

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



الفهرس

3	..... المنافع الاجتماعية
4	..... مقدمة
4	..... هدف التعلم
4	..... التعريفات
5	..... أمثلة للمنافع الاجتماعية
6	..... المحاسبة عن المنافع الاجتماعية
6	..... الإثبات وفقاً للمنهج العام
7	..... أمثلة على الإثبات
7	..... القياس وفقاً للمنهج العام
8	..... مثال محلول
9	..... الإفصاحات وفقاً للمنهج العام
10	..... منهج التأمين
10	..... منهج التأمين: الضوابط
11	..... منهج التأمين: معايير المحاسبة
11	..... منهج التأمين: الإفصاحات
12	..... أسئلة ونقاشات
13	..... أسئلة للمراجعة
15	..... الإجابات على أسئلة المراجعة
17	..... الخدمات الجماعية والفردية
18	..... هدف التعلم
18	..... التعريفات
19	..... الخدمات الجماعية والخدمات الفردية والمنافع الاجتماعية
19	..... المحاسبة عن الخدمات الجماعية والفردية
20	..... تفاعل المخصصات والترتيبات التعاقدية والترتيبات الأخرى الملزمة عند المحاسبة عن الخدمات الجماعية والفردية
21	..... أسئلة ونقاشات

22	..... أسئلة للمراجعة
23	..... الإجابات على أسئلة المراجعة
24	..... مقترحات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن مصروفات عمليات التحويل
25	..... الغرض من الجلسة التدريبية
25	..... تعريف مصروف عمليات التحويل
25	..... واجبات الأداء
26	..... أنواع مصروف عمليات التحويل
26	..... أمثلة
27	..... المحاسبة عن مصروفات عمليات التحويل المرتبطة بواجبات للأداء
29	..... إثبات مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء
29	..... قياس مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء
30	..... إثبات مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء
30	..... للمزيد من المعلومات

المنافع الاجتماعية

مقدمة

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 42 "المنافع الاجتماعية" في يناير 2019، ويحل تاريخ سريانه في 1 يناير 2023. ويُسمح بالتطبيق المبكر.

ويُعد تقديم المنافع الاجتماعية للعموم الهدف الرئيسي لمعظم الحكومات، وهو يمثل جزءاً كبيراً من نفقاتها.

وإضافة إلى المنافع الاجتماعية، تقدم الحكومات أيضاً خدمات، مثل الرعاية الصحية والدفاع. وتقع هذه الخدمات خارج نطاق المنافع الاجتماعية؛ وقد تم تناولها في الدليل الإرشادي المتعلق بـ "الخدمات الجماعية والفردية"، الذي يمكن الاطلاع عليه في الملحق أ المعيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وسيتم مناقشة الخدمات الجماعية والفردية لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

هدف التعلم

سيتمكن المتدربون من:

- تطبيق تعريفي المنافع الاجتماعية والمخاطر الاجتماعية
- تطبيق المنهج العام للمحاسبة عن المنافع الاجتماعية
- المعرفة بمنهج التأمين للمحاسبة عن المنافع الاجتماعية

يقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 42 إرشادات بشأن المحاسبة عن المنافع الاجتماعية، حسب التعريف الوارد في المعيار. ويعتمد التعريف على مفهوم المخاطر الاجتماعية، الوارد تعريفه أيضاً في معيار المحاسبة للقطاع العام 42.

ويسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 42 بمنهجين للمحاسبة عن المنافع الاجتماعية: ألا وهما المنهج العام ومنهج التأمين.

ولم يتم مناقشة منهج التأمين بالتفصيل في هذه الوحدة التدريبية، لأن معيار المحاسبة للقطاع العام 42 لا يقدم متطلبات تفصيلية لهذا المنهج. وبدلاً من ذلك، تطبق الجهات متطلبات المحاسبة عن التأمين الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين"، بالقياس العقلي. ويُتوقع أن يكون استخدام الحكومات لمنهج التأمين محدوداً، في البداية على الأقل.

التعريفات

المنافع الاجتماعية هي تحويلات نقدية يتم تقديمها:

(أ) إلى أفراد و/أو أسر محددة تستوفي ضوابط خاصة بالأهلية؛

(ب) لأجل التخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية؛

(ج) لتلبية احتياجات المجتمع ككل.

المخاطر الاجتماعية هي أحداث أو ظروف:

(أ) تتعلق بصفات الأفراد و/أو الأسر - على سبيل المثال، السن والصحة والفقر وحالة العمل؛

(ب) قد تؤثر سلباً على رفاهة الأفراد و/أو الأسر، سواءً بفرض احتياجات إضافية تفوق مواردها أو بتقليل دخلها.

المنافع الاجتماعية

المنافع الاجتماعية هي تحويلات نقدية (بما فيها التحويلات التي تكون في صورة معادلات للنقد، مثل بطاقات الخصم مسبق الدفع) يتم تقديمها للأفراد و/أو الأسر. ولا تُعد الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام من المنافع الاجتماعية.

ولا تُقدّم المنافع الاجتماعية إلا عند استيفاء ضوابط خاصة بالأهلية (للحصول على مدفوعات المنافع الاجتماعية في الموعد التالي لصرفها).

فعلى سبيل المثال، قد تقدم الحكومة منافع بطالة لضمان تلبية احتياجات الأفراد الذين لن يكفهم دخلهم أثناء فترات البطالة. وبالرغم من أن برامج منافع البطالة ربما تشمل جميع السكان، فإن منافع البطالة لا تُدفع إلا للعاطلين عن العمل، أي من يستوفون ضوابط الأهلية. وفي بعض الحالات، قد تتعلق ضوابط الأهلية بالمواطنين أو المقيمين، على سبيل المثال عندما تدفع جهة القطاع العام دخلاً أساسياً عاماً لجميع المقيمين البالغين.

ويتم تقييم ما إذا كانت المنفعة يتم تقديمها للتخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية بالرجوع إلى المجتمع ككل. ولا يلزم أن تخفف المنفعة من أثر المخاطر الاجتماعية لكل مستفيد.

ومن أمثلة ذلك قيام الحكومة بدفع معاشات لكل من يتجاوز سنأ معيناً، بغض النظر عن دخله أو ثروته، لضمان تلبية احتياجات الأفراد الذين لن يكفهم دخلهم بعد التقاعد. وتستوفي هذه المنافع ضوابط التعريف المتعلقة بتقديم المنافع للتخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية.

المخاطر الاجتماعية

تتعلق المخاطر الاجتماعية بصفات الأفراد و/أو الأسر - على سبيل المثال، السن والصحة والفقير وحالة العمل. ومن طبيعة المخاطر الاجتماعية أنها تتعلق مباشرة بصفات الفرد و/أو الأسرة. وتنشأ الظروف، التي تؤدي إلى وقوع حالة غير مخطط لها أو غير مرغوبة، عن صفات الأفراد و/أو الأسر. ويميز هذا المخاطر الاجتماعية عن سائر المخاطر التي تنشأ فيها الظروف، التي تؤدي إلى وقوع حالة غير مخطط لها أو غير مرغوبة، عن شيء سوى صفات الفرد أو الأسرة.

وعلى سبيل المثال، تُعد منافع البطالة من المنافع الاجتماعية لأن الظروف التي تغطيها منفعة البطالة تنشأ عن صفات الفرد و/أو الأسرة - وهي في هذه الحالة عبارة عن حدوث تغير في حالة عمل الفرد.

