

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



التوحيد وتجميع العمليات في القطاع العام



الفهرس

3	التوحيد
4	مقدمة
5	هدف التعلم
8	معايير المحاسبة للقطاع العام 34 – 38
8	تحليل السيطرة والتأثير
12	السيطرة والتأثير والمحاسبة
13	الارتباط مع الأطراف الأخرى
15	إجراءات التوحيد (معايير المحاسبة للقطاع العام 35)
17	عمليات الاقتناء والاستبعاد وفقدان السيطرة (معايير المحاسبة للقطاع العام 35)
17	الجهات الاستثمارية (معايير المحاسبة للقطاع العام 35)
19	الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة
19	(المعيار 36)
23	الترتيبات المشتركة (المعيار 37)
25	القوائم المالية المنفصلة (معايير المحاسبة للقطاع العام 34)
26	متطلبات الإفصاح (معايير المحاسبة للقطاع العام 38)
27	أحكام انتقالية للجهات التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة
27	أسئلة ونقاشات
28	أسئلة للمراجعة
32	الإجابات على أسئلة المراجعة
40	تجميع العمليات في القطاع العام
41	هدف التعلم
41	تجميع العمليات في القطاع العام
42	أمثلة
42	سؤال للنقاش
43	أنواع تجميع العمليات في القطاع العام
44	تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام
44	حصول الجهة على السيطرة
45	تقويم الجوهر الاقتصادي للتجميع
46	مثال 1
46	مثال 2
47	المحاسبة عن الدمج
48	طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة

49.....	المحاسبة عن الاقتناء
49.....	طريقة الاقتناء للمحاسبة.....
50.....	الإفصاحات.....
51.....	أسئلة للمراجعة.....
53.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....

التوحيد

مقدمة

تقوم الحكومات، وفي بعض الحالات، جهات القطاع العام الأخرى، بتنفيذ السياسات وتقديم الخدمات من خلال مجموعة متنوعة من الجهات. ويعد بعضها عبارة عن جهات تنظيمية ومحاسبية مثل الدوائر والصناديق الخاصة والحسابات التي تعد جزءاً لا يتجزأ من جهة القطاع العام والتي تقدم من خلالها الخدمات العامة مباشرة وتؤدي وظيفتها التنفيذية.

وقد تكون بعض الجهات الأخرى عبارة عن جهات مؤسسية منفصلة لها إدارتها الخاصة، والتي تتمتع بموجب التشريعات، بصلاحيات مالية وسلطة تشغيلية. وفي بعض الحالات، يمكن السيطرة على هذه الجهات بشكل مشترك مع جهات أخرى.

وغالبا ما تمتلك الحكومات أو جهات القطاع العام الأخرى سلطة توجيه عمليات جهة واحدة أو أكثر للاستفادة من أنشطة تلك الجهات. كما قد تتعرض أيضاً لتحمل عبء أو خسارة مالية قد تنشأ نتيجة لأنشطة تلك الجهات.

وتمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام للحكومة وجهات القطاع العام الأخرى في تقديم محاسبة عن كامل طبيعة ومدى الشؤون المالية والموارد التي تسيطر عليها الجهة، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة وكالاتها ومؤسساتها. وهذه المعلومات مطلوبة لتمكين المستخدمين من فهم عمليات الجهة، وتقويم المساءلة عن استخدام الموارد الموكلة إليها وكذلك لأغراض صنع القرار.

سيكون الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد والالتزامات وتقديم الخدمات أو الأنشطة الأخرى التي يكون للجهة ككل، سواء كانت حكومة أو جهة قطاع عام أخرى، السلطة على توجيهها، بما في ذلك تلك التي تستطيع توجيهها من خلال جهات أخرى، ضرورياً لأغراض المساءلة وصنع القرار. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما يمكن لنتائج هذا التوجيه أن تولد منافع لجهة القطاع العام أو تعرضها لتحمل عبء أو خسارة مالية.

ويركز هذا القسم من هذه الوحدة التدريبية على متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة؛ ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة؛ ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة؛ ومعيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى.

وتشمل الموضوعات الخاصة التي تتناولها هذه الوحدة التدريبية:

- تحديد الجهات المطلوب منها إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة
- تبيان نطاق القوائم المالية الموحدة
- تحديد السيطرة لأغراض إعداد التقارير المالية
 - 0 تحديد الجهات المسيطر عليها
 - 0 الشروط والمؤشرات المستخدمة في تحليل العلاقات بين الجهات لتحديد ما إذا كانت السيطرة موجودة
- إجراءات التوحيد
 - 0 تعديلات التوحيد
 - 0 مطابقة السياسات المحاسبية
 - 0 مطابقة تواريخ القوائم المالية
 - 0 التقرير عن الحصص غير المسيطرة
- طريقة حقوق الملكية
- إعداد وعرض قوائم مالية منفصلة.
- 0 المحاسبة عن الجهات المسيطر عليها والجهات الزميلة الخاضعة للسيطرة المشتركة
- الإفصاحات.

هدف التعلم

- معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة
- معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة
- معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة
- معيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة
- معيار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى
- سيتمكن المتدربون من تطبيق:
 - متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة
 - تعريف "السيطرة"
 - إجراءات التوحيد

معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة

يجوز أيضاً للجهة التي تكون مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بإعداد قوائم مالية موحدة أن تختار (أو تكون مطالبة بموجب أنظمة) إعداد قوائم مالية منفصلة. وتقرر القوائم المالية الموحدة عن المركز المالي والأداء المالي للجهة الاقتصادية ككل. كما تقرر القوائم المالية المنفصلة عن المركز المالي والأداء المالي للجهة الفردية المعدة لتلك القوائم المالية المنفصلة.

وينص معيار المحاسبة للقطاع العام 34 على متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة عندما تعد الجهة قوائم مالية منفصلة. ولا يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 34 من الجهة المسيطرة إعداد قوائم مالية منفصلة. ومع ذلك، عندما تختار الجهة المسيطرة إعداد قوائم مالية منفصلة (أو عندما تكون مطالبة بذلك بموجب أنظمة)، يجب أن تتبع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة

يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 35 في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية. والجهة التي تكون جهة مسيطرة – أي جهة تسيطر على جهة آخر – تكون مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بإعداد قوائم مالية موحدة (مع بعض الاستثناءات عندما تكون الجهة المسيطرة في حد ذاتها جهة مُسيطر عليها).

ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة لجهة اقتصادية بحيث يتم عرضها على أنها خاصة بجهة واحدة. والجهة الاقتصادية لأغراض إعداد القوائم المالية هي مجموعة من الجهات التي تتألف من الجهة المسيطرة والجهات التي تسيطر عليها، سواء كانت تتمتع بالصفة الاعتبارية أو غير ذلك. وتشمل المصطلحات الأخرى المستخدمة أحياناً للإشارة إلى الجهة الاقتصادية الجهة الإدارية والجهة المالية والجهة الموحدة والمجموعة.

ويتوافق عرض القوائم المالية الموحدة مع أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام لجهة القطاع العام، وذلك يعني تقديم محاسبة عن كامل طبيعة ومدى الشؤون المالية والموارد التي تسيطر عليها الجهة، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة وكالاتها ومؤسساتها. وتهدف المعلومات المالية الموحدة إلى مساعدة المستخدمين على فهم عمليات الجهة وتقويم المساهلة عن استخدام وإدارة الموارد الموكلة إليها ولأغراض صنع القرار.

وباستثناء المتطلبات العامة، لا يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 من الجهة الاستثمارية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة. والجهة الاستثمارية هي جهة:

- (أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر بغرض تزويد هؤلاء المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛
- (ب) يكون غرضها استثمار الأموال فقط لأجل العوائد من ارتفاع القيمة أو إيرادات الاستثمار أو من كليهما؛
- (ج) تقيس وتقوم أداء جميع استثماراتها - تقريباً - على أساس القيمة العادلة.

يشمل تعريف الجهة الاستثمارية بعض صناديق الثروة السيادية، وبعض صناديق التقاعد وبعض الصناديق التي تمتلك حصصاً مُسيطر في مشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص أو مبادرات التمويل الخاصة. ونظراً لأن هذه الجهات موجودة لأجل العوائد، يتم تلبية احتياجات مستخدمي قوائمها المالية على أتم وجه من خلال التقرير عن جميع استثماراتها بالقيمة العادلة.

ولتحقيق هدف معيار المحاسبة للقطاع العام 35:

- (أ) يتطلب من الجهة (الجهة المُسيطرة) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الجهات الأخرى (الجهات المُسيطر عليها) عرض القوائم المالية الموحدة؛
- (ب) يُعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة باعتباره أساساً للتوحيد؛
- (ج) يُحدد كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كانت الجهة تسيطر على جهة أخرى، وبالتالي يتعين عليها أن تدرج هذه الجهة في قوائمها المالية الموحدة؛
- (د) يوضح المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- (هـ) يُعرف الجهة الاستثمارية وتحدد استثناءاً لتوحيد جهات معينة مُسيطر عليها للجهة الاستثمارية.

معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة

قد تكون الجهة المُسيطرة (أو الجهة المُسيطر عليها) جهة مستثمرة في جهة زميلة. وفي هذه الحالات، يتم أيضاً إعداد القوائم المالية الموحدة المعدة والمعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35 بحيث تتوافق مع المعيار 36.

والجهة الزميلة هي جهة يكون للجهة المستثمرة (الجهة المُسيطرة) تأثير مهم عليها لا يرقى إلى مستوى السيطرة أو السيطرة المشتركة.

وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 36 فقط على الاستثمارات إذا كان الاستثمار يؤدي إلى امتلاك حصة ملكية قابلة للقياس الكمي. ويشمل ذلك حصص الملكية الناشئة عن الاستثمارات في هيكل حقوق الملكية الرسمي لجهة أخرى. ويعني هيكل حقوق الملكية الرسمي أسهم رأس المال أو ما في حكم رأس المال، مثل الوحدات في صندوق استثمار عقاري. ويمكن أن تتضمن حصص الملكية القابلة للقياس الكمي أيضاً حصص ملكية ناشئة عن استثمارات أخرى والتي يمكن أن تقاس حصص ملكية الجهة فيها بموثوقية (على سبيل المثال، الحصص في شركة تضامنية). وإذا كان هيكل حقوق الملكية للجهة الأخرى محدداً بشكل غير واضح، قد لا يكون من الممكن الحصول على مقياس موثوق لحصة الملكية.

ومن الممكن أن تكون الجهة المُسيطرة أيضاً جهة مستثمرة في مشروع مشترك. ومرةً أخرى، يتم إعداد القوائم المالية الموحدة المعدة والمعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35 أيضاً بحيث تتوافق مع المعيار 36.

أما المشروع المشترك فهو ترتيب مشترك يكون للأطراف المُسيطرة بشكل مشترك على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب. والسيطرة المشتركة هي التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، والتي توجد - فقط - عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.

وتتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أن تقوم الجهة التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على الجهة المستثمر فيها بالمحاسبة عن استثمارها في جهة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية.

معييار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة

يضع معيار المحاسبة للقطاع العام 37 مبادئ للتقرير المالي من قبل الجهات التي تملك حصة في ترتيبات خاضعة لسيطرة مشتركة (أي ترتيبات مشتركة). والترتيب المشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه، ويكون إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 37 السيطرة المشتركة على أنها "التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، وتكون هذه السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة."

والعملية المشتركة هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول المتعلقة بالترتيب وتعددت عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب. والمشروع المشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

ويكون الترتيب المشترك غير المنظم من خلال كيان منفصل عملية مشتركة. ومن الممكن أن يكون الترتيب المشترك الذي يُحتفظ فيه بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب في كيان منفصل إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

ويميز معيار المحاسبة للقطاع العام 37 الجهة التي لديها حصة في عملية مشتركة على أنها مشارك في عملية مشتركة. ويشار إلى الجهة التي لديها حصة في مشروع مشترك على أنها مشارك في مشروع مشترك.

ويجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:

- (أ) أصوله، بما في ذلك نصيبه في أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛
- (ب) التزاماته، بما في ذلك نصيبه في أي التزامات تم تكبدها بشكل مشترك؛
- (ج) إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن العملية المشتركة؛
- (د) نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات عن طريق العملية المشتركة؛
- (هـ) مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تكبدها بشكل مشترك.

