة ٢٠% من إستخدام تلك الوحدة يكون لعلاج المرضى الذين يدفعون الرسوم. ينزل المرضى الذين يدفعون الرسوم ويُعالجون في مبنىً مستقل يضم أجنحة وغرفة عمليات والعديد من المعدات الرأسمالية المخصصة للمرضى الذين يدفعون الرسوم فقط، وفي ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٦ بلغت قيمة المبلغ المسجل للمبنى والمعدات الرأسمالية ٣٠,٠٠٠ وحدة نقد. ليس من المستحيل تقييم المبلغ القابل للإسترداد للمبنى وبنود المعدات الرأسمالية على أساس فردي، ولذلك يُعتبر كل من المبنى والمعدات الرأسمالية وحدةً توليد نقد. في ١ ديسمبر عام ٢٠×٦ بلغت القيمة المسجلة لوحدة توليد النقد ٣,٠٠٠ وحدة نقد، وقد تم الإعتراف بمصاريف إستهلاك تبلغ ٦٠٠ وحدة نقد عن وحدة التصوير في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٦، ونظراً للتطورات التقنية الهائلة في هذا المجال فقد تم اختبار وحدة التصوير فيما يتعلق بإنخفاض القيمة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٦ وحددت خسارة إنخفاض القيمة بواقع ٤٠٠ وحدة نقد وبذلك بلغت القيمة المسجلة لوحدة التصوير في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٦ بلغت ٢,٠٠٠ وحدة نقد.

تحديد مبلغ وحدة توليد النقد القابل للإسترداد

تنفيذ٢١. انخفض عدد المرضى الذين يدفعون الرسوم إنخفاضاً كبيراً خلال السنة ولذلك تم اختبار وحدة توليد النقد بالنسبة لإنخفاض القيمة. يُقيم مبلغ وحدة توليد النقد القابل للإسترداد بناءً على قيمة إستخدامه على أنه يبلغ ٢٧,٤٠٠ وحدة نقد. خُصصت نسبة تبلغ ٢٠% من المبلغ المسجل المنقح لوحدة التصوير (٤٠٠ وحدة نقد) خُصصت للمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد قبل تحديد خسارة إنخفاض القيمة (٣,٠٠٠ وحدة نقد)، وتخصص خسارة إنخفاض القيمة للمبنى والمعدات الرأسمالية على أساس النسب وذلك على مبالغها المسجلة، ولا تخصص خسارة إنخفاض قيمة أخرى لوحدة التصوير بالرنين المغناطيسي وذلك لأن خسارة إنخفاض القيمة قد تم تحديدها بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢١) *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"*.

تضمين الإلتزامات المعترف بها في حساب المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد

معلومات أساسية

تنفيذ٢٢. تشغل بلدية موقعاً للتخلص من الفضلات وعليها أن تستعيد الموقع حينما تنهي عملياتها فيه، وتشمل تكلفة الإستعادة استبدال التربة السطحية والتي يجب أن تُزال قبل البدء بعمليات التخلص من الفضلات. تم الإعتراف بمخصص لتكاليف استبدال التربة السطحية فور إزالة التربة السطحية، وقد تم الإعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة الموقع وتم إستهلاكه

على مدى العمر الإنتاجي للموقع، وبلغ المبلغ المسجل لمخصص تكاليف الإستعادة ٥٠٠ وحدة نقد وهو يعادل القيمة الحالية لتكاليف الإستعادة.

إختبار إنخفاض القيمة

تنفيذ٢٣. تقوم البلدية باختبار الموقع بالنسبة لخسارة إنخفاض القيمة، ووحدة توليد النقد هي الموقع ككل. تلقت الحكومة العديد من العروض لشراء الموقع بـ ٨٠٠ وحدة نقد تقريباً، ويعكس هذا المبلغ أن المشتري سيتحمل إلتزام إستعادة التربة السطحية، وتعتبر تكاليف التصرف الخاصة بالموقع تكاليفاً غير ذات شأن، وتبلغ قيمة إستخدام الموقع ١,٢٠٠ وحدة نقد تقريباً مع إستثناء تكاليف الإستعادة ويبلغ المبلغ المسجل لموقع التخلص من الفضلات ١,٠٠٠ وحدة نقد.

تنفيذ٢٤. تبلغ القيمة العادلة لوحدة توليد النقد التي تطرح منها تكاليف البيع ٨٠٠ وحدة نقد، ويتضمن هذا المبلغ تكاليف الإستعادة التي سبق وأن خُصصت، وعليه تُحدد قيمة الإستخدام لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الإستعادة بعين الإعتبار وتقديرها لتكون ٧٠٠ وحدة نقد (١٢٠٠ وحدة نقد يُطرح منها ٥٠٠ وحدة نقد). يبلغ المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد ٥٠٠ وحدة نقد والذي هو عبارة عن المبلغ المسجل للموقع (١,٠٠٠ وحدة نقد) مطروحاً منه المبلغ المسجل للمخصص الخاص بتكاليف الإستعادة ولذلك يتجاوز مبلغ وحدة توليد النقد القابل للإسترداد مبلغها المسجل.

تضمين الشهرة في القيمة الدفترية في عملية قيد التصرف

خلفية

تنفيذ٢٤أ. تبيع بلدية نظير ١٠٠ وحدة عملة، عملية كانت جزءً من وحدة مولدة للنقد تم تخصيص شهرة لها. لا يمكن تحديد الشهرة التي تم تخصيصها للوحدة أو ربطها بمجموعة أصول على مستوى أقل من مستوى هذه الوحدة، إلا تقديرياً. المبلغ القابل للاسترداد للنسبة المحتفظ بها من الوحدة المولدة للنقد هو ٣٠٠ وحدة عملة.

المعالجة المحاسبية

تنفيذ٢٤ب. لأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة المولدة للنقد بشكل غير تقديري ولا يمكن ربطها بمجموعة أصول على مستوى أدنى من مستوى هذه الوحدة، يتم قياس الشهرة المرتبطة مع العملية المتصرف بها على أساس القيم النسيبة للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المحتفظ بها. وبالتالي، فإن ٢٥% من الشهرة المخصصة للوحدة المولدة للنقد تدخل في القيمة الدفترية للعملية التي تم بيعها.

إعادة تخصيص الشهرة عند إعادة هيكلة وحدة مولدة للنقد

خلفية

تنفيذ٢٤ج. تم تخصيص شهرة للوحدة المولدة للنقد أ. ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أ أو ربطها بمجموعة أصول على مستوى أقل من مستوى الوحدة أ، إلا بشكل تقديري. وسيتم تقسيم الوحدة أ وتجميعها في ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد، وهي ب، وج، ود.

المعالجة المحاسبية

تنفيذ٢٤د. لأن الشهرة التي تم تخصيصها للوحدة أ لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول على مستوى أقل من مستوى الوحدة أ إلا بصورة تقديرية، تتم إعادة تخصيصها للوحدات ب، وج، ود على أساس القيم النسبية للنسب الثلاث للوحدة أ قبل دمج تلك النسب في الوحدات ب، وج، ود.

