

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



الفهرس

3	عام
4	الالتزامات
4	الالتزامات المعتادة
5	تعريف الالتزام
6	ضوابط إثبات الالتزامات
7	مثال توضيحي
7	المخصصات - التعريف والإثبات
10	مثال توضيحي
10	مثال توضيحي
11	قياس المخصصات
12	مثال توضيحي
13	القيمة الحالية
13	الأحداث المستقبلية
14	إشكالات أخرى تتعلق بالقياس
15	التغيرات في المخصصات
15	مثال توضيحي
17	التقديرات
18	المخصصات الأخرى
19	الإفصاحات
21	مثال للإفصاحات ضمن الإفصاحات
21	أسئلة ونقاشات
22	أسئلة للمراجعة
25	الإجابات على أسئلة المراجعة
29	منافع الموظفين قصيرة الأجل وطويلة الأجل ومنافع إنهاء التوظيف
30	منافع الموظفين: قصيرة الأجل وطويلة الأجل ومنافع إنهاء التوظيف
30	نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 39

- 32.....التعريفات.....
- 33.....نوع المنفعة.....
- 34.....المنافع قصيرة الأجل.....
- 35.....مثال توضيحي.....
- 35.....المنافع الأخرى طويلة الأجل.....
- 36.....منافع إنهاء التوظيف.....
- 36.....أسئلة ونقاشات.....
- 37.....أسئلة للمراجعة.....
- 40.....الإجابات على أسئلة المراجعة.....
- 42.....منافع الموظفين: منافع ما بعد انتهاء التوظيف.....
- 43.....منافع الموظفين: منافع ما بعد انتهاء التوظيف.....
- 43.....منافع ما بعد انتهاء التوظيف.....
- 44.....برامج المساهمات المحددة.....
- 44.....مثال توضيحي.....
- 45.....برامج المنافع المحددة.....
- 46.....تحديد صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.....
- 47.....المبالغ التي ستُثبت ضمن الفائض أو العجز.....
- 48.....إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة المثبتة في صافي الأصول/حقوق الملكية.....
- 50.....مثال توضيحي.....
- 51.....أصول البرنامج.....
- 52.....تكلفة المنافع المحددة.....
- 52.....العرض.....
- 53.....الإفصاحات.....
- 54.....أسئلة ونقاشات.....
- 55.....أسئلة للمراجعة.....
- 56.....الإجابات على أسئلة المراجعة.....

عام

الالتزامات

يُعد كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.

وتركز هذه الوحدة التدريبية على متطلبات التقرير عن المخصصات والالتزامات المحتملة الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إضافة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 39 "منافع الموظفين".

والالتزامات التي تستوفي تعريف الأدوات المالية مثل القروض البنكية والديون الأخرى قصيرة وطويلة الأجل تُعد أدوات مالية حسب معيار المحاسبة للقطاع العام 28 "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41 "الأدوات المالية" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات" وقد تم تناولها بشكل منفصل في الوحدة التدريبية الخاصة بالأدوات المالية.

والالتزامات عقود الإيجار تم تناولها بشكل منفصل في الوحدة التدريبية الخاصة بالأصول.

الالتزامات المعتادة

- الذمم الدائنة والمصروفات المستحقة
- المخصصات
- المعاشات ومنافع الموظفين الأخرى
- الإيرادات غير المكتسبة
- المدفوعات المستحقة في عمليات التحويل
- التزامات المنافع الاجتماعية

من المرجح أن تتحمل جهات القطاع العام بعض أنواع الالتزامات التالية على الأقل:

- (أ) الذمم الدائنة الناشئة عن مشتريات السلع والخدمات؛
- (ب) الرواتب والأجور المستحقة؛
- (ج) الأجر المستحق خلال الإجازات المكتسبة أو الغيابات الأخرى المستحقة بأجر؛
- (د) مخصص التزامات معاشات الموظفين وسائر منافع الموظفين المكتسبة، بما فيها أي منافع مكتسبة عند إنهاء الخدمة؛
- (هـ) مخصص المبالغ المستحقة الدفع بموجب الضمانات والتعويضات (في حال توفر أدلة كافية تشير إلى أن تلك المبالغ من المرجح استحقاق دفعها أكثر من عدمها)؛
- (و) الالتزامات المتعلقة بالإيرادات غير المكتسبة؛
- (ز) المدفوعات المستحقة في عمليات التحويل؛
- (ح) التزامات المنافع الاجتماعية؛
- (ط) مخصص الالتزامات البيئية؛
- (ي) الالتزامات بموجب برامج التعويض عن الحوادث.

وللواجبات أهمية محورية في مفهوم الالتزام. فهي تؤدي إلى التزام جهة القطاع العام أو تقيدها بمسار عمل معين. وتنشأ الالتزامات الخاصة بجهات القطاع العام عن العديد من أنواع الواجبات المختلفة. فهي قد تنشأ عن:

- (أ) اتفاقيات أو عقود؛ أو
- (ب) تشريعات؛ أو
- (ج) واجبات ضمنية، بما يعني أنها يمكن استنتاجها من الحقائق في موقف معين.

وأكثر أنواع الواجبات شيوعاً هو الواجب النظامي.

ولا تؤدي الواجبات جميعها إلى إثبات التزام في تاريخ القوائم المالية. بل وحدها الواجبات التي تستوفي تعريف الالتزام هي التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية لهيئات القطاع العام.

وعلى مستوى الحكومة ككل، من المرجح أن تكون الديون والقروض والتزامات المعاشات غير الممولة ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف الأخرى هي الالتزامات غير المتداولة الأكثر أهمية. وداخل كل جهة من جهات القطاع العام، قد تكون المخصصات والالتزامات المتعلقة بالموظفين هي الالتزامات غير المتداولة الأكثر أهمية. وقد تتحمل بعض جهات القطاع العام أيضاً التزامات بموجب عقود الإيجار التمويلي.

تعريف الالتزام

الالتزام هو واجب حالي على الجهة بإخراج موارد نتيجة لحدث سابق.

والواجب الحالي هو واجب ملزم نظاماً (واجب نظامي) أو واجب غير ملزم نظاماً، ليس للجهة سوى بديل واقعي محدود، أو ليس لها أي بديل واقعي على الإطلاق، لتجنبه.

وتتحمل الجهة واجباً حالياً (نظامياً أو ضمناً) نتيجة لحدث سابق. والحدث الملزم هو حدث ينتج عنه واجب نظامي أو ضمني يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي أمام الجهة سوى تسوية ذلك الواجب.

وينتج الواجب الضمني (المشار إليه في [إطار المفاهيم](#) بلفظ الواجب غير الملزم نظاماً) عادةً عندما يترتب على أحد الأحداث (الذي قد يكون تصرفاً من جانب الجهة) توقعات سليمة لدى الأطراف الأخرى بأن الجهة ستفي بالواجب. فعلى سبيل المثال، يحكم الممارسات السابقة المتعارف عليها أو السياسات المعلنة أو التصريحات الحالية المحددة بدرجة كافية، تكون الحكومة قد خلقت توقعات سليمة لدى الأطراف الأخرى بأنها ستتحمل مسؤولية تنظيف موقع ملوث، وتكون تصرفات أو سلوكيات الحكومة نفسها قد ترتب عليها فقدان الحكومة حرية تجنب تسوية الواجب الذي عليها.

ويميز حدوث الحدث الملزم في أو قبل تاريخ القوائم المالية الواجب الحالي عن الواجب المستقبلي. وتنزيل المعاملات أو الأحداث السابقة أي عدم تأكد من نشأة الواجبات الحالية عن المعاملات أو الأحداث الأخرى المتوقع حدوثها في المستقبل، في حد ذاتها. ويتضح من ذلك أن الحدث الناشئ عنه واجب الجهة قد وقع بالفعل.

وينطوي الواجب دائماً على طرف آخر تدين له الجهة بهذا الواجب. ويترتب الالتزام على الجهة إذا كان ينطوي على تكليف أو مسؤولية تجاه الآخرين بتحويل أو استخدام أصول في المستقبل، أو تقديم سلع أو خدمات، أو أية صورة أخرى من صور التسوية الاقتصادية. ومع ذلك، فليس من الضروري معرفة هوية الطرف الذي تدين له الجهة بالواجب - فربما يكون الواجب مستحق الأداء للعموم. فعلى سبيل المثال، قد تتحمل الحكومة التزاماً بيئياً دون معرفة هوية المفاوض الذي سيتم تعيينه لتنفيذ العمل.

ونظراً لأن الواجب ينطوي دائماً على ارتباط تجاه طرف آخر، فإن القرارات التي تتخذها إدارة الجهة أو هيئة حاكمة لها أو جهة مسيطرة عليها لا ينشأ عنها التزام في تاريخ القوائم المالية. ومثال ذلك، اتباع الحكومة لسياسة تقضي بالحفاظ على الطرق والشوارع بحالة معينة. ومع ذلك، فإلى حين قيام أطراف أخرى بتقديم الخدمات للحفاظ على حالة الطرق، لا تتحمل الجهة أي واجب تجاه طرف خارجي، وبالتالي، لا يمكن أن يكون هناك التزام.

ولا تُعد قرارات مثل رصد الميزانيات للمشتريات والتحويلات ولنصفقات البرامج المستقبلية واجبات حالية. ففي هذه الحالات، لا تكون الجهة ملزمة بمسار عمل معين، لأنه متاح لها بدائل واقعية لتغيير أو تجنب الواجب من خلال تصرفاتها الخاصة. فعلى سبيل المثال، قد ترصد إحدى الجهات ميزانية لشراء سيارة مطاقي وللوفاء بالنفقات المستقبلية الخاصة ببرامج قائمة. وهذه تُعد واجبات مستقبلية محتملة تستطيع الحكومة تجنبها من خلال تصرفاتها الخاصة. فالجهة ليست ملزمة بمسار عمل معين. وهي حرة في تغيير أو تجنب الواجب المستقبلي المحتمل من خلال تصرفاتها الخاصة. والالتزامات هي واجبات حالية من المتوقع أن تؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة. ولا يتأثر إثبات الالتزام بحقيقة عدم التأكد من توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية اللازمة لتسوية الالتزام. ولكن هذا النوع من عدم التأكد قد يُراعى عند قياس الالتزام. وكما هو شأن الأصول، يُفسر التوقع بوجود بعض التوقع، وليس بالضرورة أن يكون مرتفعاً، بحدوث تدفقات خارجة مستقبلية. ولا يُفهم من التوقع ضرورة استيفاء حد أدنى معين من الاحتمالية أو مقارنة التأكيد مثلاً، وإنما يلزم ببساطة وجود بعض التوقع بحدوث التدفقات الخارجة المستقبلية. ويشير لفظ التوقع عموماً إلى ما يمكن ترقُّبه أو تأمُّله أو اعتقاده بدرجة معقولة على أساس الأدلة المتاحة أو المنطق ولكنه ليس أكيداً ولا ثابتاً.

ويمكن تسوية الواجب بطرق عديدة. فقد يتم ذلك بتحويل أو استخدام نقد أو أصول أخرى، أو تقديم سلع أو خدمات، أو تكبد التزام آخر، أو بأية صورة أخرى من صور التسوية الاقتصادية. وقد لا تصبح بعض الالتزامات، مثل الالتزامات الخاصة بمنافع الموظفين المستقبلية، مستحقة التسوية إلا بعد مرور فترة طويلة من نهاية الفترة المالية التي يتم التقرير عنها فيها. ومع ذلك، ففي معظم الحالات، لن يكون للجهة حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام إلى أجل غير مسمى.

ضوابط إثبات الالتزامات

يتم إثبات البند الذي يستوفي تعريف الالتزام إذا:

- (أ) كان من المحتمل حدوث تدفق خارج لخدمات متوقعة أو منافع اقتصادية من الجهة
- (ب) كان للبند تكلفة أو قيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية

تشبه ضوابط الإثبات ضوابط إثبات الأصول وتقدم توجهاً عاماً بشأن توقيت إثبات البنود في القوائم المالية. ويتطلب الفصل في إثبات بند معين من عدمه ممارسة الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وفيما إذا كانت الظروف القائمة تستوفي ضوابط الإثبات.

ويعتبر حدوث التدفق الخارج للموارد أو وقوع حدث آخر محتملاً إذا كان ذلك مرجحاً حدوثه أكثر من عدمه، أي إن احتمال وقوع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه. وعندما يكون من غير المحتمل وجود واجب حالي، تفصح الجهة عن التزام محتمل، ما لم يكن احتمال حدوث التدفق الخارج للموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة احتمالاً ضئيلاً.

وتتطلب ضوابط الإثبات العامة أن يكون للبند أساس قياس مناسب، وأن يكون بالإمكان إجراء تقدير معقول للمبلغ الذي ينطوي عليه البند. وفيما يخص الالتزامات المتكبدة، يتم عادةً إثبات المعاملات أولاً في القوائم المالية بمبلغ النقد أو معادلات النقد الذي سيتم دفعه أو القيمة العادلة المنسوبة للالتزام عند تكبده في حالة المعاملات غير النقدية. وبإستثناء حالات نادرة للغاية، ستكون الجهة قادرة على تحديد مدى من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للواجب بشكلٍ كافٍ ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية.

ولا يعني الإثبات الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. فالإيضاحات إنما 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.

وعند تعذر إجراء تقدير معقول، لا يتم إثبات البند في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد تستوفي النتيجة المتوقعة من دعوى قضائية تعريف الالتزام إضافة إلى استيفاء ضابط الاحتمالية الخاص بالإثبات؛ ومع ذلك، إذا لم يكن بالإمكان قياس الواجب بموثوقية، فلا يتم إثباته على أنه التزام. ولكن قد يكون من المناسب الإفصاح عنه ضمن الإيضاحات على أنه التزام محتمل.

مثال توضيحي

يحل تاريخ إعداد القوائم المالية لإحدى الجهات في 31 مارس

1. استلمت الجهة 10 شاحنات في 15 مارس، مع استحقاق دفع مبلغ 500,000 ريال خلال ثلاثين يوماً.
2. أصدرت الجهة أوامر شراء قائمة تبلغ قيمتها الإجمالية 100,000 ريال نظير مواد ومؤن لم يتم استلامها بعد.
3. تعاقدت الجهة مع مراجع خارجي للحصول على خدمات المراجعة فيما يتعلق بفترة القوائم المالية التي انتهت مؤخراً.

الأسئلة:

في كل حالة، هل تقوم الجهة بالتقرير عن ذمة دائنة أو مصروف مستحق في تاريخ القوائم المالية؟ في حالة الإجابة بنعم، ما هو التصنيف؟

اشرح أسباب إجاباتك.

الإجابات:

التصور رقم 1 - تقوم الجهة بالتقرير عن ذمة دائنة في قائمة مركزها المالي لشراء الشاحنات بالرغم من عدم استحقاق الدفع في نهاية الفترة، فالمبلغ تم الاتفاق عليه رسمياً مع المورد. وليس هناك عدم تأكد بشأن المبلغ أو توقيت التسوية.

التصور رقم 2 - يحل تاريخ إعداد القوائم المالية للجهة في 31 مارس. ولا تقوم الجهة بالتقرير عن ذمة دائنة أو مصروف مستحق نظير مبلغ أوامر الشراء القائمة، فالالتزامات لا تنشأ إلا عن حدث سابق، ألا وهو استلام المواد والمؤن. ولا تستوفي أوامر الشراء القائمة تعريف الالتزام حتى حدوث التسليم.

التصور رقم 3 - تقوم الجهة عموماً بالتقرير عن مصروف مستحق في قائمة مركزها المالي نظير الأتعاب المقدرة لخدمات المراجعة. وتتعلق خدمات المراجعة بالفترة السابقة بالرغم من تقديمها في فترة مالية لاحقة. وقد يكون إعداد القوائم المالية شرطاً نظامياً، والحدث السابق الذي ينشأ عنه الالتزام هو انتهاء الفترة المالية. وقد تم الاتفاق على الخدمات مع المورد وتلك الخدمات تتعلق بالفترة المالية. وبالرغم من عدم معرفة مبلغ الأتعاب على وجه الدقة، فإنها يمكن تقديرها بدرجة معقولة. وهناك عدم تأكد محدود فيما يتعلق بتوقيت التسوية. ومن الضروري في الغالب تقدير مبلغ المصروفات المستحقة أو توقيت تسويتها.

المخصصات - التعريفات والإثبات

- المخصصات - التزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكد.
- الالتزامات المحتملة - واجبات ممكنة ستأكد بوقوع أحداث مستقبلية.



يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد يحيط بتوقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند التسوية.

والذمم الدائنة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد. والمستحقات هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها ولكن لم يتم الدفع مقابلها أو لم يتم إعداد فاتورة بها أو الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازات المستحقة). ورغم أنه من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات.

ويتم التقرير غالباً عن المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

ويتم إثبات المخصص عندما:

(أ) تتحمل الجهة واجباً حالياً (نظامياً أو ضمناً) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الواجب؛

(ج) يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب.

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، فلا يجوز إثبات مخصص.

وفي معظم الحالات، كما في حالة الذمم الدائنة أو القروض، سيكون من الواضح أن حدثاً سابقاً قد نشأ عنه واجب حالي. وفي بعض الحالات، لا يكون واضحاً ما إذا كان يوجد واجب حالي. وفي هذه الحالات، يعتبر الحدث السابق هو المنشئ لواجب حالي إذا كان احتمال وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية أكبر من احتمال عدم وجوده، مع أخذ جميع الأدلة المتاحة في الحسبان.

وفي حالات أخرى، على سبيل المثال في الدعاوى القضائية، قد يكون هناك جدل حول ما إذا كانت قد وقعت أحداث معينة أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد ترتب عليها واجب حالي. وفي مثل هذه الحالات، تحدد الجهة ما إذا كان يوجد واجب حالي في تاريخ القوائم المالية عن طريق النظر في جميع الأدلة المتاحة، بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء. وتشمل الأدلة التي يتم النظر فيها أية أدلة إضافية توفرها الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية.