وفي المقابل، لا تُعد المساعدات التي يتم تقديمها عقب حدوث زلزال منفعة اجتماعية. فالظرف الذي يؤدي إلى حدوث حالة غير مخطط لها أو غير مرغوبة هو الصدع النشط، والخطر هو احتمال تسبب الزلزال في وقوع أضرار. ولأن الخطر يتعلق بظاهرة جغرافية وليس بالأفراد و/أو الأسر، فإنه لا يُعد خطراً اجتماعياً.

أمثلة للمنافع الاجتماعية

- منافع البطالة
- معاشات التقاعد الحكومية
- معاشات الإعاقة



المحاسبة عن المنافع الاجتماعية

- المنهج العام
 - يُستخدم لجميع المنافع الاجتماعية ما لم تختار الحكومة منهج التأمين
- منهج التأمين
 - لا يُستخدم إلا عند استيفاء ضوابط محددة وعندما تختار الحكومة استخدام منهج التأمين

يجيز معيار المحاسبة للقطاع العام 42 استخدام منهجين للمحاسبة عن المنافع الاجتماعية. ويُتوقع انطباق المنهج العام على معظم المنافع الاجتماعية؛ وفيما يخص العديد من الحكومات سيكون هو المنهج الوحيد المستخدم. ومنهج التأمين هو منهج اختياري، ولا يجيز معيار المحاسبة للقطاع العام استخدامه إلا عند استيفاء ضوابط محددة.

الإثبات وفقاً للمنهج العام

- إثبات التزام لبرنامج المنافع الاجتماعية عندما:
 - يكون على الجهة واجب حالي بإخراج موارد نتيجة لحدث سابق؛
 - يمكن قياس الواجب الحالي بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام
- الحدث السابق هو استيفاء المستفيد لجميع ضوابط الأهلية الخاصة بالمنفعة التالية
- استيفاء ضوابط الأهلية للحصول على كل دفعة من مدفوعات المنفعة الاجتماعية هو حدث سابق منفصل.

يشتمل المنهج العام على لحظة إثبات واحدة لجميع المنافع الاجتماعية ويطبق المبادئ الواردة في [إطار المفاهيم](#) لإثبات الالتزام. والعامل الرئيسي في تحديد توقيت نشأة الالتزام الخاص بالمنفعة الاجتماعية هو تعيين الحدث السابق. وبموجب المنهج العام، فإن الحدث السابق الذي ينشأ عنه الالتزام هو استيفاء المستفيد لجميع ضوابط الأهلية اللازمة لتقديم المنفعة الاجتماعية التالية.

ويُعد استيفاء ضوابط الأهلية للحصول على كل دفعة من مدفوعات المنفعة الاجتماعية حدثاً سابقاً منفصلاً. وقد يكون من بين ضوابط الأهلية الوجود على قيد الحياة في الوقت الذي يلزم فيه استيفاء ضوابط الأهلية، سواءً كان منصوباً على ذلك صراحة أو ضمناً. ويعتمد هذا على خصائص كل برنامج من برامج المنافع الاجتماعية. وقد يوجد بين ضوابط الأهلية ذات الصلة ببعض برامج منافع التقاعد ضوابط أخرى متجددة. فعلى سبيل المثال، لا يُدفع العديد من منافع البطالة إلا إذا كان الفرد لا يزال مقيماً داخل الدولة؛ فالإقامة تُعد ضابط أهلية متجدداً. وإثبات الالتزام، يجب أن يستوفي المستفيد ضوابط الأهلية (للحصول على دفعة المنافع الاجتماعية) في، أو قبل، تاريخ القوائم المالية، حتى وإن كان التحقق الرسمي من ضوابط الأهلية يحدث بوتيرة أقل.

وفي معيار المحاسبة للقطاع العام 42، لا يتناول المنهج العام المساهمات الاجتماعية - أي الإيراد من المساهمات المدفوعة في برامج المنافع الاجتماعية. وتتم المحاسبة عن المساهمات الاجتماعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)".

أمثلة على الإثبات

- بلوغ سن التقاعد (في حالة المعاش التقاعدي)
- وفاة أحد الزوجين (في حالة منافع الوراثة)
- فقدان العمل (في حالة منافع البطالة دون فترة انتظار)
- البطالة عن العمل لفترة محددة (في حالة منافع البطالة مع فترة انتظار)

أمثلة الإثبات هي أمثلة للحالات التي قد يستوفي فيها المستفيد لأول مرة جميع ضوابط الأهلية اللازمة لتقديم المنفعة الاجتماعية التالية. وللاستمرار في الحصول على المنفعة الاجتماعية، يلزم أن يستمر المستفيدون في استيفاء ضوابط الأهلية. وتشتمل بعض المنافع الاجتماعية على فترة انتظار كجزء من ضوابط الأهلية. فعلى سبيل المثال، تُدفع بعض منافع البطالة بعد بقاء الفرد عاطلاً عن العمل لفترة زمنية محددة، كأربعة عشر يوماً مثلاً. وفي حال وجود هذا النوع من فترات الانتظار، فلا يتم استيفاء ضوابط الأهلية إلا بعد بقاء الفرد عاطلاً عن العمل للفترة المحددة.

القياس وفقاً للمنهج العام

- تُقاس المصروفات بمبلغ يساوي الالتزام
- يُقاس الالتزام بأفضل تقدير للتكاليف التي ستتكبدها الجهة عند الوفاء بالواجبات الحالية
- يكون الالتزام للدفعة التالية فقط
- لا يلزم إجراء خصم لمعظم المنافع الاجتماعية
- يتم تخفيض الالتزام بأداء المدفوعات - ويتم إثبات الفروقات ضمن الفائض أو العجز

قياس المصروفات

تثبت الجهة مصروفاتاً لبرامج المنافع الاجتماعية، يتم قياسه بمبلغ الدفعة التالية التي سيتم أداؤها بعد استيفاء ضوابط الأهلية. ولا يلزم إجراء خصم للمصروف فيما يخص معظم المنافع الاجتماعية، لأن الدفعة التالية ستؤدى عادةً في غضون اثني عشر شهراً. وعندما تقوم الجهة بأداء دفعة المنافع الاجتماعية قبل استيفاء جميع ضوابط الأهلية الخاصة بالدفعة التالية، فإنها تقيس الدفعة مقدماً (أو تثبت مصروفاتاً إذا كانت الدفعة غير قابلة للاسترداد) بمبلغ النقد المحول.

قياس الالتزام

وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 42، يتم قياس الالتزام الخاص ببرامج المنافع الاجتماعية بأفضل تقدير للتكاليف التي ستتكبدها الجهة عند الوفاء بالواجبات الحالية التي يمثلها الالتزام.

وفي هذا السياق، فإن "التكاليف" يُقصد بها دفعات المنافع الاجتماعية التي سيتم أدائها (أي التحويلات النقدية). ولا تشمل التكاليف عناصر أخرى مثل التكاليف الإدارية والرسوم المصرفية.

ونظراً لأن استيفاء ضوابط الأهلية لكل دفعة من دفعات المنافع الاجتماعية يُعد حدثاً سابقاً منفصلاً، فإن الالتزام يكون للدفعة التالية فقط. وعليه، فإن الالتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية ستكون عادةً التزامات قصيرة الأجل. ونتيجةً لذلك، ستكون الجهة على علم في الغالب بالمبالغ المطلوبة دون الحاجة لإجراء تقديرات. وبالمثل، ونظراً لأن الالتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية ستكون عادةً التزامات قصيرة الأجل، فلن يكون من الضروري إجراء خصم لمعظم المنافع الاجتماعية.