المعالجة المحاسبية للأصل الفردي في وحدة توليد النقد بالإعتماد على ما إذا كان المبلغ القابل للإسترداد ممكن التحديد

معلومات أساسية

تنفيذ٢٥. تعرض خزان في منشأة تنقية مياه لضرر مادي ولكنه لا يزال صالحاً للإستخدام ولكن ليس بالدرجة التي كان يعمل فيها قبل تعرضه للتلف. القيمة العادلة للخزان التي تطرح منها تكلفة البيع أقل من مبلغها المسجل، ولا يولد الخزان تدفقات نقدية مستقلة. أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تشتمل على الخزان والتي تولد التدفقات النقدية المستقلة بشكل عام عن التدفقات النقدية من أصول أخرى هي المنشأة التي ينتمي لها الخزان، ويبين مبلغ المنشأة القابل للإسترداد أن المنشأة لم تنخفض قيمتها ككل.

عدم إمكانية تحديد مبلغ الخزان القابل للإسترداد

تنفيذ٢٦. الإفتراض (١): لا تعكس الموازنات التقديرية/ التوقعات التي أقرتها الإدارة إلتزام الإدارة باستبدال الخزان.

تنفيذ٢٧. لا يمكن تقدير مبلغ الخزان القابل للإسترداد وحده خدام الخزان:-

(أ) يمكن أن تختلف عن قيمته العادلة التي تطرح منها تكلفة البيع؛ و

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها الخزان (منشأة تنقية المياه).

لم تنخفض قيمة المنشأة ولذلك لا يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة عن الخزان ورغم ذلك فقد يلزم المؤسسة إعادة تقييم فترة الإستهلاك أو طريقة الإستهلاك للخزان، وربما قد تلزم فترة إستهلاك أقصر أو طريقة إستهلاك أسرع تبين العمر الإنتاجي المتبقي للخزان أو النمط الذي يتوقع إستهلاك المنافع الاقتصادية من خلاله عن طريق المنشأة.

إمكانية تحديد مبلغ الخزان القابل للإسترداد

تنفيذ٢٨. الإفتراض (٢): تعكس الموازنات التقديرية / التوقعات التي أقرتها الإدارة إلتزام الإدارة باستبدال الخزان وبيعه في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الإستخدام المتواصل للخزان إلى حين التصرف به على أنها غير ذات شأن.

تنفيذ٢٩. يمكن تقدير قيمة إستخدام الخزان بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة التي تطرح منها تكاليف البيع، ولذلك يمكن تحديد مبلغ الخزان القابل للإسترداد دون النظر إلى وحدة توليد النقد التي ينتمي لها الخزان (أي خط الإنتاج) ونظراً لأن قيمة الخزان العادلة التي تطرح منها تكاليف البيع أقل من مبلغها المسجل، يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة عن الخزان.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦

يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* الأصول المولدة للنقد في القطاع العام ويتضمن التعديل الذي أجري على معيار المحاسبة الدولي٣٦ (٢٠٠٤) "إنخفاض قيمة الأصول" كجزء من "التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦:

- لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ على الأصول المولدة للنقد المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها في تاريخ إعداد التقارير بموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*. ولا يستثني معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نطاقه الممتلكات والمصانع والمعدات المولدة للنقد والمسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها في تاريخ إعداد التقارير.
- لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ على الأصول غير الملموسة التي يتم تقييمها بشكل منتظم إلى القيمة العادلة. ولا يستثني معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نطاقه الأصول غير الملموسة التي يتم تقييمها بشكل منتظم إلى القيمة العادلة.
- يعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ الأصول المولدة للنقد ويتضمن توضيحات إضافية لتمييز الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.
- يتم تعديل تعريف الوحدة المولدة للنقد الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ عن ذلك التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.
- لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ تعريفاً لأصول الشركة أو متطلبات متعلقة بتلك الأصول. في حين يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تعريفاً لأصول الشركة ومتطلبات وإرشادات حول معاملتها.
- لا يتعامل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ مع حقيقة أن المبلغ المسجل لصافي أصول المنشأة هو أكثر من الرسملة السوقية للمنشأة على أنه مؤشر على إنخفاض القيمة. في حين يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مع حقيقة أن المبلغ المسجل لصافي أصول المنشأة هو أكثر من الرسملة السوقية للمنشأة على أنه جزء من مجموعة المؤشرات الدنيا لإنخفاض القيمة.
- في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، لا يعكس البيع القسري القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. أما في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يعكس البيع القسري القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، إذا أُجبرت الإدارة على البيع فوراً.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ متطلبات وإرشادات حول معاملة الأصول غير المولدة للنقد التي تساهم في الوحدات المولدة للنقد بالإضافة إلى الأنشطة غير المولدة للنقد. أما معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فلا يتعامل مع الأصول غير المولدة للنقد التي تساهم في الوحدات المولدة للنقد بالإضافة إلى الأنشطة غير المولدة للنقد.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ متطلبات وإرشادات تتناول إعادة تعيين الأصول من أصول مولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد ومن أصول غير مولدة للنقد إلى أصول مولدة للنقد. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ أيضاً من المنشآت الإفصاح عن المعايير

الموضوعة لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد. في حين لا يوجد متطلبات مرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحي "الإيراد" و"بيان الأداء المالي". أما المصطلحان المرادفان في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فهما "الدخل" و"بيان الدخل".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧
الزراعة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ *"الزراعة"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٤١ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, ٧ Westferry Circus, Canary London Wharf, E١٤ ٤HD, United Kingdom,

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧– الزراعة

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة"* في ديسمبر من عام ٢٠٠٩.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:–

- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" إندماجات قطاع الأعمال "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٩ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٥	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٦ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٦ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٦د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٦هـ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٦أو	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

ديسمبر ٢٠٠٩

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧

الزراعة

المحتويات

	الفقرات
الهدف	١
النطاق	٢-٨
تعريفات	٩-١٢
تعريفات خاصة بالزراعة	٩-١١
تعريفات عامة	١٢
الإعتراف والقياس	١٣-٣٧
المكاسب والخسائر	٣٠-٣٣
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به	٣٤-٣٧
الإفصاح	٣٨-٥٤
عام	٣٨-٥١
الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به	٥٢-٥٤
الاحكام الانتقالية	٥٥
تاريخ النفاذ	٥٦-٥٧
ملحق: التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية	
أساس الإستنتاجات	
أمثلة توضيحية	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"* مبين في الفقرات ١–٥٧. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

٢. **يتعين على المنشأة التي تعدّ وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار على البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:-**

(أ) الأصول البيولوجية، باستثناء النباتات الدائمة؛ و

(ب) المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.

٣. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*)؛

(ب) النباتات الدائمة المرتبطة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧). وعلى أي حال، يطبق هذا المعيار على المحصول من هذه النباتات الدائمة.

(ج) الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"*)؛ و

(د) الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو تزويد الخدمات.

