

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



الأصول

الفهرس

5	مقدمة للأصول
6	النهج الخاص بالأصول
6	الأصول المعتادة في القطاع العام
7	تعريف الأصل
9	ضوابط إثبات الأصول
10	هل تُعد الطرق أصلاً؟
10	هل يُعد مركز المؤتمرات أصلاً؟
11	مخطط اتخاذ القرار
12	خيارات التقييم عند الإثبات الأولي
14	العقارات والألات والمعدات
15	تعريف العقارات والألات والمعدات
16	القيود على النطاق
17	مبدأ الإثبات
18	مثال للقضايا المتعلقة بالإثبات
18	قضايا أخرى تتعلق بالإثبات
19	أمثلة على الإثبات
20	القياس الأولي
22	مثال للقياس
22	القياس بعد الإثبات الأولي
23	مقارنة بين النموذجين
24	الآراء المؤيدة والمعارضة لنموذج إعادة التقييم
26	الاستهلاك
27	مثال للاستهلاك
28	إلغاء الإثبات
29	الإفصاحات الرئيسية الخاصة بالعقارات والألات والمعدات
30	مثال توضيحي لجدول الاستمرارية - فئة المباني

- 31.....المعيار الدولي للمحاسبة 5 "تكاليف الاقتراض".....
- 32.....الهبوط في القيمة - معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26.....
- 34..... مؤشرات الهبوط في القيمة.....
- 34..... أسئلة ونقاشات.....
- 35..... أسئلة للمراجعة.....
- 40..... الإجابات على أسئلة المراجعة.....
- 45..... الأصول غير الملموسة.....
- 46..... الأصول غير الملموسة - معيار المحاسبة للقطاع العام 31.....
- 47..... الأصول غير الملموسة.....
- 48..... مقتنى أم مولد داخلياً؟.....
- 48..... فيما يخص الأصول المولدة داخلياً.....
- 49..... قضايا أخرى.....
- 49..... الأصول غير الملموسة المكتتة ضمن تجميع عمليات في القطاع العام (الاستحواذ).....
- 50..... أسئلة ونقاشات.....
- 51..... أسئلة للمراجعة.....
- 52..... الإجابات على أسئلة المراجعة.....
- 53..... عقود الإيجار.....
- 54..... تصنيف عقود الإيجار.....
- 55..... عقود الإيجار التمويلي.....
- 57..... عقد إيجار أم ترتيب امتياز لتقديم خدمات؟.....
- 57..... المحاسبة عن عقود الإيجار - عقد الإيجار التمويلي.....
- 58..... مثال.....
- 59..... مثال.....
- 61..... المحاسبة عن عقود الإيجار - عقد الإيجار التشغيلي.....
- 62..... مثال.....
- 62..... عقود الإيجار التمويلي ومصروفات عقود الإيجار الافتتاحية.....
- 63..... المحاسبة الخاصة بالمؤجر - عقد الإيجار التمويلي.....
- 64..... مثال - إثبات الإيراد.....
- 64..... المحاسبة الخاصة بالمؤجر - عقد الإيجار التشغيلي.....
- 65..... ترتيبات البيع وإعادة الاستئجار.....

66.....	متطلبات الإفصاح
68.....	أسئلة ونقاشات
68.....	أسئلة للمراجعة
71.....	الإجابات على أسئلة المراجعة
74.....	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات
75.....	معيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانع
75.....	ترتيب امتياز تقديم الخدمات
76.....	تعريف أصول امتياز تقديم الخدمات
76.....	يثبت المانع الأصل عندما
78.....	أصل امتياز تقديم الخدمات الخاص بإحدى المدن
80.....	إثبات الالتزامات
82.....	التزام المدينة
84.....	قضايا أخرى
84.....	العرض والإفصاح
85.....	أسئلة ونقاشات
86.....	أسئلة للمراجعة
88.....	الإجابات على أسئلة المراجعة
90.....	المخزون
91.....	المخزون - معيار المحاسبة للقطاع العام 12
91.....	أمثلة للمخزون
92.....	القياس
94.....	عناصر التكلفة - المثال 1
95.....	عناصر التكلفة - المثال 2
95.....	طرق احتساب تكلفة المخزون
96.....	تمرين على القياس
97.....	إثبات المصروف
98.....	تمرين على إثبات المصروف
99.....	الإفصاحات
100.....	أسئلة ونقاشات
101.....	أسئلة للمراجعة

103	الإجابات على أسئلة المراجعة
105	الزراعة
106	الزراعة - معيار المحاسبة للقطاع العام 27
106	النطاق
107	النباتات المثمرة
107	أمثلة
108	النشاط الزراعي
108	الإثبات
109	القياس عند الإثبات الأولي
109	القياس اللاحق
109	الإفصاح
110	أسئلة ونقاشات
111	أسئلة للمراجعة
113	الإجابات على أسئلة المراجعة
116	العقارات الاستثمارية
117	النطاق
117	تعريف العقارات الاستثمارية
118	مخطط اتخاذ القرار
119	أمثلة للعقارات الاستثمارية
120	مثال عملي
120	مبدأ الإثبات
121	القياس عند الإثبات
121	القياس اللاحق
122	نموذج القيمة العادلة
123	التحويلات
124	الاستبعادات
125	العقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي
125	أسئلة ونقاشات
126	أسئلة للمراجعة
127	الإجابات على أسئلة المراجعة

مقدمة للأصول

النهج الخاص بالأصول

- التعريف والإثبات
- المعايير المتعلقة بالأصول
 - العقارات والآلات والمعدات (معياري 17)
 - تكاليف الاقتراض (معياري 5)
 - عقود الإيجار (معياري 13)
 - المخزون (معياري 12)
 - الأصول غير الملموسة (معياري 31)
 - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات (معياري 32)
 - الزراعة (معياري 27)
 - العقارات الاستثمارية (معياري 16)
 - الهبوط في القيمة (معياري 21 ومعياري 26)

لاحظ أن التعريف والإثبات المجمعين يعكسان إطار مفاهيم القطاع العام الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. والإطار لا ينسخ المعايير. وقد تشكل تلك المعايير انعكاساً للتعريف السابق الخاص بالأصول الذي لم يكن في جوهره مختلفاً كثيراً عن التعريف الوارد في الإطار ولكنه يختلف عنه في المصطلحات المستخدمة. وقد يتم تحديث المعايير في وقت لاحق مستقبلاً بما يتسق مع الإطار.

الأصول المعتادة في القطاع العام

- الأصول المالية (الأصول النقدية)
 - النقد ومعادلات النقد
 - الإيرادات المستحقة
 - القروض والسلف المستحقة
 - الاستثمارات والمشتقات
- الأصول غير المالية
 - الأصول المادية (الأصول غير النقدية)
 - المخزون
 - العقارات والآلات والمعدات
 - الأصول غير الملموسة
 - برامج الحاسب

تعريف الأصل

- الأصل هو المورد الذي تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة أحداث سابقة.
- المورد هو بند ذو خدمة متوقعة أو ذات قدرة على توليد منافع اقتصادية. ولا يُعد الشكل المادي شرطاً ضرورياً للمورد.

وللوفاء بأهداف القوائم المالية، يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى معلومات عن حجم الموارد الكلية التي تمتلكها الحكومة للوفاء بالالتزامات عندما يحل موعد استحقاقها ولتقديم الخدمات المستقبلية. ويحدد التعريف الخصائص الرئيسية للأصل لأغراض تحديد تلك الأصول التي ينبغي على الجهة التقرير عنها. وهناك العديد من الأصول التي لا تقوم الجهة بالتقرير عنها. فعلى سبيل المثال، قد يكون للجهة الحق في الوصول إلى المياه التي تُعد ذات أهمية بالغة لعملياتها، لكن تلك المياه قد لا تُعد بالضرورة أصلاً من أصول الجهة.

ويمكن تحليل تعريف الأصل إلى خصائصه الرئيسية.

تجسد موارد

الموارد قد تكون مالية بما فيها النقد والمطالبات بالنقد والاستثمارات وأي موارد أخرى يمكن استخدامها لتسوية الالتزامات عند استحقاقها أو لتمويل توريد السلع والخدمات المستقبلية.

والموارد الاقتصادية الناشئة عن العقود وغيرها من الترتيبات الملزمة هي الوعود غير المشروطة والقدرات الأخرى على المطالبة بتقديم الموارد الاقتصادية، بما في ذلك من خلال الحماية من المخاطر.

وقد تظهر الموارد أيضاً في صورة مادية لها القدرة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل أو قد تكون موارد سيتم استخدامها في تقديم خدمات مستقبلية في سياق العمل الطبيعي. ويعد المخزون وبنود العقارات والآلات والمعدات من أمثلة الموارد المادية التي قد تولد منافع اقتصادية مستقبلية أو تنطوي على خدمات متوقعة مستقبلية.

وقد تكون الموارد أيضاً موارد غير ملموسة تمثل حقوقاً قابلة للإثبات للحصول على منافع اقتصادية وخدمات متوقعة مستقبلية. ومن أمثلة الأصول غير الملموسة التي قد تقوم جهات القطاع العام بإنائها برامج الحاسب المقتناة أو براءات الاختراع وحقوق النشر المكتسبة التي تحتفظ بها جهات القطاع العام في مجالات مثل السياحة والبحث والتعليم والصحة والزراعة والمحفوظات.

وتوفر الأصول وسيلة للمنشآت والجهات لتحقيق أهدافها. وتحتفظ المنشآت التجارية بالأصول، في المقام الأول، لتوليد تدفقات نقدية داخلية في المستقبل. وفيما يخص المنشآت التجارية، تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل هي قدرة الأصل، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بغيره من الأصول، على الإسهام بشكل مباشر أو غير مباشر في توليد تدفقات مستقبلية من النقد ومعادلات النقد للمنشأة. ويتمثل الهدف الرئيسي للمنشأة التجارية في تحقيق الأرباح ويتم استخدام مواردها لهذا الغرض.

وتختلف أصول الحكومات عن أصول المنشآت التجارية. فالحكومات تقدم الخدمات العامة وتقوم بإعادة توزيع الثروة تحقيقاً لمجموعة متنوعة من الأغراض الاجتماعية والاقتصادية. وتُستخدم أصول الحكومة عادةً إما للوفاء بالتزامات أو لتقديم خدمات مستقبلية. وقد تشمل هذه الأصول على النقد والمطالبات بالنقد والاستثمارات ومخزون الإمدادات والمصروفات المدفوعة مقدماً والأصول الرأسمالية الملموسة التي تم شراؤها أو إنشاؤها أو المساهمة بها أو تطويرها أو استئجارها. وترمز معظم الأصول الرأسمالية الملموسة الخاصة بالحكومة إلى القدرة على تقديم الخدمات، وليس إلى صافي التدفقات النقدية الداخلة إلى الحكومة في المستقبل.

وقد تمتلك الحكومة أيضاً أصولاً تُستخدم لتوليد صافي تدفقات نقدية داخلية، كما في المنشآت التجارية. وتولد بعض موارد القطاع العام تدفقات نقدية نظراً لوجود رسوم استخدام مرتبطة بها.

وللإشارة إلى جميع الأغراض التي قد تُستخدم لأجلها الأصول الخاصة بجهات القطاع العام، تستخدم المعايير كلاً من مصطلحي المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المتوقعة المستقبلية لوصف الخصائص الأساسية للأصول. وتوصف الأصول التي تُستخدم لتوليد صافي التدفقات النقدية الداخلة بأنها تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية. وتوصف الأصول التي تُستخدم لتقديم السلع والخدمات، ولكنها لا تولد بشكل مباشر صافي تدفقات نقدية داخلية، بأنها تنطوي على خدمات متوقعة.

تسيطر عليها الجهة في الوقت الحالي

تُعد السيطرة هي الضابط المستخدم لربط المورد بجهة محددة، وللسيطرة على الأصل جانبان اثنان:

(أ) قدرة الجهة على استخدام المورد أو الانتفاع به بأية صورة أخرى أثناء سعيها لتحقيق أهدافها:

(ب) قدرة الجهة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى المنافع الناشئة عن المورد.

فيما يخص الأصل الذي يتم توفيره ليستخدمه المواطنون وعامة الناس، تحتفظ بالسيطرة الحكومة التي تستطيع السيطرة على الوصول إلى الخدمات المتوقعة القائمة التي ينطوي عليها الأصل. وقد تظهر هذه السيطرة، على سبيل المثال، في قدرة الحكومة على تحديد مستوى الخدمة التي يوفرها الأصل، مثل تحديد عدد ساعات العمل ومستويات الرسوم للخدمات العامة.

ولا يمكن اعتبار التملك من الخصائص الأساسية للأصل لأن هذه السمة ليست ضرورية دائماً. ورغم أن العديد من الأصول، مثل الذمم المدينة والعقارات، ترتبط بها حقوق نظامية، بما فيها الحق في التملك، فإن ذلك الحق ليس أساسياً. فعلى سبيل المثال، العقار المحتفظ به على سبيل الإيجار يُعد أصلاً إذا كانت الجهة تسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق من العقار.

وإضافة إلى قدرتها على الوصول إلى المنافع، تكون الجهة قادرة أيضاً على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى المنافع الناشئة عن المورد.

نتيجة أحداث سابقة

في بعض الحالات، يصعب تحديد ما إذا كانت المعاملات أو الأحداث ينشأ عنها بند يستوفي هذا التعريف الخاص بالأصل. وقد يتطلب تقويم ما إذا كان البند يستوفي تعريف الأصل تقييم الوضع النظامي للجهة في تاريخ القوائم المالية. ويجب إجراء تقييم لجميع الأدلة المتاحة عند تحديد ما إذا كانت الجهة تحظى بالحق أو إمكانية الوصول، دون غيرها، إلى المورد الاقتصادي.

فعلى سبيل المثال، قد تكون الجهة في مسعاها لإثبات مطالبة من خلال الإجراءات القضائية، لكن نتيجة تلك الإجراءات غير مؤكدة. وفي تاريخ القوائم المالية، قد توجد حالة من عدم التأكد من وجود المورد الاقتصادي جراء تعلقه بما تسفر عنه الدعوى القضائية.

ويُعد حدوث المعاملات أو غيرها من الأحداث السابقة دليلاً داعماً لوجود مورد حالي. أما المعاملات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث في المستقبل فلا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول. فعلى سبيل المثال، العزم على شراء مخزون لا يستوفي، في حد ذاته، تعريف الأصل.

ورغم أن حدوث المعاملة قد لا يكون ضرورياً لوجود الأصل، فإن المعاملات توفر في العموم أدلة دامغة على اقتناء الأصل وهي تُعد الأساس الأكثر شيوعاً لإثبات الأصول. فعلى سبيل المثال، يوفر اقتناء جهاز طبي عادةً معلومات كافية لتبرير إثبات الأصل، ويؤدي دمار أحد الأبنية في كارثة طبيعية إلى إلغاء إثبات ذلك الأصل.

ولا تؤدي كل معاملة إلى إثبات أصل. فعلى سبيل المثال، قد لا يؤدي شراء مواد ومستلزمات إلى وجود مورد سيتم الحصول منه على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لأن تلك المواد والمستلزمات يتم استهلاكها في الأنشطة الجارية. ومن الأمثلة الأخرى، بعض النفقات التي تتعلق بتطوير البنود غير الملموسة. فتلك النفقات يتم تسجيلها مصروفاً في الفترة التي يتم إنفاقها فيها.

ورغم أن العديد من أصول القطاع العام تنشأ عن تكبد النفقات، فإن الأصول لا تنشأ جميعها نتيجة للنفقات. فعلى سبيل المثال، بعض الأصول المهمة للحكومة قد تكون موارد طبيعية وأراضي اكتسبتها بحكم سلطاتها السيادية (كالمصادرة مثلاً) ولم يتم شراؤها.

ضوابط إثبات الأصول

• يتم إثبات البند الذي يستوفي تعريف الأصل إذا:

- كان من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة أية خدمات متوقعة أو منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل؛
- كان يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للبند بموثوقية.

عقب تحديد أن أحد الموارد يستوفي تعريف الأصل ويحظى بخصائصه الرئيسية، يجب تحديد ما إذا كانت ضوابط الإثبات قد تم استيفاؤها. والإثبات هو عملية إدراج بند ضمن القوائم المالية للجهة عن طريق إضافة المبلغ ذي الصلة إلى المبالغ الإجمالية في إحدى القوائم المالية مقترناً بوصف سردي للبند (على سبيل المثال، ذمم مدينة، رسوم مستخدمين، منح). وهو لا يعني الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. فالإيضاحات إما أنها تقدم المزيد من التفاصيل عن البنود المثبتة في القوائم المالية، أو أنها تقدم معلومات عن بنود لا تستوفي ضوابط الإثبات ومن ثم لم يتم إثباتها في القوائم المالية. ويتطلب الفصل في إثبات بند معين من عدمه تطبيق الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وفيما إذا كانت الظروف القائمة تستوفي ضوابط الإثبات.

ويُستخدم مفهوم الاحتمالية في ضوابط الإثبات للإشارة إلى درجة عدم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل ستندفق إلى الجهة. ويتماشى المفهوم مع حالة عدم التأكد التي تميز بيئة عمل الجهة. ويُقصد بلفظ "من المحتمل" أن التدفق الداخِل من الموارد من المحتمل وقوعه أكبر من عدمه.

وبعبارة أخرى، يكون احتمال وقوع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه.

وتُحدد درجة الاحتمالية المرتبطة بالأصل (التدفق الداخِل من الموارد) على أساس جميع الأدلة المتوفرة في تاريخ القوائم المالية. وتشمل الأدلة التي يتم مراعاتها أي إثباتات أدلة توفرها الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، يكون للجهة حساب ذمم مدينة في تاريخ القوائم المالية عن ضرائب الدخل بالرغم من عدم قيام دافعي الضرائب بتقديم الإقرارات الزكوية والضريبية. فمن المحتمل، بناءً على التجارب السابقة، وجود زكوات وضرائب مستحقة على دافعي الضرائب.

وقد لا يتم إثبات أحد البنود في القوائم المالية نظراً لعدم إمكانية إجراء تقدير معقول للمبلغ ذي الصلة. وفي تلك الحالات، قد توجد صعوبات في التوصل إلى قياسات موثوقة للأصول. وفي المثال أعلاه، قد لا يكون من الممكن قياس مبلغ الضرائب المستحقة في تاريخ القوائم المالية، بطريقة موثوقة، إلى حين استلام المبلغ أو استحقاقه. وفي حال استلام مبلغ بعد تاريخ القوائم المالية، فقد يكون من الممكن إثبات الأصل في تاريخ القوائم المالية. (انظر **معيار المحاسبة للقطاع العام 14 "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية"**).

ولا يُعد القياس غير موثوق لمجرد انطوائه على تقدير. ونظراً لطبيعة القوائم المالية، فإن إعدادها ينطوي عادةً على إجراء التقديرات. فعلى سبيل المثال، قد يستند تقدير الضرائب المستحقة إلى استخدام نماذج إحصائية تستخدم بيانات تتعلق بالنمط التاريخي لتحصيل ضريبة معينة في الفترات السابقة، وإلى مراعاة توقيت المتحصلات النقدية من دافعي الضرائب والإقرارات الضريبية التي تقدموها وعلاقتها بالضريبة المستحقة التحصيل بالأحداث الاقتصادية الأخرى. وقد يؤدي قياس الأصول والإيرادات الناتجة من المعاملات الضريبية إلى اختلاف مبلغ الأصول والإيرادات المثبت عن المبالغ الفعلية التي يتم تحديدها في فترات القوائم المالية اللاحقة. وهذا لا يقلل بأي حال من موثوقية المبلغ المقرر عنه في القوائم المالية. ويتم إجراء تعديلات على التقديرات وفقاً **لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"**.

وفيما يخص الأصول التي تم اقتنائها، يتم عادةً إثبات المعاملات بشكل مبدئي في القوائم المالية بمبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو المستلم أو القيمة العادلة المنسوبة لها عند حدوثها. ولكن بعض الأصول المهمة للحكومة لا يتم اقتنائها. فعلى سبيل المثال، الأراضي التي تم اكتسابها بموجب الحقوق السيادية للحكومة قد يصعب قياسها.

وعند تعذر إجراء تقدير معقول، لا يتم إثبات البند في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد تستوفي المتحصلات المتوقعة من دعوى قضائية تعريفي كل من الأصول والدخل إضافة إلى استيفاء ضابط الاحتمالية الخاص بالإثبات؛ ومع ذلك، إذا لم يكن من الممكن قياس المطالبة بموثوقية، فلا يتم إثباتها على أنها أصل أو دخل.

هل تُعد الطرق أصلاً؟

- تمتلك إحدى جهات القطاع العام شبكة طرق داخل نطاق ولايتها وتقوم بصيانتها.
- يستطيع السكان وعموم الناس الوصول إلى الطرق لاستخدامهم العام.
- هل تُعد الطرق أصلاً لجهة القطاع العام؟ اذكر السبب

الإجابة:

تبدو الإجابة بديهية؛ ولكن ثمة رأي بأن الطرق لا تُعد أصولاً لجهة القطاع العام لأن مستخدمي الطرق يتحصلون على المنافع الاقتصادية التي تنطوي عليها الطرق، وليس جهة القطاع العام. وبعبارة أخرى، تعود المنفعة المالية وغير المالية التي يوفرها الأصل على المجتمع ككل. كما إن جهة القطاع العام لا تستطيع تقييد الوصول إلى الأصل لأن السكان وعموم الناس في معظم الأحيان تكون لهم حرية الوصول إليه.

تستوفي الطرق تعريف الأصل. فهي موارد لجهة القطاع العام تستخدمها لتحقيق أهدافها المتعلقة بتوفير خدمات النقل. وتستطيع جهة القطاع العام السيطرة على الوصول، على سبيل المثال، عن طريق اشتراط ترخيص المركبات. وتستطيع تنظيم استخدام الطرق عن طريق القيام مثلاً بفرض قيود على أوزان المركبات التي تستخدم الطرق وما إلى ذلك.

هل يُعد مركز المؤتمرات أصلاً؟

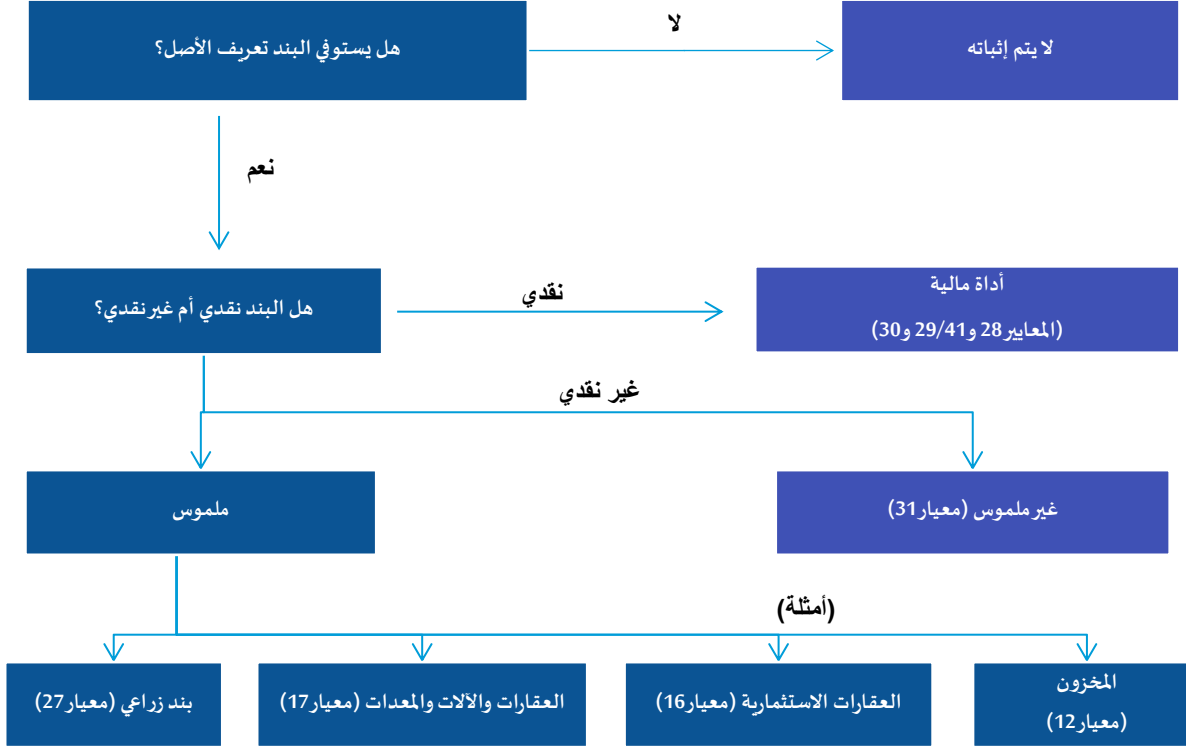
التصور:

- قامت إحدى المستويات الحكومية الرفيعة بإنشاء مركز للمؤتمرات، ويتولى المستوى الحكومي أيضاً صيانة المركز، ضمن الحدود الخاصة بأمانة إحدى المناطق. وتستفيد أمانة المنطقة من النشاط الاقتصادي الذي يولده المركز من خلال ارتفاع تقييمات العقار وارتفاع الإيرادات الزكوية والضريبية.
- هل ينبغي على أمانة المنطقة التقرير عن مركز المؤتمرات باعتباره أصلاً؟ اذكر السبب

الإجابة:

يخفق مركز المؤتمرات في اختبار التحقق من كونه أصلاً لأمانة المنطقة. فالأمانة لا تسيطر على المنافع التي قد يتم استقاؤها من مركز المؤتمرات. وهي ليست لها الحقوق أو سُبُل الوصول الأخرى التي تمكنها من تحديد طبيعة وطريقة استخدام مركز المؤتمرات بما يحقق أهدافها. ويسيطر المستوى الحكومي الرفيع على إمكانية الوصول إلى الأصل. ويحدد السياسات التشغيلية الخاصة بمركز المؤتمرات. فعلى سبيل المثال، يمكنه تعيين رسوم الاستخدام وتحديد من سيؤجر له المرافق.

مخطط اتخاذ القرار



يُنظر إلى البند في سياق تعريف الأصل الموضح. وإذا لم يستوف التعريف، فلا شيء مطلوب عندئذ.

وإذا كان البند يستوفي تعريف الأصل، فثمة حاجة عندئذ لتحديد المعيار المناسب لاستخدامه في إثبات الأصل في القوائم المالية.

الأصول النقدية في مقابل الأصول غير النقدية - الأصول النقدية هي وحدات العملة والأصول الأخرى التي سيتم استلامها بعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة (النقد، الذمم المدينة والقروض، الاستثمارات المؤقتة). وما دون ذلك يُعد أصولاً غير نقدية.

وتتم المحاسبة عن الأصول النقدية باستخدام المعايير 28-30 الخاصة بالأدوات المالية (والمعيار 41 إذا كانت الجهة قد طبقت هذا المعيار). وتنقسم سائر الأصول إلى أصول ملموسة وأصول غير ملموسة. وتمتاز الأصول الملموسة بأن لها وجوداً مادياً. ومن أمثلتها، المخزون والعقارات والآلات والمعدات. وتفتقر الأصول غير الملموسة إلى الوجود المادي. وسيتم تناول العديد من هذه الأصول لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

خيارات التقييم عند الإثبات الأولي

- العقارات والألات والمعدات بالتكلفة أو بالقيمة العادلة
- في حالة اختيار التكلفة التاريخية، قم باستخدامها في حال توفرها
- في حال عدم توفرها، يجب استخدام أساليب تقييم بديلة
- يتم استنفاد التكلفة التاريخية مطروحاً منها القيمة المتبقية ابتداءً من تاريخ الاقتناء
- ينبغي استشارة مراجعين خارجيين بشأن الأسلوب الذي سيتم اختياره

ينبغي على الجهة التي تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق لأول مرة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام أن تثبت العقارات والألات والمعدات أولاً بالتكلفة أو بالقيمة العادلة.

وإذا كانت التكلفة هي أسلوب التقييم المختار، ولكن تلك المعلومات لم تكن متوفرة لكل أصل، يلزم عندئذ استخدام أساليب بديلة عادةً للتقييم الأولي لتحديد الأرصدة الافتتاحية. وهذا هو الحال غالباً لبنود العقارات والألات والمعدات.

ويجب أيضاً تقييم الأصول للتحقق من أي مؤشرات على احتمال حدوث هبوط في قيمة الأصل. *انظر النقاش المتعلقة بالهبوط الذي سرد لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.* في حالة كانت التكلفة التاريخية متاحة، قم باستخدامها.

وقد ينطوي تقييم الأصول طويلة الأجل مثل العقارات والألات والمعدات على بعض التحديات الخاصة. ويوفر *معياري 33 "تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة"* إرشادات بشأن المبلغ الذي سيتم إثباته أولاً في حال عدم معرفة التكلفة التاريخية.

وإذا اختارت الجهة استخدام التكلفة، وكانت التكلفة التاريخية متاحة، فقم باستخدامها. وفي حالة عدم توفر سجلات بالتكلفة التاريخية لكل أصل، يلزم عندئذ تطبيق أساليب تقييم أخرى لتقدير التكلفة التاريخية. وهذا هو الحال غالباً لبنود العقارات والألات والمعدات التي قُيدت في حساب المصروفات بموجب أساس النقد المحاسبي.

وفي حالة عدم توفر سجلات بالتكلفة التاريخية، فيمكن عندئذ أن يستند التقييم الأولي البديل إلى ما يلي:

- تكلفة إعادة الإنتاج، التي تستند إلى خصائص الأصول التي تمتلكها جهة القطاع العام في الوقت الحالي. وهي تكلفة إعادة إنتاج الأصل في صورة مطابقة تقريباً. ولا تسعى تلك الطريقة إلى مراعاة الآثار الواقعة على التكلفة مثل التغيرات في التقنية أو طرق الإنشاء.
- تكلفة الإحلال، معدلة لمراعاة أي اختلافات كبيرة بين الأصل الفعلي والأصل البديل. وتكلفة الإحلال الحالية هي مبلغ النقد أو المقابل الآخر الذي سيتطلبه اقتناء أصل ينطوي على خدمات متوقعة مكافئة لتلك التي ينطوي عليها الأصل المملوك حالياً. وهي تراعي التغيرات في التقنية، وتستند إلى التكلفة الحالية المقدرة لإنشاء الأصل القائم أو مكون فيه بنفس طريقة الإنشاء أو بطريقة مشابهة لها، باستخدام نفس المواد أو بمواد مشابهة لها. وقد يتم تحديد تكلفة الإحلال بالرجوع إلى سعر أصل مشابه في سوق نشط وذو سيولة.
- القيمة السوقية، فعند وجود سوق مفتوح للأصول، قد تكون تلك القيمة متاحة لأنواع عديدة من الأصول مثل المباني أو الأراضي الشاغرة. وقد يتم تحديد القيمة السوقية عن طريق عمليات التقييم.
- القيمة العادلة، في حالة عدم وجود سوق نشط للأصل، لكن يوجد مقيّم يستطيع الوصول إلى قيمة عن طريق تطبيق مناهج تقييم مختلفة وبالرجوع إلى بيانات السوق والاستدلال.

ومن أساليب التقييم الأخرى التي قد تقلل من الوقت والجهد المطلوبين لتحديد الأرصدة الافتتاحية إسقاط قيم الأصول التي تم الحصول عليها من مقيّم خارجي على أصول أخرى مشابهة.

وفي جميع الحالات، عند استخدام نموذج القيمة التاريخية، يتم تعديل القيمة الحالية المقدرة، حسب عوامل إزالة التضخم لتقدير التكلفة التاريخية الأصلية للأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو تطويره.

ويمكن إزالة التضخم باستخدام مؤشرات أسعار خاصة مناسبة مثل مؤشر البناء. وفي حال عدم معرفة تاريخ الاقتناء على وجه التحديد، يمكن تقدير تاريخ معقول. وبالمثل، يتم استنفاد التكلفة التاريخية المقدرة الناتجة مطروحاً منها القيمة المتبقية من تاريخ الاقتناء إلى التاريخ الحالي بما يعكس العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وإذا اختارت الجهة استخدام القيمة العادلة، فإن أفضل دليل على القيمة هو الأسعار المعلنة في سوق نشط. وفي حال عدم وجود أي سوق نشط للأصل، تقوم الجهة بتحديد القيمة باستخدام أحد أساليب التقييم. والهدف من استخدام أساليب التقييم هو تحديد السعر الذي كانت ستتم به المعاملة في تاريخ القياس بين أطراف تتصرف بحرية بدافع اعتبارات التشغيل العادية. وتشمل أساليب التقييم:

- (أ) استخدام معاملات حديثة في السوق بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضاً، إن وجدت،
- (ب) الرجوع إلى القيمة الحالية لأصل آخر متطابق إلى حد كبير،
- (ج) تحليل التدفقات النقدية المخصومة.

وسيكون من الحكمة معرفة آراء المراجعين الخارجيين في أساليب التقييم البديلة قبل استخدامها. وسيكون لزاماً على الجهات أيضاً التأكد من أن تطبيقها لأي من أساليب التقييم البديلة يتفق مع معيار المحاسبة للقطاع العام 33.

العقارات والآلات والمعدات

تركز هذه الوحدة التدريبية على **معياري المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والألات والمعدات"**.

تستخدم جهات القطاع العام أصولها الرأسمالية لتقديم الخدمات على مدار سنوات عديدة. وتستخدم الأصول الرأسمالية الخاصة بجهات القطاع العام لتقديم الخدمات، وعلى نقيض القطاع التجاري، لا تولد عادة التدفقات النقدية التي يمكن استخدامها للوفاء بالالتزامات.

ويتمثل السبب الرئيسي في قيام الحكومات بتسجيل أصولها الرأسمالية في تحسين إمامها ومعرفتها بالمخزون وتكلفة استخدام هذه الأصول، مما يحسن من عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارتها. ولكن التقرير عن هذه المعلومات المتعلقة بالأصول الرأسمالية يحقق أيضاً المساواة أمام دافعي الضرائب بشأن الموارد الرأسمالية التي قامت جهات القطاع العام باقتنائها واستخدامها وإدارتها.

وتتولى جهات القطاع العام مسؤولية إدارة مجموعة متنوعة من أصول العقارات والألات والمعدات. وقد تشمل البنود المعتادة:

- المباني والمعدات (على سبيل المثال، المرافق الإدارية والتعليمية والصحية والشرطة ومرافق مكافحة الحريق، والأجهزة المتحركة ذات الصلة)
- البنية التحتية (الطرق والجسور والسدود وأنظمة المرافق وصرف النفايات الصلبة ومعالجة الصرف والنقل الجماعي وغيرها من أنواع البنية التحتية الأساسية)
- شبكات الاتصالات والحاسب

وتواجه جهات القطاع العام على نحو متزايد تحديات كبيرة في تمويل أعمال الصيانة المتأخرة للعقارات والألات والمعدات القديمة وتجديدها واستبدالها. وقد يكون هذا مؤشراً على عدم حصول متخذي القرار على معلومات كافية لفهم التأثيرات المالية لقرارات التمويل الماضية على حالة الأصول الرأسمالية القائمة وتكلفة استخدامها في تقديم الخدمات.

ولا يعني ذلك أن جهات القطاع العام لم تكن تحتفظ بمعلومات عن هذه الأصول لإدارتها بشكل سليم. فقد تم تطوير نُظم لإدارة الأصول ولكن تلك النظم تكون في الغالب ذات طبيعة متخصصة وتعمل بشكل مستقل عن النظم المالية الرئيسية.

ولضمان تحقيق أكبر قدر من الكفاءة والفاعلية في الخدمات العامة؛ وإدراك أفضل قيمة من الموارد المستثمرة؛ وإنشاء بنية تحتية أساسية مستدامة، تحتاج جهات القطاع العام إلى معلومات موثوقة عن بنود العقارات والألات والمعدات.

ولا توفر التقارير المالية جميع المعلومات الضرورية لإدارة هذه الأصول بفاعلية. ولكنها أساس يمكن الاعتماد عليه في إدارة الأصول لضمان الكفاءة والفاعلية. ومن المنافع الرئيسية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، تحسين المعلومات اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة تلك الأصول.

