

## مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



# الفهرس

3	مقدمة للإيرادات
4	الإيراد
4	هدف التعلم
6	تعريف الإيراد
7	مثال توضيحي
8	أنواع الإيراد
10	إثبات المعاملات غير التبادلية
12	المحاسبة عن الإعلان
13	أسئلة ونقاشات
14	أسئلة للمراجعة
15	الإجابات على أسئلة المراجعة
16	الإيراد من المعاملات التبادلية
17	المحاسبة عن المعاملات التبادلية - معيار المحاسبة للقطاع العام 9
17	الإثبات والقياس
17	تقديم الخدمات
19	أمثلة لتقديم الخدمات
19	بيع السلع
19	الإيرادات التبادلية الأخرى
20	إثبات الإيراد
21	إيراد الفائدة
22	مثال توضيحي للإفصاح ضمن الإفصاحات
23	الإفصاح X - مبيعات السلع والخدمات
23	أسئلة ونقاشات
24	أسئلة للمراجعة
25	الإجابات على أسئلة المراجعة
26	الإيراد من المعاملات غير التبادلية: الضرائب
27	المحاسبة عن المعاملات غير التبادلية
27	المحاسبة عن الضرائب
29	مثال توضيحي
30	قضايا أخرى خاصة بالمحاسبة الضريبية

31.....	النفقات/المصروفات الضريبية .....
31.....	الإفصاحات .....
32.....	مثال توضيحي للإفصاح ضمن الإفصاحات .....
33.....	أسئلة ونقاشات .....
34.....	أسئلة للمراجعة .....
36.....	الإجابات على أسئلة المراجعة .....
37.....	الإيراد من المعاملات غير التبادلية: التحويلات .....
38.....	المحاسبة عن المعاملات غير التبادلية .....
38.....	المحاسبة عن التحويلات .....
40.....	خصائص الشروط .....
41.....	مثال توضيحي .....
41.....	المقبوضات المستلمة مقدماً .....
41.....	المكونات التبادلية وغير التبادلية للمعاملة .....
42.....	المكونات التبادلية وغير التبادلية .....
42.....	المعاملات الأخرى غير التبادلية .....
44.....	القروض الميسرة .....
44.....	قرض مقدم إلى جهة صحية .....
45.....	الإفصاحات .....
46.....	أسئلة ونقاشات .....
47.....	أسئلة للمراجعة .....
49.....	الإجابات على أسئلة المراجعة .....
51.....	مقترحات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الإيراد .....
52.....	الغرض من الجلسة التدريبية .....
52.....	المعايير الجديدة المقترحة .....
52.....	واجبات الأداء .....
53.....	أنواع الإيراد .....
53.....	واجبات الأداء .....
55.....	المحاسبة عن الإيراد غير المرتبط بواجبات للأداء .....
56.....	الواجبات الحالية في مسودة العرض على العموم 71 .....
57.....	المحاسبة عن الضرائب وفقاً لمسودة لعرض على العموم 71 .....
57.....	للمزيد من المعلومات .....

# مقدمة للإيرادات

## الإيراد

تُعد المعلومات المتعلقة بالإيرادات ضرورية لمساعدة المستخدمين في تقييم الوضع المالي والأداء المالي لجهات القطاع العام. وتساعد مقارنة الإيرادات بالمصروفات المستخدمين في تقييم ما إذا كانت الإيرادات الحالية كافية لتغطية تكاليف البرامج والخدمات التي يتم تقديمها في الفترة الحالية. كما أن معلومات الإيرادات مهمة أيضاً لتقييم أثر الضريبة والإيرادات الأخرى على الاقتصاد أو لتقييم مدى الحاجة إلى الاقتراض على المدى الطويل. وتحدد وتناقش المادة الواردة في هذه الوحدة التدريبية تعريف الإيرادات والقضايا الناشئة عن التقرير عن الأنواع والخصائص الفريدة لإيرادات القطاع العام.

وتجني جهات القطاع العام بعض الإيرادات التي لها ما يعادلها تماماً في القطاع الهادف للربح والتي قد يتم منحها، بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل، نفس المعالجة المحاسبية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لجهات القطاع العام إيرادات من بيع السلع والخدمات والفوائد وتوزيعات الأرباح. وفي هذه المعاملات، يكون المقابل المتبادل ذا قيمة مساوية تقريباً للسلع والخدمات المستلمة. ولكن معظم الإيرادات الحكومية تكون من تحويلات غير تبادلية مثل الضرائب والرسوم والجمارك التي يتم تحصيلها من خلال ممارسة السلطات السيادية.

ويندر وجود علاقات التبادل في التحويلات غير التبادلية. وبالرغم من إمكانية القول بأن الحكومة تحصل على الإيرادات الضريبية في مقابل سلع وخدمات، (على سبيل المثال، الطرق والرعاية الصحية وإنفاذ القانون والدفاع وما إلى ذلك)، فإن المواطنين الذين يدفعون مقابل هذه الخدمات ليسوا بالضرورة هم المستفيدين منها. فدفع الضريبة لا يخول بالضرورة دافع الضريبة الحصول على خدمات أو منافع ذات قيمة مساوية.

وتركز هذه الوحدة على متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام "9" *الإيراد من المعاملات التبادلية* ومعيار المحاسبة للقطاع العام "23" *الإيراد من المعاملات غير التبادلية* (الضرائب والتحويلات).

وتشمل الموضوعات الخاصة التي تتناولها هذه الوحدة التدريبية:

- نطاق هذين المعيارين
- التعريفات
- إثبات وقياس الإيرادات
- إثبات التحويلات ذات الأحكام والشروط
- المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية

## هدف التعلم

- معيار المحاسبة للقطاع العام "9" *الإيراد من المعاملات التبادلية*
- معيار المحاسبة للقطاع العام "23" *الإيراد من المعاملات غير التبادلية*
- في نهاية هذه الجلسة التدريبية، سيصبح المتدربون قادرين على
- التمييز بين الإيرادات التبادلية وغير التبادلية
- تطبيق متطلبات تحديد الإيرادات وإثباتها وقياسها
- تطبيق متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالتقرير عن الإيرادات

تشمل أنواع الإيرادات الشائعة الخاصة بجهات القطاع العام:

الإيرادات غير التبادلية: (معيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)")

(1) الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛

(2) الجمارك؛

(3) الرسوم والغرامات؛

(4) التحويلات الأخرى غير التبادلية.

الإيرادات التبادلية: (معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية")

(1) بيع السلع أو الخدمات؛

(2) توزيعات الأرباح؛

(3) الفوائد؛

(4) صافي المكاسب من بيع الأصول.

المكاسب:

(1) الزيادات في القيمة العادلة للأدوات المالية: (معيار المحاسبة للقطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس)

(2) المكاسب من الصرف الأجنبي: (معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)

(3) مكاسب أخرى. (على سبيل المثال، المكاسب من بيع الأصول بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات")  
(الدراسة 14، الفصل 8، صفحة 167، فقرة 2/8)

وتركز هذه الوحدة على متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)". تجني معظم جهات القطاع العام شكلاً من أشكال الإيرادات غير التبادلية، وفيما يخص العديد من الجهات، يمثل هذا النوع مصدر الإيراد الرئيسي. وقد تم التركيز على إثبات الإيرادات من المعاملات غير التبادلية لأن هذا يُعد أحد المجالات التي قد تتسبب في إجراء تغييرات كبيرة عند تحول الجهات إلى أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل.

• يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية" المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج من المعاملات والأحداث التبادلية

• يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية" متطلبات التقرير المالي عن الإيراد الناتج من المعاملات غير التبادلية.

في نهاية هذه الجلسة التدريبية، سيصبح المتدربون قادرين على:

• التمييز بين الإيرادات التبادلية وغير التبادلية وفهم أثر ذلك على المحاسبة والتقرير عن الإيرادات؛

• تطبيق متطلبات تحديد الإيرادات وإثباتها وقياسها؛

• تطبيق متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالتقرير عن الإيرادات.

## تعريف الإيراد

- إجمالي التدفق الداخلى من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة الذي يؤدي إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- يُستثنى من ذلك المساهمات المقدمة من الملاك.
- يتم تضمين جميع بنود الإيراد في الفائض أو العجز خلال الفترة
- تُستثنى المبالغ التي يتم تحصيلها بصفة الوكيل والتدفقات التمويلية الداخلة
- عندما يكون التحصيل غير محتمل، يتم إثبات مصروف.

### نبذة عامة:

- الإيراد هو إجمالي التدفق الداخلى من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية عندما ينتج عن تلك التدفقات الداخلة زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- يُستثنى من الإيراد الزيادات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، المتعلقة بالمساهمات من الملاك.
- جميع بنود الإيراد التي يتم إثباتها خلال الفترة يجب تضمينها في الفائض أو العجز، ما لم يتطلب معيار آخر خلاف ذلك.

في الظروف الاعتيادية، يتم تضمين جميع بنود الإيراد التي يتم إثباتها خلال الفترة في الفائض أو العجز. ولكن قد توجد حالات تُستبعد فيها بنود معينة من فائض أو عجز الفترة الحالية.

ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات، ألا وهما: تصحيح الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية. ومن أمثلة الحالات الأخرى، زيادات وانخفاضات إعادة التقييم وبعض فروقات صرف العملات الأجنبية التي يتم إثباتها مباشرة على أنها تغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

### • المبالغ التي يتم تحصيلها بصفة الوكيل لا تنشأ عنها زيادة في صافي الأصول أو الإيراد

يشمل الإيراد فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستلمة ومستحقة الاستلام من قبل الجهة لحسابها الخاص. أما المبالغ التي تحصيلها الجهة بصفقتها وكيلاً عن الحكومة أو وكيلاً عن جهة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف ثالثة أخرى؛ مثل تحصيل مكتب البريد لفواتير التليفون والكهرباء بالنيابة عن الجهات التي تتولى تقديم تلك الخدمات، فلا تُعد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تتدفق إلى الجهة، ولا تؤدي إلى زيادات في الأصول أو انخفاضات في الالتزامات. ويعود ذلك إلى أن الجهة التي تتصرف كوكيل لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول المحصلة، أو الانتفاع منها بأية صورة أخرى، في سبيل تحقيق أهدافها. ولذلك، يتم استبعادها من الإيراد.

وتُعد الجهة وكيلاً عندما لا تتعرض إلى المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. ومما يشير إلى أن الجهة تتصرف كوكيل، التحديد المسبق للمبلغ الذي تكتسبه الجهة، سواءً كان رسماً ثابتاً لكل معاملة أو نسبة مئوية محددة من مبلغ الفاتورة التي يتم تحصيلها من العميل. ومما يشير إلى ذلك أيضاً، على سبيل المثال:

- عدم تحمل الجهة للمسؤولية الرئيسية عن تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل أو عن الوفاء بأمر الشراء، على سبيل المثال عن طريق تحمل المسؤولية عن قبول المنتجات أو الخدمات المطلوبة أو المشتراة من قبل العميل؛
- عدم تحمل الجهة لمخاطر المخزون قبل أو بعد أمر شراء العميل أو أثناء الشحن أو عند الرد؛
- عدم امتلاك الجهة للسلطة التقديرية في تحديد الأسعار، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، على سبيل المثال عن طريق تقديم المزيد من السلع أو الخدمات؛
- عدم تحمل الجهة للمخاطر الائتمانية الخاصة بالعميل.

وبالمثل، في علاقات الوصاية أو الوكالة، يشمل إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة مبالغ محصلة بالنيابة عن الأصيل لا تؤدي إلى زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية للجهة. ولا تُعد المبالغ المحصلة بالنيابة عن الأصيل إيرادات. ولكن الإيراد هو مبلغ أية عمولة مستلمة، أو مستحقة الاستلام، مقابل تحصيل أو معالجة إجمالي التدفقات.

• التدفقات التمويلية الداخلة ليست إيرادات نظراً لعدم وجود أثر لها على صافي الأصول/حقوق الملكية (تؤثر فقط على الأصول والالتزامات)

لا تستوفي التدفقات التمويلية الداخلة، وأبرزها القروض، تعريف الإيراد لأنها (أ) تؤدي إلى تغير متساوٍ في كل من الأصول والالتزامات، ومن ثم (ب) ليس لها أي أثر على صافي الأصول/حقوق الملكية. وتُسجّل التدفقات التمويلية الداخلة مباشرة في قائمة المركز المالي وتُضاف إلى رصيدي الأصول والالتزامات.

• مبلغ الإيراد المثبت الذي لم يعد من المحتمل استرداده يُثبّت كمصرف، بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الذي أُثبت مسبقاً.

لا يُثبت الإيراد إلا عندما يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة. ورغم ذلك، فعندما يكون هناك عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ تم تضمينه بالفعل في الإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده، يُثبّت كمصرف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الذي أُثبت مسبقاً.

## مثال توضيحي

### التصور:

تتولى إحدى البلديات تحصيل ضريبة العقارات التعليمية بالنيابة عن الدولة. وخلال السنة، فرضت البلدية ضرائب للعقارات السكنية والتجارية بمبلغ 1,116,644 ريالاً. ومن ذلك المبلغ، كان هناك 527,442 ريالاً مفروضاً بالنيابة عن الدولة.

ما المبلغ الذي ستقرر عنه البلدية باعتباره إيراداً خلال الفترة المالية من الضرائب العقارية؟ مع التوضيح

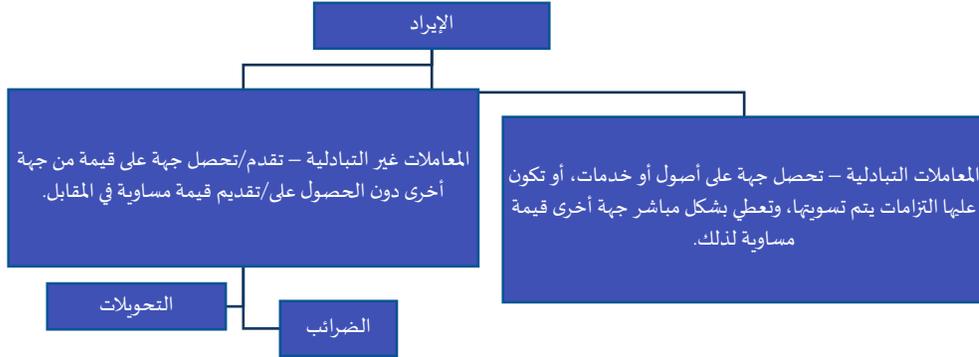
(أ) 1,116,644 ريال

(ب) 589,202 ريال

### الإجابة:

**الإجابة (ب).** لا تؤدي الضرائب العقارية المفروضة بالنيابة عن الدولة إلى إجمالي تدفقات داخلية من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة لحسابها الخاص. ولا تُعد المبالغ المحصلة بصفة وكيل للدولة منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة متدفقة إلى البلدية، ولا تؤدي إلى زيادات في أصولها أو انخفاضات في التزاماتها. ويعود ذلك إلى أن البلدية لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول المحصلة، أو الانتفاع منها بأية صورة أخرى، في سبيل تحقيق أهدافها. ولذلك، يتم استبعادها من الإيراد.

## أنواع الإيراد



قد تجني جهات القطاع العام الإيرادات من معاملات تبادلية أو غير تبادلية.