وبناءً على هذه الأدلة:

(أ) تثبت الجهة مخصصاً (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات) عندما يكون احتمال وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية أكبر من احتمال عدم وجوده؛

(ب) تفصح الجهة عن التزام محتمل عندما يكون الأكثر ترجيحاً عدم وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية، ما لم يكن احتمال حدوث التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة احتمالاً ضئيلاً (انظر النقاش الوارد ضمن الالتزامات المحتملة).

وعندما يكون هناك عدد من الواجبات المتماثلة، يتم تحديد الاحتمال عن طريق النظر في فئة الواجبات ككل.

فعلى الرغم من أن احتمال حدوث التدفق الخارج لأي بند بمفرده قد يكون ضعيفاً، فإنه قد يكون من الضروري حدوث تدفق خارج للموارد لتسوية فئة الواجبات ككل. وفي هذه الحالة، يتم إثبات مخصص (إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات الأخرى).

فعلى سبيل المثال، قد تتوقع إحدى البلديات تلقي مطالبات عديدة بالتعويض من مالكي العقارات نتيجة تعطل نظام صرف مياه الأمطار. وتُعد كل مطالبة محتملة غير مهمة بمفردها، ولكن بناءً على التجارب السابقة قد تكون فئة المطالبات ذات أهمية نسبية. وتُقيم البلدية احتمالية التدفق الخارج للموارد بناءً على الفئة ككل. ويتم إثبات التزام إذا كان يمكن قياسه بموثوقية.

ومن الأمثلة الأخرى، الواجب الذي تتحمله الحكومة لتعويض الأفراد الذين تلقوا دماً ملوثاً من مستشفى مملوكة للحكومة. فعلى الرغم من أن احتمال حدوث التدفق الخارج لأي بند بمفرده قد يكون ضعيفاً، فإنه قد يكون من الضروري حدوث تدفق خارج للموارد لتسوية فئة الواجبات ككل. ويتم تحديد احتمالية حدوث تدفق خارج عند التسوية عن طريق النظر في فئة الواجبات ككل. وإذا كان من المحتمل حدوث تدفق خارج للفئة ككل، فيتم إثبات التزام إذا كان يمكن قياسه بموثوقية.

والالتزام المحتمل هو واجب ممكن ينشأ نتيجة لأحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة الجهة.

وبشكل عام، تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. ومع ذلك، تُعد المخصصات مختلفة عن الالتزامات المحتملة. ويُستخدم مصطلح محتمل للالتزامات التي لا يتم إثباتها لأنها لا تزال واجبات ممكنة في تاريخ القوائم المالية. وسوف يتأكد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة الجهة.

وإضافة لذلك، قد يكون الالتزام المحتمل أيضاً واجباً حالياً ناشئاً عن أحداث سابقة، ولكنه غير مثبت لأنه لا يستوفي ضوابط الإثبات. وبعبارة أخرى، يكون من المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الواجب.

وعندما تحدد الجهة أنه من غير المحتمل حدوث تدفق خارج بسبب الواجب، فإنها لا تثبت أي التزام. وتفصح الجهة بدلاً من ذلك عن التزام محتمل، ما لم يكن احتمال حدوث التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة احتمالاً ضئيلاً. وإذا حددت الجهة، بناءً على تقييم الأدلة المتاحة، أن احتمال حدوث التدفق الخارج للموارد هو احتمال ضئيل، فإنها لا تفصح عن الواجب الممكن.

ويتم تقييم الالتزامات المحتملة بشكل مستمر لتحديد ما إذا كان حدوث التدفق الخارج للموارد قد أصبح محتملاً. وإذا أصبح من المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد فيما يخص أحد البنود التي تم التعامل معها في السابق على أنها التزام محتمل، فيتم إثبات مخصص في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي يتغير فيها الاحتمال شريطة إمكانية إجراء تقدير موثوق للمبلغ. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الحكومة قد خالفت أحد الأنظمة البيئية، لكنه لم يتضح بعد ما إذا كان ذلك قد ألحق أي أضرار بالبيئة. وعندما يتضح لاحقاً أن ضرراً قد وقع وأنه سيكون من الضروري اتخاذ إجراءات علاجية، تثبت الجهة مخصصاً لأن التدفقات الخارجة للموارد الاقتصادية أصبحت محتملة الآن.

وبالمثل، ففي الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها قياس مبلغ الواجب بموثوقية كافية، فإنه يوجد التزام لا يمكن إثباته. وتفصح الجهة عن التزام محتمل.

ويتطلب إعداد القوائم المالية استخدام تقديرات معقولة ولا يقوِّض ذلك من موثوقية القوائم المالية. وهناك درجة من عدم التأكد مرتبطة بقياس العديد من المبالغ المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية. ولا يُعد البند غير مستوفٍ لضوابط الإثبات لمجرد انطوائه على تقدير. وباستثناء حالات نادرة للغاية، ستكون الجهة قادرة على تحديد مدى من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للواجب بشكلٍ كافٍ ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية.

مثال توضيحي

التصور

تقوم إحدى جهات القطاع العام بتشغيل محطة لتوليد الطاقة النووية. ويستوفي تخزين خلايا الوقود المستهلك الاشتراطات النظامية. وسيتم إقرار تشريعات جديدة بعد تاريخ القوائم المالية ستؤدي إلى تغيير المعايير بأثر رجعي. وفي حالة إقرار تلك التشريعات، سيتعين على الجهة بذل نفقات كبيرة على تخزين خلايا الوقود المستهلك الناتجة من العمليات السابقة.

هل تثبت الجهة مخصصاً أم تفصح عن التزام محتمل في تاريخ القوائم المالية؟ مع التوضيح

الإجابة:

الحدث الذي لا ينشأ عنه واجب في الحال قد ينشأ عنه ذلك في تاريخ لاحق، بسبب تغيير الأنظمة. وفي الحالة الماثلة، لا يوجد واجب في تاريخ القوائم المالية يلزم بتغيير الطرق المستخدمة لتخزين خلايا الوقود المستهلك الناتجة من العمليات السابقة. وسيكون اشتراط تغيير طرق التخزين حدثاً ملزماً عندما يتطلب النظام الجديد تغيير طرق التخزين الحالية حتى مع احتمال وجود أثر رجعي لذلك.

وعندما لا يكون قد تم الانتهاء بعد من وضع تفاصيل نظام جديد مقترح، فلا ينشأ واجب إلا عندما يكون في حكم المؤكد سنّ التشريع بصيغته المنصوص عليها. ومع ذلك، فإن الاختلافات في الظروف المحيطة بإقرار الأنظمة يستحيل معها تحديد حدث واحد سيجعل إقرار النظام في حكم المؤكد. وفي حالات عديدة، لا يمكن الجزم بما إذا كان في حكم المؤكد أن النظام الجديد المقترح سيُقر بصيغته المنصوص عليها، ويجب إرجاء أي قرار بشأن وجود الواجب إلى أن يتم إقرار النظام المقترح.

والالتزام المحتمل هو واجب ممكن ينشأ نتيجة لأحداث سابقة. وفي الحالة الماثلة، الإقرار المستقبلي للتشريع ليس حدثاً سابقاً. ولا تفصح الجهة عن التزام محتمل. وربما تفصح في الإيضاحات عن معلومات بشأن التغيير المرتقب في التشريعات والأثر النهائي لذلك التغيير على الجهة.

مثال توضيحي

التصور

في تاريخ القوائم المالية، تم رفع دعوى قضائية تطلب التعويض عن أضرار عقارية ومعنوية من إحدى البلديات بسبب إصابات وقعت في حادث مروري. وتزعم الدعوى أن البلدية كانت عليها مسؤولية صيانة الطريق وأنها أهملت في الوفاء بتلك المسؤولية. وأشار المستشار القانوني للحكومة بأن ثمة احتمالية 30% بوجود مسؤولية.

(أ) هل تثبت الجهة مخصصاً أم تفصح عن التزام محتمل؟ مع التوضيح

(ب) هل تتغير الإجابة إذا كانت الاحتمالية (1) ضئيلة أو (2) 60% في فترة لاحقة؟ مع التوضيح

الإجابة:

(أ) المخصص هو التزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكد. وفي تاريخ القوائم المالية، لا يوجد على البلدية واجب حالي نتيجة لحدث سابق. وسيحدد وجود أو عدم وجود الواجب الحالي بالنتيجة المستقبلية التي ستتوصل إليها المحكمة. وعندما تحدد الجهة أنه من غير المحتمل حدوث تدفق خارج بسبب الواجب، فإنها لا تثبت أي التزام.

وعلى أساس الأدلة المتاحة، يوجد واجب ممكن. وسيحدد وجود الواجب الحالي بقرار المحكمة بشأن ما إذا كانت الحكومة مقصرة في الوفاء بمسؤولياتها المتعلقة بصيانة الطريق وما إذا كان ذلك قد ساهم في وقوع الحادث. وليست للحكومة سيطرة على وقوع أو عدم وقوع الحدث. وبناءً على ما أشار به المستشار القانوني، فإنه من غير المحتمل حدوث تدفق خارج للموارد عند التسوية.

وقد أخذت البلدية في الحسبان جميع الأدلة المتاحة بما فيها رأي الخبراء. ولا توجد أية أدلة إضافية توفرها الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتحدد أنه غير محتمل (الأكثر ترجيحاً عدم وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية). واحتمالية وجود واجب ممكن في تاريخ القوائم المالية ليست ضئيلة. وتفصح الحكومة عن التزام محتمل.

(ب) يتم تقييم الالتزام المحتمل بشكل مستمر لتحديد ما إذا كان حدوث التدفق الخارج للموارد قد أصبح محتملاً. وعندما يكون احتمال تحمل الحكومة للمسؤولية ضئيلاً، فإنها لا تفصح عن التزام محتمل.

وإذا أصبح من المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد (أي إذا كان احتمال وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية يفوق احتمال عدم وجوده) فيما يخص أحد البنود التي تم التعامل معها في السابق على أنها التزام محتمل، فيتم إثبات مخصص في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي يتغير فيها الاحتمال شريطة إمكانية إجراء تقدير موثوق للمبلغ.

قياس المخصصات

- المبلغ المثبت هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب الحالي في تاريخ القوائم المالية
- أفضل تقدير هو المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب أو لتحويله إلى طرف ثالث في تاريخ القوائم المالية
- يتم التعامل مع عدم التأكد بعدة طرق
 - القيمة المتوقعة
 - النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً.

غالباً ما سيكون من المستحيل أو من المكلف جداً تسوية واجب أو تحويله في تاريخ القوائم المالية. ومع ذلك، يقدم المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب أو تحويله أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب الحالي في تاريخ القوائم المالية.

وتتطلب التقديرات ممارسة الإدارة للحكم المهني المدعوم بالخبرة، وفي بعض الحالات، بتقارير الخبراء المستقلين. ويتم تحديد التقديرات الخاصة بالنتيجة والأثر المالي من خلال الحكم المهني لإدارة الجهة، المدعوم بالخبرة في المعاملات المماثلة، وفي بعض الحالات، بتقارير الخبراء المستقلين. وتُراعى أية أدلة إضافية توفرها الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية.

ويتم التعامل مع حالات عدم التأكد المحيطة بالمبلغ الذي سيتم إثباته كمخصص بعدة وسائل حسب الظروف.

وتؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد التي لا بد وأن تحيط بالعديد من الأحداث والظروف، عند التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص. وتصف المخاطر تقلب النتائج. وقد يؤدي التعديل تبعاً للمخاطر إلى زيادة المبلغ الذي يتم قياس الالتزام به. ويلزم توخي الحذر عند اتخاذ الأحكام المهنية في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم إظهار الإيراد أو الأصول بأكبر من قيمتهما ولا المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتهما. ومع ذلك، لا يبرر عدم التأكد إنشاء مخصصات مفرطة أو مغالاة مقصودة في قيمة الالتزامات. فعلى سبيل المثال، في حال توخي الحيطة عند تقدير التكاليف المتوقعة لنتيجة سلبية بالغة، فعندئذٍ لا يتم التعامل مع تلك النتيجة عمداً على أنها نتيجة يحتمل وقوعها أكثر مما هو عليه الحال في الواقع. ويلزم بذل العناية لتجنب التعديلات المزدوجة تبعاً للمخاطر وحالة عدم التأكد مع ما يترتب على ذلك من مغالاة في المخصص.

وعندما ينطوي المخصص الذي يتم قياسه على عدد كبير من البنود، يتم تقدير الواجب باستخدام طريقة التقدير الإحصائية "القيمة المتوقعة". وبموجب هذه الطريقة، يتم ترجيح النتائج المحتملة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. وعند وجود مدى متصل من النتائج المحتملة، وتكون كل نقطة في ذلك المدى محتملة بنفس درجة احتمال أية نقطة أخرى، يتم استخدام النقطة الواقعة في وسط المدى.

وعندما يتم قياس واجب واحد، فإن النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً قد تكون هي أفضل تقدير للالتزام. ومع ذلك، تنظر الجهة في النتائج الأخرى المحتملة.

وعندما تكون النتائج الأخرى المحتملة في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من النتيجة الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سيكون بمبلغ أعلى أو أقل.

مثال توضيحي

التصور

على الحكومة واجب نظامي بتنظيف موقع ملوث. وتم إجراء تقييم للموقع نتج عنه خياران اثنان. النتيجة الأكثر ترجيحاً هي الاحتواء. وثمة فرصة لضرورة إزالة التلوث ومعالجته. والنتائج المحتملة مدرجة في الجدول التالي.

الاحتمالية	التقدير	
70%	2 مليون ريال	الخياراً - الاحتواء
30%	10 ملايين ريال	الخيارب - الإزالة

ما هو مبلغ المخصص؟ مع التوضيح

الإجابة:

يُعد منهج التكلفة المتوقعة مناسباً لتقدير المخصص المتعلق بعدد كبير من البنود. وفي المقابل، ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 19 على أن "النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً قد تكون هي أفضل تقدير" للواجب الواحد. ومع ذلك، تنظر الجهة في النتائج الأخرى المحتملة. وعندما تكون النتائج الأخرى المحتملة في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من النتيجة الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سيكون بمبلغ أعلى أو أقل.

وقد يتعارض قياس الالتزام بالنتيجة الأكثر ترجيحاً مع مبدأ قياس الالتزامات بـ "المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب أو لتحويله إلى طرف ثالث". ويُراعى عند تحديد المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب أو لتحويله إلى طرف ثالث مخاطر وجود نتائج أخرى محتملة. ولذلك، يعجز قياس الالتزام بالنتيجة الأكثر ترجيحاً عن إظهار أثر حالة عدم التأكد الملازمة للواجب.

وفي حال استخدام النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً في جميع الحالات، فإن ذلك قد يؤدي إلى قياس واجبين تحوطهما مخاطر وحالات عدم تأكد مختلفة بالمبلغ نفسه. وقد يكون منهج القيمة المتوقعة مناسباً أيضاً لقياس الواجبات الفردية.

وفي الحالة الماثلة، النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً هي نجاح الاحتواء بتكلفة 2 مليون ريال.

ومع ذلك، توجد فرصة كبيرة لأن تكون النتيجة المحتملة أعلى من النتيجة الأكثر ترجيحاً. وأفضل تقدير سيكون بمبلغ أعلى.

ويُقاس المخصص كما يلي:

(2 مليون ريال * 70%) + (10 ملايين ريال * 30%) = 4.4 مليون ريال.

القيمة الحالية

- يستند التقدير إلى القيمة الحالية عندما تكون القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية
- يعكس معدل الخصم المستخدم
 - تقييمات السوق الحالية
 - المخاطر الخاصة بالالتزام
- لا يعكس المخاطر التي تُعدّل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تبعاً لها
- يتم إثبات الزيادة في القيمة الحالية بسبب مرور الوقت على أنها مصروف فائدة

بسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن المخصصات المتعلقة بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد تاريخ القوائم المالية يتوقع منها خسارة أكبر مقارنة بتلك التدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ بنفس المبلغ في وقت لاحق. ولذلك يتم خصم المخصصات عندما يكون الأثر ذا أهمية نسبية. ويجب أن يكون معدل الخصم المستخدم (أو معدلات الخصم المستخدمة) هو معدل (أو هي معدلات) ما قبل الضريبة الذي يعكس (التي تعكس) تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام.

ولا يعكس معدل (تعكس معدلات) الخصم المخاطر التي جرى تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تبعاً لها.

وعندما يتم استخدام الخصم، تزيد القيمة الدفترية للمخصص في كل فترة لتعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها مصروف فائدة. وعندما يتم خصم المخصص على مدى عدد من السنوات، فإن القيمة الحالية للمخصص ستزيد كل سنة كلما اقترب المخصص من الموعد المتوقع للتسوية.

وفي بعض الدول، يتم فرض ضرائب للدخل أو ما يعادلها على فائض جهة القطاع العام خلال الفترة. وفي حال فرض مثل هذه الضرائب على جهات القطاع العام، فإن معدل الخصم المختار يكون معدل ما قبل الضريبة.

الأحداث المستقبلية

- ينبغي أن يعكس تقدير المخصص الأحداث المستقبلية المتوقعة
- الأحداث المستقبلية قد تكون
 - تضخماً
 - تغييرات في التقنيات
 - تخفيضات التكلفة بسبب الخبرة
 - التشريعات الجديدة

تنعكس الأحداث المستقبلية، التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، على مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها.

والأحداث المستقبلية قد تكون:

- آثار التضخم أو التغيرات الأخرى المحددة في الأسعار
- التغيرات المستقبلية في التقنيات التي ستكون متاحة في وقت التسوية
- تخفيضات التكلفة المرتبطة بالخبرة المتزايدة
- آثار التشريعات الجديدة عندما يكون إقرارها في حكم المؤكد

وفي حال وجود أدلة كافية بشأن معدلات التضخم المتوقعة، فإن هذا ينعكس على مبلغ المخصص.