القياس اللاحق

يتم تخفيض الالتزام بأداء مدفوعات المنافع الاجتماعية. وأي فرق بين تكلفة أداء مدفوعات المنافع الاجتماعية والقيمة الدفترية للالتزام يتم إثباته ضمن الفائض أو العجز خلال الفترة التي يُسوى فيها الالتزام.

وفي حال إجراء خصم للالتزام، يتم زيادة الالتزام ويجري إثبات مصروف فائدة في كل فترة للقوائم المالية لإظهار أثر تجزئة الخصم.

وإذا كان الالتزام لا يزال يتعين تسويته، فإنه يُعاد النظر فيه في كل تاريخ للقوائم المالية، ويتم تعديله ليعكس أفضل تقدير حالي لدفعة المنافع الاجتماعية اللازمة لتسوية الالتزام.

مثال محلول

تقدم الحكومة معاشات تقاعد. وتُدفع المبالغ بالكامل لكل من يستوفي كافة ضوابط الأهلية في نهاية الشهر الفائت. وحتى 31 ديسمبر 20×1، أثبتت الحكومة التزاماً لمعاشات التقاعد بمبلغ 1,950,500 ريال. وخلال عام 20×2، دفعت الحكومة معاشات تقاعد على النحو الآتي:

1,950,500 ريال

22,258,000

يناير 20×2

فبراير - ديسمبر 20×2

وخلال يناير 20×3، تدفع الحكومة معاشات تقاعد بقيمة إجمالية 2,095,750 ريالاً.

ما المصروفات التي يتم إثباتها في عام 20×2؟

الإجابة:

الدفعات التي تم أدائها في يناير 20×2 تتعلق بالالتزام كما في 21 ديسمبر 20×1. وعليه، لا يتم إثبات هذه الدفعات على أنها مصروفات في عام 20×2.

وفي 31 ديسمبر 20×2، تثبت الحكومة التزاماً لمعاشات التقاعد واجبة السداد لمن يستوفون ضوابط الأهلية في ذلك التاريخ.

وعليه، تثبت الحكومة التزاماً بمبلغ 2,095,750، وهو كامل مبلغ معاشات التقاعد التي تُدفع في يناير.

وخلال عام 20×2، يبلغ إجمالي المبلغ الذي يتم إثباته على أنه مصروف 24,353,750 ريالاً. وتفصيل هذا المبلغ كما يلي:

ريال	
22,258,000	المعاشات المدفوعة في فبراير 20×2 (مثبتة في يناير 20×2) إلى ديسمبر 20×2 (مثبتة في نوفمبر 20×2)
2,095,750	المعاشات المدفوعة في يناير 20×3 (مثبتة في ديسمبر 20×2)
24,353,750	الإجمالي

الإفصاحات وفقاً للمنح العام

- خصائص برامج المنافع الاجتماعية
- العوامل الديموغرافية والاقتصادية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على مستوى النفقات
- إجمالي النفقات على المنافع الاجتماعية، وتحليلها حسب برامج المنافع الاجتماعية
- توضيح أي تعديلات مهمة على برامج المنافع الاجتماعية
- في حال استيفاء البرنامج للضوابط اللازمة للسماح باستخدام منح التأمين، يتم إدراج عبارة بهذا المعنى

خصائص برامج المنافع الاجتماعية

يشمل الإفصاح عن خصائص المنافع الاجتماعية البنود التالية:

- طبيعة المنافع الاجتماعية التي تقدمها البرامج (على سبيل المثال، منافع تقاعد، منافع بطالة، منافع طفولة).
- السمات الرئيسية لبرامج المنافع الاجتماعية، مثل وصف للإطار التشريعي المنظم للبرامج، وموجز بضوابط الأهلية الرئيسية التي يجب استيفائها للحصول على المنافع الاجتماعية.
- وصف لكيفية تمويل البرامج، بما في ذلك ما إذا كان تمويل البرامج يتم من خلال اعتماد مالي بالموازنة أو تحويل من إحدى جهات القطاع العام الأخرى أو بغير ذلك من الوسائل.
- في حال تمويل البرنامج بمساهمات اجتماعية:
 - إحالة مرجعية إلى مكان المعلومات المتعلقة بتلك المساهمات الاجتماعية وأي أصول مرصودة (في حال تضمينها في القوائم المالية للجهة)؛ أو
 - إفادة بشأن توفر المعلومات المتعلقة بتلك المساهمات الاجتماعية وأي أصول مرصودة في القوائم المالية الخاصة بجهة أخرى.

التعديلات على برامج المنافع الاجتماعية

تشمل التعديلات على برامج المنافع الاجتماعية:

- التغييرات في مستوى المنافع الاجتماعية المقدمة؛
- التغييرات في ضوابط الأهلية، بما في ذلك الأفراد و/أو الأسر المشمولة في برنامج المنافع الاجتماعية.

منهج التأمين

يحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 42 على منهج التأمين باعتباره منهجاً بديلاً محتملاً. ويُسمح للجهات باستخدام هذا المنهج، ولكنها غير مطالبة بذلك، عندما يستوفي برنامج المنافع الاجتماعية ضوابط معينة.

ولا يحتوي المعيار على متطلبات لمنهج التأمين ولكنه يوجه الجهات إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية بالقياس العقلي. ويضم المعيار إرشادات بشأن معايير المحاسبة التي يمكن استخدامها عند تطبيق منهج التأمين.

منهج التأمين: الضوابط

- من المقرر أن يكون التمويل بالكامل من المساهمات
 - المساهمات والرسوم ودخل الاستثمار
 - مراجعة وتعديل المعدلات و/أو المنافع
- الإدارة كما يدير المؤمّن عقود التأمين
 - التقيد بالبرنامج
 - صندوق منفصل أو أصول مرصودة
 - وجوب نفاذ الحقوق
 - تقييم الأداء والمركز المالي
 - إمكانية الإدارة من قبل جهة منفصلة

يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 42 للجهات باستخدام منهج التأمين عندما:

- يكون من المقرر تمويل برنامج المنافع الاجتماعية بالكامل من المساهمات؛
 - توجد أدلة على إدارة الجهة للبرنامج كما يدير المؤمّن عقود التأمين، بما في ذلك تقييم الأداء المالي والمركز المالي للبرنامج على أساس منتظم.
- ويشتمل معيار المحاسبة للقطاع العام 42 على إرشادات بشأن كيفية تحديد ما إذا كان برنامج المنافع الاجتماعية من المقرر تمويله بالكامل من المساهمات.
- ويجب أن تنص الأنظمة أو اللوائح الحاكمة للبرنامج على تمويل البرنامج من المساهمات فحسب، دون أي إعانات عامة من الضرائب أو الإيرادات الحكومية الأخرى.

وفيما يخص بعض البرامج، يتعين على الحكومات دفع المساهمات بالنيابة عن الأفراد غير القادرين على دفعها بأنفسهم، على سبيل المثال إذا كانوا عاطلين عن العمل. وعندما تدفع الحكومة المساهمات بهذه الطريقة بالنيابة عن الأفراد - مما يستلزم عادة إضافة المساهمات في حسابهم - تُصنّف المدفوعات على أنها مساهمات وليست إعانات. ولكن عندما تقوم الحكومات بأداء المدفوعات بصفة عامة، أو تمويل العجز، فإن هذه تُعد إعانة.

ويشتمل معيار المحاسبة للقطاع العام 42 على مؤشرات لمساعدة الجهات في تحديد ما إذا كانت تدير البرنامج كما يدير المؤمّن عقود التأمين.