والمعاملات التبادلية هي معاملات تحصل فيها الجهة على أصول أو خدمات، أو تكون عليها التزامات يتم تسويتها، وفي مقابل ذلك تعطي مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بالدرجة الأولى في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام أصول) إلى جهة أخرى.

وينطبق هذا على:

- (أ) تقديم الخدمات؛
- (ب) بيع السلع بما في ذلك بيع الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها؛
- (ج) استخدام أطراف أخرى لأصول الجهة بما يحقق فائدة ورسوم امتياز وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة.

ويتضمن تقديم الخدمات عادةً أداء الجهة لمهمة متفق عليها على مدى فترة زمنية متفق عليها. وقد يتم تقديم الخدمات خلال فترة واحدة، أو على مدى أكثر من فترة. ومن أمثلة الخدمات التي تؤديها جهات القطاع العام توفير المسكن وإدارة مرافق المياه وإدارة الطرق ذات رسوم المرور وإدارة دفعات التحويلات.

وتشمل السلع:

- (أ) السلع التي تنتجها الجهة لغرض البيع، مثل المطبوعات،
- (ب) السلع المشتراة لإعادة البيع، مثل البضاعة أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.

وينشأ عن استخدام الآخرين لأصول الجهة إيراد في شكل:

- (أ) أجرة - إيجار العقارات والآلات والمعدات بأسعار السوق (بخلاف ما يكون بموجب عقد إيجار
- (ب) فائدة - رسوم استخدام النقد أو معادلات النقد، أو المبالغ المستحقة للجهة؛
- (ج) رسوم امتياز - رسوم استخدام أصول الجهة طويلة الأجل، على سبيل المثال براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الملكية الفكرية وبرامج الحاسب؛
- (د) توزيعات أرباح أو ما يعادلها - توزيعات الفائض على أصحاب الاستثمارات في حقوق الملكية بما يتناسب مع ما يحوزونه من فئة معينة من رأس المال.

والمعاملات غير التبادلية هي المعاملات التي لا تعتبر معاملات تبادلية.

وفي المعاملة غير التبادلية، إما أن تستلم الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، أو تبذل قيمة إلى جهة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.

ومن أمثلة المعاملات غير التبادلية ما يلي:

#### (أ) الضرائب؛

(ب) التحويلات (سواء نقدية أو غير نقدية)، بما في ذلك المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهبات والتبرعات والسلع والخدمات العينية، ومقدار الانخفاض في فوائد القروض الميسرة عن سعر الفائدة في السوق.

والضرائب هي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المؤداة أو المستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام، وفقاً للأنظمة و/أو اللوائح، والمفروضة لتزويد الحكومة بالإيراد. وتُعدّ الضرائب المصدر الرئيسي للإيراد بالنسبة للعديد من الحكومات وغيرها من جهات القطاع العام. وتفرض الحكومة الضرائب على الأفراد والجهات الأخرى، الذين يعرفون بالمتكّلين، داخل نطاق الدولة باستخدام سلطاتها السيادية. وتستوفي الضرائب تعريف المعاملة غير التبادلية لأنّ المتكّل يقوم بتحويل الموارد إلى الحكومة دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً في المقابل. ورغم أن المتكّل قد ينتفع من مجموعة السياسات الاجتماعية التي وضعتها الحكومة، فإن هذه السياسات لا تُمنح مباشرة كمقابل لدفع الضرائب.

ولا تشمل الضرائب الغرامات أو العقوبات الأخرى التي تُفرض لمخالفة الأنظمة. والتحويلات غير الإجبارية إلى الحكومة أو جهات القطاع العام مثل التبرعات ودفع الرسوم ليست ضرائب رغم أنها قد تكون نتيجة لمعاملات غير تبادلية. وقد تنشأ أيضاً مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالضرائب، وهي المبالغ التي يتم تحصيلها قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة.

والتحويلات هي تدفقات داخلة لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من معاملات غير تبادلية بخلاف الضرائب. وتشمل التحويلات المنح والإعفاء من الديون والغرامات والوصايا والهبات والتبرعات والسلع والخدمات العينية.

ومن السمات المشتركة لهذه التحويلات أنها تحوّل موارد من جهة لأخرى دون بذل قيمة مساوية تقريباً في المقابل وأنها ليست ضرائب بحسب تعريفها. وإذا نصت اتفاقية ما على أن تبذل الجهة المحوّل إليها قيمة مساوية تقريباً في المقابل، فإن الاتفاقية ليست اتفاقية تحويل، ولكنها عقد لمعاملة تبادلية تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام<sup>9</sup>.

وهناك مجموعة أخرى من المعاملات غير التبادلية التي قد تقدم الجهة فيها مباشرة شكلاً من أشكال المقابل لقاء الموارد التي تم الحصول عليها، إلا أن ذلك المقابل لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة. ومثال ذلك، حصول الجهة على قرض من جهة أخرى، والزامها برد جزء فقط من القرض. وهناك أيضاً معاملات أخرى لا يظهر فوراً ما إذا كانت تُعدّ معاملات تبادلية أو غير تبادلية. وفي هذه الحالات، يحدد فحص جوهر المعاملة ما إذا كانت هذه معاملات تبادلية أو غير تبادلية.

وقد تتقاضى الحكومات مقابلاً عن السلع والخدمات التي يتم تقديمها إلى جهات أخرى أو إلى الأفراد مباشرة. ويُصنّف بيع السلع عادةً على أنه معاملة تبادلية. وفي بعض الحالات، تفرض الحكومة مقابل السلع أو الخدمات سعراً لا يتعلق بتكليف تقديم السلعة أو الخدمة أو لا يتعلق بالسعر الذي يكون المستلم على استعداد لدفعه. فعلى سبيل المثال، قد تقدم الحكومة سلعاً وخدمات بسعر أقل بكثير من التكلفة. وقد تدعم الحكومة المستهلك لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أخرى. ونظراً لقدرة الحكومة على تحصيل الضرائب، فإنها تستطيع الاستمرار في العمل حتى عندما تتجاوز المصروفات الإيرادات غير الضريبية.

وفي حال إجراء المعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساوٍ تقريباً للقيمة العادلة الخاصة بالسلع أو الخدمات المباعة، فإن المعاملة تقع ضمن تعريف المعاملة غير التبادلية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام<sup>23</sup>.

وعند تحديد ما إذا كانت المعاملة تُعدّ في جوهرها معاملة تبادلية أو غير تبادلية، يتم ممارسة الحكم المهني. وقد تحصل الجهة لأسباب مختلفة على خصومات تجارية، أو خصومات على الكميات، أو تخفيضات أخرى على السعر المعلن للأصول. وهذه التخفيضات على السعر لا تعني بالضرورة أن المعاملة هي معاملة غير تبادلية.

## إثبات المعاملات غير التبادلية

- تحليل المعاملات غير التبادلية
  - هل تدفقات الموارد الداخلة تستوفي تعريف الأصول وضوابط إثباتها
  - هل يوجد واجب أداء يتطلب إثبات التزام
- القياس بمبلغ الزيادة في صافي الأصول
- احتمالية التدفق الداخل وإمكانية قياس القيمة العادلة
- احتمالية التدفق الخارج وإمكانية تقدير المبلغ

يوجد منهجان مختلفان لإثبات الإيرادات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 23. فمعيار المحاسبة للقطاع العام 9 يتبنى منهجاً قائماً على المكاسب يتم بموجبه إثبات الإيراد عندما يتم اكتسابه. ويتبنى معيار المحاسبة للقطاع العام منهجاً قائماً على واجبات الأداء. ووفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، يتم إثبات الإيراد عندما تستوفي الجهة واجبات الأداء المرتبطة بالإيراد غير التبادلي. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 23 ما يلي:

- (أ) تحلل الجهات تدفقات الموارد الداخلة من المعاملات غير التبادلية لتحديد ما إذا كانت تستوفي تعريف الأصول وضوابط إثباتها؛
- (ب) إذا كانت التدفقات الداخلة تؤدي إلى إثبات أصل، تحدد الجهات ما إذا كان هناك واجب أداء قد نشأ يتطلب إثبات التزام؛
- (ج) يتم قياس الأصول المثبتة أولاً بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء؛
- (د) يتم إثبات الالتزامات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"؛
- (هـ) يتم إثبات إيراد يساوي الزيادة في صافي الأصول المرتبطة بتدفق الموارد الداخلة.

وتثبت الجهة أصلاً ناشئاً عن معاملة غير تبادلية عندما تكتسب السيطرة على موارد ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات. وفي ظروف معينة، على سبيل المثال عندما يتنازل الدائن عن التزام، تؤدي المعاملة غير التبادلية إلى إلغاء إثبات التزام. وسيؤدي كلا الأمرين إلى زيادة في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة وإلى إثبات إيرادات.

وتُعد القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل عنصراً أساسياً في السيطرة. وتكون للجهة سيطرة على الموارد عندما تستطيع منع وصول الجهة المحوّل إليها. وسيلزم على الجهة إثبات قدرتها على إنفاذ سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع إثبات الأصل.

وتصبح العديد من الترتيبات الخاصة بتحويل الموارد ملزمة لجميع الأطراف قبل القيام بتحويل الموارد. ولكن لا يتم إثبات الأصول و/أو الالتزامات و/أو الإيرادات إلا عندما (أ) تكون المطالبة واجبة النفاذ؛ و(ب) تقيّم الجهة أنه من المحتمل حدوث تدفق خارج للموارد. وإلى ذلك الحين، لا تستطيع الجهة منع أو تنظيم وصول الأطراف الثالثة إلى المنافع الخاصة بالموارد المرتقب تحويلها.

ولا يُعد الإعلان عن وجود نية لتحويل موارد إلى جهة القطاع العام أمراً كافياً في حد ذاته لتحديد سيطرة الجهة المحوّل إليها على الموارد. وسيلزم الجهة إثبات قدرتها على إنفاذ سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع إثبات الأصل.

وقد يكون إنفاذ السيطرة منصوباً عليه في نظام أو في اتفاقيات ملزمة. وبصفة عامة، تحدد الأنظمة أو اللوائح الحاكمة ضوابط محددة خاصة بالأهلية يجب أن تستوفها الجهات المحوّل إليها حتى تكون مستحقة لاستقبال التحويلات. وفور استيفاء تلك الضوابط، تكون الجهة المحوّل إليها

مستحقة لاستقبال التحويل ويجب على الجهة المحوِّلة إجراء التحويلات إلى جميع الجهات التي تستوفي ضوابط الأهلية المحددة. وفور استيفاء الجهة لضوابط الأهلية المقررة بموجب الأنظمة أو الاتفاقيات الملزمة، فإنها قد تكون لها سيطرة واجبة النفاذ على الموارد.

فعلى سبيل المثال، يتم التفاوض والاتفاق عادةً على شروط التكاليف المشتركة في العقد الموقع. وقد توافق الجهة المحوِّلة على دفع جميع النفقات المؤهلة، أو على دفع جزء منها فحسب. وقد يكون هناك سقف للمبلغ الإجمالي الذي سيتم التشارك في تحمله.

وبموجب اتفاقيات التكاليف المشتركة، تكون الجهة المحول إليها مستحقة لاستقبال تحويل الموارد فور تكبدها للنفقات المؤهلة. وعندما تتحمل الجهة المحول إليها النفقات المؤهلة بموجب الاتفاقية، فإنها تسيطر على الموارد التي وافقت الجهة المحولة على التشارك في تحملها بموجب اتفاقية التكاليف المشتركة. وبموجب الاتفاقية، يجب على الحكومة تعويض الجهة المحول إليها عن النسبة المحددة من تلك النفقات المؤهلة.

ويتم إثبات التدفق الداخل للموارد من المعاملات غير التبادلية، باستثناء الخدمات العينية، الذي يستوفي تعريف الأصل، على أنه أصل فقط عندما:

(أ) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية المرتبطة بالأصل؛

(ب) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية.

ويكون التدفق الداخل للموارد محتملاً عندما يكون التدفق الداخل مرجحاً حدوثه أكثر من عدمه. وتستند الجهة في هذا التحديد إلى خبرتها السابقة مع أنواع مماثلة لتدفقات الموارد وتوقعاتها المتعلقة بالمكلف بالضريبة أو الجهة المحولة. وتُحدد درجة الاحتمالية المرتبطة بالتدفق الداخل للموارد على أساس الأدلة المتوفرة في وقت الإثبات الأولي.

فعلى سبيل المثال، عندما (أ) توافق الحكومة على تحويل أموال إلى جهة في القطاع العام (الجهة المعدة للقوائم المالية)، و(ب) تكون الاتفاقية ملزمة، و(ج) تكون الحكومة لديها تاريخ من تحويل الموارد المتفق عليها، فإنه يكون من المحتمل حدوث التدفق الداخل، بغض النظر عن عدم تحويل الأموال في تاريخ القوائم المالية.

والأصل المقتنى من خلال معاملة غير تبادلية يتم قياسه أولاً بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء. وتُعد القيمة العادلة أكثر ما يعبر بصدق عن القيمة الفعلية التي تكتسبها جهة القطاع العام نتيجة للمعاملة.

ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أنه من المناسب إظهار جوهر المعاملة وتبعاتها على الجهة المحول إليها. وفي المعاملات التبادلية، تُعد تكلفة الاقتناء مقياساً للقيمة العادلة للأصل المقتنى. ولكن، بحسب التعريف، فإن المقابل المقدم لاقتناء الأصل في المعاملات غير التبادلية لا يساوي تقريباً القيمة العادلة للأصل المقتنى.

ويتسق إثبات الأصول وقياسها بالقيمة العادلة مع سائر المعايير. وينود المخزون أو العقارات أو الآلات أو المعدات أو العقارات الاستثمارية المقتناة من خلال المعاملات غير التبادلية يلزم قياسها أولاً بقيمها العادلة في تاريخ الاقتناء، وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 12 "المخزون" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 16 "العقارات الاستثمارية". ويتسق القياس الأولي للأصول المقتناة من خلال المعاملات غير التبادلية بقيمها العادلة مع المنهج المتبع في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات"، فيما يخص الأصول المقتناة بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية. وتُقاس أيضاً الأدوات المالية، بما فيها النقد والتحويلات المستحقة الاستلام التي تستوفي تعريف الأداة المالية، وغيرها من الأصول، بالقيمة العادلة كما في تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41 "الأدوات المالية" في حال انطباق ذلك المعيار).

وتشمل التحويلات الخدمات العينية. والخدمات العينية هي الخدمات التي يقدمها أفراد أو جهات إلى جهات القطاع العام في معاملة غير تبادلية. وتستوفي هذه الخدمات تعريف الأصل لأن الجهة تسيطر على موارد من المتوقع أن تتدفق منها إلى الجهة منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية. ولكن هذه الأصول يتم استهلاكها على الفور، وتُثبت أيضاً معاملة بقيمة مساوية لتعكس استهلاك هذه الخدمات العينية. ونظراً للشكوك العديدة التي تحيط بالخدمات العينية، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات، فإن الجهة غير مطالبة بإثبات الخدمات العينية ولكن يجوز لها القيام بذلك. وتُشجّع الجهات على الإفصاح عن طبيعة ونوع الخدمات العينية التي تحصل عليها خلال فترة القوائم المالية.