وعندما تعتقد الحكومة أن تكلفة تنظيف التلوث ستقل بسبب التغيرات المستقبلية في التقنيات، فإن المبلغ المثبت يعكس التكلفة التي يتوقع المراقبون المؤهلون فنياً والموضوعيون تكديدها، مع مراعاة جميع الأدلة المتوفرة فيما يتعلق بالتقنيات التي ستكون متاحة في وقت التنظيف. ولكن لا تتوقع الجهة تطوير تقنية جديدة بشكل كامل للتنظيف ما لم يكن ذلك مدعوماً بأدلة موضوعية كافية.

ومن المناسب تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية على عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما سبق القيام به.

ويؤخذ في الحسبان أثر التشريعات الجديدة المحتملة على مبلغ الواجبات القائمة التي تتحملها الحكومة أو إحدى جهات القطاع العام عند قياس تلك الواجبات، عندما تتوفر أدلة موضوعية كافية تثبت أن إقرار تلك التشريعات يُعد في حكم المؤكد. وبوجه عام، لا يُراعى أثر التشريعات الجديدة لحين إقرارها.

إشكالات أخرى تتعلق بالقياس

- لا تؤخذ في الحسبان المكاسب من استبعاد الأصول عند تقدير المخصص
- التعويضات من الأطراف الأخرى
 - أصل منفصل (عدم المقاصة مع الالتزام)
 - عدم تجاوز المخصص
 - جواز عرض المصروف بالصافي

لا تؤخذ في الحسبان المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس المخصص، حتى ولو كان الاستبعاد المتوقع يرتبط على نحو وثيق بالحدث الناشئ عنه المخصص.

وبدلاً من ذلك، تثبت الجهة المكاسب من الاستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة للقطاع العام الذي يتناول الأصول المعنية. فعلى سبيل المثال، قد تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات" أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 "الأصول الملموسة".

وتستطيع الجهة في بعض الأحيان أن تستعين بطرف آخر في دفع جزء من أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص (على سبيل المثال، من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين). وعندما يتوقع التعويض عن بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت الجهة بتسوية الواجب.

- يُعالج التعويض على أنه أصل منفصل
- لا يجوز أن يتجاوز التعويض المخصص
- يجوز عرض المصروف بالصافي بعد طرح المبلغ المثبت للتعويض

يُعالج التعويض على أنه أصل منفصل في قائمة المركز المالي. وفي معظم الحالات، تظل الجهة ملتزمة بكامل المبلغ المعني بحيث يكون عليها تسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتم الطرف الثالث بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم إثبات مخصص بكامل مبلغ الالتزام، ويتم إثبات أصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت الجهة بتسوية الالتزام.

ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص.

ويجوز عرض المصروف المتعلق بالمخصص في قائمة الأداء المالي بالصافي بعد طرح المبلغ المثبت للتعويض.

وقد يقوم الطرف الآخر إما بتعويض الجهة عن المبالغ التي دفعها أو يقوم هو بدفع المبالغ بشكل مباشر. فعلى سبيل المثال، قد يكون على وكالة حكومية التزام نظامي تجاه فرد نتيجة لنصيحة مضللة قدمها موظفوها. ومع ذلك، قد تكون الوكالة قادرة على استرداد بعض النفقات من تأمين للتعويضات المهنية.

وفي بعض الحالات، لن تكون الجهة ملتزمة بالتكاليف المعنية إذا لم يتم الطرف الثالث بالدفع. وفي هذه الحالة، لا يوجد على الجهة التزام بتلك التكاليف ولا يتم تضمينها في المخصص.

ويُعد الواجب الذي تكون الجهة ملتزمة به بالتضامن والتكافل التزاماً محتملاً، بقدر ما يكون متوقعاً تسوية الواجب من قبل أطراف أخرى.

التغيرات في المخصصات

- يتم مراجعة المخصصات في كل تاريخ للقوائم المالية
 - يتم تعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي
 - يتم عكس قيدها في حال عدم الحاجة إلى تسوية محتملة
- التغيير في المخصص هو تغيير في تقدير يتم بأثر مستقبلي (نتيجة السنة الحالية)

يجب مراجعة المخصصات في كل تاريخ للقوائم المالية، ويجب تعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي.

وإذا لم يعد من المحتمل أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة، فيجب عكس قيد المخصص. وعندما يتم استخدام الخصم، تزيد القيمة الدفترية للمخصص في كل فترة لتعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها مصروف فائدة. ولا يُستخدم المخصص إلا للنفقات التي تم إثبات المخصص لها في الأساس.

ويعني "استخدام" المخصص تحميل النفقات على المخصص. ووحدها النفقات التي تتعلق بالمخصص الأصلي هي التي يتم تسويتها مقابلها. فمن شأن تسوية نفقات مقابل مخصص تم إثباته أساساً لغرض آخر أن يخفي تأثير حدثين مختلفين.

مثال توضيحي

التصور

في 1 يناير 20×0، أدخلت إحدى الجهات محطة لتوليد الطاقة النووية إلى الخدمة بتكلفة بلغت 100 مليون ريال. ويوجد واجب نظامي لتفكيك المحطة في نهاية عمرها الإنتاجي والإدارة الدائمة للمواد الملوثة الناتجة من عمليات التشغيل. ويتم استهلاك المحطة على مدى 40 سنة على أساس القسط الثابت.

(أ) هل يجب على الجهة إثبات مخصص؟ وما السبب؟

(ب) في حالة الإجابة بنعم، ما هو أساس القياس؟ ولماذا؟

الإجابة:

(أ) على الجهة واجب نظامي بتفكيك المحطة (الهدم، تنظيف الموقع، وخلافه) وإدارة النفايات الملوثة. والحدث السابق الذي نشأ عنه الواجب كان اقتناء المحطة النووية أو تطويرها أو إنشائها. ومن المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الواجب.

(ب) في الحالة الماثلة، المبلغ الذي يتم إثباته كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات اللازمة لتفكيك المحطة وإدارة النفايات الناتجة من عمليات التشغيل الدائمة في تاريخ القوائم المالية. وأفضل تقدير هو المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب في تاريخ القوائم المالية أو لتحويله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت.

وستوفر الأسعار المعلنة في سوق نشط أوثق دلالة على أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب الحالي. وفي حال عدم وجود أي سوق، تقوم الجهة بتحديد القيمة العادلة 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 استخدام معاملات حديثة في السوق بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا فيما يخص واجبات ذات طبيعة مشابهة، إن وجدت.

ويستخدم أسلوب التقييم الذي يتم اختياره قدر الإمكان مدخلات السوق، ويحد قدر الإمكان من الاعتماد على المدخلات الخاصة بالجهة. ويشمل الأسلوب أيضاً جميع العوامل التي سيقوم المشاركون في السوق بأخذها في الاعتبار عند التوصل إلى أفضل تقدير. وتؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد عند تحديد أفضل تقدير للمخصص. ونظراً للمخاطر الفريدة بشأن كل من مبلغ وتوقيت التسوية المرتبطة بالالتزامات البيئية، فإن القيمة المتوقعة من المرجح أن تكون أسلوب التقييم الأكثر استخداماً. ويتم تقدير الواجب عن طريق ترجيح جميع النتائج المحتملة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. ويعتمد هذا المنهج على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية الواجب.

وتؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بمبلغ وتوقيت التسوية عند ترجيح احتمالية النتائج. وفي الحالة الماثلة، يُعد أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية. وسيكون مبلغ المخصص القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تتطلبها تسوية الواجب.

التقديرات

النشاط	التدفقات النقدية المقدرة (بدون خصم) (بالألف ريال)	صافي القيمة الحالية 31 ديسمبر 20×1* (بالألف ريال)	صافي القيمة الحالية 31 ديسمبر 20×0 (بالألف ريال)	صافي القيمة الحالية 1 يناير 20×0 (بالألف ريال)
التفكيك	25,000	2,731	2,576	2,430
إدارة النفايات	92,941	3,518	3,319	3,131
الإجمالي	117,941	6,249	5,895	5,561

*معدل الخصم 6%. تم إجراء مراجعة في نهاية سنة 20×1 ولم ينتج عنها أي تغييرات جوهرية.

/التصور - بافتراض نفس الحقائق المذكورة في المثال السابق. يحتوي الجدول أدناه على التدفقات النقدية المستقبلية التي تتطلبها تسوية الواجبات. وقد تم استخدام معدل خصم يبلغ 6%. وتم مراجعة التقديرات في نهاية الفترة في 31 ديسمبر 20×1 ولم تكن هناك ضرورة لإجراء أي تغييرات جوهرية.

(أ) ما هي قيمة مبلغ المخصص في 31 ديسمبر 20×0 و 20×1؟

(ب) كم تبلغ التكلفة الأصلية للمحطة؟

(ج) ما هي المصروفات السنوية التي سيتم تسجيلها ضمن الفائض أو العجز للسنتين 20×0 و 20×1؟

النشاط	الاحتساب	20×1 (بالألف ريال)	20×0 (بالألف ريال)
(أ) المخصص			
(ب) التكلفة الأصلية			
(ج) المصروف السنوي			
▪ الاستهلاك			
▪ الفائدة لسنة 20×0			
▪ الفائدة لسنة 20×1			
إجمالي المصروف			

الإجابة:

النشاط	الاحتساب	20×1 (بالألف ريال)	20×0 (بالألف ريال)
أ) المخصص	المبلغ الأولي زائد مصروف الفائدة	6,249	5,895
ب) التكلفة الأصلية	حسب المتطلبات الواردة في الفقرة 30(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 17 - الاستبعاد المستقبلي/ واجبات التخريد 100,000,000 ريال + 5,561,000 ريال	105,561	105,561
ج) المصروف السنوي			
▪ الاستهلاك	105,561 ريال / 40 سنة	2,639	2,639
▪ الفائدة لسنة 20×0	5,561 ريال * 6%	334	
▪ الفائدة لسنة 20×1	5,895 ريال * 6%	354	
إجمالي المصروف		2,993	2,973

عناصر المصروف السنوي ستكون مصروف الاستهلاك ومصروف الفائدة.

* نظراً لاستخدام الخصم في قياس أفضل تقدير للواجبات الخاصة بتفكيك المحطة والإدارة الدائمة للنفايات الناتجة من عمليات التشغيل، يتم إثبات الزيادة في المخصص الناتجة عن مرور الوقت على أنها مصروف فائدة. وسوف يستند مصروف الفائدة إلى معدل الخصم المستخدم والرصيد الافتتاحي للتقدير قبل التعديلات المناسبة عليه، إن وجدت، في الفترة اللاحقة للإثبات الأولي. وفي الحالة الماثلة، لا توجد أي تعديلات.

المخصصات الأخرى

- المخصصات المثبتة لتكاليف الواجبات التي يقتضيها عقد والتي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من العقد - "العقد المتوقع خسارته"
- المخصصات المثبتة للنفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة
- في حال مواجهة أي مما سبق، يُرجع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 19

قد يكون على الجهة التزام بتكاليف لا يمكن تجنبها للوفاء بواجبات بموجب عقد وتلك التكاليف تتجاوز المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة تحصيلها بموجب العقد (أي عقد متوقع خسارته).

وفي هذه الحالة، يتم إثبات الواجب الحالي (صافياً من المبالغ المستردة) بموجب العقد ويتم قياسه كمخصص.

والعقد المتوقع خسارته هو عقد تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات التي تقتضيها شروط العقد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة تحصيلها بموجب العقد، بما فيها المبالغ القابلة للاسترداد. ولذلك، ما يتم إثباته كمخصص هو الواجب الحالي صافياً من المبالغ المستردة. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة الوفاء به أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء به، أيهما أقل.

وبالمثل، قد يلزم الجهة إثبات مخصص للنفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة.

وفيما يلي أمثلة للأحداث التي قد تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:

(أ) إنهاء أو استبعاد نشاط أو خدمة؛

(ب) إغلاق مكتب فرعي أو إنهاء أنشطة جهة حكومية في موقع أو منطقة محددة أو نقل موقع الأنشطة من منطقة إلى أخرى؛

(ج) التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال إلغاء مستوى إداري أو تنفيذي؛

(د) عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثرٌ ذو أهمية نسبية على طبيعة وتركيز عمليات الجهة.

ويشمل مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة فقط عن إعادة الهيكلة، وهي تلك التي:

(أ) تستلزمها إعادة الهيكلة بالضرورة؛

(ب) غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للجهة.

وثمة تعقيدات في متطلبات إعداد القوائم المالية فيما يتعلق بهذين الأمرين وينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 19 الذي يتناول هاتين الحالتين بالتفصيل.

ويتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يتم استيفاء الضوابط العامة لإثبات المخصصات. ويقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 19 إرشادات بشأن كيفية تطبيق ضوابط الإثبات العامة على عمليات إعادة الهيكلة.

الإفصاحات

لكل فئة من فئات المخصصات

(أ) القيمة الدفترية الافتتاحية والختامية

(ب) المخصصات الإضافية أو الزيادات في المخصصات

(ج) المبالغ المستخدمة

(د) المبالغ المعكوس قيدها

(هـ) الزيادة في القيمة الحالية الناتجة عن مرور الوقت

(و) أثر التغير في معدل الخصم

(ز) وصف الطبيعة والتوقيت

(ح) حالات عدم التأكد والافتراضات الرئيسية

(ط) التعويضات المتوقعة

تهدف الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 19 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 19 على متطلبات لتقديم إفصاحات تفصيلية أكثر من أن تُحصى في المادة المعروضة. وتعتمد الإفصاحات على المتطلبات الواردة في المعايير. وفور فهم المتطلبات، فإن الإفصاحات تكون غنية عن الشرح والتفسير.

وتشمل الإفصاحات الرئيسية لكل فئة من فئات الإفصاحات ما يلي:

(أ) القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة؛

(ب) المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

(ج) المبالغ المستخدمة (أي المكتبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛

د) المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛

هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

والمعلومات المقارنة غير مطلوبة.

إفصاحات أخرى

تفصح الجهة عن:

أ) وصف مختصر لطبيعة الواجب والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة نتيجة للواجب؛

ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بمبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها. وعندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، تفصح الجهة عن الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية؛

ج) مبلغ أي تعويض متوقع، وذكر مبلغ أي أصل تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.

وما لم يكن حدوث أي تدفق خارج عند التسوية بعيد الاحتمال، تفصح الجهة، فيما يخص كل فئة من فئات الالتزامات المحتملة في تاريخ القوائم المالية، عن وصف مختصر لطبيعة الالتزام المحتمل، إضافة إلى ما يلي، كلما كان ذلك ممكناً:

أ) تقدير لأثره المالي؛

ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛

ج) إمكانية حدوث أي تعويض.

وفي حالات نادرة للغاية، قد يُتوقع أن الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19 سيضر بشكل خطير بموقف الجهة التي تكون في نزاع مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. وفي مثل هذه الحالات، لا يلزم الجهة الإفصاح عن المعلومات، ولكنها تفصح عن الطبيعة العامة للنزاع، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.

وقد تم إعداد المثال التالي عن الإفصاحات التي يتم تقديمها ضمن الإفصاحات لتوضيح كيفية تطبيق متطلبات الإفصاح الرئيسية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19. وهذا المثال لأغراض التوضيح فحسب وينبغي تحديد المسائل المتعلقة بحالات بعينها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19. وليس المقصود فرض إفصاحات موحدة ضمن الإفصاحات، بل سيكون من الضروري وجود تباينات في الشكل والصياغة للوفاء بمتطلبات مختلف الظروف.

مثال للإفصاحات ضمن الإيضاحات

أثبتت الحكومة مخصصاً لتكاليف مقدرة تتعلق بتنظيف مواقع ملوثة وإعادة أصول معينة إلى حالتها الأصلية في الحالات التي تكون، أو من المحتمل أن تكون، ملزمة فيها بتكبد تلك التكاليف وذلك على النحو التالي:

20×0 (بالألف ريال)	20×1 (بالألف ريال)	
2,580	2,838	المخصص الافتتاحي
1,872	1,733	مخصصات إضافية مثبتة
(1,615)	(1,528)	المخصص المستخدم خلال الفترة
1	9	الزيادة في المبلغ المخصوم بسبب مرور الوقت
2,838	3,052	المخصص الختامي

الخدمات الجماعية والفردية

يقدم الملحق أ المعيار المحاسبة للقطاع العام 19 إرشادات بشأن المحاسبة عن الخدمات الجماعية والفردية. وهذا الموضوع تم تناوله في الوحدة التدريبية الخاصة بالمصرفيات.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام <http://www.ipsasb.org>

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن الالتزامات العامة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي مما يلي لا يُعد من خصائص المخصصات التي يتم إثباتها على أنها التزامات؟

- (أ) واجبات ممكنة ناشئة عن أحداث سابقة؛
- (ب) ستؤدي التسوية إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة؛
- (ج) من المحتمل أن يؤدي الواجب إلى تدفق خارج لموارد.
- (د) يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب.

السؤال الثاني

تنص الاتفاقيات الجماعية لإحدى الجهات على ضرورة استخدام رصيد الإجازات المستحق خلال الفترة المالية أو أنه يعتبر منقضيًا. وتحتفظ الجهة بأرصدة الإجازات المتراكمة في سجلات الرواتب وتقدم سنوياً تقريراً للموظفين بالأرصدة المستحقة. وجرت العادة على سماح الجهة للموظفين بالسحب من الأرصدة على أساس الوارد أولاً وبعدهم أولاً ودفع بدل الأيام المتراكمة غير المستغلة عند إنهاء الخدمة بأسعار الأجر الحالية.

- (أ) هل تثبت الجهة التزاماً فيما يخص أرصدة الإجازات المستحقة غير المستغلة؟ ولماذا؟
- (ب) في حالة الإجابة بنعم، هل هذا يُعد مخصصاً؟
- (ج) كيف يتم قياسه؟

السؤال الثالث

أقرت السلطة التشريعية الميزانية السنوية للحكومة قبل نهاية الفترة المالية مباشرة. وتوفر الميزانية تمويلاً جديداً بمبلغ 10 مليارات ريال لدعم إسكان ذوي الدخل المنخفض. وسيوفر البرنامج منحاً للوكالات القائمة غير الهادفة للربح التي تعمل حالياً على توفير وحدات سكنية منخفضة الإيجار.