ويجب على المشارك في مشروع مشترك أن يثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار وأن يحاسب عن هذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36.

معييار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 38 من الجهة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم:

- (أ) طبيعة حصصها في الجهات المسيطر عليها والجهات المسيطر عليها غير الموحدة والترتيبات المشتركة والجهات الزميلة والجهات المهيكلية غير الموحدة والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛
- (ب) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدققاتها النقدية.

ولا يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 38 أي متطلبات محاسبية بالإضافة إلى تلك الواردة في المعايير من 34 إلى 37. وبدلاً من ذلك، ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 38 على متطلبات الإفصاح التفصيلية للجهات التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة.

معايير المحاسبة للقطاع العام 34 – 38

- استثمار الجهة في جهة أخرى، سواء كانت هذه الجهة:
 - جهة مٌسيطر عليها (محاسبة التوحيد)
 - استثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك (طريقة حقوق الملكية)
 - تحدد العملية المشتركة (المحاسبة عن الأصول والالتزامات) المعيار المطبق
- تعزز مفاهيم السيطرة والتأثير المهم تقويم نوع الاستثمار الذي تمتلكه الجهة

سوف يتم تناول هذه المسائل بمزيد من التفصيل لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

تحليل السيطرة والتأثير

- السيطرة – تسيطر جهة على جهة أخرى عندما تكون معرضة لمنافع متغيرة من ارتباطها بالجهة الأخرى أو لها حقوق في تلك المنافع، ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى
- السيطرة المشتركة – التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، والتي توجد – فقط – عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة
- التأثير المهم – سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسة المالية والتشغيلية للجهة، وليس السيطرة على تلك السياسات.

ويعتمد تحديد المعيار الذي ينطبق على المحاسبة عن الحصة في جهة أخرى على فهم كيفية تقويم المستويات المختلفة للتأثير على الاستثمار.

كما يعتمد ما إذا كانت جهة تسيطر على جهة أخرى على الحكم المهني، فيما يتعلق بتعريف السيطرة والظروف الخاصة لكل حالة.

السيطرة

تُعرف السيطرة كما يلي:

تسيطر جهة على جهة أخرى عندما تكون معرضة لمنافع متغيرة من ارتباطها بالجهة الأخرى أو لها حقوق في تلك المنافع، ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى.

ويترتب على ذلك أن الجهة تسيطر على جهة أخرى فقط عندما يكون لدى الجهة جميع ما يلي:

(أ) سلطة على الجهة الأخرى؛

(ب) تعرضها لمنافع متغيرة من ارتباطها مع الجهة الأخرى، أو حقوق للحصول على مثل تلك المنافع؛

(ج) القدرة على استخدام سلطتها على الجهة الأخرى للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها مع الجهة الأخرى.

ومن المهم ملاحظة أن السيطرة لا تتطلب بالضرورة حصة أغلبية أو حقوق ملكية أخرى. ولا تتطلب أن تتحمل الجهة المسؤولية عن الإدارة (أو المشاركة في) الإدارة اليومية. ويجب أخذ جميع العوامل الثلاثة بعين الاعتبار.

السلطة على الجهة الأخرى

السيطرة هي قدرة الجهة على ممارسة السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة الأخرى. والأنشطة ذات الصلة هي تلك الأنشطة التي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها الجهة من ارتباطها مع الجهة الأخرى. ويشير الحق في توجيه السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى إلى أن الجهة لديها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لجهة أخرى وهي غالباً الطريقة التي تتجلى بها السلطة في القطاع العام.

وتنشأ السلطة عن الحقوق. ويكون تقويم السلطة في بعض الحالات واضحاً، كما هو الحال عندما تكتسب السلطة على جهة أخرى بشكل مباشر فقط من خلال حقوق التصويت الممنوحة بموجب أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، ويمكن تقويمها مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق التصويت من تلك الأسهم.

وبالرغم من ذلك، غالباً ما تحصل جهات القطاع العام على السلطة على جهة أخرى من حقوق بخلاف حقوق التصويت. ويمكن أن تحصل أيضاً على السلطة على الجهة دون امتلاك أداة حق ملكية توفر دليلاً على استثمار مالي. كما يمكن أن تمتلك الجهة حقوقاً منحت لها عبر ترتيبات ملزمة. وهذه الحقوق يمكن أن تمنح الجهة السلطة لتطلب من الجهة الأخرى استخدام الأصول أو تكبد الالتزامات بطريقة تؤثر على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها الجهة المذكورة أولاً. ويمكن أن يكون تقويم ما إذا كانت هذه الحقوق تؤدي إلى منح السلطة على جهة أخرى تقويمياً معقداً وقد يتطلب أخذ أكثر من عامل واحد بعين الاعتبار.

وقد يكون لدى الجهة سلطة على جهة أخرى حتى وإن لم تكن مسؤولة عن الأعمال اليومية للجهة الأخرى أو عن الأسلوب الذي تنفذ به المهام المحددة من قبل تلك الجهة الأخرى. كما قد يمنح التشريع الهيئات النظامية أو موظفي الضبط النظامي صلاحيات وسلطات لتنفيذ مهامهم بشكل مستقل عن الحكومة. وقد ينص التشريع أيضاً على ثوابت واسعة يتوجب على الهيئة النظامية العمل ضمنها، وتكون نتيجةها أن تعمل الهيئة النظامية بطريقة تتسق مع الأهداف المحددة من قبل البرلمان أو هيئة مماثلة. وإن وجود السلطات النظامية للعمل بشكل مستقل لا يمنع، بعد ذاته، الجهة القادرة على توجيه السياسات التشغيلية والمالية لجهة أخرى أن تتمتع بسلطات نظامية وذلك للحصول على المنافع. فعلى سبيل المثال، إن استقلالية البنك المركزي فيما يخص السياسة النقدية لا يحول دون إمكانية السيطرة على البنك المركزي. ولا تزال هناك حاجة لأخذ كافة الحقائق والظروف بعين الاعتبار.

إن وجود حقوق على جهة أخرى لا يؤدي بالضرورة إلى نشوء السلطة لأغراض تقويم السيطرة. ولا يكون للجهة سلطة على جهة أخرى فقط بسبب وجود:

(أ) السيطرة التنظيمية؛ أو

(ب) التبعية الاقتصادية.