وعندما تثبت الجهة أصلاً نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت أيضاً إيراداً معادلاً لمبلغ الأصل ما لم تكن مطالبة أيضاً بإثبات التزام. وإذا كانت الجهة مطالبة بإثبات التزام، فإن الفرق بين مبلغ الأصل ومبلغ الالتزام يكون هو الزيادة في صافي الأصول الناتجة عن المعاملة غير التبادلية. وعندما تثبت الجهة زيادة في صافي الأصول نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت إيراداً.

ويُقاس الإيراد من المعاملات غير التبادلية بمبلغ الزيادة في صافي الأصول الذي تثبته الجهة.

والواجب الحالي هو إلزام بالتصرف أو التنفيذ بطريقة معينة وقد ينشأ عنه التزام فيما يتعلق بأية معاملة غير تبادلية. وقد تُفرض الواجبات الحالية بموجب الأحكام المتعلقة بكيفية استخدام الموارد في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة التي تنص على أساس التحويلات. وقد تنشأ أيضاً من البيئة التشغيلية العادية، مثل إثبات المقبوضات المستلمة مقدماً.

وعندما تستوفي الجهة واجباً حالياً مثبتاً كالتزام فيما يتعلق بتدفق داخل موارد من معاملة غير تبادلية مثبتة كأصل، تخفض الجهة القيمة الدفترية للالتزام المثبت وتثبت إيراداً بمبلغ يساوي ذلك التخفيض.

وعندما يتم تسوية الالتزام في وقت لاحق، يتم إثبات مبلغ التخفيض في الالتزام على أنه إيراد.

وضوابط إثبات الالتزام هي نفس ضوابط الإثبات العامة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

ويتم إثبات الواجب الحالي الناشئ من المعاملات غير التبادلية، الذي يستوفي تعريف الالتزام، على أنه التزام فقط عندما:

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

(ب) يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب.

ويراعي التقدير المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط بالأحداث المسببة لإثبات الالتزام.

## المحاسبة عن الإعلان

### التصور:

أعلن مستوى حكومي رفيع أنه سيقوم بإدراج أموال تشغيلية إضافية في الميزانية القادمة لسلطات الإسكان المحلية للسماح لها بزيادة الدعم المقدم للأسر ذات الدخل المنخفض.

هل توفر لدى سلطات الإسكان المحلية تدفق داخل لموارد تستوفي تعريف الأصل نتيجة لهذا الإعلان؟ مع التوضيح

الإجابة:

لا توجد لسلطات الإسكان المحلية مطالبة واجبة النفاذ على الحكومة تمنحها السيطرة على الموارد.

ولا يُعد الإعلان عن وجود نية لتحويل الموارد إلى سلطات الإسكان المحلية أمراً كافياً في حد ذاته لتحديد سيطرة سلطات الإسكان على الموارد. ولا يبدو أن هناك أنظمة مطبقة. أي لا يوجد أي نظام أو تشريع آخر فيما يتعلق بالاعتمادات المالية يلزم الحكومة بإجراء التحويل. وإعلان الحكومة غير محدد بحيث يخلق توقعات سليمة بين سلطات الإسكان المحلية بأن الحكومة ستفي بواجباتها. فهو لا يحدد على سبيل المثال:

(أ) سلطات الإسكان المحلية التي ستحصل على التمويل الإضافي

(ب) مبلغ التمويل الإضافي

(ج) الفترة الزمنية التي سيتم توفير التمويل خلالها

## أسئلة ونقاشات

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

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<http://www.ipsasb.org>

## أسئلة للمراجعة

### السؤال الأول

تقوم أمانة إحدى المناطق بإصدار وتحصيل فواتير الضرائب العقارية بالنيابة عن الحكومة لأغراض التعليم. وتقوم الأمانة بتحويل الضرائب التي تم تحصيلها إلى الحكومة على أساس ربع سنوي بناءً على معدل الضريبة الذي حددته الدولة والقيم العقارية التي تم تحديدها. وتقوم أمانة المنطقة بتحميل أي ضرائب تعليم غير قابلة للتحصيل على الحكومة.

هل تعد ضريبة التعليم إيراداً لأمانة المنطقة؟

## الإجابات على أسئلة المراجعة

### السؤال الأول

ضرائب التعليم التي يتم إصدار وتحصيل فواتيرها بالنيابة عن الحكومة لا تُعد إيراداً لأمانة المنطقة. فالإيراد يشمل فقط إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستلمة ومستحقة الاستلام من قبل الجهة لحسابها الخاص. ولا تُعد المبالغ المحصلة بصفة وكيل للحكومة أو جهة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف ثالثة أخرى منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة متدفقة إلى أمانة المنطقة، ولا تؤدي إلى زيادات في أصولها أو انخفاضات في التزاماتها. ويعود ذلك إلى أن أمانة المنطقة لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول المحصلة، أو الانتفاع منها بأية صورة أخرى، في سبيل تحقيق أهدافها. ولا تتعرض أمانة المنطقة لمخاطر ائتمانية معتبرة. ولذلك، يتم استبعاد ضرائب التعليم من الإيراد.

## الإيراد من المعاملات التبادلية

## المحاسبة عن المعاملات التبادلية – معيار المحاسبة للقطاع العام 9

وفقاً لما سبق ذكره، فإن المعاملات التبادلية هي معاملات تحصل فيها الجهة على أصول أو خدمات، أو تكون عليها التزامات يتم تسويتها، وفي مقابل ذلك تعطي مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بالدرجة الأولى في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام أصول) إلى جهة أخرى.

وينطبق هذا على:

- (أ) تقديم الخدمات؛
- (ب) بيع السلع بما في ذلك بيع الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها؛
- (ج) استخدام أطراف أخرى لأصول الجهة بما يحقق فائدة ورسوم امتياز وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة.

### الإثبات والقياس

- يتم إثبات الإيراد من
  - تقديم الخدمات بناءً على طريقة الإنجاز النسبي
  - بيع السلع عندما يتم تحويل المخاطر والمنافع المعتبرة المرتبطة بالملكية والسيطرة الفعلية
  - الفائدة على أساس نسبة الوقت باستخدام العائد الفعلي
  - رسوم الامتياز عند اكتسابها
  - توزيعات الأرباح عند ثبوت الحق في استلام المدفوعات
- القياس بالقيمة العادلة للمقابل
- الإثبات عند استيفاء ضوابط الإثبات

يُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق الاستلام مع مراعاة مبلغ أي تخفيضات تجارية أو تخفيضات على الكمية تسمح بها الجهة. وفي معظم الحالات، يكون المقابل على شكل نقد أو معادلات النقد، ومبلغ الإيراد هو مبلغ النقد أو معادلات النقد المستلم أو المستحق الاستلام. وعادةً ما يُحدد مبلغ الإيراد الناشئ عن معاملة بالاتفاق بين الجهة ومشتري أو مستخدم الأصل أو الخدمة.

### تقديم الخدمات

- الإثبات تبعاً لمرحلة الإنجاز في تاريخ القوائم المالية
- الشروط:
  - إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية
  - احتمالية تدفق الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية إلى الجهة
  - إمكانية قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية
  - إمكانية قياس التكاليف المتكبدة وتكاليف الإنجاز بموثوقية

عندما تنطوي المعاملة على تقديم خدمات، يتم إثبات الإيراد المرتبط بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية. وبموجب هذه الطريقة، يتم إثبات الإيراد في فترات القوائم المالية التي تُقدّم فيها الخدمات. ويوفر إثبات الإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة حول مدى النشاط والأداء الخدمي خلال الفترة.

فعلى سبيل المثال، تقوم الجهة التي تقدم خدمات تقييم العقارات بإثبات الإيراد عند إنجاز عمليات التقييم، كل منها على حدة.

وبموجب طريقة نسبة الإنجاز، يُثبت الإيراد عندما يمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية. ونتيجة المعاملة يمكن تقديرها بموثوقية عندما:

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛

(ب) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة؛

(ج) يمكن قياس مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية بموثوقية؛

(د) يمكن قياس التكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إنجاز المعاملة بموثوقية.

ويجري تقدير الإيرادات بالرجوع إلى الاتفاق المبرم مع الأطراف الأخرى في المعاملة. وبوجه عام، تستطيع الجهة إجراء تقديرات موثوقة بعد أن تكون قد اتفقت مع الأطراف الأخرى في المعاملة على ما يلي:

(أ) حقوق كل طرف واجبة النفاذ فيما يتعلق بالخدمة التي ستؤدها وتحصل عليها الأطراف؛

(ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛

(ج) طريقة وشروط التسوية.

وعندما تؤدي الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال على مدى إطار زمني محدد، يمكن تحديد مرحلة إنجاز المعاملة بعدة طرق. وتستخدم الجهة الطريقة التي تقيس الخدمات المقدمة بموثوقية. وتبعاً لطبيعة المعاملة، فإن تلك الطرق قد تشمل على:

(أ) إجراء مسح للأعمال المنفذة؛ أو

(ب) الأعمال المنفذة حتى تاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب تنفيذها؛ أو

(ج) نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للمعاملة. ووحدها التكاليف التي تعكس الخدمات التي نُفذت حتى تاريخه هي التي يتم تضمينها في التكاليف المتكبدة حتى تاريخه. ووحدها التكاليف التي تعكس الخدمات التي نُفذت أو التي ستُنفذ هي التي يتم تضمينها في مجموع التكاليف المقدرة للمعاملة.

وعندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة التي تنطوي على تقديم خدمات بموثوقية، فإنه يجب إثبات الإيراد فقط بقدر المصروفات المثبتة القابلة للاسترداد.

## أمثلة لتقديم الخدمات

- الإسكان
- النقل والمواصلات
- إدارة الطرق ذات الرسوم
- رسوم الخدمات المالية
- رسوم الدخول
- الرسوم الدراسية
- رسوم الامتيازات والتنازلات

انظر إرشادات التنفيذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 9 للاطلاع على العديد من الأمثلة والإرشادات العامة بشأن الإثبات.

## بيع السلع

- يتم إثبات الإيراد من بيع السلع عند استيفاء جميع الشروط التالية:
  - قيام الجهة بتحويل المخاطر والمنافع المهمة الخاصة بملكية السلع إلى المشتري؛
  - عدم احتفاظ الجهة بارتباط إداري مستمر بالدرجة التي تقترن عادةً بالملكية ولا بسيطرة فعلية على السلع المباعة؛
  - إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛
  - احتمال أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة؛
  - إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بموثوقية.

ويلزم التحقق من ظروف المعاملة لتقدير التوقيت الذي قامت فيه الجهة بتحويل المخاطر والمنافع المهمة الخاصة بالملكية إلى المشتري. وفي معظم الحالات، يتزامن تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع تحويل سند الملكية النظامي أو نقل الحيازة إلى المشتري. وهذا هو واقع الحال فيما يخص معظم عمليات البيع.

## الإيرادات التبادلية الأخرى

- الفائدة
- رسوم الامتياز
- توزيعات الأرباح

يتم إثبات الفائدة على أساس نسبة الوقت التي تراعي العائد الفعلي على الأصل.

والعائد الفعلي على الأصل هو سعر الفائدة المطلوب لخصم تدفق المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة على مدى عمر الأصل لتساوى مع القيمة الدفترية الأولية للأصل. ويشمل إيراد الفائدة مبلغ استنفاد أي خصم أو علاوة أو أي فرق آخر بين القيمة الدفترية الأولية لورقة دين وقيمتها عند الاستحقاق. وعند استحقاق فائدة غير مدفوعة قبل اقتناء استثمار محمل بفائدة، يتم تخصيص الفائدة المستلمة لاحقاً بين الفترة السابقة للاقتناء والفترة اللاحقة للاقتناء؛ ووحده الجزء الخاص بالفترة اللاحقة للاقتناء هو الذي يُثبت على أنه إيراد.

ويتم إثبات رسوم الامتياز عند اكتسابها وفقاً لجوهر الاتفاقية ذات الصلة.

ويتم إثبات توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة عند ثبوت حق المساهم أو الجهة في استلام المدفوعات.

وتنطبق ضوابط الإثبات العامة. ويتم إثبات الإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة ويكون من الممكن قياس المبلغ بموثوقية.

## إثبات الإيراد

### التصور:

تقوم الحكومة بمعالجة وتوزيع المياه للاستخدام السكني والتجاري. ويتم قياس استهلاك المياه بالأمتر.

وتصدر الفواتير للمستخدمين في نهاية كل ثلاثة شهور. وتسير دورة الفوترة بشكل متعاقب بحيث تؤخذ قراءة العدادات وتصدر الفواتير بعد 15 يوماً من نهاية الثلاثة شهور لكل مجموعة من المستهلكين. ويُرحَّل الإيراد إلى دفتر الأستاذ العام عند صدور الفواتير. ومن واقع التجارب السابقة، فإن استهلاك المياه موزع بالتساوي على مدى فترة الفوترة. وتبلغ قيمة الاستهلاك المقدر الذي لم تصدر به فواتير للمجموعة أ لشهر ديسمبر 20×1 مبلغ 200,000 ريال. وتُستحق الفواتير في غضون ثلاثين يوماً. وتنتهي الفترة المالية في 31 ديسمبر 20×1.

مجموعة الفوترة	تاريخ الفاتورة	فترة الاستهلاك	تاريخ الاستحقاق	المبلغ (بالريال)
المجموعة أ	15 ديسمبر 20×0	سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر	15 يناير 20×1	900,000
المجموعة ب	15 يناير 20×1	أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر	15 فبراير 20×1	1,000,000
المجموعة ج	15 فبراير 20×1	نوفمبر، ديسمبر، يناير	15 مارس 20×1	1,200,000

ما هي التعديلات التي ينبغي إجراؤها على الإيراد خلال الفترة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1؟ مع التوضيح

ينبغي أن تثبت الجهة استحقاق الإيراد خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 بمبلغ 2,000,000 ريال كما يلي:

مجموعة الفوترة	تاريخ الفاتورة	فترة الاستهلاك	تاريخ الاستحقاق	المبلغ (بالريال)	الاستحقاقات في نهاية الفترة (بالريال)
المجموعة أ	15 ديسمبر 20×0	سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر	15 يناير 20×1	900,000	200,000 <sup>1</sup>
المجموعة ب	15 يناير 20×1	أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر	15 فبراير 20×1	1,000,000	1,000,000 <sup>2</sup>
المجموعة ج	15 فبراير 20×1	نوفمبر، ديسمبر، يناير	15 مارس 20×1	1,200,000	800,000 <sup>3</sup>
الإجمالي					2,000,000

<sup>1</sup> الاستهلاك الذي لم تصدر به فواتير للمجموعة أ

<sup>2</sup> الاستهلاك خلال فترة الثلاثة أشهر المنتهية في 31 ديسمبر تصدر فواتيره في 15 يناير

<sup>3</sup> الاستهلاك المقدر للمجموعة ج خلال شهري نوفمبر وديسمبر 20×0 (الفواتير في 15 فبراير 20×1 / 3/شهور \* شهران)

## إيراد الفائدة

التصور:

تحتفظ إحدى جهات القطاع العام بوثيقة مديونية غير مغطاة برهن تم شراؤها في 1 يناير 20×0. وكانت التكلفة 100,000 ريال. وستحصل جهة القطاع العام على مبلغ 115,763 ريال عند حلول أجل الاستحقاق في الذكرى الثالثة لشراء الوثيقة. ولوثيقة المديونية معدل قسيمة يبلغ صفرًا (أي إنها "بدون فائدة"). وقد تم استخدام جداول مالية للقيم الحالية لتحديد أن العائد الفعلي 5%.