هل تثبت الجهة التزاماً في تاريخ القوائم المالية فيما يخص ارتباطها؟ ولماذا؟

السؤال الرابع

قبل نهاية الفترة المالية لسنة 20×1، أعلنت الحكومة أنها ستتحمل مسؤولية تنظيف منجم ملوث مهجور بسبب الضغوط المتزايدة من السكان الذي يعانون من الآثار الصحية السلبية الناتجة عن التلوث. ولا تتطلب التشريعات الحالية تنظيف الموقع. وأعلنت الحكومة أنها ستقوم بإنشاء محطة لمعالجة النفايات السائلة في الموقع بتكلفة 5 ملايين ريال في سنة 20×2. وتُقدَّر تكلفة أعمال التشغيل والمتابعة والاختبار الدائمة في الموقع بمبلغ 500.000 ريال سنوياً لمدة 25 سنة ابتداءً من 20×2.

- (أ) هل تتحمل الحكومة واجباً حالياً نتيجة لحدث سابق ملزم؟
- (ب) ما احتمالية حدوث تدفق خارج للموارد؟
- (ج) هل تثبت الحكومة مخصصاً؟
- (د) هل يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب؟
- (هـ) بناءً على الجدول المرفق، ما هي قيمة المخصص في السنة الأولى والسنة الثانية؟ وكم يبلغ المصروف؟

20×1 (بالريال)	الاحتساب	الإثبات الأولى
5.000.000	التكلفة المقدرة	الإنشاء
7.811.040	القيمة الحالية بافتراض حدوث تضخم بنسبة 2% ومعدل خصم 4%	التكاليف المقدرة لأعمال التشغيل الدائمة لمدة 25 سنة
?????????		الالتزام
?????????		المصروف

20×2 (بالريال)	الاحتساب	التغير في المخصص
?????????		الالتزام، الرصيد الافتتاحي
5.000.000	الإنشاء (5 ملايين ريال) + الأعمال السنوية الدائمة (500.000 ريال)	النفقات خلال الفترة
464.911	الزيادة في القيمة الحالية بسبب مرور الوقت	مصروف الفائدة
?????????		الالتزام، الرصيد الختامي

السؤال الخامس

هل يتم الإفصاح عن التزام محتمل عندما:

(أ) ينشأ واجب حالي عن حدث سابق لكن توجد حالة عدم تأكد تحيط بكل من مبلغ وتوقيت التدفق الخارج للموارد اللازمة لتسوية الواجب؛ أو

(ب) يكون الأكثر ترجيحاً عدم وجود واجب حالي في تاريخ القوائم المالية ما لم يكن احتمال حدوث التدفق الخارج للموارد احتمالاً ضئيلاً؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

تشمل الخصائص الرئيسية للالتزام (ب) و(ج) و(د). وفي حين أن الواجبات الحالية والواجبات الممكنة ينشأ كلاهما عن أحداث سابقة، فوحدها الواجبات الحالية هي التي يتم إثباتها في القوائم المالية. والواجبات الممكنة هي التزامات محتملة. ولا تثبت الجهة الالتزام المحتمل. ولكن يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل بدلاً من إثباته كمخصص.

السؤال الثاني

الإثبات:

قد يكون على الجهة واجب ضمني ليست لها الحرية، أو لها حرية محدودة، لتجنبه. وفي حال غياب الإنفاذ النظامي، قد يكون تحديد الحالات التي تكون فيها للجهة حرية محدودة، أو لا توجد فيها أية حرية على الإطلاق، لتجنب أحد الواجبات أمراً يخضع للحكم المهني. وعند تقييم الحالات التي قد تتحمل الجهة فيها واجباً ضمنياً، يُنظر في الأدلة التي تشير إلى قيام الجهة بخلق توقعات سليمة بين الآخرين، وبالتالي، لا يكون أمامها بديل واقعي سوى تسوية الواجب.

وبالرغم من وجود بنود في الاتفاقيات الجماعية للجهة تفيد بوجود استغلال أرصدة الإجازات الحالية المستحقة قبل نهاية الفترة المالية أو أنها تعتبر منقضية، إلا أن العادة قد جرت على عدم إنفاذ تلك السياسة. وقد نشأ عن تصرفات أو سلوكيات الجهة نفسها توقع سليم بين الموظفين بأن أرصدة الإجازات غير المستغلة يمكن ترحيلها واستغلالها في الفترات المستقبلية، ما لم يتم دليل على خلاف ذلك. ولم يترك هذا بديلاً واقعياً أمام الجهة سوى تسوية الواجب المتعلق بأرصدة الإجازات المستحقة غير المستغلة.

ومما يدل على ما سبق، حقيقة أن الجهة تحتفظ بسجلات لأرصدة الإجازات المتراكمة غير المستغلة في سجلات الموظفين؛ وأنها تبلغ الموظفين سنوياً بالأرصدة الحالية المستحقة؛ وأنها تسمح للموظفين بالسحب من الأرصدة على أساس الوارد أولاً وأولاً؛ وأنها قد دفعت بدل أرصدة الإجازات المتراكمة غير المستغلة عند إنهاء خدمات الموظفين.

المخصص:

لا تُعد أرصدة الإجازات المتراكمة مخصصاً. ويمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد يحيط بكل من توقيت ومبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند التسوية.

وتكمن أهمية التفرقة في أنه في حالة المخصصات، تُراعى حالة عدم التأكد المحيطة بالمبلغ والتوقيت عند تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب الحالي. ويعني هذا أنه عند تحديد المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الواجب في تاريخ القوائم المالية أو لتحويله إلى طرف ثالث في ذلك الوقت، قد تستخدم الجهة أساليب التقدير الإحصائية التي قد تراعي مدى من النتائج الممكنة المرجحة بالاحتمالات.

وقد تستخدم الجهة منهج القيمة الحالية عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية. وفي تلك الحالات، تعكس معدلات الخصم تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام.

والذمم الدائنة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها، وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد. والمستحقات هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات تم استلامها أو توريدها، ولكن لم يتم الدفع مقابلها أو لم يتم إعداد فاتورة بها أو الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازات المستحقة). ورغم أنه من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات. ويتم التقرير غالباً عن المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

القياس:

يستوفي الالتزام الخاص بأرصدة الإجازات غير المستغلة ضوابط الإثبات العامة. فهناك أساس قياس مناسب، ويمكن إجراء تقدير معقول للمبلغ الذي ينطوي عليه البند. وفيما يخص الالتزامات المتكبدة، يتم عادةً إثبات المعاملات أولاً في القوائم المالية بمبلغ النقد أو معادلات النقد الذي سيتم دفعه. ولكن في حالة المستحقات، من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت التسوية. ويتطلب إعداد القوائم المالية استخدام تقديرات معقولة ولا يقوّض ذلك من موثوقية القوائم المالية. وقد تؤثر الأحداث المستقبلية على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب، وتنعكس على التقدير عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها.

وفي الحالة الماثلة، ونظراً لوجود ممارسات سابقة للجهة سمحت فيها بالسحب من أرصدة الإجازات غير المستغلة أو دفعت فيها قيمة تلك الأرصدة بأسعار الأجر الحالية، ينبغي أن يؤخذ في الحسبان عند تقدير المستحقات التعديلات المستقبلية المتوقعة للأجر.

وبسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن المخصصات المتعلقة بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد تاريخ القوائم المالية يتوقع منها خسارة أكبر مقارنة بتلك التدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ بنفس المبلغ في وقت لاحق. وعندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، فإن التقدير يستند إلى القيمة الحالية للنفقات المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسوية الواجب. فعلى سبيل المثال، إذا اتضح من سابق الخبرة أن الموظفين يراكمون أرصدة الإجازات غير المستغلة للسحب منها أو الحصول على قيمتها عند التقاعد، فإن التقدير يمكن أن يستند إلى القيمة الحالية للمبلغ والتوقيت المتوقعين للنفقات اللازمة لتسوية الواجب.

ويعكس معدل الخصم المستخدم تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام. وعند استخدام الخصم، فإن الزيادة في القيمة الدفترية للالتزام المعزوة لمرور الوقت يتم إثباتها على أنها مصروف فائدة.

السؤال الثالث

لا يوجد على الحكومة واجب ضمني. وقد يكون تحديد الحالات التي تكون فيها للجهة حرية محدودة، أو لا توجد فيها أية حرية على الإطلاق، لتجنب أحد الواجبات أمراً يخضع للحكم المهني. وعند تقييم الحالات التي ربما تكون الجهة قد فقدت فيها حرية اتخاذ القرارات وممارسة الاجتهادات، يُنظر فيما إذا كانت الجهة قد خلقت توقعات سليمة بين الآخرين، وبالتالي، لا يكون أمامها بديل واقعي سوى تسوية الواجب. ورجحان الأدلة هو ما يحدد ما إذا كانت للحكومة حرية محدودة أو ليست لها أية حرية على الإطلاق.

وفيما يخص هذه الأنواع من الواجبات، تكون للحكومة حرية محدودة، أو لا تكون لها أية حرية على الإطلاق، عندما توجد أدلة كافية على:

(أ) إقرار وإفادة الحكومة بأنها ستصرف بناءً على قرارها بتحمل المسؤولية عن الواجب؛

(ب) قيام الحكومة بإبلاغ قرارها بصورة وافية إلى الأطراف المتأثرة به.

وقد تشمل الأدلة على قيام الحكومة بإبلاغ قرارها بصورة وافية إلى الأطراف المتأثرة به، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) الإعلان عن المبلغ الذي ستقوم الحكومة بتوفيره؛

(ب) تحديد الأفراد أو الهيئات أو المجموعات المتأثرة بالقرار؛

(ج) الإعلان عن الإطار الزمني لتنفيذ القرار.

وفي الحالة الماثلة، ربما تكون الحكومة قد أبلغت بعزمها على تنفيذ برنامج جديد، لكنها لم تعلن عن الشروط الخاصة بالبرنامج وضوابط الأهلية الخاصة بالمستفيدين. وقد أعلنت الحكومة عن المبلغ الإجمالي للبرنامج، لكنها لم تذكر هيئات محددة لتلقي التمويل ومبلغ المنح والإطار الزمني لتنفيذ البرنامج. وفي هذه الحالة، لم تخلق الحكومة توقعاً سليماً لدى المستفيدين المحتملين يكفي لاعتمادهم على وفاء الحكومة بارتباطها، وبالتالي، تستطيع الحكومة في الواقع التراجع عن ذلك الارتباط.

السؤال الرابع

(أ) هل تتحمل الحكومة واجباً حالياً نتيجة لحدث سابق ملزم؟

تتحمل الحكومة واجباً ضمناً نتيجة لإعلانها الذي خلق توقعاً سليماً لدى الأطراف الأخرى مما يحد من حريتها أو يسلبها حريتها تماماً. وأقرت وأفادت الحكومة بأنها ستصرف بناءً على قرارها بتحمل المسؤولية عن الواجب؛ وقد قامت بإبلاغ قرارها بصورة وافية إلى الأطراف المتأثرة به. وتضمن الإعلان المبلغ الذي ستقوم الحكومة بتوفيره والإطار الزمني لتنفيذ القرار.

(ب) ما احتمالية حدوث تدفق خارج للموارد؟

من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد اقتصادية.

(ج) هل تثبت الحكومة مخصصاً؟

تتحمل الحكومة واجباً حالياً نتيجة لحدث سابق. ومن المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الواجب. ويتم إثبات مخصص إذا كان يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب.

(د) هل يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب؟

من واقع المعلومات المتاحة من عمليات تقييم الموقع، يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب. وتستطيع الحكومة التوصل إلى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب الحالي في تاريخ القوائم المالية.

(هـ) بناءً على الجدول المرفق، ما هي قيمة المخصص في السنة الأولى والسنة الثانية؟ وكم يبلغ المصروف؟

الإثبات الأولي	الاحتساب	20×1 (بالريال)
الإ إنشاء	التكلفة المقدرة	5,000,000
التكاليف المقدرة لأعمال التشغيل الدائمة لمدة 25 سنة	القيمة الحالية بافتراض حدوث تضخم بنسبة 2% ومعدل خصم 4%	7,811,040
الالتزام		12,811,040
المصروف		12,811,040

التغير في المخصص	الاحتساب	20×2 (بالريال)
الالتزام، الرصيد الافتتاحي		12,811,040
النفقات خلال الفترة	الإ إنشاء (5 ملايين ريال) + الأعمال السنوية الدائمة (500,000 ريال)	5,500,000
مصروف الفائدة	الزيادة في القيمة الحالية بسبب مرور الوقت	464,911
الالتزام، الرصيد الختامي		7,775,951

النفقات التي تتعلق بالمخصص الأصلي يتم تسويتها مقابلته. وعندما يتم استخدام الخصم، تزيد القيمة الدفترية للمخصص في كل فترة لتعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها مصروف فائدة.

السؤال الخامس

الإجابة (ب).

وبشكل عام، تُعد جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. ويتطلب إعداد القوائم المالية استخدام تقديرات معقولة ولا يقوِّض ذلك من موثوقية القوائم المالية. وتوجد درجة من عدم التأكد مرتبطة بقياس العديد من المبالغ المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية. ولا يُعد البند غير مستوفٍ لضوابط الإثبات لمجرد انطوائه على تقدير. وباستثناء حالات نادرة للغاية، ستكون الجهة قادرة على تحديد مدى من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للواجب بشكلٍ كافٍ ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية.

ويُستخدم اللفظ "محتملة" للالتزامات التي لا يتم إثباتها لأنها:

(أ) سوف يتأكد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة الجهة؛

(ب) لا تستوفي ضوابط الإثبات لأنه من غير المرجح حدوث تدفق خارجي لموارد أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق بشكلٍ كافٍ لمبلغ الواجب.

منافع الموظفين قصيرة الأجل وطويلة الأجل
ومنافع إنهاء التوظيف

منافع الموظفين: قصيرة الأجل وطويلة الأجل ومنافع إنهاء التوظيف

يُعد كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.

تشمل الموضوعات الخاصة التي تناولها هذه الوحدة التدريبية:

- نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 39 المتعلق بالمحاسبة والتقرير عن منافع الموظفين؛
 - تعريفات الفئات الرئيسية الأربعة لمنافع الموظفين في القطاع العام (منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ومنافع إنهاء التوظيف)؛
 - متطلبات الإثبات والقياس والإفصاح لكل فئة رئيسية (باستثناء منافع ما بعد انتهاء التوظيف التي تم تناولها في وحدة تدريبية منفصلة). تعني العمالة الكثيفة التي تتطلبها أعمال العديد من جهات القطاع العام أن الالتزامات والمصروفات المتعلقة بمنافع الموظفين من المحتمل أن تكون ذات أهمية خاصة عند تقييم الأداء المالي والمركز المالي لتلك الجهات.
- وتركز هذه الوحدة التدريبية على متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 39 "منافع الموظفين". ويفرض ذلك المعيار متطلبات إثبات منافع الموظفين، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، في القوائم المالية لجهات القطاع العام.
- وقد يفرض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 39 تحديات تواجه العديد من جهات القطاع العام. وربما لا تقوم العديد من جهات القطاع العام في الوقت الحالي بإثبات الالتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين، وبالتالي قد لا تكون لديها أنظمة مطبقة لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير بموجب هذا المعيار. وإذا كانت الجهات تثبت الالتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين، فإنها قد تقوم بذلك على أساس مختلف عن ذلك الذي يتطلبه معيار المحاسبة للقطاع العام 39. وفي بعض الحالات، قد ينشأ عن تطبيق هذا المعيار إشكالات تتعلق بالتوقعات والمعلومات المستقبلية الأخرى في الميزانية. وتتطلب المحاسبة عن منافع الموظفين من الإدارة اتخاذ أحكام مهنية، فضلاً عن تلك التي تنطوي على تقديرات، أثناء تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 39

- يتناول محاسبة جهات القطاع العام عن جميع منافع الموظفين
 - التي يتم تقديمها بموجب:
 - البرامج الرسمية
 - المتطلبات التشريعية
 - الممارسات غير الرسمية
- ملاحظة - التمويل غير مطلوب.

تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39 تلك التي يتم تقديمها:

(أ) بموجب برامج رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين الجهة وموظفين منفردين أو مجموعات من الموظفين أو ممثلين عنهم؛ أو

ب) بموجب متطلبات تشريعية، أو من خلال ترتيبات على مستوى الصناعة، تكون الجهات مُطالبَة بموجِبها بأن تساهم في برامج على المستوى الوطني أو على مستوى صناعة أو في برامج أخرى لأصحاب عمل متعددين؛ أو

ج) من خلال تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها واجب ضمني. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية واجب ضمني عندما لا يكون للجهة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظفين. ومن أمثلة الواجب الضمني، ما يكون عندما يتسبب تغيير في الممارسات غير الرسمية للجهة في إلحاق ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 39 إثبات الالتزامات الخاصة بمنافع الموظفين وتخصيص المصروف لفترة القوائم المالية المناسبة، ولكنه لا يتطلب تمويل الالتزامات.

وتهدف المحاسبة إلى قياس والتقرير عن الواجب الخاص بمنافع تقاعد الموظفين ونسبة المصروف إلى الفترات التي تستهلك فيها الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة الناشئة عن الخدمة التي يقدمها الموظف في مقابل منافع الموظفين.