٤. تُستخدم الأصول البيولوجية في العديد من الأنشطة التي تنفذها منشآت القطاع العام. وعندما تُستخدم الأصول البيولوجية للبحث أو التعليم أو النقل أو الترفيه أو الإستجمام أو الرقابة الجمركية أو في أي أنشطة أخرى لا تكون عبارة عن أنشطة زراعية حسبما يرد تعريفها في الفقرة ٩ من هذا المعيار، لا يتم محاسبة تلك الأصول البيولوجية وفقا لهذا المعيار. وحيثما تحقق تلك الأصول البيولوجية تعريف الأصل، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في تحديد المحاسبة المناسبة (على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

٥. يطبع هذا المعيار على المحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، وذلك عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، وبناءاً على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب وتحويله إلى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي انبت أشجار العنب. وبينما قد يبدو هذا التصنيع إمتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي فإن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي، وهذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.

٦. يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المحصول الزراعي	المنتجات الناتجة من المعالجة بعد الحصاد
أغنام	صوف	الغزل، سجاد
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	أشجار مقطوعة	أزناد، قطع الخشب
ماشية منتجة للألبان	حليب	جبن
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم خنزير مقدد
نباتات القطن	قطن محصود	خيوط، ملابس
قصب السكر	قصب محصود	سكر
نباتات التبغ	أوراق أشجار مقطوفة	تبغ معالج
شجيرات الشاي	أوراق أشجار مقطوفة	شاي
كروم العنب	عنب مقطوف	نبيذ
أشجار الفاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة معالجة
نخيل الزيت	فاكهة مقطوفة	نخيل زيت
أشجار المطاط	لاتكس محصود	منتجات مطاطية
عادة ما تلبي بعض النباتات، مثل، شجيرات الشاي، وكروم العنب، ونخيل الزيت، وأشجار المطاط، متطلبات تعريف النباتات الدائمة وبالتالي تدخل في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. ومع ذلك، تقع المحاصيل التي تنمو على النباتات الحاملة، مثل، أوراق الشاي، والعنب، وفاكهة نخيل الزيت واللاتيكس، ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧.		

٧. [تم إلغائها]

٨. [تم إلغائها]

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

٩. **تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:-**

النشاط الزراعي (Agricultural activity) هو إدارة المشروع للتحول البيولوجي والمحصول للأصول البيولوجية المعدة للأغراض التالية:

- **البيع؛**
- **التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛ أو**
- **التحويل إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية بغرض بيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.**

المحصول الزراعي (Agricultural produce) هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمنشأة

النباتات الدائمة (A bearer plant) هي النباتات الحية التي:

(أ) تستخدم في إنتاج وتوريد الانتاج الزراعي؛

(ب) من المتوقع أن تستخدم في الإنتاج لأكثر من فترة؛ و

(ج) هناك احتمالية مستبعدة لبيعها على أنها محصول زراعي، إلا في حالة البيع العرضي للخردة.

<u>الأصل البيولوجي</u> (Biological asset) هو حيوان أو نبات حي.

<u>التحول البيولوجي</u> (Biological transformation) يشمل عمليات النمو والإنحلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

<u>تكاليف البيع</u> (Cost to sell) هي التكاليف المتزايدة المنسوبة إلى التصرف في الأصل، بإستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل. وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.

<u>مجموعة الأصول البيولوجية</u> (Group of biological assets) هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

<u>الحصاد</u> (Harvest) هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

٩أ. لا يعد ما يلي من ضمن النباتات الدائمة:

(أ) النباتات التي تمت زراعتها بغرض حصادها كمحصول زراعي (مثل الأشجار التي تتم زراعتها لتستخدم في الحصول على الأخشاب)؛

(ب) النباتات التي تتم زراعتها لإنتاج محصول زراعي عندما لا يكون مستبعداً أن تزرع المنشأة وتبيع النباتات على أنها محصول زراعي، وليس كبيع عرضي للخردة (مثل الأشجار التي تتم زراعتها للحصول على الفواكه والأخشاب)؛ و

(ج) المحاصيل السنوية (مثل الذرة والقمح).

٩ب. عندما لا تستخدم النباتات الدائمة بعد ذلك لإنتاج محصول فإنه يمكن اجتثاثها وبيعها كخردة، على سبيل المثال، لتستخدم كحطب. هذه المبيعات العرضية كخردة لن تمنع النبات من تلبية متطلبات تعريف النباتات الدائمة.

٩ج. المحصول الذي ينمو على النباتات الدائمة هو أصل بيولوجي.

١٠. يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل السنوية أو المستمرة طيلة فصول السنة وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الأزهار وتربية الحيوانات البحرية (بما في ذلك مزارع الأسماك)، وهناك نواحي معينة موجودة في هذه المجموعة المتنوعة:-

(أ) *القدرة على التغير*: الحيوانات والنباتات الحية لها القدرة على التحول البيولوجي؛

(ب) *إدارة التغير*: تسهل الإدارة التحول البيولوجي بتحسين أو على الأقل تثبيت الظروف اللازمة لحدوث العملية (مثال ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والإخصاب

والضوء)، وهذه الإدارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، فعلى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط واجتثاث الأشجار) ليست نشاطاً زراعياً؛ و

(ج) *قياس التغير*[1]: التغير في النوعية (مثال ذلك الميزة الجينية والكثافة والنضوج والغلاف الدهني ومحتوى البروتين وقوة النسيج الليفي) أو التغير في الكمية (مثال النسيج الليفي وعدد البراعم) الناجم عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتهما كمهمة إدارية روتينية.

١١. ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:-

(أ) تغيرات في الأصل من خلال: (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (٢) إنحلال (إنخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو

(ب) إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

تعريفات عامة

١٢. **تستخدم المصطلحات التي يرد تعريفها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام في هذا المعيار بنفس المعاني المحددة لها في تلك المعايير، وتظهر في قائمة المصطلحات المعرّفة المنشورة بشكل منفصل:-**

الإعتراف والقياس

١٣. **ينبغي أن تعترف المنشأة بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما، وفقط عندما:**

(أ) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة أحداث سابقة؛

(ب) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمة مرتبطة بالأصل؛ و

(ج) يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته على نحو موثوق به.

١٤. القيمة العادلة لأصل تكون بناءاً على موقعة ووضعه الحاليين. ونتيجة لذلك، على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في سوقها مخصوماً منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق أو إلى الموقع الذي سيتم فيه توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.

[1] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

١٥. في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية ووسم أو خلاف ذلك وقع علامة على الماشية عند إمتلاكها أو ولادتها أو فطامها، وتقيّم المنافع المستقبلية أو إمكانيات الخدمة عادة بقياس الصفات الجسمية الهامة.

١٦. **يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ إعداد التقارير بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيما عدا الحالة المبنية في الفقرة (٣٤) حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.**

١٧. **حيث تمتلك المنشأة أصلا بيولوجيا من خلال معاملة غير تبادلية، يُقاس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي كل تاريخ لإعداد التقارير وفقا للفقرة ١٦.**

١٨. **يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق على ذلك.**

١٩. من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل مادي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، ويقوم المشروع بإختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

٢٠. كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وأسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد، وفي بعض الحالات قد تكون عقد لبيع أصل بيولوجي أو محصول زراعي عقد مثقل بالأعباء كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*، وينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ على العقود المثقلة بالأعباء.