ما هو إيراد الفائدة واستحقاق الفائدة والقيمة الدفترية لوثيقة المديونية في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة إلى حين بلوغ أجل الاستحقاق؟ مع التوضيح (لغرض تيسير الاحتساب، تُستحق الفائدة على أساس سنوي ولا تُوزَّع تناسبياً على الأيام خلال الفترة).

إيراد الفائدة بالريال	القيمة الدفترية بالريال
1 يناير 20×0	100,000
31 ديسمبر 20×0	؟
31 ديسمبر 20×1	؟
31 ديسمبر 20×2	؟

الإجابة:

المعدل الفعلي هو معدل الفائدة المطلوب لخصم تدفق المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة على مدى عمر الأصل لتساوى مع القيمة الدفترية الأولية للأصل.

السنة	الاحتساب	القيمة الدفترية بالريال	إيراد الفائدة بالريال
1 يناير 20×0		100,000	
31 ديسمبر 20×0	100,000 ريال * المعدل الفعلي 5%	105,000	5,000
31 ديسمبر 20×1	105,000 ريال * المعدل الفعلي 5%	110,250	5,250
31 ديسمبر 20×2	110,205 ريال * المعدل الفعلي 5%	115,763	5,513

### مثال توضيحي للإفصاح ضمن الإفصاحات

يوضح المثال المتطلبات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 9 الخاصة بالإفصاح ضمن الإفصاحات:

يجب أن تفصح الجهة عما يلي:

- (أ) السياسات المحاسبية التي طبقها لإثبات الإيراد، بما في ذلك الطرق التي طبقها لتحديد مرحلة إنجاز المعاملات التي انطوت على تقديم خدمات؛
- (ب) مبلغ كل فئة مهمة من فئات الإيراد المثبت خلال الفترة، بما في ذلك الإيراد الناشئ عن:
  - (1) تقديم الخدمات؛
  - (2) بيع السلع؛
  - (3) الفائدة؛
  - (4) رسوم الامتياز؛
  - (5) توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛
- (ج) مبلغ الإيراد الناشئ عن مبادلات السلع أو الخدمات المضمنة في كل فئة مهمة من الإيراد.

ويقدم المثال التالي مثالاً لإيضاح قد تستخدمه الجهة لشرح البنود المقرر عنها في قائمة الأداء على أنها مبيعات لسلع وخدمات. ومن المرجح تضمين السياسات المحاسبية الخاصة بإثبات الإيراد من المعاملات التبادلية في إيضاح السياسات المحاسبية المرفق بالقوائم المالية.

## الإيضاح X – مبيعات السلع والخدمات

يتم إثبات الإيراد عند تقديم الخدمات أو تحويل ملكية السلع.

ويتألف الإيراد المقرر عنه من البنود التالية

20×1 (بالريال)	20×1 (بالريال)	
186,559	209,249	رسوم المياه والصرف
90,828	96,660	أجرة العبور
45,539	49,202	غير ذلك
322,926	355,111	الإجمالي

## أسئلة ونقاشات

بهذا نختتم وحدتنا التدريبية عن الإيراد من المعاملات التبادلية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<http://www.ipsasb.org>

## أسئلة للمراجعة

### السؤال الأول

تقوم إحدى المدارس الثانوية بتحصيل الرسوم الدراسية في بداية كل فصل دراسي. والرسوم المستحقة الدفع هي مقابل القيمة العادلة للتعليم. ولا يمكن استرداد الرسوم فور بداية الفصل الدراسي. يتم إثبات الإيراد:

(أ) في الفترة التي يتم تحصيل الرسوم فيها.

(ب) على مدى فترة التعليم.

(ج) في بداية الفصل الدراسي.

(د) في نهاية الفصل الدراسي.

## الإجابات على أسئلة المراجعة

### السؤال الأول

#### الإجابة (ب).

نظراً لأن الرسوم المستحقة الدفع هي مقابل القيمة العادلة للتعليم، فإن المعاملة تُعد معاملة تبادلية تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9.

وتُستخدم طريقة نسبة الإنجاز لإثبات الإيراد. وبموجب هذه الطريقة، يتم إثبات الإيراد في فترات القوائم المالية التي تُقدّم فيها الخدمات. ويوفر إثبات الإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة حول مدى النشاط والأداء الخدمي خلال الفترة.

# الإيراد من المعاملات غير التبادلية: الضرر كسب

## المحاسبة عن المعاملات غير التبادلية

تشمل القضايا المرتبطة بالمحاسبة عن الإيرادات من المعاملات غير التبادلية التصنيف وتحديد توقيت الإثبات والقياس عند الإثبات الأولي. ويلزم تمييز التدفقات الداخلة من المعاملات غير التبادلية، كما هو شأن التدفقات الداخلة من المعاملات التبادلية، عن التدفقات التمويلية الداخلة مثل القروض والمقبوضات بصفة الأمانة مثل الضرائب التي يتم تحصيلها بصفة وكيل عن جهة أخرى. فهذه المعاملات الأخيرة ليست من إيرادات الجهة.

### المحاسبة عن الضرائب

- تثبت الجهة التي تفرض ضرائب الأصول عند
  - وقوع الحدث الخاضع للضريبة
  - استيفاء ضوابط الإثبات
- الحدث الخاضع للضريبة – حدث تنطبق عليه الضريبة
- تُقاس الأصول بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء – يُراعى في أفضل تقدير للتدفق الداخل
  - احتمالية تدفق الموارد
  - القيمة العادلة للأصول الناتجة
- يُحاسب عن التعديلات في الفترة الحالية

تثبت الجهة التي تفرض ضرائب أصلاً فيما يخص الضرائب عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة واستيفاء ضوابط إثبات الأصول. وينشأ الإيراد الضريبي فقط للحكومة التي تفرض الضريبة، وليس لغيرها من الجهات. فعلى سبيل المثال، عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة تقوم بتحصيلها هيئة تابعة لها مخولة بجباية الضرائب، فإن الأصول والإيرادات تستحق للحكومة وليس لهيئة الضرائب. وعندما تفرض الحكومة ضريبة على المبيعات، وتقوم بنقل جميع متحصلاتها إلى أمانات المناطق، بناءً على تخصيص مستمر للاعتمادات المالية، تثبت الحكومة أصولاً وإيرادات للضريبة، وانخفاضاً في الأصول ومصروفات فيما يخص التحويل إلى أمانات المناطق. وتثبت أمانات المناطق أصولاً وإيرادات فيما يخص التحويل.

وبالمثل، فعندما تقوم جهة فردية بتحصيل الضرائب بالنيابة عن عدة جهات أخرى، فإنها تتصرف بصفقتها وكيلاً عن جميع تلك الجهات. فعلى سبيل المثال، عندما تقوم هيئة مخولة بجباية الضرائب في إحدى المناطق بتحصيل ضريبة الدخل لصالح الحكومة وأمانات مناطق متعددة، فإنها لا تثبت إيرادات فيما يتعلق بالضرائب المحصلة. وبدلاً من ذلك، تثبت أمانات المناطق التي تفرض الضرائب الأصول والإيرادات المتعلقة بالضرائب.

وتستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب ضوابط الإثبات كأصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وتُحدد درجة الاحتمالية المرتبطة بالتدفق الداخل للموارد على أساس الأدلة المتوفرة في وقت الإثبات الأولي والتي تتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلّف.

والحدث الخاضع للضريبة هو الحدث الذي حددت الحكومة أو المشرع أو سلطة أخرى خضوعه للضريبة.

ويُعد هذا أقرب وقت ممكن لإثبات الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملة الضريبية وهذه هي لحظة وقوع الحدث السابق التي تنشأ عنها السيطرة على الأصل.

وتُفرض أنواع متشابهة من الضرائب في العديد من الدول. وتحلل الجهة المعدة للقوائم المالية نظام الضريبة في دولتها لتحديد ماهية الحدث الخاضع للضريبة في مختلف أنواع الضرائب المفروضة.

وما لم تنص الأنظمة أو اللوائح على خلاف ذلك، فإن الحدث الخاضع للضريبة من المرجح أن يكون:

- (أ) فيما يتعلق بضريبة الدخل، هو تحقيق المكلف لدخل خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛
- (ب) فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، هو ممارسة المكلف لنشاط خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛
- (ج) فيما يتعلق بالضريبة على السلع والخدمات، هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛
- (د) فيما يتعلق بالرسوم الجمركية، هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة للرسوم عبر الحدود الجمركية؛
- (هـ) فيما يتعلق بضريبة الإرث، هو وفاة شخص يملك عقارات خاضعة للضريبة؛
- (و) فيما يتعلق بالضريبة العقارية، هو انقضاء التاريخ الذي تُفرض فيه الضريبة، أو الفترة التي تُفرض عنها الضريبة إذا كانت الضريبة تُفرض على أساس دوري.

وتُقاس القيمة العادلة للأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية بأفضل تقدير لتدفق الموارد الداخلة إلى الجهة. ويُراعى أفضل تقدير كلاً من احتمالية تدفق الموارد إلى الحكومة، والقيمة العادلة للأصول الناتجة.

ويتعين على الجهات المعدة للقوائم المالية وضع سياسات محاسبية لقياس الأصول الناتجة عن الضرائب، تقيسها بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاقتناء. ويصعب إجراء قياس موثوق للأصول الناتجة عن المعاملات الضريبية والإيراد المرتبط بها لأن المعلومات قد لا تصبح متاحة إلا بعد فترة من وقوع الحدث الخاضع للضريبة. فعلى سبيل المثال، لا يُعرف مبلغ ضريبة الدخل المستحق على المكلفين بالضريبة إلا بعد تقديم الإقرارات الضريبية وتقييمها.

وعند وجود فاصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب، فقد تقيس جهات القطاع العام الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بموثوقية، على سبيل المثال، باستخدام النماذج الإحصائية التي تعتمد على سوابق تحصيل الضريبة ذات الصلة في الفترات السابقة. وتراعي هذه النماذج توقيت المتحصلات النقدية من المكلفين، والإقرارات الضريبية التي تقدموا بها، والعلاقة بين الضريبة المستحقة الاستلام والأحداث الاقتصادية الأخرى. وتأخذ نماذج القياس في الحسبان عوامل أخرى مثل:

- (أ) سماح نظام الضرائب للمكلفين بفترة أطول لتقديم الإقرارات الضريبية من تلك التي تمنحها الحكومة لنشر القوائم المالية ذات الغرض العام؛
- (ب) تخلف المكلفين عن تقديم الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد؛
- (ج) تقييم الأصول غير النقدية لأغراض الربط الضريبي؛
- (د) التعقيدات في نظام الضرائب التي تتطلب فترات ممتدة لربط الضرائب المستحقة على مكلفين معينين؛
- (هـ) احتمال أن تفوق التكاليف المالية والسياسية لتنفيذ أنظمة الضرائب بشكل صارم وتحصيل جميع الضرائب المستحقة نظامياً للحكومة، المنافع المستلمة؛
- (و) سماح نظام الضرائب للمكلفين بتأجيل دفع بعض الضرائب؛
- (ز) الظروف المختلفة الخاصة بضرائب أو دول معينة.

وفي بعض الحالات، لا يمكن إجراء قياس موثوق للأصول الناتجة عن المعاملات الضريبية والإيراد المرتبط بها إلا بعد فترة من وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وبالتالي، قد لا يتم استيفاء ضوابط الإثبات إلا في فترة لاحقة أو عند استلام مبلغ الضريبة أو استحقاق استلامه. وقد يحدث هذا إذا كان

أساس الضريبة متقبلاً وكان من غير الممكن الوصول إلى تقدير موثوق للضريبة. وفي العديد من الحالات، قد يتم إثبات الأصول والإيراد في الفترة التي تلي وقوع الحدث الخاضع للضريبة.

وهناك ظروف استثنائية تنقضي فيها فترات قوائم مالية عديدة قبل أن ينتج عن الحدث الخاضع للضريبة تدفق داخل لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات كأصل. فعلى سبيل المثال، قد يستغرق التحديد والقياس الموثوق لمبلغ ضريبة الإرث المستحق عدة سنوات فيما يتعلق بتركة ضخمة لمتوفي لأنها تتضمن عدداً من القطع الأثرية واللوحات الفنية الثمينة التي تتطلب تقييماً من قبل الخبراء. وبالتالي، قد لا يتم استيفاء ضوابط الإثبات إلا عند استلام مبلغ الضريبة أو استحقاق استلامه.

وعند قياس الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية، فقد يختلف المبلغ الفعلي الذي يتحقق في فترات القوائم المالية اللاحقة عن المبالغ المقدرة التي تحدّد أنها مستحقة من المكلفين فيما يتعلق بفترة القوائم المالية الحالية. ويتم إجراء تعديلات على التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام<sup>3</sup> "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

## مثال توضيحي

التصور:

تفرض الحكومة ضريبة على دخل الأفراد. وتنتهي الفترة المالية للحكومة والسنة الضريبية في 31 ديسمبر. ويحظى المكلفون بمهلة حتى 30 أبريل من السنة التالية لتقديم إقراراتهم الضريبية، ومهلة حتى 30 يونيو لدفع أي ضرائب مستحقة.

هل تثبت الحكومة أصلاً وإيراداً في نهاية الفترة المالية؟ مع التوضيح

الإجابة:

يتم إثبات إيراد ضريبة الدخل في فترة القوائم المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، أي اكتساب الدخل الخاضع للضريبة.

وحيث إن الإقرارات الضريبية للأفراد لن يتم تقديمها حتى 30 أبريل من السنة التالية، فإن الحكومة لا تستطيع أن تقيس بشكل مباشر ضريبة الدخل مستحقة الاستلام في 31 ديسمبر. وقد تنتظر الحكومة إلى حين تقديم جميع الإقرارات الضريبية ومعالجتها لإعداد قوائمها المالية في شكلها النهائي. وقد لا يستوفي هذا الخاصية النوعية للمعلومات المالية، والمتمثلة في توفر المعلومات في الوقت المناسب. وتطور الحكومة نموذجاً إحصائياً لتقيس بشكل غير مباشر الإيراد المستحق الاستلام من ضريبة الدخل.

وتستخدم الحكومة البيانات الإحصائية السابقة الخاصة بتحصيل ضريبة الدخل، وتقارنها بالظواهر الأخرى القابلة للرصد لتطوير نموذج موثوق. وقد تشمل هذه الظواهر الأخرى على الإحصاءات الاقتصادية الأخرى، مثل إجمالي الناتج المحلي، والظواهر المالية مثل أقساط ضريبة الدخل التي يقتطعها أصحاب العمل، والإحصاءات المصرفية التي يقوم المصرف المركزي بجمعها. وقد تطلب هذه الحكومة العون من خبراء الاقتصاد القياسي في تطوير النموذج.

ويمكّن النموذج الجهة المعدة للقوائم المالية من أن تقيس بموثوقية الأصول والإيرادات التي تؤول لها أثناء فترة القوائم المالية، والتي تثبت بعد ذلك ويُفصح عنها في القوائم المالية ذات الغرض العام. وتفصح الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام عن السياسات المحاسبية، بما فيها أساس قياس إيراد ضريبة الدخل.