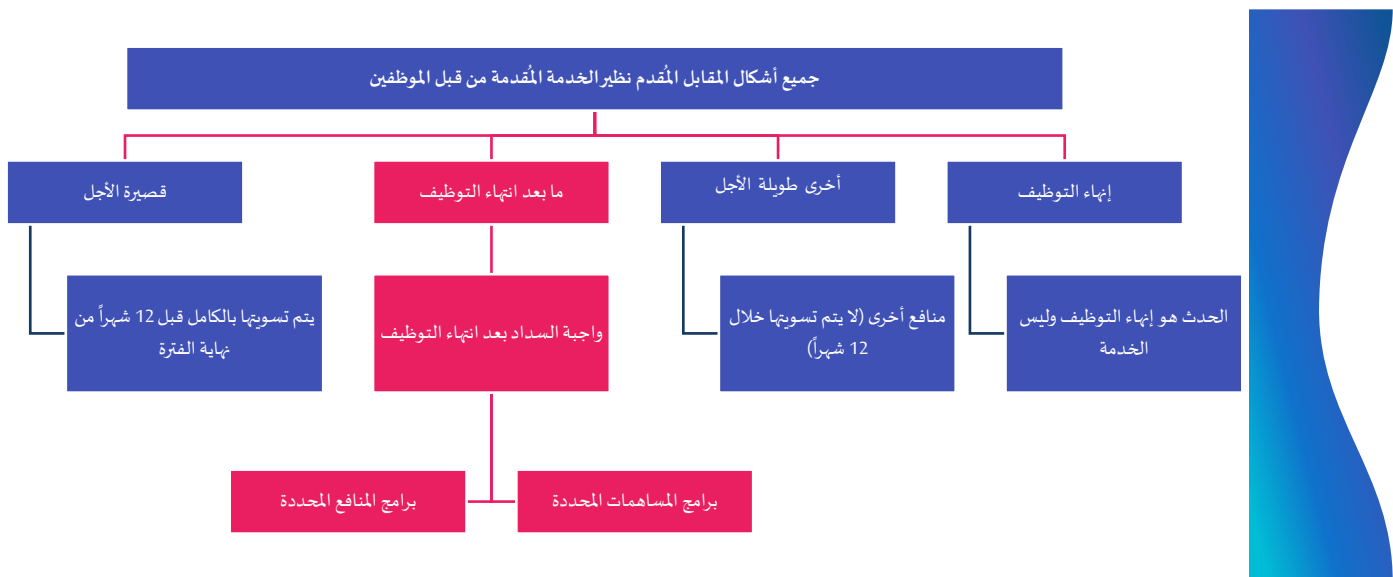
ويُعد تحديد ما إذا كان يلزم تمويل أحد برامج منافع الموظفين، وتحديد مبلغ التمويل في كل فترة، أمراً منوطاً بالإدارة المالية. وهدف التمويل هو تحديد سياسة مقبولة لتمويل التكلفة النهائية المقدرة لبرنامج منافع الموظفين.

ونظراً لأن أهداف سياسة التمويل ليست بالضرورة هي نفس أهداف المحاسبة، فإن الالتزام لأغراض المحاسبة قد لا يكون هو نفس المبلغ الذي لم يتم تمويله في تاريخ القوائم المالية. كما أن مصروف الفترة لأغراض المحاسبة قد لا يكون هو نفس الاشتراك المدفوع في برنامج منافع الموظفين خلال الفترة لأغراض التمويل.

ومع ذلك، يحقق إثبات الالتزام ومتطلبات القياس والإفصاح التفصيلية الخاصة بأصول البرامج، إن وجدت، الوعي بانعكاسات الواجب المتنامي. ويبرز الإثبات الحاجة إلى وضع استراتيجيات التمويل التي توزع عبء التدفقات النقدية على مدى فترات مالية مستقبلية ممتدة وفرص تشديد متطلبات الأهلية لإدارة النمو المستقبلي للواجبات.

وتنطبق هذه المتطلبات على جميع منافع الموظفين، إلا أن أهميتها تقل في الغالب بالنسبة للمنافع قصيرة الأجل ومنافع إنهاء التوظيف.

منافع الموظفين هي جميع أشكال المقابل المُقدم من قبل الجهة نظير الخدمة المُقدمة من قبل الموظفين.



التعريفات

تقع منافع الموظفين التي يتناولها معيار المحاسبة للقطاع العام 39 ضمن أحد الأنواع الأربعة الشائعة التالية:

منافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) مستحقة التسوية بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

وتشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنوداً مثل ما يلي:

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛

(ب) الإجازات السنوية مدفوعة الأجر والإجازات المرضية مدفوعة الأجر؛

(ج) المشاركة في الربح والمكافآت؛

(د) المنافع العينية (مثل الرعاية الطبية والإسكان والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

يشمل معيار المحاسبة للقطاع العام 39 منافع الموظفين الناتجة عن المشاركة في الربح والمكافآت والتعويض المؤجل. ولم يتم تناول هذه الأنواع الخاصة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل بالتفصيل بسبب أهداف جهات القطاع العام، فهذه الأنواع من منافع الموظفين أقل شيوعاً بكثير في القطاع العام مما هي عليه في المنشآت الهادفة للربح. وقد تكون هذه المنافع إحدى القضايا المهمة لجهات القطاع العام التي تعمل على أساس تجاري. كما أن بعض جهات القطاع العام قد تكون لديها برامج مكافآت مرتبطة بأهداف تقديم الخدمات أو بجوانب خاصة بالأداء المالي مثل تحقيق مستهدفات الميزانية.

والإشكالية الرئيسية في إثباتها هي تحديد الحالات التي لا يكون فيها للجهة بديل واقعي سوى الدفع. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون على الجهة واجب نظامي بالدفع؛ ومع ذلك، وربما لوجود ممارسات سابقة قامت فيها الجهة بدفع مكافآت، فإن هذا يتركها دون بديل واقعي سوى القيام بالدفع.

كما أن متطلبات القياس معقدة وتتجاوز نطاق هذه المادة التدريبية. وإذا كانت الجهة تؤدي هذه الأنواع من المنافع، فينبغي عليها الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 39 للاسترشاد.

وباختصار، ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 39 على أن الواجبات بموجب برامج المكافآت تنتج عن خدمات الموظفين ويتم إثباتها كمصرف ضمن الفائض أو العجز إذا كان يمكن قياسها بموثوقية. ويمكن إجراء التقدير الموثوق عندما:

(أ) تنطوي الشروط الرسمية للبرنامج على معادلة لتحديد مبلغ المنفعة؛ أو

(ب) تحدد الجهة المبالغ التي ستُدفع قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها؛ أو

(ج) تقدم الممارسة السابقة دليلاً واضحاً على مبلغ الواجب الضمني للجهة.

منافع ما بعد انتهاء التوظيف هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.

وتشمل منافع ما بعد انتهاء التوظيف، على سبيل المثال:

(أ) منافع التقاعد، مثل المعاشات؛

(ب) المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

وبرامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف هي الترتيبات الرسمية أو غير الرسمية التي بموجبها تقدم الجهة منافع ما بعد انتهاء التوظيف لموظف واحد أو أكثر. وتطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 39 على جميع هذه الترتيبات سواء كانت تنطوي على تأسيس جهة منفصلة (مثل خطة دفعات التقاعد أو خطة المعاشات أو خطة منافع التقاعد) لاستلام المساهمات ودفع المنافع أم لا.

وقد تم تناول منافع ما بعد انتهاء التوظيف بمزيد من التفصيل في وحدة تدريبية منفصلة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

وقد تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عندما لا يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها:

(أ) الغيابات مدفوعة الأجر طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي؛

(ب) منافع اليوبيل أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) المشاركة في الربح والمكافآت؛

(هـ) المكافآت المؤجلة؛

(و) التعويض الذي تدفعه الجهة إلى أن يحصل الفرد على وظيفة جديدة.

منافع إنهاء التوظيف هي منافع يحصل عليها الموظف في مقابل إنهاء التوظيف نتيجةً لأي مما يلي:

(أ) قرار الجهة بإنهاء توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد المعتاد؛ أو

(ب) قرار الموظف بقبول عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.

يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 39 منافع إنهاء التوظيف بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى، لأن الحدث الذي ينشأ عنه الواجب هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظف.

وتُدفع منافع إنهاء التوظيف عادةً كمبلغ إجمالي مقطوع، ولكنها تشمل أيضاً في بعض الأحيان:

(أ) تحسين منافع ما بعد انتهاء التوظيف، سواءً بشكل مباشر من خلال برنامج منافع الموظفين أو بشكل غير مباشر.

(ب) راتباً حتى نهاية فترة إشعار محددة، إذا لم يعد الموظف يقدم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للجهة.

وتُعد بعض منافع الموظفين واجبة السداد بغض النظر عن سبب ترك الموظف للعمل لدى الجهة. ويكون دفع مثل هذه المنافع مؤكداً (رهنأ بأي متطلبات اكتساب أو متطلبات حد أدنى للخدمة) إلا أن توقيت دفعها يكون غير مؤكد. ورغم أن مثل هذه المنافع تُوصف في بعض الدول بأنها تعويضات لإنهاء الخدمة أو مكافآت لنهاية الخدمة، إلا أنها تُعد منافع لما بعد انتهاء التوظيف وليست منافع لإنهاء التوظيف، وتقوم الجهة بالمحاسبة عنها على أنها منافع لما بعد انتهاء التوظيف.

وتُقدّم بعض منافع إنهاء التوظيف وفقاً لشروط برنامج قائم لمنافع الموظفين. وتُعد منافع الموظفين المقدمة وفقاً لشروط برنامج لمنافع الموظفين منافع لإنهاء التوظيف إذا كانت ناتجة عن قرار الجهة بإنهاء توظيف الموظف وغير مشروطة أيضاً بخدمة مستقبلية يتم تقديمها.

نوع المنفعة

التصور

تقدم إحدى الجهات إجازة 20 يوماً مدفوعة الأجر لكبار الموظفين الإداريين. ويُسمح للموظفين بمراكمة الإجازات السنوية المستحقة غير المستغلة.

ويمكن أخذ الأيام المتراكمة أو الحصول على قيمتها عند إنهاء التوظيف أو التقاعد بأسعار الأجر في ذلك الوقت.

• ما هو نوع منافع الموظفين الذي تندرج ضمنه الإجازات غير المستغلة؟ مع التوضيح

الإجابة:

الإجازات غير المستغلة ليست:

- (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل لأنها ليست مستحقة التسوية خلال 12 شهراً من نهاية الفترة المالية؛
- (ب) منافع لما بعد انتهاء التوظيف لأنها ليست واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف؛
- (ج) منافع لإنهاء التوظيف لأنها ليست واجبة السداد نتيجة لقرار بإنهاء التوظيف أو قرار من جانب الموظف بقبول عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.

والإجازات غير المستغلة ليست من منافع إنهاء التوظيف لسببين. الأول، أنها تنتج عن الخدمة التي قدمها الموظفون. والثاني، أنها ليست واجبة الدفع نتيجة لإنهاء التوظيف.

وتُصنف الإجازات غير المستغلة على أنها من "منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل". أي منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

المنافع قصيرة الأجل

- إثبات المبلغ غير المخصص لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المتوقع دفعها على أنه التزام
 - أجر الإجازات
 - يزيد أجر الإجازات التراكمي بطول مدة خدمة الموظف - إثبات التزام للإجازات المكسبة؛ والتزام جزئي للإجازات غير المكسبة
 - إثبات المنافع غير التراكمية عند حدوث الإجازة
 - المكافآت - يتم إثباتها عند تحمل واجب بدفعها
- تُراعى الأهمية النسبية عند تقدير الالتزام الخاص بالمنافع قصيرة الأجل.

يسهل عادة المحاسبة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل، بسبب عدم الحاجة إلى الافتراضات الاكتوارية لقياس الواجب أو التكلفة، وعدم احتمال تحقيق أي مكسب أو خسارة اكتوارية. وتُقاس واجبات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصص.

وعندما يقدم موظف خدمة للجهة خلال فترة محاسبية، تثبت الجهة المبلغ غير المخصص لمنافع الموظف قصيرة الأجل المتوقع أن تُدفع في مقابل تلك الخدمة على أنه التزام (مصرف مستحق)، ومصرف.

وعند التعامل مع الإجازات مدفوعة الأجر، يجب تحديد ما إذا كانت تراكمية أو غير تراكمية.

فالإجازات مدفوعة الأجر التراكمية يتم ترحيلها ويمكن استغلالها في الفترات المستقبلية. وقد تكون مُكسبة، أي إن الموظف يستطيع الحصول على نقد مقابل الرصيد غير المستغل عند ترك العمل أو غير مُكسبة، أي لا يحق الحصول على نقد مقابل الرصيد غير المستغل عند ترك العمل.

ويزيد أجر الإجازات التراكمية بطول مدة خدمة الموظف - وفي حالة الإجازات المكسبة يتم إثبات التزام؛ وفي حالة الإجازات غير المكسبة يتم إثبات التزام جزئي (إرعي احتمالية ترك الموظف للعمل).

وتنقضي المنافع غير التراكمية في حال عدم استغلالها وبالتالي لا يتم إثبات التزام أو مصرف إلى حين حدوث الإجازة لأن خدمة الموظف لا تؤثر على مبلغ المنفعة.

مثال توضيحي

التصور

يعمل بإحدى الجهات 100 موظف، يحق لكل منهم الحصول على إجازة مرضية مدفوعة الأجر لمدة خمسة أيام كل سنة. ويتم ترحيل الأيام غير المستغلة لسنة ميلادية واحدة. ويتم استغلال الإجازة المرضية على أساس الوارد أخيراً صادر أولاً (أي يتم استغلال رصيد السنة الحالية أولاً، ثم يُرحل الرصيد). وفي 31 ديسمبر 20×1، كان متوسط الرصيد غير المستغل يومين لكل موظف. وفي عام 20×2، وبناءً على سابق الخبرة، سيتجاوز ثمانية موظفين فقط الرصيد الحالي بأخذ ستة أيام ونصف في المتوسط. هل الالتزام الخاص بالأيام المرضية غير المستغلة في ديسمبر 20×1 هو (أ) 200 يوم، (ب) 16 يوماً، (ج) 12 يوماً؟ مع التوضيح

الإجابة

الإجابة الصحيحة هي (ج). تتوقع الجهة أنها ستدفع أجر اثني عشر يوماً إضافياً من الإجازات المرضية نتيجةً للرصيد غير المستغل الذي تراكم في 31 ديسمبر 20×1 (يوم ونصف لكل موظف من الثمانية موظفين). وبناءً عليه، تثبت الجهة التزاماً يساوي أجر اثني عشر يوماً من الإجازات المرضية.

المنافع الأخرى طويلة الأجل

- الإثبات والقياس على نحو مماثل لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف
- القياس لا يخضع عادةً لنفس درجة عدم التأكد
- طريقة محاسبة مبسطة
- إثبات إعادة القياس ضمن الفائض أو العجز، وليس صافي الأصول/حقوق الملكية

تشبه المحاسبة عن برامج المنافع الأخرى طويلة الأجل المحاسبة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف. والمبلغ الذي يتم إثباته كالتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هو صافي مجموع المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة في تاريخ القوائم المالية باستخدام طريقة وحدة الائتمان المتوقعة:

(ب) مطروحاً منها القيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية لأصول البرنامج (إن وجدت) التي سيتم تسوية الواجبات منها مباشرة.

ولا يخضع قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادةً لدرجة عدم التأكد نفسها التي يخضع لها قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. ولهذا السبب، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 39 طريقة مبسطة للمحاسبة عن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. وعلى عكس المحاسبة المطلوبة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف، فإن هذه الطريقة لا تثبت إعادة القياس ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية وإنما ضمن الفائض أو العجز.

وعند قياس الالتزام، تطبق الجهة نفس المتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد انتهاء التوظيف عند إثبات وقياس واجب المنافع المحددة وأصول البرنامج. وفيما يخص منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، يجب على الجهة إثبات صافي مجموع المبالغ التالية ضمن الفائض أو العجز، إلا إذا كان هناك معيار آخر يتطلب أو يسمح بتضمينها في تكلفة أحد الأصول:

(أ) تكلفة الخدمة:

(ب) صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة:

(ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

للاطلاع على المزيد من التفاصيل، انظر شرح المتطلبات الخاصة **بمنافع ما بعد انتهاء التوظيف** الواردة لاحقاً ضمن هذه الوحدة التدريبية.

منافع إنهاء التوظيف

- قرار الجهة بإنهاء التوظيف أو قرار الموظف بقبول إنهاء توظيفه
- إثبات منافع إنهاء التوظيف في أحد التاريخين التاليين، أيهما أسبق:
 - عندما لا تُعد الجهة قادرة على سحب عرض تلك المنافع؛
 - عندما تُثبت الجهة تكاليف لإعادة هيكلة تنطوي على دفع منافع لإنهاء التوظيف.

تم تناول منافع إنهاء التوظيف بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث الذي ينشأ عنه الواجب هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظف. ولا توفر منافع إنهاء التوظيف للجهة منافع اقتصادية مستقبلية، ويتم إثباتها على أنها مصروف على الفور.

وتثبت الجهة التزاماً ومصرفاً لمنافع إنهاء التوظيف في أحد التاريخين التاليين، أيهما أسبق:

(أ) عندما لا تُعد الجهة قادرة على سحب عرض تلك المنافع؛

(ب) عندما تُثبت الجهة تكاليف لإعادة هيكلة تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 19 وتنطوي على دفع منافع لإنهاء التوظيف.

ويُحدد الوقت الذي لا تُعد الجهة قادرة فيه على سحب عرض منافع إنهاء التوظيف كما يلي:

عندما تكون المنافع واجبة السداد نتيجة لقرار الموظف بقبول أحد العروض، يحين ذلك الوقت بأحد الحدثين التاليين، أيهما يقع أولاً:

(أ) عندما يقبل الموظف العرض؛

(ب) عندما يسري قيد على قدرة الجهة على سحب العرض. ويتحقق هذا عند تقديم العرض، إذا كان القيد قائماً في وقت العرض.