ويمكن أن يكون للجهة سلطة دون أن تمارس تلك السلطة. والجهة التي تكون لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة تتمتع بالسلطة حتى لو لم تُمارس بعد حقوقها في التوجيه. كما يمكن أن تساعد الأدلة التي تثبت قيام الجهة بتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها في تحديد ما إذا كان الجهة تتمتع بالسلطة، إلا أن هذه الأدلة ليست حاسمة، بعد ذاتها، في تحديد ما إذا كانت الجهة تتمتع بالسلطة على الجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها. وفي حالة تأسيس جهة ذات أنشطة محددة مسبقاً، قد يُمارس الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي أسست فيه الجهة (يشار إليه أحياناً باسم ترتيب "التوجيه التلقائي").

وفي بعض الأحيان يكون لأكثر من جهة حقوق على جهة أخرى. فإذا كان هناك جهتان أو أكثر تمتلك/ تمتلك حقوقاً قائمة تمنحها القدرة من جانب واحد على توجيه أنشطة مختلفة ذات صلة، فإن الجهة التي يكون لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع من تلك الجهة، تكون لها السلطة على تلك الجهة الأخرى.

ويمكن أن يكون للجهة سلطة على الجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها حتى وإن كان لدى الجهات الأخرى حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على المشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة، ومثال ذلك عندما تمتلك جهة أخرى تأثيراً مهماً. وبالرغم من ذلك، فإن الجهة التي تمتلك حقوق حماية فقط ليس لها سلطة على جهة أخرى، وبالتالي لا تسيطر على الجهة الأخرى.

تعرض الجهة لمنافع متغيرة، أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع متغيرة، من ارتباطها مع جهة أخرى

إن امتلاك سلطة على جهة أخرى لا يكفي لإثبات السيطرة. ويجب أن تكون الجهة معرضة لمنافع متغيرة، أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع متغيرة، من ارتباطها مع الجهة الأخرى.

وتكون الجهة معرضة لمنافع متغيرة، أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع متغيرة، من ارتباطها مع الجهة الأخرى عندما تكون المنافع التي تسعى لتحقيقها من ارتباطها من الممكن أن تتغير نتيجة أداء الجهة الأخرى. وترتبط الجهات مع الجهات الأخرى عندما تتوقع الجهات منافع إيجابية مالية أو غير مالية بمرور الوقت. وبالرغم من ذلك، ففي فترة محددة للقوائم المالية، يمكن أن يكون الأثر الفعلي لارتباط الجهة مع جهة أخرى إيجابياً فقط، أو سلبياً فقط أو مزيج من الاثنين معاً.

يمكن أن تكون منافع الجهة مالية فقط أو غير مالية فقط أو كليهما مالية وغير مالية. كما يمكن أن تحدث المنافع غير المالية عندما تكون أنشطة الجهة الأخرى متسقة مع أهداف الجهة وتدعم الجهة في تحقيقها لأهدافها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحصل جهة على منافع عندما توفر جهة أخرى ذات أنشطة متوافقة خدمات كانت ستكون الجهة الأولى ملزمة هي بتقديمها. ويمكن تنفيذ الأنشطة المتوافقة طوعاً أو قد تتمتع الجهة بصلاحيات توجيه الجهة الأخرى لتنفيذ تلك الأنشطة. ويشير معيار المحاسبة للقطاع العام 35 إلى هذه الأنشطة المتوافقة باعتبارها أنشطة متطابقة.

ويمكن أن تحدث المنافع غير المالية أيضاً عندما يكون لدى جهتين اثنتين أهداف تكميلية (أي أن أهداف الجهة تكمل أهداف الجهة الأخرى وتجعلها أكثر اكتمالاً).

توضح الأمثلة التالية المنافع المالية التي قد تحصل عليها جهة من ارتباطها بجهة أخرى:

- توزيعات الأرباح والمنافع المتغيرة على سندات الدين والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية;
- التعرض للزيادة أو النقص في قيمة استثمار في جهة أخرى;
- التعرض للخسارة من الاتفاقيات لتوفير الدعم المالي، بما في ذلك الدعم المالي للمشاريع الرئيسية;
- التوفير في التكاليف (على سبيل المثال، إذا كانت الجهة ستحقق اقتصادات الحجم أو أوجه تآزر من خلال تجميع عمليات أو أصول الجهة الأخرى مع عملياتها أو أصولها الخاصة);
- الحصص المتبقية في أصول والتزامات الجهة الأخرى عند تصفية تلك الجهة الأخرى;
- التعرضات الأخرى للمنافع المتغيرة التي لا تتوافر للجهات الأخرى.

تشمل الأمثلة على المنافع غير المالية ما يلي:

- القدرة على الاستفادة من المعرفة المتخصصة للجهة الأخرى;
- قيمة الجهة الأخرى التي تنفذ الأنشطة التي تساعد الجهة في تحقيق أهدافها;
- تحسين النتائج;
- تحقيق نتائج أكثر كفاءة;
- زيادة كفاءة أو فاعلية إنتاج وتوفير السلع والخدمات;
- الحصول على أصل وخدمات مرتبطة به متاحة مبكراً عما يمكن أن يكون عليه بخلاف ذلك;
- الحصول على مستوى أعلى من جودة الخدمة مما كان يمكن أن يكون عليه بخلاف ذلك.

وعلى الرغم من أن جهة واحدة فقط يمكنها السيطرة على جهة أخرى، إلا أنه بإمكان أكثر من طرف أن يشارك في منافع تلك الجهة الأخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن لحاملي الحصص غير المسيطرة المشاركة في المنافع المالية مثل الفوائد أو التوزيعات من الجهة أو المنافع غير المالية مثل توافق الأنشطة مع النتائج المأمولة.

العلاقة بين السلطة والمنافع

من أجل الحصول على السيطرة، يجب أن يكون لدى الجهة القدرة على إثبات وجود علاقة بين سلطتها على تلك الجهة الأخرى والمنافع التي تتعرض لها، أو الحقوق التي تكون لها من ارتباطها مع الجهة الأخرى.

وتسيطر الجهة على جهة أخرى إذا كانت الجهة تتمتع فقط بالسلطة على الجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها ومعرضة لمنافع متغيرة أو لها حقوق فيها من ارتباطها مع الجهة الأخرى، ويكون لديها أيضاً القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من ارتباطها بالجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها.