وفي هذه الظروف، قد يتم تعديل التقديرات الخاصة بإيراد الضريبة خلال إحدى فترات القوائم المالية في فترة لاحقة. ويتم إثبات التغييرات في التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام<sup>3</sup> "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

## قضايا أخرى خاصة بالمحاسبة الضريبية

- الموارد التي يتم استلامها قبل الحدث الخاضع للضريبة يتم إثباتها على أنها ضرائب محصلة مقدماً
- الإيراد الضريبي هو مبلغ إجمالي
  - لا يُخصم منه المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي
  - لا يُضاف إليه النفقات الضريبية
- الضرائب المفروضة لأغراض خاصة

يتم إثبات الموارد الخاصة بالضرائب المحصلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة كأصل والتزام (مقبوضات مستلمة مقدماً)، وذلك لأن

(1) الحدث الذي يؤدي إلى استحقاق الجهة للضرائب لم يحدث بعد؛

(2) ضوابط إثبات الإيراد الضريبي لم يتم استيفاؤها.

وأتساقاً مع تعريفات الأصول والالتزامات، فإن الموارد الخاصة بالضرائب المحصلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة يتم إثباتها كأصل والتزام (مقبوضات مستلمة مقدماً)، لأن (أ) الحدث الذي يؤدي إلى استحقاق الجهة للضرائب لم يقع بعد، و(ب) ضوابط إثبات الإيراد الضريبي لم يتم استيفاؤها، بالرغم من أن الجهة قد حصلت بالفعل على تدفق داخل للموارد. والمقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالضرائب لا تختلف أساساً عن المبالغ الأخرى التي يتم تحصيلها مقدماً، ولذلك يتم إثبات التزام إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة. وعند وقوع الحدث الخاضع للضريبة، يتم إلغاء الالتزام وإثبات الإيراد.

ويجب تحديد الإيراد الضريبي بالمبلغ الإجمالي. ولا يجوز خصم المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي من هذا الإيراد. والمصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي هي المبالغ المتاحة للمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون ضرائب أم لا.

وفي بعض الدول، تستخدم الحكومة النظام الضريبي كطريقة ميسرة لدفع منافع للمكلفين، كان من الممكن دفعها باستخدام طريقة دفع أخرى مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ في الحساب المصرفي للمكلف مباشرة أو تسوية حساب آخر بالنيابة عن المكلف.

ويكمن الاعتبار الرئيسي في أن المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي تكون متاحة للجهات المحول إليها بغض النظر عما إذا كانت تدفع الضرائب أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ويمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إجراء مقاصة بين بنود الإيراد والمصروف ما لم يسمح معيار آخر بذلك. ولذلك، لا يُسمح بإجراء مقاصة بين إيراد الضريبة والمصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي.

والنفقات الضريبية هي أحكام تفضيلية في نظام الضرائب تمنح مكلفين معينين امتيازات غير متاحة للآخرين. وفي معظم الدول، تستخدم الحكومات النظام الضريبي للتشجيع على بعض السلوكيات المالية والإثراء عن سلوكيات أخرى. وتكون هذه الأنواع من الامتيازات متاحة للمكلفين وحدهم. وإذا لم تدفع الجهة (بما في ذلك الشخص الطبيعي) الضرائب، فلا يمكنها الحصول على الامتياز. وهذه الأنواع من الامتيازات تُسعى النفقات الضريبية.

وتعتبر النفقات الضريبية إيراداً متخلى عنه وليس مصروفات، وهي لا تنشأ عنها تدفقات داخلية أو خارجية للموارد – أي إنها لا تنشأ عنها أصول أو التزامات أو إيراد أو مصروفات خاصة بالحكومة.

وتُفرض بعض الضرائب لأغراض محددة. وبصفة عامة، لا ينشأ عن الضرائب المفروضة لأغراض محددة واجب أداء يتطلب إثبات التزام. وإذا كانت الحكومة مطالبة بإثبات التزام فيما يتعلق بأصول مثبتة نتيجة لضرائب ذات غرض محدد، فإنها لا تثبت الإيراد لحين الوفاء بواجب الأداء وتخفيض الالتزام. ومع ذلك، ففي معظم الحالات، لا يُتوقع أن ينشأ عن الضرائب المفروضة لأغراض محددة التزام، لأن الأغراض المحددة ترقى إلى منزلة القيود المفروضة على كيفية استخدام الموارد. والجهة تحتفظ بحرية التقدير في كيفية استخدامها للموارد. وفي حال عدم استخدام الموارد للأغراض المقصودة، فلا يوجد واجب برد الموارد. والأغراض المحددة ترقى إلى منزلة القيود وليس الشروط. انظر النقاش المتعلق بالأحكام والشروط والقيود.

## النفقات/المصروفات الضريبية

التصور:

تسمح الحكومة للأفراد المكلفين بدفع الضرائب ممن يملكون منازل بخصم الفائدة على القروض العقارية والضرائب العقارية من إجمالي دخلهم عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة. وقد جرى إقرار تلك السياسة للتشجيع على امتلاك المنازل.

1. هل الخصم يُعد مصروفاً ضريبياً أم نفقات ضريبية؟ مع التوضيح
2. كيف تحاسب وتقرر الحكومة عن أثر خصم الإيرادات الضريبية؟ مع التوضيح

الإجابة:

الأثر على الإيرادات الضريبية نتيجة لخصم الفائدة على القروض العقارية والضرائب العقارية يُعد نفقات ضريبية. فهذا امتياز ضريبي متاح للمكلفين وحدهم. ولا يجوز تضمين مبلغ الامتيازات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيرادات الضريبية. ولا يتم التقرير عن النفقات الضريبية في قائمة الأداء المالي. وهي تُعد إيرادات ضريبية معفى عنها.

## الإفصاحات

يتم الإفصاح عن:

- الإيراد من المعاملات غير التبادلية
- الذمم المدينة المثبتة
- مبالغ المقبوضات المستلمة مقدماً
- مبلغ الالتزامات المعفاة
- السياسات المحاسبية المطبقة
- أساس قياس القيمة العادلة
- معلومات عن الضرائب التي لا يمكن قياسها بموثوقية

تفصح الجهة في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام، أو في الإفصاحات المرفقة بها، عما يلي:

(أ) مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المثبت خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل ما يلي:

(1) الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛

(2) التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويلات بشكل منفصل.

(ب) مبلغ الذمم المدينة المثبت فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛

...

(هـ) وجود أي مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية، ومبالغ هذه المقبوضات؛

(و) مبلغ أي التزامات معفاة.

يتطلب الإفصاح في البند (هـ) من الجهات الإفصاح عن وجود المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وتنطوي هذه الالتزامات على خطر يتمثل في اضطراب الجهة إلى التضحية بمناافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية في حال عدم وقوع الحدث الخاضع للضريبة. ويساعد الإفصاح عن هذه المقبوضات المستلمة مقدماً المستخدمين في الحكم على الوضع المستقبلي لإيرادات الجهة وصافي أصولها.

وتفصح الجهة أيضاً في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، عما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة في إثبات الإيراد من المعاملات غير التبادلية؛

(ب) أساس قياس القيمة العادلة للموارد الداخلة، وذلك لفئات الإيراد الرئيسية من المعاملات غير التبادلية؛

(ج) معلومات عن طبيعة الضريبة، فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع الجهة قياسه بموثوقية خلال فترة وقوع الحدث الخاضع للضريبة؛

وفي حالات عديدة، ستكون الجهة قادرة على أن تقيس بموثوقية الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية وذلك على سبيل المثال. ولكن قد توجد ظروف استثنائية لا تستطيع الجهة فيها أن تقيس بموثوقية الأصول والإيرادات الناتجة إلا بعد انقضاء فترة واحدة أو أكثر من فترات القوائم المالية بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالات، تفصح الجهة عن طبيعة الفئات الرئيسية للضرائب التي لا يمكن قياسها بموثوقية، وبالتالي تُثبت خلال فترة القوائم المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في اتخاذ قرارات مدروسة بشأن الوضع المستقبلي لإيرادات الجهة وصافي أصولها.

## مثال توضيحي للإفصاح ضمن الإيضاحات

الإيضاح X: الإيرادات الضريبية

الإيرادات الضريبية مقرر عنها بالصافي بعد طرح المبالغ المحصلة بالنيابة عن المناطق. وتُثبت إيراد ضريبة الدخل عندما يقوم المكلف بالضريبة باكتساب الدخل. وتستند الإيرادات خلال السنة المالية إلى المبالغ المربوطة وتقديرات ضريبة الدخل التي تم اكتسابها ولكن لم يتم ربطها بعد. ويتم إثبات الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات عند بيع السلع أو تقديم الخدمات. ويتم إثبات أقساط التأمين ضد البطالة عند اكتساب الدخل المؤمن عليه. ويتم التقرير عن الفروقات بين التقديرات والمبالغ الفعلية في الفترة التي يكتمل فيها الربط الفعلي.

وبلخص الجدول أدناه الإيرادات الضريبية.

20×0 (بالألف ريال)	20×1 (بالألف ريال)	
151,798	139,601	ضرائب الدخل
25,740	26,947	ضريبة السلع والخدمات
39,806	40,573	أقساط التأمين ضد البطالة
<b>217,344</b>	<b>207,121</b>	<b>إجمالي الإيرادات الضريبية</b>

يقدم المثال إيضاحاً نموذجياً عن السياسات المحاسبية الخاصة بالإيرادات الضريبية وعن إثباتها وقياسها.

ويبين الإيضاح كيفية إفصاح الجهة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام عما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة لإثبات الإيراد من المعاملات غير التبادلية؛

ب) أساس قياس القيمة العادلة للموارد الداخلة، وذلك لفئات الإيراد الرئيسية من المعاملات غير التبادلية.

### أسئلة ونقاشات

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن الإيراد من المعاملات التبادلية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<http://www.ipsasb.org>

## أسئلة للمراجعة

### السؤال الأول

تفرض الحكومة ضريبة على المبيعات، وتنقل جميع متحصلاتها إلى أمانات المناطق، بناءً على تخصيص مستمر للاعتمادات المالية. أي مما يلي هو المحاسبة المناسبة عن الأصول والإيرادات؟

- (أ) تثبت الحكومة أصولاً وإيرادات للضريبة، وتخفيضاً في الأصول ومصروفاً للتحويلات التي تتم لأمانات المناطق
- (ب) لا تثبت الحكومة أصولاً وإيرادات، باعتبار أنها وكيلاً لأمانات المناطق. وتثبت أمانات المناطق أصولاً وإيرادات فيما يخص الضريبة.
- ولماذا؟

### السؤال الثاني

تثبت إحدى الجهات أصلاً وإيراداً من الضرائب عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وتفرض الحكومة ضريبة على دخل الأفراد بنسبة 25%. وتطلب من المكلفين بالضريبة دفع أقساط ربع سنوية للضرائب المربوطة الواجبة السداد خلال السنة الضريبية. ويجب تقديم الإقرارات الضريبية بحلول 30 أبريل وسداد رصيد الضرائب بحلول 30 يونيو في السنة التالية. يقع الحدث الخاضع للضريبة عندما

- (أ) يقدم الأفراد إقراراتهم الضريبية السنوية
- (ب) يدفع الأفراد الأقساط ربع السنوية
- (ج) يسدد الأفراد آخر دفعة عليهم
- (د) يكتسب الأفراد الدخل الخاضع للضريبة؟

### السؤال الثالث

تفرض الحكومة (الجهة المعدة للقوائم المالية) ضريبة بنسبة واحد في المائة من القيمة المربوطة على جميع العقارات داخل الدولة. وتمتد فترة القوائم المالية للحكومة من 1 يوليو إلى 30 يونيو. وتُفرض الضريبة في 31 يوليو، بإخطارات بالربط يتم إرسالها إلى ملاك العقارات في شهر يوليو، ويجب الدفع بحلول 31 أغسطس. وإذا لم تُسدد الضرائب في ذلك التاريخ، يتكبد ملاك العقارات غرامة تتمثل في دفع فائدة بنسبة ثلاثة في المائة شهرياً على المبلغ غير المسدد.

متى تثبت الحكومة الأصل والإيراد؟ ولماذا؟

### السؤال الرابع

تفرض الحكومة ضريبة عقارية في 31 يوليو، بإخطارات بالربط يتم إرسالها إلى ملاك العقارات في شهر يوليو، ويجب الدفع بحلول 31 أغسطس. وتسمح للمكلفين بسداد الضرائب على أقساط شهرية تبدأ في شهر أكتوبر من السنة السابقة.

متى تثبت الحكومة الإيراد الخاص بالضرائب العقارية المحصلة مقدماً؟ ولماذا؟

## الإجابات على أسئلة المراجعة

### السؤال الأول

#### الإجابة (ب).

تُعد الحكومة هي سلطة الضرائب التي تفرض ضريبة المبيعات. وتثبت الحكومة أصولاً وإيرادات فيما يخص ضريبة المبيعات. وتثبت انخفاضاً في الأصول ومصروفات فيما يخص التحويلات التي تتم إلى أمانات المناطق. وتثبت أمانات المناطق أصولاً وإيرادات فيما يخص التحويل.

### السؤال الثاني

#### الإجابة (د).

تستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة لوقوع الحدث الخاضع للضريبة الذي حددت الحكومة أو السلطة التشريعية أو غيرها أنه سيكون الحدث الخاضع للضريبة.

وتستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة لحدث سابق (الحدث الخاضع للضريبة) وتوقع الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية من تلك الموارد. وتستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب ضوابط الإثبات كأصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وتُحدد درجة الاحتمالية المرتبطة بالتدفق الداخل للموارد على أساس الأدلة المتوفرة في وقت الإثبات الأولي والتي تتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلّف.

### السؤال الثالث

تسيطر الحكومة على مورد – الضرائب العقارية المستحقة التحصيل – عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة، وهو في الحالة الماثلة حلول التاريخ الذي تُفرض فيه الضرائب في 31 يوليو. وتثبت الحكومة أصولاً وإيرادات في القوائم المالية ذات الغرض العام للفترة التي يحل فيها ذلك التاريخ.

### السؤال الرابع

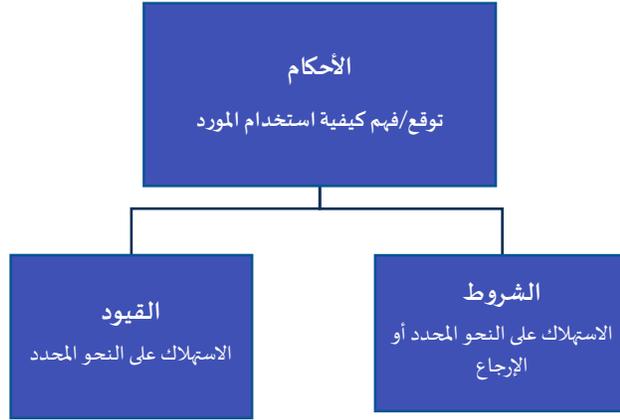
تثبت الحكومة أصلاً والتزاماً للضرائب العقارية التي تُسدد مقدماً في وقت استلامها. وتثبت انخفاضاً في الالتزام ومبلغاً مقابل كإيراد في 31 يوليو. واتساقاً مع تعريفات الأصول والالتزامات، فإن الموارد الخاصة بالضرائب المحصلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة يتم إثباتها كأصل والالتزام (مقبوضات مستلمة مقدماً)، لأن (أ) الحدث الذي يؤدي إلى استحقاق الجهة للضرائب لم يقع بعد، و(ب) ضوابط إثبات الإيراد الضريبي لم يتم استيفاؤها، بالرغم من أن الجهة قد حصلت بالفعل على تدفق داخل للموارد. والمقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالضرائب لا تختلف أساساً عن المبالغ الأخرى التي يتم تحصيلها مقدماً، ولذلك يتم إثبات التزام لحين وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وعند وقوع الحدث الخاضع للضريبة، يتم إلغاء الالتزام وإثبات الإيراد.