وتتمثل القضايا الرئيسية في المحاسبة عن العقارات والألات والمعدات فيما يلي:

- أ) تطبيق ضوابط الإثبات العامة على البنود التي تُعد من العقارات والألات والمعدات؛
- ب) تحديد القيمة الدفترية للعقارات والألات والمعدات؛
- ج) تكاليف الاستهلاك وخسائر الهبوط في القيمة التي سيتم إثباتها فيما يتعلق باستخدام العقارات والألات والمعدات.

تعريف العقارات والألات والمعدات

- العقارات والألات والمعدات هي بنود ملموسة:
 - تحتفظ بها الجهة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛
 - يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة قوائم مالية واحدة.
- تستوفي أنظمة الأسلحة وأصول البنية التحتية التعريف

تستوفي المعدات العسكرية المتخصصة عادةً تعريف العقارات والآلات والمعدات ويتم إثباتها على أنها أصل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. وتستوفي أصول البنية التحتية تعريف العقارات والآلات والمعدات ويتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. ومن الأمثلة على أصول البنية التحتية، شبكات الطرق ونظم الصرف ونظم توزيع المياه والطاقة وشبكات الاتصالات.

وتتسم هذه الأصول عادةً بأنها:

- (أ) جزء من نظام أو شبكة؛
- (ب) متخصصة في طبيعتها ولا توجد لها استخدامات بديلة؛
- (ج) غير منقولة؛
- (د) قد تخضع لقيود مفروضة على استبعادها.

القيود على النطاق

- لا ينطبق التعريف على:
 - الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي
 - احتياطات المعادن مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة
- لا يتطلب، ولكنه لا يمنع، إثبات الأصول التراثية

الأصل البيولوجي هو حيوان حي أو نبات حي. وتتعلق الأصول البيولوجية عادةً بالنشاط الزراعي. وهذه الأصول مشمولة في **معيار المحاسبة للقطاع العام 27 "الزراعة"**. ومع ذلك، فقد يقع الأصل البيولوجي أيضاً خارج نطاق الأنشطة الزراعية. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم أجهزة الشرطة كلاب شرطة في وحدة مخصصة لذلك.

ولا ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 17 على العقارات والآلات والمعدات التي يتم استخدامها لتطوير وصيانة الأصول البيولوجية واحتياطات المعادن.

ولا يتطلب المعيار، ولكنه لا يمنع، إثبات الأصول التراثية التي تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات.

وتكون للأصول التراثية أهمية ثقافية أو بنية أو تاريخية تستدعي الحفاظ عليها بشكل دائم. وتتضمن أمثلة الأصول التراثية المباني التاريخية والنصب التذكارية ومواقع الآثار والمناطق الطبيعية المحمية والأعمال الفنية.

ومن الصعب غالباً إجراء تقدير معقول للمنافع المستقبلية المرتبطة بالأصول التراثية لأنها نادراً ما يتم الاحتفاظ بها لقدرتها على توليد التدفقات النقدية الداخلة، وقد توجد عوائق نظامية أو اجتماعية لاستخدامها في تلك الأغراض. وتقتصر الخدمات المتوقعة من الأصول التراثية على أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. ويتم اقتناء الأصول التراثية بعدة طرق من بينها الشراء والتبرع والوصية والمصادرة.

وإذا أثبتت الجهة أصولاً تراثية، فيجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 (الذي سيتم مناقشته لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية) ويجوز لها أيضاً تطبيق متطلبات القياس الواردة في ذلك المعيار، ولكنها غير ملزمة بذلك.

ويكون لبعض الأصول التراثية منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية بخلاف قيمتها التراثية، فعلى سبيل المثال، قد يُستخدم مبنى تاريخي كمبنى إداري. وفي هذه الحالات، يمكن إثباتها وقياسها على نفس الأساس الذي يُستخدم في إثبات وقياس بنود العقارات والآلات والمعدات الأخرى.

مبدأ الإثبات

- يجب إثبات تكلفة بنود العقارات والألات والمعدات على أنها أصل عندما:
 - يكون من المحتمل أن تندفق إلى الجهة الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبنء؛
 - يكون من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للبنء بموثوقية.

ينطبق المبدأ العام لإثبات الأصول بالمثل على العقارات والألات والمعدات كأى أصول أخرى.

ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 من الجهة تطبيق المبدأ العام لإثبات الأصول على جميع التكاليف الخاصة بالعقارات والألات والمعدات في وقت تكبدها، بما في ذلك التكاليف المتكبدة بشكل أولي والنفقات اللاحقة. وتتضمن هذه التكاليف تلك المتكبدة بشكل أولي لاقتناء أو إنشاء بنود العقارات والألات والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة إليها أو إحلال جزء منها أو صيانتها.

التكاليف اللاحقة

أعمال الإصلاح والصيانة

وفق مبدأ الإثبات، لا تتضمن القيمة الدفترية لبنود العقارات والألات والمعدات تكاليف الصيانة الدورية للبنء. فهذه النفقات لن تستوفي ضوابط الإثبات لأنها لن تؤدي إلى تدفق خدمات متوقعة أو منافع اقتصادية إلى الجهة. ولكن تُثبت هذه التكاليف في الفائض أو العجز عند تكبدها. وتكاليف الصيانة الدورية هي الأساس تكاليف صيانة الخدمات المتوقعة من بند العقارات والألات والمعدات. ويوصف الغرض من هذه النفقات غالباً بأنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند العقارات والألات والمعدات.

إحلال المكونات

قد تتطلب أجزاء بعض بنود العقارات والألات والمعدات أن يتم إحلالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يحتاج طريق إلى إعادة الرصف كل بضع سنوات، أو قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تحتاج الأجزاء الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ إلى إحلالها عدة مرات خلال العمر الافتراضي لهيكل الطائرة. وقد تحتاج أيضاً أجزاء من العقارات والألات والمعدات إلى معدل أقل من عمليات الإحلال المتكررة وغير المتكررة، مثل إحلال الجدران الداخلية لمبنى. وتثبت الجهة تكاليف الإحلال ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والألات والمعدات عند تكبدها في حال تحقق ضوابط الإثبات.

ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 من الجهة إلغاء إثبات القيمة الدفترية لأجزاء من بنود العقارات والألات والمعدات إذا كانت تلك الأجزاء قد تم إحلالها وقامت الجهة بإدراج تكلفة الإحلال ضمن القيمة الدفترية للبنء.

تكلفة الفحوصات الرئيسية

قد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أحد بنود العقارات والألات والمعدات (على سبيل المثال، طائرة) هو إجراء فحوصات رئيسة منتظمة للعيوب بغض النظر عما إذا تم إحلال أجزاء من البنء أم لا. وعند إجراء كل عملية فحص رئيسي، تُثبت تكاليفها ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والألات والمعدات على أنه إحلال إذا تحققت ضوابط الإثبات. ويُلقى إثبات أية قيمة دفترية متبقية من تكلفة الفحص السابق (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا حُدِّدت تكلفة الفحص السابق في المعاملة التي تم فيها اقتناء أو إنشاء البنء. وعند الضرورة، يمكن استخدام التكلفة المقدرة لفحص مستقبلي مماثل على أنها مؤشر على ما كانت عليه تكلفة مُكون الفحص القائم عند اقتناء أو إنشاء البنء.

مثال للقضايا المتعلقة بالإثبات

- أنفقت إحدى البلديات 12 مليون ريال لتركيب معدات في مرفقها لمعالجة المياه للوفاء بلوائح محلية جديدة تتعلق بجودة المياه. ولم يكن للمعدات تأثير على جودة وكميات المياه المعالجة أو العمر المتوقع لمحطة المعالجة.
- هل ينبغي رسملة النفقات على أنها عقارات وآلات ومعدات؟ مع التوضيح

الإجابة:

هذه النفقات لا تستوفي تماماً ضوابط الإثبات. فالمعدات التي يتطلبها الالتزام بمعايير جودة المياه لا توفر منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية. ولكن من المناسب معالجة التحديث على أنه من العقارات والآلات والمعدات.

وبالرغم من أن المعدات لا تنطوي بشكل مباشر على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية، فمن الضروري أن تحصل البلديات على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من محطاتها الخاصة بمعالجة المياه.

وقد تكون بنود العقارات والآلات والمعدات لازمة لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة. وبالرغم من أن اقتناء تلك العقارات والآلات والمعدات لا يزيد بشكل مباشر المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة الخاصة بأي بند معين من بنود العقارات والآلات والمعدات القائمة، فإنه قد يكون من الضروري للجهة اقتناء تلك العقارات والآلات والمعدات لأجل الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أصولها الأخرى. وتُعد هذه العقارات والآلات والمعدات مؤهلة للإثبات على أنها أصول.

وعلى سبيل المثال، قد تتطلب أنظمة السلامة من الحرائق أن يقوم مستشفى بتركيب نظم إطفاء حريق جديدة. وهذه التحسينات تُثبت على أنها أصل لأن الجهة لا تستطيع بدونها تشغيل المستشفى بما يتفق مع اللوائح.

ومع ذلك، فإن القيمة الدفترية الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة يتم مراجعتها للتحقق من هبوط قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في قيمة الأصول غير المؤهلة للتقيد".

قضايا أخرى تتعلق بالإثبات

- قطع الغيار ومعدات الصيانة
- الأجزاء الرئيسية والمعدات الاحتياطية
- تجميع البنود

يتم تسجيل قطع الغيار ومعدات الصيانة عادةً على أنها مخزون ويتم إثباتها ضمن الفائض أو العجز حسب الاستهلاك. ومع ذلك، تتأهل قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية للإثبات على أنها عقارات وآلات ومعدات عندما تتوقع الجهة استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. وبالمثل، إذا كانت قطع الغيار ومعدات الصيانة لا يمكن استخدامها إلا فيما يتصل بأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنها يتم المحاسبة عنها على أنها عقارات وآلات ومعدات.

ويجوز المعيار تجميع البنود غير المهمة بصورتها الفردية لأجل إثباتها.

فقد توجد بنود معينة كأدوات والأثاث وأجهزة الحاسب التي قد يكون كل منها على حدة دون عتبة الرسملة ولكن يتم عادةً شراؤها أو الاحتفاظ بها بكميات كبيرة بحيث تمثل مجتمعة نفقات كبيرة. ولا يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 17 وحدة القياس لأغراض الإثبات، أي لا يحدد ما يشكل بنوداً من بنود العقارات والآلات والمعدات. ولذلك، فإن الأمر يتطلب ممارسة الحكم المهني عند تطبيق ضوابط الإثبات على الظروف الخاصة بكل جهة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير المهمة بصورتها الفردية، مثل الكتب بالمكتبة وملحقات الحاسب الآلي وبنود المعدات الصغيرة، وتطبيق الضوابط على القيمة المجمعة.

وقد تود الجهات النظر في استخدام أسلوب التجميع في الحالات التي تتألف فيها فئة العقارات والآلات والمعدات من عدد كبير من البنود المتماثلة التي يتجاوز كل منها بمفرده حدود الرسملة. فقد يقلل ذلك من التكاليف الإدارية الباهظة لتتبع كل عملية اقتناء واستبعاد، والمحاسبة عنها، بشكل منفصل.

وفي هذه الحالات، تقوم الجهة بتجميع تكلفة البنود الفردية لكل فترة مالية. ويُسجّل إجمالي الإضافات ويتم استهلاكه خلال العمر الإنتاجي المقدر المنطبق. ويُعد الأصل أنه قد تم استبعاده في نهاية السنة الأخيرة من عمره الإنتاجي المقدر.

على سبيل المثال، يوجد عدد كبير من السحارات في شبكة الطرق التي تمتلكها الحكومة. وتخطط الحكومة سنوياً لاستبدال السحارات على أساس دوري يمتد لعشر سنوات. وتقوم الحكومة برسملة تكاليف السحارات المستبدلة في أية فترة مالية واحدة بصورة مجمعة. وتقوم باستهلاك السحارات خلال العمر الإنتاجي المقدر بعشر سنوات. وتُعد السحارات أنها قد تم استبعادها في نهاية العشر سنوات. ورغم أن بعض السحارات قد يلزم استبدالها قبل عمرها الإنتاجي المتوقع، وبعضها بعده، ففي المتوسط، لن يؤدي المبلغ المثبت إلى تحريف جوهري.

ومن الأمثلة الأخرى على ذلك، الأسرة في المستشفيات.

أمثلة على الإثبات

- تصور 1 - قامت مستشفى بتكيب مولدين احتياطين متطابقين لتوفير الطاقة الكهربائية عند انقطاع التيار. وسيتم استخدام المولد الثاني في حالة ما إذا تعطل المولد الأول وهو احتمال غير مرجح.
- تصور 2 - تحافظ أمانة إحدى المناطق على توفير إمدادات من المحركات الكهربائية الاحتياطية لمحطة معالجة المياه التابعة لها. ويمكن الحصول على المحركات بسهولة من الموردين المتاحين في السوق.
- كيف يتم إثبات التكاليف في كل تصور؟ ولماذا؟

الإجابة:

تصور 1 - كلا المولدين الاحتياطين يُعد من بنود العقارات والآلات والمعدات. وكلاهما يُتوقع استخدامه خلال أكثر من فترة واحدة، بالرغم من عدم انتظام استخدامه. وتتأهل قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية للإثبات على أنها عقارات وآلات ومعدات عندما تتوقع الجهة استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

تصور 2 - يتوقف الأمر على عدة عوامل! وسيلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة. وبصفة عامة، يتم قيد قطع الغيار ومعدات الصيانة على أنها مخزون ويتم تسجيلها مصروفاً ضمن الفائض أو العجز عند استهلاكها، إلا عندما تستوفي البنود تعريف العقارات والآلات والمعدات وتكون مهمة أو عندما لا يمكن استخدامها إلا فيما يتصل ببند آخر من بنود العقارات والآلات والمعدات. ففي تلك الحالة الثانية، يتم رسملتها.

وفي هذه الحالة، يمكن إثبات المحركات الكهربائية على أنها مخزون ويتم تسجيلها مصروفاً ضمن الفائض أو العجز عند استهلاكها لأنها متاحة عادةً في السوق. وبدلاً من ذلك، إذا حُدد أنها تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات، وأنها مهمة، أو أنه لا يمكن استخدامها إلا فيما يتصل ببند آخر من بنود العقارات والآلات والمعدات، فيمكن رسملتها.

القياس الأولي

- يجب قياس بند العقارات والآلات والمعدات المؤهل لإثباته على أنه أصل بالتكلفة
- تشمل عناصر التكلفة
 - سعر الشراء (بما في ذلك رسوم الاستيراد/الضرائب بعد الخصومات التجارية والتخفيضات)
 - التكاليف التي تُعزى بشكل مباشر للبند
 - تقدير الالتزامات المرتبطة بالتخريد أو الاستبعاد أو التخلي
- تكلفة البند المقتنى في معاملة غير تبادلية هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء

يتم قياس بند العقارات والآلات والمعدات المؤهل لإثباته على أنه أصل بالتكلفة. وتكلفة بند العقارات والآلات والمعدات هي ما يعادل السعر النقدي.

وقد يُقتنى بند واحد أو أكثر من العقارات والآلات والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. وهذه الحالات مرجح حدوثها في القطاع التجاري بدرجة أكبر من القطاع العام نظراً لطبيعة الأصول التي يحتفظ بها القطاع العام والهدف الرئيس منها المتمثل في الخدمات المتوقعة. وفي حال مواجهة موقف كهذا، يتم إثبات البند عادةً بالقيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه (زائد المقابل النقدي). وتبعاً للظروف، يمكن أيضاً قياس البند بالقيمة العادلة للبند المستلم أو القيمة الدفترية للبند المُتنازل عنه. وتنطوي متطلبات قياس بنود العقارات والآلات والمعدات في المعاملات غير النقدية على تعقيدات تتجاوز نطاق هذه المادة التدريبية. وفي حال مواجهة المتدربين لموقف كهذا، ينبغي عليهم الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

وإذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز أجل الائتمان العادية، يُثبت الفرق بين ما يعادل السعر النقدي وإجمالي الدفعات كفائدة على مدى فترة الائتمان. أو يمكن بدلاً من ذلك إثبات تلك الفائدة ضمن القيمة الدفترية وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 5 "تكاليف الافتراض". وتتناول هذه المادة ذلك المعيار [في مرحلة لاحقة](#).

ويتم تحديد تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات الذي يحتفظ به المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار". وتتناول هذه المادة ذلك المعيار [في مرحلة لاحقة](#).

وتشمل عناصر تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات ما يلي:

- أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد الخصومات التجارية والتخفيضات.
 - ب) أي تكاليف تُعزى بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.
 - ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه، وهو الالتزام الذي تتكبده الجهة إما عند اقتناء البند وإما نتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.
- التكاليف التي تُعزى بشكل مباشر لاقتناء أو إنشاء الأصل هي التكاليف الإضافية التي لم يكن سيتم تكبدها لولا اقتناء الأصل أو إنشائه أو تطويره. ويتم تكبدها لجلب الأصل إلى المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة.
- وتشمل هذه التكاليف تكاليف منافع الموظفين الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو اقتناء بند العقارات والآلات والمعدات؛ وتكاليف إعداد الموقع؛ تكاليف التسليم والمناولة الأولية؛ وتكاليف التركيب والتجميع؛ وتكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل على النحو المستهدف؛ والأتعاب المهنية.
- ومن الأمثلة الشائعة للتكاليف الخاصة بالأصول المنشأة داخلياً الرواتب والمنافع المباشرة للموظفين الداخليين، والمواد والإمدادات، والمعدات، والمباني الميدانية المؤقتة، والأتعاب القانونية والمهنية الأخرى، وما إلى ذلك.

والتكاليف التي لن تُعد من التكاليف التي تُعزى بشكل مباشر هي تلك التي ستتكبدها الجهة سواء تم الاقتناء، أو تم تنفيذ مشروع الإنشاء، أو لا. ومن أمثلة تلك التكاليف المبلغ المخصص من التكاليف الإدارية وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة (مثل تكاليف التشغيل أو تكاليف الوظائف المؤسسية مثل الموارد البشرية والشؤون القانونية والمشتريات والمحاسبة)؛ وتكاليف افتتاح المرافق الجديدة؛ وما إلى ذلك.

ويتوقف إثبات التكاليف ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والآلات والمعدات عندما يصبح البند جاهزاً للاستخدام في إنتاج السلع أو الخدمات. ويُعد الأصل عادة جاهزاً للاستخدام الإنتاجي عند الانتهاء تقريباً من اقتنائه أو إنشائه أو تطويره. ويتطلب تحديد ما إذا كان الأصل، أو جزء منه، يُعد جاهزاً للاستخدام الإنتاجي مراعاة الظروف التي سيتم تشغيله فيها. وفي الظروف الاعتيادية، ستكون الجهة قد حددت ذلك بشكل مسبق بالرجوع إلى عوامل مثل الطاقة الإنتاجية أو مستوى التشغيل أو مرور الوقت.

وقد تتكبد جهات القطاع العام التزاماً يرتبط باستبعاد أو تخريد أو التخلي عن بنود العقارات والآلات والمعدات نتيجة لاقتنائها أو إنشائها أو تطويرها أو تشغيلها المعتاد.

وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 12 على الالتزامات الخاصة بالتفكيك والإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية التي يتم تكبدها أثناء فترة استخدام البند لإنتاج المخزون.

ولا يُعد الالتزام الناتج عن التشغيل غير السليم عنصراً في تكلفة العقارات والآلات والمعدات. فعلى سبيل المثال، الالتزام بالتنظيف البيئي الناتج عن التشغيل غير السليم لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات لا يُعد من التكاليف الأساسية للبند.

وعلى سبيل المثال، قد يكون انسكاب كمية معينة من الوقود أمراً ملازماً للتشغيل الطبيعي لمنشأة خاصة بتخزين الوقود، وذلك على خلاف الحوادث الكارثية التي تنجم عن عدم الالتزام بإجراءات السلامة الخاصة بالجهة. ولا يُعد الالتزام بالتنظيف عقب الحوادث الكارثية ناتجاً عن التشغيل الطبيعي للمنشأة. وتتم المحاسبة عن المخصص المرصود للالتزام الخاص بعلاج الأضرار البيئية الناتج عن التشغيل الطبيعي لبند العقارات والآلات والمعدات والمرتبطة بتخريد ذلك الأصل على أنه أحد عناصر التكلفة.

ويتم إثبات وقياس الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، الذي سيتم مناقشته لاحقاً خلال هذه الدورة.

وعند اقتناء أصل من خلال معاملة غير تبادلية، فيجب قياس تكلفته بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء. فعلى سبيل المثال، قد يتم التبرع بأرض إلى أمانة إحدى المناطق من قبل مطور دون مقابل أو بمقابل رمزي، لتمكين الأمانة من تطوير المتنزعات والطرق والممرات في عملية التنمية. وقد يتم اقتناء الأصل أيضاً من خلال معاملات غير تبادلية من خلال ممارسة سلطة المصادرة. وفي هذه الظروف، تكون تكلفة البند هي قيمته العادلة في تاريخ اقتنائه.

ويتم عادةً تحديد القيمة العادلة لبند العقارات والآلات والمعدات الذي يتم التبرع به بناءً على أدلة من السوق عن طريق التقييم. والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

وعادة ما يتم التقييم عن طريق مقيم مهني يحمل مؤهلاً مهنياً ذا صلة ومعترفاً به. ومن السهل التحقق من القيمة العادلة للعديد من الأصول، بالرجوع إلى الأسعار المعلنة في سوق نشط وذي سيولة. فعلى سبيل المثال، يمكن عادة الحصول على أسعار السوق المتداولة للأراضي، والمباني غير المتخصصة، والمركبات، والعديد من أنواع الآلات والمعدات. وفي حالة عدم وجود دليل متاح لتحديد القيمة السوقية لبند العقارات في سوق نشط وذي سيولة، فإنه يمكن تحديد القيمة العادلة للبند بالرجوع إلى بنود أخرى ذات خصائص مماثلة في ظروف مماثلة وموقع مماثل وفي حالة عدم وجود دليل على القيمة العادلة مبني على أساس السوق بسبب الطبيعة المتخصصة لبند من بنود الآلات والمعدات، فقد تحتاج الجهة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام أساليب أخرى.

ولا يُعد قياس بند العقارات والآلات والمعدات بقيمته العادلة إعادة تقييم، إذا كان قد تم اقتناؤه دون مقابل أو بتكلفة رمزية. وتبعاً لذلك، فإن متطلبات إعادة التقييم وفق نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 والتعليق المساند المتعلق بإعادة التقييم تنطبق فقط عندما تختار الجهة إعادة تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في فترات قوائم مالية لاحقة.

مثال للقياس

- اقتنت بلدية أرضاً ومبنى لتشييد موقف متعدد الطوابق. ومن المقرر هدم المبنى.
 - كيف ستتم المحاسبة عن هذا الاقتناء؟ مع التوضيح
- يُستخدم العقار بشكل مؤقت كموقف سطحي لحين التشييد.
 - هل تشغيل الموقف السطحي يُعد جزءاً من تكلفة الموقف الجديد متعدد الطوابق الذي سيتم تشييده؟ مع التوضيح

الإجابة:

يتم قياس بند العقارات والآلات والمعدات المؤهل لإثباته على أنه أصل بالتكلفة. تتألف عناصر تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات من سعر شرائه وأية تكاليف تُعزى بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

وسُيُعد هدم المبنى من التكاليف الخاصة بجلب الأرض إلى الحالة اللازمة لها لتكون قابلة للاستخدام بالطريقة المقصودة ويتم تضمين تكاليف ذلك الهدم في القيمة الدفترية للأرض.

تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، ولكنها لا تُعد ضرورية لجلب البند إلى المكان والحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

ويمكن أن تحدث هذه العمليات العارضة قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. ونظراً لأن العمليات العارضة لا تُعد ضرورية لجلب البند إلى المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، فإن الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعمليات العارضة تُثبت في الفائض أو العجز وتُضمّن في التصنيفات ذات الصلة للإيرادات والمصروفات.

وبعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم باعتباره سياستها المحاسبية، وتطبق تلك السياسة على كل فئة بكاملها من فئات العقارات والآلات والمعدات.

القياس بعد الإثبات الأولي

- نموذج التكلفة - يتم تسجيل العقارات والآلات والمعدات بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة.
- نموذج إعادة التقييم - يتم تسجيل العقارات والآلات والمعدات بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة لاحق.

يُعد نموذج إعادة التقييم معالجة بديلة مسموحاً بها. فبعد الإثبات الأولي للأصل، لا يكون نموذج إعادة التقييم مناسباً إلا إذا كانت القيمة العادلة لبند العقارات والآلات والمعدات يمكن قياسها بموثوقية.

ولا يجب على الجهة تطبيق النموذجين بصورة ثابتة عبر جميع فئات العقارات والآلات والمعدات. فعلى سبيل المثال، تستطيع الجهة أن تختار استخدام نموذج التكلفة لمعادتها المنقولة لأنها تتبدل على مدى فترة زمنية قصيرة على نحو معقول. ويمكنها أن تختار استخدام نموذج إعادة التقييم لأصول البنية التحتية بسبب طول عمرها المتوقع وأهميتها. ويقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إرشادات بشأن فئات العقارات والآلات والمعدات.

مقارنة بين النموذجين

نموذج إعادة التقييم	نموذج التكلفة	
السعر النقدي أو ما يعادله أو القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء	الإثبات الأولي	
القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم	التكلفة الأصلية	لاحقاً
مبلغ إعادة التقييم مطروحاً منه مجمع الاستهلاك بناءً على مبلغ إعادة التقييم وخسائر الهبوط في القيمة بعد تاريخ إعادة التقييم	التكلفة الأصلية مطروحاً منها مجمع الاستهلاك وخسائر الهبوط في القيمة منذ الإثبات	القيمة الدفترية

لا تتناول هذه المادة نموذج إعادة التقييم بالتفصيل لأن التعقيدات المحاسبية ليست ضمن نطاقها. كما إن جهات القطاع العام والشركات التجارية تستخدم على نحو شائع نموذج التكلفة بسبب موثوقيته وقابليته للفهم وبساطته وفاعليته من حيث التكلفة من المنظور المحاسبي.

ومع ذلك، إذا اختارت جهة القطاع العام استخدام نموذج إعادة التقييم، فينبغي الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

وطبقاً للنموذجين، يتم قياس بند العقارات والآلات والمعدات المؤهل لإثباته على أنه أصل بتكلفته وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. والتكلفة عادةً هي السعر النقدي أو ما يعادله، وفيما يخص البند الذي يتم اقتناؤه من خلال معاملة غير تبادلية، هي القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

وطبقاً لنموذج التكلفة، فإن التكلفة الأصلية يتم ترحيلها والقيمة الدفترية هي التكلفة الأصلية مطروحاً منها مجمع الاستهلاك وخسائر الهبوط في القيمة.

وطبقاً لنموذج إعادة التقييم، يتم إعادة تقييم البند بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية هي مبلغ إعادة التقييم مطروحاً منه مجمع الاستهلاك اللاحق (يستند الاستهلاك إلى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم) وخسائر الهبوط اللاحقة.

وفي تاريخ إعادة التقييم، تكون المعالجة المحاسبية شبيهة لإلغاء إثبات الأصل. وتساوي القيمة الدفترية للأصل قيمته العادلة ويتم إثبات المكسب (مباشرة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية) أو الخسارة (إما من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية أو الفائض أو العجز بناءً على الظروف).

الآراء المؤيدة والمعارضة لنموذج إعادة التقييم

الإيجابيات	السلبيات
يوفر معلومات أكثر ملاءمة	تكاليف إدارية
يعكس الاستهلاك التكلفة الحقيقية لاستخدام الأصول	تعديلات محاسبية دائمة معقدة
يوفر معلومات أفضل للمساءلة واتخاذ القرار	التقلب في النتائج التي يتم التقرير عنها
يحسن إدارة الأصول	مبالغ إعادة التقييم ليست هي تكاليف التجديد اللازمة للحفاظ على مستويات الخدمة

يلخص الجدول التالي بعض الآراء الرئيسية، المؤيدة والمعارضة لتطبيق نموذج إعادة التقييم.

الآراء المؤيدة	الآراء المعارضة
يوفر إعادة التقييم معلومات أكثر ملاءمة للإدارة واتخاذ القرار لأنه يعكس القيمة الحالية للأصول طويلة الأجل وليس التكلفة الأصلية.	يفرض تكاليف لإجراء عمليات التقييم وتتبع التغيرات في القيمة.
يعكس الاستهلاك المستند إلى القيم الحالية للأصول، بشكل أفضل، التكلفة الحقيقية لاستخدام الأصول ولاسيما الأصول طويلة الأجل.	تُعد المحاسبة الخاصة بإعادة التقييم أكثر تعقيداً وتحتاج إلى تتبع دائم للتعديلات المحاسبية.
يوفر معلومات أفضل لتقييم المساءلة واتخاذ القرار	يوفر نتائج متقلبة لأن مبلغ الأصول المعاد تقييمها يتقلب بمرور الوقت.
تسجيل الأصول طويلة الأجل بمبالغ إعادة التقييم يحرّس الإدارة بما يؤدي إلى كفاية عمليات إعادة الاستثمار والتجديد.	قد لا تتطابق مبالغ إعادة التقييم مع تكاليف تجديد الأصول اللازمة للحفاظ على مستويات الخدمة.

الآراء المؤيدة لنموذج إعادة التقييم

جهات القطاع العام هي جهات ذات رأس مال كثيف والكثير من أصولها طويل الأجل ولذلك توفر عمليات إعادة تقييم الأصول معلومات أكثر ملاءمة عن الاستثمار في العقارات والألات والمعدات.

ويحتج المؤيدون لاستخدام نموذج إعادة التقييم بأن معظم جهات القطاع العام تمارس أنشطة ذات كثافة في رأس المال وتحفظ بأصول مهمة طويلة الأجل خاصة بالبنية التحتية مثل شبكات الطرق والمياه والصرف.

ولا يعكس الاستهلاك المعتمد على التكاليف التاريخية للأصول طويلة الأجل التكاليف الحقيقية لاستخدام تلك الأصول.

وقد أخفقت جهات القطاع العام في إعادة الاستثمار في قاعدة أصول البنية التحتية أو تجديدها بصورة مستمرة. ومن العوامل التي ساهمت في ذلك التقرير عن الأصول طويلة الأجل بالتكلفة، مما انتقص من قيمتها. ونتيجة لذلك، تُقدَّر تكاليف الاستهلاك بأقل من قيمتها مقارنة بالتكلفة الجارية. ولا يفهم متخذو القرار التكاليف الحقيقية للخدمات. ويخفي تسجيل الاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية العجز التشغيلي الفعلي. ويؤدي هذا إلى عدم تخطيط جهات القطاع العام لاسترداد تكاليف الاستهلاك الفعلية بالكامل. وقد أسهم ذلك في عدم كفاية إعادة الاستثمار في تجديد الأصول.

وتوفر إعادة التقييم معلومات أكثر ملاءمة للمساءلة والقرارات المتعلقة بتوزيع الموارد.

وسيحسن نموذج إعادة التقييم من دقة التقارير المالية فيما يتعلق بالبنية التحتية وسيساعد في توفير معلومات أكثر فائدة لمتخذي القرار وأصحاب المصلحة.

وتعزز إعادة التقييم إدارة الأصول بما يؤدي إلى كفاية عمليات إعادة الاستثمار في الأصول وتجديدها للحفاظ على مستويات الخدمة.

الآراء المعارضة لنموذج إعادة التقييم

يتطلب نموذج إعادة التقييم عمليات إعادة تقييم مستمرة للأصول وهو أمر قد يكون باهظ التكاليف بناءً على طبيعة الأصل.

ويتم عادةً تحديد القيمة العادلة لبنود العقارات بناءً على أدلة من السوق عن طريق التقييم. وعادة ما يتم التقييم عن طريق مقيم مهني مؤهلاً مهنيًا ذا صلة ومعترفاً به. وقد يكون من الصعب تحديد القيمة السوقية لبعض أصول القطاع العام بسبب غياب المعاملات السوقية لهذه الأصول. وقد تمتلك بعض جهات القطاع العام مجموعات مهمة من تلك الأصول.

وعلى سبيل المثال، سيكون من الصعب إعادة تقييم الطرق ونظم المياه والصرف وشبكات النقل بسبب ندرة المعلومات السوقية الملائمة. ونادراً ما تمتلك جهات القطاع العام نظماً ذات أحجام مشابهة ونادراً ما يتم تداولها.

وفي حالة عدم وجود دليل على القيمة العادلة مبني على أساس السوق بسبب الطبيعة المنخفضة لبند من بنود الآلات والمعدات، فقد تحتاج الجهة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام أساليب تقييم أخرى مثل مدخل تكلفة إعادة الإنتاج أو مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل تكلفة الاستعادة أو مدخل وحدات الخدمة.

وإذا أُعيد تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فيجب إعادة تقييم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتهي إليها ذلك الأصل. ويُعاد تقييم البنود ضمن أية فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات في الوقت نفسه لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول والتقرير في القوائم المالية عن مبالغ تُعد مزيجاً بين التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

وسيكون المعدل اللازم لتكرار عمليات إعادة التقييم أحد عناصر التكاليف الخاصة بتطبيق نموذج إعادة التقييم. ولا ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 17 على معدل لتكرار عمليات إعادة التقييم. ويعتمد ذلك على أهمية الأصل وتقلب التغيرات في القيمة العادلة. وقد يكون المعدل في هذه الحالات سنوياً. وفي حالات أخرى، قد يلزم تكرار إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

وتتطوي المحاسبة على أساس إعادة التقييم على تعقيدات وتتطلب تتبع التغيرات في القيمة على مدى عمر الأصل.

وقد يؤدي إعادة تقييم الأصول إلى تقلب في كل من المركز المالي والأداء المالي بتقلب قيم الأصول بمرور الوقت. ويعتمد مصروف الاستهلاك على مبالغ إعادة التقييم.

وقد يؤدي ذلك إلى تقلب في النتائج في حال تغير قيم الأصول بشكل كبير.

وقد تقع أخطاء عند تطبيق نموذج إعادة التقييم أو قد يتم الخلط بينه وبين تجديد الأصول. ويحتج المعارضون لنموذج إعادة التقييم بأن الاستهلاك هو مفهوم محاسبي يخص تكلفة الأصل على العمليات أثناء استخدامه ولا يعكس المبلغ اللازم للتجديد أو الإحلال.

كما يحتج المعارضون أيضاً بأن التقرير المالي عن استخدام الأصول (الاستهلاك) يتم غالباً الخلط بينه وبين تجديد الأصول. فالاستهلاك يُستخدم لتخصيص التكلفة سواءً بناءً على التكلفة الفعلية أو مبلغ إعادة التقييم، على مدى عمر الأصل. وينبئ مصروف الاستهلاك عن استخدام المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي تشكل الاستثمارات السابقة في العقارات والآلات والمعدات. والتكلفة المقرر عنها في القوائم المالية هي التكلفة اللازمة لإحلال الأصل المستخدم، وفيما يخص الأصول المعاد تقييمها، هي التكلفة الجارية لأصل معادل سيقدم الخدمة بنفس المستوى.

وثمة عيوب في التخطيط لتجديد الأصول بناءً على مصروف الاستهلاك السنوي. فهو لا يوفر أية معلومات لأغراض التخطيط. ولا يأخذ في الحسبان تكاليف التجديد التقديرية أو توقيت التدفق النقدي اللازم لتقديم الخدمات في المستقبل. ويبالغ في مبلغ تكاليف التجديد في السنوات الأولى ويشجع على تكبد نفقات تجديد غير ضرورية. وفي الوقت نفسه، يقلل من المبلغ الخاص بتمويل التجديد في السنوات المتأخرة ولا يشير إلى مستويات التمويل اللازمة لضمان استمرار الخدمة ضمن المستويات التشغيلية (على سبيل المثال، مراعاة الحاجة إلى التوسع).