- يجب أن تتقيد الجهة بالبرنامج (لذا، ستكون التعديلات على المعدلات و/أو المنافع بأثر مستقبلي فقط).
- يجب أن يكون هناك صندوق منفصل لبرنامج المنافع الاجتماعية (أو يجب تخصيص أصول وتقييدها).

- يجب أن تكون حقوق المستفيدين أو المحتملين واجبة النفاذ نظاماً.
- يجب أن تقيّم الجهة الأداء المالي والمركز المالي للبرنامج على فترات زمنية مناسبة، وأن تتخذ ما يلزم من إجراءات.
- أخيراً، يمكن إدارة البرنامج من قبل جهة منفصلة. وهذا غير ضروري ولكنه قد يوفر المزيد من الأدلة على أن البرنامج يُدار كما لو كانت الجهة مؤمناً.

منهج التأمين: معايير المحاسبة

- المعيار الدولي للتقرير المالي 17 – عقود التأمين
- المعايير الوطنية التي أقرت تقريباً نفس مبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي 17
- يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي 17 معلومات مفيدة في حال تطبيقه على المنافع الاجتماعية
- قد لا ينطبق هذا على معايير أخرى

في القسم الخاص بمنهج التأمين ضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 42، تشير عبارة "معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول عقود التأمين" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين"، والمعايير الوطنية التي أقرت تقريباً نفس مبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي 17. وقد أقر المعيار الدولي للتقرير المالي 17 مبادئ للمحاسبة عن عقود التأمين ستوفر، عند تطبيقها بالقياس العقلي على برامج المنافع الاجتماعية، معلومات تلي حاجة المستخدمين وتستوفي الخصائص النوعية.

وقد لا يكون هذا هو واقع الحال لمعايير المحاسبة الأخرى التي تتناول عقود التأمين. وعليه، لا يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 42 للجهة بأن تطبق بالقياس العقلي معايير التأمين التي لم تفر تقريباً نفس مبادئ المعيار الدولي للتقرير المالي 17.

منهج التأمين: الإفصاحات

- أساس تحديد أن منهج التأمين يعد مناسباً
- المعلومات التي يتطلبها المعيار الدولي أو الوطني الذي يتناول عقود التأمين
- معلومات عن خصائص برامج المنافع الاجتماعية
- وصف أي تعديلات تمت خلال فترة القوائم المالية

عندما تختار الجهة استخدام منهج التأمين، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 42 من الجهة تقديم الإفصاحات المذكورة أعلاه. ويلزم على الجهة توضيح الأساس الذي استندت إليه في تحديد أن منهج التأمين يُعد مناسباً. وهذا يستلزم شرحاً لكيفية أن البرنامج يستوفي الضوابط الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 42، وأسباب اعتبار الجهة أن منهج التأمين سيوفر معلومات أفضل عن البرنامج. وسيلزم على الجهة أيضاً توفير جميع الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي 17 أو ما يعادله من المعايير الوطنية. وهي إفصاحات شاملة. وأخيراً، سيلزم على الجهة أيضاً توفير معلومات عن خصائص برنامج المنافع الاجتماعية، وأي تعديلات تمت خلال فترة القوائم المالية. وتعكس متطلبات الإفصاحات هذه الإفصاحات المناظرة لها بموجب المنهج العام.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي مما يلي يجب تصنيفه على أنه منافع اجتماعية بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 42؟

(أ) تقديم منافع التقاعد للموظفين الحكوميين

(ب) تقديم معاشات التقاعد الحكومية

(ج) تقديم خدمات الرعاية الصحية الشاملة

(د) تقديم منافع البطالة

(هـ) تقديم الإغاثة في حالات الطوارئ

السؤال الثاني

بناءً على المعلومات أدناه:

(أ) ما هو الالتزام الذي تثبته الحكومة في 31 ديسمبر 20×8؟

(ب) ما هي المصروفات التي تثبتها الحكومة لسنة 20×8؟

التصور:

تقدم الحكومة معاشاً تقاعدياً لمواطنيها ولأصحاب الإقامات الدائمة. ويدفع برنامج المعاشات مبلغاً ثابتاً بواقع 100 ريال شهرياً (في نهاية الشهر) لكل فرد بلغ سن التقاعد وهو 70 عاماً. وتحسب المبالغ تناسبياً في الأشهر التي يبلغ فيها أحد الأفراد سن التقاعد، وفي الأشهر التي يموت فيها أحد الأفراد.

وتعد الحكومة قوائمها المالية في 31 ديسمبر. ويتم دفع معاشات التقاعد في نهاية كل شهر.

وحتى 31 ديسمبر 20×7، أثبتت الحكومة التزاماً لمعاشات التقاعد بمبلغ 2,990,656 ريال. وخلال عام 20×8، دفعت الحكومة معاشات تقاعد على النحو الآتي:

المعاشات المدفوعة (بالريال)	الشهر (الشهور)
3,024,997	يناير 20×8
33,435,183	فبراير – ديسمبر 20×8
<hr/>	
36,460,180	الإجمالي

ويُفترض أن الحكومة تتوفر لديها معلومات كاملة في تاريخ دفعها لمعاشات التقاعد (أي يُفترض أن التقديرات التي أجرتها الحكومة في نهاية كل فترة من فترات القوائم المالية تتطابق تماماً مع الأحداث اللاحقة).

وعليه، فإن الفرق بين المبلغ المدفوع في يناير 20×8 (3,024,997 ريالاً) والالتزام المثبت كما في 31 ديسمبر 20×7 (2,990,656 ريالاً) يمثل المعاشات التقاعدية التناسبية المدفوعة لمن بلغ (ومن كان مقدراً أن يبلغ) سن التقاعد خلال يناير 20×8 (34,341 ريالاً).

وفي 31 يناير 20×9، تدفع الحكومة معاشات تقاعد بقيمة إجمالية 3,053,576 ريالاً. ويتألف هذا المبلغ من ثلاثة عناصر:

(ريال)	
2,979,600	كامل مبلغ المعاشات المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر 20×8 وما زالوا مؤهلين في 31 يناير 20×9
36,420	المعاشات التناسبية المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر 20×8 ووافتهم المنية (وكان مقدراً أن توافهم المنية) خلال شهر يناير 20×9
37,556	المعاشات التناسبية المدفوعة لمن بلغوا سن التقاعد خلال يناير 20×9
<hr/>	
3,053,576	الإجمالي

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة هي أن البندين (ب) و(د) يجب تصنيفهما على أنهما منافع اجتماعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 42

منافع التقاعد التي يتم تقديمها للموظفين الحكوميين (الإجابة أ)) لا تلي احتياجات المجتمع ككل، لأنها متاحة فقط لموظفي الحكومة السابقين. وتُدفع هذه المنافع كتعويض عن خدمات العمل التي تم تقديمها. ويترتب على هذا عدم استيفاء منافع التقاعد لجميع العناصر الخاصة بتعريف المنافع الاجتماعية. وعليه، فإن منافع التقاعد تقع خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 42. وتُعد منافع التقاعد من منافع الموظفين، وتتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 39 "منافع الموظفين".

وتقديم خدمات الرعاية الصحية الشاملة (الإجابة ج)) يتطلب من الحكومة توفير خدمات بدلاً من التحويلات النقدية. وعليه، فإن خدمات الرعاية الصحية تقع خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 42.