## الإيراد من المعاملات غير التبادلية: التحويلات

## المحاسبة عن المعاملات غير التبادلية

تشمل القضايا المرتبطة بالمحاسبة عن الإيرادات من المعاملات غير التبادلية التصنيف وتحديد توقيتات الإثبات والقياس عند الإثبات الأولي وتحديد المعالجة الضريبية المناسبة للحالات المرتبطة بالمنح.

### المحاسبة عن التحويلات



يُحدد توقيت إثبات الإيراد حسب طبيعة الشروط وتوقيتها.

تنطوي المعاملات التي ينشأ عنها إيراد غير تبادلي في الغالب على إثبات التزامات أيضاً. ومن الشائع تحويل أصول في المعاملات غير التبادلية مع توقع و/أو إدراك الجهة المحولة أن الأصول سيتم استخدامها بطريقة معينة، وأن الجهة المحول إليها ستصرف بالتالي بطريقة معينة. وتفرض الأحكام، التي تتطلب من الجهة المحول إليها استخدام أو استهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل لغرض معين، واجب أداء على الجهة المحول إليها. وقد يخلق واجب الأداء، في ظروف معينة، واجباً حالياً يستوفي تعريف الالتزام.

والأحكام المفروضة على الأصول المحوَّلة هي شروط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح، أو في ترتيب ملزم، مفروضة على استخدام أصل محول من قبل جهات تقع خارج نطاق الجهة المعدة للقوائم المالية. ومن الخصائص الرئيسية للأحكام ما يلي:

- تُعد الأحكام واجبة النفاذ من خلال إجراءات نظامية أو إدارية. وإذا كان هناك شرط معين في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة الأخرى غير واجب النفاذ، فإنه لا يُعد حكماً حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 23.
- لا تُعد الأحكام واجبات ضمنية. ولا ينشأ عن قرار الهيئة الحاكمة للجهة أو الجهة المسيطرة بشأن الكيفية التي تنوي استخدام الأصل المحول بها واجب ضمني بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 23، بغض النظر عن إبلاغ ذلك القرار قبل تاريخ القوائم المالية إلى المتأثرين به بطريقة محددة على نحو يكفي لخلق توقع سليم لديهم بأن الجهة ستفي بمسؤولياتها.
- من الخصائص الرئيسية للأحكام، حسب تعريفها في هذا المعيار، أن الجهة لا تستطيع فرض أحكام على نفسها، سواءً بصورة مباشرة أو من خلال جهة تسيطر عليها.

والأحكام المتعلقة بالأصول المحولة قد تكون شروطاً أو قيوداً. وقد تتطلب كل من القيود والشروط من الجهة استخدام أو استهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل لغرض معين (واجب أداء) عند الإثبات الأولي.

وتحلل الجهة كافة الأحكام المرتبطة بالتدفق الداخلى للموارد، لتحديد ما إذا كانت تلك الأحكام تفرض شروطاً أو قيوداً. ولهذا التمييز أهمية بالغة في المحاسبة عن الأصول المحولة.

وتتطلب الشروط المفروضة على الأصول المحولة من الجهة إما استهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية للأصل كما هو محدد لها، أو إرجاع المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى الجهة المحولة في حال مخالفة الشروط. ووجودها الشروط هي التي تتطلب إرجاع المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى الجهة المحولة في حال مخالفة الأحكام (واجب إرجاع).

وواجب الإرجاع المرتبط بالأصل المحول هو الذي يخلق الواجب الحالي الذي يستوفي تعريف الالتزام. أي أن الجهة تتحمل واجباً حالياً بتحويل المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى أطراف ثالثة عندما تكتسب السيطرة على أصل يخضع لشروط معين. ويرجع ذلك إلى عدم قدرة الجهة المحول إليها على تجنب التدفق الخارج المستقبلي للموارد. ويتعين عليها استهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها الأصل المحول في تقديم سلع أو خدمات معينة إلى أطراف ثالثة، أو إرجاعها إلى الجهة المحولة. ولذلك، فعندما تثبت الجهة المحول إليها، أولاً، أصلاً خاضعاً لشروط معين، فإنها تتكبد أيضاً التزاماً.

ويتم إثبات الواجب الحالي على أنه التزام عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية لتسوية الواجب ويمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الواجب. ويتم إثبات الواجب الحالي على أنه التزام عند الإثبات الأولى للأصل.

ولا تتضمن القيود المفروضة على الأصول المحولة متطلباً يقضي بإرجاع الأصل المحول، أو المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية الأخرى، إلى الجهة المحولة إذا لم يتم استخدام الأصل على النحو المحدد. وبالتالي، فإن اكتساب السيطرة على أصل خاضع لقيود معين لا يفرض واجباً حالياً على الجهة المحول إليها بتحويل المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى أطراف ثالثة عند الاكتساب الأولى للسيطرة على الأصل.

وعندما تخالف الجهة المحول إليها قيوداً معيناً، فإن الجهة المحولة أو أطرافاً أخرى قد يكون لديها الخيار لطلب توقيع عقوبة على الجهة المحول إليها برفع دعوى قضائية مثلاً أمام محكمة أو هيئة أخرى أو من خلال عملية إدارية مثل استصدار أمر من وزير حكومي أو سلطة أخرى أو غير ذلك. وقد ينتج عن مثل هذه الإجراءات إلزام الجهة بالوفاء بالقيود أو مواجهة عقوبة مدنية أو جنائية بسبب عدم الالتزام بحكم المحكمة أو الهيئة أو السلطة الأخرى. وهذه العقوبة لا يتم تكبدها نتيجة لاقتناء الأصل، وإنما مخالفة القيد.

ومجدداً، فإن اكتساب السيطرة على أصل خاضع لقيود معين يمكن إنفاذه لا يفرض واجباً حالياً على الجهة المحول إليها بتحويل المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية إلى أطراف ثالثة عند الاكتساب الأولى للسيطرة على الأصل. ولا تتحمل الجهة واجباً حالياً إلا في حالة مخالفة القيد. وإذا أثبتت الجهة التزاماً فيما يتعلق بالتدفق الداخلى للموارد الناتجة عن المعاملة غير التبادلية، فعندما يتم تخفيض الالتزام لاحقاً بسبب الوفاء بالشروط، تثبت الجهة إيراداً. فعلى سبيل المثال، إذا حدد شرط معين أنه على الجهة تقديم سلع أو خدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاع الأموال غير المستخدمة إلى الجهة المحولة، يُثبت الإيراد عند تقديم السلع أو الخدمات.

## خصائص الشروط

- أن يكون التدفق الخارج للموارد محتملاً، وأن يكون الأداء مقابل الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه
- أن يكون الشرط واجب النفاذ وفي حالة المخالفات، يتم إنفاذه
- أن يكون الأداء قابلاً للتقييم والمتابعة – يحدد
  - السلع والخدمات التي سيتم تقديمها أو الأصول التي سيتم اقتناؤها
  - الفترات التي سيحدث فيها الأداء

ولاستيفاء ضوابط الإثبات كالتزام، فمن الضروري أن يكون التدفق الخارج للموارد محتملاً، وأن يكون الأداء بموجب الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه.

وعند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض يُعد شرطاً أو قيداً، فمن الضروري النظر في جوهر بنود الحكم وليس شكلها فحسب.

فعلى سبيل المثال، مجرد اشتراط أن يُستهلك الأصل المحول في تقديم سلع وخدمات لأطراف ثالثة أو إرجاعه إلى الجهة المحولة لا يكفي في حد ذاته لإنشاء التزام عندما تكتسب الجهة السيطرة على الأصل.

وبالمثل، يجب أن يفرض الشرط واجب أداء على الجهة المحول إليها. ويكون واجب الأداء مطلوباً نتيجة للشرط نفسه. وقد يؤدي وجود بند في اتفاقية لتحويل الأصول يقضي باتخاذ الجهة لإجراء لا بديل عنه إلى أن تستنتج الجهة أن البند من حيث الجوهر لا يُعد شرطاً ولا قيداً.

فعلى سبيل المثال، قد تتلقى الحكومة تحويلاً لتقديم خدمات الرعاية الصحية. وتتحمل الحكومة في الوقت نفسه مطلباً دستورياً بتقديم خدمات الرعاية الصحية. وفي هذه الظروف، قد لا يكون الحكم شرطاً لأن الحكومة مطالبة بتقديم خدمات الرعاية الصحية سواءً تلقت التحويل أو لا.

ولتحديد أن الحكم يُعد شرطاً، تنظر الجهة في وجوب نفاذ المتطلب الخاص بإرجاع الأصول. وإذا كانت الجهة المحولة غير قادرة على إنفاذ هذا المتطلب، فإن الحكم لا يستوفي تعريف الشرط ويُعد قيداً.

ولا يُعد الحكم شرطاً إذا كانت الجهة المحولة لن تقوم بإنفاذه في حال وقوع المخالفات. وإذا كانت التجارب السابقة مع الجهة المحولة تشير إلى أنها لا تقوم مطلقاً بإنفاذ متطلب إرجاع الأصل المحول عند حدوث المخالفات، فإن الجهة المحول إليها قد تستنتج عندئذ أن الحكم له شكل الشروط دون جوهره، وبالتالي، فإنه يُعد قيداً. وما لم يثبت عكس ذلك، تفترض الجهة أن الجهة المحولة ستقوم بإنفاذ الحكم، وبالتالي، يستوفي الحكم تعريف الشرط.

ولاستيفاء هذه المتطلبات، يلزم أن يحدد الشرط المسائل التالية:

(1) طبيعة أو كمية السلع والخدمات التي سيتم تقديمها أو طبيعة الأصول التي سيتم اقتناؤها، حسب ما هو مناسب؛

(2) عند الاقتضاء، الفترات التي سيحدث فيها الأداء.

ويلزم متابعة الأداء من قبل الجهة المحولة، أو بالنيابة عنها، على أساس مستمر.

## مثال توضيحي

التصور:

تقوم الحكومة بتقديم أموال إلى إحدى الجهات الحكومية رهناً بحكم يقضي بأن تجمع الجهة من أصحاب العمل مساهمات مقابلة لمساهمات الموظفين في برامج التقاعد. ويجب إرجاع الأموال إلى الحكومة إذا أخفقت الجهة في جمع المساهمات المقابلة. هل الحكم يُعد شرطاً يؤدي إلى إثبات التزام؟

الإجابة:

في الحالة الماثلة، قد يتم تحويل أصل رهناً بحكم يقضي بإرجاع الأصل إلى الجهة المحولة في حال عدم وقوع حدث مستقبلي محدد. ولا ينشأ واجب الإرجاع إلا عندما يُتوقع مخالفة الحكم، ولا يُثبت الالتزام إلا عند استيفاء ضوابط الإثبات. ومع ذلك، سيلزم على الحكومة أن تنظر فيما إذا كان التحويل يُعد في طبيعته مقبوضات مستلمة مقدماً. وينشأ عن هذه المقبوضات أصل وواجب حالي لأن ترتيب التحويل لم يصبح ملزماً بعد.

## المقبوضات المستلمة مقدماً

الموارد المستلمة قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً يتم إثباتها على أنها أصل والتزام لمقبوضات مستلمة مقدماً

عندما تستلم الجهة موارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، يتم إثبات الموارد على أنها أصل عندما ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات كأصل. وتثبت الجهة أيضاً التزاماً لمقبوضات مستلمة مقدماً إذا كان ترتيب التحويل لم يصبح ملزماً بعد. ولا تختلف المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالتحويلات في جوهرها عن سائر المقبوضات التي يتم استلامها مقدماً، ولذلك يتم إثبات التزام إلى حين وقوع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزماً واستيفاء جميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاق. وعند وقوع ذلك الحدث واستيفاء جميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاق، يتم تسوية الالتزام وإثبات إيراد.

## المكونات التبادلية وغير التبادلية للمعاملة

- قد تشتمل المعاملة الواحدة على مكونين، أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي.
- عند اقتناء أصل من خلال معاملة لها مكون تبادلي وآخر غير تبادلي، تثبت الجهة
- المكون التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات المعايير الأخرى؛
- المكون غير التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 23.

عند اقتناء أصل من خلال معاملة لها مكون تبادلي وآخر غير تبادلي، تثبت الجهة المكون التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات المعايير الأخرى. ويتم إثبات المكون غير التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 23. وعند تحديد ما إذا كان للمعاملة مكونات تبادلية وغير تبادلية قابلة للتمييز، يتم ممارسة الحكم المهني. وعندما يكون من غير الممكن التمييز بين المكونات التبادلية وغير التبادلية بشكل منفصل، تُعالج المعاملة على أنها معاملة غير تبادلية.

## المكونات التبادلية وغير التبادلية

### التصور:

اشترى مجلس إدارة إحدى المدارس المحلية (الجهة المعدة للقوائم المالية) أرضاً تبلغ قيمتها العادلة 100,000 ريال مقابل 50,000 ريال من البلدية.

كيف يحاسب مجلس إدارة المدرسة عن الاقتناء؟ ولماذا؟

### الإجابة:

تستنتج الجهة المعدة للقوائم المالية أن المعاملة تتألف من مكونين، أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي. وينطوي أحد المكونين على شراء نصف الأرض بمبلغ 50,000 ريال، والمكون الآخر هو معاملة غير تبادلية تحول النصف الآخر للأرض إلى المدرسة.

وتتم المحاسبة عن المكون التبادلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات". وتتم المحاسبة عن المكون غير التبادلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23. والأصل المقتنى من خلال معاملة غير تبادلية يتم قياسه أولاً بقيمته العادلة كما في تاريخ الاقتناء. ويتم إثبات التدفق الداخِل للموارد على أنه إيراد عندما يكون من معاملة غير تبادلية مثبتة كأصل.

وفي القوائم المالية ذات الغرض العام لفترة القوائم المالية التي حدثت فيها المعاملة، يثبت مجلس إدارة المدرسة الأرض بقيمتها العادلة التي تبلغ 100,000 ريال. ويقرر أيضاً عن تحويل بمبلغ 50,000 ريال على أنه الإيراد من المكون غير التبادلي لمعاملة شراء الأرض. وهذه هي الزيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية نتيجةً للاقتناء. أي، زيادة في أصول الأراضي بمبلغ 100,000 ريال ناقص الدفعة النقدية.