٢١. في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي في موقعها وموضعها الحاليين فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على المشروع إستخدام أكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها إستخدام السعر في السوق المتوقع إستخدامه.

٢٢. إذا لم يوجد سوق نشط على المشروع إستخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:-

(أ) سعر آخر معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ إعداد التقارير؛

(ب) أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛ و

(ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فاكهة معبر عنها حسب طبق القصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار وقيمة الماشية معبر عنها بالكيلو غرام من اللحم.

٢٣. في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة ٢٢ بإستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل أو المحصول الزراعي. ويقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الإختلافات من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة.

٢٤. في بعض الظروف قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف، يقوم المشروع بإستخدام القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق لتحديد القيمة العادلة.

٢٥. إن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، ويقوم المشروع بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم إستخدامه وعند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة. في تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة تقوم المنشأة بإدراج صافي التدفقات النقدية التي يتوقع المشاركون في السوق أن يولدها الأصل في أكثر أسواقه علاقة.

٢٦. لا يقوم المشروع بإدخال أية تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (مثال ذلك، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزروعة بعد الحصاد).

٢٧. عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلة على المشترين والبائعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الإعتبار التغيرات في التدفقات النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الإختلافات. وبناءاً على ذلك، يقوم المشروع بإدخال التوقعات الخاصة بالإختلافات المتوقعة في التدفقات النقدية إما في التدفقات النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم يقوم المشروع بإستخدام إفتراضات تتفق مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب أثر بعض الإفتراضات التي إحتسبت مترين أو تم تجاهلها.

٢٨. قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:-

(أ) يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة للأشتال التي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ إعداد التقارير أو الثروة الحيوانية المكتسبة حديثاً)؛ أو

(ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر مادياً (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولى في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

٢٩. كثيراً ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة مادياً بالأرض (مثال ذلك الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية أرض بكر وتحسينات في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للمشروع إستخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

٣٠. **المكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي والتي يجب إدخالها في الفائض أو العجز للفترة التي نجمت فيها.**

٣١. قد تنجم خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

٣٢. **المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مطروحاً منها تكاليف البيع التي يجب إدخالها في الفائض أو العجز للفترة التي تنشأ فيها.**

٣٣. قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٤. **هناك إفتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به للأصل البيولوجي. على أنه، من الممكن تفنيد هذا الإفتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت له التقديرات البديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح. وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المشروع قياسها بقيمتها المعادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وما أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي بشكل موثوق، تقوم المنشاة بقياسها على أنها قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.**

٣٥. من الممكن فقط تفنيد الإفتراض في الفقرة ٣٤ عند الإعتراف المبدئي، والمشروع الذي قاس في السابق الأصل البيولوجي بقيمته يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها البيع إلى أن يتم التصرف فيها.

٣٦. في جميع الحالات، يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ويعكس هذا المعيار الرأي بأن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٧. عند تحديد التكلفة، والإستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في إنخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الإعتبار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٢ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*.

الإفصاح

عام

٣٨. **يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية.**

٣٩. **يجب على المشروع تقديم وصف للأصول البيولوجية التي تميز بين الأصول القابلة للإستهلاك (Consumable) والأصول البيولوجية الحاملة (Bearer) وبين الأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها لغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.**

٤٠. الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك هي تلك التي يتم الاحتفاظ بها كمحصول زراعي أو بغرض بيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للإستهلاك الحيوانات والنباتات المخصصة للإستخدام لمرة واحدة والمواشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والمنتجات على الأشجار الحاملة والأشجار من اجل الأخشاب، والأصول البيولوجية الحاملة هي الأصول البيولوجية التي تُستخدم بشكل متكرر أو مستمر لأكثر من سنة واحدة في نشاط زراعي معين. والأصول البيولوجية الحاملة هي ليست محصول زراعي بل تتولد ذاتيا. وتشمل الأمثلة على أنواع الحيوانات التي تكون عبارة عن أصول بيولوجية حاملة المواشي (بما في ذلك الأسماك والدواجن) والمواشي التي ينتج عنها الحليب والماعز أو الحيوانات الأخرى التس تُستخدم لإنتاج الصوف. وتشمل الأمثلة على أنواع النباتات التي تكون عبارة عن أصول بيولوجية حاملة الأشجار والكرمة وأشجار الفاكهة والجوز والنسغ والراتنج والمنتجات الورقية والأشجار التي يقطع منها الحطب بينما تبقى الشجرة.

٤١. إن الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٣٩ تكون على شكل وصف كمي. ويمكن أن يرافق الوصف الكمي وصف سردي.

٤٢. عند القيام بالإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٣٩، يتم تشجيع المنشأة أيضا على التمييز بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة، حيث يكون مناسبا. ومن شأن هذا التمييز أن يوفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقييم وقت التدفقات النقدية المستقبلية وإمكانيات الخدمة. وتفصح المنشأة عن أساس إجراء هذه التمييزات.

٤٣. إن الأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قابلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك أو التي هي قادرة على إعطاء محاصيل منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة).

٤٤. يجب على المشروع بيان ما يلي إذا لم تكن قد أفصحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:-

(أ) طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و

(ب) القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لما يلي:-

(١) كل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ؛ و

(٢) ناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.

٤٥. يجب على المشروع الإفصاح عن الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموع من الأصول البيولوجية.

٤٦. يجب أن يفصح المشروع عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.

٤٧. يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:-

(أ) وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للإلتزامات؛

(ب) طبيعة ونطاق القيود على إستخدام المنشأة أو قدرتها على بيع الأصول البيولوجية.

(ج) مبلغ الإلتزامات لتطوير وإمتلاك الأصول البيولوجية؛ و

(د) إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

٤٨. يجب على المشروع تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، والمعلومات المقارنة غير مطلوبة، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:-

(أ) المكسب أو الخسارة الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، المفصح عنها بشكل منفصل للأصول البيولوجية الحاملة والأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك؛

(ب) الزيادات الناجمة عن المشتريات؛

(ج) الزيادات الناجمة عن الأصول المشتراة من خلال معاملة غير تبادلية؛

(د) الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات؛

(هـ) الزيادات الناجمة عن التوزيعات بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛

(و) الإنخفاضات الناجمة عن الحصاد؛

(ز) الزيادات الناجمة عن إندماجات منشآت الأعمال؛

(ح) صافي فورقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبية في عملتي عرض مختلفة، وفي ترجمة العمليات الأجنبية بعملة عرض المنشأة في تقريها؛ و

(ط) التغيرات الأخرى.