وقد يختلف مبلغ إعادة تقييم الأصل عن مبلغ التجديد لأمر مثل التغير التقني وتغير المعايير ومستويات الخدمة.

الاستهلاك

- تخضع جميع العقارات والألات والمعدات للاستهلاك، عدا الأراضي
- يتم إثبات المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أنه مصروف على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي ضمن الفائض أو العجز لكل فترة ما لم يتم إثباته ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر
- يبدأ الاستهلاك عندما يتم تشغيل الأصل
- تتم مراجعة الاستهلاك في كل تاريخ للقوائم المالية السنوية
- يتم استهلاك كل مكون مهم بشكل منفصل

العمر الإنتاجي هو:

- الفترة الزمنية التي يُتوقع أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام من قبل الجهة؛ أو
- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يُتوقع أن تحصل عليها الجهة من الأصل.

تُثبت عادةً تكلفة الاستهلاك للفترة في الفائض أو العجز. ومع ذلك، تُستخدم أحياناً الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الأخر وتُضمَّن في قيمته الدفترية. وعلى سبيل المثال، يتم تضمين استهلاك معدات البناء التي تُستخدم في مد الطرق في تكلفة أصل الطريق. وعلى نحو مماثل، يُعد استهلاك العقارات والألات والمعدات المستخدمة لإنتاج مخزون من تكاليف التحويل التي يتم إثباتها ضمن تكلفة المخزون وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 12.

والمبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل. ويجب مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في تاريخ القوائم المالية السنوية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، فيجب المحاسبة عن التغير/ التغيرات كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار **المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"**. وفي الواقع، غالباً ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير جوهرية، ومن ثم تكون غير ذات أهمية في حساب المبلغ القابل للاستهلاك.

ويبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويتوقف استهلاك الأصل عند إلغاء إثباته. ومن ثم، لا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو مستبعداً من الاستخدام والنشط ومحتفظاً به لغرض استبعاده، ما لم يكن الأصل قد تم استهلاكه بالكامل.

وينعكس التخصيص المنتظم لتكلفة الأصل في اختيار طريقة الاستهلاك. ويمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. وتختار الجهة الطريقة التي تعكس بدرجة أكبر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل. وتُطبَّق تلك الطريقة على نحو متسق من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية.

وينبغي مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل وكذلك طريقة الاستهلاك المطبقة عليه على الأقل في كل تاريخ للقوائم المالية السنوية. وفي حال وجود تغير كبير في التوقعات، يتم إثبات أثر التغيرات ضمن مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال المتبقي من عمر الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

ويتم إجراء استهلاك منفصل لكل مكون من مكونات بنود العقارات والآلات والمعدات المهمة بالنسبة إلى إجمالي تكلفة البند.

وتخصص الجهة المبلغ الذي أُثبت بشكل أولي لبند العقارات والآلات والمعدات لأجزائه الجوهرية وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. وعلى سبيل المثال، في معظم الحالات، سيكون من الضروري استهلاك كل من الأرضية والتركيبات والمنعطفات والقنوات وممرات المشاة والجسور والإنارة في نظم الطرق بشكل منفصل. وبالمثل، قد يكون من الملائم استهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواءً كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي.

مثال للاستهلاك

التصور:

تمتلك الحكومة مرفقاً لمعالجة المياه بالمكونات الآتية:

المكون	التكلفة (بالريال)	العمر المتوقع
الهيكل	2.000.000	40 سنة
السطح	500.000	15 سنة
المضخات	1.000.000	10 سنة
نظام التدفئة والتهوية والتكييف	500.000	15 سنة

بافتراض الدخول في الخدمة بتاريخ 1 يناير 20×0 وعدم وجود قيمة متبقية والاستهلاك بطريقة القسط الثابت، ما قيمة الاستهلاك للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0؟ مع التوضيح كيف ينبغي إثبات مرفق المعالجة؟

الإجابة:

تخصص الحكومة المبلغ الذي أُثبت بشكل أولي فيما يتعلق بمرفق المعالجة لأجزائه الجوهرية وتستهلك كل جزء بشكل منفصل.

وفي هذه الحالة، تم اختيار الاستهلاك على أساس القسط الثابت.

وستكون المكونات التي تتألف منها محطة المعالجة على النحو الموضح في الجدول. وقد تم الجمع بين السطح ونظام التدفئة والتهوية والتكييف لأن لهما نفس العمر الإنتاجي المتوقع.

المكون	التكلفة (بالريال)	العمر المتوقع	احتساب الاستهلاك	الاستهلاك للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0
الهيكل	2.000.000	40 سنة	الإيضاح 1	50.000 ريال
السطح ونظام التدفئة والتهوية والتكييف	1.000.000	15 سنة	الإيضاح 2	66.667 ريال
المضخات	1.000.000	10 سنة	الإيضاح 3	100.000 ريال
الإجمالي	4.000.000			216.667 ريال

الإيضاح 1: 2.000.000 ريال (التكلفة الأصلية) / 40 سنة = 50.000 ريال

الإيضاح 2: 1.000.000 ريال (التكلفة الأصلية للسطح ونظام التدفئة والتهوية والتكييف) / 15 سنة = 66.667 ريال

الإيضاح 3: 1.000.000 ريال (التكلفة الأصلية) / 10 سنوات = 100.000 ريال

يتم تحميل الاستهلاك على الفائض أو العجز خلال السنة في قائمة الأداء للفترة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0. القيمة الدفترية لمحطة معالجة المياه التي يتم التقرير عنها في قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 20×0 هي 3.783.333 ريال (4.000.000 ريال - 216.667 ريال).

إلغاء الإثبات

- يتم إلغاء إثبات القيمة الدفترية للعقارات والآلات والمعدات:
 - عند الاستبعاد
 - عندما لا تكون هناك أية خدمات متوقعة أو منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استخدامه أو استبعاده.
- يتم إدراج المكسب أو الخسارة من إلغاء الإثبات ضمن الفائض أو العجز
- يتم إلغاء إثبات المكون الذي تم إحلاله

قد يتم استبعاد بند العقارات والآلات والمعدات بطرق مختلفة، على سبيل المثال، بالبيع أو التخريد أو التفكيك أو التخلي. ويتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة من إلغاء إثبات بند العقارات والآلات والمعدات ضمن الفائض أو العجز عند إلغاء إثبات البند. وهذا المكسب أو هذه الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند العقارات والآلات والمعدات هي الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والقيمة الدفترية للبند.

وإذا قامت الجهة بإثبات تكلفة إحلال جزء من البند ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والآلات والمعدات، فإنها تقوم بإلغاء إثبات القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله بغض النظر عما إذا كان الجزء الذي تم إحلاله قد تم استهلاكه بشكل منفصل.

وقد تتطلب أجزاء بعض بنود العقارات والآلات والمعدات أن يتم إحلالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يحتاج طريق إلى إعادة رصفه كل بضع سنوات. وفي حالات أخرى، قد تحتاج أجزاء المكونات إلى الإحلال بمعدل أقل. ووفقاً لمبدأ إثبات العقارات والآلات والمعدات، تثبت الجهة تكلفة إحلال جزء من بند العقارات والآلات والمعدات ضمن القيمة الدفترية عندما يتم تكبد تلك التكلفة في حال استيفاء ضوابط الإثبات. ويتم إلغاء إثبات القيمة الدفترية لتلك الأجزاء التي يتم إحلالها وفقاً لأحكام إلغاء الإثبات.

لاحظ أنه يوجد مثال لإلغاء الإثبات في [أسئلة المراجعة](#).

الإفصاحات الرئيسية الخاصة بالعقارات والألات والمعدات

• لكل فئة	
○ أسس القياس A	
○ طرق الاستهلاك	
○ الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة	
○ إجمالي القيمة الدفترية ومجمعات الاستهلاك في البداية والنهاية	
○ مطابقة الأرصدة الافتتاحية والختامية	
• إفصاحات خاصة عن نموذج إعادة التقييم	
• إفصاحات أخرى، مثل القيود على الملكية والارتباطات التعاقدية وما إلى ذلك	

تهدف الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إلى تزويد المستخدمين بقوائم مالية ذات معلومات تسمح لهم بفهم آثار السياسات المحاسبية المستخدمة ومعلومات أخرى إضافة إلى تلك المعروضة في صلب القوائم المالية تمكنهم من إجراء مقارنات للجهة نفسها من وقت لآخر ومقارنات بينها وبين غيرها.

ويشتمل معيار المحاسبة للقطاع العام 17 على متطلبات لتقديم إفصاحات تفصيلية أكثر من أن تُحصى في المادة الخاصة بالعرض التقديمي. وتعتمد إفصاحات المعايير على المتطلبات الواردة في المعايير. وفور فهم المتطلبات، فإن الإفصاحات تكون غنية عن الشرح والتفسير.

وينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 17 لمعرفة الإفصاحات المطلوبة والمستحسنة. ويشتمل معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أيضاً على مثال توضيحي للإفصاحات.

وتشتمل الإفصاحات الرئيسية المطلوبة لكل فئة من فئات العقارات والألات والمعدات المقرر عنها في القوائم المالية على ما يلي:

- (أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية؛ وسيشير أساس القياس إلى ما إذا كان النموذج الذي تم استخدامه هو نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.
- (ب) طرق الاستهلاك المستخدمة؛
- (ج) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
- (د) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (مجمعة مع مجمع خسائر الهبوط في القيمة) في بداية الفترة وفي نهايتها؛
- (هـ) المطابقة ما بين القيمة الدفترية في أول الفترة وفي نهايتها والتي تبين:
 - (1) الإضافات؛
 - (2) الاستبعادات؛
 - (3) الاستحواذ من خلال تجميع عمليات في القطاع العام؛
 - (4) في حال استخدام نموذج إعادة التقييم، الزيادات أو الانخفاضات الناتجة من إعادة التقييم المثبت أو المعكوس مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية؛
 - (5) خسائر الهبوط في القيمة (إن وجدت) وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26
 - (6) الاستهلاك؛
 - (7) صافي فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن تحويل العملة؛
 - (8) التغيرات الأخرى.

وفي حال استخدام الجهة لنموذج إعادة التقييم، فثمة إفصاحات خاصة مطلوبة بيانها كما يلي:

- (أ) تاريخ سريان إعادة التقييم؛
- (ب) ما إذا كان قد استُعين بمقيم مستقل؛
- (ج) الطرق والافتراضات المهمة المستخدمة في تقدير القيم العادلة للأصول؛
- (د) الحد الذي حُدِدَ فيه القيم العادلة للأصول مباشرة بالرجوع إلى أسعار ممكن رصدها في سوق نشط أو في معاملات سوقية حديثة تمت على أساس التصرف الحر، أو قُدِّرَت باستخدام أساليب تقييم أخرى؛
- (هـ) فائض إعادة التقييم، مبيناً التغير خلال الفترة؛
- (و) مجموع كل أنواع فائض إعادة التقييم لبنود العقارات والألات والمعدات الفردية التي تقع ضمن تلك الفئة؛
- (ز) مجموع كل أنواع عجز إعادة التقييم لبنود العقارات والألات والمعدات الفردية التي تقع ضمن تلك الفئة (معيار المحاسبة للقطاع العام 17، الفقرة 92)

ومن بين الإفصاحات الأخرى المطلوبة، القيود على الملكية والعقارات والألات والمعدات المرهونة كضمان؛ والنفقات المثبتة ضمن القيمة الدفترية للعقارات والألات والمعدات أثناء الإنشاء؛ والإرتباطات التعاقدية لاقتناء العقارات والألات والمعدات؛ والتعويض من أطراف ثالثة عن العقارات والألات والمعدات التي انخفضت قيمتها أو تم خسارتها أو تم التنازل عنها المضمنة في الفائض/العجز.

ويستحسن تقديم بعض الإفصاحات الإضافية.

مثال توضيحي لجدول الاستمرارية - فئة المباني

فترة القوائم المالية	20×1 بالآلاف ريال	20×0 بالآلاف ريال
التكلفة		
الرصيد الافتتاحي	2.360	2.260
الإضافات	250	100
الاستبعادات	0	0
الرصيد الختامي	2.610	2.360
مجمع الاستهلاك		
الرصيد الافتتاحي	920	760
الاستهلاك	185	160
الرصيد الختامي	1.105	920
القيمة الدفترية	1.505	1.440

بنود أخرى مستقلة قد يتم تضمينها:

- (أ) مجمع الاستهلاك عند الاستعدادات
- (ب) خسائر الهبوط في القيمة وعكوسات قيد الهبوط في القيمة ومجمع خسائر الهبوط في القيمة
- (ج) في حال استخدام نموذج إعادة التقييم، تعديلات إعادة التقييم وفائض إعادة التقييم وعجز إعادة التقييم

المعيار الدولي للمحاسبة 5، "تكاليف الاقتراض"

- "المعالجة الأساسية" - يتم إثبات تكاليف الاقتراض على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها
- معالجة بديلة مسموح بها - تكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل يتم إدراجها ضمن التكلفة
- الأصل المؤهل هو الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له (العقارات والآلات والمعدات، المخزون، الأصول غير الملموسة)
- توجد إرشادات بشأن تحديد التكاليف المؤهلة

قد تتكبد الجهة ديناً وتكاليف اقتراض ذات صلة مرتبطة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج عقارات وآلات ومعدات. ويوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 5 المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.

ويسمح ذلك المعيار بمعالجتين لإثبات تكاليف الاقتراض:

- "المعالجة الأساسية" - يتم إثبات تكاليف الاقتراض على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها بغض النظر عن أوجه استخدام القروض؛
 - "معالجة بديلة مسموح بها" - يتم إدراج تكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل ضمن تكلفة ذلك الأصل.
- يوفر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خيارات عند تطبيق بعض معاييرها. والخيار المفضل يتم تمييزه بعنوان "المعالجة الأساسية" والخيار الآخر يتم تمييزه بعنوان "معالجة بديلة مسموح بها". واتباع أي من الخيارين يعني أن الجهة ملتزمة بمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.
- وعندما تطبق جهة القطاع العام المعالجة البديلة المسموح بها بموجب أحد المعايير، فيجب تطبيق تلك المعالجة بشكل متنسق على جميع تكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج جميع الأصول المؤهلة الخاصة بالجهة.
- والأصل المؤهل هو أصل يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه. ومن أمثلة الأصول المؤهلة العقارات والآلات والمعدات مثل المباني الإدارية والمستشفيات وأصول البنية التحتية مثل الطرق والجسور ومحطات توليد الطاقة.
- وإذا اختارت الجهة المعالجة البديلة المسموح بها، فينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 5 للاطلاع على الإرشادات المتعلقة بتحديد تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة. وقد تم إدراج إرشادات منقحة في معيار المحاسبة للقطاع العام 5 للجهات التي طبقت معيار المحاسبة للقطاع العام 41 "الأدوات المالية". ويبدأ سريان المعيار 41 من 1 يناير 2023، ويُسمح بالتطبيق المبكر.
- وتكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان سيتم تجنبها لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقتض الجهة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل بعينه، فإنه يمكن بسهولة تحديد تكاليف الاقتراض التي تتعلق بشكل مباشر بذلك الأصل المؤهل.
- وقد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين قروض بعينها وأصل مؤهل، وتحديد القروض التي كان من الممكن تجنبها لو لم يتم اقتناء هذا الأصل، على سبيل المثال، عندما:

(أ) يتم تنسيق نشاط التمويل للجبهة الاقتصادية بشكل مركزي

(ب) تستخدم الجبهة الاقتصادية مجموعة من أدوات الدين لاقتراض أموال بأسعار فائدة مختلفة

(ج) يتم تحويل الأموال المقرضة إلى جهات أخرى داخل الجبهة الاقتصادية على أنها قرض بشروط ميسرة أو منحة أو ضخ لرأس المال

وبالقدر الذي تُقترض به أموال بشكل عام وتُستخدم لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل رسملة على نفقات ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الذي ينطبق على قروض الجبهة القائمة خلال الفترة، بخلاف القروض التي تمت خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تُرسمل خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبدة خلال تلك الفترة.

الهبوط في القيمة - معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26

- خسارة في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية زائدة عن الاستهلاك
- يتم تقييمه في كل تاريخ للقوائم المالية
- معيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في قيمة الأصول غير المؤلدة للنقد" أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 "الهبوط في قيمة الأصول المؤلدة للنقد"
- يتم الاحتفاظ بالأصل المؤلد للنقد لهدف رئيس هو توليد عائد تجاري
- الأصول غير المؤلدة للنقد هي جميع الأصول الأخرى
- يتم تخفيض قيمة الأصل إلى المبلغ الممكن استرداده في حالة الهبوط في القيمة

"الهبوط في القيمة" هو خسارة في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية للأصل، بما يزيد على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية للأصل من خلال الاستهلاك.

وفي كل تاريخ للقوائم المالية، يتعين على الجهات تقييم ما إذا كانت توجد أي مؤشرات على احتمال حدوث هبوط في قيمة أحد بنود العقارات والآلات والمعدات.

وتطبق الجبهة معيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في قيمة الأصول غير المؤلدة للنقد" أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 "الهبوط في قيمة الأصول المؤلدة للنقد".

وبالرغم من أن تعريف الهبوط في القيمة هو نفسه لكل من الأصل غير المؤلد للنقد والأصل المؤلد للنقد، فإن متطلبات تقييم ما إذا كان الأصل قد هبطت قيمته وقياس الهبوط وإثباته تختلف تبعاً لطبيعة الأصل. وتشرح المعايير كيفية قيام الجهة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها، وكيفية تحديد المبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل، ومتى تُثبت أو تعكس قيد إثبات خسارة الهبوط.

والأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى حدوث هبوط في قيمة أحد الأصول ستكون أحداث أو ظروف مهمة، وسيكون قد بدا لها أو من المتوقع أن يبدو لها تأثير سلبي طويل الأمد. وقد يكون التغير في استخدام الأصل خلال الفترة أيضاً مؤشراً على حدوث هبوط في القيمة. وينبغي الرجوع إلى المعايير المناسبة في حال حدوث هبوط في قيمة أحد الأصول.

والأصل المؤلد للنقد هو أصل يتم الاحتفاظ به لهدف رئيس هو توليد عائد تجاري.

ويولد الأصل عائداً تجارياً عندما يُستخدم بطريقة تتسق مع تلك التي تطبقها جهة هادفة للربح. ويشير الاحتفاظ بأصل لتوليد عائد تجاري إلى أن الجهة تنوي أن تولد تدفقات نقدية داخلية موجبة من الأصل (أو من الوحدة المؤلدة للنقد التي يكون الأصل جزءاً منها)، وأن تكسب عائداً تجارياً يعكس المخاطر التي ينطوي عليها الاحتفاظ بالأصل.

يعكس الهبوط في قيمة أصل مولد للنقد انخفاضاً في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل بالنسبة للجهة التي تسيطر عليه. وفي سياق الأصول المولدة للنقد، يشير مصطلحاً المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية عموماً إلى قدرة الأصل على توليد تدفقات نقدية مستقبلية وعائد تجاري.

والأصل غير المولد للنقد هو أي أصل آخر خاص بجهة القطاع العام.

والهدف الرئيس هو ما يحدد ما إذا كان الأصل يعد أصلاً مولداً للنقد. فعلى سبيل المثال، قد يكون الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري، حتى وإن كان الأصل لا يحقق هذا الهدف خلال فترة قوائم مالية معينة. وعلى العكس، قد يكون الأصل غير مولد للنقد حتى وإن كان ينتج إيرادات معادلة للمصروفات أو يولد عائداً تجارياً خلال فترة قوائم مالية معينة.

وفي بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. ويلزم عندئذٍ ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الأصل يُعد أصلاً مولداً للنقد أو غير مولد للنقد ومن ثم تحديد المعيار الذي ينطبق عليه. وعند إجراء ذلك التحديد، ينبغي أن تضع الجهة ضوابط حتى يتسنى لها ممارسة الحكم المهني على نحو متسق وفقاً لتعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد، ووفقاً للإرشادات ذات الصلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26.

وفي ضوء الأهداف العامة لمعظم جهات القطاع العام، يُفترض أن الأصول غير مولدة للنقد، وبالتالي، يُطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

ويعكس الهبوط في قيمة أصل غير مولد للنقد انخفاضاً في جدوى الأصل بالنسبة للجهة التي تسيطر عليه. ونظراً لأن معظم الأصول الخاصة بجهات القطاع العام يُحتفظ بها لتقديم خدمات، فإن التعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 21 يشير إلى خسارة في الجدوى وليس في المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة المستقبلية.

ويتم تخفيض قيمة الأصل إلى المبلغ الممكن استرداده في حالة الهبوط في القيمة. وبصفة عامة، إذا تجاوزت القيمة الدفترية لبند مبلغ الخدمات الممكن استرداده أو المبلغ الممكن استرداده منه، فإنه يتم تخفيض قيمته ويتم إثبات خسارة هبوط ضمن الفائض أو العجز خلال فترة تخفيض القيمة.

ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 كلاً من المبلغ الممكن استرداده ومبلغ الخدمات الممكن استرداده بأنه القيمة العادلة لأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام، أيهما أعلى.

وفي كلا المعيارين، يُقصد بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. والاختلاف بين تعريفي المبلغ الممكن استرداده ومبلغ الخدمات الممكن استرداده هو احتساب القيمة من الاستخدام.

مؤشرات الهبوط في القيمة



يحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 على قائمة بالمؤشرات الرئيسية التي تدل على احتمال حدوث خسارة هبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد والمولدة للنقد، على الترتيب.

وعند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل أو مجموعة من الأصول، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان، كحد أدنى، مصادر المعلومات الداخلية والخارجية. ولا يُقصد من قوائم المؤشرات أن تكون شاملة. بل ربما تتعرف الجهة على مؤشرات أخرى تدل على احتمال حدوث هبوط في قيمة أحد الأصول.

وفي حال وجود أحد هذه المؤشرات الدالة على الهبوط، يتعين على الجهة إجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمات الممكن استرداده. وفي حال عدم وجود أي من هذه المؤشرات الدالة على احتمالية حدوث خسارة الهبوط، لا يتعين على الجهة إجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمات الممكن استرداده.

وعند تقييم ما إذا كان قد حدث هبوط في القيمة، يلزم الجهة أن تقيم التغيرات في الخدمات المتوقعة على الأجل الطويل. ويؤكد هذا على حقيقة أن التغيرات ينظر إليها ضمن سياق الاستخدام طويل الأجل المتوقع للأصل. وبالرغم من ذلك، فإن توقعات الاستخدام طويل الأجل قد تتغير، ومن شأن التقييمات التي تجريها الجهة في كل تاريخ للقوائم المالية أن تعكس ذلك.

أسئلة ونقاشات

بهذا نختم وحدثنا التدريبية عن العقارات والآلات والمعدات. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تطبق أمانة إحدى المناطق أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة وتقترح عدم المحاسبة عن الأراضي المقام عليها الطرق. وتحتج الأمانة بأن الطريق مدمج في الأرض. والأرض مخصصة لحق العبور على الطريق وليس لها استخدام بديل. والأراضي المخصصة للطرق تم منحها من قبل المطورين ولذلك ليست لها تكلفة.

هل الأراضي المقام عليها الطرق تُعد من بنود العقارات والألات والمعدات؟ ولماذا؟

السؤال الثاني

انتهت الحكومة من أعمال كبيرة لتجديد أحد المباني التراثية التي تستخدمها كمكاتب إدارية.

هل المبنى التراثي يُعد من البنود التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام؟ ولماذا؟

السؤال الثالث

تكبدت الحكومة التكاليف الآتية فيما يخص أحد المرافق الجديدة:

2.800.000 ريال	• تكلفة إنشاء المبنى
230.000 ريال	• تكاليف تطوير الموقع
250.000 ريال	• أتعاب التصميم
100.000 ريال	• التصاريح
250.000 ريال	• التكاليف الإدارية والتكاليف العامة غير المباشرة
125.000 ريال	• تكاليف تغيير الموقع
500.000 ريال	• مخصص إعادة الموقع إلى حالته الأصلية

ما هي تكلفة المرفق الجديد لأغراض المحاسبة؟ ولماذا؟

السؤال الرابع

تمتلك وتشغل إحدى جهات القطاع العام مدفنًا للنفايات. وتتطلب اللوائح تنفيذ أنشطة لإغلاق الموقع وما بعد الإغلاق عندما يتوقف الموقع عن استقبال النفايات. وتشتمل أنشطة الإغلاق على التغطية وتصريف النفايات السائلة ومعالجتها وهدم الإنشاءات. وتشتمل أنشطة ما بعد الإغلاق على صيانة الموقع ومتابعته بشكل دائم. ويمكن تنفيذ التغطية أثناء ملء الحجيرات.

ما هي العناصر التي سيتم تضمينها في تكلفة موقع مدفن النفايات؟ ولماذا؟

السؤال الخامس

تمتلك وتشغل إحدى جهات القطاع العام منشأة لتخزين الوقود لتزويد مركبات الأشغال العامة بالوقود. وتتطلب اللوائح تفكيك المنشأة وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية عندما يتم التوقف عن استخدامه. ويُعد انسكاب كميات معينة من الوقود أمراً ملازماً للتشغيل الطبيعي وقد تم رصد مخصص لتنظيف الموقع عند إغلاقه. وتسببت حادثة في انتشار تلوث بكميات غير معتادة سيلزم تنظيفها عند تخريد المنشأة.

ما هي تكاليف التنظيف التي سيتم إدراجها ضمن التكلفة الخاصة بمنشأة تخزين الوقود؟ ولماذا؟

السؤال السادس

قامت الحكومة بإحلال جسر بري رئيسي قائم على النحو الآتي:

التكلفة (بالريال)	البند
25.000.000	عقد الإنشاء
2.000.000	هدم البناء القديم
3.750.000	الهندسة والتصميم
2.000.000	الإشراف على أعمال العقد وفحصها
500.000	القيمة الدفترية للبناء القديم (التكلفة 15 مليون ريال ناقص مجمع الاستهلاك 14.500.000 ريال)

ما القيمة الدفترية الأولية للجسر الجديد؟ ما الذي يحدث للقيمة الدفترية للجسر القديم؟

السؤال السابع

قامت إحدى الجهات بإحلال نظام التدفئة والتهوية والتكييف بتكلفة بلغت 12.000 ريال في منشأة في بداية الفترة المالية. ويتم احتساب مصروف الاستهلاك بشكل منفصل على كل مكون مهم على أساس القسط الثابت.

بيان المكونات	التكلفة (بالألف ريال)	العمر الإنتاجي المتوقع	مجموع الاستهلاك الافتتاحي	صافي القيمة الدفترية الافتتاحية
الهيكل	132.000	40 سنة	26.400	105.600
السطح	22.000	16 سنة	11.000	11.000
نظام التدفئة والتهوية والتكييف	10.000	10 سنوات	8.000	2.000
الإجمالي	164.000	35 سنة	45.400	118.600

بناءً على المعلومات الواردة في الجدول، ما هي قيود اليومية اللازمة لتسجيل الإحلال ومصروف الاستهلاك السنوي للفترة؟

السؤال الثامن

اشترت جهة شاحنة لجمع القمامة في 1 يناير 2002؟ وفي 1 يناير 2007، قامت بتكيب نظام آلي لجمع القمامة. ولا تحتفظ الجهة بسجلات تاريخية. وقررت استخدام تكلفة إحلال تم إزالة التضخم منها لتقدير التكلفة التاريخية. واستخدمت الجهة مؤشراً لأسعار المستهلك بواقع 1.28 و 1.13 لإزالة التضخم عن تكلفة الإحلال لشاحنة القمامة ونظام الجمع الآلي، على الترتيب. وبلغت تكلفة الإحلال لشاحنة القمامة ونظام الجمع في 1 يناير 2012 مبلغ 150.000 ريال و 25.000 ريال، على الترتيب. وبلغ العمر المتوقع لشاحنات القمامة 20 سنة. ولا توجد أية قيمة متبقية.

(أ) ما هي التكلفة التاريخية؟ ولماذا؟

(ب) وما هو الاستنفاد؟ ولماذا؟

السؤال التاسع

تمتلك إحدى الجهات منشأة يبلغ عمرها المتوقع 40 سنة. وتم إحلال نظام التدفئة والتهوية والتكييف بعد 10 سنوات. ولم يكن للنظام القديم أية قيمة.

ريال	
25.000.000	التكلفة الأصلية
2.000.000	مجمع الاستهلاك (قسط ثابت)
3.750.000	تكلفة الإحلال
2.000.000	التكلفة الأصلية للمكون

كيف ستم المحاسبة عن الإحلال؟ ولماذا؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

نعم، الأرض هي بند يستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات ويجب على أمانة المنطقة إثباتها. وهي تستوفي ضوابط الإثبات من حيث احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المرتبطة بالبند إلى الجهة؛ وإمكانية قياس تكلفة البند أو قيمته العادلة بموثوقية. والأراضي المقام عليها الطرق منفصلة عن الطريق ويجب المحاسبة عنها بشكل منفصل. ومع بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لدفن النفايات، فإن للأراضي عمراً إنتاجياً غير محدود وبناء عليه لا يتم استهلاكها.

السؤال الثاني

نعم. لقد خضع العقار التراثي لأعمال تجديد شاملة لجعله مناسباً لاستضافة الوظائف الإدارية للحكومة. وللعقار خدمات متوقعة خلاف قيمته التراثية. ويجب إثبات العقار وقياسه على نفس الأساس المستخدم في إثبات وقياس بنود العقارات والآلات والمعدات الأخرى. ولا يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 من الجهة، ولكنه أيضاً لا يمنعها من، إثبات الأصول التراثية التي لا تنطوي على خدمات متوقعة بخلاف أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية والتي تستوفي تعريف وضوابط إثبات العقارات والآلات والمعدات. وإذا أثبتت الجهة أصولاً تراثية، فيجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار، ويجوز لها أيضاً تطبيق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار، ولكنها غير ملزمة بذلك.

السؤال الثالث

تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات أية تكاليف تُعزى بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، وتشمل عناصر تكلفة المرفق الجديد:

2,800,000	ريال	تكاليف إنشاء المبنى
230,000		تكاليف تطوير الموقع
250,000		أتعاب التصميم
100,000		التصاريح
500,000		مخصص إعادة الموقع إلى حالته الأصلية
3,880,000	ريال	إجمالي التكلفة

والتكاليف الإدارية والتكاليف العامة غير المباشرة لا تُعد من التكاليف الخاصة ببنود العقارات والآلات والمعدات.

(معيار المحاسبة للقطاع العام 17، الفقرة 33)

ويتوقف إثبات التكاليف ضمن القيمة الدفترية لأي بند من بنود العقارات والآلات والمعدات عندما يكون البند في المكان والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. وتكاليف تغيير الموقع أو إعادة التنظيم لجزء من عمليات الجهة، أو لجميع عملياتها، لا يتم إدراجها ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والآلات والمعدات. (معيار المحاسبة للقطاع العام 17، الفقرة 34)

السؤال الرابع

تشمل عناصر التكلفة الخاصة بموقع دفن النفايات:

- أ) شراء وتطوير الموقع لاستقبال النفايات (مثل الحفر، وتبطين الحجيرات، وخلافه)
- ب) إنشاء مباني الخدمات
- ج) أفضل تقدير لتكاليف أنشطة الإغلاق وما بعد الإغلاق

وتتحمل جهة القطاع العام التزاماً نظامياً يرتبط بإغلاق موقع دفن النفايات ناتج عن اقتناء الموقع وإنشائه وتطويره وتشغيله المعتاد. ومن المرجح أن تتطلب تسوية الالتزامات تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة عندما يتوقف المدفن عن استقبال النفايات.

ويتم إضافة التكاليف المقدرة لأنشطة الإغلاق وما بعد الإغلاق إلى تكلفة موقع دفن النفايات ويتم استهلاكها ضمن الفائض أو العجز خلال العمر الإنتاجي المقدر لمدفن النفايات.

السؤال الخامس

لن تشمل التكلفة الخاصة بمنشأة تخزين الوقود على التكاليف المقدرة لتنظيف التلوث الذي تسبب فيه حادث الانسكاب.

وتتم المحاسبة عن الالتزام الخاص بعلاج الأضرار البيئية الناتج عن التشغيل الطبيعي لمنشأة تخزين الوقود والمرتبط بتخريد ذلك الأصل على أنه تكلفة للأصل. ولكن الالتزام بالتنظيف عقب الحادث غير ناتج عن التشغيل الطبيعي للمنشأة. ولن يشكل المخصص المرصود للتنظيف البيئي جزءاً من تكلفة الأصل. وسيتم إثباته ضمن الفائض أو العجز خلال الفترة التي وقع فيها حادث الانسكاب.

السؤال السادس

تبلغ القيمة الدفترية الأولية للجسر 33,250,000 ريال. وتشمل التكلفة هدم البناء القديم.

ويتم إلغاء إثبات الجسر القديم عندما يتم إخراجه من الخدمة على النحو الآتي:

دائن	مدين	
	14,500,000 ريال	مجمع الاستهلاك
	500,000 ريال	الخسارة عند إلغاء الإثبات (الفائض أو العجز)
(15,000,000 ريال)	3,750,000 ريال	التكلفة

السؤال السابع

يتم احتساب مصروف الاستهلاك السنوي بشكل منفصل على كل مكون مهم.

تم إحلال نظام التدفئة والتهوية والتكييف	بدون إحلال	
3,300 ريال	3,300 ريال	غلاف المبني (132.000 ريال / 40 سنة)
1,375 ريال	1,375 ريال	السطح (22.999 ريال / 16 سنة)
1,200 ريال*	1,000 ريال	نظام التدفئة والتهوية والتكييف (10.000 ريال / 10 سنوات)
5,875 ريال	5,675 ريال	الإجمالي

* يفترض سنة كاملة للاستهلاك في سنة الإحلال

في حال إحلال نظام التدفئة والتهوية والتكييف خلال الفترة، سيتم إجراء قيود اليومية التالية.

دائن	مدين	
	12.000 ريال	البناء
12.000 ريال		ذمم دائنة
		لتسجيل تخريد نظام التدفئة والتهوية والتكييف القديم
	8.000 ريال	مجمع الاستهلاك
10.000 ريال		البناء
	2.000 ريال	إجمالي الخسارة عند استبعاد النظام

السؤال الثامن

أ) تكلفة الإحلال الحالية هي مبلغ النقد أو المقابل الآخر الذي سيتطلبه اقتناء أصل ينطوي على خدمات متوقعة مكافئة لتلك التي ينطوي عليها الأصل المملوك حالياً. وفي الحالة الماثلة، قد يتم تحديد تكلفة الإحلال بالرجوع إلى سعر أصل مشابه في سوق نشط وذي سيولة. وللوصول إلى التكلفة التاريخية المقدرة، يتم تعديل تكلفة الإحلال الحالية المقدرة تبعاً لأحد عوامل إزالة التضخم. وحُدِّد أن العامل المناسب هو مؤشر أسعار المستهلك.

ويجب أن يؤخذ في الحسبان عند الاحتساب الإضافات الرئيسية التي تمت على الأصل، وهي في الحالة الماثلة تركيب نظام الجمع الآلي.

احتساب التكلفة التاريخية المقدرة:

تكلفة الإحلال المقدرة لشاحنة القمامة = 150.000 ريال.

إزالة التضخم حتى 1 يناير 2002: $150.000 \text{ ريال} / 1.28 = 117.188 \text{ ريال}$.

نظام الجمع الآلي: $25.000 \text{ ريال} / 1.13 = 22.123 \text{ ريال}$.

إجمالي التكلفة التاريخية: $117.188 \text{ ريال} + 22.123 \text{ ريال} = 139.311 \text{ ريال}$

ب) احتساب الاستهلاك/الاستنفاد

إجمالي التكلفة التاريخية المقدرة لشاحنة القمامة = 117,188 ريال.