## المعاملات الأخرى غير التبادلية

تتقيد المعاملات غير التبادلية التالية عادةً بمتطلبات الإثبات والقياس الخاصة بسائر المعاملات غير التبادلية

- الغرامات
- الديون المعفاة – الإيراد هو القيمة الدفترية
- الوصايا
- الهبات والتبرعات
- تُقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء
- لا يتم إثبات التعهدات

الغرامات هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تستلمها جهات القطاع العام أو تستحق أن تستلمها من فرد أو من جهة أخرى، على النحو الذي تحدده محكمة أو هيئة أخرى من هيئات إنفاذ النظام. وتتطلب الغرامات عادة من الجهة تحويل مبلغ نقدي محدد إلى الحكومة ولا تفرض على الحكومة أي واجبات يمكن إثباتها كالالتزام. وتُقاس الأصول الناشئة عن الغرامات بأفضل تقدير لتدفق الموارد الداخلة إلى الجهة.

ويتنازل المقرضون أحياناً عن حقهم في تحصيل الديون المستحقة على جهات القطاع العام، مما يؤدي فعلياً إلى إلغاء الدين. فعلى سبيل المثال، قد تلغي الحكومة قرضاً مستحقاً على أمانة إحدى المناطق. وفي مثل هذه الحالات، تثبت أمانة المنطقة زيادة في صافي الأصول نظراً لإلغاء التزام سبق إثباته. ويُقاس الإيراد الناتج عن الإعفاء من الديون بالقيمة الدفترية للدين المعفى منه.

وتثبت الجهات إيراداً عند الإعفاء من الديون إذا لم يعد الدين السابق يستوفي تعريف الالتزام أو ضوابط الإثبات كالالتزام، شريطة ألا يستوفي الإعفاء من الدين تعريف المساهمات من الملاك.

والوصية هي تحويل يتم وفق النصوص الواردة في وصية الشخص المتوفى. ويقع الحدث السابق الذي تنشأ عنه السيطرة على الموارد التي تنطوي على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية للموصى به عندما تكون للجهة مطالبة واجبة النفاذ، على سبيل المثال عند وفاة الموصي أو صدور قرار صحة الوصية استناداً إلى أنظمة الدولة.

ويتم إثبات الوصايا التي ينطبق عليها تعريف الأصل على أنها أصول وإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية، وعندما يمكن قياس القيمة العادلة للأصول بموثوقية. وقد يشكل تحديد احتمال حدوث التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية معضلة في حال انقضاء فترة زمنية بين وفاة الموصي واستلام الجهة لأي أصول. وستحتاج الجهة إلى تحديد ما إذا كانت تركة الشخص المتوفى كافية للوفاء بجميع المطالبات التي على التركة، وتلبية جميع الوصايا. وفي حال وجود نزاع على الوصية، فإن ذلك سيؤثر أيضاً على احتمال تدفق الأصول إلى الجهة.

وتُعد الهبات والتبرعات تحويلات طوعية للأصول، بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى والسلع العينية والخدمات العينية التي تمنحها جهة لأخرى، وتخلو عادة من الأحكام المفروضة. وقد يكون المحوّل جهة أو فرداً. وفيما يتعلق بالهبات والتبرعات التي على شكل نقد أو أصول نقدية أخرى وعلى شكل سلع عينية، يكون الحدث السابق الذي تنشأ عنه السيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية هو عادة استلام الهبة أو التبرع.

والسلع العينية هي أصول ملموسة محولة إلى الجهة في معاملة غير تبادلية، دون رسم، ولكنها قد تخضع لأحكام مفروضة. وعند الإثبات الأولي، تُقاس الهبات والتبرعات بما فيها السلع العينية بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاقتناء، وهي ما قد يتم تحديدها بالرجوع إلى سوق نشط، أو من خلال التثمين.

ويتم إثبات السلع العينية على أنها أصول عند استلام السلع، أو عند وجود ترتيب ملزم لاستلام السلع. وفي حال استلام السلع العينية دون شروط مقترنة بها، فإن الإيراد يتم إثباته فوراً. وفي حال فرض شروط معينة، يتم إثبات التزام، وهذا الالتزام يتم تخفيضه مع إثبات إيراد عند استيفاء الشروط.

والتعهدات هي وعود غير واجبة النفاذ بتحويل أصول إلى الجهة المحوّل إليها. ولا ينطبق على التعهدات تعريف الأصل لأن الجهة المحوّل إليها لا تستطيع السيطرة على وصول الجهة المحولة إلى المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستقبلية التي ينطوي عليها البند المتعهد به. ولا تثبت الجهات البنود المتعهد بها على أنها أصول أو إيراد. وقد تستدعي التعهدات الإفصاح عنها على أنها أصول محتملة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

## القروض الميسرة

- قروض يتم استلامها بشروط أفضل من السوق
  - الجزء الواجب السداد من القرض زائد الفائدة هو معاملة تبادلية
  - الفرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي هو إيراد غير تبادلي ما لم تؤد الشروط إلى التزام
  - عند تخفيض الالتزام يُثبت إيراد بمبلغ مساو
- المحاسبة كأداة مالية

القروض الميسرة هي قروض تستلمها الجهة بشروط أفضل من تلك السائدة في السوق.

والجزء الواجب السداد من القرض، بالإضافة إلى أي مدفوعات فائدة، هو معاملة تبادلية وتتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41 "الأدوات المالية").

وتنظر الجهة فيما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 29 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41) يُعد إيراداً غير تبادلي يجب المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23. وعندما تحدد الجهة أن الفرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي هو إيراد غير تبادلي، تثبت الجهة الفرق على أنه إيراد إلا إذا كان هناك واجب حالي.

وعندما تؤدي الشروط المفروضة على الأصول المحولة إلى واجب حالي، يتم إثبات الواجب الحالي على أنه التزام. وعندما تفي الجهة بالواجب الحالي، يتم تخفيض الالتزام وإثبات مبلغ مساو كإيراد.

ومن أمثلة القروض الميسرة التي تمنحها الجهات، القروض التي يتم تقديمها إلى الدول النامية والمزارع الصغيرة وقروض الطلاب التي يتم منحها إلى الطلاب المؤهلين لأجل التعليم الجامعي وقروض الإسكان التي يتم منحها للأسر منخفضة الدخل. وقد تحصل الجهات على قروض ميسرة، على سبيل المثال، من الهيئات التنموية والهيئات الحكومية الأخرى.

## قرض مقدم إلى جهة صحية

التصور:

حصلت جهة صحية محلية على تمويل بقرض قيمته 5 ملايين ريال من هيئة تنموية دولية. وتنص الاتفاقية على أن القرض واجب السداد خلال فترة 5 سنوات. ويُدفع القرض في نهاية كل سنة، بسعر فائدة 5% سنوياً على الرصيد غير المسدد من القرض. ويبلغ سعر الفائدة السائد في السوق لمعاملة مماثلة 10%. ولا توجد شروط مرتبطة بالقرض.

هل يُعد القرض قرضاً ميسراً؟ مع التوضيح

الإجابة:

القرض هو قرض ميسر. أي أن سعر الفائدة البالغ 5% على القرض يُعد تيسيراً عندما يكون السعر السائد في السوق 10%.

ويُعد الجزء الواجب السداد من القرض، إلى جانب أي مدفوعات فائدة، معاملة تبادلية. ومع ذلك، تنظر الجهة الصحية فيما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي يُعد إيراداً غير تبادلي يجب المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23.

وتُحدد القيمة العادلة بخضم المدفوعات النقدية المستقبلية باستخدام سعر الفائدة السائد في السوق.

## الإفصاحات

يتم الإفصاح عن:

- الإيراد من المعاملات غير التبادلية
- الذمم المدينة المثبتة
- الالتزامات المثبتة فيما يتعلق بالشروط
- مبلغ وطبيعة الأصول الخاضعة لقيود
- مبالغ المقبوضات المستلمة مقدماً
- مبلغ الالتزامات المعفاة
- السياسات المحاسبية المطبقة
- أساس قياس القيمة العادلة
- طبيعة ونوع الوصايا والهبات والتبرعات

تفصح الجهة في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام، أو في الإفصاحات المرفقة بها، عما يلي:

- (أ) مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المثبت خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل ما يلي:
  - (1) الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛
  - (2) التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويلات بشكل منفصل.
- (ب) مبلغ الذمم المدينة المثبت فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛
- (ج) مبلغ الالتزامات المثبتة فيما يتعلق بالأصول المحولة الخاضعة لشروط؛
- (د) مبلغ الأصول المثبتة الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛
- (هـ) وجود أي مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية، ومبالغ هذه المقبوضات؛
- (و) مبلغ أي التزامات معفاة.

تفرض الشروط والقيود حدوداً على استخدام الأصول، الأمر الذي يؤثر على عمليات الجهة. ويساعد الإفصاح عن (أ) مبلغ الالتزامات المثبتة فيما يتعلق بالشروط، و(ب) مبلغ الأصول الخاضعة لقيود المستخدمين في الحكم على قدرة الجهة على استخدام أصولها وفق اختيارها. وتُشجّع الجهات على تفصيل المعلومات التي يقتضي البند (ج) الإفصاح عنها حسب الفئات.

ويتطلب الإفصاح في البند (هـ) من الجهات الإفصاح عن وجود المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وتنطوي هذه الالتزامات على خطر يتمثل في اضطرار الجهة إلى التضحية بمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستقبلية في حال لم يصبح ترتيب التحويل ملزماً. ويساعد الإفصاح عن هذه المقبوضات المستلمة مقدماً المستخدمين في الحكم على الوضع المستقبلي لإيرادات الجهة وصافي أصولها.

وتفصح الجهة أيضاً في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، عما يلي:

- (أ) السياسات المحاسبية المطبقة في إثبات الإيراد من المعاملات غير التبادلية؛

(ب) أساس قياس القيمة العادلة للموارد الداخلة، وذلك لفئات الإيراد الرئيسية من المعاملات غير التبادلية؛

(ج) طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للوصايا والهبات والتبرعات مبيّنة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

ويتطلب البند (ج) من الجهات تقديم إفصاحات عن طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للهبات والتبرعات، والوصايا في حال استلامها. وتُستلم هذه التدفقات الداخلة للموارد حسب تقدير الجهة المحولة، وهو ما يعرض الجهة المحول إليها لخطر أن مصادر الموارد هذه قد تتغير بشكل كبير في الفترات المستقبلية. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في اتخاذ قرارات مدروسة بشأن الوضع المستقبلي لإيرادات الجهة وصافي أصولها.

وعندما تستوفي الخدمات العينية تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل، قد تختار الجهات إثبات هذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. ويشجع معيار المحاسبة للقطاع العام 23 الجهة على تقديم إفصاحات عن طبيعة ونوع جميع الخدمات العينية المستلمة، سواء تم إثباتها أم لا. وقد تساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في الحكم على بيّنة على (أ) مساهمة هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة خلال فترة القوائم المالية، و(ب) اعتماد الجهة على تلك الخدمات لتحقيق أهدافها في المستقبل.

## أسئلة ونقاشات

بهذا نختتم وحدتنا التدريبية عن الإيراد من المعاملات غير التبادلية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<http://www.ipsasb.org>

## أسئلة للمراجعة

### السؤال الأول

قد يرتبط بالتحويلات أحكام مفروضة. وتحلل الجهة الأحكام المفروضة المرتبطة بالتحويلات لتحديد ما إذا كانت تلك الأحكام تفرض شروطاً أو قيوداً على استخدام الأصول. وينشأ عن الشروط المفروضة على الأصل المحول التزام عند الإثبات الأولي. وتشمل الشروط الأحكام المفروضة التي

- (أ) تتطلب من الجهة استخدام الأصل لغرض معين
- (ب) تفرض عقوبة في حال عدم استخدام الأصل على النحو المحدد
- (ج) تتطلب من الجهة استخدام الأصل بطريقة محددة أو إرجاعه إلى الجهة المحولة
- (د) تتطلب من الجهة جمع أموال مقابلة

### السؤال الثاني

أقرضت الحكومة (الجهة المحولة) أمانة إحدى المناطق (الجهة المعدة للقوائم المالية) 20 مليون ريال لتمكين الأمانة من بناء محطة لمعالجة المياه. وبعد تغيير في السياسة، أبلغت الحكومة أمانة المنطقة بأنها أعفتها من القرض. ولا توجد أحكام مفروضة مرتبطة بالإعفاء من القرض.

كيف تحاسب أمانة المنطقة عن معاملة الإعفاء من القرض؟ ولماذا؟

### السؤال الثالث

منحت الحكومة 10 ملايين ريال إلى أمانة إحدى المناطق بموجب اتفاقية تقضي باستخدام هذا المبلغ في تحسين شبكة النقل العام. وتشتمل الاتفاقية على خطة خمسية للاستثمارات الرأسمالية تحدد المشروعات المؤهلة. وبتاريخ 30 يونيو من كل سنة، يجب على أمانة المنطقة تقديم تقرير مراجع بالنفقات. ويجب إنفاق الأموال بحلول نهاية السنة الخامسة. ويتم "استرجاع" الأموال التي لم يتم إنفاقها أو مبلغ النفقات غير المؤهلة عن طريق خصمها من التحويلات الأخرى التي تندفق إلى أمانة المنطقة.

كيف تحاسب أمانة المنطقة عن هذا التحويل؟

### السؤال الرابع

تقوم الحكومة بإجراء تحويل نقدي بمبلغ 50 مليون ريال إلى جهة معنية بالإسكان الاجتماعي، وتطلب من الجهة:

- (أ) زيادة مخزون الإسكان الاجتماعي بواقع 1,000 وحدة إضافية عن أية زيادات أخرى مخطط لها؛ أو  
(ب) استخدام التحويل النقدي بطرق أخرى لدعم أهدافها المتعلقة بالإسكان الاجتماعي.

وإذا لم يُنفذ أي من هذين الحكمين، يجب على الجهة المحول إليها إرجاع النقد إلى الحكومة.

كيف تحاسب جهة الإسكان الاجتماعي عن هذا التحويل؟ ولماذا؟

## الإجابات على أسئلة المراجعة

### السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ج).

الفارق الرئيسي بين الشرط الذي يفرض التزاماً على الجهة وبين سائر الأحكام المفروضة هو اشتراط إرجاع الأصول المحولة في حال مخالفة الشروط. ومجرد اشتراط أن يُستهلك الأصل المحول في تقديم سلع وخدمات لأطراف ثالثة لا يكفي في حد ذاته لإنشاء التزام عندما تكتسب الجهة السيطرة على الأصل.

ولا ينشأ التزام عند الإثبات الأولي بسبب الحكم المفروض الذي يتطلب من الجهة إرجاع الأصل إلى الجهة المحولة في حال عدم وقوع حدث مستقبلي محدد. ولا ينشأ واجب الإرجاع إلا عندما يُتوقع مخالفة الحكم، ولا يُثبت الالتزام إلا عند استيفاء ضوابط الإثبات. فعلى سبيل المثال، تقوم الحكومة بتقديم أموال إلى إحدى الجهات الحكومية رهناً بحكم يقضي بأن تجمع الجهة من أصحاب العمل مساهمات مقابلة لمساهمات الموظفين في برامج التقاعد. لا ينشأ الالتزام في هذه الحالة إلا عندما تتوقع الجهة أنها لن تستطيع جمع تلك الأموال.

### السؤال الثاني

عندما تتلقى أمانة المنطقة الإخطار من الحكومة، الذي تبلغها فيه بقرارها بالإعفاء من القرض، تقوم أمانة المنطقة بإلغاء إثبات الالتزام الخاص بالقرض وتثبت إيراداً في قائمة الأداء المالي لفترة القوائم المالية التي تم فيها إلغاء إثبات الالتزام.