ولا يعد وجود أهداف متماثلة فقط كافياً لكي تستنتج الجهة أنها تسيطر على جهة أخرى. ومن أجل الحصول على السيطرة، تحتاج الجهة أيضاً أن يكون لديها القدرة على استخدام سلطتها على الجهة التي يُقوّم وجود سيطرة عليها لتوجيه تلك الجهة الأخرى للعمل معها لتعزيز أهدافها.

ويجب على الجهة التي تتمتع بحقوق اتخاذ القرار أن تحدد ما إذا كانت عبارة عن أصيل أو وكيل. ويجب أن تحدد الجهة أيضاً ما إذا كانت جهة أخرى تتمتع بحقوق اتخاذ القرار تعمل باعتبارها وكيلاً للجهة، والوكيل هو طرف يُكلف بشكل رئيس للعمل نيابة عن ولصالح طرف آخر (الأصيل)، وبالتالي فهو لا يسيطر على الجهة الأخرى عندما تمارس سلطة اتخاذ القرار. ومن ثم، يمكن أحياناً أن يمتلك الوكيل سلطة الأصيل وأن يمارسها، ولكن نيابة عن الأصيل.

السيطرة المشتركة

تُعرف السيطرة المشتركة كما يلي:

السيطرة المشتركة هي التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، والتي توجد - فقط - عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.

وهناك نوعان من الترتيبات المشتركة، العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة، ولكل منهما متطلبات محاسبية مختلفة. وكلاهما يتطلب وجود السيطرة المشتركة. ويتطلب تعريف السيطرة المشتركة وجود ترتيب ملزم يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.

يمكن إقامة الدليل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويكون الترتيب الملزم غالباً، ولكن ليس دائماً، مكتوباً، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن - أيضاً - أن تنشئ الآليات الدستورية - مثل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية - ترتيبات واجبة النفاذ، على نحو مماثل للترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

التأثير المهم

يُعرف التأثير المهم كما يلي:

التأثير المهم هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسة المالية والتشغيلية للجهة، وليس السيطرة على تلك السياسات.

إن تحديد ما إذا كان لدى الجهة المستثمرة تأثير مهم على الجهة المستثمر فيها هو مسألة اجتهاد يستند إلى طبيعة العلاقة بين الجهة المستثمرة والجهة المستثمر فيها. ومن أجل التمكن من تقويم ما إذا كان للجهة تأثير مهم على الجهة الزميلة، يجب أن تمتلك الجهة حصة ملكية قابلة للقياس الكمي في الجهة الزميلة. ويمكن أن يكون هذا إما في شكل أسهم أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، أو في شكل آخر يمكن فيه قياس حصة الجهة بموثوقية.

وإذا كانت الجهة تحتفظ بحصة ملكية قابلة للقياس الكمي وتحتفظ، بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال جهات مُسيطر عليها) بنسبة 20% أو أكثر من سلطة التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للجهة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التبدل - بشكل واضح - على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، إذا كانت الجهة تحتفظ، بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال جهات مُسيطر عليها)، بنسبة تقل عن 20% من سلطة التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للجهة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التبدل - بشكل واضح - على مثل هذا التأثير. ولا تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل جهة مستثمرة أخرى بالضرورة الجهة من أن يكون لها تأثير مهم.

يُقَام الدليل - عادةً - على وجود تأثير مهم من قبل الجهة بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة معادلة في الجهة المستثمر فيها؛ أو

(ب) المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات بشأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛ أو

ج) المعاملات ذات الأهمية النسبية بين الجهة والجهة المستثمر فيها؛ أو

د) تبادل موظفي الإدارة؛ أو

هـ) توفير معلومات فنية أساسية.

يؤخذ في الحسبان عند تقويم ما إذا كان للجهة تأثير مهم، وجود وأثر حقوق التصويت الممكنة التي تكون قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت الممكنة المحتفظ بها من قبل جهات أخرى. ولا تعد حقوق التصويت الممكنة قابلة للممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي عندما، على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

تشمل حقوق التصويت الممكنة حق اكتتاب في أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات أخرى مماثلة والتي، إذا مورست أو حُولت، يكون لها إمكانية أن تمنح الجهة سلطة تصويت إضافية أو أن تخفض سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى.

وتفقد الجهة التأثير المهم على جهة مستثمر فيها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع، أو بدون، التغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح جهة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة أخرى أو محكمة أو مدير تصفية أو إفلاس. ويمكن أن يحدث ذلك – أيضاً – نتيجة لترتيب ملزم.