وعندما تكون المنافع واجبة السداد نتيجة لقرار الجهة بإنهاء توظيف الموظف، فلا تُعد الجهة قادرة على سحب العرض عندما تبليغ الموظفين المتأثرين بقرارها ببرنامج لإنهاء الخدمة يستوفي جميع الضوابط التالية:

(أ) أن تشير التصرفات المطلوبة لاستكمال البرنامج إلى استبعاد إجراء تغييرات مهمة على البرنامج.

(ب) أن يحدد البرنامج عدد الموظفين الذين سيتم إنهاء توظيفهم وتصنيفات وظائفهم أو مهامهم ومواقعهم (ولكن لا يلزم أن يحدد البرنامج كل موظف بعينه) والتاريخ المتوقع لإنجاز البرنامج.

(ج) أن يحدد البرنامج منافع إنهاء التوظيف التي سيحصل عليها الموظفون بتفصيلٍ كافٍ بحيث يستطيع الموظفون تحديد نوع ومبلغ المنافع التي سيحصلون عليها عند إنهاء توظيفهم.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام <http://www.ipsasb.org>

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن الالتزامات العامة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

منافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين المستحقة التسوية في غضون اثني عشر شهراً من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها. أي مما يلي لا يُعد من منافع الموظفين قصيرة الأجل؟ ولماذا؟

- (أ) الأجور والرواتب والمكافآت ومساهمات الضمان الاجتماعي
- (ب) مكافآت الأداء واجبة السداد بعد 15 شهراً من نهاية فترة القوائم المالية؛
- (ج) الإجازة السنوية المسموح بتحويلها لفترة واحدة.

السؤال الثاني

يحق لموظفي إحدى الجهات الحصول على 20 يوم إجازة مدفوعة الأجر كل سنة ميلادية. ويمكن ترحيل الإجازة غير المستغلة لحين قيام الموظف بإنهاء عمله لدى الجهة وعندئذ تدفع الجهة للموظف بدل جميع الإجازات غير المستغلة (إجازات تراكمية ومُكسبة). فهل الإجازات تُعد:

- (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل
- (ب) منافع لما بعد انتهاء التوظيف
- (ج) منافع أخرى طويلة الأجل
- (د) منافع لإنهاء التوظيف

السؤال الثالث

تعوض إحدى الجهات موظفيها السابقين عن 50% من مصروفات الرعاية الطبية خلال الفترة بين تاريخ التقاعد وبلوغ سن 65 إذا بلغت مدة خدمة الموظف لدى الجهة 25 سنة فأكثر. وعليه، فإن الواجب بدفع 50% من مصروفات الرعاية الطبية الخاصة بالموظفين السابقين المؤهلين بعد انتهاء توظيفهم تُعد:

- (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل
- (ب) منافع لما بعد انتهاء التوظيف - برنامج مساهمات محددة
- (ج) منافع لما بعد انتهاء التوظيف - برنامج منافع محددة
- (د) منافع أخرى طويلة الأجل
- (هـ) منافع لإنهاء التوظيف

السؤال الرابع

قررت الحكومة إعادة هيكلة عملياتها، مما أدى إلى حاجة لتقليل عدد الموظفين. وعرضت الحكومة تسوية نقدية على أي موظف يرغب في قبول تسريحه من العمل.

أي مما يلي يصف التسوية النقدية؟

- (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل
- (ب) منافع لما بعد انتهاء التوظيف
- (ج) منافع أخرى طويلة الأجل
- (د) منافع لإنهاء التوظيف

السؤال الخامس

يتم إثبات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أنها:

- (أ) التزام ومصروف بالمبلغ غير المخصوم المتوقع دفعه بعد طرح المبالغ المدفوعة بالفعل
- (ب) التزام ومصروف بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع دفعه
- (ج) التزام ومصروف، ما لم يتطلب أو يسمح معيار آخر بإدراج المنافع ضمن تكلفة أحد الأصول، بالمبلغ غير المخصوم المتوقع دفعه، بعد طرح المبالغ المدفوعة بالفعل

السؤال السادس

يحق لكل موظف في إحدى الجهات الحصول على 10 أيام إجازة مرضية كل سنة. ويتم ترحيل الأيام غير المستغلة لسنة واحدة. ويتم استخدام الأيام المرحلة أولاً. والإجازات المرضية غير المستغلة غير مُكسبة.

فهل الإجازات المرضية غير المستغلة تُعد:

- (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل
- (ب) منافع لما بعد انتهاء التوظيف
- (ج) منافع أخرى طويلة الأجل
- (د) منافع لإنهاء التوظيف؟

كيف تؤثر حقيقة أن الأيام المرضية غير المستغلة ليست مُكسبة على إثبات وقياس الواجب؟

السؤال السابع

الحقائق هي نفسها المذكورة في السؤال السادس، باستثناء أن الإجازات المرضية غير المستغلة يمكن ترحيلها إلى أن يصل عدد الأيام المتراكمة للموظف إلى 220 يوماً في رصيد إجازاته المرضية. ويتضح من سابق الخبرة أنه كلما اقترب الموظفون من سن التقاعد، ارتفع معدل الاستفادة بالإجازات المرضية بحيث يكون رصيد الإجازات المرضية المتراكم قد تم استنفاده عند تقاعد معظم الموظفين.

• هل يؤثر هذا على إجابة السؤال السادس؟ ولماذا؟

• كيف يؤثر هذا على إثبات وقياس الواجب؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ب).

مكافأة الأداء سيتم دفعها خلال فترة مالية تتجاوز الفترة الحالية زائد 12 شهراً.

السؤال الثاني

الإجابة الصحيحة هي (ج).

تعتمد الإجابة على التعريفات المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

فالمنفعة ليست من منافع الموظفين قصيرة الأجل لأنها ليست مستحقة التسوية بشكل كامل قبل 12 شهراً من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها. ومنافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) مستحقة التسوية بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

ورغم أن المنفعة قد يتم دفعها عند إنهاء التوظيف، إلا أنها ليست من منافع ما بعد انتهاء التوظيف أو منافع إنهاء التوظيف. فمنافع ما بعد انتهاء التوظيف هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف. ومنافع إنهاء التوظيف هي منافع الموظفين واجبة السداد نتيجة لقرار الجهة بإنهاء توظيف الموظف قبل تاريخ التقاعد المعتاد؛ أو قرار الموظف بقبول عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.

وباستبعاد ما سبق، تكون منافع الإجازات غير المستغلة "منافع أخرى طويلة الأجل". فمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

السؤال الثالث

الإجابة الصحيحة هي (ج).

بموجب البرنامج، تتحمل الجهة واجباً بالتعويض عن 50% من مصروفات الرعاية الطبية التي يتكبدها الموظفون السابقون بعد انتهاء توظيفهم. ولذلك، يستوفي البرنامج تعريف برامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

وهو ليس برنامج مساهمات محددة لأن الواجب لا يقتصر على دفع مساهمات ثابتة إلى جهة منفصلة. وبالتالي، فهو برنامج منافع محددة.

ورغم أن منافع ما بعد انتهاء التوظيف لا تصبح واجبة السداد إلا إذا تكبد الموظف المتقاعد مصاريف طبية مؤهلة، إلا أن الجهة تستمر في تكبد الواجب أثناء قيام الموظف بتقديم الخدمة. وبموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 39، ينشأ الواجب عندما يقدم الموظف الخدمة التي ستجعله مستحقاً للمنفعة في حال وقوع الحدث المحدد. ويؤثر احتمال وقوع الحدث المحدد على قياس الواجب، ولكنه لا يحدد وجود الواجب من عدمه.

السؤال الرابع

الإجابة الصحيحة هي (د).

التعريفات الخاصة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل ولما بعد انتهاء التوظيف والمنافع الأخرى طويلة الأجل تستثني على وجه الخصوص منافع إنهاء التوظيف. وهذا لأن أنواع المنافع المذكورة أولاً تقدمها الجهة نظير الخدمة المقدمة من قبل الموظفين. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 25 منافع إنهاء التوظيف بشكل منفصل لأن الحدث الذي ينشأ عنه الواجب هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظف. وبعبارة أخرى، منافع إنهاء التوظيف ليست منافع للموظفين يقدمها صاحب العمل نظير الخدمة التي قدمها الموظفون.

ومن الضروري تمييز ذلك لأن له تأثير على ضوابط الإثبات الخاصة بمنافع إنهاء التوظيف.

السؤال الخامس

الإجابة الصحيحة هي (ج).

عندما يقدم موظف خدمة للجهة خلال فترة محاسبية، يجب على الجهة إثبات المبلغ غير المخصوم لمنافع الموظف قصيرة الأجل المتوقع دفعها في مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنه التزام (مصرف مستحق)، بعد طرح أي مبلغ دُفع بالفعل. وإذا كان المبلغ المدفوع بالفعل يزيد عن المبلغ غير المخصوم للمنافع، فيجب على الجهة إثبات تلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مقدماً) بقدر ما سيؤدي الدفع المقدم، على سبيل المثال، إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية أو استرداد للنقد؛

(ب) على أنه مصرف، ما لم يتطلب معيار آخر أو يسمح بتضمين المنافع في تكلفة أصل (انظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات").

السؤال السادس

الإجابة المرضية هي (أ) منافع موظفين قصيرة الأجل.

تُعد هذه منفعة للموظفين في صورة إجازة تراكمية مدفوعة الأجر. ولكن نظراً لأن المنفعة مستحقة التسوية في غضون اثني عشر شهراً من نهاية الفترة التي قدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بالمنفعة، فإن واجب منافع الموظفين قصيرة الأجل يُقاس على أساس غير مخصوم.

وفي الحالة الماثلة، ونظراً لأن الأيام المرضية غير المستغلة ليست مُكبّسة، تقدر الجهة الالتزام بناءً على توقعاتها بشأن عدد الأيام المرضية المرحلة التي سيتم استغلالها في السنة اللاحقة. فعلى سبيل المثال، إذا كان من المتوقع الاستفادة بنسبة 25% من الأيام غير المستغلة خلال الفترة اللاحقة، تقدر الجهة الالتزام بناءً على متوسط الربح المقدر يومياً مضموراً في 25% من إجمالي عدد الأيام المرضية غير المستغلة المرحلة. وإذا كانت الإجازة المرضية مُكبّسة، تُقاس المنفعة بالمبلغ الذي سيتم دفعه.

السؤال السابع

تُصنف منفعة الإجازة المرضية على أنها منافع أخرى طويلة الأجل. ويكمن الاختلاف المهم في أن منافع الموظفين قصيرة الأجل يتم إثباتها وقياسها بالمبالغ غير المخصومة المتوقع دفعها.

والمبلغ الذي يتم إثباته كالتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هو صافي مجموع المبالغ التالية:

(أ) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) مطروحاً منها القيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية لأصول البرنامج (إن وجدت) التي سيتم تسوية الواجبات منها مباشرة.

والمنفعة هي إجازة تراكمية مدفوعة الأجر. ويمكن ترحيل الأيام المرضية ويمكن استغلالها في الفترات المستقبلية في حال عدم استغلال رصيد الفترة الحالية بالكامل. وينشأ واجب عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد رصيدهم من الإجازات المستقبلية مدفوعة الأجر.

وتستخدم الجهة طريقة وحدة الائتمان المتوقعة لتحديد القيمة الحالية لواجباتها من المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها.

منافع الموظفين: منافع ما بعد انتهاء التوظيف

منافع الموظفين: منافع ما بعد انتهاء التوظيف

يُعد كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.

تحيط بالمحاسبة عن برامج منافع الموظفين تعقيدات تتطلب وضع افتراضات اكتوارية لقياس الواجب والمصروف، ومعالجة المكاسب والخسائر الاكتوارية، واستخدام أساليب تقدير تراعي حقيقة أن الواجبات قد يتم تسويتها بعد سنوات عديدة من قيام الموظفين بتقديم الخدمة المتعلقة بها. وقد ينطوي الالتزام ليس فقط على واجب نظامي بموجب الشروط الرسمية لبرامج المنافع، وإنما أيضاً على واجبات ضمنية تنشأ عن الممارسات غير الرسمية للجهة. ويُعد هذا أحد المجالات التي قد تتسبب في إجراء تغييرات كبيرة عند تحول الجهات إلى أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل.

وتعني العمالة الكثيفة التي تتطلبها أعمال العديد من جهات القطاع العام أن الالتزامات والمصروفات المتعلقة بمنافع الموظفين من المحتمل أن تكون ذات أهمية خاصة عند تقييم الأداء المالي والمركز المالي لتلك الجهات.

وتركز هذه الوحدة التدريبية على متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 39 "منافع الموظفين". ويفرض ذلك المعيار متطلبات إثبات منافع الموظفين، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، في القوائم المالية لجهات القطاع العام.

وقد يفرض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 39 تحديات تواجه العديد من جهات القطاع العام. وربما لا تقوم العديد من جهات القطاع العام في الوقت الحالي بإثبات الالتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين، وبالتالي قد لا تكون لديها أنظمة مطبقة لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير بموجب هذا المعيار. وإذا كانت الجهات تثبت الالتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين، فإنها قد تقوم بذلك على أساس مختلف عن ذلك الذي يتطلبه معيار المحاسبة للقطاع العام 39. وفي بعض الحالات، قد ينشأ عن تطبيق هذا المعيار إشكالات تتعلق بالتوقعات والمعلومات المستقبلية الأخرى في الميزانية. وتتطلب المحاسبة عن منافع الموظفين من الإدارة اتخاذ أحكام مهنية، فضلاً عن تلك التي تنطوي على تقديرات، أثناء تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

منافع ما بعد انتهاء التوظيف

- قد تكون مهمة بالنسبة لجهات القطاع العام
- واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف
 - برامج مساهمات محددة
 - يقتصر الالتزام على المساهمات السنوية الثابتة
 - يتحمل الموظف مخاطر اكتوارية واستثمارية
 - برامج المنافع المحددة
 - واجب الجهة هو تقديم المنافع المتفق عليها
 - يتحمل صاحب العمل مخاطر اكتوارية واستثمارية
 - برامج أصحاب العمل المتعددين

تتناول هذه الوحدة التدريبية إثبات وقياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف والإفصاحات المتعلقة بها.

وتشمل هذه المنافع منافع التقاعد مثل المعاشات والمنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف مثل التأمين على الحياة والرعاية الطبية. وسيتم تناول كل من برامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة. ويعتمد هذا التصنيف على الجوهر الاقتصادي للبرنامج.

وفيما يخص برامج المساهمات المحددة، يقتصر واجب الجهة على المبلغ الذي تسهم به الجهة في الصندوق. ويحصل الموظف على منافع ما بعد انتهاء التوظيف بناءً على المساهمات المدفوعة للبرنامج زائد عائدات الاستثمار. ويتحمل الموظف مخاطر اکتوارية واستثمارية، أي مخاطر أن تكون المنافع أقل مما هو متوقع وأن تكون الأصول المستثمرة غير كافية للوفاء بالمنافع المتوقعة.

وفيما يخص برامج المنافع المحددة، توافق الجهة على تقديم منافع متفق عليها، ما يعني أن المخاطر اکتوارية والاستثمارية يتحملها صاحب العمل. ولا تتناول هذه الوحدة التدريبية برامج أصحاب العمل المتعددين؛ ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 39 على إرشادات في حال حاجة المتدربين للحصول على المزيد من التفاصيل.

برامج المساهمات المحددة

- يكون الدفع نظير الخدمة التي قدمها الموظفون
- يتم إثبات المساهمات واجبة السداد كالتزام ومصروف
- يتم خصم المساهمات غير المستحقة في غضون اثني عشر شهراً من نهاية الفترة
- يجب الإفصاح عن المبلغ المثبت كمصروف خلال الفترة

تُعد المحاسبة عن برامج المساهمات المحددة سهلة نسبياً لأن واجب الجهة فيما يخص كل فترة يُحدد بالمبالغ التي سيتم دفعها لتلك الفترة. ولذلك، لا توجد حاجة لأي افتراضات اکتوارية لقياس الواجب أو المصروف، ولا توجد أي مكاسب أو خسائر اکتوارية. وتُقاس الواجبات على أساس غير مخصوم، ما لم يكن من المتوقع تسويتها بالكامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية الفترة التي قدم فيها الموظفون الخدمة ذات الصلة، ففي هذه الحالة يتم خصمها.

وعندما يقدم الموظف خدمة للجهة خلال الفترة، تثبت الجهة المساهمة واجبة السداد لبرنامج المساهمات المحددة نظير تلك الخدمة على أنها التزام، بعد طرح أي مساهمة دفعت بالفعل، وعلى أنها مصروف، ما لم يتطلب معيار آخر أو يسمح بتضمين المساهمة في تكلفة أحد الأصول (انظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17).

ويجب على الجهة الإفصاح عن المبلغ المثبت على أنه مصروف لبرامج المساهمات المحددة.

مثال توضيحي

التصور

تبلغ المساهمات السنوية المستحقة لبرنامج المساهمات المحددة 2% من إجمالي الأرباح السنوية. وفيما يخص السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، بلغ إجمالي الأرباح 15 مليون ريال وتم دفع 350,000 ريال (كان منها 150,000 ريال لسنة 20×0).