٤٩. من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية والتغيرات في الأسعار في السوق. والإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص جداً توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. وفي هذه الحالات، تشجع المشروع أن تفصح حسب المجموعة أو خلافاً لذلك عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع الداخلة ضمن الفائض أو العجز بسبب التغيرات المادية وبسبب التغيرات في السعر. وهذه المعلومات هي أقل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثال ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

٥٠. ينجم عن التحول البيولوجي عدد من أنواع التغير المادي– النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل واحد من هذه التغيرات المادية لها علاقة مباشرة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة. كما أن التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضاً تغير مادي.

٥١. كثيراً ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حدث والذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يتعلق بفهم أداء المشروع للفترة فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الإيراد والمصروف ذات العلاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، وتشمل الأمثلة على ذلك، انتشار مرض مقال أو حدوث فيضان أو قحط شديد أو صقيع أو وباء من الحشرات.

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٥٢. **إذا قاس المشروع الأصول البيولوجية تكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (أنظر فقرة ٣٤) في نهاية الفترة فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:–**

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛

(ج) إذا أمكن، نطاق التقديرات التي يحتمل جداً أن تقع القيمة العادلة ضمنها؛

(د) أسلوب الإستهلاك المستخدم؛

(هـ) الأعمار النافعة أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛ و

(و) إجمالي المبلغ المسجل والإستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتراكمة للإنخفاض في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٥٣. إذا قام المشروع خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٤)، فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن أي مكسب أو خسارة تم الإعتراف بها عند التصرف في هذه الأصول البيولوجية، ويجب أن تفصح المطابقة التي تتطلبها الفقرة ٤٨ عن المبالغ المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل، إضافة إلى ذلك يجب أن تشمل المطابقة المبالغ التالية الداخلة ضمن الفائض أو العجز المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية:-

(أ) خسائر الإنخفاض في القيمة؛

(ب) عكوسات خسائر إنخفاض القيمة؛ و

(ج) الإستهلاك.

٥٤. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها في السابق بتكلفتها مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسارة متراكمة في إنخفاض القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحالية فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:-

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛ و

(ج) أثر التغيير.

الحكم الإنتقالي

تبني محاسبة الإستحقاق بشكل مبدئي

٥٥. [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

٥٦. يجب أن تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ إبريل ٢٠١١ أو بعد هذا التاريخ. ومن المحبذ التطبيق في فترة مبكرة. وفي حال طبقت المنشأة هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ إبريل ٢٠١١ فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٥٦أ. تم تعديل الفقرتين ٥٥ و٥٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥٦ب. تم تعديل الفقرات ٣٤، و٤٨ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٦ج. تم تعديل الفقرات ٢، و٣، و٥، و٦، و٩، و٢٨، و٤٠، وتمت إضافة الفقرات ٩أ، و٩ب، و٩ج بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث. تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*.

٥٦د. في فترة إعداد التقارير عند التطبيق الأول للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ من الجزء الرابع من التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، لا تحتاج المنشأة أن تفصح عن المعلومات الكمية المطلوبة من خلال الفقرة ٣٣(و) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ عن الفترة الحالية. وعلى أي حال، تعرض المنشأة المعلومات الكمية المطلوبة من خلال الفقرة ٣٣ (و) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ وذلك عن كل فترة معروضة.

٥٦هـ. تم حذف الفقرات ٧، و٨ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥٦و. تم تعديل الفقرة ٤٨ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، *عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*، الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٥٧. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧، لكن لا يعدّ جزءً منه.

مقدمة

إستنتاج١ إن برنامج المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عنصر هام في برنامج عمل المجلس. وتتلخص سياسة المجلس في تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يكون مناسبا لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢ تحافظ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق والتي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على متطلبات وهيكل ونص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يوجد سبب خاص بالقطاع العام يستدعي الحياد عن هذه المعايير. ويحدث الحياد عن المعايير الدولية المقابلة لإعداد التقارير المالية عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في هذه المعايير غير مناسبة للقطاع العام، أو عندما يكون دمج توضيحات أو أمثلة إضافية أمرا ضرورياً لتوضيح متطلبات محددة في سياق القطاع العام. وتُحدد الاختلافات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *"المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* الواردة في كل معيار محاسبة دولي في القطاع العام.

الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو توريد الخدمات

إستنتاج٣ أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الأصول البيولوجية في القطاع العام غالباً ما يتم الاحتفاظ بها لتقديم أو توريد الخدمات. وتشمل الأمثلة على هذه الأصول البيولوجية الأحصنة والكلاب التي تُستخدم لأغراض بوليسية والأشجار والنباتات في الحدائق التي يتم تشغيلها لأغراض ترفيهية واستجمامية. وخلص المجلس إلى أن هذه الأصول البيولوجية لا يُحتفظ بها لغرض الإستخدام في نشاط زراعي معين لأنه لا يتم إدارتها بشكل روتيني لغرض قياس ومراقبة التغير في النوعية أو الكمية المتحققة عير التحول البيولوجي أو الحصاد، حسبما هو مبين في الفقرة١٠. ومن اجل توضيح أن هذا المعيار لا يتطرق لهذه الأصول البيولوجية، قرر المجلس دمج استثناء من النطاق في الفقرة ٣(د) ينص على أن المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو توريد الخدمات. تقدم الفقرة ٤ أمثلة على مثل هذه الإستثناءات من النطاق.

تعريف النشاط الزراعي

إستنتاج٤ في بعض الإختصاصات، يمكن بيع الأصول البيولوجية التي تكون جزء من النشاط الزراعي أو توزيعها على منشآت القطاع العام الأخرى أو المنظمات غير الحكومية أو المنشآت الأخرى بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. وحيث يتناول معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*، المستمد منه هذا المعيار، النشاط الزراعي التجاري، خلص المجلس إلى أن الأصول البيولوجية المحتفظ بها لغرض التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي ينبغي أن تكون ضمن تعريف النشاط الزراعي، لأن هذه المعاملات هي معاملات شائعة في القطاع العام. لذلك قام المجلس بتعديل التعريف من ذلك الوارد معيار المحاسبة الدولي٤١ ليشمل إشارات إلى الأصول البيولوجية المحتفظ بها لغرض التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.

المنح الحكومية

إستنتاج٥ يحدد معيار المحاسبة الدولي٤١ متطلبات وإرشادات محاسبة المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية التي تختلف عن المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*. لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٧ متطلبات وإرشادات المنح الحكومية لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* ينص على متطلبات وإرشادات تتعلق بالمنح الحكومية في المعاملات غير التبادلية. ولم يبحث المجلس في ضرورة أن تختلف محاسبة المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

الأصول البيولوجية والأصول الزراعية المشتراة من خلال معاملة غير تبادلية

إستنتاج٦ يمكن أن تشتري المنشأة أصل بيولوجي أو محصول زراعي في معاملة غير تبادلية. وفقاً لهذا المعيار، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. ويحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ ضرورة قياس الأصول المشتراة من خلال معاملة غير تبادلية مبدئيا بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء. ونتيجة لمتطلبات القياس المختلفة، بحث المجلس في أساس القياس المناسب للأصول البيولوجية المشتراة في معاملة غير تبادلية.