السيطرة والتأثير والمحاسبة

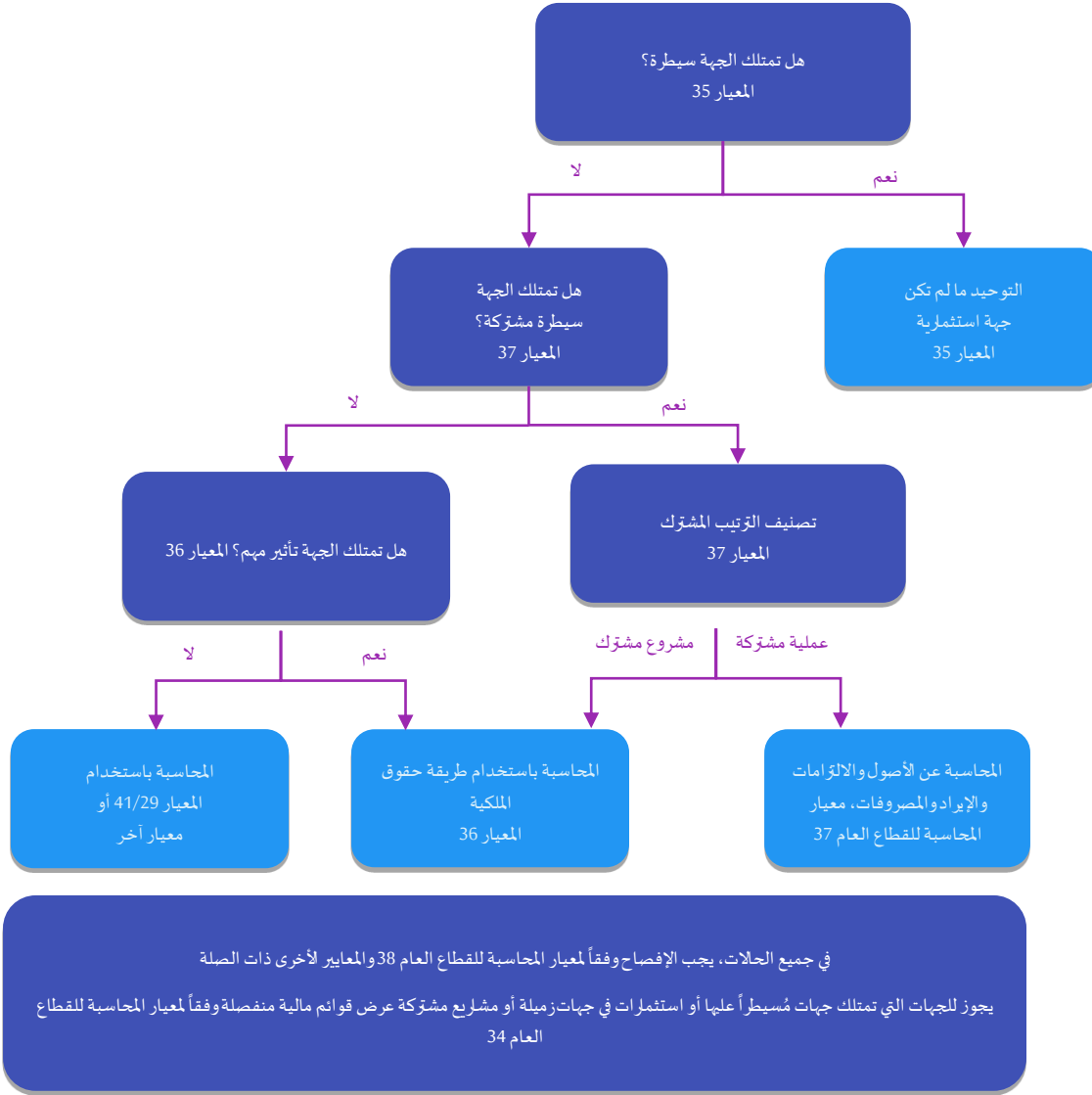
التأثير	المحاسبة
السيطرة	التوحيد
السيطرة المشتركة	المشروع المشترك – طريقة حقوق الملكية العملية المشتركة – الأصول والالتزامات والإيراد والمصروفات
التأثير المهم	طريقة حقوق الملكية
نقص التأثير	الأداة المالية – معيار المحاسبة للقطاع العام 29/ المعيار 41 أو أي معايير أخرى حسب الاقتضاء

تعد قدرة الجهة على ممارسة السيطرة أو التأثير على جهة أخرى العامل الذي يحدد المعيار الذي يتعين تطبيقه والطريقة المستخدمة لإثبات الاستثمار في الجهة الأخرى وقياسه. وإذا كانت الجهة تسيطر على الجهة الأخرى، يتم توحيد الاستثمار وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

وإذا كانت الجهة تمتلك سيطرة مشتركة، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان نوع الترتيب المشترك الذي تملكه. وإذا كان الاستثمار مشروعاً مشتركاً، تقوم الجهة بالمحاسبة عن استثمارها في الجهة الأخرى باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار 36. وإذا كان الاستثمار عملية مشتركة، تقوم الجهة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيراد والمصروفات وفقاً للمعيار 37.

وإذا كانت الجهة تمتلك القدرة على التأثير بشكل مهم على الأنشطة ذات الصلة للجهة الأخرى، يتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار 36. وإذا لم تمتلك الجهة القدرة أو كانت تمتلك قدرة محدودة على التأثير على الأنشطة ذات الصلة للجهة الأخرى، يتم المحاسبة عن الاستثمار كأداة مالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 أو المعيار 41، تبعاً لما إذا كانت الجهة قد طبقت المعيار 41 قبل تاريخ سريانه. (انظر الوحدة التدريبية حول الأدوات المالية لمزيد من التفاصيل).

الارتباط مع الأطراف الأخرى



الجهة هي جهة مسيطرة

الجهة المسيطرة هي جهة تسيطر على جهة واحدة أو أكثر. وتعد الجهات المسيطرة مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بعرض قوائم مالية موحدة، مع استثناءات محدودة.

وتمثل الاستثناء الأول عندما تكون الجهة المسيطرة جهة استثمارية. والجهة الاستثمارية هي جهة:

- تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر بغرض تزويد هؤلاء المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛
- يكون غرضها استثمار الأموال فقط لأجل العوائد من ارتفاع القيمة أو إيرادات الاستثمار أو من كليهما؛

ج) تقيس وتُقوم أداء جميع استثماراتها – تقريباً – على أساس القيمة العادلة.

يتعين على الجهات الاستثمارية أن تقيس استثماراتها في جهة مُسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار).

وتمثل الاستثناء الثاني في أن تكون جهة مُسيطر وسيطة (أي مُسيطر عليها من قبل جهة أخرى) تستوفي جميع الشروط التالية:

- أ) أن الجهة هي نفسها جهة مُسيطر عليها وتبلي احتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال القوائم المالية الموحدة للجهة المُسيطرة عليها، وفي حال كانت الجهة مملوكة – بشكل جزئي – فإن جميع ملاكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، قد أحيطوا علماً بعدم تطبيق الجهة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.
- ب) لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للجهة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق موازٍ، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).
- ج) لم تودع الجهة، وليست في طور إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
- د) تعد الجهة المُسيطرة النهائية للجهة أو أي جهة مسيطرة وسيطة للجهة، قوائم مالية متاحة للاستخدام العموم وتلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتُوحدها فيها الجهات المُسيطر عليها أو تُقاس فيها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

تتمثل أكثر حالة شائعة لا يتعين فيها على الجهة المُسيطرة أن تعد قوائم مالية موحدة عندما تكون جهة مُسيطر عليها مملوكة بالكامل، وتقوم الجهة التي تسيطر عليها بإعداد قوائم مالية موحدة تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام للاستخدام العام، ولا تصدر معظم جهات القطاع العام أدوات مالية يكون لها حقوق تصويت ممكنة. وفي معظم الحالات، ستصدر الحكومة الديون لصالح أو نيابة عن جهات القطاع العام التي تكون تحت سيطرتها.