- هل مصروف الفترة هو (أ) 350,000 ريال، (ب) 300,000 ريال، (ج) 200,000 ريال؟ مع التوضيح
- هل الالتزام في 31 ديسمبر 20×1 هو (أ) 300,000 ريال، (ب) 100,000 ريال، (ج) صفر؟ مع التوضيح
- هل المصروف هو (أ) 500,000 ريال، (ب) 300,000 ريال، إذا دفعت الجهة 500,000 ريال؟ مع التوضيح

الإجابة

(أ) المصروف خلال الفترة المالية هو (ب) 300,000 ريال. ويتم إثبات المساهمة واجبة السداد لبرنامج المساهمات المحددة على أنها مصروف في الفترة التي قدم خلالها الموظف الخدمة على نفس الأساس الخاص بإثبات منافع الموظفين قصيرة الأجل. ويتم الاحتساب كالتالي:

$$\text{إجمالي الأرباح } 15 \text{ مليون ريال} * 2\% = 300,000 \text{ ريال}$$

ب) الالتزام في 31 ديسمبر 20x1 هو (ب) 100,000 ريال يتم احتسابها كالتالي:

300,000 ريال - المدفوع خلال الفترة للخدمة الحالية 200,000 ريال = 100,000 ريال

ج) إذا بلغ إجمالي ما دفعته الجهة 500,000 ريال، يكون المصروف (ب) 300,000 ريال. وتسجل الجهة أصلاً (مصرفاً مدفوعاً مقدماً) بمبلغ 50,000 ريال. ويتجاوز المبلغ المدفوع المساهمات المتوقع دفعها لدرجة أن المبلغ المدفوع مقدماً سيؤدي إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية. ويتم الاحتساب كالتالي:

(500,000 ريال - 150,000 ريال) ناقص المصروف 300,000 ريال = 50,000 ريال (مدفوع مقدماً)

برامج المنافع المحددة

- معقدة
- تتطلب افتراضات اكتوارية - يتم عادة إشراك خبير اكتواري مؤهل
- قد تكون غير ممولة أو ممولة جزئياً أو ممولة بالكامل
- تشمل بعض برامج المعاشات وبرامج التأمين على الحياة والرعاية الطبية بعد انتهاء التوظيف

تتسم المحاسبة عن برامج المنافع المحددة بالتعقيد بسبب الافتراضات الاكتوارية اللازمة لقياس الواجب والمصروف. كما توجد احتمالية لوجود مكاسب وخسائر اكتوارية ويتم خصم الواجبات لأنها قد يتم تسويتها بعد سنوات عديدة من قيام الموظفين بتقديم الخدمات. وقد تكون برامج المنافع المحددة ممولة أو ممولة جزئياً أو غير ممولة - فالمعاشات قد تكون ممولة أو ممولة جزئياً بسبب متطلبات تشريعية؛ وتقل احتمالية تمويل المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف.

وتتمثل المهمة المحاسبية الرئيسية في تحديد مبلغ الواجب الخاص بمنافع التقاعد الذي سيتم نسبته إلى كل فترة من فترات خدمة الموظف. وهذا يعني تحديد مبلغ الالتزام في تاريخ القوائم المالية وقيمة المنافع التي اكتسبها الموظفون خلال الفترة، وهو ما يمثل مصروف تلك الفترة. ويركز هذا القسم على احتساب كل من صافي التزام (أصل) المنافع المحددة وتكلفة المنافع المكتسبة، ويخوض في عناصر كل من هذين المبلغين.

وقد تتأثر التكلفة النهائية لبرامج المنافع المحددة بالعديد من المتغيرات، مثل الرواتب النهائية ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات واتجاهات تكاليف الرعاية الطبية، وفيما يخص البرامج الممولة، أرباح الاستثمار على أصول البرنامج. فالتكلفة النهائية للبرنامج تكون غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا لفترة طويلة من الوقت.

وتنشئ خدمة الموظفين واجباً بموجب برامج المنافع المحددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالعمل المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب). وينشأ عن خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب واجب ضمني، لأنه في كل تاريخ من تواريخ القوائم المالية التالية، يتم تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي سيكون من الواجب على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة. وعند قياس واجب المنافع المحددة، تأخذ الجهة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفون أيّاً من متطلبات الاكتساب.

تتسم المحاسبة عن برامج المنافع المحددة بالتعقيد بسبب الافتراضات الاكتوارية اللازمة لقياس الواجب والمصروف. وتحديد تلك المبالغ يستلزم المحاسبة عن معاملات وأحداث سابقة؛ كما يتطلب افتراضات بشأن أحداث مستقبلية، مثل التضخم وعوائد الاستثمار وتكاليف الرعاية الطبية ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات. ومن المحتمل أن تختلف التجربة الفعلية عن الافتراضات الاكتوارية التي تم وضعها بشأن الأحداث الاقتصادية المستقبلية مما يؤدي إلى مكاسب وخسائر اكتوارية. وعلاوة على ذلك، تُقاس الواجبات على أساس مخصص؛ لأنها قد تُسوّى بعد سنوات عديدة من قيام الموظفين بتقديم الخدمة المتعلقة بها.

وتقوم معظم الجهات بإشراك خبير اكتواري مؤهل عند قياس جميع الواجبات الجوهرية الخاصة بمنافع ما بعد انتهاء التوظيف. ولا تمتلك معظم الجهات الكفاءات الداخلية اللازمة لإنجاز التقويم الاكتواري لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف.

تحديد صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

- تحديد العجز أو الفائض
 - تقدير التكلفة النهائية على الجهة باستخدام أسلوب اكتواري (طريقة وحدة الائتمان المتوقعة)
 - خصم تلك التكلفة لتحديد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة
 - طرح القيمة العادلة لأي من أصول البرنامج من القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة
- تحديد صافي التزام (أصل) المنافع المحددة
 - تعديل العجز أو الفائض المحدد على النحو أعلاه بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل.

تنطوي محاسبة الجهة عن برامج المنافع المحددة على الخطوات التالية:

(أ) تحديد العجز أو الفائض. وهذا ينطوي على:

(1) استخدام الأسلوب الاكتواري، طريقة وحدة الائتمان المتوقعة، لإجراء تقدير موثوق للتكلفة النهائية على الجهة فيما يخص المنفعة التي اكتسبها الموظفون في مقابل خدماتهم في الفترة الحالية والفترات السابقة. ويتطلب هذا من الجهة أن تحدد مقدار المنافع التي تُنسب إلى الفترة الحالية والفترات السابقة وأن تُجري تقديرات (افتراضات اكتوارية) حول المتغيرات الديموغرافية (مثل معدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات)، والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب وتكاليف الرعاية الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنافع.

(2) خصم تلك المنافع لأجل تحديد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية.

(3) طرح القيمة العادلة لأي من أصول البرنامج من القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

(ب) تحديد مبلغ صافي التزام (أصل) المنافع المحددة على أنه مبلغ العجز أو الفائض المُحدد في البند (أ)، مُعدلاً بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل.

(ج) تحديد المبالغ التي ستُثبت ضمن الفائض أو العجز.

(د) تحديد إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، والتي تُثبت ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

وتحدّد الجهة صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بانتظام كافٍ بحيث لا تختلف المبالغ المثبتة في القوائم المالية بشكل ذي أهمية نسبية عن المبالغ التي ستُحدد في نهاية فترة القوائم المالية.

وتحاسب الجهة ليس فقط عن واجبها النظامي بموجب الشروط الرسمية لبرنامج المنافع المحددة، وإنما أيضاً عن أي واجب ضمني ينشأ عن ممارسات الجهة غير الرسمية.

المبالغ التي ستُثبت ضمن الفائض أو العجز.

- تكلفة الخدمة الحالية
 - تكلفة الخدمة الحالية هي الزيادة في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية؛
- تكلفة أية خدمة سابقة وأي مكسب أو خسارة من التسوية
 - تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة عن خدمة الموظف في الفترات السابقة، الناتج عن تعديل البرنامج أو تقليصه
- صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

تكلفة الخدمة الحالية

تستخدم الجهة طريقة وحدة الائتمان المتوقعة لتحديد القيمة الحالية لواجباتها من المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها وكذلك تكلفة الخدمة السابقة، عند الاقتضاء.

وتعتبر طريقة وحدة الائتمان المتوقعة (تُعرف أحياناً بطريقة المنافع المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة المنفعة/سنوات الخدمة) أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية لاستحقاق منفعة وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتنشئ الواجب النهائي.

وعند تحديد القيمة الحالية لواجبات الجهة من المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وكذلك تكلفة الخدمة السابقة، عند الاقتضاء، تنسب الجهة المنافع لفترات الخدمة بموجب معادلة احتساب منافع البرنامج. ومع ذلك، إذا كانت خدمة الموظف في السنوات التالية ستؤدي إلى ارتفاع مستوى المنفعة بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات السابقة، تنسب الجهة المنافع على أساس القسط الثابت من:

(أ) التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة الموظف لأول مرة إلى منافع بموجب البرنامج (سواءً كانت المنافع مشروطة بخدمة إضافية أم لا) حتى

(ب) التاريخ الذي ستؤدي فيه خدمة إضافية من قبل الموظف إلى مبلغ غير ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب البرنامج، بخلاف ما ينتج عن زيادات الراتب الإضافية.

وتتطلب طريقة وحدة الائتمان المتوقعة من الجهة أن تنسب المنافع للفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترات الحالية والسابقة (لتحديد القيمة الحالية لواجبات المنافع المحددة). وتنسب الجهة المنافع للفترات التي ينشأ فيها الواجب بتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وينشأ ذلك الواجب عندما يقدم الموظفون خدمات في مقابل منافع ما بعد انتهاء التوظيف التي تتوقع الجهة أن تدفعها في فترات القوائم المالية المستقبلية. وتسمح الأساليب الاكتوارية للجهة بقياس ذلك الواجب بطريقة موثوقة بما يكفي لترير إثبات التزام.

وتنشئ خدمة الموظفين واجباً بموجب برامج المنافع المحددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالعمل المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب واجباً ضمناً، لأنه، في نهاية كل فترة من فترات القوائم المالية التالية، يتم تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي سيكون على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة.

وعند قياس واجب المنافع المحددة، تأخذ الجهة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفون أيأاً من متطلبات الاكتساب.

ويزيد الواجب حتى التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تُنسب جميع المنافع للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ أو قبله.

وتُنسب المنافع لفترات محاسبية بعينها بموجب معادلة احتساب منافع البرنامج. ومع ذلك، إذا كانت خدمة الموظف في السنوات اللاحقة ستؤدي إلى ارتفاع مستوى المنفعة بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات السابقة، فإن الجهة تنسب المنافع على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من جانب الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. وذلك لأن خدمة الموظف خلال الفترة بالكامل ستؤدي في النهاية إلى منفعة بذلك المستوى الأعلى.

تكلفة الخدمة السابقة

تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة عن خدمة الموظفين في الفترات السابقة، الناتج عن تعديل في البرنامج (استحداث أو سحب أو تغيير في برنامج المنافع المحددة) أو تقليص (تخفيض كبير من جانب الجهة في عدد الموظفين الذين يشملهم البرنامج). وعند تحديد تكلفة الخدمة السابقة أو المكسب أو الخسارة من التسوية، يجب على الجهة إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول البرنامج والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار فائدة السوق الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى) بما يعكس:

(أ) المنافع المقدمة بموجب البرنامج وأصول البرنامج قبل تعديل البرنامج أو تقليصه أو تسويته؛

(ب) المنافع المقدمة بموجب البرنامج وأصول البرنامج بعد تعديل البرنامج أو تقليصه أو تسويته.

لا يلزم الجهة التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل البرنامج، وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص وعن المكسب أو الخسارة من التسوية في حال حدوث هذه المعاملات معاً. وفي بعض الحالات، يحدث تعديل في البرنامج قبل التسوية، كما هو الحال عندما تغير الجهة المنافع المترتبة بموجب البرنامج وتسوي لاحقاً المنافع المعدلة. وفي تلك الحالات، تثبت الجهة تكلفة الخدمة السابقة قبل أي مكسب أو خسارة من التسوية.

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

تحدد الجهة صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بضرب صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في معدل الخصم. ولتحديد صافي الفائدة، تستخدم الجهة صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ومعدل الخصم المحدد في بداية فترة القوائم المالية السنوية. ويمكن اعتبار صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بأنه يتألف من إيراد الفائدة على أصول البرنامج وتكلفة الفائدة على واجب المنافع المحددة والفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل (إن وجد). وينبغي أن يعكس المعدل المستخدم لخصم واجبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف (الممولة وغير الممولة على حد سواء) القيمة الزمنية للنقود. وينبغي أن تتفق عملة الأداة المالية المختارة لعكس القيمة الزمنية للنقود، وأجل تلك الأداة، مع عملة واجبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف، وأجلها المقدر.

إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة المثبتة في صافي الأصول/حقوق الملكية

- المكاسب والخسائر الاكتوارية
- العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضْمَنَة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة
- أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل

المكاسب والخسائر الاكتوارية

تنتج مكاسب وخسائر اكتوارية عن الزيادات أو الانخفاضات في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية والتعديلات نتيجة الخبرة العملية.

وتوجد أنواع مختلفة من الافتراضات الاكتوارية المستخدمة في تحديد واجب المنافع المحددة.

وتتناول الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل:

- (أ) معدل الوفيات؛
- (ب) معدلات دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛
- (ج) نسبة أعضاء البرنامج الذي يعولون أشخاصاً سيصبحون مؤهلين للحصول على المنافع؛
- (د) نسبة أعضاء البرنامج الذين سيختارون كل خيار من خيارات أشكال الدفع المتاحة بموجب شروط البرنامج؛
- (هـ) معدلات المطالبة بموجب البرامج الطبية.

وتتناول الافتراضات المالية بنوداً مثل:

- (أ) معدل الخصم؛
- (ب) مستويات المنافع، باستثناء أية تكلفة للمنافع سيتم الوفاء بها من قبل الموظفين، والراتب المستقبلي؛
- (ج) في حالة المنافع الطبية، تكاليف الرعاية الطبية المستقبلية، بما فيها تكاليف معالجة المطالبات؛
- (د) الضرائب واجبة السداد من قبل البرنامج على المساهمات المتعلقة بالخدمة قبل فترة القوائم المالية، أو على المنافع الناتجة عن تلك الخدمة.

وتشمل أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية، على سبيل المثال:

- (أ) المعدلات المرتفعة أو المنخفضة بشكل غير متوقع لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر أو الوفاة، أو للزيادات في الرواتب أو المنافع أو تكاليف الرعاية الطبية؛
- (ب) أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المنافع؛
- (ج) أثر التغيرات في التقديرات الخاصة بمعدلات دوران الموظفين المستقبلية، أو بالتقاعد المبكر أو الوفاة، أو بالزيادات في الرواتب أو المنافع أو تكاليف الرعاية الطبية؛
- (د) أثر التغيرات في معدل الخصم.

ولا تشمل المكاسب والخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة بسبب استحداث برنامج منافع محددة أو تعديله أو تقليصه أو تسويته أو التغيرات في المنافع واجبة السداد بموجب برنامج المنافع المحددة. وينتج عن مثل هذه التغيرات تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب أو خسائر من التسوية.

العائد على أصول البرنامج

يتم إثبات صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الفائض أو العجز. ونظراً لأن التزام (أصل) المنافع المحددة هو رقم بالصافي، فإن بعض العائد على أصول البرنامج يتم تضمينه في صافي مبلغ الفائدة.

ومع ذلك، يتم احتساب صافي مبلغ الفائدة باستخدام معدل الخصم، وبناءً عليه من غير المحتمل أن يكون هو نفسه العائد الفعلي على أصول البرنامج، الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة.

وتتم المحاسبة عن الفرق بين الفائدة على أصول البرنامج المضمنة في صافي مبلغ الفائدة والعائد الفعلي على أصول البرنامج، على أنه جزء من إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة المثبتة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

وعند تحديد العائد على أصول البرنامج، تطرح الجهة تكاليف إدارة أصول البرنامج وأية ضريبة واجبة السداد من قبل البرنامج ذاته، بخلاف الضريبة المُضمَّنة في الافتراضات المستخدمة لقياس واجب المنافع المحددة. ولا تُطرح تكاليف الإدارة الأخرى من العائد على أصول البرنامج.

التغير في أثر الحد الأعلى للأصل

قد ينطبق الحد الأعلى للأصل عندما يكون هناك فائض في برنامج المنافع المحددة، أي يكون له أصل صافي يتعلق بالمنافع المحددة. والعديد من برامج المنافع المحددة في القطاع العام يوجد به عجز، أي التزام صافي للمنافع المحددة، ولا تنطبق عندئذ المتطلبات الخاصة بالحد الأعلى للأصل.

وعندما يكون لبرنامج المنافع المحددة أصل صافي فيما يتعلق بالمنافع المحددة، تتم المحاسبة عن التغيرات في أثر الحد الأعلى للأصل على أنها إعادة قياس على النحو الموضح أدناه.

وتُعد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل جزءاً من التغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل، وتُحدّد بضرب أثر الحد الأعلى للأصل في معدل الخصم. وتحدد الجهة أثر الحد الأعلى للأصل في بداية فترة القوائم المالية السنوية. ويضمّن الفرق بين الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل والتغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

مثال توضيحي

صافي التزام المنافع المحددة	أصول البرنامج	واجب المنافع المحددة	
(100)	400	(500)	الرصيد الافتتاحي
(125)		(125)	تكلفة الخدمة خلال السنة
(7)	28	(35)	صافي مصروف الفائدة خلال السنة
(25)	55	(80)	إعادة القياس خلال السنة
(257)	483	(740)	الرصيد الختامي

في بداية السنة، كان على إحدى الجهات صافي التزام منافع محددة بمبلغ 100 ريال. وكان مكوناً صافي التزام المنافع المحددة على النحو الآتي:

(أ) واجب منافع محددة بمبلغ 500 ريال (مقاساً بقيمته الحالية):

(ب) أصول البرنامج بمبلغ 400 ريال (مقاسة بالقيمة العادلة).

ومعدل الخصم المستخدم في قياس برنامج المنافع المحددة هو 7%.

وفي نهاية السنة، استخدمت الجهة خبيراً اكتوارياً مؤهلاً لتحديد القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة، وتكلفة الخدمة خلال السنة، والقيمة العادلة لأصول البرنامج في تاريخ القوائم المالية.

وأشار التقرير الاكتواري إلى أن القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة في تاريخ القوائم المالية تبلغ 740 ريالاً، وتكلفة الخدمة خلال السنة تبلغ 125 ريالاً. وكانت القيمة العادلة لأصول البرنامج في تاريخ القوائم المالية 483 ريالاً. وعليه، بلغ صافي التزام المنافع المحددة في تاريخ القوائم المالية 257 ريالاً. وتعكس هذه المبالغ المنافع المدفوعة والمساهمات المستلمة خلال السنة.