إستنتاج٧ ناقش المجلس مناهج مختلفة في قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية. وقد ناقش تحديداً المناهج الثلاث التالية:

(أ) المنهج الأول: قياس جميع الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية بإستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ (أي استثناء جميع الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية من متطلبات القياس المنصوص عليها في هذا المعيار)؛

(ب) المنهج الثاني: قياس جميع الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية بإستخدام هذا المعيار (أي استثناء جميع الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي من متطلبات القياس المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣)؛ و

(ج) المنهج الثالث: إستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ وهذا المعيار لقياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية.

إستنتاج٨ لقد رفض المجلس المنهج الأول لأنه يتم قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملات تبادلية وغير تبادلية بشكل مختلف. وقد وافق المجلس على أنه لا يوجد أي سبب لقياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية بشكل مختلف عن تلك التي يتم شرائها في معاملة تبادلية لأن الأصول هي ذاتها.

إستنتاج٩ في تحليل المنهج الثالث، بحث المجلس في متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ فيما يتعلق بقياس الأنواع الأخرى من الأصول. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ في الفقرة ١٣ منه على ما يلي: "...إذا تعين على المنشأة المعدة للتقارير دفع تكاليف التسليم والتركيب فيما يخص نقل أحد بنود المصانع إليها من منشأة أخرى، يُعترف بتلك التكاليف بشكل منفصل عن الإيراد الناجم عن نقل البند. ويتم دمج تكاليف التسليم والتركيب في المبلغ المعترف به كأصل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧". وهذا يشير أنه بالنسبة للأصول الأخرى، تبحث المنشأة في متطلبات القياس لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام بالإضافة إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ في القياس المبدئي للأصول التي يتم شرائها من خلال معاملة غير تبادلية.

إستنتاج١٠ من الخصائص الإضافية المتعلقة بقياس الأصول البيولوجية هي تكاليف البيع. لذلك خلص المجلس إلى أنه وفقا للمنهج الثالث، تبحث المنشأة في متطلبات كل من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ وهذا المعيار في قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي يتم شرائه في معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند الإعتراف بها مبدئيا. ولاحظ المجلس أن هذه النتيجة هي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها بموجب المنهج الثاني.

الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي سيتم توزيعه بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي

إستنتاج١١ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٤١ الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي الذي سيتم بيعه فقط. وفي القطاع العام، يمكن إدارة هذه الأصول بهدف توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. أبدى المجيبون على مسودة العرض ٣٦ *"الزراعة"* وجهة نظر مفادها ضرورة إجراء تمييز بين قياس والإعتراف بالأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع في معاملة تبادل والأصول البيولوجية المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. وقد نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* على مبدأ مفاده أن المخزون الذي يُحتفظ به بغرض التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي ينبغي قياسه بسعر التكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية، أيهما أقل. والتكلفة هي ليست خيارا متاحا في هذا المعيار ما لم ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٣٤. وتُعرف تكلفة الاستبدال الحالية بالتكلفة التي تتكبدها المنشأة لامتلاك الأصل في تاريخ إعداد التقارير، وهي قيمة تقريبية للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وعليه، لم يتم تغيير المنهج الوارد في مسودة العرض ٣٦.

إستنتاج١٢ تساءل أيضاً بعض المجيبون على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن الأرباح والخسائر الناجمة عن إستخدام قياس القيمة العادلة في بيان الأداء المالي خلال عملية التحول. ويرى المجلس ضرورة الإبلاغ عن الأرباح والخسائر الناجمة عن إستخدام قياس القيمة العادلة في بيان الأداء المالي لأن مثل هذا الإبلاغ يقدم معلومات مساءلة مفيدة خلال عملية التحول البيولوجي. وقد تقرر المنشآت إجراء إفصاحات إضافية لتوضيح أثر هذه التغيرات المبلّغ عنها في القيمة العادلة.

الإفصاح

إستنتاج١٣ بحث المجلس ما إذا كانت أي إفصاحات أخرى مبررة لتناول قضايا خاصة بالقطاع العام، وأضاف متطلبات إفصاح لما يلي:

(أ) التمييز بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والحاملة. وهذا التمييز ضروري لأن دليل إحصاءات التمويل الحكومية لعام ٢٠٠١ يصنف الأصول القابلة للاستهلاك على أنها مخزون، بينما يصنفها هذا المعيار كأصول بيولوجية. ويسمح التمييز بإجراء مطابقة أفضل بين البيانات المالية للمنشأة المعدّة بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمقاييس الإحصائية.

(ب) التمييز بين الأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. ويعتقد المجلس أن هذا التمييز هو أمر ضروري للسماح للمستخدمين بتحديد الأرباح والخسائر غير المحققة على الأصول البيولوجية المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.

(ج) إظهار الأصول البيولوجية المشتراة من خلال معاملات غير تبادلية والأصول البيولوجية المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي في مطابقتها للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. وهذا الإفصاح مطلوب لتقديم معلومات مناسبة حول المعاملات غير التبادلية والتي يتم دمجها في نطاق هذا المعيار.

(د) الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع نتيجة المعاملات غير التبادلية للأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. ومن المهم تقديم معلومات حول مبلغ الأرباح والخسائر المنسوبة للأصول البيولوجية المخصصة للتوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في تقييم تكلفة البرامج الحكومية.

(هـ) وصف طبيعة ونطاق القيود المفروضة على إستخدام المنشأة أو قدرتها على بيع الأصول البيولوجية، مثل إجمالي مبالغ هذه الأصول والمبالغ المقيدة لها. ويرى المجلس أن هذا الإفصاح يقدم معلومات مفيدة حول قدرة المنشأة على بيع المحصول الزراعي بالقيمة العادلة، وبالتالي حول قياسها.

الأحكام الإنتقالية

إستنتاج١٤ لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ أحكاماً انتقالية لتبني أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى. في حين يتضمن هذا المعيار أحكاما لمساعدة المنشآت في تطبيق هذا المعيار عند تبني أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ نتيجة للجزء الثاني من *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥: المواضيع المثارة من قبل الأطراف المعنية

إستنتاج١٥. أشارت الأطراف المعنية إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أشارت بشكل غير متسق إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ومجموعات التصرف. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، *الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*، قد يكون ملائماً فقط للقطاع العام في ظروف معينة، للأسباب التالية:

(أ) بيع الأصول في القطاع العام قد لا يتم خلال سنة واحدة بسبب مستويات الاعتماد المطلوبة. ويثير ذلك تساؤلات حول علاقة واتساق المعلومات التي يتم تقديمها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وبشكل خاص، يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى أنه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لا يتم استهلاك الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف فيما يخص عدم استهلاك الأصول لفترات طويلة من الوقت ويرى أن ذلك قد يكون غير ملائم.