العمر المتوقع = 20 سنة

الاستنفاد حتى 1 يناير 2012: $117,188 \text{ ريال} / 20 \text{ سنة} * 10 \text{ سنوات} = 58,594 \text{ ريال}$

إجمالي التكلفة التاريخية المقدرة لنظام جمع القمامة = 22,123 ريال.

العمر الإنتاجي المقدر = 15 سنة (بافتراض أن عمره المتوقع يساوي عمر شاحنة القمامة الذي تم تركيبه عليها)

الاستنفاد حتى 1 يناير 2012: $22,096 \text{ ريال} / 15 \text{ سنة} * 5 \text{ سنوات} = 7,374 \text{ ريال}$

إجمالي مجمع الاستنفاد: $58,594 \text{ ريال} = 7,374 \text{ ريال} = 65,968$.

صافي القيمة الدفترية للأصل في 1 يناير 2012: $117,188 \text{ ريال} + 22,123 \text{ ريال} - 65,968 \text{ ريال} = 73,343 \text{ ريال}$

السؤال التاسع

تقيم الجهة تكاليف جميع عقاراتها وآلاتها ومعداتها وفقاً لمبدأ الإثبات في وقت تكبدها. وتتضمن هذه التكاليف تلك المتكبدة بشكل أولي لاقتناء أو إنشاء بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة إليها أو إحلال جزء منها أو صيانتها.

ووفقاً لمبدأ الإثبات، لا تثبت الجهة تكاليف الإصلاح والصيانة ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات والآلات والمعدات. والإصلاح والصيانة هما عادة تكاليف الصيانة الدورية. وتكاليف الصيانة الدورية بشكل رئيس هي تكاليف العمالة والبنود القابلة للاستهلاك، ويمكن أن تتضمن تكلفة الأجزاء الصغيرة. وقد تشمل المدفوعات بموجب عقود الصيانة. وتُثبت هذه التكاليف في الفائض أو العجز عند تكبدها.

ومع ذلك، قد تتطلب أجزاء بعض بنود العقارات والآلات والمعدات أن يتم إحلالها على فترات منتظمة خلال عمرها. ووفقاً لمبدأ الإثبات في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، تثبت الجهة تكلفة إحلال جزء من بند العقارات والآلات والمعدات ضمن القيمة الدفترية للبند عندما يتم تكبد تلك التكلفة في حال استيفاء ضوابط الإثبات.

ويتعين ممارسة الحكم المتي عند تحديد ما إذا كان جزء من بند العقارات والآلات والمعدات ينبغي إدراجه ضمن القيمة الدفترية لذلك البند. وإذا حُدِّد أن الجزء البديل يُعد من الإصلاح والصيانة، فإن التكاليف يتم إثباتها ضمن الفائض أو العجز عند تكبدها.

وإذا قامت الجهة بإثبات تكلفة إحلال جزء من البند ضمن القيمة الدفترية للبند، فإنها تقوم بإلغاء إثبات القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله بغض النظر عما إذا كان الجزء الذي تم إحلاله قد تم استهلاكه بشكل منفصل. وإذا كان من غير العملي للجهة أن تقوم بتحديد القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله، فإنه يمكن استخدام تكلفة الإحلال على أنها مؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء الذي تم إحلاله عند اقتنائه أو إنشائه.

ويخص الجدول التالي المعالجة المحاسبية لمكون الإحلال بافتراض أنه قد حدد تضمينه في القيمة الدفترية للمنشأة.

ريال		
2.000.000	(أ)	التكلفة الأصلية
500.000	(ب)	مجمع الاستهلاك (12.000.000 ريال/40 سنة * 10 سنين)
1.500.000	(ج)	مجمع الاستهلاك
50.000	(د)	البناء
احتساب القيمة الدفترية لمكون نظام التدفئة والتهوية والتكييف الذي تم إحلاله		
25.000	(هـ)	التكلفة الأصلية للمكون (من واقع الفاتورة الأصلية)
6.250	(و)	مجمع الاستهلاك (25.000 ريال/40 سنة * 10 سنين)
18.750	(ز)	القيمة الدفترية للمكون الذي تم إحلاله (هـ) – (و)
احتساب مبلغ التكلفة بعد الإحلال		
2.000.000	(ي)	التكلفة الأصلية قبل الإحلال
50.000	(ك)	مضافاً إليها تكلفة الإحلال
25.000	(ل)	مطروحاً منها تكلفة المكون الأصلي الذي تم إحلاله
2.025.000	(م)	التكلفة الأصلية بعد الإحلال
احتساب مجمع الاستهلاك بعد الإحلال		
500.000	(ن)	مجمع الاستهلاك قبل الإحلال
18.750	(س)	مطروحاً منه مجمع الاستهلاك على المكون الذي تم إحلاله
481.250	(ع)	مجمع الاستهلاك بعد الإحلال
1.543.750	(ف)	القيمة الدفترية بعد الإحلال (م) – (ع)
احتساب المكسب (الخسارة) من إلغاء الإثبات		
صفر	(ح)	المتحصلات من استبعاد المكون الذي تم إحلاله
(18.750)	(ط)	الخسارة من إلغاء الإثبات (ح) – (ز)

يتم إثبات الخسارة من إلغاء إثبات المكون الذي تم إحلاله من خلال الفائض أو العجز في فترة الإحلال

الأصول غير الملموسة

الأصول غير الملموسة - معيار المحاسبة للقطاع العام 31

التعريف	•
أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي	○
يمكن فصله عن الجهة أو اجتزاؤه منها	○
النطاق	•
الأصول غير الملموسة المقتناة أو المولدة داخلياً	○
المقتناة من خلال تجميع عمليات في القطاع العام (اقتناء)	○
تستوفي ضوابط الإثبات	○
الصلاحيات والحقوق المستثناة من النطاق	○
الأصول التراثية غير الملموسة - في حال إثباتها، يجب الإفصاح عنها	○

العديد من الأصول، مثل المباني والمخزون، هي أصول ملموسة. لكن كثيراً ما تنفق الجهات موارد، أو تتكبد التزامات، لاقتناء أو تطوير أو صيانة أو تعزيز موارد غير ملموسة مثل برامج الحاسب وبراءات الاختراع وحقوق النشر وأفلام الرسوم المتحركة وقوائم مستخدمي الخدمات وتصاريح الصيد المقتناة وحصص الواردات المقتناة والعلاقات مع مستخدمي الخدمات. وكل من الموارد الملموسة وغير الملموسة قد تكون أصولاً للجهة.

ويركز معيار المحاسبة للقطاع العام 31 على إثبات الأصول غير الملموسة المقتناة أو المولدة داخلياً التي تستوفي التعريف وضوابط الإثبات.

ووفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31، فإن الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي. والبند المذكورة أعلاه لا تستوفي جميعها هذا التعريف الخاص بالأصل غير الملموس في المعيار 31.

والأصل الرأسمالي غير الملموس القابل للتحديد هو أصل يمكن فصله عن الجهة أو اجتزاؤه منها، وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته أو أصل ينشأ عن ترتيبات ملزمة (العقود).

ولإثبات أصل غير ملموس، يجب أن يكون مسيطراً عليه من قبل الجهة نتيجة لأحداث سابقة وأن يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي تُعزى إلى الأصل.

وفي المحاسبة الخاصة بالقطاع الخاص، يُقصد بالأصول غير الملموسة الحقوق القابلة للإثبات فيما يتعلق بأية منافع اقتصادية مستقبلية. ومن أمثلة ذلك حقوق براءات الاختراع. وتخضع القيمة التي سيتم إثباتها لحالة من عدم التأكيد.

وفي القطاع العام، وربما باستثناء برامج الحاسب، نادراً ما يتم التقرير عن تلك الأصول. وتنشأ تعقيدات عند النظر في تحديد وإثبات وقياس الأصول غير الملموسة. وعلى خلاف المنشآت في القطاع الخاص، نادراً ما تقوم الجهات في القطاع العام باقتناء أصول غير ملموسة مثل براءات الاختراع والتراخيص وما إلى ذلك. وفيما يخص الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، يصعب غالباً تحديد ظهور الأصول غير الملموسة التي ستولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية، وتحديد توقيت ظهور تلك الأصول وتحديد تكلفتها بموثوقية.

وتمنح التشريعات أو ما يعادلها الحكومات السيادية وجهات القطاع العام الأخرى حقوقاً أو صلاحيات مهمة تسمح لها بتنظيم الوصول إلى المنافع التي تنطوي عليها الموارد غير الملموسة. فعلى سبيل المثال، قد تحظى الحكومة بصلاحيات إصدار التراخيص التي تنظم الوصول إلى الطيف الكهرومغناطيسي أو صلاحية الدخول في اتفاقيات مع أطراف ثالثة للوصول إلى الموارد الطبيعية في أراضي الحكومة. وقد تناول مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قضايا المحاسبة والتقرير الخاصة المتعلقة بصلاحيات وحقوق جهات القطاع العام، وهذه القضايا ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 31 "الأصول غير الملموسة".

وتتضمن بعض الأصول، مثل برامج الحاسب، عناصر غير ملموسة وملموسة في أي واحد. ويتعين ممارسة الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان الأصل الذي يضم كلا النوعين ينبغي التقرير عنه على أنه أصل رأسمالي ملموس أو أصل غير ملموس. وسيعتمد التحديد على تقييم العنصر الأكثر أهمية. فعلى سبيل المثال، يُعد نظام تشغيل أجهزة الحاسب عنصراً أساسياً في تشغيلها. وعندما لا يكون البرنامج جزءاً لا يتجزأ من الجهاز ذي العلاقة، فإن برنامج الحاسب قد يكون أصلاً غير ملموس.

الأصول غير الملموسة

- يجب أن يكون البند
 - قابلاً للتحديد – يمكن فصله أو ناشئاً عن ترتيبات ملزمة
 - مسيطراً عليه – فيما يخص الأصول غير الملموسة، ينبع ذلك من خلال الحقوق النظامية أو القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى المنافع
- الإثبات
 - استيفاء الضوابط أعلاه
 - احتمالية تدفق خدمات متوقعة/منافع اقتصادية مستقبلية
 - قياس التكلفة أو القيمة العادلة بموثوقية

الأصول غير الملموسة يجب أن تكون قابلة للتحديد. وسيكون هذا هو الحال عندما يكون الأصل غير الملموس مقتنى بموجب ترتيب ملزم (عقد). وينطبق هذا حتى إذا لم يكن من الممكن تحويل الحقوق في الأصل غير الملموس أو فصلها عن الحقوق في الأصول الأخرى المقتناة بموجب العقد. وتقتني جهات القطاع العام غالباً تراخيص لبرامج الحاسب. وتستوفي هذه التراخيص عادةً تعريف الأصل المقتنى غير الملموس. وباستثناء ذلك، من النادر أن تقوم جهات القطاع العام باقتناء أصول غير ملموسة بموجب ترتيب ملزم.

وعندما لا يكون الأصل غير الملموس مقتنى من خلال ترتيب ملزم (أصل غير ملموس مولد داخلياً)، تكون ضوابط الإثبات أكثر صرامة. فالأصل يجب أن يكون قابلاً للفصل. وبعبارة أخرى، يجب أن يكون من الممكن فصله أو اجتزاؤه عن الجهة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته، سواءً بمفرده أو مع عقد ذي صلة أو أصل أو التزام قابل للتحديد. ولا تُعد نية الجهة على القيام بذلك من عدمه أمراً ذا صلة.

ولإثبات أصل غير ملموس، يجب أن يكون مسيطراً عليه من قبل الجهة. وتسيطر الجهة على الأصل عندما تكون لديها السلطة للحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المتدفقة من المورد الأساس وتقييد حصول الآخرين على تلك المنافع أو الخدمات المتوقعة.

وتظل سائر ضوابط الإثبات الخاصة بالأصول الأخرى كما هي:

- احتمالية تدفق الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الجهة؛
- ضرورة أن يكون من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بموثوقية.

مقتنى أم مولد داخلياً؟

- ستستوفي معظم الأصول غير الملموسة المقتناة ضوابط الإثبات
 - أمثلة: برامج الحاسب، الماركات والعلامات التجارية، مشاريع البحث والتطوير الجارية
 - في حالة الاقتناء من خلال معاملة غير تبادلية، ستكون التكلفة هي القيمة العادلة في تاريخ اقتناء
- الأصول المولدة داخلياً أصعب في تحقيقها لضوابط الإثبات
 - مرحلة البحث - مصروف
 - مرحلة التطوير - لا يتم الإثبات إلا عند استيفاء الضوابط

باستثناء برامج الحاسب، من النادر أن تقتني جهات القطاع العام أصولاً غير ملموسة. ويتم قياس الأصول غير الملموسة بالتكلفة عند الإثبات الأولي. وفي حال اقتنائها من خلال معاملة غير تبادلية، تكون التكلفة المفترضة هي القيمة العادلة للأصل غير الملموس في تاريخ الاقتناء.

وثمة ضوابط أكثر صرامة لإثبات الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. ويجب تقسيم النفقات بين مرحلة للبحث ومرحلة التطوير. وإذا استحال تحقيق ذلك، تُعالج جميع النفقات على أنها جزء من مرحلة البحث ولا يمكن إثباتها على أنها أصل غير ملموس.

ويشتمل معيار المحاسبة للقطاع العام 31 على إرشادات بشأن كيفية التمييز بين مرحلتي البحث والتطوير.

ويمكن رسملة النفقات على مرحلة التطوير باعتبارها أصولاً غير ملموس في حال استيفاء ضوابط الإثبات. ولإثبات النفقات باعتبارها أصولاً غير ملموس، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 31 من الجهة أن تكون قادرة على التدليل على ما يلي:

- (أ) الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو البيع؛
- (ب) نيتها لاستكمال الأصل غير الملموس واستخدامه أو بيعه؛
- (ج) قدرتها على استخدام الأصل غير الملموس أو بيعه؛
- (د) الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المحتملة. ومن بين جملة أمور أخرى، تستطيع الجهة أن تدلل على وجود سوق لمنتجات الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس ذاته، أو أن تدلل على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيُستخدم داخلياً؛
- (هـ) مدى توفر الموارد الفنية والمالية وغيرها اللازمة لاستكمال التطوير واستخدام الأصل غير الملموس أو بيعه؛
- (و) قدرتها على قياس النفقات التي تُعزى إلى الأصل غير الملموس خلال تطويره بموثوقية.

فيما يخص الأصول المولدة داخلياً

- لا تتم رسملة:
 - الشهرة المولدة داخلياً
 - البنود غير الملموسة في مرحلة البحث
 - البنود التي لا يمكن تمييزها عن تطوير العمليات ككل
- تتم الرسملة:
 - عندما تستوفي النفقات الضوابط الخاصة بمرحلة التطوير، تتم رسملة تكاليف التطوير اللاحقة - مع بعض الاستثناءات

لا يمكن رسملة الشهرة المولدة داخلياً.
ولا يمكن رسملة النفقات المتكبدة أثناء مرحلة البحث الخاصة بأصل غير ملموس.
ولا يمكن رسملة البنود التي لا يمكن تمييزها عن تطوير العمليات ككل. ويشمل هذا العلامات التجارية وعناوين الصحف وأسماء المنشورات وقوائم مستخدمي الخدمة، المولدة داخلياً، والبنود المشابهة.
ويمكن رسملة النفقات المتكبدة خلال مرحلة تطوير أصل غير ملموس في حال استيفاء ضوابط الإثبات. ويجب أن تكون النفقات معزوة بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام.

ومن أمثلة النفقات التي لا يمكن رسملتها:

- النفقات البيعية والإدارية والعمومية الأخرى، إلا إذا كان من الممكن عزو هذه النفقات بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام؛
- مبالغ العجز المحددة نتيجة عدم الكفاءة والتشغيل الأولي المتكبدة قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له؛
- النفقات على تدريب الموظفين على تشغيل الأصل.

قضايا أخرى

- تسجيل الإضافات أو الإحالات اللاحقة في الأصول غير الملموسة على أنها مصروف عادةً
- إمكانية الرسملة إذا كانت النفقات تعزز بوضوح الخدمات المتوقعة من الأصل الأصلي، مثل تعزيزات برامج الحاسب
- تقييم ما إذا كان العمر الإنتاجي محدوداً أو غير محدود - إذا كان محدوداً يتم الاستنفاد؛ إذا كان غير محدود تُجرى مراجعة سنوية للتحقق من الهبوط
- الإفصاحات

تُسجّل معظم الإضافات أو الإحالات اللاحقة في الأصول غير الملموسة على أنها مصروف عادةً. وهذا لأنها لا تستوفي ضوابط الإثبات. ومن المرجح أنها ستحافظ على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل غير الملموس القائم. وإضافة إلى ذلك، يصعب غالباً عزو النفقات اللاحقة بشكل مباشر إلى أصل غير ملموس يعينه عوضاً عن عزوها إلى عمليات الجهة ككل.

ولكن إذا كانت النفقات تعزز بوضوح الخدمات المتوقعة من الأصل الأصلي، فقد تُستوفي عندئذ ضوابط الإثبات. وإذا حدث ذلك، فيتم رسملة التكاليف.

وقد يكون للأصول غير الملموسة عمر إنتاجي محدود أو غير محدود. ومن أمثلة الأعمار الإنتاجية المحدودة، شراء رخصة خاصة بأحد برامج الحاسب لمدة محددة مثل 5 سنوات.

وعندما يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجي محدود، فإنه يتم استنفاده خلال ذلك العمر الإنتاجي.

وعندما يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجي غير محدود، فإنه لا يتم استنفاده. ولكن يتم مراجعته سنوياً على الأقل للتحقق من هبوط قيمته.

الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن تجميع عمليات في القطاع العام (الاستحواذ)

- التكلفة هي القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ
- الأصل غير الملموس يجب أن يكون قابلاً للتحديد (لتمييزه عن الشهرة)
- يتم الإثبات حتى إذا لم يكن الأصل قد تم إثباته في السابق من قبل العمليات المستحوذ عليها

قد تفتني جهات القطاع العام أصولاً غير ملموسة من خلال تجميع عمليات في القطاع العام (الاستحواذات). ويوضح معياري المحاسبة للقطاع العام 40 "تجميع العمليات في القطاع العام" المحاسبة عن تجميع هذه العمليات.

وعند اقتناء أصل غير ملموس من خلال تجميع عمليات في القطاع العام، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. وتُعد احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى الجهة متحققة دائماً فيما يخص الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن تجميع العمليات في القطاع العام لأنه من المتوقع أن تتولد منافع اقتصادية من التجميع. وإذا كان الأصل قابلاً للفصل أو ناشئاً عن ترتيبات ملزمة، فستتوفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، ومن ثم، سيتحقق المتطلب الخاص بإمكانية قياس قيمة الأصل بموثوقية.

وتتم إثبات الأصول غير الملموسة المقتناة في تجميع العمليات في القطاع العام بشكل منفصل عن الشهرة. وبناءً عليه، يجب أن تكون الجهة قادرة على تحديد الأصل غير الملموس، بشكل منفصل عن الشهرة، لإثباته. وإذا كانت الجهة غير قادرة على تحديد الأصل غير الملموس، فإنه يشكل جزءاً من الشهرة ولا يتم إثباته بشكل منفصل.

وتثبت الجهة في تاريخ الاستحواذ، بشكل منفصل عن الشهرة، أي أصل غير ملموس خاص بالعمليات المستحوذ عليها، بغض النظر عما إذا كانت العمليات المستحوذ عليها قد أثبتت ذلك الأصل قبل الاستحواذ. ويعني هذا أن الجهة المستحوذة تثبت أي مشروع جارٍ للبحث والتطوير خاص بالعمليات المستحوذ عليها على أنه أصل غير ملموس إذا كان المشروع يستوفي تعريف الأصل غير الملموس.

ويوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 31 متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأصول غير الملموسة.

أسئلة ونقاشات

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن الأصول غير الملموسة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تستخدم جميع الاتصالات اللاسلكية الطيف الكهرومغناطيسي. وتتولى وزارة الصناعة مسؤولية إدارة هذا الطيف الكهرومغناطيسي. وتتمثل سياسة الحكومة في ضمان الوصول العادل والمنصف إلى هذا الطيف من خلال نظام للحصول على التراخيص بموجب قانون الاتصالات والبث الإذاعي.

هل الطيف الكهرومغناطيسي يُعد أصلاً للحكومة يستوفي ضوابط الإثبات؟

السؤال الثاني

أكدت إحدى دراسات الجدوى تحقق منافع اقتصادية وخدمات متوقعة مستقبلية من تركيب نظام حاسوبي لتخطيط الموارد. ويبلغ العمر الإنتاجي المتوقع للنظام والأجهزة 5 سنوات. ويلخص الجدول التالي النفقات المتكبدة.

بالألف ريال	المرحلة
750	دراسة الجدوى، تقييم الاحتياجات الداخلية، تقييم واختيار الموردين
1.250	شراء الترخيص (لمرة واحدة)
5.250	الأجهزة
20.650	تهيئة النظام وتطبيقه (موظفون داخليون واستشاريون خارجيون)

أي التكاليف، إن وجدت، يمكن إثباتها على أنها أصول غير ملموسة للحكومة؟ مع التوضيح

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

تستطيع الحكومة أن تنفذ بفاعلية منافعها المتعلقة بالطيف الكهرومغناطيسي. وتحظى بالصلاحية بموجب التشريعات لتنظيم وتقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع. ومن المرجح أن تتدفق منافع إلى الحكومة من سيطرتها على الطيف الكهرومغناطيسي. ومع ذلك، قد لا يتأهل ذلك للإثبات على أنه أصل في القوائم المالية لأنه لا يمكن قياسه بموثوقية. وقد يستوفي البند تعريف الأصل لكن لا يتم إثباته في القوائم المالية لأنه لا يُتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير معقول للمبلغ الذي ينطوي عليه البند.

السؤال الثاني

بالرغم من وجود البرنامج على أحد أجهزة الحاسب، فإنه ليس عنصراً أساسياً في تشغيل الجهاز. ولذلك، فإن البرنامج يُعد أصلاً غير ملموس. ولقد قيمت الحكومة احتمالية تحقيق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من خلال إنجاز دراسة جدوى أثناء مراحل التخطيط للمشروع. وُخِذَ أنه من المحتمل أن تتحقق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية. والأصل غير الملموس مولد داخلياً رغم شراء جزء منه. وتتمثل التكلفة الأهم في تهيئة البرنامج للوفاء باحتياجات الحكومة وتطبيقها للنظام. وستعتبر أنشطة دراسة الجدوى وتقييم الاحتياجات وتقييم واختيار الموردين هي مرحلة البحث الخاصة بالمشروع، ومن ثم، سيتم إثبات النفقات على أنها مصروف. وفي هذه المرحلة من المشروع، لا تستطيع الحكومة التدليل على وجود أصل غير ملموس. وستعتبر أنشطة شراء البرنامج وتجهيزه وتطبيقه هي مرحلة التطوير. وسيتم إثبات النفقات على أنشطة التطوير على أنها أصل رأسمالي غير ملموس. والنفقات يمكن قياسها بموثوقية. ولن تعتبر أجهزة الحاسب ونظم التشغيل الأساسية في تشغيلها أصلاً غير ملموس. ولكن يمكن إثباتها على أنها عقارات وآلات ومعدات.

عقود الإيجار

تدخل جهات القطاع العام عادةً في عقود الإيجار مع مؤجرين لينتقل إليها حق استخدام أحد الأصول لفترة زمنية متفق عليها مقابل أداء دفعة من المال (أو سلسلة من الدفعات). وقد تدخل جهات القطاع العام أيضاً في العقود بصفتها مؤجراً، لتنتقل حق استخدام أحد الأصول إلى طرف ثالث لفترة زمنية متفق عليها مقابل استلام دفعة من المال (أو سلسلة من الدفعات).

تصنيف عقود الإيجار

- يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار" تصنيف عقد الإيجار إما إلى عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي.
- بناءً على مخاطر ومنافع الملكية المحولة جوهرياً
- المخاطر – الخسائر من الطاقة العاطلة والتقدم التقني والتغيرات في القيمة بسبب الأوضاع الاقتصادية
- المنافع – احتمال الاستفادة من الخدمات المتوقعة أو التشغيل المربح، والمكسب من ازدياد القيمة
- يتم تصنيف عنصري الأرض والمباني في عقد الإيجار بشكل منفصل

تتمثل القضية الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإيجار في تصنيف عقد الإيجار إما إلى عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 المحاسبة عن عقود الإيجار وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس شكلها النظامي.

ويعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار يُعد عقداً تشغيلياً أو تمويلياً على ما إذا كان المستأجر أو المؤجر هو من يتحمل مخاطر ومنافع الملكية المرتبطة بالأصل ذي الصلة.

المخاطر – تشمل احتمالات تكبد خسائر من الطاقة العاطلة والتقدم التقني والتغيرات في القيمة بسبب الأوضاع الاقتصادية.

المنافع – احتمال الاستفادة من الخدمات المتوقعة أو التشغيل المربح على مدى عمر الأصل، والمكسب من ازدياد القيمة أو تحقق القيمة المتبقية.

وعندما يتضمن عقد الإيجار كلاً من عنصري الأرض والمباني، تقمّ الجهة تصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي بشكل منفصل. وقد يتضمن عقد الإيجار إيجاراً تمويلياً لعنصر المباني وإيجاراً تشغيلياً لعنصر الأرض.

وعند تحديد ما إذا كان عنصر الأرض يُعد عقد إيجار تشغيلياً أو تمويلياً، فإن أحد الاعتبارات المهمة يتمثل في أن الأرض يكون لها عادةً عمر اقتصادي غير محدود.

ويتم تخصيص الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص الحيازة الإيجارية في هذين العنصرين. وإذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بموثوقية، يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين يعتبران عقد إيجار تشغيلياً، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

ويمكن معالجة الأرض والمباني على أنهما وحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار إذا كان المبلغ الذي سيتم إثباته أولياً لعنصر الأرض غير مهم نسبياً. وفي هذه الحالة، يعتبر العمر الاقتصادي للمباني هو العمر الاقتصادي للأصل المؤجر ككل.

عقود الإيجار التمويلي

- يحدث تحويل جوهري للمخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية
- يكون الاعتماد على الجوهر لا الشكل
- بعض الأمثلة:
 - تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية أجل العقد
 - خيار لشراء الأصل بسعر أقل بكثير من القيمة السوقية
 - أجل العقد يستغرق الجزء الرئيس من العمر الاقتصادي للأصل
 - القيمة الحالية الخاصة بالحد الأدنى لدفعات الإيجار هي القيمة العادلة للأصل
- قضايا أخرى.....

يحول عقد الإيجار التمويلي بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر. وذلك على خلاف عقد الإيجار التمويلي.

ومع أن الشكل النظامي لعقد الإيجار هو ألا يُنقل إلى المستأجر سند الملكية النظامي للأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يكون جوهر العقد وواقعه المالي هما حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من استخدام الأصل المؤجر خلال الجزء الأكبر من عمره الاقتصادي مقابل الدخول في التزام بدفع مبلغ نظير ذلك الحق يقارب، عند نشأة عقد الإيجار، القيمة العادلة للأصل وأعباء التمويل ذات العلاقة.

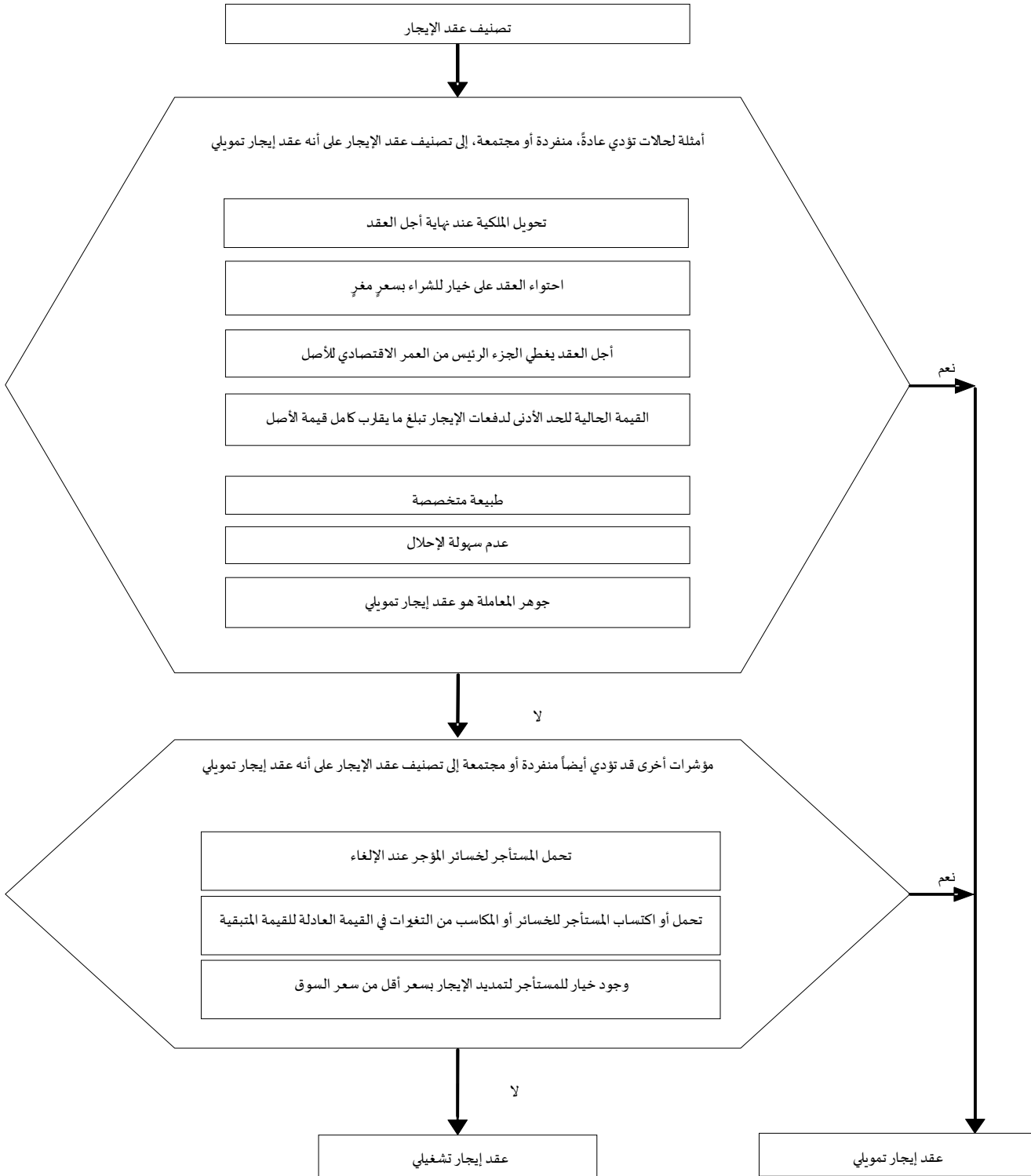
ويعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار يُعد عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. وبالرغم من أن الأمثلة الآتية هي حالات تؤدي عادةً منفردة أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، فإنه ليس بالضرورة أن يستوفي العقد جميع هذه الضوابط ليتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تمويلي:

- (أ) أن يحول عقد الإيجار ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار؛
- (ب) أن يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدْرٍ كافٍ من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يصبح الخيار فيه قابلاً للممارسة، لدرجة أنه يكون من المؤكد بدرجة معقولة عند نشأة عقد الإيجار أنه ستتم ممارسة الخيار؛
- (ج) أن يغطي أجل عقد الإيجار الجزء الرئيس من العمر الاقتصادي للأصل، حتى وإن لم يتم تحويل سند الملكية؛
- (د) أن تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، عند نشأة عقد الإيجار، على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- (هـ) أن تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث إن المستأجر وحده هو من يستطيع استخدامها دون إدخال تعديلات رئيسة عليها؛
- (و) ألا يمكن إحلال الأصول المؤجرة بغيرها من الأصول بسهولة.

مؤشرات أخرى:

- (أ) أن يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء، إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار؛
- (ب) أن تكون المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية مستحقة للمستأجر (على سبيل المثال، على شكل تخفيض لاحق في الأجرة يساوي معظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛
- (ج) أن تكون للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثنائية بأجرة تقل بشكل جوهري عن الأجرة السائدة في السوق.

تشتمل إرشادات التنفيذ المرفقة بمعيار المحاسبة للقطاع العام 13 على المخطط التالي للمساعدة في تصنيف عقود الإيجار:



عقد إيجار أم ترتيب امتياز لتقديم خدمات؟

- قد يكون عقد الإيجار عنصراً في اتفاقات أوسع نطاقاً
- الشراكات بين القطاع العام والخاص – خاصة الأصول طويلة الأجل وأصول البنية التحتية
- ضرورة تقييم ما إذا كان الاتفاق ترتيب امتياز لتقديم خدمات
- إذا لم يكن ترتيب امتياز لتقديم خدمات، ويشتمل على عقد إيجار تشغيلي/تمويلي قابل للتحديد، ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 لمكون عقد الإيجار في الترتيب

يشجع إبرام الترتيبات الخاصة بتقديم الخدمات في القطاع العام. وسيتم مناقشة هذه الترتيبات لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية. وقد تكون عقود الإيجار التمويلي القابلة للتحديد جزءاً من الاتفاقات – وفي حال عدم وجود ترتيب امتياز لتقديم خدمات، يُستخدم عندئذٍ معيار المحاسبة للقطاع العام 13 ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد جوهر الترتيب في حال عدم وضوحه.

المحاسبة عن عقود الإيجار - عقد الإيجار التمويلي

- يتم إثبات الأصول المؤجرة والالتزامات المرتبطة بعقد الإيجار
- يتم المحاسبة لاحقاً عن الأصول باعتبارها:
 - عقارات وآلات ومعدات (معيار 17)
 - أصول غير ملموسة (معيار 31)
- أولاً بالمبلغ الأقل بين
 - القيمة العادلة للعقار المستأجر
 - القيمة الحالية الخاصة بالحد الأدنى لدفعات الإيجار
- معدل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار
- يتم تقسيم الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين مصروف التمويل وتخفيض الالتزام

يثبت المستأجر الأصول المقتناة بموجب عقد الإيجار التمويلي على أنها أصول، والالتزامات ذات الصلة المرتبطة بعقد الإيجار على أنها التزامات في قائمة المركز المالي. وفي حالة عدم إظهار أثر معاملات الإيجار في القوائم المالية للمستأجر، فإن أصول والتزامات الجهة تظهر بأقل من قيمتها، مما يشوه النسب المالية. ولذلك، يتم إثبات عقد الإيجار التمويلي في القوائم المالية للمستأجر على أنه أصل وأيضاً التزام بأداء دفعات الإيجار المستقبلية. وفي بداية أجل عقد الإيجار، يتم إثبات الأصل والالتزام المتعلق بدفعات الإيجار المستقبلية في القوائم المالية بنفس المبالغ، باستثناء أي تكاليف مباشرة أولية للمستأجر يتم إضافتها إلى المبلغ المثبت على أنه أصل.

وبعد الإثبات الأولي، تتم المحاسبة عن الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 (العقارات والآلات والمعدات) أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 (الأصول غير الملموسة). وهذا يشمل المعاملات مثل الاستهلاك والاستنفاد. وعند احتمال الهبوط في قيمة الأصول المؤجرة، يُطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26.

ويتم إثبات الأصول والالتزامات بمبالغ تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو تساوي القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار إذا كانت أقل من القيمة العادلة للأصل، حسب قيمة كل منهما المحددة عند نشأة عقد الإيجار.

ومعدل الخصم الذي سيتم استخدامه في احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار، إذا كان تحديده ممكناً عملياً؛ وإلا فإنه يجب استخدام سعر فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر.

والحد الأدنى لدفعات الإيجار هي الدفعات التي يلتزم، أو يمكن أن يُلزم، المستأجر بأدائها على مدى أجل عقد الإيجار باستثناء الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات، وفي حالة الانطباق، الضرائب التي تُدفع من قبل المؤجر والتي يتم تعويضه عنها، بالإضافة إلى أي مبالغ مضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر.