وفي بعض الحالات، ستشتمل الجهة الاقتصادية على عدد من الجهات المُسيطرة الوسيطة. على سبيل المثال، قد تكون دائرة الصحة هي الجهة المُسيطرة النهائية. وقد توجد جهات مُسيطر وسيطة على مستوى الهيئة الصحية المحلية أو الإقليمية.

ويجوز للجهة المُسيطرة المعفاة من عرض القوائم المالية الموحدة أن تعرض قوائم مالية منفصلة وفقاً للمعيار 34 على أنها قوائمها المالية الوحيدة.

يتم تناول إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

الجهة تمتلك سيطرة مشتركة

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه. ويكون للترتيب المشترك (الذي يمكن أن يكون إما عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً) الخصائص التالية:

أ) تكون الأطراف مقيدة بترتيب ملزم؛

ب) يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب.

وفي الترتيب المشترك، لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده. ويمكن لطرف لديه سيطرة مشتركة على ترتيب أن يمنع أيّاً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف، من السيطرة على الترتيب.

يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. ويميز المعيار 37 الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (مشاركون في عملية مشتركة أو مشاركون في مشروع مشترك) عن الأطراف التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

ويجب على الجهة التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك، على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك، على حقوق والالتزامات الأطراف في الترتيب. ويتم تناول تصنيف الترتيب المشترك بمزيد من التفصيل لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

عندما يكون الترتيب المشترك الذي ترتبط معه الجهة مشروعاً مشتركاً، تقوم الجهة بالمحاسبة عن حصتها باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار 36. وعندما يكون الترتيب المشترك في عملية مشتركة، تقوم الجهة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المرتبطة بالعملية المشتركة وفقاً للمعيار 37. وسوف يتم تناول متطلبات المحاسبة المذكورة بمزيد من التفصيل لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

الجهة تمتلك تأثيراً مهماً

التأثير المهم هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسة المالية والتشغيلية للجهة، وليس السيطرة على تلك السياسات. وعندما يكون للجهة تأثير مهم على جهة أخرى، تكون تلك الجهة الأخرى جهة زميلة.

وعندما تحتفظ الجهة بحصة ملكية قابلة للقياس الكمي في جهة زميلة، إما في شكل أسهم أو هيكل حقوق ملكية رسي آخر أو في شكل آخر يمكن فيه قياس حصة الجهة بموثوقية، تقوم الجهة بالمحاسبة عن حصتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وفقاً للمعيار 36.

وسيتناول طريقة حقوق الملكية لاحقاً في هذه الوحدة التدريبية.

الجهة لا تمتلك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثيراً مهماً

عندما لا تمتلك الجهة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثيراً مهماً على جهة أخرى، تقوم الجهة بالمحاسبة عن حصتها في تلك الجهة الأخرى كاستثمار. وتقوم الجهة بالمحاسبة عن استثمارها كأداة مالية وفقاً للمعيار 29 (أو معايير أخرى عند الاقتضاء).

لا تعد القوائم المالية للجهة التي ليس لديها جهة مُسيطر عليها أو مشروع مشترك أو جهة زميلة قوائم مالية منفصلة بموجب المعيار 34. وفي هذه الحالات، تطبق الجهات متطلبات معايير أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية.

إجراءات التوحيد (معيار المحاسبة للقطاع العام 35)

- دمج الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية
- استبعاد الاستثمارات في الجهات المُسيطر عليها
- استبعاد الأرصدة والمعاملات بين جهات الجهة الاقتصادية
- إذا لزم الأمر، التعديل من أجل التوافق مع السياسات المحاسبية
- إذا لزم الأمر، التعديل للمعاملات المهمة بين تواريخ القوائم المالية
- تحديد الحصص غير المُسيطر في الفائض أو العجز وصافي الأصول/ حقوق الملكية

تعمل القوائم المالية الموحدة لجهة اقتصادية على تجميع القوائم المالية للجهة المُسيطر والجهات المُسيطر عليها على أساس كل بند على حدة، من خلال إضافة بنود متماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات على أساس محاسبة موحد.

ومن أجل أن تعرض القوائم المالية الموحدة المعلومات المالية عن الجهة الاقتصادية كأنها جهة واحدة، يجب اتخاذ الخطوات التالية:

استبعاد القيمة الدفترية لاستثمار الجهة المُسيطر في الجهات المُسيطر عليها

من أجل أن تعرض القوائم المالية الموحدة المعلومات المالية عن الجهة الاقتصادية كأنها جهة واحدة، يجرى استبعاد القيمة الدفترية لاستثمار الجهة المُسيطر في كل جهة مُسيطر عليها وحصة الجهة المُسيطر من صافي الأصول/ حقوق الملكية لكل جهة مُسيطر عليها.

إجراء التعديلات لاستبعاد الأرصدة والمعاملات بين الجهات داخل الجهة الاقتصادية بالكامل

نظراً لأن الغرض من القوائم المالية الموحدة هو عرض آثار معاملات الجهة الاقتصادية المعدة للقوائم المالية مع المؤسسات والأفراد خارج تلك الجهة، يجرى استبعاد الأرصدة والمعاملات بين الجهات داخل الجهة الاقتصادية بالكامل، بما في ذلك:

- (أ) الإيرادات من المبيعات والتحويلات؛
- (ب) الإيرادات المثبتة كنتيجة لتخصيص أو سلطة موازنة أخرى؛
- (ج) المصروفات؛
- (د) توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛
- (هـ) تستبعد بالكامل الفائض أو العجز الناتج عن المعاملات داخل الجهة الاقتصادية المثبتة ضمن الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة.

قد تشير الخسائر داخل الجهة الاقتصادية إلى وجود هبوط في القيمة يتطلب إثباته في القوائم المالية الموحدة.

إذا لزم الأمر، التعديل من أجل التوافق مع السياسات المحاسبية:

يجب إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مشابهة. وعندما يستخدم عضو في الجهة الاقتصادية سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في ظروف مشابهة، تجرى التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وقد يتضمن ذلك إجراء تعديلات عندما لا تعد الجهة المسيطر عليها قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، على سبيل المثال عندما تقوم مؤسسة تجارية (مؤسسة أعمال حكومية) بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد القوائم المالية.