وتقديم الإغاثة في حالات الطوارئ (الإجابة هـ)) لا يخفف من آثار المخاطر الاجتماعية، لكنه بدلاً من ذلك يخفف من آثار مخاطر أخرى، ومنها على سبيل المثال خطر الزلازل. ويوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 42 أن المخاطر التي لا تتعلق بصفات الأفراد و/أو الأسر - مثل المخاطر التي تتعلق بالخصائص الجغرافية أو المناخية - لا تُعد مخاطر اجتماعية. وعليه، فإن الإغاثة في حالات الطوارئ تقع خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 42.

وتقديم معاشات التقاعد الحكومية (الإجابة ب)) ومنافع البطالة (الإجابة د)) هي منافع اجتماعية. فهما يتم تقديمهما في صورة تحويلات نقدية لأفراد محددين يستوفون ضوابط خاصة بالأهلية. ويُقصد بمعاشات التقاعد ومنافع البطالة التخفيف من المخاطر الاجتماعية، إذ المراد منهما هو ضمان حصول الأفراد والأسر على دخلٍ كافٍ فور بلوغهم سن التقاعد أو خلال فترة البطالة.

وتلي معاشات التقاعد الحكومية ومنافع البطالة احتياجات المجتمع ككل. وفي هذا السياق، ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 42 على أنه "يتم تقييم ما إذا كانت المنفعة يتم تقديمها للتخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية بالرجوع إلى المجتمع ككل؛ ولا يلزم أن تخفف المنفعة من أثر المخاطر الاجتماعية لكل مستفيد. ومن أمثلة ذلك قيام الحكومة بدفع معاشات لكل من يتجاوز سنّاً معيناً، بغض النظر عن دخله أو ثروته، لضمان تلبية احتياجات الأفراد الذين لن يكفهم دخلهم بعد التقاعد".

السؤال الثاني

(أ) في 31 ديسمبر 20×8، تثبت الحكومة التزاماً (لمعاشات التقاعد واجبة السداد لمن يستوفون ضوابط الأهلية في ذلك التاريخ) بمبلغ 3,016,020 ريالاً.

يشمل هذا كامل مبلغ المعاشات المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر 20×8 ومازالوا مؤهلين في 31 يناير 20×9 (2,979,600 ريال) والمعاشات التناسبية المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر ووافتهم المنية (وكان مقدراً أن توافهم المنية) خلال شهر يناير 20×9 (36,420 ريالاً). ولا يشمل الالتزام المعاشات التناسبية المدفوعة لمن بلغوا سن التقاعد خلال شهر يناير 20×9 لأنهم لم يكونوا مستوفين لضوابط الأهلية في 31 ديسمبر 20×8.

(ب) خلال عام 20×8، يبلغ إجمالي المبلغ الذي يتم إثباته على أنه مصروف 36,485,544 ريالاً.

وتفصيل هذا المبلغ كما يلي:

(ريال)

34,341	المعاشات التناسبية المدفوعة لمن بلغوا سن التقاعد خلال شهر يناير 20×8 (مثبتة في يناير 20×8)
33,435,183	المعاشات المدفوعة بين فبراير 20×8 وديسمبر 20×8 والمثبتة في السنة المالية من 1 يناير 20×8 إلى 31 ديسمبر 20×8
2,979,600	كامل مبلغ المعاشات المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر 20×8 ومازالوا مؤهلين في 31 يناير 20×9 (مثبتة في ديسمبر 20×8)
36,420	المعاشات التناسبية المدفوعة لأصحاب المعاشات الذين كانوا مؤهلين في 31 ديسمبر 20×8 ووافتهم المنية خلال شهر يناير 20×9 (مثبتة في ديسمبر 20×8)
<hr/> 36,485,544	الإجمالي

الخدمات الجماعية والفردية

هدف التعلم

سيتمكن المتدربون من:

- تطبيق تعريفي الخدمات الجماعية والخدمات الفردية
- تطبيق متطلبات المحاسبة عن الخدمات الجماعية والخدمات الفردية
- فهم العلاقة بين الخدمات الجماعية والفردية والمنافع الاجتماعية والواجبات التعاقدية.

عندما صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لأول مرة، تم استثناء المخصصات والالتزامات المحتملة الناشئة عن المنافع الاجتماعية من نطاق المعيار. ووصف حينها معيار المحاسبة للقطاع العام 19 المنافع الاجتماعية بعبارات واسعة النطاق على أنها السلع والخدمات والمنافع الأخرى التي يتم تقديمها سعياً لتحقيق أهداف السياسة الاجتماعية الخاصة بالحكومة. وعُدل معيار المحاسبة للقطاع العام 42 "المنافع الاجتماعية" معيار المحاسبة للقطاع العام 19 الذي يستثني الآن من نطاقه المنافع الاجتماعية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 42 (أي التحويلات النقدية التي يتم تقديمها للتخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية). وقد كان من تبعات هذا التعديل أن دخل في نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 19 الخدمات الجماعية والفردية. وتكمن إحدى المسائل الرئيسية في تحديد ما إذا كان ثمة مخصص ينشأ فيما يتعلق بتلك المعاملات. ويتناول الإصدار "الخدمات الجماعية والفردية" (تعديلات على معيار المحاسبة للقطاع العام 19) هذه المسألة.

التعريفات

الخدمات الجماعية هي خدمات تقدمها جهة القطاع العام بشكل متزامن إلى جميع أفراد المجتمع بغية تلبية احتياجات المجتمع ككل.

الخدمات الفردية هي سلع وخدمات تقدمها جهة القطاع العام للأفراد و/أو الأسر بغية تلبية احتياجات المجتمع ككل.

لا يحدّ تقديم الخدمة الجماعية إلى أحد الأفراد من القدر المتاح للأفراد الآخرين؛ أي لا يوجد تنافس في استهلاك الخدمات الجماعية. ويكون استهلاك الخدمات الجماعية عادةً استهلاكاً سلبياً ولا يتطلب موافقة صريحة أو مشاركة فعلية من جانب المستفيدين من الخدمة. ومن أمثلة الخدمات الجماعية الدفاع وإنارة الشوارع.

وقد يقلص تقديم الخدمة الفردية إلى أحد الأفراد من القدر المتاح للأفراد الآخرين، أو قد يؤخر حصول بعض الأفراد على تلك الخدمات. ويتطلب استهلاك الخدمات الجماعية موافقة صريحة أو مشاركة فعلية من جانب المستفيدين من الخدمة. ولا تلي السلع أو الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام بشروط تجارية احتياجات المجتمع ككل، ولذلك فهي لا تستوفي تعريف الخدمات الفردية.

ومن أمثلة الخدمات الفردية الرعاية الصحية الشاملة والتعليم الشامل.

الخدمات الجماعية والخدمات الفردية والمنافع الاجتماعية

خدمات جماعية	خدمات فردية	منافع اجتماعية	
x	x	✓	تنطوي على تحويل نقدي للمستفيد المؤهل؟
x	✓	✓	يتم تقديمها للأفراد و/أو الأسر، بدلاً من المجتمع؟
✓	✓	✓	تهدف إلى تلبية احتياجات المجتمع ككل؟

يوضح الجدول أعلاه الاختلافات بين الخدمات الجماعية والخدمات الفردية والمنافع الاجتماعية. فالمنافع الاجتماعية تنطوي على تحويل نقدي، أما الخدمات الجماعية والفردية فهي تنطوي على تقديم خدمات.