ويتم تقسيم الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين عبء التمويل وتخفيض الالتزام القائم. ويتم تخصيص عبء التمويل على كل فترة خلال أجل عقد الإيجار بحيث يترتب على ذلك سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزام.

مثال

التصور:

• دخلت إحدى الجهات في عقد مدته 4 سنوات لإيجار مركبة. والقيمة العادلة للمركبة هي 25,000 ريال. ودفعات الإيجار السنوية 5,429 ريال. والقيمة المتبقية المضمونة 10,000 ريال. ويتم استهلاك المركبة على أساس قسط ثابت خلال 8 سنوات. وسيتم اقتناء المركبة في نهاية عقد الإيجار. وسعر الفائدة الضمني = 8.5%

• كيف تتم المحاسبة عن عقد الإيجار في القوائم المالية للجهة؟

الإجابة:

تثبت جهة القطاع العام المركبة والالتزام بالقيمة العادلة للمركبة المؤجرة، أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار إذا كانت أقل من القيمة العادلة للمركبة، حسب قيمة كل منهما المحددة عند نشأة عقد الإيجار. والحد الأدنى لدفعات الإيجار هي الدفعات التي يلتزم، أو يمكن أن يُلزم، المستأجر بأدائها على مدى أجل عقد الإيجار، بالإضافة إلى أي مبالغ مضمونة من قبل المستأجر. وفي الحالة المائلة، تبلغ القيمة العادلة والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار باستخدام سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار 25,000 ريال. ولذلك، يكون المبلغ المثبت للأصل والالتزام هو 25,000 ريال. ولا توجد أية تكاليف أولية تم تكبدها فيما يتصل بعقد الإيجار يلزم إدراجها ضمن القيمة الدفترية للمركبة. ويتم تقسيم دفعات الإيجار بين عبء التمويل وتخفيض الالتزام القائم باستخدام سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار. وبعد الإثبات الأولي، تحاسب الجهة عن الأصل المؤجر باعتباره من العقارات والآلات والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. وبالإضافة إلى مصروف التمويل، ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للمركبة. ونظراً لوجود درجة معقولة من التأكد بشأن اكتساب الجهة للملكية المركبة عند انتهاء أجل عقد الإيجار، فينبغي استهلاك المركبة خلال فترة عمرها الإنتاجي المتوقع. ويُفترض أن القيمة المتبقية للمركبة ستكون غير مهمة.

مثال

التصور:

الحقائق هي نفسها الخاصة بالتصور السابق.

ويوضح الجدول أدناه تخصيص دفعات عقد الإيجار.

الإيضاح 1: تشتمل الدفعة الأخيرة في السنة الرابعة على القيمة المضمونة البالغة 10.000 ريال بافتراض شراء الجهة للمركبة.

السنة 4	السنة 3	السنة 2	السنة 1		
ريال	ريال	ريال	ريال		
15,429	5,429	5,429	5,429	(أ)	دفعة الإيجار (إيضاح 1)
1,209	1,539	1,844	2,125	(ب)	مطروحاً منها تكلفة التمويل بواقع 8.5% (إيضاح 2)
14,221	3,890	3,585	3,304	(ج)	تخفيض الالتزام (أ) – (ب)

باستخدام المعلومات في الشريحة السابقة والجدول، احتسب ما يلي لكل سنة من سنوات عقد الإيجار:

- الرصيد الختامي للالتزام عقد الإيجار؟
- المصرف المتعلق بالمركبة المؤجرة؟
- القيمة الدفترية للمركبة المؤجرة؟

استخدم الشكل أدناه للإجابة على الأسئلة.

السنة 4 ريال	السنة 3 ريال	السنة 2 ريال	السنة 1 ريال	
				(أ) استمرارية الالتزام
				الالتزام، الرصيد الافتتاحي
				تخفيض الالتزام
				الالتزام، الرصيد الختامي
				(ب) المصرف
				تكاليف التمويل
				الاستهلاك
				إجمالي المصرف
				(ج) القيمة الدفترية للمركبة
				المبلغ الافتتاحي
				الاستهلاك
				المبلغ الختامي

السنة 4 ريال	السنة 3 ريال	السنة 2 ريال	السنة 1 ريال		
استمرارية الالتزام					
14.221	18.111	21.696	25.000	(أ)	الالتزام، الرصيد الافتتاحي
14.221	3.890	3.585	3.304	(ب)	تخفيض الالتزام
0	14.221	18.111	21.696	(ج)	الالتزام، الرصيد الختامي
المصرف					
1.209	1.539	1.844	2.125	(د)	تكاليف التمويل
3.125	3.125	3.125	3.125	(هـ)	الاستهلاك
4.334	4.664	4.969	5.250	(و)	إجمالي المصرف
القيمة الدفترية للمركبة					
15.625	18.750	21.875	25.000	(ز)	المبلغ الافتتاحي
3.125	3.125	3.125	3.125	(ح)	الاستهلاك
12.500	15.625	18.750	21.875	(ط)	المبلغ الختامي

الإيضاح 1: سعر الفائدة الضمني باستخدام القيمة الحالية - 8.5% سنوياً. يتم احتساب مصروف الفائدة كما يلي:

- السنة 1 - 25.000 ريال * 8.5% = 2,125 ريال
- السنة 2 - 21.696 ريال * 8.5% = 1,844 ريال
- السنة 3 - 18,110 ريال * 8.5% = 1,539 ريال
- السنة 4 - 14,221 ريال * 8.5% = 1,209 ريال

المحاسبة عن عقود الإيجار - عقد الإيجار التشغيلي

- لا يتم إثبات الأصول المؤجرة والالتزامات المرتبطة بعقد الإيجار
- يتم إثبات دفعات الإيجار على أنها مصرف
 - أساس القسط الثابت
 - أساس آخر فقط إذا كان معبراً عن النمط الزمني لتحقيق المنفعة للمستخدم
 - لا يلزم أن يعكس بالضرورة الدفعات النقدية

لا يثبت المستأجرون أصولاً أو التزامات فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلية. ولا يحول عقد الإيجار التشغيلي بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر.

ويثبت المستأجرون دفعات الإيجار على أنها مصرف. ومبدئياً، يتم إثبات المصروفات على أساس القسط الثابت. ولكن في حال وجود أساس مختلف يعكس بصورة أفضل استهلاك المستخدم للمنافع المرتبطة بعقد الإيجار (يُشار إليه في المعيار بلفظ النمط الزمني لتحقيق المنفعة للمستخدم)، فإنه يتم استخدام ذلك الأساس.

وقد يختلف الأساس المستخدم لإثبات مصروفات عقد الإيجار عن أساس أداء الدفعات. فعلى سبيل المثال، قد لا يتطلب عقد الإيجار من المستأجر أداء أية دفعات خلال أول فترتين. وتوفر هذه الشروط حافزاً للمستأجر للدخول في عقد الإيجار. ولكن هذا النمط لا يعكس استخدام المستأجر للأصل المؤجر، ولا يجوز استخدامه كأساس لإثبات مصروفات عقد الإيجار.

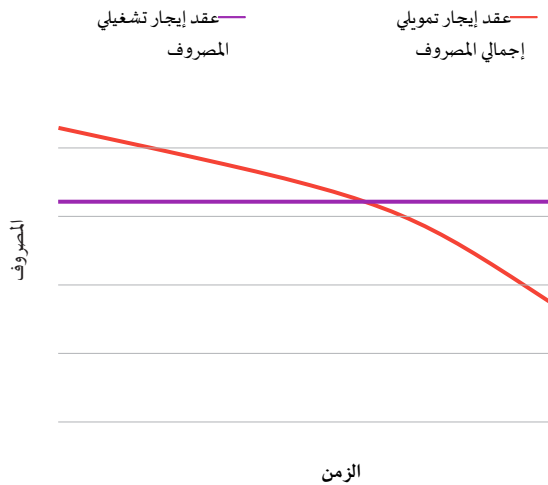
مثال

- استأجرت البلدية (أ) مبنى إدارياً لمدة 10 سنوات. ويبلغ العمر المتوقع للمبنى 50 سنة. وتحاسب البلدية (أ) عن عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.
- كحافز للدخول في عقد الإيجار، لم يطلب المؤجر أداء أية دفعات خلال أول سنتين من العقد. وتبلغ دفعات الإيجار خلال الثماني سنوات المتبقية 100,000 ريال سنوياً.
- ما هو مصروف عقد الإيجار الذي يجب على البلدية (أ) إثباته:
 - في السنتين 1 و2؟
 - في السنين من 3 إلى 10؟

الإجابة

لا يعكس نمط دفعات الإيجار نمط استخدام المبنى الإداري. ويجب إثبات مصروفات عقد الإيجار على أساس القسط الثابت، ما لم يكن هناك أساس آخر يعكس بصورة أفضل استخدام الأصل، وهو ما لسنا بصددده في هذه الحالة. ويبلغ إجمالي مصروفات عقد الإيجار 800,000 ريال (8 سنوات بمعدل 100,000 ريال). ويمتد العقد لعشر سنوات. ويبلغ مصروف عقد الإيجار الذي سيتم إثباته كل سنة 80,000 ريال (800,000 ريال تقسيم 10 سنوات). وهذا هو الحال لكلي من (أ) السنتين 1 و2 و(ب) السنين من 3 إلى 10.

عقود الإيجار التمويلي ومصروفات عقود الإيجار الافتتاحية



يوضح المخطط كيفية تباين المصروفات المثبتة بمرور الوقت بناءً على ما إذا كان عقد الإيجار مصنفاً على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي. ويفترض المخطط أنه بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم استهلاك الأصل على مدى أجل عقد الإيجار. وإجمالي مصروفات العقد متساوية؛ لكن توقيت تلك المصروفات هو المختلف.

ويتم إثبات مصروفات عقد الإيجار التشغيلي عادةً على أساس القسط الثابت. ولمصروفات عقد الإيجار التمويلي عنصران اثنان. الأول هو استهلاك الأصل المؤجر. وسيكون ذلك غالباً على أساس القسط الثابت، كما في هذا المثال. والعنصر الثاني هو تكلفة التمويل. وكما رأينا سابقاً، ينخفض هذا بمرور الوقت أثناء تخفيض الالتزام المتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

ونتيجة لذلك، ستكون المصروفات المثبتة بموجب عقد الإيجار التمويلي أكبر في الغالب من تلك التي يتم إثباتها بموجب عقد إيجار تشغيلي مكافئ في بداية العقد. وعلى النقيض، ستكون المصروفات المثبتة بموجب عقد الإيجار التمويلي أقل في الغالب من تلك التي يتم إثباتها بموجب عقد إيجار تشغيلي مكافئ في نهاية العقد.

المحاسبة الخاصة بالمؤجر - عقد الإيجار التمويلي

- يتم إلغاء إثبات العقارات والألات والمعدات أو الأصول غير الملموسة المؤجرة
- يتم إثبات دفعات الإيجار مستحقة التحصيل على أنها أصل (ذمة مدينة)
- الإثبات الأولي بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار
- يعكس إثبات إيراد التمويل معدل عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار

عندما يقوم المؤجر بتأجير أصل بموجب عقد إيجار تمويلي، فإنه يلغي إثبات ذلك الأصل. وهذا ليس من متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 13. ولكنه أحد المتطلبات الخاصة بأحكام إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 (العقارات والألات والمعدات) أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 (الأصول غير الملموسة). وبموجب عقد الإيجار التمويلي، يحول المؤجر بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر. ولذلك، لا يصبح المؤجر مسيطراً على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالأصل. وهذا الفقدان للسيطرة هو السبب في إلغاء الإثبات.

وثبتت المؤجرون دفعات الإيجار المستحقة التحصيل بموجب عقد الإيجار التمويلي على أنها أصل في قوائم مركزهم المالي. وتظهر الأصول على أنها ذمم مدينة في القوائم المالية. ويتم إثبات الذمة المدينة أولاً بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار. وصافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار. وإجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار التي تُستحق للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛

(ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

ويتكبد المؤجرون في الغالب تكاليف مباشرة أولية، وتشمل تلك التكاليف مبالغ مثل العمولات وأتعاب المحاماة والتكاليف الداخلية الإضافية التي تُعزى مباشرة إلى التفاوض على عقد الإيجار والترتيب له. ويُستثنى من تلك التكاليف الإضافية العامة، كتلك التي يتكبدتها فريق المبيعات والتسويق. وفيما يخص عقود الإيجار التمويلي، يتم إدراج التكاليف المباشرة الأولية ضمن القياس الأولي للإيجار التمويلي المستحق، وتخفيض من مبلغ الإيراد المثبت على مدى أجل عقد الإيجار. ويُحدّد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تؤدي إلى تضمين التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في الإيجار التمويلي المستحق؛ دون أن تكون هناك حاجة إلى إضافتها بشكل منفصل.

وسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو معدل الخصم الذي، عند نشأة عقد الإيجار، يجعل إجمالي القيمة الحالية لكل من:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار؛ و

(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مساوياً لحاصل جمع (1) القيمة العادلة للأصل للمؤجر و(2) أية تكاليف مباشرة أولية تكبدها المؤجر.

وتنطبق متطلبات إضافية على المصنعين المؤجرين أو التجار المؤجرين. ولكن هذه المتطلبات ليست ضمن نطاق هذه المادة التدريبية. وينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 13 عند تطبيق المحاسبة الخاصة بالمصنعين المؤجرين أو التجار المؤجرين.

ويعتمد إثبات إيراد التمويل على نمط يعكس معدل عائد دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار.

مثال - إثبات الإيراد

قامت الوكالة (س) بتأجير أصل للبلدية (ص) لمدة خمس سنوات. ويبلغ صافي استثمار الوكالة (س) في عقد الإيجار 50,000 ريال، وتبلغ دفعة الإيجار السنوية 11,740.95 ريالاً (سعر الفائدة الضمني 5.6%) ولا توجد قيمة متبقية في نهاية فترة الإيجار. يوضح الجدول أدناه كيفية إثبات الإيراد.

السنة	المبلغ المستحق التحصيل 1 يناير	المقبوض	الإيراد	المبلغ المستحق التحصيل 31 ديسمبر
20×1	50,000.00	(11,740.95)	(2,800.00)	41,059.05
20×2	41,059.05	(11,740.95)	(2,299.31)	31,617.41
20×3	31,617.41	(11,740.95)	(1,770.57)	21,647.03
20×4	21,647.03	(11,740.95)	(1,212.23)	11,118.31
20×5	11,118.31	(11,740.95)	(622.64)	0.00

تتم المحاسبة عن الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي. وفي هذا المثال، يُفترض أنه لا توجد قيمة متبقية في نهاية فترة الإيجار لتوضيح أن فترة الإيجار تغطي العمر الإنتاجي للأصل بالكامل.

ويتم احتساب الإيراد عن طريق ضرب المبلغ المستحق التحصيل في 1 يناير في سعر الفائدة الضمني البالغ 5.6%. وبأخذ سنة 20×1 كمثال، فإن 50,000 ريال × 5.6% = 2,800 ريال. ويخفض رصيد المقبوضات (11,740.95 ريال - 2,800 ريال = 8,940.95 ريال في سنة 20×1) المبلغ المستحق التحصيل في 31 ديسمبر. وفي سنة 20×1، يكون الناتج 50,000 ريال - 8,940.95 ريال = 41,059.05 ريال.

المحاسبة الخاصة بالمؤجر - عقد الإيجار التشغيلي

- عدم إلغاء إثبات الأصول المؤجرة
 - الاستهلاك (معياري المحاسبة للقطاع العام 17) أو الاستنفاد (معياري المحاسبة للقطاع العام 31): بما يتسق مع الأصول الأخرى المشابهة
- إثبات المقبوضات من عقد الإيجار على أنها إيراد
 - أساس القسط الثابت
 - أساس آخر فقط إذا كان أكثر تعبيراً عن النمط الزمني الذي تتناقص به المنافع المستمدة من الأصل المؤجر
 - لا يلزم أن يعكس بالضرورة المقبوضات النقدية
- التكاليف المباشرة الأولية
 - الإضافة إلى القيمة الدفترية للأصل
 - التسجيل كمصروف على مدى أجل العقد

عندما يقوم المؤجر بتأجير أصل بموجب عقد إيجار تشغيلي، فإنه لا يلغى إثبات ذلك الأصل. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 (العقارات والألات والمعدات) أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 (الأصول غير الملموسة). ويتم استهلاك الأصول المؤجرة القابلة للاستهلاك (أو يتم استنفادها في حالة الأصول غير الملموسة) بطريقة تتسق مع سياسة الاستهلاك المعتادة الخاصة بالمؤجر للأصول المماثلة.

ويثبت المؤجرون المقبوضات من عقد الإيجار على أنها إيراد. ومبدئياً، يتم إثبات الإيراد على أساس القسط الثابت. ولكن في حال وجود أساس مختلف يعكس بصورة أفضل طريقة تناقص المنافع المستمدة من الأصل المؤجر، فإنه يتم استخدام ذلك الأساس.

وقد يختلف الأساس المستخدم لإثبات إيراد عقد الإيجار عن أساس استلام المقبوضات. فعلى سبيل المثال، قد لا يطلب المؤجر أداء أية دفعات خلال أول فترتين. وتوفر هذه الشروط حافزاً للمستأجر للدخول في عقد الإيجار. ولكن هذا النمط لا يعكس اكتساب المؤجر للإيراد من الأصل المؤجر، ولا يجوز استخدامه كأساس لإثبات إيراد عقد الإيجار.

ويتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبتها المؤجرون في التفاوض على عقد الإيجار التشغيلي والترتيب له إلى القيمة الدفترية للأصل المؤجر. ويتم إثبات هذا المبلغ على أنه مصروف على مدى أجل عقد الإيجار على الأساس نفسه الذي يتم به إثبات إيراد عقد الإيجار. ومن تبعات متطلب إثبات التكاليف المباشرة الأولية على أنها مصروف على مدى أجل عقد الإيجار أن تلك التكاليف قد يلزم معالجتها باعتبارها مكوناً منفصلاً في الأصل. فعلى سبيل المثال، قد تقوم الجهة باستهلاك إحدى المعدات المرسمة على مدى 20 سنة. وإذا قامت الجهة بإبرام عقد إيجار تشغيلي بخصوص المعدة لمدة خمس سنوات، فإن أية تكاليف مباشرة أولية سيتم استهلاكها على مدى فترة مختلفة عن باقي الأصل.

ترتيبات البيع وإعادة الاستئجار

- ينتج عن المعاملة عقد إيجار تمويلي:
 - أية زيادة في متحصلات البيع عن القيمة الدفترية يتم تأجيلها واستنفادها على مدى أجل عقد الإيجار
- ينتج عن المعاملة عقد إيجار تشغيلي:
 - سعر البيع يساوي القيمة العادلة، يتم إثبات المكسب أو الخسارة على الفور
 - سعر البيع أقل من القيمة العادلة، يتم إثبات المكسب أو الخسارة على الفور
 - إلا إذا تم التعويض بدفعات إيجار مستقبلية أقل من سعر السوق - فيتم التأجيل والاستنفاد بالتناسب مع دفعات الإيجار
 - سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، يتم تأجيل الزيادة عن القيمة العادلة ويتم استنفادها على مدى الفترة المتوقع استخدام الأصل خلالها

تنطوي معاملة البيع وإعادة الاستئجار على بيع أصل وإعادة استئجار نفس الأصل. وعادة ما تكون دفعات الإيجار مترابطة مع سعر البيع، لأنه يتم التفاوض عليهما كصفقة واحدة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار.

وإذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي، فإن أية زيادة في متحصلات البيع عن القيمة الدفترية لا يتم إثباتها على أنها إيراد على الفور من قبل البائع المستأجر. وبدلاً من ذلك، يؤجل البائع المستأجر الزيادة ويقوم باستنفادها على مدى أجل عقد الإيجار. وهذا لأن المعاملة هي وسيلة يوفر المؤجر من خلالها تمويلًا للمستأجر، ويعتبر الأصل ضماناً. ولهذا، فإنه من غير الملائم اعتبار الزيادة في متحصلات البيع عن القيمة الدفترية كإيراد.

وإذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي، وكان من الواضح أن المعاملة قد تمت بالقيمة العادلة، فيجب إثبات أي مكسب أو خسارة فوراً. وتُعد هذه في الواقع معاملة بيع عادية، ولذلك فإن الإثبات الفوري لأي مكسب أو خسارة هو إجراء مناسب.

وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة، فيجب إثبات أي مكسب أو خسارة فوراً إلا إذا تم التعويض عن الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية أقل من سعر السوق، ففي هذه الحالة يتم تأجيل الخسارة ويتم استنفادها بالتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة المتوقع استخدام الأصل خلالها.

وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، يتم تأجيل الزيادة عن القيمة العادلة ويتم استنفادها على مدى الفترة المتوقع استخدام الأصل خلالها.

متطلبات الإفصاح

- الحد الأدنى لدفعات الإيجار
 - المبلغ المستحق الدفع (المستأجر) أو المبلغ المستحق التحصيل (المؤجر)
 - حتى سنة واحدة؛ بين سنة واحدة وخمس سنوات؛ وأكثر من خمس سنوات.
- الأصول والالتزامات
 - عقود الإيجار التمويلي فقط
- شروط الإيجار الأخرى
 - وصف عام لشروط الإيجار ذات الأهمية النسبية / المهمة
 - الإيجار المحتمل
 - عقود الإيجار من الباطن (المستأجرون)
 - الإيراد غير المكتسب، مخصص المبالغ غير القابلة للتحصيل، القيم المتبقية غير المضمونة (المؤجرون في عقود الإيجار التمويلي)

تلخص الشريحة متطلبات الإفصاح للجهات أثناء معاملات الإيجار. والهدف من الإفصاحات هو تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم:

- (أ) الارتباطات المستقبلية للجهة بموجب عقود الإيجار (ما إذا كانت تتمثل في توفير أصول أو أداء مدفوعات)؛
- (ب) المنافع المقابلة (ما إذا كانت تتمثل في الحق في استخدام أصل أو الحق في الحصول على إيراد).

فيما يلي المتطلبات بالتفصيل:

المستأجرون - عقد الإيجار التمويلي

- (أ) صافي القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول في تاريخ القوائم المالية؛
- (ب) مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية في تاريخ القوائم المالية، وقيمتها الحالية؛
- (ج) إضافة إلى ذلك، يتعين على الجهة الإفصاح عن مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية في تاريخ القوائم المالية، وقيمتها الحالية، لكل فترة من الفترات التالية:
 - (1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛
 - (2) أكثر من سنة واحدة وبما لا يتجاوز خمس سنوات؛
 - (3) أكثر من خمس سنوات؛
- (د) الإيجارات المحتملة المثبتة على أنها مصروف في الفترة؛
- (هـ) مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء في تاريخ القوائم المالية؛
- (و) وصف عام لترتيبات الإيجار ذات الأهمية النسبية لدى المستأجر بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:
 - (1) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد الإيجارات المحتملة المستحقة الدفع؛
 - (2) وجود خيارات التجديد أو خيارات الشراء وشروطها وشروط تحمل التكاليف الإضافية؛

(3) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار، كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض، والعائد من المساهمات الرأسمالية، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والدين الإضافي، والتأجير الإضافي.

المستأجرون - عقد الإيجار التشغيلي

- (أ) مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:
- (1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛
 - (2) أكثر من سنة واحدة وبما لا يتجاوز خمس سنوات؛
 - (3) أكثر من خمس سنوات؛
- (ب) مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء في تاريخ القوائم المالية؛
- (ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المثبتة على أنها مصروفة في الفترة، مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى لدفعات الإيجار والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن؛
- (د) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة لدى المستأجر بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:
- (1) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار المحتملة؛
 - (2) وجود خيارات التجديد أو خيارات الشراء وشروطها وشروط تحمل التكاليف الإضافية؛
 - (3) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار، كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض، والعائد من المساهمات الرأسمالية، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والدين الإضافي، والتأجير الإضافي.

المؤجرون - عقد الإيجار التمويلي

- (أ) مطابقة بين مجموع إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ القوائم المالية، والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستحقة التحصيل في تاريخ القوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، يجب على الجهة الإفصاح عن مجموع إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة التحصيل في تاريخ القوائم المالية، لكل فترة من الفترات التالية:
- (1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛
 - (2) أكثر من سنة واحدة وبما لا يتجاوز خمس سنوات؛
 - (3) أكثر من خمس سنوات؛
- (ب) إيراد التمويل غير المكتسب؛
- (ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر؛
- (د) المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة وغير القابلة للتحصيل؛
- (هـ) الإيجارات المحتملة المثبتة في قائمة الأداء المالي؛
- (و) وصف عام لترتيبات الإيجار ذات الأهمية النسبية لدى المؤجر.

المؤجرون - عقد الإيجار التشغيلي

- (أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء، بشكل إجمالي ولكل فترة من الفترات التالية:
- (1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛
 - (2) أكثر من سنة واحدة وبما لا يتجاوز خمس سنوات؛

(3) أكثر من خمس سنوات؛

(ب) إجمالي الإيجارات المحتملة المثبتة في قائمة الأداء المالي في الفترة؛

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار الخاصة بالمؤجر.

أسئلة ونقاشات

هنا نختم وحدتنا التدريبية عن عقود الإيجار. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي الجمل الآتية أفضل في التعبير عن عقد الإيجار التمويلي؟

- (أ) عقد إيجار يحوّل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار.
- (ب) عقد إيجار يحوّل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل.
- (ج) عقد تبلغ فيه القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.

السؤال الثاني

قام مستأجر باستئجار معدة متخصصة. وأجل عقد الإيجار هو 10 سنوات، وسيتم تحويل سند ملكية المعدة إلى المستأجر في نهاية أجل العقد. ويبلغ العمر الاقتصادي للمعدة 25 سنة. وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار 97% من القيمة العادلة للمعدة.
هل يجب على المستأجر تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي أم عقد إيجار تشغيلي؟

السؤال الثالث

دخلت البلدية (أ) في عقد إيجار تمويلي بخصوص سيارة مطاقي في 1 يناير 20×1. وأجل عقد الإيجار هو خمس سنوات وفي نهاية العقد سيتم تحويل سند الملكية إلى البلدية (أ). والعمر الاقتصادي للسيارة 7 سنوات. وتبلغ القيمة العادلة للسيارة 100.000 ريال. وتبلغ أيضاً القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار 100.000 ريال. ويتم أداء دفعات إيجار بمبلغ 23,740 ريالاً في 31 ديسمبر من كل عام. وسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو 6%. وتكبدت البلدية (أ) 5,000 ريال أتعاب محاماة فيما يتعلق بالتفاوض على عقد الإيجار.

ما هي القيود المحاسبية التي ستقوم البلدية (أ) بإجرائها في سنة 20×1؟

السؤال الرابع

دخلت البلدية (أ) في عقد إيجار تمويلي بخصوص سيارة مطاقي في 1 يناير 20×1. وأجل عقد الإيجار هو خمس سنوات. وتبلغ القيمة العادلة للسيارة 100.000 ريال. وتبلغ أيضاً القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار 100.000 ريال. ويتم أداء دفعات إيجار بمبلغ 23.740 ريالاً في 31 ديسمبر من كل عام. وسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو 6%.

ما هو مصروف الفائدة الذي ستقوم البلدية (أ) بإثباته في الأعوام 20×1 و 20×2 و 20×3 و 20×4 و 20×5؟

ما هو مبلغ الالتزام القائم في 31 ديسمبر 20×1؛ و 31 ديسمبر 20×2؛ و 31 ديسمبر 20×3؛ و 31 ديسمبر 20×4؛ و 31 ديسمبر 20×5؟

السؤال الخامس

تمتلك الحكومة مبنى إدارياً. وتبلغ القيمة الدفترية للمبنى والأرض 275,000 ريال. وقد طبقت الحكومة طريقة التكلفة للمحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات. ودخلت الحكومة في عقد إيجار لتأجير الأرض والمبنى لإحدى شركات القطاع الخاص. ويبدأ عقد الإيجار في 1 يناير 20×1 ويمتد أجل العقد لمدة 20 سنة. وفي نهاية فترة الإيجار، سيتم تحويل سند ملكية الأرض والمبنى إلى الشركة.

وتبلغ القيمة العادلة للأرض والمبنى 325,000 ريال. وتؤدي الشركة دفعات إيجار بواقع 25,130 ريال سنوياً في 31 ديسمبر. مما يجعل سعر الفائدة الضمني 4.567%.

ما هي القيود المحاسبية التي ستقوم البلدية (أ) بإجرائها في سنة 20×1؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

أفضل تعبير عن عقد الإيجار التمويلي هو الخيار (ب) "عقد إيجار يحوّل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل".
وضابط تحويل الملكية في نهاية أجل عقد الإيجار (الإجابة أ)) وضابط أن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تبلغ على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر (الإجابة ج)) كلاهما ضابطان يُستخدمان في تقييم ما إذا كان عقد الإيجار يُعدّ عقد إيجار تمويلياً. ولكنهما لن ينطبقا على كل عقد من عقود الإيجار التمويلي.

السؤال الثاني

سيكون لزاماً على المستأجر أن يأخذ في الحسبان جميع الضوابط المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 13 لتحديد ما إذا كان عقد الإيجار يُعدّ عقد إيجار تمويلياً أم عقد إيجار تشغيلياً.

- أ) عقد الإيجار يحول ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار.
 - ب) المستأجر ليس له خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدر كافٍ من القيمة العادلة. وحيث إن سند ملكية الأصل سيتم تحويله، فإن هذا الضابط غير منطقي.
 - ج) أجل عقد الإيجار لا يغطي الجزء الرئيس من العمر الاقتصادي للأصل. ولكن سند ملكية الأصل سيتم تحويله، ولذلك سيحصل المستأجر على المنافع من الأصل خلال الجزء الرئيس من عمره الاقتصادي.
 - د) القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تبلغ على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
 - هـ) المعدة هي أصل متخصص. ومن غير المؤكد ما إذا كان الأصل ذا طبيعة متخصصة بحيث إن المستأجر وحده هو من يستطيع استخدامه دون إدخال تعديلات كبيرة عليه.
 - و) رغم أن المعدة هي أصل متخصص، فإنه من غير الواضح ما إذا كان يمكن استبدالها بسهولة بأصل آخر.
- بشكل عام، من المرجح أن يكون عقد الإيجار عقد إيجار تمويلياً. وذلك بناءً على أبرز الشروط المتمثلة في أن المستأجر سيدفع ما يقارب كامل القيمة العادلة وسيحصل على سند ملكية الأصل في نهاية أجل عقد الإيجار.

السؤال الثالث

في 1 يناير 20×1، تثبت البلدية (أ) أصولاً (سيارة المطافئ) والتزام عقد إيجار ذي صلة. ويُقاس ذلك بالقيمة العادلة لسيارة المطافئ. وتثبت البلدية (أ) أيضاً أتعاب المحاماة كجزء من تكلفة الأصل لأنها تكاليف مباشرة أولية تحملها المستأجر.

من ح/ الأصول (شاحنة مطافئ)	105.000 ريال
إلى ح/ التزام عقد الإيجار	100.000 ريال
إلى ح/ النقد / البنك	5.000 ريال

في 31 ديسمبر 20×1، تؤدي البلدية (أ) أول دفعة من دفعات الإيجار. وتثبت المبالغ الآتية لسنة 20×1:

1. مصروف الفائدة للسنة

(6000 ريال: 6% سعر الفائدة الضمني × الالتزام القائم 100.000 ريال)

2. التخفيض في التزام عقد الإيجار الناتج عن سداد دفعة الإيجار

(17.740 ريال: سداد دفعة الإيجار بمبلغ 23.740 ريالاً مطروحاً منه مصروف الفائدة بمبلغ 6.000 ريال)

3. استهلاك الأصل (سيارة المطافئ)

(بافتراض الاستهلاك على أساس قسط ثابت، 15.000 ريال: قيمة الأصل 105.000 ريال / 7 سنوات عمر اقتصادي)

يتم استهلاك الأصل على مدى 7 سنوات (العمر الاقتصادي للأصل) وليس 5 سنوات (أجل عقد الإيجار) لأن سند ملكية سيارة المطافئ سيتم تحويله إلى البلدية (أ) في نهاية أجل العقد. والبلدية (أ) ستستفيد من استخدام الأصل خلال كامل العمر الاقتصادي للأصل.

من ح/ مصروف الفائدة	6.000 ريال
من ح/ التزام عقد الإيجار	17.740 ريالاً
إلى ح/ النقد / البنك	23.740 ريالاً
من ح/ عبء الاستهلاك	15.000 ريال
إلى ح/ الأصول (شاحنة مطافئ)	15.000 ريال

السؤال الرابع

يوضح الجدول التالي كيفية تخصيص دفعات الإيجار المسددة كل سنة، والتحركات في التزام عقد الإيجار:

20×5	20×4	20×3	20×2	20×1	
	2.611	3.807	4.936	6.000	مصروف الفائدة
	21.129	19.933	18.804	17.740	تخفيضات الالتزام
					الحركة في الالتزام
22.394	43.523	63.456	82.260	0	1 يناير
0	0	0	0	100.000	الإثباتات
(22.394)	(21.129)	(19.933)	(18.804)	(17.740)	التخفيض
0	22.394	43.523	63.456	82.260	31 ديسمبر

السؤال الخامس

يحول عقد الإيجار سند ملكية الأرض والمبنى إلى الشركة في نهاية عقد الإيجار. والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تبلغ ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل. ولذلك، تحاسب الحكومة عن عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي.

في 1 يناير 20×1، تقوم الحكومة بإلغاء إثبات الأرض والمبنى. وتثبت إيجاراً مستحق التحصيل، يتم قياسه بصافي استثمار الحكومة في عقد الإيجار. ونظراً لعدم وجود قيمة متبقية مضمونة تؤول إلى الحكومة، يكون هذا هو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار. ويتم إثبات الفرق بين القيمة الدفترية للأرض والمبنى والإيجار المستحق التحصيل على أنه مكسب من بيع بند العقارات والألات والمعدات.

325.000 ريال	من ح/ الإيجار المستحق التحصيل
275.000 ريال	إلى ح/ الأرض والمبنى (إلغاء إثبات)
50.000 ريال	إلى ح/ المكسب من بيع الأصل

وفي 31 ديسمبر، تحصل الحكومة على أول دفعة من دفعات الإيجار. وتثبت المبالغ الآتية لسنة 20×1:

- الفائدة المكتسبة خلال السنة
14.843 ريال: 4.567% سعر الفائدة الضمني × المبلغ المستحق التحصيل القائم 325.000 ريال
 - التخفيض في التزام عقد الإيجار الناتج عن سداد دفعة الإيجار
10.287 ريال: دفعة الإيجار المستلمة بمبلغ 25.130 ريالاً مطروحاً منه الفائدة المكتسبة بمبلغ 14.843 ريالاً
- | | |
|---------------|--------------------------------|
| 25.130 ريالاً | من ح/ النقد/ البنك |
| 14.843 ريالاً | إلى ح/ الفائدة المكتسبة |
| 10.287 ريالاً | إلى ح/ الإيجار المستحق التحصيل |

ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

معيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح

يوضح **معيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح** المحاسبة بواسطة المانح، أو جهة القطاع العام، عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات.

ونظراً لاختلاف أنواع الترتيبات التي تدخل فيها جهات من القطاعين العام والخاص، يركز المعيار على أنواع معينة وهي ترتيبات امتياز تقديم الخدمات.

وينطوي ترتيب امتياز تقديم الخدمات على مانح ومشغل. والمانح هو الجهة التي تمنح المشغل الحق في استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات. والمشغل هو الجهة التي تستخدم أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة.