(ب) يتم التصرف في كثير من الأصول في القطاع العام من خلال التحويل أو التوزيع بدون مقابل أو في نظير مقابل اسمي. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل بالمبيعات بالقيمة العادلة، فإن متطلبات الإفصاح والقياس قد لا تقدم معلومات ذات علاقة عن هذه التحويلات. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الإفصاح والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما يكون من المستهدف أن تتم المبيعات وفقاً للقيمة العادلة.

(ج) كثير من العمليات المتوقفة في القطاع العام هي عمليات قدمت قبل ذلك خدمات بدون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي حين أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل مع العمليات المتوقفة التي كانت إما وحدات مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد قبل التصرف أو قبل أن يتم تصنيفها باعتبار أنها محتفظ بها للبيع، إلا أن متطلبات الإفصاح قد لا تقدم معلومات ذات علاقة بالعمليات المتوقفة في القطاع العام. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الاعتراف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قد تكون ملائمة عندما تكون العمليات المتوقفة قد كانت سابقاً إما وحدات مولدة للنقد أو واحدة أو أكثر من مجموعة الوحدات المولدة للنقد.

ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد خلص إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ سيكون ملائماً في القطاع العام فقط في ظروف محددة، فقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إزالة الإشارة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتعامل مع الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف بشأن الاحتفاظ بهذه الإشارات الذي قد تؤدي أن تتبني المنشآت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في ظروف غير ملائمة. وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* ، يقدم إرشادات بشأن اختيار السياسات المحاسبية للعمليات التي لا يتم تناولها بشكل خاص من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يسمح هذا الإرشاد للمنشآت بتطبيق سياسة محاسبية متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عندما ترى المنشأة أن ذلك ملائماً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ نتيجة *للتعديلات محدودة النطاق* التي قام بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي صدرت في يونيو ٢٠١٤

إستنتاج١٦. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٤١ التي أدخلت في التعديلات محدودة النطاق بعنوان *الزراعة: النباتات الدائمة* (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين ١٦، و٤١) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في يونيو ٢٠١٤ والتي اتفقت بشكل عام على أنه لا يوجد سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ نتيجة *لإصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٧. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار المراجع في جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧، لكن لا تشكّل جزءا منه.

ترد مقتطفات من بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي لإظهار آثار المعاملات المبينة أدناه. ولا تتوافق هذه المقتطفات بالضرورة مع جميع متطلبات الإفصاح والعرض الخاصة بالمعايير الأخرى.

يوضح المثال الأول كيفية تطبيق متطلبات الإفصاح الخاصة بهذا المعيار لمنشأة مزارع ألبان. يشجع هذا المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية إلى تغير مادي وتغير في الأسعار. وينعكس ذلك الفصل في المثال الأول. في حين يوضح المثال الثاني كيفية فصل التغير المادي عن التغير في الأسعار.

متطلبات الإفصاح

بيان المركز المالي

مشروع هـ و ي	**ملاحظات**	**٣١ ديسمبر ٨ ×٢٠** وحدة عملة	**٣١ ديسمبر ٧ ×٢٠** وحدة عملة
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقد		١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الذمم المدينة		٨٨,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
المخزون		٨٢,٩٥٠	٧٠,٦٥٠
إجمالي الأصول المتداولة		١٨٠,٩٥٠	١٤٥,٦٥٠
الأصول غير المتداولة			
الأصول البيولوجية الحاملة			
ماشية ألبان – غير ناضجة [١]		٥٢,٠٦٠	٤٧,٧٣٠
ماشية ألبان – ناضجة [١]		٣٧٢,٩٩٠	٤١١,٨٤٠
المجموع الفرعي– الأصول البيولوجية الحاملة	٣	٤٢٥,٠٥٠	٤٥٩,٥٧٠
الممتلكات والمصانع والمعدات		١,٤٦٢,٦٥٠	١,٤٠٩,٨٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة		**١,٨٨٧,٧٠٠**	**١,٨٦٩,٣٧٠**
إجمالي الأصول		**٢,٠٦٨,٦٥٠**	**٢,٠١٥,٠٢٠**
الالتزامات			
الالتزامات المتداولة			
الذمم الدائنة		١٢٢,٦٢٨	١٥٠,٠٢٠
إجمالي الالتزامات المتداولة		**١٢٢,٦٢٨**	**١٥٠,٠٢٠**
صافي الأصول/حقوق الملكية			
رأس المال المساهم به		١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الفائض المتراكم		٩٤٦,٠٢٢	٨٦٥,٠٠٠
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية		**١,٩٤٦,٠٢٢**	**١,٨٦٥,٠٠٠**
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية والالتزامات		**٢,٠٦٨,٦٥٠**	**٢,٠١٥,٠٢٠**

(١) يتعين على المنشأة تقديم وصف للأصول البيولوجية يميز بين الأصول القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة وبين تلك المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. وتكون هذه الإفصاحات على شكل وصف كمي يمكن أن يرافقه وصف سردي. ويتم تشجيع المنشأة أيضا، لكن لا يُطلب منها، على التمييز بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة، حيث يكون مناسبا. وتفصح المنشأة عن أساس إجراء هذه التمييزات. ويُظهر هذا المثال الإفصاح عن الأصول البيولوجية الحاملة في متن بيان المركز المالي. ويُفصح عن المعلومات لتلبية متطلبات الإفصاح الأخرى في إيضاحات البيانات المالية، حيث يُسمح بذلك.

بيان الأداء المالـي

مشروع هـ و ي	**ملاحظات**	**السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨ ×٢٠**
القيمة العادلة للحليب المنتج		٥١٨,٢٤٠
المكاسب الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة	٣	
مخصوماً منها تكاليف البيع لماشية الألبان		٣٩,٩٣٠
		٥٥٨,١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧,٥٢٣)
تكاليف الموظفين		(١٢٧,٢٨٣)
مصروف الإستهلاك		(١٥,٢٥٠)
المصروفات التشغيلية الأخرى		(١٩٧,٠٩٢)
		(٤٤٧,١٤٨)
الفائض للفترة		**٨١,٠٢٢**

بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية

	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠		
	رأس المال المساهم	**الفائض المتراكم**	**الإجمالي**
الرصيد في ١ يناير ٨×٢٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٨٦٥,٠٠٠	**١,٨٦٥,٠٠٠**
الفائض للفترة	–	٨١,٠٢٢	**٨١,٠٢٢**
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠	**١,٠٠٠,٠٠٠**	**٩٤٦,٠٢٢**	**١,٩٤٦,٠٢٢**

بيان التدفق النقدي[٢]

مشروع ه و ي	**ملاحظات**	**السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠** وحدة عملة
تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية		
مقبوضات نقدية من مبيعات الحليب		٤٩٨,٠٢٧
مقبوضات نقدية من مبيعات الماشية		٩٧,٩١٣
نقد مدفوع مقابل إمدادات وللموظفين		(٥٠٤,٠٢٥)
نقد مدفوع مقابل مشتريات ماشية		(٢٣,٨١٥)
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية		**٦٨,١٠٠**
تدفقات نقدية من الأنشطة الإستثمارية		
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات		(٦٨,١٠٠)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الإستثمارية		**(٦٨,١٠٠)**
صافي الزيادة في النقد		**٠**
النقد في بداية السنة		**١٠,٠٠٠**
النقد في نهاية السنة		**١٠,٠٠٠**

إيضاحات

١ **العمليات والأنشطة الرئيسية**

تعمل شركة ه و ي ("المنشأة") في إنتاج الحليب. في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ احتفظت المنشأة بعدد ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج الحليب (أصول حاملة ناضجة) و١٣٧ عجلاً تتم تربيتها لإنتاج الحليب في المستقبل (أصول حاملة غير ناضجة). وقد أنتجت المنشأة ١٥٧,٥٨٤ كيلو غراماً من الحليب ذا قيمة عادلة مطروحاً منها تكاليف البيع البالغة ٥١٨,٢٤٠ (يتم تحديد القيمة العادلة لهذا الإنتاج الزراعي في وقت الحلب) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠. ولا تملك المنشأة أي أصول بيولوجية قابلة للإستهلاك.