المحاسبة عن الخدمات الجماعية والفردية

- الخدمات الجماعية
 - نشاط حكومي دائم
- الخدمات الفردية
 - نشاط حكومي دائم
 - لا توجد مسؤولية على المستفيدين
- المحاسبة عن المصروفات باستخدام معايير أخرى

المحاسبة عن الخدمات الجماعية

تُعد الخدمات الجماعية أنشطة دائمة لجهة القطاع العام التي تتولى تقديم الخدمات.

ووفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، "لا يتم إثبات أي مخصص للتكاليف التي قد يتم تكبدها للاستمرار في تنفيذ الأنشطة الدائمة للجهة في المستقبل".

وعليه، لا يتم إثبات أي مخصص لنية تقديم الخدمات الجماعية. ويتم إثبات مصروفات عند تقديم الخدمات، وفقاً للمعايير الأخرى.

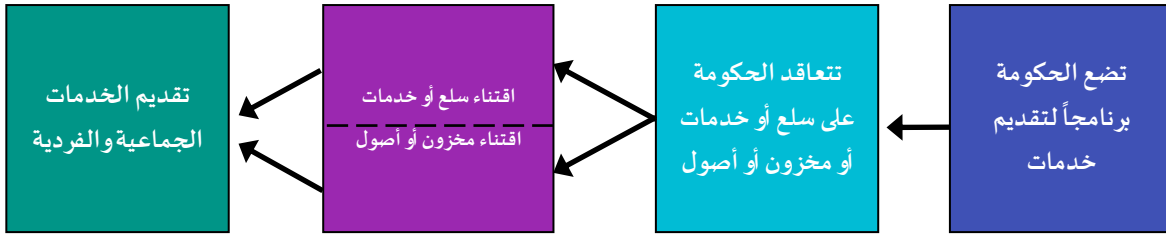
وعند تقديم الخدمات الجماعية، تقتني جهة القطاع العام موارد وتتكبد مصروفات من خلال الترتيبات التعاقدية وغيرها من الترتيبات الملزمة. ومن أمثلتها الرواتب التي تُدفع لأفراد الجيش، والكهرباء المستخدمة في إنارة الشوارع، واقتناء الأصول غير المتداولة المستخدمة في تقديم تلك الخدمات، وشراء الخدمات الجماعية من مقدم خدمات مستقل.

وتتم المحاسبة عن هذه الترتيبات التعاقدية وغيرها من الترتيبات الملزمة وفقاً للمعايير الأخرى. وقد ينشأ عن هذه الترتيبات التزام، ولكن هذا الالتزام ينشأ عن العقد أو الترتيب الملزم، وليس عن الوعد بتقديم الخدمات الجماعية.

المحاسبة عن الخدمات الفردية

بالمثل، يُعد تقديم الخدمات الفردية نشاطاً دائماً لجهة القطاع العام التي تتولى تقديم الخدمات. ويؤدي تقديم الخدمات الفردية إلى اقتناء جهة القطاع العام لموارد وتكبد مصروفات من خلال الترتيبات التعاقدية وغيرها من الترتيبات الملزمة. وتتم المحاسبة عن هذه الترتيبات التعاقدية وغيرها من الترتيبات الملزمة وفقاً للمعايير الأخرى. وقد ينشأ عن هذه الترتيبات التزام، ولكن هذا الالتزام ينشأ عن العقد أو الترتيب الملزم، وليس عن الوعد بتقديم الخدمات الجماعية. وتستخدم جهة القطاع العام الموارد المقتناة لتقديم الخدمات الفردية. وعندما يحصل الأفراد على هذه الخدمات، قد تتحمل الجهة عدداً من الواجبات المستقبلية فيما يتعلق بتقديم هذه الخدمات الفردية. ولكن هذه الواجبات ليست واجبات حالية ولا ينشأ عنها التزام. وكما هو شأن الخدمات الجماعية، لا يتم إثبات أي مخصص لنية تقديم الخدمات الفردية قبل حصول الأفراد و/أو الأسر على الخدمات.

تفاعل المخصصات والترتيبات التعاقدية والترتيبات الأخرى الملزمة عند المحاسبة عن الخدمات الجماعية والفردية



تضع الحكومة برنامجاً لتقديم خدمات

عندما تتخذ الحكومة قراراً بتقديم خدمات جماعية (مثل الدفاع) أو خدمات فردية (مثل الرعاية الصحية)، فإن هذا يتم غالباً من خلال أنظمة. وتلتزم الأنظمة الحكومية بتقديم الخدمات باعتبارها أنشطة حكومية دائمة. ولا يتم إثبات أي مخصص للتكاليف التي قد يتم تكبدها للاستمرار في تنفيذ الأنشطة الدائمة للجهة في المستقبل. وتُعد هذه واجبات مستقبلية، وليست حالية.

تتعاقد الحكومة على سلع أو خدمات أو مخزون أو أصول

تقدم الحكومات الخدمات الجماعية والفردية من خلال ترتيبات تعاقدية وغيرها من الترتيبات الملزمة. وقد تكون هذه الترتيبات مع موظفين أو موردي سلع أو مقدمي خدمات خارجيين أو بائعي أصول. وتُعد هذه ترتيبات قيد التنفيذ؛ بمعنى أنه لا يتم إثبات أي التزام إلى حين قيام الطرف الآخر بالوفاء. ولا تؤثر هذه الترتيبات على الواجبات المستقبلية للحكومة تجاه المستفيدين.

اقتناء سلع أو خدمات

تثبت الحكومات التزاماً مالياً بدفع مقابل السلع والخدمات الأخرى المقتناة. ويتم استهلاك هذه السلع والخدمات فور الحصول عليها (على سبيل المثال، الكهرباء لإنارة الشوارع).

ونظراً لاستهلاك البنود على الفور، فلا يتم إثبات أي أصل.

اقتناء مخزون أو أصول

تثبت الحكومة أيضاً مخزوناً وأصولاً غير متداولة، وتثبت ما يقابل ذلك من التزام مالي بدفع قيمة البنود.

تقديم الخدمات الجماعية والفردية

عندما تقدم الحكومة الخدمات الجماعية والفردية، تقوم بإثبات مصروف.

وحيث إن السلع أو الخدمات يتم اقتناؤها واستهلاكها على الفور لتقديم الخدمات، لا تثبت الحكومة أصلاً ثم تقوم بإلغاء إثباته على الفور، ولكنها تثبت مصروفًا لمقابلة الالتزام.

وحيث إن المخزون أو الأصول يتم استهلاكها عند تقديم الخدمات الجماعية أو الفردية، يتم إلغاء إثبات المخزون أو الأصول أو يتم استهلاكها محاسبياً.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي مما يلي يجب تصنيفه على أنه خدمات جماعية بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19؟
وأبها يجب تصنيفه على أنه خدمات فردية؟

- (أ) الدفاع
- (ب) التعليم الشامل
- (ج) الرعاية الصحية الشاملة
- (د) إنارة الشوارع
- (هـ) الخدمات الشرطةية
- (و) جمع القمامة لأغراض تجارية

السؤال الثاني

تقوم إحدى البلديات بصيانة حدائق عامة. وأبرمت الحكومة عقداً مع شركة خاصة لتقديم خدمات الصيانة لإحدى الحدائق خلال السنة القادمة. ومن المتوقع تقديم الخدمات بالتساوي على مدار السنة. ويتطلب العقد من البلدية أداء المدفوعات مقدماً كل ثلاثة أشهر.