وتنطوي ترتيبات امتياز تقديم الخدمات على استخدام أصل لتقديم خدمات عامة. ومن أمثلة أصول امتياز تقديم الخدمات: الطرق والجسور والأنفاق والسجون والمستشفيات والمطارات ومرافق توزيع المياه وشبكات إمدادات الطاقة والاتصالات والتركيبات الثابتة للعمليات العسكرية وغيرها والأصول الأخرى غير المتداولة الملموسة أو غير الملموسة التي تُستخدم للأغراض الإدارية في تقديم الخدمات العامة (مثل أجهزة وبرامج الحاسب). وإذا كان المشغل هو من يقوم بتوفير أصل امتياز تقديم الخدمات، فإن الأصل قد يكون (1) أصلاً موجوداً لدى المشغل أو (2) أصلاً قد يتم إنشاؤه أو تطويره أو اقتناؤه من طرف ثالث. وقد يقوم المانح بتوفير أصل امتياز تقديم الخدمات. وفي هذه الحالة، قد يكون الأصل (1) أصلاً موجوداً لدى المانح أو (2) تحسيناً لأصل موجود. (معيار المحاسبة للقطاع العام 32، الفقرة 8)

والمسألة المحاسبية الرئيسية في ترتيبات امتياز تقديم الخدمات هي ما إذا كان يجب على المانح إثبات أصل لامتياز تقديم الخدمات. والمسألة البديهية هي المحاسبة عن الائتمان عندما يثبت المانح أصلاً لامتياز تقديم الخدمات.

ترتيب امتياز تقديم الخدمات

• ترتيب ملزم بين مانح ومشغل

○ يستخدم فيه المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمة عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛

○ يُعَوَّض فيه المشغل عن خدماته على مدى فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات

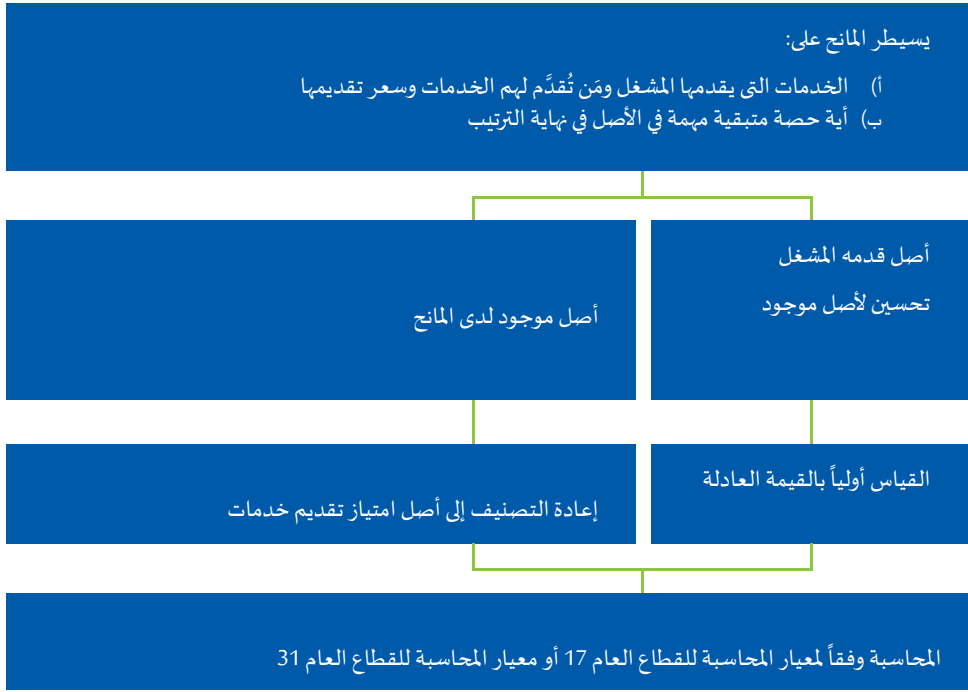
يتم إبرام ترتيبات امتياز تقديم الخدمات عن طريق ترتيب ملزم، وقد تشمل على عقود أو ترتيبات مشابهة تمنح حقوقاً وتفرض التزامات مشابهة كما لو كانت في صورة عقد. وبموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات، يستخدم المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح في مقابل تعويض. والتعويض قد يكون في صورة مدفوعات أو في صورة الحق في اكتساب إيراد من مستخدمي الخدمة.

تعريف أصول امتياز تقديم الخدمات

• أصل يُستخدم لتقديم خدمات عامة في ترتيب امتياز تقديم خدمات:

- يوفره المشغل:
- يقوم المشغل بإنشائه أو تطويره أو اقتنائه من طرف ثالث؛ أو
- يكون أصلاً موجوداً لدى المشغل؛ أو
- يوفره المانح:
- يكون أصلاً موجوداً لدى المانح؛ أو
- تحسيناً لأصل موجود لدى المانح

يثبت المانح الأصل عندما



وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 32، يعتمد الإثبات على سيطرة المانح على المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة من أصل امتياز تقديم الخدمات. ويثبت المانح الأصل الذي يوفره المشغل والتحسين الذي يحصل على أصل موجود لدى المانح على أنه أصل امتياز تقديم خدمات إذا:

(أ) كان المانح يسيطر على أو ينظّم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها باستخدام الأصل، والمستفيدين الذين يجب تقديم الخدمات لهم، وأسعار تقديم الخدمات؛

(ب) كان المانح يسيطر - من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو خلافه - على أية حصة متبقية مهمة في الأصل في نهاية أجل الترتيب.

قد توجد حالات لا يُستوفى فيها الشرط (ب) كما هو الحال عندما يكون أصل امتياز تقديم الخدمات أصلاً متخصصاً ويكون من المحتمل أن يساوي أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات العمر المتوقع لأصل امتياز تقديم الخدمات. وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 32 على الأصل الذي يُستخدم في ترتيب امتياز تقديم الخدمات لفترة قوامها مجمل عمره الإنتاجي (أصل "يُستخدم طوال عمره") في حال استيفاء الشروط الواردة في البند (أ).

ويقاس المانح أولاً بأصل امتياز تقديم الخدمات الذي يوفره المشغل والتحسين الذي يحصل على أصل موجود لدى المانح بقيمته العادلة.

ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31 قياس الأصل الذي يتم اقتناؤه في معاملة تبادلية، أولاً، بالتكلفة، وهي ما يعادل السعر النقدي للأصل. وفيما يخص المعاملات التبادلية، يُعد سعر المعاملة قيمةً عادلةً.

ويؤثر نوع التعويض المتبادل بين المانح والمشغل على كيفية تحديد القيمة العادلة لأصل امتياز تقديم الخدمات عند الإثبات الأولي. فعند قيام المانح بأداء المدفوعات إلى المشغل، يتم تخصيص المدفوعات والمقابل الآخر الذي يتطلبه الترتيب عند نشأة الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب إلى مدفوعات خاصة بأصل امتياز تقديم الخدمات ومدفوعات خاصة بالمكونات الأخرى في ترتيب امتياز تقديم الخدمات (على سبيل المثال، الصيانة وخدمات التشغيل).

وتمثل القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل الجزء المؤدي من المدفوعات إلى المشغل نظير الأصل. وما يعادل السعر النقدي لأصل امتياز تقديم الخدمات هو القيمة الحالية للمكون الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات في المدفوعات.

وعندما يتعدى الفصل بين مكوني الأصل والخدمات في المدفوعات المسددة بموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات، يجب تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يقدر المانح المدفوعات المتعلقة بالأصل عن طريق الرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مماثل. أو قد يمكن تقدير مكون الأصل عن طريق تقدير المدفوعات المسددة نظير المكونات الأخرى في ترتيب امتياز تقديم الخدمات بالرجوع إلى ترتيبات مماثلة ثم خصم هذه المبالغ من إجمالي المدفوعات المسددة بموجب الترتيب.

وقد يعوض المانح المشغل عن أصل امتياز تقديم الخدمات بطرق أخرى مثل منح المشغل الحق في اكتساب إيراد من مستخدمي الأصل (تحصيل رسوم على الطريق) أو من أصل آخر مولد للإيرادات. ومن الأمثلة المحتملة على الطريقة الثانية منح المشغل الحق في الحصول على الإيرادات المولدة من موقف خاص للسيارات بجوار مستشفى يستخدمها المانح لعلاج المرضى من عموم الناس.

وفي هذه الحالات، لا يتكبد المانح بشكل مباشر تكلفة مقابل اقتناء أصل امتياز تقديم الخدمات. وتُعد المعاملات معاملات تبادلية غير نقدية. وبغض النظر عن ذلك، يلزم المانح أن يقيس أولاً مكون الأصل بالقيمة العادلة. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31، حسب مقتضى الحال، إرشادات بشأن قياس الأصول التي يتم اقتناؤها في معاملة تبادلية غير نقدية. وعند اقتناء أصل من خلال معاملة تبادلية غير نقدية، يجب قياس تكلفته بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء. ولا يشكل قياس أصل امتياز تقديم الخدمات بقيمته العادلة عند الإثبات إعادة تقييم وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31. ولا تنطبق متطلبات إعادة التقييم في هذين المعيارين إلا عندما يختار المانح أن يعيد تقييم بند العقارات والألات والمعدات في فترات قوائم مالية لاحقة.

وقد ينطوي الترتيب على أصل موجود لدى المانح. والأصول الموجودة لدى المانح التي يتم استخدامها في ترتيب امتياز تقديم الخدمات تُعاد تصنيفها على أنها أصول امتياز تقديم خدمات. ولا يتم القياس أولاً بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 32 إلا عندما ينطوي ترتيب امتياز تقديم الخدمات على تحسين لأصل موجود لدى المانح يترتب عليه زيادة في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية للأصل.

وبعد الإثبات الأولي أو إعادة التصنيف، تتم المحاسبة عن أصول امتياز تقديم الخدمات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والألات والمعدات" أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 "الأصول غير الملموسة"، حسب مقتضى الحال.

وسيلزم الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31 لأجل:

- (أ) إلغاء إثبات الأصل (على سبيل المثال، عندما يتم تحويل الأصل إلى المشغل بشكل دائم)؛
- (ب) معرفة ضوابط الإثبات عندما يتم إنشاء أو تطوير أصل امتياز تقديم الخدمات على مدى فترة ممتدة؛
- (ج) القياس عندما يحدث تبادل غير نقدي للأصول؛
- (د) القياس بعد الإثبات الأولي؛
- (هـ) تحديد مكونات الأصل؛
- (و) الاستهلاك/الاستنفاد؛
- (ز) الإفصاحات المطلوبة.

ويتم الإفصاح عن أصول امتياز تقديم الخدمات في فئة الأصول ذات الصلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31. ويمكن أيضاً التقرير عنها مع أصول امتياز تقديم الخدمات الأخرى عندما يتم التقرير عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات بصورة مجمعة. فعلى سبيل المثال، لأغراض معيار المحاسبة للقطاع العام 17، قد يتم إدراج جسر برسوم مرور ضمن نفس فئة الجسور الأخرى. ولأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 32، يمكن إدراج الجسر الذي برسوم مرور مع ترتيبات امتياز تقديم الخدمات التي يتم التقرير عنها بصورة مجمعة تحت مستوى جسر برسوم مرور.

وبعد الإثبات الأولي، يُطبق أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 "الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد" عند النظر فيما إذا كانت توجد أي مؤشرات على حدوث هبوط في قيمة أصل امتياز تقديم الخدمات.

أصل امتياز تقديم الخدمات الخاص بإحدى المدن

المدفوعات الخاصة بترتيب امتياز تقديم خدمات معالجة مياه الصرف الصحي

القيمة الحالية	شهرياً	الإجمالي السنوي	
ريال 15.500	ريال 130	ريال 1.560	المكون الرأسمالي
ريال 11.731	ريال 99	ريال 1.188	التشغيل والصيانة
ريال 27.231	ريال 229	ريال 2.748	الإجمالي

1. كيف تقيس المدينة محطة معالجة مياه الصرف الصحي؟ مع التوضيح
2. هل كانت إجابتك ستختلف إذا لم تكن المدفوعات مفصولة فيما بين المكونين؟ مع التوضيح

عند اتخاذ القرار المتعلق باستخدام ترتيب امتياز لتقديم الخدمات أو اتباع أحد مناهج الشراء التقليدية وتشغيل محطة معالجة مياه الصرف بالموارد الداخلية، أجرت المدينة المقارنة التالية بين التكاليف.

التشغيل بالموارد الداخلية	ترتيب امتياز تقديم الخدمات			البيان
	القيمة الحالية	إجمالي المدفوعات	المدفوعات الشهرية	
(بالألف ريال)	(بالألف ريال)	(بالألف ريال)	(بالألف ريال)	
18.200	15.500	1.560	130	التكلفة الرأسمالية (القيمة العادلة)
21.500	11.731	1.188	99	التشغيل
39.700	27.231	2.748	229	الإجمالي

*معدل الخصم 8.12%. هذا هو المتوسط المرجح التقديري في القطاع الخاص لتكلفة رأس المال لمشروعات مماثلة في الحجم ونوع العمل وحجم المخاطر

الإجابات:

1. يتم قياس أصل امتياز تقديم الخدمات، المؤهل للإثبات، بتكلفته. وتكلفة هذا الأصل هي ما يعادل السعر النقدي. وفي حالة قيام المانح بأداء المدفوعات إلى المشغل، تمثل القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل الجزء المؤدى من المدفوعات إلى المشغل نظير الأصل. وما يعادل السعر النقدي لأصل امتياز تقديم الخدمات هو القيمة الحالية للمكون الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات في المدفوعات. وتثبت المدينة أصل امتياز تقديم الخدمات بمبلغ 15,500 ريال. ويتم إثبات مدفوعات التشغيل والصيانة كمصروف عندما تقوم المدينة بدفعها.
 2. لا. فعندما يتعذر الفصل بين مكوني الأصل والخدمات في المدفوعات المسددة بموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات، يجب تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب التقدير. وقد تقدر المدينة المدفوعات المتعلقة بالأصل عن طريق الرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مماثل. أو قد تحدد المدينة مكون الأصل عن طريق تقدير المدفوعات الخاصة بالتشغيل والصيانة ثم خصم هذه المدفوعات من إجمالي المدفوعات.
- وعندما يثبت المانح أصل امتياز تقديم خدمات قام المشغل بتوفيره أو تمثل في تحسين على أصل موجود، فإنه يثبت أيضاً التزاماً. ويتحمل المانح التزاماً نتيجة للترتيب الملزم بتعويض المشغل عن سيطرته على أصل امتياز تقديم الخدمات. والالتزام الذي يتم إثباته يُقاس أولاً بنفس المبلغ الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات بعد تعديله، عند الاقتضاء، بمبلغ أي مقابل آخر (نقد مثلاً) من المانح إلى المشغل، أو من المشغل إلى المانح.

إثبات الالتزامات



تعتمد طبيعة الالتزام المثبت على طبيعة المقابل المتبادل فيما بين المانح والمشغل. فعندما يعوض المانح المشغل عن أصل امتياز تقديم الخدمات بأداء مدفوعات إلى المشغل، يكون الالتزام التزاماً مالياً ويُستخدم نموذج "الالتزام المالي" لقياسه. وعندما يعوض المانح المشغل بمنحه الحق في اكتساب إيراد من مستخدمي أصل امتياز تقديم الخدمات أو الحق في الوصول إلى أصل آخر مولد للإيرادات، يُقاس الالتزام باستخدام "نموذج منح الحق".

نموذج الالتزام المالي

عندما يكون على المانح التزام غير مشروط بدفع مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر إلى المشغل نظير إنشاء أو تطوير أو اقتناء أو تحسين أصل امتياز تقديم الخدمات، يحاسب المانح عن الالتزام المثبت على أنه التزام مالي. وبالمثل، يكون على المانح التزام مالي إذا كان قد ضمن أن يدفع إلى المشغل العجز بين المبالغ التي يتقاضاها المشغل من مستخدمي الخدمة ومبالغ معينة أو قابلة للتحديد. وتنطبق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41 في حال تطبيق ذلك المعيار) ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30 على الالتزام المالي المثبت.

ويتم تخصيص المدفوعات المسددة إلى المشغل طبقاً لجوهرها على أنها تخفيض في الالتزام المثبت وعبء تمويل ضمني وأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المشغل. وتتم المحاسبة عن عبء التمويل والأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المشغل على أنها مصروفات.

نموذج منح الحق إلى المشغل

وفقاً لهذا النموذج، لا يتحمل المانح التزاماً غير مشروط بدفع نقد أو أي أصل مالي آخر إلى المشغل. ونظراً لأن إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات تنتج عنه زيادة في صافي أصول/ حقوق ملكية المانح، فإن الانتماء يمثل إيراداً. ويُعد ترتيب امتياز تقديم الخدمات معاملة تبادلية حصل فيها المانح على أصل امتياز تقديم الخدمات في مقابل منح المشغل حقاً (رخصة) ليفرض على المستخدمين رسوم الخدمة العامة التي يقدمها بالنيابة عن المانح، أو في مقابل الحق في الوصول إلى أصل آخر مولد للإيرادات. ولذلك، يحاسب المانح عن المبادلة باعتبارها معاملة مولدة للإيرادات. ونظراً لأن الحق الممنوح إلى المشغل يكون سارياً طوال فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات، فإن المانح لا يثبت إيراداً من المبادلة على الفور.

وبدلاً من ذلك، وإلى حين استيفاء الضوابط الخاصة بإثبات الإيراد، يثبت المانح التزاماً يعادل الجزء غير المكتسب من الإيراد الناشئ عن مبادلة الأصول بين المانح والمشغل. ويستمر قياس المبلغ المثبت أولاً بنفس المبلغ الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات بعد تعديله بمبلغ أي مقابل آخر (نقد مثلاً) تم تبادله.

ويثبت المانح الإيراد ويخفض الالتزام وفقاً للجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات. وبعبارة أخرى، يتم إثبات الإيراد المكتسب على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

الترتيبات المجزأة

قد توجد حالات يقوم فيها المانح بدفع المقابل عن أصل امتياز تقديم الخدمات جزئياً بتكبد التزام مالي وجزئياً بمنح حق إلى المشغل. ويستمر قياس المبلغ المثبت أولاً للالتزام الكلي بنفس المبلغ الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات بعد تعديله بمبلغ أي مقابل آخر (نقد مثلاً) تم تبادله. ولكن من الضروري المحاسبة بشكل منفصل عن كل جزء من الالتزام الكلي.

التزام المدينة

التصور:

دخلت مدينة الرياض (المانح) في ترتيب امتياز لتقديم خدمات تؤدي بموجبه سلسلة محددة مسبقاً من المدفوعات إلى إحدى منشآت القطاع الخاص (المشغل) نظير معالجة مياه الصرف الصحي. وقد تم تخصيص المدفوعات في ترتيب امتياز تقديم الخدمات بين المكون الرأسمالي ومكون الخدمة. وتبلغ مدة الترتيب 21 سنة من تاريخ بدء التشغيل. ويبدأ أداء الدفعات في الشهر الأول من السنة الثانية لبدء تشغيل أصل امتياز تقديم الخدمات واستقباله لمياه الصرف الصحي. ولا توجد أي مدفوعات مستحقة أثناء إنشاء أصل امتياز تقديم الخدمات.

المدفوعات الخاصة بترتيب امتياز تقديم خدمات معالجة مياه الصرف الصحي				
القيمة الحالية		المدفوعات		
نهاية السنة 2	بداية السنة 2	سنوياً	شهرياً	
ريال 15.196	ريال 15.500	ريال 1.560	ريال 130	المكون الرأسمالي
		ريال 1,188	ريال 99	التشغيل والصيانة
		ريال 2,748	ريال 229	الإجمالي

* معدل الخصم 8.11%. هذا هو المتوسط المرجح التقديري في القطاع الخاص لتكلفة رأس المال لمشروعات مماثلة في الحجم ونوع العمل وحجم المخاطر

الأسئلة:

1. باستخدام المعلومات الواردة في الجدول أعلاه، ما هي القيود التي سيتم إجراؤها لتسجيل أصل والتزام امتياز تقديم الخدمات؟ مع التوضيح
2. ما هي القيود التي سيتم إجراؤها لتخصيص المدفوعات في السنة الثانية؟ مع التوضيح

الإجابات:

1. القيود لتسجيل أصل امتياز تقديم الخدمات من بداية السنة الثانية عندما يدخل الأصل إلى الخدمة ويستقبل مياه الصرف الصحي لمعالجتها طبقاً لشروط ترتيب امتياز تقديم الخدمات. ولا تؤدي المدينة أية مدفوعات أثناء الإنشاء.

دائن (بالألف ريال)	مدين (بالألف ريال)	
	15.500	أصل امتياز تقديم الخدمات (فئة منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17) (القيمة الحالية لسلسلة المدفوعات المحددة مسبقاً المخصصة للمكون الرأسمالي)
15.500		التزام مالي لامتياز تقديم الخدمات (تم قياسه بنفس المبلغ الخاص بأصل امتياز تقديم الخدمات)

2. القيود لتخصيص سلسلة المدفوعات المحددة مسبقاً التي يتم أدائها خلال السنة الثانية من ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

دائن (بالألف ريال)	مدين (بالألف ريال)	
	304	الالتزام المالي (الجزء الذي يخفف الالتزام = 15.500 ريال - 15.196 ريال)
	1.256	مصروف أعباء التمويل (المكون الرأسمالي مطروحاً منه تخفيض الالتزام 1.560 ريال - 304 ريال) (= 15.500 ريال × 8.11%)
1.560		النقد
	1.188	مصروف التشغيل
1.188		النقد

قضايا أخرى

- الالتزامات والارتباطات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الأخرى
- الإيرادات الأخرى
 - التعويض من المشغل للمانح (الإيجار، والمدفوعات المقدمة، وسلسلة المدفوعات، وأنواع المقابل الأخرى)
 - أحكام التشارك في الإيرادات
- راجع إرشادات التطبيق الخاصة بمعيار المحاسبة للقطاع العام 32

قد تتطلب القضايا التالية الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 32 والمعايير الأخرى ذات الصلة.

الالتزامات والارتباطات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الأخرى

قد تشمل ترتيبات امتياز تقديم الخدمات على صور مختلفة من الضمانات المالية أو ضمانات حسن التنفيذ. وقد تستوفي بعض الضمانات التي يقدمها المانح تعريف عقد الضمان المالي. ويطبق المانح معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41 في حال تطبيق ذلك المعيار) ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30 عند المحاسبة عن الضمان. وتتم المحاسبة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19 عن الضمانات والارتباطات التي لا تستوفي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41) فيما يتعلق بعقود الضمان المالي أو التي ليست عقود تأمين.

الإيرادات الأخرى

قد يعوض المشغل المانح عن حق الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات بسلسلة من التدفقات الداخلة من الموارد المحددة مسبقاً. وقد يكون التعويض، إضافة إلى أصل امتياز تقديم الخدمات، في صورة إيجار أو مدفوعات مقدمة أو سلسلة من المدفوعات أو تخفيض في سلسلة المدفوعات التي من المقرر أن يقوم المانح بأدائها أو غير ذلك من صور العوض. وقد يتم النص على أحكام تتعلق بالتشارك في الإيرادات في الترتيب المبرم مع المشغل.

ويحاسب المانح بصفة عامة عن هذه المدفوعات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية". ويُحدد توقيت إثبات الإيراد حسب شروط وأحكام ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

العرض والإفصاح

- وصف للترتيب وشروطه المهمة
- طبيعة ومدى الحقوق بموجب الترتيب
- القيمة الدفترية لأصول امتياز تقديم الخدمات
- الالتزامات بمنح المشغل حق الوصول إلى أصول امتياز تقديم الخدمات
- التغييرات في الترتيب
- الإفصاحات التي تتطلبها سائر المعايير

يتم عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 "عرض القوائم المالية". وعلى سبيل المثال، يتم إدراج عبء التمويل المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 32 ضمن تكاليف التمويل التي يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 عرضها بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.

وعند تحديد الإفصاحات المناسبة ضمن الإفصاحات، يؤخذ في الحسبان جميع جوانب ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وكحد أدنى، يفصح المانح عمّا يلي:

(أ) وصف للترتيب؛

(ب) الشروط المهمة للترتيب التي يمكن أن تؤثر على مبلغ وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) طبيعة ومدى الحقوق بموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات، والقيمة الدفترية لأصول امتياز تقديم الخدمات، والالتزامات بمنح المشغل حق الوصول إلى أصول امتياز تقديم الخدمات أو الأصول الأخرى المولدة للإيرادات؛

(د) التغييرات في الترتيب أثناء فترة القوائم المالية.

ويتم تقديم الإفصاحات بشكل فردي لكل ترتيب ذي أهمية نسبية من ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، أو بشكل مجمع لترتيبات امتياز تقديم الخدمات المتماثلة من حيث طبيعتها (على سبيل المثال، تحصيل رسوم المرور من الطرق والجسور أو الاتصالات أو خدمات معالجة المياه).

ويطبق المانح أيضاً متطلبات العرض والإفصاح ذات الصلة الواردة في سائر المعايير بحسب تعلقها بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المثبتة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 32.

أسئلة ونقاشات

هنا نختم وحدتنا التدريبية عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات. ونبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

كانت الحكومة تخطط منذ عدة سنوات لإنشاء طريق سريع رئيسي للالتفاف حول منطقة حضرية كبيرة. وحصلت الحكومة على حق المرور، لكن العمليات الطبيعية لإنشاء الطريق السريع لم تكن ممكنة نظراً للقيود المالية التي تواجه الحكومة. ودخلت الحكومة في عقد لمدة 99 سنة لتأجير حق المرور لاتحاد شركات خاصة سيتولى تصميم وبناء وتمويل وتشغيل وصيانة الطريق السريع. ومنح الترتيب اتحاد الشركات سيطرة غير محدودة على الطريق السريع ورسوم المرور عليه.

ولاستيعاب حجم الحركة المرورية، يستطيع اتحاد الشركات توسيع الطريق السريع ورفع رسوم المرور دون الحاجة إلى استشارة الحكومة أولاً. وبالرغم من أن الترتيب يسمح للحكومة ببناء نظام نقل خفيف إلى جانب الطريق، فإنه يمنعها من بناء أي طرق حرة مجاورة من الممكن أن تنافس اتحاد الشركات.

هل الترتيب يُعد ترتيب امتياز لتقديم خدمات؟ مع التوضيح

السؤال الثاني

دخلت إحدى البلديات (المانح) في ترتيب امتياز لتقديم خدمات بشأن محطة معالجة مياه الصرف الصحي الخاصة بها في 1 يناير 20×0. وبموجب الترتيب، سيقدم المشغل خدمات معالجة مياه الصرف الصحي للجمهور لمدة 20 سنة، وستقوم البلدية بدفع مقابل الخدمة إلى المشغل. وسيتم تحويل محطة المعالجة إلى البلدية في نهاية ترتيب امتياز تقديم الخدمات الذي تبلغ مدته 20 سنة. ويبلغ العمر الإنتاجي المتوقع للمحطة 40 سنة. وتقيس البلدية العقارات والآلات والمعدات باستخدام نموذج التكلفة.

وسيتم أداء المدفوعات سنوياً، في نهاية كل سنة. ويبلغ إجمالي الدفعة السنوية 90,000 ريال.

والدفعة السنوية هي دفعة واحدة تغطي سداد الالتزام المتعلق بالأصل الرأسمالي وعبء التمويل والخدمات المقدمة من قبل المشغل. ولم يتم تحديد العناصر الفردية بشكل منفصل.

والبلدية ليست على علم بالقيمة العادلة للمحطة. لكنها تستطيع شراء الخدمات التي يتم تقديمها بموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات مقابل 14,515 ريال سنوياً. وتبلغ تكلفة الاقتراض الإضافية للبلدية 6.995%

(أ) كيف تقيس البلدية محطة معالجة مياه الصرف الصحي عند الإثبات الأولي؟

(ب) ما المبالغ التي ستقوم البلدية بإدراجها ضمن قائمة مركزها المالي كما في 31 ديسمبر 20×0 لكل من:

(1) أصل محطة معالجة مياه الصرف الصحي؛

(2) الالتزام ذي الصلة؟

(ج) ما المصروفات التي ستقوم البلدية بإثباتها في قائمة أداؤها المالي لسنة 20×0 فيما يخص ترتيب امتياز تقديم الخدمات؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

ينطوي الترتيب على استخدام أصل لتقديم خدمات عامة. ويستخدم المشغل الأصل لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح في مقابل تعويض يُقدّم للمشغل في صورة منحه الحق في اكتساب إيرادات من مستخدمي الخدمة.

وما يميز ترتيب امتياز تقديم الخدمات الذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 32 عن سائر الترتيبات هو مفهوم السيطرة على الأصل. أمّا الترتيبات التي تقع خارج نطاق المعيار 32 فهي تلك التي تنطوي على مكونات خدمات فيما لا تكون للمانح سيطرة على الأصل. وينطبق المعيار 32 عندما:

(أ) يسيطر أو ينظم المانح الخدمات المقدمة من قبل المشغل،

(ب) يسيطر المانح على أية حصة متبقية مهمة في أصل امتياز تقديم الخدمات في نهاية أجل الترتيب.

وفي الحالة الماثلة لا تستوفي الحكومة أيّاً من الشرطين. ومنح الترتيب اتحاد الشركات سيطرة غير محدودة على الطريق السريع ورسوم المرور عليه. ولا توجد أية حصة مهمة في أصل امتياز تقديم الخدمات. وبالرغم من أن المتوقع أن يقوم اتحاد الشركات بصيانة الطريق السريع طوال أجل الترتيب، فإن ذلك الأجل يتجاوز العمر المتوقع للأصل. ويقوم اتحاد الشركات بصيانة الأصل وتوسيعته من خلال الإيرادات من رسوم المرور التي يسيطر عليها.

السؤال الثاني

(أ) يجب على البلدية إثبات الأصل الخاص بمحطة معالجة مياه الصرف الصحي بقيمته العادلة. وحيث إنها ليست على علم بالقيمة العادلة للأصل، فسيُلمزها بتقدير هذه القيمة من خلال المعلومات التي بحوزتها.

وتبلغ الدفعة السنوية التي يتعين عليها أدائها 90,000 ريال. وتعلم البلدية أن القيمة العادلة للخدمات المقدمة بموجب ترتيب امتياز تقديم الخدمات تبلغ 14,515 ريال. ويترتب على هذا أن المبلغ المتبقي البالغ 75,485 ريالاً يتعلق بسداد الالتزام وعبء التمويل ذي الصلة. وباستخدام تكلفة الاقتراض الإضافية البالغة 6.995%. تستطيع البلدية احتساب صافي القيمة الحالية للدفوعات السنوية العشرين البالغ قيمة كل منها 75,485 ريالاً. ويبلغ صافي القيمة الحالية لهذه الدفوعات 800,000 ريال. ولذلك، تقيس البلدية الأصل الخاص بمحطة معالجة مياه الصرف الصحي بمبلغ 800,000 ريال عند الإثبات الأولي. وتثبت البلدية التزاماً أيضاً بنفس المبلغ.

ملحوظة: يمكن احتساب صافي القيمة الحالية في جدول بيانات باستخدام دالة صافي القيمة الحالية.

(ب) (1) عند الإثبات الأولي، تقيس البلدية الأصل الخاص بمحطة معالجة مياه الصرف الصحي بمبلغ 800,000 ريال. ويبلغ العمر المتوقع للأصل 40 سنة. وبافتراض الاستهلاك على أساس القسط الثابت، تثبت البلدية استهلاكاً بمبلغ 20,000 ريال في سنة 20×0. ولذلك، ستكون القيمة الدفترية للأصل 780,000 ريال في 31 ديسمبر 20×0.

(2) عند الإثبات الأولي، تقيس البلدية الالتزام ذا الصلة بمبلغ 800,000 ريال. وبناءً على إجابة الجزء (أ) أعلاه، تعلم البلدية أن 75,485 ريالاً من الدفعة المسددة في سنة 20×0 يتعلق بمصروف التمويل وتخفيض الالتزام. ويتم احتساب مصروف التمويل بمبلغ 55,960 ريالاً (800,000 ريال × 6.995%). وبناءً عليه، يكون تخفيض الالتزام هو العنصر المتبقي في الدفعة، أي 19,525 ريال. ولذلك فإن الالتزام في 31 ديسمبر 20×0 سيبلغ 780,475 ريالاً (800,000 ريال – 19,525 ريال).

(ج) تثبت البلدية ثلاثة مصروفات منفصلة في 20×0 فيما يتعلق بترتيب امتياز تقديم الخدمات:

ريال	
20.000	الاستهلاك (تم احتسابه في الجزء (ب)(1) من هذه الإجابة)
55.960	مصروف التمويل (تم احتسابه في الجزء (ب)(2) من هذه الإجابة)
14.515	تكلفة الخدمات المقدمة (القيمة الحالية للخدمات المقدمة حسب المذكور في السؤال)
90.475	الإجمالي

المخزون

المخزون - معيار المحاسبة للقطاع العام 12

التعريف

- مواد أو مؤن
 - سَتْسَهْلِك في عملية إنتاج
 - سَتْسَهْلِك أو توزع عند تقديم خدمات
- بنود محتفظ بها من أجل البيع أو التوزيع ضمن السياق المعتاد للعمليات (السلع تامة الصنع والأراضي المحتفظ بها للبيع)
- قيد الإنتاج

المخزون هو أصول:

- (أ) في شكل مواد أو مؤن سَتْسَهْلِك في عملية الإنتاج؛ أو
- (ب) في شكل مواد أو مؤن سَتْسَهْلِك أو تُوزَع عند تقديم خدمات (على سبيل المثال، الكتب التثقيفية التي تنتجها وزارة الصحة للتبرع بها إلى المدارس أو مواد الدورات التعليمية/التدريبية)؛ أو
- (ج) محتفظ بها من أجل البيع أو التوزيع ضمن السياق المعتاد للعمليات ويشمل ذلك الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها للبيع؛ أو
- (د) قيد الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع.

في بعض جهات القطاع العام، سيتعلق المخزون بتقديم الخدمات وليس السلع التي يتم شراؤها أو الاحتفاظ بها لإعادة البيع أو السلع التي يتم تصنيعها من أجل البيع. وفي هذه الحالات، من المرجح أن يكون المخزون تراكمًا لتكلفة إنتاج تحت التشغيل لكل مرحلة أثناء تقديم الخدمة.

أمثلة للمخزون

- من الأمثلة الشائعة للمخزون في القطاع العام:
 - المخزون العسكري (على سبيل المثال، الذخائر والصواريخ والقذائف والقنابل)
 - مخزون المهمات
 - السلع تامة الصنع
 - الأراضي والعقارات المحتفظ بها لإعادة البيع
 - مواد الصيانة
 - قطع الغيار
 - المخزونات الاستراتيجية مثل احتياطات الطاقة
 - طوابع البريد والعملة غير المستخدمة
 - الإنتاج تحت التشغيل

ويشمل المخزون المعتاد لدى جهات القطاع العام السلع المشتراة والمُحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك على سبيل المثال، البضاعة التي تشتريها الجهة وتحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها. وفي العديد من جهات القطاع العام، سيتعلق المخزون بتقديم الخدمات وليس السلع التي يتم شراؤها أو الاحتفاظ بها لإعادة البيع أو السلع التي يتم تصنيعها من أجل البيع. وبدرجة أقل، قد يشمل المخزون في القطاع العام المواد والمؤن التي في انتظار استخدامها في عملية الإنتاج. وقد تحتفظ جهات القطاع العام بسلع قامت هي بشراؤها أو إنتاجها لغرض توزيعها على أطراف أخرى بدون مقابل أو بمقابل رمزي، مثل الكتب الثقيفية التي تنتجها وزارة الصحة للتبرع بها لصالح المدارس. وفي حالة الجهة التي تكون مقدم خدمات، يشمل المخزون تكاليف الخدمة التي لم تثبت الجهة الإيراد المتعلق بها بعد.

القياس

- التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل (باستثناء المذكور أدناه)
- القيمة العادلة عند الاقتناء في معاملة غير تبادلية
- التكلفة أو تكلفة الإحلال الحالية، أيهما أقل، عند الاحتفاظ لغرض التوزيع أو الاستهلاك في إنتاج سلع سيتم توزيعها بدون مقابل أو بمقابل رمزي

يجب قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.

وتشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

تشمل تكاليف شراء المخزون (أ) سعر الشراء و(ب) رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للجهة استردادها لاحقاً من سلطات الضرائب)، و(ج) تكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُعزى بشكل مباشر إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد والمؤن. وتُطرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود المماثلة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

وتشمل تكلفة المخزون المُصنَّع التكاليف التي تتعلق مباشرة بوحدة الإنتاج بما في ذلك تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يمكن عزوها وتخصيصها بشكل مباشر. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 12 إرشادات بشأن تكلفة التحويل (المخزون المُصنَّع). وتشمل التكاليف تلك التي تتعلق بشكل مباشر بوحدة الإنتاج مثل العمالة المباشرة وتخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة. غير أن هذه الإرشادات معقدة وتتجاوز نطاق هذا التدريب. ومن النادر أن تزاوَل جهات القطاع العام عمليات تصنيع. وينبغي على المتدربين الذين يعملون في مثل تلك الجهات الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 12 للحصول على المزيد من الإرشادات.

وتُدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون فقط بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. والتكاليف التي تُستثنى عادةً من تكلفة المخزون هي تكاليف التخزين والتكاليف الإدارية الإضافية وتكاليف البيع وتكاليف الاقتراض. وتُثبت هذه التكاليف على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 5 "تكاليف الاقتراض" حالات محدودة يتم فيها تضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون.

قد تشتري المنشأة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب فعلياً على عنصر تمويل، على سبيل المثال فرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع، فإن هذا العنصر يُثبت على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل.

وتشمل تكلفة الأرض المحتفظ بها للبيع تخصيص التكاليف، الثابتة والمتغيرة على السواء، المتكبدة لتطوير أرض غير مطوّرة محتفظ بها للبيع بحيث تكون قطع أراضي سكنية أو تجارية للملك. وقد يشمل ذلك التكاليف المتعلقة بتخطيط الأرض والصرف الصحي ومد الأنابيب من أجل توصيل المرافق وما إلى ذلك. وقد يشمل أيضاً تكاليف الاقتراض عندما يتطلب التطوير فترة زمنية طويلة للوصول بالأرض إلى الحالة الجاهزة للبيع.

ويشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع الجهة أن تحققه من بيع المخزون ضمن السياق المعتاد للعمليات. وهو سعر البيع المقدر ضمن السياق المعتاد للعمليات، مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع. وقد لا تتساوى صافي قيمة المخزون القابلة للتحقق مع قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

ويتسق تخفيض قيمة المخزون لأقل من التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق مع وجهة النظر القائلة بأن الأصول لا ينبغي أن تُسجّل بما يزيد عن المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المتوقعة تحقيقها من بيعها أو مبادلها أو توزيعها أو استخدامها.

وقد لا يمكن استرداد تكلفة المخزون إذا ما تلف ذلك المخزون، أو إذا أصبح متقادماً بشكل كلي أو جزئي أو إذا انخفض سعر بيعه. وصافي القيمة القابلة للتحقق هي قيمة خاصة بالجهة.

وفي حالة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، يتم إجراء تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. وعندما تنتفي الظروف التي تسببت سابقاً في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة أو عندما يتوفر دليل واضح على حدوث زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإن مبلغ التخفيض يُعكس قيده (أي أن عكس القيد يقتصر على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث يعادل المبلغ الدفترى الجديد التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق بعد التعديل، أيهما أقل.

ويتم إثبات مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون وجميع خسائر المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو تقع فيها الخسارة. ويتم إثبات مبلغ أي عكس قيد لأي تخفيض في قيمة المخزون على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف في الفترة التي حدث فيها عكس القيد.

وفي المعاملات التبادلية، تقتني الجهة بنود المخزون وفي مقابل ذلك تعطي الجهة الأخرى مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بالدرجة الأولى في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام أصول). ويُفترض أن يكون المقابل المتبادل مقارباً للقيمة العادلة للمخزون.

وعلى النقيض، في المعاملات غير التبادلية، تحصل الجهة على بنود المخزون بدون أن تعطي بشكل مباشر في مقابلها قيمة مساوية تقريباً. وعلى سبيل المثال، قد تبرع هيئة إغاثة دولية بمؤن طبية لمستشفى عام في أعقاب كارثة طبيعية. انظر معيّار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية" ومعيّار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)" للمزيد من المعلومات عن المعاملات التبادلية وغير التبادلية.

وفي هذه الظروف، تكون تكلفة المخزون هي قيمته العادلة في تاريخ اقتنائه. وتعكس القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به مبادلة نفس المخزون بين مشتريين وبائعين مطلعين ويتصرفون بحرية ورضا في السوق.

ويُقاس المخزون بالتكلفة أو قيمة الإحلال الحالية، أيهما أقل، عندما يكون محتفظاً به بغرض:

(أ) التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو

(ب) الاستهلاك في عملية إنتاج سلع لتوزيعها بدون مقابل أو بمقابل رمزي.

وقد تحتفظ جهة القطاع العام بمخزون من السلع التي تنوي توزيعها بدون مقابل أو بمبلغ رمزي. وعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الحكومة مخزون من مواد لدورات تعليمية/تدريبية تنوي توزيعها بدون مقابل. وفي هذه الحالات، تظهر المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية الخاصة بالمخزون لأغراض القوائم المالية في المبلغ الذي كان سيتعين على الجهة دفعه لاقتناء المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أهداف الجهة.

وقد سبق تعريف التكلفة الحالية بأنها مبلغ النقد أو معادلات النقد الذي كان سيتعين دفعه في حال اقتناء نفس الأصل أو أصل معادل في الوقت الحالي. وتكلفة الإحلال الحالية هي التكلفة التي كانت الجهة ستكسبها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية.

وإذا كان من غير الممكن اقتناء ذلك المخزون من السوق، فسيُلمز إجراء تقدير لتكلفة الإحلال.

وتتخبط بعض جهات القطاع العام في القيام بتقديم خدمات على مدار الوقت. ويتم إثبات الإيرادات من هذه المعاملات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية. ومن أمثلة الخدمات التي تؤديها جهات القطاع العام والتي تحصل في مقابلها عادةً على إيرادات، توفير المسكن وإدارة مرافق المياه وإدارة الطرق ذات رسوم المرور وإدارة القضايا في المحاكم والبحث العلمي والتقني وإدارة خدمات تحويل الأموال. وتتعلق بعض اتفاقيات تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، كالاتفاقيات الخاصة بخدمات مديري ومهندسي المشروعات. (يمكن الاطلاع على إرشادات تتعلق بإثبات الإيرادات في معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية").

وسيتعلق مخزون هذه الجهات الخدمية العامة بتقديم الخدمات وليس السلع التي يتم شراؤها أو الاحتفاظ بها لإعادة البيع أو السلع التي يتم تصنيعها من أجل البيع.

وسيتألف المخزون من التكاليف المتراكمة المرتبطة بالخدمة التي يمكن تقديمها على مدى فترة زمنية ممتدة أو على مراحل. ويشمل مخزون الإنتاج تحت التشغيل تكاليف الخدمة التي لم تثبت الجهة الإيراد المتعلق بها بعد. وبعبارة أخرى، قد تقوم جهة القطاع العام بمراكمة التكاليف المرتبطة بالإنتاج تحت التشغيل قبل الفوترة.

وفي حال وجود مخزون لدى مقدمي الخدمات، فإنهم يقومون بقياس ذلك المخزون بتكاليف إنتاجه. وتتألف هذه التكاليف بشكل رئيسي من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين المنخرطين بشكل مباشر في تقديم الخدمات، بما في ذلك الموظفون المشرفون والتكاليف الإضافية التي يمكن عزوها إلى تقديم الخدمات.

ولا يتم تضمين تكاليف العمالة التي لم تتخبط في تقديم الخدمة. وعلى سبيل المثال، لا يتم تضمين تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى التي تتعلق بموظفي المبيعات وموظفي الشؤون الإدارية العامة، بل يتم إثباتها على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. ولا تتضمن تكلفة مخزون مقدمي الخدمات هوامش الفائض أو التكاليف الإضافية التي لا يمكن عزوها إلى تقديم الخدمات (على سبيل المثال، التكاليف الإدارية الإضافية) والتي يتم مراعاتها غالباً في الأسعار التي يفرضها مقدمو الخدمات.

عناصر التكلفة - المثال 1

- أجرت جهة تحتفظ بمخزون من مواد التشحيم والتزييت المعاملة التالية
 - شراء = 10,000 لتر بمبلغ 5 ريال/التر
 - تأمين لحاوية الشحن = 1,000 ريال
 - قيمة مضافة (قابلة للاسترداد) = 10%
 - شحن ومناولة = 1,500 ريال
 - خصم من المورد = 5% على الطلبات التي تبلغ كميتها 1000 لتر أو أكثر
- كم تبلغ تكلفة المخزون؟ مع التوضيح

الإجابة:

البيان	الاحتساب	الإجمالي
تكلفة مواد التشحيم والتزييت	10.000 لتر * 5 ريالاً	50.000 ريال
مطروحاً منها الخصم من المورد	50.000 ريال * 5%	2.500 ريال
المجموع الفرعي		47.500 ريال
الشحن والمناولة		1.500 ريال
إجمالي التكلفة		49.000 ريال

لا يتم إدراج تأمين حاوية الشحن والقيمة المضافة القابلة للاسترداد ضمن التكلفة.

عناصر التكلفة - المثال 2

• في نهاية السنة المالية، كان لدى الحكومة مخزون من كتيبات تثقيفية عن الصحة الوقائية، تم طباعتها داخلياً، وتنوي الحكومة توزيعها على المواطنين بدون مقابل كجزء من حملة تهدف إلى الحد من اعتماد المواطنين على منظومة الرعاية الصحية. وفي نهاية الفترة المالية، قامت الحكومة بتقييم المخزون بالتكلفة التي تشمل العمالة والمواد والتكاليف الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يمكن عزوها إلى المخزون.

• هل هذا التقييم صحيح؟ مع التوضيح

الإجابة:

إن القياس المقترح للمخزون بالتكلفة التي تشمل العمالة المباشرة وتكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يمكن عزوها مباشرة إلى المخزون قد لا يكون صحيحاً. فالكتيبات سيتم توزيعها بدون مقابل. والمخزون يجب قياسه بالتكلفة أو قيمة الإحلال الحالية، أيهما أقل، عندما يكون محتفظاً به بغرض التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي.

وتكلفة الإحلال الحالية هي التكلفة التي كانت الجهة ستكسبها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية. وسيكون لزاماً على الحكومة التحقق من تكلفة الإحلال الحالية مقارنةً بتكلفة الإنتاج لتحديد القيمة المناسبة.

طرق احتساب تكلفة المخزون

- يتألف المخزون من
 - البنود الفريدة أو السلع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة يجب تقييمها بمفردها
 - تقييم الأعداد الكبيرة من البنود القابلة لإحلال بعضها محل بعض باستخدام طريقة الوارد أولاً أو صادر أولاً أو طريقة متوسط التكلفة المرجح.
- تطبيق طريقة احتساب التكلفة بشكل متنسق

يجب تحديد تكلفة مخزون البنود التي ليست عادةً قابلة لإحلال بعضها محل بعض السلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.

وعندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون عادةً قابلة لإحلال بعضها محل بعض، يتم تحديد التكاليف باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة متوسط التكلفة المرجح.

وتفترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن بنود المخزون التي تم شراؤها أولاً يتم استهلاكها أو تحويلها أو بيعها أولاً، وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي آخر بنود تم شراؤها أو إنتاجها.

وبموجب طريقة متوسط التكلفة المرجح، تُحدد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة.

ويجب تطبيق طريقة احتساب التكلفة بشكل متنسق على جميع بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة للجهة. وفيما يتعلق ببنود المخزون المختلفة في طبيعتها أو استخدامها، يمكن تبرير استخدام طرق مختلفة لاحتساب التكلفة.

تمرين على القياس

في نهاية الفترة المالية، كان لدى الحكومة مخزون من احتياطات الطاقة. وهي تستخدم طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون. ولا توجد أية تكاليف للبيع أو المبادلة أو التوزيع.

ريال	الوحدات	
2.000	100	المخزون في بداية الفترة
1.750	50	المشترى خلال الفترة
500		تكلفة التخزين
	150	المخزون في نهاية الفترة

في نهاية الفترة المالية، يتم تداول الوحدات بسعر 20 ريالاً. ما قيمة المخزون في نهاية الفترة؟

مع التوضيح

الإجابة:

ريال	الاحتساب	
3.750	المتوسط المرجح لتكلفة المخزون الختامية 150 وحدة*25 ريالاً	المخزون بالتكلفة، في نهاية الفترة المالية
3.000	150 وحدة بسعر 20 ريالاً	صافي القيمة القابلة للتحقق في نهاية الفترة المالية
3.000	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل	قيمة المخزون في نهاية الفترة المالية
750	التكلفة 3.750 ريالاً - صافي القيمة القابلة للتحقق 3.000	تخفيض القيمة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق من خلال الفائض أو العجز

بموجب طريقة متوسط التكلفة المرجح، تُحدد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. والتكاليف التي تُستثنى عادةً من تكلفة المخزون هي تكاليف التخزين والتكاليف الإدارية الإضافية وتكاليف البيع وتكاليف الاقتراض. ويجب قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل. وصافي القيمة القابلة للتحقق هو سعر البيع المقدر ضمن السياق المعتاد للعمليات، مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع. ويتم تسجيل مبلغ تخفيض القيمة مصروفًا في الفترة.

إثبات المصروف

- عند البيع أو المبادلة أو التوزيع، يتم تسجيل القيمة الدفترية مصروفًا في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد ذو الصلة
- في حال عدم وجود إيراد ذي صلة، يُثبت المصروف عند توزيع السلع أو تقديم الخدمات
- يثبت مقدمو الخدمات المصروف عند تقديم الخدمات أو إصدار فواتيرها
- تُثبت تخفيضات القيمة أو الخسائر مصروفًا عند حدوثها

عند بيع أو مبادلة أو توزيع المخزون، يجب إثبات القيمة الدفترية لذلك المخزون على أنها مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به.

وفي حال عدم وجود إيراد متعلق بالمخزون، فإن المصروف يُثبت عند توزيع السلع أو تقديم الخدمات ذات الصلة.

وفيما يخص مقدم الخدمات، فإن النقطة الزمنية التي يُثبت عندها المخزون على أنه مصروف هي وقت تقديم الخدمات أو وقت إصدار الفواتير عن الخدمات التي يُستوفى مقابل عنها.

وقد تُخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه أحد مكونات العقارات أو الآلات أو المعدات التي تقوم الجهة بإنشائها بنفسها. ويُثبت المخزون المُخصص لأصل آخر بهذه الطريقة على أنه مصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

تمرين على إثبات المصروف

لدى إحدى جهات القطاع العام مخزون من مواد حبيبية للاستخدام في صيانة الطرق التي تقع ضمن نطاق اختصاصها. ويلخص الجدول التالي المعاملات المتعلقة بمخزون المواد الحبيبية خلال الفترة.

التاريخ	البيان	الوحدات	إجمالي التكلفة (بالريال)	تكلفة الوحدة (بالريال)
1 يناير	الرصيد الافتتاحي	1.000	10.000	10
2 فبراير	صادر	(200)		
25 فبراير	مشتري	400	6.000	15
2 مارس	مشتري	200	4.000	20
25 مارس	صادر	(900)		
31 مارس	المخزون الختامي	500		

ما المصروف خلال الفترة والرصيد الختامي للمخزون باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً؟

الإجابة:

باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

التاريخ	البيان	الوحدات	الاحتساب	إجمالي التكلفة (ريال)	تكلفة الوحدة (ريال)	المصرف (ريال)
1 يناير	الرصيد الافتتاحي	1.000		10.000	10	
2 فبراير	صادر	(200)	200 وحدة بسعر 10 ريالاً	(2.000)	10	2.000
2 فبراير	الرصيد الختامي	800		8.000	10	
25 فبراير	مشتري	400	400 وحدة بسعر 15 ريالاً	6.000	15	
25 فبراير	الرصيد الختامي	1.200	(ج) + (د) = 800 بسعر 10 ريالاً + 400 بسعر 15 ريالاً	14.000		
2 مارس	مشتري	200	200 وحدة بسعر 20 ريالاً	4.000	20	
2 مارس	الرصيد الختامي	1.400	(هـ) + (و) = 800 بسعر 10 ريالاً + 400 بسعر 15 ريالاً + 200 بسعر 20 ريالاً	18.000		
25 مارس	صادر	(900)	800 وحدة بسعر 10 ريالاً + (100) وحدة بسعر 15 ريالاً	(9.500)		9.500
31 مارس	المخزون الختامي	500	(ز) - (ح) = 300 وحدة بسعر 15 ريالاً + (200 وحدة بسعر 20 ريالاً)	8.500		11.500

المصرف خلال الفترة 11,500 ريال. المخزون الختامي 8,500 ريال.

الإفصاحات

- السياسات المحاسبية
- المبلغ حسب التصنيف وإجمالاً
- مبلغ المخزون المسجل بالقيمة العادلة
- المبلغ المثبت على أنه مصرف
- مبلغ وظروف تخفيضات القيمة أو عكوسات القيد
- المبلغ المرهون كضمان

يجب أن تُفصح القوائم المالية عما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك طريقة احتساب التكلفة المستخدمة؛

(ب) مجموع القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية بحسب التصنيفات المناسبة للجهة؛

تُعد المعلومات عن القيم الدفترية في مختلف تصنيفات المخزون وعن مدى التغيرات في هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. والتصنيفات الشائعة للمخزون هي البضاعة، ومؤن الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع. ويمكن وصف المخزون الخاص بمقدم الخدمات بأنه إنتاج تحت التشغيل.

(ج) القيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛

(د) مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف خلال الفترة؛

ويتألف عادةً مبلغ المخزون الذي يُثبت على أنه مصروف خلال الفترة من تلك التكاليف التي سبق تضمينها في قياس المخزون الذي أصبح الآن مُباعاً أو مُتبادلاً أو مُوزعاً. وقد يشمل أيضاً تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع. وفي بيئة التصنيع، قد تشمل التكاليف الأخرى تكاليف الإنتاج الإضافية غير المخصصة والمبالغ غير الاعتيادية لتكاليف إنتاج المخزون.

أسئلة ونقاشات

هنا نختم وحدتنا التدريبية عن المخزون. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي العبارات الآتية أفضل في تعريف المخزون؟ ولماذا؟

- (أ) أصول محتفظ بها في شكل مواد أو مؤن ستستهلك في عملية الإنتاج أو ستستهلك أو توزع في تقديم الخدمات أو محتفظ بها للبيع أو في عملية الإنتاج.
- (ب) أصول محتفظ بها للبيع أو قيد الإنتاج أو في شكل مواد أو مؤن سيتم معالجتها في عملية الإنتاج.
- (ج) أصول ملموسة محتفظ بها للبيع ضمن السياق المعتاد للأعمال أو قيد الإنتاج أو في شكل مواد أو مؤن سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

السؤال الثاني

أي العبارات الآتية أفضل في وصف كيفية قياس المخزون؟ ولماذا؟

- (أ) التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل
- (ب) التكلفة أو تكلفة الإحلال الحالية، أيهما أقل
- (ج) القيمة العادلة في تاريخ الاقتران
- (د) جميع ما سبق
- (هـ) لا شيء مما سبق

السؤال الثالث

أي العبارات الآتية أفضل في التعبير عن تكلفة المخزون؟ ولماذا؟

- (أ) جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل.
- (ب) التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وغيرها (تكاليف الإنتاج الإضافية المخصصة).
- (ج) جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

السؤال الرابع

تحتفظ إحدى الجهات بأرض لإعادة بيعها. أي مما يلي سيتم إدراجه ضمن تكلفة الأرض المحتفظ بها لإعادة بيعها؟ ولماذا؟

- (أ) المبلغ المخصص من التكاليف، الثابتة والمتغيرة، المتكبد في تطوير الأرض غير المطورة
- (ب) تكاليف الاقتراض
- (ج) التكاليف الإدارية الإضافية وتكاليف البيع

السؤال الخامس

أي العبارات الآتية أفضل في التعبير عن طرق احتساب التكلفة المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون؟ ولماذا؟

- (أ) استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
- (ب) استخدام التمييز المحدد للتكاليف الفردية لبنود المخزون التي ليست عادةً قابلة لإحلال بعضها محل البعض، وفيما يخص بنود المخزون القابلة لإحلال بعضها محل البعض يتم استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو متوسط التكلفة المرجح.
- (ج) التمييز المحدد لتكاليف كل بند في المخزون.

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة (أ).

يستوفي المخزون تعريف الأصل. فهو يمثل موارد تسيطر عليها الجهة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منها إلى الجهة منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية.

والمخزون هو أصول:

- (أ) في شكل مواد أو مؤن سئسهلك في عملية الإنتاج؛ أو
- (ب) في شكل مواد أو مؤن سئسهلك أو توزع في تقديم الخدمات؛ أو
- (ج) مُحْتَفَظ بها للبيع أو التوزيع ضمن السياق المعتاد للعمليات؛ أو
- (د) قيد الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع.

ويشمل المخزون السلع المشتراة والمُحْتَفَظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك على سبيل المثال، البضاعة التي تشتريها الجهة وتحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لبيعها. ويشمل المخزون أيضاً السلع تامة الصنع التي قامت الجهة بتصنيعها أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تقوم الجهة بتصنيعه. ويتضمن المخزون أيضاً (أ) المواد والمؤن التي من المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج و(ب) السلع المشتراة أو المنتجة من قبل الجهة بغرض توزيعها على أطراف أخرى بدون مقابل أو بمقابل رمزي، مثل الكتب الثقيفية التي تنتجها وزارة الصحة للتبرع بها لصالح المدارس. وفي العديد من جهات القطاع العام، سيتعلق المخزون بتقديم الخدمات وليس السلع التي يتم شراؤها أو الاحتفاظ بها لإعادة البيع أو السلع التي يتم تصنيعها من أجل البيع. وفي حالة الجهة التي تكون مقدم خدمات، يشمل المخزون تكاليف الخدمة التي لم تثبت الجهة الإيراد المتعلق بها بعد. (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، الفقرة 11)

السؤال الثاني

الإجابة (د).

بناءً على طبيعة المخزون، قد ينطبق الخيار (أ) و(ب) و(ج). ويجب قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، إلا عندما:

- (أ) يتم اقتناء المخزون من خلال معاملة غير تبادلية، فعندئذ يجب قياس تكلفته بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء؛
 - (ب) يتم الاحتفاظ بالمخزون للتوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو للاستهلاك في عملية إنتاج سلع لتوزيعها بدون مقابل أو بمقابل رمزي، فعندئذ يكون القياس بالتكلفة أو تكلفة الإحلال الحالية، أيهما أقل.
- وتكلفة الإحلال الحالية هي التكلفة التي كانت الجهة ستتكبدها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية. وسيكون لزاماً على الحكومة التحقق من تكلفة الإحلال الحالية مقارنةً بتكلفة الإنتاج لتحديد القيمة المناسبة.

السؤال الثالث

الإجابة الصحيحة هي (ج).

يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

وتشمل تكاليف شراء المخزون (أ) سعر الشراء و(ب) رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للجهة استردادها لاحقاً من سلطات الضرائب)، و(ج) تكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُعزى بشكل مباشر إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد والمؤن. وتُطرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود المماثلة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء. (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، الفقرة 19)

ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 12 إرشادات بشأن تكلفة التحويل (المخزون المُصنَّع). وتشمل التكاليف تلك التي تتعلق بشكل مباشر بوحدة الإنتاج مثل العمالة المباشرة وتخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة. (معيار المحاسبة للقطاع العام 12، الفقرات 20-23) غير أن هذه الإرشادات معقدة وتتجاوز نطاق هذا التدريب. وينبغي على المتدربين المنخرطين في عمليات التصنيع الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 12 للحصول على المزيد من الإرشادات.

وتتمثل التكاليف التي يتم استثنائها عادةً من تكلفة المخزون ويتم إثباتها على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها في تكاليف التخزين والتكاليف الإدارية الإضافية وتكاليف البيع وتكاليف الاقتراض. (معيار المحاسبة للقطاع العام 12، الفقرتان 24 و25)

السؤال الرابع

الإجابة (أ).

بناءً على السياسة المحاسبية للجهة، قد تشمل التكاليف الخيار (ب).

وتشمل تكلفة الأرض المحتفظ بها للبيع تخصيص التكاليف، الثابتة والمتغيرة على السواء، المتكبدة لتطوير أرض غير مطوّرة محتفظ بها للبيع بحيث تكون قطع أراضي سكنية أو تجارية للتمليك. وقد يشمل ذلك التكاليف المتعلقة بتخطيط الأرض والصرف الصحي ومد الأنابيب من أجل توصيل المرافق وما إلى ذلك.

ورغم أن تكاليف الاقتراض يتم استثنائها عادةً من التكاليف التي تُعزى إلى المخزون، ففي حال تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 5 تكاليف/الاقتراض، فقد يكون من الجائز إدراج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأرض المحتفظ بها للبيع عندما يتطلب التطوير فترة زمنية طويلة للوصول بالأرض إلى الحالة الجاهزة للبيع.

وتُدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون فقط بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. وتمثل التكاليف التي يتم استثنائها عادةً من تكلفة المخزون ويتم إثباتها على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها في التكاليف الإدارية الإضافية وتكاليف البيع.

السؤال الخامس

الإجابة (ب).

يجب تحديد تكلفة مخزون البنود التي ليست عادةً قابلة لإحلال بعضها محل بعض والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.

وعندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون عادةً قابلة لإحلال بعضها محل بعض، يتم تحديد التكاليف باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة متوسط التكلفة المرجح.

ويجب تطبيق طريقة احتساب التكلفة بشكل متنسق على جميع بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة للجهة. وفيما يتعلق ببنود المخزون المختلفة في طبيعتها أو استخدامها، يمكن تبرير استخدام طرق مختلفة لاحتساب التكلفة.

الزراعة

الزراعة - معيار المحاسبة للقطاع العام 27

يعتمد معيار المحاسبة للقطاع العام 27 على المعيار الدولي للمحاسبة 41. وهو يحدد المعالجة المحاسبية والإفصاحات الخاصة بالنشاط الزراعي. والنشاط الزراعي هو إدارة الجبهة للتحويل البيولوجي للأصول وحصاد الأصول البيولوجية وذلك بغرض:

- البيع؛ أو
- التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو
- التحويل إلى منتج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية لبيعها أو توزيعها بدون مقابل أو بمقابل رمزي.

النطاق

- الأصول البيولوجية - نبات حي أو حيوان حي (باستثناء النباتات المثمرة)
- المنتج الزراعي - نقطة الحصاد
- تُستثنى:
 - الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي
 - الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي
 - الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو توريد خدمات

تُستخدم الأصول البيولوجية في العديد من الأنشطة التي تنفذها جهات القطاع العام. وفي حال استخدام الأصول البيولوجية للبحث أو التعليم أو النقل أو الترفيه أو الاستجمام أو الرقابة الجمركية أو في أية أنشطة أخرى لا تعتبر أنشطة زراعية، فإنه لا تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 27. وعندما تستوفي الأصول البيولوجية تعريف الأصل، يتم مراعاة المعايير الأخرى عند تحديد طريقة المحاسبة المناسبة (على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17).

ولا يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 27 معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد؛ على سبيل المثال، تحويل الزيتون إلى زيت الزيتون من قبل إحدى معاصر الزيتون التي قامت بزراعته. وبالرغم من أن هذه المعالجة قد تبدو امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما قد تحمل الأحداث التي تقع بعض أوجه الشبه مع التحويل البيولوجي، إلا أن هذه المعالجة لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في معيار المحاسبة للقطاع العام 27.

ويتم الاحتفاظ غالباً بالأصول البيولوجية في القطاع العام لتقديم أو توريد خدمات. ومن أمثلة تلك الأصول البيولوجية الخيول والكلاب التي تُستخدم للأغراض الشرطية والنباتات والأشجار في المتنزهات والحدائق التي يتم تشغيلها لأغراض الاستجمام.

وهذه الأصول البيولوجية لا يتم الاحتفاظ بها للاستخدام في نشاط زراعي لأنها لا تُدار في الظروف الاعتيادية لغرض قياس ومتابعة التغير في الجودة أو الكمية التي يحدثها التحويل البيولوجي أو الحصاد، كما هو موضح في الفقرة 10 من معيار المحاسبة للقطاع العام 27.

النباتات المثمرة

- النبات المثمر هو نبات حي:
 - يُستخدم في إنتاج أو توفير منتج زراعي؛
 - يُتوقع أن يثمر منتجاً لأكثر من فترة واحدة؛
 - تكون إمكانية بيع النبات نفسه باعتباره منتجاً زراعياً بعيدة الاحتمال، فيما عدا عمليات البيع العرضية للنبات التالف.
- تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17

لا يشمل تعريف النبات المثمر الحيوانات، حتى إذا كان من المتوقع أن يحمل الحيوان منتجاً لأكثر من فترة واحدة (على سبيل المثال، إنتاج الماشية للصوف). وتتم المحاسبة عن النباتات المثمرة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات". ويعكس هذا حقيقة أن المنافع التي توفرها النباتات المثمرة تتسق مع سائر العقارات والآلات والمعدات. ولذلك، فإنه من المناسب المحاسبة عنها تبعاً لذلك، على سبيل المثال عن طريق تراكم التكاليف بدلاً من قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية. كما يعكس هذا في جانب منه صعوبة تحديد القيمة العادلة للنباتات المثمرة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى (مثل الأرض التي تنمو عليها)، وهو أمر لا ينطبق على الحيوانات.

أمثلة

المنتجات الزراعية	المنتجات نتيجة المعالجة بعد الحصاد	الأصول البيولوجية
صوف	أقمشة/سجاد	أغنام
أشجار مقطعة	حطب، خشب منشور	أشجار في غابة مستغلة كمزرعة للخشب
القطن المحصود	خيوط، ملابس	نباتات القطن
حليب	جبن	ماشية الألبان
ذبائح	نقانق، لحم الأبقار المصنع	أبقار
الأوراق المقطوفة	شاي	شجيرات الشاي
الزيتون المقطوف	زيت الزيتون	شجر الزيتون
الفاكهة المقطوفة	فاكهة معالجة	أشجار فاكهة

النشاط الزراعي

- إدارة التحول البيولوجي وحصاد الأصول البيولوجية
- تنوع الأنشطة
 - القدرة على التغيير
 - إدارة التغيير
 - قياس التغيير
- التحول البيولوجي ينتج عنه تغييرات في الأصول أو إنتاج منتج زراعي

يشمل النشاط الزراعي مجموعة متنوعة من الأنشطة؛ على سبيل المثال، تربية الماشية وزراعة الغابات والمحاصيل السنوية أو المعمرة وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الأحياء المائية (بما في ذلك تربية الأسماك). وتوجد سمات معينة مشتركة ضمن هذا التنوع:

- القدرة على التغيير. الحيوانات الحية والنباتات الحية قادرة على التحول البيولوجي؛
 - إدارة التغيير. تسهل الإدارة التحول البيولوجي من خلال تعزيز، أو على الأقل تثبيت، الظروف اللازمة لحدوث العملية (على سبيل المثال، مستويات المغذيات والرطوبة ودرجة الحرارة والتسميد والضوء). وتميّز مثل هذه الإدارة النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال، لا يُعد الحصاد من مصادر لا تتم إدارتها (مثل صيد الأسماك في المحيطات أو قطع الأشجار في الغابات) نشاطاً زراعياً؛
 - قياس التغيير. يتم قياس ومتابعة التغيير في النوعية (على سبيل المثال، الميزة الوراثية والكثافة والنضج والطبقة الدهنية والمحتوى البروتيني وقوة الألياف) أو الكمية (على سبيل المثال، النسل والوزن والمتر المكعب وطول الألياف أو قطرها وعدد البزاعم) الذي يحدثه التحول البيولوجي أو الحصاد، كمهمة إدارية روتينية.
- ينتج عن التحول البيولوجي أنواع النتائج التالية:

- تغييرات في الأصل من خلال (1) النمو (زيادة في كمية حيوان أو نبات أو تحسن في نوعيته)، أو (2) التدهور (انخفاض في كمية حيوان أو نبات أو تدهور في نوعيته)، أو (3) التكاثر (إنتاج حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو
- إنتاج منتجات زراعية مثل المطاط وأوراق الشاي والصوف والحليب.

وفي بعض الدول، قد يتم بيع أو توزيع الأصول البيولوجية التي تُعد جزءاً من النشاط الزراعي على جهات القطاع العام الأخرى أو المنظمات غير الحكومية أو غيرها من الجهات بدون مقابل أو بمقابل رمزي. وتقع هذه الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتوزيعها بدون مقابل أو بمقابل رمزي ضمن تعريف النشاط الزراعي نظراً لشيوع هذه المعاملات في القطاع العام.

الإثبات

- إثبات الأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي عندما:
 - تسيطر الجهة على الأصل نتيجة أحداث سابقة
 - يكون من المحتمل أن تندفق إلى الجهة منافع اقتصادية/خدمات متوقعة مستقبلية
 - يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بموثوقية

تنطبق نفس مبادئ الإثبات العامة الخاصة بالأصول.

وتتوقف القيمة العادلة للأصل على موقعه الحالي وحالته الراهنة. ونتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة لماشية في مزرعة على سبيل المثال هي سعر الماشية في السوق ذي الصلة مطروحاً منه تكلفة النقل وغيرها اللازمة لإحضار الماشية إلى ذلك السوق أو إلى الموقع الذي ستوزع فيه بدون مقابل أو بمقابل رمزي. وفي النشاط الزراعي، من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، عن طريق الملكية النظامية للماشية ووسم الماشية أو تعليمها بأية صورة أخرى عند اقتنائها أو ولادتها أو فطامها. ويتم تقييم المنافع المستقبلية أو الخدمات المتوقعة عادةً عن طريق قياس الصفات المادية المهمة.

القياس عند الإثبات الأولي

- القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
- في حالة المعاملة غير التبادلية، يُطبق نفس القياس
- قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد.
- السماح بالتجميع حسب الخواص

القياس اللاحق

- القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في كل تاريخ للقوائم المالية
- المنتج الزراعي - القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد
- المكاسب أو الخسائر - الإثبات ضمن الفائض أو العجز خلال الفترة التي تنشأ فيها

الإفصاح

- المكسب/الخسارة عند الإثبات الأولي
- الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك/المثمرة
- الأصول البيولوجية المحتفظ بها للبيع وتلك المحتفظ بها للتوزيع بدون مقابل/بمقابل رمزي
- طبيعة الأنشطة وتقديرات للكميات المادية
- المطابقة

فيما يلي بعض متطلبات الإفصاح التي تتطلب المزيد من التحليل:

(أ) التمييز بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والمثمرة. (تشمل الأصول البيولوجية المثمرة الحيوانات التي تُستخدم بشكل متكرر أو مستمر، على سبيل المثال، للتناسل أو إنتاج الحليب إضافة إلى النباتات المثمرة). وهذا التمييز ضروري لأن دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام 2014 يصنف الأصول القابلة للاستهلاك على أنها مخزون، فيما يصنفها معيار المحاسبة للقطاع العام 27 على أنها أصول بيولوجية. ويساعد التمييز على تحسين المطابقة بين إطارَي إعداد التقارير.

- (ب) التمييز بين الأصول البيولوجية المحتفظ بها للبيع وتلك المحتفظ بها للتوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي يتيح هذا التمييز للمستخدمين تحديد المكاسب والخسائر غير المحققة من الأصول البيولوجية المحتفظ بها للتوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي.
- (ج) توضيح الأصول البيولوجية المقتناة من خلال معاملات غير تبادلية والأصول البيولوجية المحتفظ بها للتوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي في مطابقة التغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية.
- (د) الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع نتيجة للمعاملات غير التبادلية للأصول البيولوجية المحتفظ بها للبيع والأصول البيولوجية المحتفظ بها للتوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي. ومن المهم تقديم معلومات عن مبلغ المكاسب والخسائر التي تُعزى إلى الأصول البيولوجية المعدة لغرض التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقييم تكلفة البرامج الحكومية.
- (هـ) بيان طبيعة ومدى القيود المفروضة على استخدام الجهة للأصول البيولوجية أو قدرتها على بيعها، مثل المبالغ الإجمالية والمقيدة لتلك الأصول.