٢ **السياسات المحاسبية**

الماشية والحليب

يتم قياس الماشية بمقدار قيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناءاً على أسعار السوق للماشية وقيم تحديد القيمة العادلة للماشية بناءاً على أسعار السوق للماشية ذات العمر والسلالة والميزة الجينية المماثلة. ويتم قياس الحليب مبدئياً بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في وقت الحلب. ويتم تحديد القيمة العادلة للحليب بناءاً على أسعار السوق في المنطقة المحلية.

[٢] يُظهر بيان التدفق النقدي هذا عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بإستخدام الطريقة المباشرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ *"بيانات التدفق النقدي"* أن يقوم المشروع بالإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بإستخدام إما الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة. ويشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ على إستخدام الطريقة المباشرة.

٣ الأصول البيولوجية

مطابقة المبالغ المسجلة لماشية الألبان	**٢٠×٨**
المبلغ المسجل في ١ يناير ٢٠×٨	**٤٥٩,٥٧٠**
الزيادات الناجمة عن المشتريات	٢٦,٢٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتغيرات مادية[٣]	١٥,٣٥٠
المكسب الناجم عن التغيرات في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع العائدة للتغيرات في الأسعار [٤]	٢٤,٥٨٠
الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات	(١٠٠,٧٠٠)
المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	**٤٢٥,٠٥٠**

٤ إستراتيجيات إدارة المخاطر المالية

إن المنشأة معرضة لمخاطر مالية ناجمة عن تغيرات في أسعار الحليب. ولا تتوقع المنشأة أن تنخفض أسعار الحليب بشكل كبير في المستقبل المنظور، وذلك لم تدخل في مشتقات أو عقود أخرى لإدارة مخاطرة إنخفاض أسعار الحليب. وتقوم المنشأة بمراجعة نظرتها لأسعار الحليب بشكل منتظم عند النظر في الحاجة إلى إدارة نشطة للمخاطرة المالية.

التغير المادي وتغير السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير المادي وتغير السعر. ويشجع المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات المادية والجزء الذي يعزى للتغيرات في السعر، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تم الإحتفاظ بقطيع من الحيوانات عمرها سنتان وعددها ١٠ في ١ يناير ٢٠×٨، وتم شراء حيوان عمره ٢,٥ سنة في ١ يوليو ٢٠×٨ مقابل ١٠٨ وحدة عملة، كما ولد حيوان في ١ يوليو ٢٠×٨، ولم يتم بيع حيوان أو التصرف فيه خلال الفترة، وكانت القيم العادلة للوحدة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:-

	وحدة عملة
حيوان عمره سنتان في ١ يناير ٢٠×٨	١٠٠
حيوان ولد حدينا في ١ يوليو ٢٠×٨	٧٠
حيوان عمره سنتان ونصف في ١يوليو ٢٠×٨	١٠٨
حيوان ولد حديثا في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	٧٢
حيوان عمره نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	٨٠
حيوان عمره سنتان في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	١٠٥
حيوان عمره سنتان ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	١١١
حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨	١٢٠

[٣] إن فصل الزيادة في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بين الجزء المنسوب إلى التغيرات المادية والجزء المنسوب إلى التغير في الأسعار هو أمر يشجعه هذا لمعيار لكن لا يتطلبه.

[٤] أُنظر الملاحظة الهامشية ٣.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للقطيع في		
١ يناير ٨×٢٠ (١٠×١٠٠)		١,٠٠٠
الشراء في ١ يوليو ٨×٢٠ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب التغير في السعر		
١٠ × (١٠٥ – ١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١ × ١٠٨)	٣	
١ × (٧٢ – ٧٠)	٢	٥٥
الزيادة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب التغير المادي:		
١٠ × (١٢٠ – ١٠٥)	١٥٠	
١ × (١٢٠ – ١١١)	٩	
١ × (٨٠ – ٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١,٤٠٠

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٤١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *"الزراعة"* مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٤١ (٢٠٠١) حسبما تم تعديله حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨. وفيما يلي الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٤١:

- يتضمن تعريف "النشاط الزراعي" معاملات لتوزيع الأصول البيولوجية بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. ولا يتطرق معيار المحاسبة الدولي ٤١ لهذه المعاملات.
- يوضح قسم النطاق أن الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو توريد الخدمات غير منصوص عليها في هذا المعيار. في حين لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ مثل هذا التوضيح.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي٤١ متطلبات المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. في حين لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ متطلبات وإرشادات للمنح الحكومية لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* يقدم متطلبات وإرشادات متعلقة بالمنح الحكومية في المعاملات غير التبادلية.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ متطلبات القياس عند الإعتراف المبدئي وفي كل تاريخ لإعداد التقارير للأصول البيولوجية المشتراة من خلال معاملة غير تبادلية.
- يحتوي هذا المعيار شرط إفصاح إضافي للأصول البيولوجية التي تخضع فيها إستخدام المنشأة أو قدرتها على البيع لقيود معينة.
- يحتوي هذا المعيار متطلب معين للتمييز بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والحاملة وبين الأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها بغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي. وتكون هذه الإفصاحات على شكل وصف كمي يمكن أن يرافقه وصف سردي. ويشجع معيار المحاسبة الدولي٤١ المنشآت، لكن لا يتطلب منها، على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، بحيث يميز بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة، حيث يكون مناسباً.
- يتضمن هذا المعيار أحكاما إنتقالية بخصوص تبني محاسبة الإستحقاق للمرة الأولى. في حين لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ مثل هذه الأحكام الإنتقالية.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧، في حالات محددة، مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٤١. ومن أهم الأمثلة على ذلك إستخدام مصطلحات "المنافع الاقتصادية المستقبلية وإمكانيات الخدمة" و "الفائض أو العجز" و"بيان الأداء المالي" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧. أما المصطلحات المرادفة في معيار المحاسبة الدولي ٤١ فهي "المنافع الإقتصادية" و "الربح أو الخسارة" و "بيان الدخل الشامل".



International
Federation
of Accountants

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-458-6