متى تقوم البلدية بإثبات مصروف؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

أي مما يلي يجب تصنيفه على أنه خدمات جماعية بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19؟
وأيتها يجب تصنيفه على أنه خدمات فردية؟

يجب تصنيف الإجابات (أ) و(د) و(هـ) على أنها خدمات جماعية بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

ويجب تصنيف الإجابات (ب) و(ج) على أنها خدمات فردية بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

ولا تُصنَّف الإجابة (و) على أنها خدمة جماعية ولا خدمة فردية.

وتُعد خدمات الدفاع وإنارة الشوارع والخدمات الشرطية خدمات جماعية لأنها أمثلة على الخدمات التي تقدمها جهة القطاع العام بشكل متزامن إلى جميع أفراد المجتمع بغية تلبية احتياجات المجتمع ككل. ولا يوجد تنافس في استهلاك هذه الخدمات.

وتُعد خدمات الرعاية الصحية الشاملة والتعليم الشامل خدمات فردية لأنها أمثلة على خدمات تقدمها جهة القطاع العام للأفراد أو الأسر بغية تلبية احتياجات المجتمع ككل.

ولا يُعد جمع القمامة لأغراض تجارية خدمة جماعية ولا خدمة فردية، لأن الخدمة يتم تقديمها على أساس تجاري. ولا تلي السلع أو الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام بشروط تجارية احتياجات المجتمع ككل، ولذلك فهي لا تستوفي تعريف الخدمات الفردية.

السؤال الثاني

تثبت البلدية مصروفاً عند تقديم الخدمات.

يُعد توفير الحدائق والعمل على صيانتها للاستخدام العام خدمة جماعية. وبموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19، لا تثبت البلدية مخصصاً لنيتها تقديم الخدمات الجماعية.

وتثبت البلدية مصروفاً عند تقديم الخدمات وفقاً للمعايير الأخرى. ويُعد العقد المبرم مع الشركة الخاصة عقداً قيد التنفيذ، ولذلك لا تثبت البلدية مصروفاً إلا عندما يتم تقديم الخدمات، وهو ما يتم بشكلٍ متساوٍ على مدار السنة. ونظراً لأن المدفوعات يتم أداؤها مقدماً كل ثلاثة أشهر، تثبت البلدية مبلغاً مدفوعاً مقدماً إلى حين تقديم الخدمات.

مقترحات مجلس معايير المحاسبة
الدولية للقطاع العام بشأن مصروفات
عمليات التحويل

الغرض من الجلسة التدريبية

تقترح مسودة العرض على العموم رقم 72 "مصرفات عمليات التحويل" متطلبات للمحاسبة عن تلك المصرفات. ولا توجد حالياً متطلبات واضحة في هذا الشأن.

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 بالمصرفات يجري تطويرها لعملية التحويل 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.

تعريف مصرف عمليات التحويل

مصرف عمليات التحويل هو مصرف ينشأ عن معاملة، وليس عن ضرائب، تقوم فيها الجهة بتقديم سلع أو خدمات أو غيرها من الأصول لجهة أخرى (قد تكون فرداً) دون أن تحصل على أي سلع أو خدمات أو أصول أخرى في المقابل.

ويشبه مصرف عمليات التحويل المعاملات غير التبادلية المُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 9، الذي ينص على أنه "في 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".

والفرق بينهما، بخلاف حقيقة أن مصرف عمليات التحويل يغطي فقط جانب المصرف الخاص بالمعاملة، أنه في مصرف عمليات التحويل، لا يحصل من قام بالتحويل على أي شيء نظير ما قام بتحويله. وتشمل مصرفات المعاملات غير التبادلية مصرفات التحويل، وتشمل أيضاً المعاملات التي يحصل فيها من قام بالتحويل على شيء أقل قيمة في المقابل.

وفي مسودة العرض على العموم رقم 72، يُشار إلى من قام بالتحويل بلفظ **المحوّل**. والمستلم في عملية التحويل هو **المتلقي**، الذي قد يكون ملزماً بتحويل سلع أو خدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة.

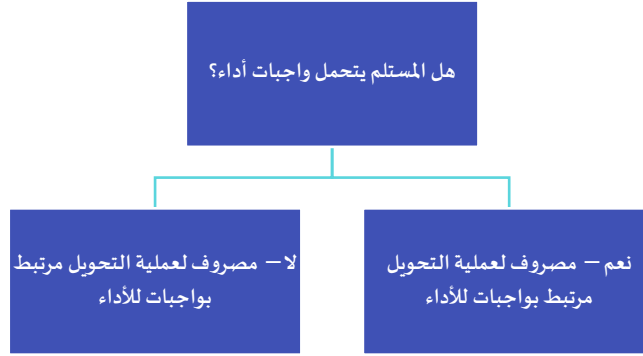
واجبات الأداء

واجب الأداء هو الوعد في ترتيب ملزم مع مشرّ 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.

ويُستخدم مفهوم واجب الأداء لتحديد كيفية المحاسبة عن مصرف عملية التحويل.

أنواع مصروف عمليات التحويل



حتى يتحقق وجود واجبات الأداء، يجب أن يكون هناك أولاً ترتيب ملزم (عقد أو ما شابه).

وعندما يفرض الترتيب واجبات أداء على المتلقي، تتم المحاسبة عن الترتيب على أنه مصروف لعملية التحويل مرتبط بواجبات للأداء. وتُستخدم مسودة العرض على العموم رقم 70 "الإيراد/المرتبط بواجبات الأداء" للمحاسبة عن الجانب الآخر من المعاملة. ويُسمى المنهج المستخدم في المحاسبة عن مصروفات عمليات التحويل المرتبطة بواجبات للأداء بمنهج واجبات الأداء في القطاع العام، وهو يشبه متطلبات المحاسبة الواردة في مسودة العرض على العموم رقم 70.

وعندما لا يفرض الترتيب واجبات أداء على المتلقي، تتم المحاسبة عن الترتيب على أنه مصروف لعملية التحويل مرتبط بواجبات للأداء. وتُستخدم مسودة العرض على العموم رقم 71 "الإيراد غير المرتبط بواجبات الأداء" للمحاسبة عن الجانب الآخر من المعاملة.

أمثلة

- المنح إلى المستويات الحكومية الأدنى
- الأصول التي تبرع بها المنظمات الدولية
- تمويل الدورات التدريبية التي سيتم تقديمها إلى المستفيدين

المحاسبة عن مصروفات عمليات التحويل المرتبطة بواجبات للأداء



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 يكون المحوّل قادراً على تحديد حقوق كل طرف بشأن السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها وأن يكون قادراً على تحديد شروط دفع مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها. ويجب على المحوّل متابعة الوفاء بواجبات الأداء المترتبة على عاتق المتلقي وذلك طوال مدة الترتيب الملزم. وهذا ضروري لضمان أن المحوّل تتوفر لديه المعلومات اللازمة لتطبيق منهج واجبات الأداء في القطاع العام. وفي حالة عدم استيفاء ضابط واحد أو أكثر، يحاسب المحوّل عن مصروف عملية التحويل على أنه مصروف لعملية التحويل غير مرتبط بواجبات للأداء.

الخطوة 2: تحديد واجبات الأداء

يخصص منهج واجبات الأداء في القطاع العام المصروفات على واجبات الأداء التي يتحملها المتلقي. ويلزم المحوّل أن يحدد كل وعد من المتلقي بتحويل أحد ما يلي إلى طرف ثالث مستفيد على أنه واجب أداء:

- سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو

• سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومماثلة إلى حد كبير ويتم تحويلها بنفس النمط إلى الطرف الثالث المستفيد.