ويتنازل المقرضون أحياناً عن حقهم في تحصيل الديون المستحقة على جهات القطاع العام، مما يؤدي فعلياً إلى إلغاء الدين. وتثبت الجهات إيراداً عند الإعفاء من الديون إذا لم يعد الدين السابق يستوفي تعريف الالتزام أو ضوابط الإثبات كالتزام. ويُقاس الإيراد الناتج من الإعفاء من الديون بالقيمة الدفترية للدين المعفى منه.

### السؤال الثالث

عند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض يُعد شرطاً أو قيداً، فمن الضروري النظر في جوهر بنود الحكم وليس شكلها فحسب. فعلى سبيل المثال، مجرد اشتراط أن يُستهلك الأصل المحول في تقديم سلع وخدمات لأطراف ثالثة أو إرجاعه إلى الجهة المحولة لا يكفي في حد ذاته لإنشاء التزام عندما تكتسب الجهة السيطرة على الأصل.

ولاستيفاء ضوابط الإثبات كالتزام، فمن الضروري أن يكون التدفق الخارج للموارد محتملاً، وأن يكون الأداء بموجب الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه. ولذلك، يلزم أن يستوفي الشرط أموراً مثل طبيعة أو كمية السلع والخدمات التي سيتم تقديمها أو طبيعة الأصول التي سيتم اقتناؤها، حسب ما هو مناسب، وعند الاقتضاء، الفترات التي سيحدث فيها الأداء. وإضافة إلى ذلك، يلزم متابعة الأداء من قبل الجهة المحولة، أو بالنيابة عنها، على أساس مستمر.

وفي الحالة الماثلة، دخلت أمانة المنطقة في اتفاقية ملزمة تنص على ضرورة استخدام الأموال لتحسين نظام النقل الجماعي. وتشتمل الاتفاقية على خطة خمسية للاستثمارات الرأسمالية تحدد بعض المشروعات المؤهلة. ويوجد إطار زمني يجب إنفاق الأموال خلاله للغرض المنصوص عليه. وتوجد آلية لمتابعة التزام أمانة المنطقة بنود الاتفاقية. وتوجد آلية لاسترجاع الأموال التي لم يتم إنفاقها أو النفقات غير المؤهلة.

وما لم يثبت عكس ذلك، تفترض أمانة المنطقة أن الحكومة ستقوم بإنفاذ الاتفاقية، وبالتالي، تستوفي الأحكام المفروضة تعريف الشرط.

وتثبت أمانة المنطقة مبلغ المنحة على أنه أصل. وتثبت أيضاً التزاماً فيما يتعلق بالشرط المرتبط بالمنحة. وعندما تستوفي الأمانة الشرط، أي عندما تقوم بنفقات مصححها، فإنها تخفض الالتزام وتثبت إيراداً في قائمة الأداء المالي لفترة القوائم المالية التي يتم تسوية الالتزام خلالها.

#### السؤال الرابع

تثبت جهة الإسكان الاجتماعي زيادة في الأصول (النقد) وإيراداً بمبلغ 50 مليون ريال. وقد تم النص على الأحكام المفروضة في اتفاقية التحويل بعبارات واسعة النطاق بحيث لا تفرض على الجهة المحول إليها واجب أداء - واجب الأداء مفروض بموجب المهام التشغيلية المنوطة بالجهة، وليس بموجب بنود اتفاقية التحويل.

# مقترحات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الإيراد

## الغرض من الجلسة التدريبية

يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تغيير متطلباته بشأن المحاسبة عن الإيراد وينبغي أن يكون المتدربون، الذين يستعدون لتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق، على دراية بهذه المقترحات حتى يتسنى لهم ضمان قدرة أي نظم وإجراءات خاصة بالإيراد يجري تطويرها لعملية التحول على التعامل مع العملية المحاسبية المقترحة.

وتتعلق العملية المحاسبية المتناولة في هذه الجلسة التدريبية بمقترحات فحسب، ولذلك فهي عرضة للتغيير.

ونظراً لأن هذه الجلسة النهائية تناقش مقترحات وليس متطلبات قام المجلس بنشرها، فإنها لا تحتوي على أسئلة للمراجعة. والغرض من هذه الجلسة التدريبية هو تزويد المتدربين بما يكفي من المعلومات لتحديد ما إذا كانت عملياتهم ونظمهم قادرة على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق المقترحات في حال موافقة المجلس على إقرارها.

## المعايير الجديدة المقترحة

- مسودة العرض على العموم 70 "الإيراد المرتبط بواجبات للأداء"
- مسودة العرض على العموم 71 "الإيراد غير المرتبط بواجبات للأداء".

هذان المعياران المقترحان يتممهما معيار جديد مقترح بشأن مصروفات عمليات التحويل. وسيتم تناول مسودة العرض على العموم 72 مصروفات عمليات التحويل في الوحدة التدريبية الخاصة بالمصروفات.

وبموجب هذين المقترحين، سيتم استبدال الفارق الحالي بين معاملات الإيراد التي تُعد معاملات تبادلية وتلك التي تُعد معاملات غير تبادلية بفارق يستند إلى ما إذا كانت الجهة يجب عليها استيفاء واجبات أداء لتستحق الحصول على الإيراد أم لا.

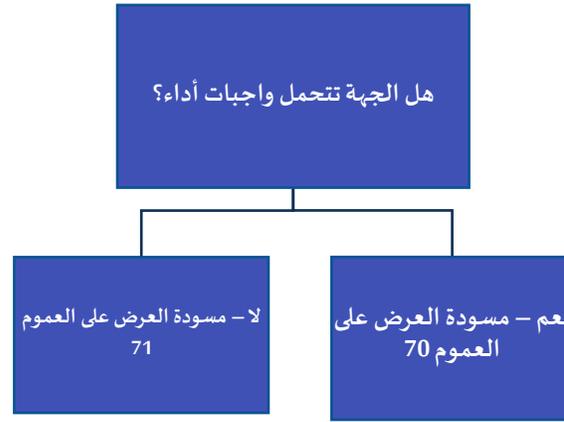
## واجبات الأداء

واجب الأداء هو الوعد في ترتيب ملزم مع مشتري بتحويل أحد ما يلي إلى المشتري أو إلى طرف ثالث مستفيد:

- (أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو
- (ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم تحويلها بنفس النمط إلى المشتري أو إلى الطرف الثالث المستفيد.

يُستخدم مفهوم واجب الأداء لتحديد ما إذا كانت معاملة الإيراد تقع ضمن نطاق مسودة العرض على العموم 70 أو مسودة العرض على العموم 71. وعلاوة على ذلك، بموجب مسودة العرض على العموم 70، يتم إثبات الإيراد عند استيفاء واجب الأداء بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.

## أنواع الإيراد



حتى يتحقق وجود واجبات الأداء، يجب أن يكون هناك أولاً ترتيب ملزم (عقد أو ما شابه). وإذا كان الترتيب الملزم يفرض واجبات أداء على الجهة في مقابل الإيراد الذي ستحصل عليه، فإن المعاملة تتم المحاسبة عنها وفقاً لمسودة العرض على العموم 70. وإذا لم يكن هناك ترتيب ملزم، أو إذا كان الترتيب الملزم لا يفرض واجبات أداء على الجهة في مقابل الإيراد الذي ستحصل عليه، فإن المعاملة تتم المحاسبة عنها وفقاً لمسودة العرض على العموم 71.

## واجبات الأداء



### الخطوة 1: تحديد الترتيب الملزم

يجب أن تكون أطراف الترتيب الملزم قد وافقت على الترتيب ويجب أن تكون ملتزمة بأداء الواجبات الخاصة بكل منها. ويجب أن تكون الجهة قادرة على تحديد حقوق كل طرف بشأن السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها وأن تكون قادرة على تحديد شروط دفع مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها. ويجب أن يكون للترتيب الملزم أيضاً جوهر اقتصادي، ويجب أن يكون من المرجح حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها. وتقرح مسودة العرض على العموم 70 إرشادات تفصيلية بشأن المحاسبة عن الترتيبات الملزمة التي لا تستوفي جميع الضوابط أعلاه.

### الخطوة 2: تحديد واجبات الأداء

في بداية الترتيب الملزم، يجب على المنشأة تحديد جميع واجبات الأداء التي ينطوي عليها الترتيب. وواجب الأداء في هذه الخطوة من النموذج هو نفس مفهوم واجب الأداء المستخدم لتحديد ما إذا كانت المعاملة تقع ضمن نطاق مسودة العرض على العموم 70 أو مسودة العرض على العموم 71.

### الخطوة 3: تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع الجهة أنها ستكون مستحقة له نظير تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها. وقد يحيط بتحديد سعر المعاملة تعقيدات بسبب العوامل التالية:

- المقابل المتغير؛
- وجود مكون تمويلي مهم؛
- المقابل غير النقدي؛
- المقابل الواجب الدفع إلى المشتري.

### الخطوة 4: تخصيص سعر المعاملة

يتم تخصيص إجمالي سعر المعاملة عادةً على واجبات الأداء الفردية بناءً على أسعارها النسبية المستقلة. والسعر المستقل لسلعة أو خدمة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع الجهة أنها ستكون مستحقة له نظير تحويل السلع أو الخدمات الفردية المتعهد بها.

### الخطوة 5: إثبات الإيراد

تثبت الجهة إيراداً بالمبلغ المخصص على واجب الأداء عندما تستوفي الجهة ذلك الواجب عن طريق تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها. وتُعد السلع أو الخدمات أنها قد تم تحويلها عندما يكتسب المشتري أو الطرف الثالث المستفيد السيطرة على تلك السلع أو الخدمات - وهذا التحويل للسيطرة قد يحدث في لحظة زمنية معينة أو على مدى فترة من الزمن.

## المحاسبة عن الإيراد غير المرتبط بواجبات للأداء



### الخطوة 1 – هل يوجد أصل سيتم إثباته؟

في حال عدم وجود أي أصول سيتم إثباتها، فعندئذ لا يوجد أي إيراد سيتم إثباته. وفي حال وجود أصل يستوفي التعريف وضوابط الإثبات، انتقل إلى الخطوة 2.

### الخطوة 2 – هل التدفق الداخلى ناتج عن مساهمة من الملاك؟

المساهمات من الملاك لا تُعد إيرادات وبالتالي فإنها تقع خارج نطاق مسودة العرض على العموم 71. وإذا لم يكن التدفق الداخلى مساهمة من الملاك، انتقل إلى الخطوة 3.

### الخطوة 3 – هل المعاملة ناشئة عن ترتيب ملزم؟

إذا لم تكن المعاملة ناشئة عن ترتيب ملزم، فعندئذ يتم إثبات الإيراد عندما تكون للمتلقى سيطرة على الموارد (من ح/ الموارد (النقد مثلاً) إلى ح/ الإيراد). وإذا كانت المعاملة ناشئة عن ترتيب ملزم، انتقل إلى الخطوة 4.

### الخطوة 4 – هل توجد واجبات للأداء في الترتيب الملزم؟

في حال وجود واجبات للأداء في الترتيب الملزم، فعندئذ تكون المقترحات الواردة في مسودة العرض على العموم 70 هي المتطلبات الصحيحة للاستخدام. وفي حال عدم وجود أي واجبات للأداء، انتقل إلى الخطوة 5.

### الخطوة 5 – هل توجد واجبات حالية في الترتيب الملزم؟

في حال عدم وجود أي واجبات حالية في الترتيب الملزم، فعندئذ يتم إثبات الإيراد عندما تكون للمتلقى سيطرة على الموارد (كما هو الحال في الخطوة 3). وفي حال وجود واجبات حالية، انتقل إلى الخطوة 6.

### الخطوة 6 – إثبات الإيراد عند استيفاء الواجبات الحالية.

إذا كانت المعاملة تنطوي على واجبات حالية، فعندما تكون للمتلقى سيطرة على الموارد، فإنه يُثبت أولاً أصل والتزام (على سبيل المثال، من ح/ النقد، إلى ح/ الالتزام). وعند استيفاء الواجبات الحالية، يثبت المتلقى إيراداً ويخفض الالتزام بمبلغ الإيراد المثبت. (على سبيل المثال، من ح/ الالتزام، إلى ح/ الإيراد)

وتغطي مسودة العرض على العموم 71 نوعين من المعاملات – تلك التي تنطوي على واجبات حالية (لا تستوفي تعريف واجب الأداء الوارد في مسودة العرض 70)، وتلك التي لا تنطوي على واجبات حالية.

وقد ينشأ الإيراد غير المرتبط بواجبات حالية عندما:

(أ) لا يوجد ترتيب ملزم؛ أو

(ب) لا يفرض الترتيب الملزم أي واجبات حالية على الجهة.

## الواجبات الحالية في مسودة العرض على العموم 71

- التحويلات الرأسمالية
- النفقات المؤهلة
- الأنشطة المحددة

التحويل الرأسمالي هو تدفق داخل ينشأ عن ترتيب ملزم، أو نقد أو أصل آخر في وجود متطلب يقضي بقيام المتلقي باقتناء أو إنشاء أصل غير مالي ستم السيطرة عليه من قبل المتلقي نفسه.

وتقع التحويلات الرأسمالية ضمن نطاق مسودة العرض على العموم 71 وليس مسودة العرض على العموم 70 لأنه لا يوجد متطلب يقضي بتحويل الأصل فور اقتنائه أو إنشائه.

ومن أمثلة التحويلات الرأسمالية استخدام الموارد المقدمة لبناء مستشفى.

والنفقات المؤهلة هي تدفق خارج للموارد يتم تكبده وفقاً لمتطلبات منصوص عليها في ترتيب ملزم. ولا يكون للنفقات المؤهلة نشاط محدد قابل للتمييز.

والنشاط المحدد هو تصرف محدد يتم النص عليه في ترتيب ملزم ويجب إنجازه من قبل المتلقي.  
ومن أمثلة النفقات المؤهلة استخدام الموارد المقدمة لدفع الراتب الخاص بمنصب معين داخل الجهة – على سبيل المثال، الأخصائيين الطبيين  
ومن أمثلة الأنشطة المحددة استخدام الموارد لشراء أسرة لإحدى المستشفيات.

## المحاسبة عن الضرائب وفقاً لمسودة لعرض على العموم 71

لا تقترح مسودة العرض على العموم 71 أي تغييرات في المحاسبة عن الإيرادات الضريبية. وستظل المحاسبة عن الضرائب  
وفق نفس الطريقة المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 23.



### للمزيد من المعلومات

بهذا نختتم وحدتنا التدريبية عن مقترحات المجلس المتعلقة بالإيراد. وينبغي على المتدربين الذين يرغبون في الحصول على المزيد من المعلومات بشأن  
المقترحات الرجوع إلى الوثائق المتاحة على الموقع الإلكتروني للمجلس.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

<http://www.ipsasb.org>

---

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](mailto:permissions@ifac.org).

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>"This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 4 – Revenues, 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 4 - الإيرادات" 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 4 – Revenues © 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 4 - الإيرادات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 4 – Revenues © 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 4 - الإيرادات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 4 – Revenues] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 4 – Revenues] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>
<p>Contact <a href="mailto:Permissions@ifac.org">Permissions@ifac.org</a> for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."</p>	<p>اتصل بـ <a href="mailto:permission@ifac.org">permission@ifac.org</a> للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>