أسئلة ونقاشات

هذا نختم وحدتنا التدريبية عن الزراعة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

يشتمل الجدول التالي على عدد من أنواع الأصول البيولوجية المختلفة.

الأصول البيولوجية	المعيار الذي سيتم استخدامه	عرض الأصل
نبات القمح		
الزيتون على الشجر		
أشجار التفاح		
الأشجار المزروعة للحصول على الخشب		
ماشية اللحم		
ماشية الألبان		

(أ) أي المعايير سيتم استخدامه للمحاسبة عن كل أصل بيولوجي؟

(ب) ما طريقة عرض كل أصل بيولوجي؟

السؤال الثاني

تدير إحدى جهات القطاع العام مزرعة ذرة. وتنتهي الفترة المالية للجهة في 31 ديسمبر 20×1.

خلال عام 20×1، أجرت الجهة المعاملات التالية فيما يتعلق بمزرعة الذرة.

- أ- تم إخراج بذور ذرة بقيمة دفترية تبلغ 1.500 ريال من المخزون وتم ذراعتها.
- ب- تم إخراج أسمدة ومواد كيميائية أخرى بقيمة دفترية تبلغ 3.000 ريال من المخزون وتم استخدامها على محصول الذرة.
- ج- بلغت تكاليف العمالة الخاصة بزراعة محصول الذرة وصيانته وحصده 6.000 ريال.
- د- بلغ الاستهلاك المسجل على الآلات المستخدمة في زراعة محصول الذرة وصيانته وحصده 500 ريال.
- هـ- تم بيع محصول الذرة بعد شهر من حصاده بمبلغ 12.300 ريال. وبلغت تكلفة نقل المحصول إلى السوق 250 ريالاً.
- و- كانت القيمة العادلة لمحصول الذرة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد 12.000 ريال.

(أ) ما قيود اليومية التي يلزم إجراؤها في تلك السنة؟

(ب) ما الفائض أو العجز على:

(1) إنتاج الذرة؟

(2) بيع الذرة؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

يتم استخدام المعايير وطرق العرض التالية:

عرض الأصل	المعيار الذي سيتم استخدامه	الأصل البيولوجي
أصل بيولوجي قابل للاستهلاك	المعيار 27 "الزراعة"	نبات القمح
أصل بيولوجي قابل للاستهلاك	المعيار 27 "الزراعة"	الزيتون على الشجر
أصل بيولوجي مثمر	المعيار 17 "العقارات والآلات والمعدات" (نبات مثمر)	أشجار التفاح
أصل بيولوجي قابل للاستهلاك	المعيار 27 "الزراعة"	الأشجار المزروعة للحصول على الخشب
أصل بيولوجي قابل للاستهلاك	المعيار 27 "الزراعة"	ماشية اللحم
أصل بيولوجي مثمر	المعيار 27 "الزراعة"	ماشية الألبان

السؤال الثاني

(أ) قيود اليومية التي يلزم إجراؤها:

دائن (بالريال)	مدين (بالريال)	
	1,500	مصروف (بذور ذرة مزروعة)
1,500		المخزون (بذور ذرة)
	3,000	مصروف (أسمدة ومواد كيميائية أخرى)
3,000		المخزون (أسمدة ومواد كيميائية أخرى)
	6,000	مصروف (تكاليف العمالة)
6,000		النقد
	500	الاستهلاك
500		ألات زراعية
	12,000	المخزون (ذرة محصودة)
12,000		إيراد (المكسب/الخسارة من القيمة العادلة لمحصول الذرة)
	12,000	مصروف (تكاليف البيع - محصول الذرة)
12,000		المخزون
	250	مصروف (تكاليف البيع - تكاليف النقل)
250		النقد
	12,300	النقد
12,300		إيراد (متحصلات البيع)

(ب) الفائض أو العجز:

(1) إنتاج الذرة؟

إيراد	(القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع)	12,000 ريال
المصروفات:		
بذور الذرة		1,500 ريال
أسمدة ومواد كيميائية أخرى		3,000 ريال
تكاليف العمالة		6,000 ريال
الاستهلاك		500 ريال
إجمالي المصروفات		11,000 ريال
الفائض		1,000 ريال

(2) بيع الذرة؟

إيراد		12,300 ريال
المصروفات		
تكاليف البيع - محصول الذرة		12,000 ريال
تكاليف البيع - تكاليف النقل		250 ريالاً
إجمالي المصروفات		12,250 ريالاً
الفائض		50 ريالاً

العقارات الاستثمارية

النطاق

- ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 16 على "العقارات الاستثمارية"، بما في ذلك:
 - القياس المثبت في القوائم المالية الخاصة بالمستأجر للحصص في العقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار تمويلي؛
 - القياس المثبت في القوائم المالية الخاصة بالمؤجر للعقارات الاستثمارية المقدمة لمستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي.
- لا يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 16 الأمور التي يغطيها معيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار".

تعريف العقارات الاستثمارية

- العقار الاستثماري هو عقار (أرض أو مبنى - أو جزء من مبنى - أو كلاهما) محتفظ به لكسب إيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمته، أو للسببين معاً، بخلاف العقار المحتفظ به:
 - للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو
 - للبيع ضمن السياق المعتاد لعمليات الجهة.
- العقار الاستثماري يختلف عن العقار الذي يشغله المالك
 - العقار الذي يشغله المالك ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 16

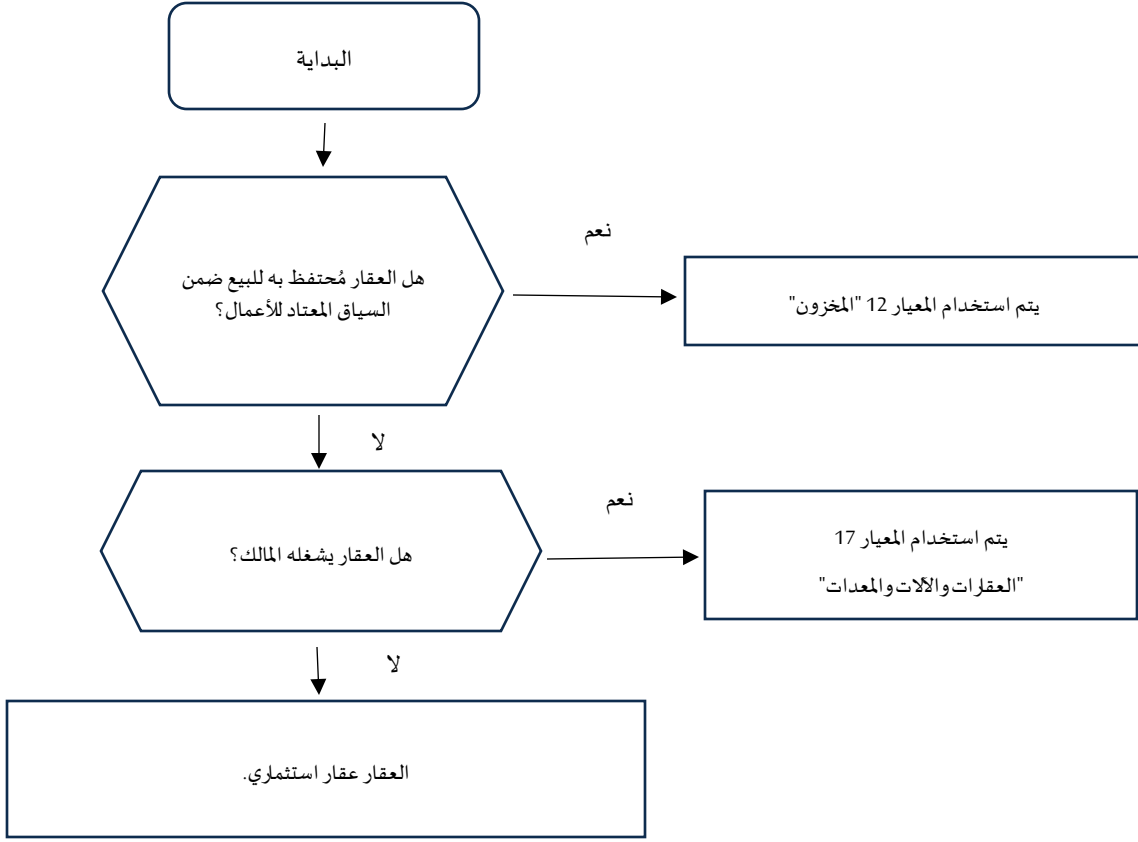
يتميز معيار المحاسبة للقطاع العام 16 العقارات الاستثمارية عن العقارات التي يشغلها المالك، والتي تقع خارج نطاق هذا المعيار. ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 16 العقارات التي يشغلها المالك على النحو الآتي:

العقارات التي يشغلها المالك هي العقارات المحتفظ بها (من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاستخدامها في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات، أو لأغراض إدارية.

وفي بعض الحالات، تقدم الجهة خدمات ثانوية لشاغلي العقارات التي تحتفظ بها. وتقوم المنشأة بمعالجة مثل هذه العقارات على أنها عقارات استثمارية إذا كانت الخدمات غير مهمة للترتيب ككل. ومن أمثلة ذلك (أ) عندما تمتلك جهة حكومية مبنى إدارياً تحتفظ به حصرياً لأغراض التأجير وتقوم بتأجيره على أساس تجاري (ب) وتقدم أيضاً خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

وقد يتم الاحتفاظ بالعقارات الاستثمارية بموجب عقد إيجار. وعندما تحتفظ الجهة بعقار بموجب عقد إيجار تشغيلي، يجوز لها أن تختار تصنيف العقار على أنه عقار استثماري. وتتناول هذه الوحدة التدريبية في نهايتها الآثار المترتبة على تصنيف العقار المحتفظ به بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنه عقار استثماري.

مخطط اتخاذ القرار



يوضح مخطط اتخاذ القرار الموضح أعلاه آلية تحديد ما إذا كان العقار يُعد عقاراً استثمارياً.

أمثلة للعقارات الاستثمارية

العقارات غير الاستثمارية	العقارات الاستثمارية
العقار المُحتفظ به للبيع ضمن السياق المعتاد للعمليات	الأرض المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها على المدى الطويل
العقارات قيد الإنشاء أو التطوير بالنيابة عن أطراف ثالثة	الأرض المحتفظ بها لاستخدامات مستقبلية غير محددة حالياً
العقارات المؤجرة لجهة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.	المبنى المؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي على أساس تجاري
العقارات المحتفظ بها لتقديم خدمة اجتماعية والتي تولّد أيضاً تدفقات نقدية داخلية	المبنى الخالي المحتفظ به لتأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي على أساس تجاري
العقارات المحتفظ بها لأغراض استراتيجية	العقارات قيد الإنشاء أو التطوير لاستخدامها مستقبلاً على أنها عقارات استثمارية

يورد معيار المحاسبة للقطاع العام 16 أمثلة للعقارات الاستثمارية، وبنوداً لا تعد عقارات استثمارية.

وفيما يلي أمثلة على العقارات الاستثمارية:

- الأرض المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع قيمتها على المدى الطويل وليس لبيعها على المدى القصير ضمن السياق المعتاد للعمليات. ومثال ذلك، الأرض التي تحتفظ بها مستشفى لارتفاع القيمة والتي قد يتم بيعها في وقت ما في المستقبل عندما يصبح بيعها مفيداً.
- الأرض المحتفظ بها لاستخدامات مستقبلية غير محددة حالياً. (إذا لم تكن الجهة قد قررت أنها ستستخدم الأرض على أنها عقار يشغله المالك، بما في ذلك إشغالها لتقديم خدمات كتلك التي تقدمها المحميات الطبيعية للأجيال الحالية والمستقبلية، أو لبيعها على المدى القصير ضمن السياق المعتاد للعمليات، فإن الأرض تُعد مُحتفظاً بها انتظاراً لارتفاع قيمتها).
- المبنى الذي تملكه الجهة (أو الذي تحتفظ به الجهة بموجب عقد إيجار تمويلي) والذي يؤجر بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، قد تمتلك جامعة مبنى تؤجره على أساس تجاري لأطراف خارجية.
- المبنى الخالي لكن يحتفظ به لتأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي على أساس تجاري لأطراف خارجية.
- العقار قيد الإنشاء أو التطوير لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار استثماري.

وفيما يلي أمثلة على البنود التي لا تُعد عقارات استثمارية:

- العقارات المحتفظ بها بغرض البيع ضمن السياق المعتاد للعمليات أو التي قيد الإنشاء أو التطوير لغرض هذا البيع (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون"). فعلى سبيل المثال، قد تعزز إحدى البلديات إيراداتها من الضرائب والرسوم بشكل روتيني من خلال شراء وبيع العقارات، وفي هذه الحالة تُصنّف العقارات المحتفظ بها حصرياً بهدف استبعادها لاحقاً في المستقبل القريب أو تطويرها لإعادة بيعها على أنها مخزون. وقد تباع وزارة الإسكان جزءاً من مخزون المساكن لديها بشكل روتيني ضمن السياق المعتاد لعملياتها نتيجة التغير في الخصائص الديموغرافية، وفي هذه الحالة يُصنّف أي مسكن محتفظ به لغرض البيع على أنه مخزون.

- (ب) العقارات قيد الإنشاء أو التطوير بالنيابة عن أطراف ثالثة. فعلى سبيل المثال، قد تبرم وزارة الأشغال والخدمات عقود إنشاء مع جهات من خارج الحكومة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء").
- (ج) العقارات التي يشغلها المالك (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات") بما في ذلك (من بين جملة أمور أخرى) العقارات المحتفظ بها لاستخدامها مستقبلاً على أنها عقارات يشغلها المالك، والعقارات المحتفظ بها لغرض تطويرها في المستقبل واستخدامها لاحقاً على أنها عقارات يشغلها المالك، والعقارات التي يشغلها الموظفون كالإسكان المخصص للأفراد العسكريين (سواءً دفع هؤلاء الموظفون الإيجار بما يتناسب مع أسعار السوق أم لا) والعقارات التي يشغلها المالك إلى حين استبعادها.
- (د) العقارات المؤجرة لجهة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.
- (هـ) العقارات المحتفظ بها لتقديم خدمة اجتماعية والتي تولّد أيضاً تدفقات نقدية داخلية. وعلى سبيل المثال، قد تحتفظ وزارة الإسكان بمخزون كبير من المساكن لاستخدامها في توفير المسكن للعائلات ذات الدخل المنخفض بسعر أقل من سعر الإيجارات السائد في السوق. وفي هذه الحالة، تكون العقارات محتفظاً بها لتقديم خدمات الإسكان وليس لتحصيل الإيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمة العقار وأي إيراد إيجار ناتج هو إيراد عرضي للغرض من الاحتفاظ بهذه العقارات. ولا تعتبر مثل هذه العقارات "عقارات استثمارية" ويُحاسب عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.
- (و) العقارات المحتفظ بها لأغراض استراتيجية والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

مثال عملي

- تمتلك إحدى الهيئات الحكومية فندقاً ومركز مؤتمرات تقوم بإدارته. هل يجب على الهيئة تصنيف الفندق ومركز المؤتمرات على أنه عقار استثماري؟

الإجابة:

تمتلك إحدى الهيئات الحكومية فندقاً ومركز مؤتمرات تقوم بإدارته. والخدمة التي يتم تقديمها للزلاء مهمة للترتيب ككل. ولذلك، فإن الفنادق ومراكز المؤتمرات التي يديرها المالك هي عقارات يشغلها المالك، وليست عقارات استثمارية.

مبدأ الإثبات

- يجب إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل عندما:
 - يكون من المرجح أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري؛
 - يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للعقار الاستثماري بموثوقية.

تنطبق المبادئ العامة لإثبات الأصول بالمثل على العقارات الاستثمارية كأي أصول أخرى.

عند تحديد ما إذا كان بند ما يستوفي الضوابط الأول للإثبات، تحتاج الجهة إلى تقييم درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية على أساس الأدلة المتوفرة في وقت الإثبات الأولي. ويلزم التأكد من أن الجهة ستحصل على المنافع المرتبطة بالأصل، وستتحمل المخاطر المقتزنة به. ولا يتوفر هذا التأكد عادةً إلا عند انتقال المخاطر والمنافع إلى الجهة. وقبل حدوث ذلك، يمكن عادةً إلغاء معاملة اقتناء الأصل دون عقوبة مهمة، وبالتالي، لا يتم إثبات الأصل.

ويُستوفي الضوابط الثاني للإثبات عادةً بسهولة لأن المعاملة التبادلية التي تثبت شراء الأصل تحدد تكلفته. وعند اقتناء عقار استثماري بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية، فإن القيمة العادلة للعقار الاستثماري في تاريخ الاقتناء يلزم أن تكون قابلة للقياس بسهولة.

القياس عند الإثبات

- يجب قياس العقارات الاستثمارية أولاً بتكلفتها (ويجب إدراج تكاليف المعاملة ضمن هذا القياس الأولي).
- عند اقتناء عقار استثماري من خلال معاملة غير تبادلية، فيجب قياس تكلفته بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء.

تتألف تكلفة العقارات الاستثمارية المشتراة من سعر الشراء وأية نفقات تُعزى لها مباشرة. وتشمل هذه النفقات، على سبيل المثال، الأتعاب المهنية عن الخدمات النظامية، وضرائب تحويل ملكية العقارات، وتكاليف المعاملة الأخرى.

لا تزداد تكلفة العقارات الاستثمارية بأي مما يلي:

- تكاليف بدء التشغيل (ما لم تكن ضرورية لجلب العقار إلى الحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة)؛ أو
- الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الاستثمارية لمستوى الإشغال المخطط له؛ أو
- المبالغ غير العادية للفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير العقارات.

وإذا تم تأجيل المدفوعات مقابل العقارات الاستثمارية، تكون التكلفة هي ما يعادل السعر النقدي. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

قد يتم اقتناء العقارات الاستثمارية من خلال معاملة غير تبادلية. وعلى سبيل المثال، قد تحول الحكومة مبنى إدارياً فائضاً عن الحاجة دون مقابل إلى جهة حكومية تقوم بدورها بتأجيرها بسعر السوق. وفي هذه الظروف، تكون تكلفة العقارات هي قيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها.

القياس اللاحق

- يجوز للجهة أن تختار سياستها المحاسبية فيما يتعلق بالعقارات الاستثمارية من بين ما يلي:

- نموذج التكلفة
- قياس العقار الاستثماري وفقاً لنموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17
- الإفصاح عن القيمة العادلة للعقار الاستثماري
- نموذج القيمة العادلة

يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 16 بمنهجين للقياس اللاحق. وتختار الجهة كسياسة محاسبية لها إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، وتطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية. ويتيح معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للجهة تغيير سياستها المحاسبية لاحقاً عندما يترتب على ذلك تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة. ولكن معيار المحاسبة للقطاع العام 16 يشير إلى أنه من المستبعد أن ينتج عن التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرض أكثر ملاءمة.

وبعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة التي تختار نموذج التكلفة قياس جميع عقاراتها الاستثمارية وفقاً لمتطلبات ذلك النموذج الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، أي بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة.

ويتعين على الجهة التي تختار نموذج التكلفة أن تفصح عن القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية.

نموذج القيمة العادلة

- تُقاس العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة
 - يُستخدم نموذج التكلفة في حالات استثنائية عندما يكون من الواضح عند الإثبات الأولي أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري لن تكون قابلة للتحديد بسهولة على أساس مستمر.
 - فور قياس العقار الاستثماري بالقيمة العادلة، يستمر القياس بالقيمة العادلة
 - يُقاس العقار الاستثماري قيد الإنشاء بالتكلفة إلى أن تصبح قيمته العادلة قابلة للتحديد بموثوقية أو إلى أن يكتمل إنشاء العقار (أيهما يحدث أولاً)
- تعكس القيمة العادلة أوضاع السوق في تاريخ القوائم المالية
- يتم إثبات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها
- لا يُثبت أي استهلاك أو هبوط في القيمة

بعد الإثبات الأولي، تقيس الجهة التي تختار نموذج القيمة العادلة جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، إلا في الظروف الموضحة أدناه.

وهناك افتراض يمكن دحضه بأن الجهة تستطيع تحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري بموثوقية على أساس مستمر. ومع ذلك، ففي حالات استثنائية، تكون هناك أدلة واضحة عندما تقتني الجهة للمرة الأولى عقاراً استثمارياً (أو عندما يصبح عقار قائم عقاراً استثمارياً للمرة الأولى بعد تغيير استخدامه) على عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري بموثوقية على أساس مستمر. وينشأ هذا عندما تكون المعاملات المماثلة غير متكررة في السوق وعندما لا تتوفر تقديرات بديلة موثوقة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، بناءً على توقعات التدفقات النقدية المخصومة). وإذا وجدت الجهة أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري لا يمكن تحديدها بموثوقية على أساس مستمر، فإنها تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17. ويُفترض أن القيمة المتبقية للعقار الاستثماري تساوي صفرًا. وتطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إلى حين استبعاد العقار الاستثماري. وتقيس الجهة جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

وإذا كانت الجهة قد قامت في السابق بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإنها تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً يشغله المالك أو إلى أن يتم تطوير العقار لبيعه لاحقاً ضمن السياق المعتاد للعمليات) حتى وإن أصبحت المعاملات المماثلة في السوق أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.

وإذا وجدت الجهة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد الإنشاء لا يمكن تحديدها بموثوقية لكنها تتوقع أنه سيتم تحديد القيمة العادلة للعقار بموثوقية عند اكتمال إنشائه، فإنها تقيس ذلك العقار الاستثماري قيد الإنشاء بالتكلفة إلى أن تصبح قيمته العادلة قابلة للتحديد بموثوقية أو إلى أن يكتمل إنشاء العقار (أيهما يحدث أولاً).

ويجب أن تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري أوضاع السوق في تاريخ القوائم المالية. وتعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري جملة أمور من بينها إيرادات الإيجار من عقود الإيجار الحالية والافتراضات المعقولة والمؤيدة التي تمثل ما يفترضه الأطراف المطلعة التي تتصرف بحرية عن إيرادات الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الأوضاع الحالية. كما تعكس، على أساس مماثل، أي تدفقات نقدية خارجية (بما في ذلك دفعات الإيجار والتدفقات الخارجة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص العقار. وتنعكس بعض تلك التدفقات الخارجة في الالتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتدفقات الخارجة التي لا يتم إثباتها في القوائم المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال، الدفعات الدورية مثل الإيجارات المحتملة).

وأفضل الأدلة على القيمة العادلة هي ما تحدده الأسعار الحالية في سوق نشط لعقارات مماثلة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وعقود أخرى مماثلة. وتحرص الجهة على تحديد أي اختلافات في طبيعة أو موقع أو حالة العقار، أو في الشروط التعاقدية لعقود الإيجار والعقود الأخرى المتعلقة بالعقار.

وفي حال عدم وجود أسعار حالية في سوق نشط، تأخذ الجهة في الحسبان معلومات من مصادر متنوعة، من بينها:

- (أ) الأسعار الحالية في سوق نشط لعقارات مختلفة من حيث الطبيعة أو الحالة أو الموقع (أو خاضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة)، معدلة بما يعكس تلك الاختلافات؛
- (ب) الأسعار الأخيرة لعقارات مماثلة في أسواق أقل نشاطاً، مع إجراء تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأوضاع الاقتصادية منذ تاريخ المعاملات التي حدثت بتلك الأسعار؛

(ج) توقعات التدفقات النقدية المخصومة بناءً على تقديرات موثوقة للتدفقات النقدية المستقبلية، مدعومة بالشروط الخاصة بأي عقود إيجار وعقود أخرى قائمة وكذلك بالأدلة الخارجية (إن أمكن) مثل إيجارات السوق الحالية لعقارات مماثلة في نفس الموقع ونفس الحالة، وباستخدام معدلات خصم تعكس تقييمات السوق الحالية لعدم التأكد في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

و يتم إثبات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها. وهذا يختلف عن نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، الذي يجوز بموجبه إظهار التغيرات في التقييم ضمن احتياطي إعادة التقييم. ولا يتم تحميل أي استهلاك أو هبوط في القيمة على العقارات الاستثمارية التي يتم قياسها باستخدام نموذج القيمة العادلة. فأى استهلاك أو هبوط في القيمة يلحق بالعقار سينعكس تلقائياً في قيمته العادلة، وبالتالي في المكسب أو الخسارة المثبتة ضمن الفائض أو العجز.

التحويلات

- التحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو إلى المخزون
- التكلفة لغرض المحاسبة اللاحقة هي قيمته العادلة عند تغيير الاستخدام
- التحويل من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة
- الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة يُعالج على أنه إعادة تقييم وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17
- التحويل من المخزون إلى العقارات الاستثمارية التي تُسجل بالقيمة العادلة
- الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة يُثبت ضمن الفائض أو العجز

لا يتم التحويل إلى أو من العقارات الاستثمارية إلا عند حدوث تغيير في الاستخدام. ويحدث التغيير في الاستخدام عندما يستوفي العقار تعريف العقار الاستثماري، أو يتوقف عن استيفائه، وتكون هناك أدلة على التغيير. ومن الأدلة على حدوث تغيير في الاستخدام:

- (أ) البدء في شغل المالك للعقار، أو البدء في تطوير العقار بغية أن يشغله المالك (فعدنئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك)؛ أو
- (ب) البدء في التطوير بهدف البيع (فعدنئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى مخزون)؛ أو
- (ج) نهاية إشغال المالك للعقار (فعدنئذ يتم تحويل العقار من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري)؛ أو
- (د) بداية عقد إيجار تشغيلي (على أساس تجاري) لطرف آخر (فعدنئذ يتم تحويل العقار من مخزون إلى عقار استثماري).

وعند تحويل العقار من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو مخزون، فإن تكلفة العقار لغرض المحاسبة اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 12 (أو بعبارة أخرى، تكلفته المفترضة) تكون هي قيمته العادلة في تاريخ تغيير الاستخدام.

وعندما يصبح عقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، تستمر الجهة في تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 17 حتى تاريخ تغيير الاستخدام. وأي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة الدفترية للعقار وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 وقيمه العادلة يتم معالجته بنفس طريقة المعالجة الخاصة بإعادة التقييم وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. وإذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية، يتم إثبات الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم ضمن فائض إعادة التقييم (إلا إذا كانت الزيادة تعكس قيد خسارة هبوط سابقة).

وإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة العادلة، يتم إثبات الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم ضمن الفائض أو العجز، إلا إذا كان هناك مبلغ مدرج ضمن فائض إعادة التقييم فيما يخص ذلك العقار، فعندئذ يتم تحميل الانخفاض على ذلك الفائض.

وعند حدوث تحويل من المخزون إلى العقارات الاستثمارية التي سيتم تسجيلها بالقيمة العادلة، يجب إثبات أي فرق بين القيمة العادلة لتلك العقارات في ذلك التاريخ وقيمتها الدفترية السابقة ضمن الفائض أو العجز. ويتسق هذا مع المعالجة الخاصة بمبيعات المخزون.

الاستيعادات

- يجب إلغاء إثبات العقارات الاستثمارية (أي حذفها من قائمة المركز المالي) عند استيعادها أو عند التوقف عن استخدامها بشكل دائم مع توقع عدم الحصول على أي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من استيعادها
- يجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من تخريد أو استيعاد عقار استثماري بالفرق بين صافي المتحصلات من استيعاد الأصل وقيمه الدفترية، ويجب إثباتها ضمن الفائض أو العجز
- يجب إثبات التعويضات من أطراف ثالثة عن العقارات الاستثمارية التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، ضمن الفائض أو العجز عندما تصبح التعويضات مستحقة الاستلام

يتم إلغاء إثبات العقار الاستثماري (أي يتم حذفه من قائمة المركز المالي) عند استيعاده أو عند التوقف عن استخدامه بشكل دائم مع توقع عدم الحصول على أي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من استيعاده. وقد يتحقق استيعاد العقارات الاستثمارية عن طريق بيعها أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي.

ويتم تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من تخريد أو استيعاد عقار استثماري بالفرق بين صافي المتحصلات من استيعاد الأصل وقيمه الدفترية، ويتم إثباتها ضمن الفائض أو العجز (ما لم يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار) في فترة التخريد أو الاستيعاد.

ويتم إثبات المقابل المستحق الاستلام من استيعاد العقارات الاستثمارية أولاً بالقيمة العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع مقابل العقارات الاستثمارية، ففي تلك الحالة على وجه الخصوص يتم إثبات المقابل المستلم أولاً بما يعادل السعر النقدي.

ويتم إثبات التعويضات من أطراف ثالثة عن العقارات الاستثمارية التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، ضمن الفائض أو العجز عندما تصبح التعويضات مستحقة الاستلام.

العقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي

- يجوز تصنيف والمحاسبة عن الحصة العقارية المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقار استثماري في الحالات الآتية وحدها دون غيرها:
 - إذا كان العقار يستوفي تعريف العقار الاستثماري
 - إذا كان المستأجر يستخدم نموذج القيمة العادلة فيما يخص جميع العقارات الاستثمارية
- إمكانية التصنيف على أساس كل عقار على حدة
- الإفصاحات المطلوبة
- التكلفة الأولية على النحو المقرر لعقد الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار"
 - إثبات التزام أيضاً كما لو كانت المعاملة عقد إيجار تمويلياً بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 13

في حال احتفاظ الجهة بعقار بصفتها مستأجراً بموجب عقد إيجار تشغيلي، لا تثبت الجهة أصلاً للعقار. ويُستثنى من هذا المبدأ العقار الذي يستوفي تعريف العقار الاستثماري. ففي هذه الحالة، يجوز للمنشأة تصنيف العقار على أنه عقار استثماري، وإثبات العقار على أنه أصل.

وتستطيع الجهة أن تختار ما إذا كانت ستصنف العقارات التي تحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقارات استثمارية على أساس كل عقار على حدة. ولكن فور إثبات الجهة لعقار تحتفظ به بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنه عقار استثماري، فيجب عليها تطبيق نموذج القيمة العادلة فيما يخص قياس جميع عقاراتها الاستثمارية، سواء كانت محتفظاً بها بموجب عقد إيجار تشغيلي أم لا. ويصبح خيار استخدام نموذج التكلفة غير متاح للجهة بعدئذ.

وعندما تثبت الجهة عقاراً تحتفظ به بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنه عقار استثماري، تُحدد التكلفة الأولية للعقار الاستثماري على النحو المقرر لعقد الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار" أي يتم إثبات الأصل بالقيمة العادلة للعقار أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، أيهما أقل. وتثبت الجهة أيضاً التزاماً مقابلاً، على النحو المطلوب لعقد الإيجار التمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 13.

وبعد الإثبات الأولي، يتم قياس العقار الاستثماري بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16. ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 13.

أسئلة ونقاشات

هنا نختم وحدتنا التدريبية عن العقارات الاستثمارية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تمتلك الحكومة عقارات سكنية تستخدمها لتوفير السكن للأسر منخفضة الدخل بسعر أقل من سعر الإيجارات السائد في السوق. هل تُصنّف العقارات السكنية على أنها عقارات استثمارية؟ ولماذا؟

السؤال الثاني

في 1 يناير 20×1، اشترت جهة حكومية مبنى إدارياً بمبلغ 300,000 ريال. وبلغ العمر المتوقع للمبنى 30 سنة. وأجرت الجهة المبنى بشروط تجارية لمستأجرين، ولم تقدم أي خدمات إضافية. والمبنى محتفظ به لكسب إيجارات، ومن ثم، فإنه يستوفي تعريف العقار الاستثماري. وفي 31 ديسمبر 20×1، كانت القيمة العادلة للمبنى 315,000 ريال. ما المبلغ الذي ستقوم الجهة بإدراجه ضمن قائمة مركزها المالي فيما يخص المبنى بموجب:

(أ) نموذج القيمة العادلة؛
(ب) نموذج التكلفة؟

السؤال الثالث

اختارت إحدى البلديات تصنيف عقار تحتفظ به بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنه عقار استثماري. كيف تقيس البلدية العقار:

- (أ) عند الإثبات الأولي؛
(ب) بعد الإثبات الأولي؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

لا يجوز تصنيف العقارات السكنية على أنها عقارات استثمارية.

في الحالة الماثلة، العقارات محتفظ بها لتقديم خدمات الإسكان وليس لتحصيل الإيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمة العقار وإيراد الإيجار الناتج (الذي بقيمة أقل من قيمة السوق) هو إيراد عرضي للغرض من الاحتفاظ بهذه العقارات. ولا تعتبر مثل هذه العقارات "عقارات استثمارية" ويُحاسب عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

السؤال الثاني

(أ) نموذج القيمة العادلة

بموجب نموذج القيمة العادلة، تقيس الجهة العقار الاستثماري بقيمته العادلة في تاريخ القوائم المالية. ولذلك، تدرج الجهة مبلغ 315,000 ريال (القيمة العادلة للمبني) في قائمة مركزها المالي.

(ب) نموذج التكلفة

بموجب نموذج التكلفة، تقيس الجهة العقار الاستثماري بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع لخسائر الهبوط، وفقاً لنموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

وتبلغ تكلفة المبني 300,000 ريال وعمره المتوقع 30 سنة. ولذلك، تثبت الجهة استهلاكاً بمبلغ 10,000 ريال في سنة 1×20 (300,000 ريال / 30 سنة)، وتكون القيمة الدفترية للمبني 290,000 ريال (300,000 ريال تكلفة - 10,000 ريال استهلاك).

السؤال الثالث

(أ) عند الإثبات الأولي

تُحدد التكلفة الأولية لحصة عقارية محتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي ومُصنّفة على أنها عقار استثماري على النحو المقرر لعقد الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 13، أي يجب إثبات الأصل بالقيمة العادلة للعقار أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، أيهما أقل. ويتم إثبات مبلغ معادل لذلك على أنه التزام.

(ب) بعد الإثبات الأولي

بعد الإثبات الأولي، يتم قياس العقار بقيمته العادلة. وفور قيام الجهة بتصنيف الحصة العقارية التي تحتفظ بها بصفتها مستأجراً بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقار استثماري، يجب عليها تطبيق نموذج القيمة العادلة عند قياس عقاراتها الاستثمارية. ويصبح نموذج التكلفة غير متاح للجهة بعدئذ.

مسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وغيرها من منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين هي من إصدار الاتحاد وحقوق طبعها ونشرها محفوظة له. ولا يتحمل الاتحاد أية مسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المادة المطبوعة في هذا المنشور، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن إهمال أو خلافه.

وشعار الاتحاد الدولي للمحاسبين واسم "الاتحاد الدولي للمحاسبين" والاسم المختصر "IFAC" هي علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد في الولايات المتحدة وسائر الدول.

حقوق الطبع والنشر © لعام 2020 محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. ويلزم الحصول على موافقة خطية من الاتحاد الدولي للمحاسبين لإنتاج أو تخزين أو إرسال هذا المستند أو لاستخدامه بأي صورة مشابهة، إلا إذا كان الاستخدام للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. للاتصال: permissions@ifac.org.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>"This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 2 – Assets, published by the International Federation of Accountants in November 2020 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2021, and is reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2021 بإعداد الترجمة العربية لدليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 2 - الأصول" الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر 2020 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الدليل بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. والنص المعتمد لجميع مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين هو النص الذي نشره الاتحاد باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن الإجراءات التي قد تنتج نتيجة له.</p>
<p>English language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 2 – Assets © 2020 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 2 - الأصول" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 2 – Assets © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 2 - الأصول" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 2 – Assets] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 2 – Assets] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>