ووحدها واجبات الأداء الخاصة بتحويل السلع والخدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة هي التي تقع ضمن نطاق مسودة العرض على العموم رقم 72. وتُعد هذه مجموعة فرعية من واجبات الأداء في مسودة العرض على العموم رقم 70 "الإيراد المرتبط بواجبات الأداء".

الخطوة 3: تحديد مقابل المعاملة

مقابل المعاملة هو قيمة الموارد (أي المقابل) التي يتوقع المحوّل تحويلها إلى المتلقي، نظير قيام المتلقي بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الطرف الثالث المستفيد.

وقد يتضمن المقابل المتعهد به في ترتيب ملزم مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما. وتُراعى العوامل الآتية عند تحديد مقابل المعاملة.

• طبيعة المقابل؛

• مبلغ المقابل؛

• توقيت دفع المقابل؛ بما في ذلك أي مكون تمويلي مهم؛

• المقابل المتغير؛

• المقابل غير النقدي؛

• المقابل المستحق للمحوّل.

الخطوة 4: تخصيص مقابل المعاملة

يتم تخصيص إجمالي مقابل المعاملة على كل واجب من واجبات الأداء.

ويتم تخصيص مقابل المعاملة على أساس التكلفة التي يتوقع المحوّل تكبدها نظير تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الطرف الثالث المستفيد. ولتحديد هذه التكلفة، يحدد المحوّل سعر الشراء المستقل لكل سلعة أو خدمة سيتم تحويلها. وقد يكون هذا قابلاً للرصد بشكل مباشر (عندما يتم شراء السلع أو الخدمات كل منها على حدة) أو قد يلزم تقديره.

ويتم تخصيص مقابل المعاملة بالتناسب مع أسعار الشراء المستقلة. وتتوفر إرشادات إضافية بشأن تخصيص الخصومات والمقابل المتغير.

وفي حال وجود واجب أداء واحد فقط، فإن كامل المبلغ الخاص بمقابل المعاملة يتعلق بذلك الواجب.

الخطوة 5: إثبات مصروف عمليات التحويل

يثبت المحوّل مصروفاً عندما يفى المتلقي بواجب الأداء عن طريق تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الطرف الثالث المستفيد.

وتُعد السلع أو الخدمات أنها قد تم تحويلها عندما يكتسب الطرف الثالث المستفيد السيطرة على تلك السلع أو الخدمات.

وقد يحدد المحوّل لحظة اكتساب الطرف الثالث المستفيد للسيطرة على السلع أو الخدمات بالرجوع إلى فقدان المتلقي للسيطرة على تلك السلع أو الخدمات.

وفي بعض الظروف، قد يجد المحوّل أنه من الأيسر تحديد لحظة فقدان المتلقي للسيطرة على السلع أو الخدمات، ولاسيما في حال وجود العديد من الأطراف الثالثة المستفيدة التي تحصل على السلع أو الخدمات.

إثبات مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء

يتم إثبات مصروفات عمليات التحويل غير المرتبط بواجبات للأداء في أحد التاريخين التاليين، أيهما أسبق:

- عندما يتحمل المحوّل واجباً حالياً بتحويل الموارد إلى المتلقي. وفي هذه الحالات، يجب على المحوّل إثبات التزام يمثل واجبه بتحويل الموارد؛
- أو
- عندما يتوقف المحوّل عن السيطرة على الموارد؛ وسيكون هذا عادةً في التاريخ الذي يحول فيه الموارد إلى المتلقي. وفي هذه الحالات، يقوم المحوّل بإلغاء إثبات الموارد التي يتوقف عن السيطرة عليها وفقاً للمعايير الأخرى.

وقد تنشأ مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات الأداء:

- عندما يتكبد المحوّل مصروفات وفقاً لترتيب ملزم قام بإبرامه مع المتلقي، وهذا الترتيب الملزم يفرض واجبات حالية - بخلاف واجبات الأداء - على المتلقي؛ أو
- عندما يتكبد المحوّل مصروفات دون وجود ترتيب ملزم.

ولا يستطيع المحوّل إنفاذ عمليات التحويل التي تتم في ظل عدم وجود ترتيب ملزم، ولا يتم إثبات أي مصروف قبل قيام المحوّل بتحويل الموارد.

قياس مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء

- المصروف المثبت في تاريخ التحويل
 - القيمة الدفترية للموارد المحوّلة
- المصروف المثبت قبل التحويل
 - أفضل تقدير للتكاليف التي سيتكبتها المحوّل

عندما يثبت المحوّل مصروفاً في تاريخ قيامه بتحويل الموارد إلى المتلقي، فإنه يقيس المصروف بالقيمة الدفترية للموارد المحوّلة.

وفي العديد من الحالات، ستكون الموارد المحوّلة نقدية، ويُقاس المصروف بمبلغ النقد المحوّل. وفي حالات أخرى، قد تكون الموارد أصلاً غير متداول أو مخزوناً أو خدمات. ويُقاس المصروف بالقيمة الدفترية للموارد المحوّلة. وفي حالة الخدمات، تُستخدم تكلفة تقديم الخدمات.

وعندما يثبت المحوّل مصروفاً قبل تحويل الموارد إلى المتلقي، فإنه يقيس المصروف والالتزام بأفضل تقدير للتكاليف التي سيتكبتها المحوّل عند تسوية الالتزام. وقد تشمل التكاليف التي سيتكبتها المحوّل عند تسوية الالتزام على تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة أو كليهما.

ويلزم على المحوّل أيضاً مراعاة القيمة الزمنية للنقود (عندما تكون الموارد سيتم تحويلها بعد أكثر من سنة مستقبلاً) وقيمة أي تحويلات غير نقدية.

إثبات مصروفات عمليات التحويل غير المرتبطة بواجبات للأداء

الإيراد	مصروفات عمليات التحويل	
المركز المالي: يثبت الملتقى أصلاً والتزاماً عندما يحصل على الموارد (أو عندما تُستحق له ذمة مدينة، إذا كان ذلك أسبق).	المركز المالي: لا ينشأ عن الواجبات الحالية المفروضة على الملتقى أصل يسيطر عليه المحوّل؛ ولا يتم إثبات أي أصل.	يتكبد المحوّل المصروفات وفقاً لترتيب ملزم يفرض واجبات حالبة على الملتقى.
الأداء المالي: يثبت الملتقى إيراداً (ويُلغى إثبات الالتزام) عندما يفي بالواجبات الحالية.	الأداء المالي: يثبت المحوّل مصروفاتاً عندما يحول الموارد (أو عندما تُستحق عليه ذمة دائنة، إذا كان ذلك أسبق).	
المركز المالي: بدون ترتيب ملزم، لا يوجد التزام؛ وتثبت الملتقى أصلاً عندما يحصل على الموارد.	المركز المالي: بدون ترتيب ملزم، لا يثبت المحوّل أصلاً.	يتكبد المحوّل مصروفات دون وجود ترتيب ملزم.
الأداء المالي: يثبت الملتقى إيراداً عندما يحصل على الموارد.	الأداء المالي: يثبت المحوّل مصروفاتاً عندما يحول الموارد.	

للمزيد من المعلومات

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن مقترحات المجلس المتعلقة بمصروفات عمليات التحويل. 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، سواء كانت تلك الخسارة ناجمة عن إهمال أو خلافه.

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

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 5 – Expenses, 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 5 - المصروفات" 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 5 – Expenses © 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 5 - المصروفات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 5 – Expenses © 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 5 - المصروفات" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 5 – Expenses] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 5 – Expenses] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxx-xx-x]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>