يتم احتساب صافي الفائدة على صافي التزام المنافع المحددة بضرب معدل الخصم في الرصيد الافتتاحي للالتزام:

$$100 \text{ ريال} * 7\% = 7 \text{ ريال}$$

وهذا يساوي مصروف فائدة بمبلغ 35 ريال على واجب المنافع المحددة (500 ريال * 7%) وإيراد فائدة بمبلغ 28 ريال على أصول البرنامج (400 ريال * 7%).

ويبلغ إعادة قياس واجب المنافع المحددة 80 ريالاً:

$$(740 \text{ ريالاً} - 500 \text{ ريال} - 125 \text{ ريالاً} - 35 \text{ ريالاً})$$

وتنشأ حالات إعادة القياس عن التباينات الاكتوارية، وتثبت في صافي الأصول/حقوق الملكية.

ويبلغ العائد على أصول البرنامج خلال السنة 83 ريالاً، وهو الفرق بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي (483 ريالاً - 400 ريال).

وتتم المحاسبة عن 28 ريالاً من هذا العائد على أنه مكون صافي فائدة على التزام المنافع المحددة. وتتم المحاسبة عن الرصيد البالغ 55 ريالاً (83 ريالاً - 28 ريالاً) باعتباره العائد على أصول البرنامج الذي يتم إثباته ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

أصول البرنامج

- أصول البرنامج تشمل:
 - الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛
 - وثائق التأمين المؤهلة
- تُستثنى المساهمات غير المدفوعة المستحقة من الجهة المعدة للقوائم المالية
- عندما تشتمل أصول البرنامج على وثائق تأمين مؤهلة تُطابق تماماً مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب البرنامج، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين تلك تُعدّ هي القيمة الحالية للواجبات المتعلقة بها.

الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل هي الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل المُصدرة من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية) التي:

- (أ) تحتفظ بها جهة (صندوق) منفصلة نظاماً عن الجهة المعدة للقوائم المالية وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛
 - (ب) تكون متاحة لتُستخدم فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة لدائني الجهة المعدة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها للجهة المعدة للقوائم المالية، إلا إذا:
 - (1) كانت أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع واجبات البرنامج أو الجهة المعدة للقوائم المالية والمتعلقة بمنافع الموظفين؛ أو
 - (2) تم إعادة الأصول للجهة المعدة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.
- ووثيقة التأمين المؤهلة هي وثيقة تأمين مُصدرة من قبل مُؤمّن لا يُعد طرفاً ذا علاقة (حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 20) بالجهة المعدة للقوائم المالية، إذا كانت المتحصلات من الوثيقة:

- (أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب برنامج منافع محددة؛
- (ب) غير متاحة لدائني الجهة المعدة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للجهة المعدة للقوائم المالية، إلا إذا:
 - (1) كانت المتحصلات تمثل أصولاً فائضة لا تستلزمها الوثيقة للوفاء بجميع واجبات منافع الموظفين المتعلقة بها؛ أو
 - (2) تم إعادة المتحصلات للجهة المعدة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دُفعت بالفعل.

ويُستثنى من أصول البرنامج المساهمات غير المدفوعة التي حل أجل استحقاقها للصندوق من الجهة المعدة للقوائم المالية، إضافة إلى أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل مُصدرة من قبل الجهة ومُحتفظ بها من قبل الصندوق.

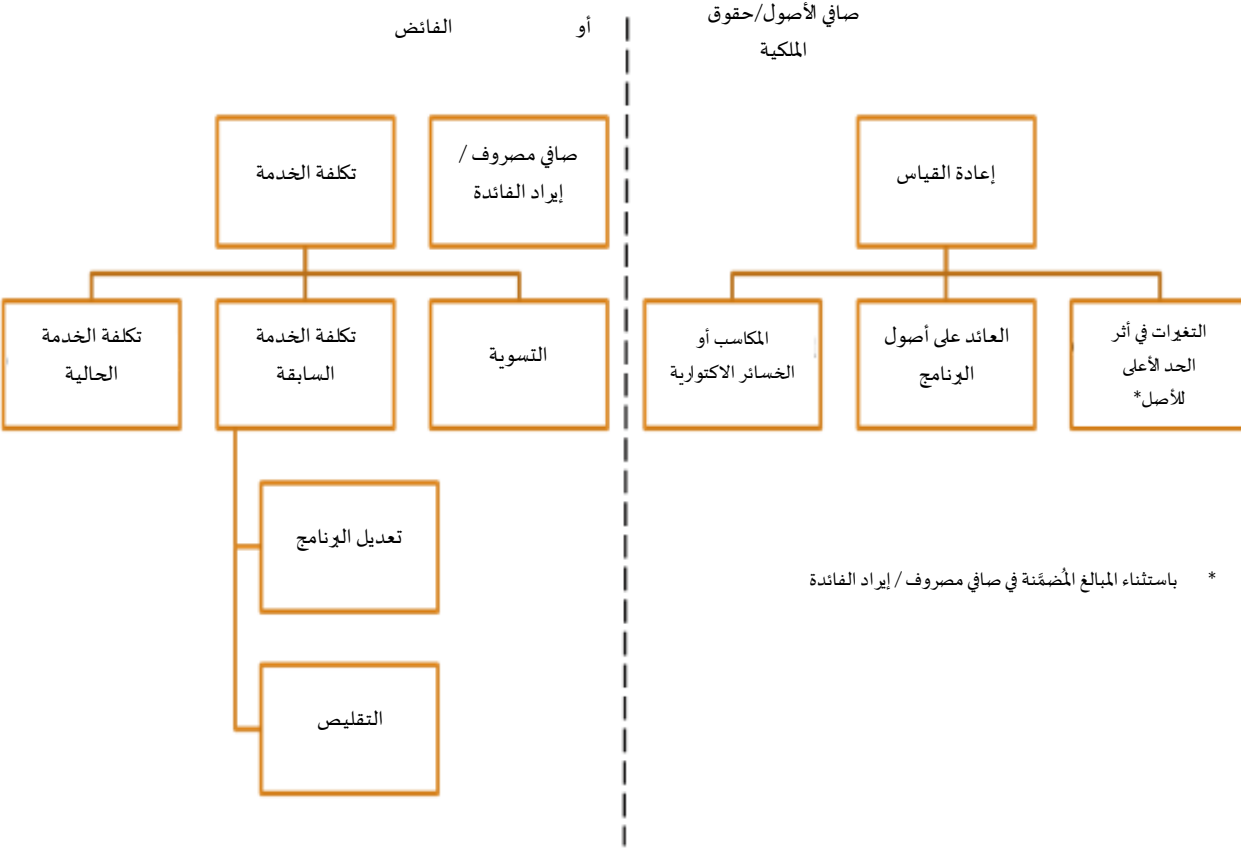
وُخفّض أصول البرنامج بأي التزامات على الصندوق لا تتعلق بمنافع الموظفين، على سبيل المثال، المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم والالتزامات الناتجة عن الأدوات المالية المشتقة.

وقد تشتمل أصول البرنامج على وثائق تأمين مؤهلة.

وعندما تشتمل أصول البرنامج على وثائق تأمين مؤهلة تُطابق تماماً مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب البرنامج، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين تلك تُعدّ هي القيمة الحالية للواجبات المتعلقة بها (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة التحصيل بموجب وثائق التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

تكلفة المنافع المحددة

يوضح الشكل التالي مكونات تكلفة المنافع المحددة وعرضها في القوائم المالية.



* باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي مصروف / إيراد الفائدة

العرض

- العرض وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1
- عدم المقاصة بين أصول والتزامات البرامج المختلفة إلا في ظروف خاصة
- تمييز المتداول عن غير المتداول
- مكونات تكاليف المنافع المحددة

تستطيع الجهة إجراء مقاصة بين أصل متعلق بأحد البرامج والتزام متعلق ببرنامج آخر فقط عندما:

- يكون للجهة حق واجب النفاذ نظاماً بأن تستخدم الفائض في أحد البرامج لتسوية الواجبات بموجب برنامج آخر؛
- تنوي الجهة إما أن تسوي الواجبات على أساس صافي، أو أن تحقق فائضاً في أحد البرامج وتسوي واجبها بموجب البرنامج الآخر في الوقت نفسه.

وتتميز بعض الجهات الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة. ولا يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 39 ما إذا كان ينبغي على الجهة أن تميز الأجزاء المتداولة عن غير المتداولة للأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

ويتعين على الجهة إثبات تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الفائض أو العجز. ولا يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 39 الكيفية التي ينبغي على الجهة أن تعرض بها تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة. وتعرض الجهة تلك المكونات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.

وتعرض الجهة البنود المتعلقة ببرامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف في قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1. وسيعتمد العرض على مستوى التفصيل الذي تطبقه الجهة، وشكل قوائمها المالية (على سبيل المثال، ما إذا كانت قائمة الأداء المالي تقرر عن المصروفات حسب الوظيفة أو حسب الطبيعة).

ويمكن الاطلاع على المزيد من التفاصيل المتعلقة بمتطلبات العرض الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 1 في [الوحدة التدريبية الخاصة بالعرض](#).

الإفصاحات

تفصح الجهة عن المعلومات التي:

- توضح خصائص برامج المنافع المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها
- تحدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائمها المالية الناتجة عن برامج المنافع المحددة الخاصة بها
- تصف كيف يمكن أن تؤثر برامج المنافع المحددة الخاصة بها على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للجهة، وتوقيتها ودرجة عدم التأكد بشأنها

تُعد متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 39 بشأن منافع ما بعد انتهاء التوظيف متطلبات شاملة.

ويتعين ممارسة الحكم المهني عند تحديد الإفصاحات التي سيتم تقديمها؛ ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 39 المجالات التالية التي سيتعين فيها ممارسة الحكم المهني:

(أ) مستوى التفصيل الضروري لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛

(ب) مدى التركيز على كل متطلب من المتطلبات المختلفة؛

(ج) مستوى التجميع أو التفصيل الذي ينبغي القيام به؛

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية المُفصح عنها.

ولشرح المبالغ الواردة في القوائم المالية، تقدم الجهة مطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لكل مما يلي، عند الاقتضاء:

(أ) صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، مع تقديم مطابقات منفصلة لكل مما يلي:

(1) أصول البرنامج.

(2) القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة.

(3) أثر الحد الأعلى للأصل.

(ب) أي حقوق في الحصول على تعويضات. ويجب على الجهة أيضاً أن توضح العلاقة بين أي حق في الحصول على تعويض والواجب المتعلق به.

ويجب أن تظهر كل مطابقة كلاً مما يلي، عند الاقتضاء:

- (أ) تكلفة الخدمة الحالية.
 - (ب) إيراد أو مصروف الفائدة.
 - (ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، مع إظهار ما يلي بشكل منفصل:
 - (1) العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في الفائدة الواردة في البند (ب).
 - (2) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناتجة عن التغيرات في الافتراضات الديموغرافية.
 - (3) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناتجة عن التغيرات في الافتراضات المالية.
 - (4) التغيرات في أثر تقييم صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في الفائدة الواردة في البند (ب). ويجب على الجهة أن تفصح أيضاً عن الكيفية التي حددت بها الحد الأقصى للمنافع الاقتصادية المتاحة، أي ما إذا كانت تلك المنافع ستكون في شكل مبالغ مُستردة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية أو مزيج من كليهما.
 - (د) تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات. ولا يلزم تمييز تكلفة الخدمة السابقة عن المكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات إذا حدثت معاً.
 - (هـ) أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
 - (و) المساهمات في البرنامج، بحيث تظهر بشكل منفصل تلك المقدمة من صاحب العمل وتلك المقدمة من المشاركين في البرنامج.
- وتتجاوز المتطلبات التفصيلية نطاق هذه الوحدة التدريبية، وينبغي على المتدربين الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 39 للحصول على المزيد من التفاصيل.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام <http://www.ipsasb.org>

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن منافع الموظفين: منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تثبت الجهة التزام ومصروف برنامج المساهمات المحددة عندما يقدم الموظفون الخدمة:

- أ) بالقيمة الحالية للمساهمات واجبة السداد
- ب) بمبلغ المساهمات واجبة السداد على نفس الأساس الخاص بإثبات منافع الموظفين قصيرة الأجل
- ج) بمبلغ المساهمات واجبة السداد على نفس الأساس الخاص بإثبات منافع الموظفين قصيرة الأجل ما لم تكن المساهمات غير مستحقة بالكامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية الفترة ففي هذه الحالة يتم خصم المساهمات

السؤال الثاني

المهمة المحاسبية فيما يتعلق ببرامج المنافع المحددة هي تحديد:

- أ) مبلغ التمويل اللازم للوفاء بواجب كل فترة من فترات خدمة الموظفين
- ب) استخدام طريقة اكتوارية وافتراضات لتحديد مبلغ صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في تاريخ القوائم المالية، وتكلفة المنافع المكتسبة خلال الفترة
- ج) تحديد ما إذا كانت أصول برنامج المنافع المحددة كافية للوفاء بالتسوية المستقبلية للواجب

السؤال الثالث

يدفع برنامج المنافع المحددة منفعة قدرها 100 ريال عن كل سنة من سنوات الخدمة. ويتم اكتساب المنافع بعد 10 سنوات من الخدمة، أي إذا ترك الموظف العمل قبل استكمال 10 سنوات من الخدمة فلا يتم دفع أية منافع.

عند تطبيق طريقة وحدة الانتماء المتوقعة، هل تثبت الجهة واجباً للسنة الأولى من خدمة الموظف؟

في حال الإثبات، كيف تحدد الجهة تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للواجب؟

في حال عدم الإثبات، اذكر السبب.

السؤال الرابع

أي المكونات التالية الخاصة ببرامج المنافع المحددة يتم إثباته ضمن الفائض أو العجز؟

- أ) تكلفة الخدمة الحالية
- ب) تعديلات البرنامج
- ج) العائد على أصول البرنامج
- د) تقلصات البرنامج

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ج).

تُعد المحاسبة عن برامج المساهمات المحددة سهلة نسبياً لأن واجب الجهة المعدة للقوائم المالية فيما يخص كل فترة يُحدد بالمبالغ التي سيتم دفعها لتلك الفترة. وتُقاس الواجبات على أساس غير مخصص، إلا عندما لا تحل تسويتها بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها. وعندما لا تكون المساهمات في برنامج المساهمات المحددة مستحقة التسوية بشكل كامل قبل مضي اثني عشر شهراً من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فيجب خصم المساهمات باستخدام الإجراءات المحددة في معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

السؤال الثاني

الإجابة (ب).

تتمثل المهمة المحاسبية الرئيسية في تحديد مبلغ الواجب الخاص بمنافع التقاعد الذي سيتم نسبهه إلى كل فترة من فترات خدمة الموظف. ويستلزم تحديد تلك المبالغ المحاسبية عن معاملات وأحداث سابقة؛ كما يتطلب افتراضات بشأن أحداث مستقبلية، مثل التضخم وعوائد الاستثمار وتكاليف الرعاية الطبية ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات.

وتتسم المحاسبة عن برامج المنافع المحددة بالتعقيد بسبب الافتراضات الاكتوارية اللازمة لقياس الواجب والمصرف، واحتمال تحقيق مكاسب وخسائر اكتوارية. وعلاوة على ذلك، تُقاس الواجبات على أساس مخصص؛ لأنها قد تُسوّى بعد سنوات عديدة من قيام الموظفين بتقديم الخدمة المتعلقة بها.

ويُعد تحديد ما إذا كان يلزم تمويل أحد برامج منافع التقاعد، وتحديد مبلغ التمويل في كل فترة، أمراً منوطاً بالإدارة المالية. وهدف التمويل هو تحديد سياسة مقبولة لتمويل التكلفة النهائية المقدرة لبرنامج المنافع.

وقد تكون برامج المنافع المحددة غير مُمولة، أو قد تكون مُمولة بشكل كلي أو جزئي من خلال المساهمات التي تدفعها الجهة، وأحياناً موظفوها، إلى جهة أو صندوق يكون منفصلاً بشكل نظامي عن الجهة المعدة للقوائم المالية، وتُدفع منه منافع الموظفين.

ونظراً لأن الأهداف الخاصة بتحديد أنسب سياسة تمويل ليست بالضرورة هي نفسها الخاصة بتحديد أنسب طريقة محاسبية، فإن المصرف الذي يتم إثباته لبرنامج المنافع المحددة ليس بالضرورة أن يكون مبلغ المساهمات المستحقة خلال الفترة.

السؤال الثالث

تنشئ خدمة الموظفين واجباً بموجب برامج المنافع المحددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالعمل المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب واجباً ضمناً، لأنه، في نهاية كل فترة من فترات القوائم المالية التالية، يتم تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي سيكون على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة.

وعند قياس واجب المنافع المحددة، تأخذ الجهة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفون أيّاً من متطلبات الاكتساب. وفي الظروف الماثلة، تُعزى منفعة قدرها 100 ريال لكل سنة. وفي كل سنة من السنوات العشر الأولى، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للواجب احتمال أن الموظف قد لا يستكمل عشر سنوات من الخدمة.

السؤال الرابع

الإجابة هي (أ) و(ب) و(د).

يتم إثبات تكاليف الخدمة الحالية (أ) وتكاليف الخدمة السابقة وصافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الفائض أو العجز. وينشأ عن كل من تعديلات البرنامج (ب) وتقليصاته (د) تكاليف خدمة سابقة. ويتم إثبات العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمَّنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، على أنه إعادة قياس ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية؛

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 أي 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 بأية 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 3 – Liabilities, 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 3 - الالتزامات" 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 تنشأ نتيجة له.</p>
<p>English language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 3 – Liabilities © 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 3 - الالتزامات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 3 – Liabilities © 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 3 - الالتزامات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 3 – Liabilities] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 3 – Liabilities] 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>