إذا لزم الأمر، يتم تعديل المعاملات المهمة بين تواريخ القوائم المالية المستخدمة للتوحيد

يجب أن تعد القوائم المالية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة في نفس تاريخ القوائم المالية.

وعندما تختلف نهاية فترة القوائم المالية للجهة المسيطرة عن تلك الخاصة بالجهة المسيطر عليها، فإن الجهة المسيطرة إما أن:

- (أ) تحصل، لأغراض التوحيد، على معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للجهة المسيطرة؛ أو
- (ب) تستخدم أحدث قوائم مالية للجهة المسيطر عليها بعد تعديلها بأثر المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ هذه القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة.

تحديد الحصص غير المسيطرة في الفائض أو العجز وصافي الأصول/ حقوق الملكية

تُعرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن صافي أصول/ حقوق الملكية، بشكل منفصل عن صافي أصول/ حقوق ملكية ملاك الجهة المسيطرة.

ويُنسب الفائض أو العجز للفترة وكل مكسب أو خسارة تثبت مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصص غير المسيطرة. كما يُنسب المبلغ المجموع الذي أُثبت في قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

وإذا كان لدى الجهة المسيطر عليها أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة مصنفة باعتبارها أدوات حقوق ملكية ويتم الاحتفاظ بها من قبل ملاك الحصص غير المسيطرة، تقوم الجهة بحساب حصتها من الفائض أو العجز بعد تعديلها بتوزيعات الأرباح على تلك الأسهم، سواء أُعلن عن تلك التوزيعات أم لا.

عمليات الاقتناء والاستبعاد وفقدان السيطرة (معياري المحاسبة للقطاع العام 35)

- تُدرج إيرادات ومصروفات الجهة المُسيطر عليها من تاريخ الاقتناء
- تُدرج الإيرادات والمصروفات حتى تاريخ توقف السيطرة خلال فترة القوائم المالية
- يتم التقرير عن المكسب أو الخسارة عند استبعاد الجهة المُسيطر عليها
- في حالة توقف السيطرة، يتم المحاسبة عن الجهة المُسيطر عليها كأصل مالي

يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 35 إرشادات حول إدراج إيرادات ومصروفات الجهات المُسيطر عليها سواء المقتناة أو المستبعدة خلال فترة القوائم المالية والمحاسبة عن الجهة التي تتوقف السيطرة عليها في الفترة.

وتُدرج إيرادات ومصروفات الجهة المُسيطر عليها المقتناة في فترة القوائم المالية في القوائم المالية الموحدة من تاريخ الاقتناء.

كما تُدرج إيرادات ومصروفات الجهة المُسيطر عليها التي تتوقف السيطرة عليها خلال فترة القوائم المالية في القوائم المالية الموحدة حتى تاريخ توقف السيطرة عليها.

وعندما تتوقف الجهة عن كونها جهة مُسيطر عليها، وتحتفظ الجهة المُسيطرة السابقة بحصة في تلك الجهة المُسيطر عليها السابقة، تثبت الجهة المُسيطرة السابقة الاستثمار المحفوظ به بقيمته العادلة، ثم تقوم بالمحاسبة عنه وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

تعد القيمة العادلة إما:

- بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي لأصل مالي وفقاً للمعيار 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار)؛ أو
- بالتكلفة عند الإثبات الأولي لاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك

وعندما تفقد الجهة السيطرة على جهة مُسيطر عليها سابقة، ولكنها لا تحتفظ بأي حصة في تلك الجهة، يجب إثبات الفرق بين المتحصلات من استبعادها وقيمتها الدفترية في تاريخ الاستبعاد على أنه مكسب أو خسارة من استبعاد الجهة المُسيطر عليها.

الجهات الاستثمارية (معياري المحاسبة للقطاع العام 35)

- متطلبات القيمة العادلة
- استثناء للجهة المُسيطر عليها التي تقدم خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية
- تحديد ما إذا كانت الجهة جهة استثمارية
- الأحكام والافتراضات
- المحاسبة عن التغيير في حالة الجهة الاستثمارية

متطلبات القيمة العادلة

باستثناء واحد، يجب ألا توحيد الجهة الاستثمارية جهاتها المُسيطر عليها. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة الاستثمارية أن تقيس الاستثمار في الجهة المُسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار).

الاستثناء الوحيد هو عندما يكون لدى الجهة الاستثمارية جهة مُسيطر عليها ليست هي ذاتها جهة استثمارية والتي يكون غرضها وأنشطتها الرئيسية تقديم خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للجهة الاستثمارية. وفي هذه الحالة، يجب على الجهة الاستثمارية توحيد تلك الجهة المُسيطر عليها باتباع متطلبات محاسبة التوحيد المعتادة.

وعندما لا تكون الجهة المُسيطرة في الجهة الاستثمارية في حد ذاتها جهة استثمارية، فإنه يجب أن تعرض قوائم مالية موحدة تقوم فيها:

- بقياس استثمارات الجهة الاستثمارية المُسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار)؛
- توحيد الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الأخرى للجهة الاستثمارية المُسيطر عليها وفقاً لمتطلبات توحيد المحاسبة المعتادة.

تحديد ما إذا كانت الجهة جهة استثمارية

يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تحديد ما إذا كانت جهة استثمارية، بما في ذلك الغرض منها والتصميم.

وتتطلب تعريف الجهة الاستثمارية أن يكون لدى الجهة مستثمر واحد أو أكثر. وقد يكون لدى الجهة الاستثمارية العديد من المستثمرين الذين يجمعون أموالهم للوصول إلى خدمات إدارة الاستثمار وفرص الاستثمار التي يحتمل ألا يحصلوا عليها بشكل فردي. وسيقلل وجود العديد من المستثمرين من احتمالية حصول الجهة أو الأعضاء الآخرين في الجهة الاقتصادية الذين يشكلون الجهة على منافع بخلاف ارتفاع القيمة أو إيرادات الاستثمار.

ومع ذلك، من الشائع أيضاً في القطاع العام أن يجري تشكيل الجهة الاستثمارية من قبل، أو من أجل، جهة مسيطرة واحدة تمثل أو تدعم حصص مجموعة أكبر من المستثمرين (على سبيل المثال، صندوق معاشات تقاعدية أو صندوق استثمار حكومي أو صندوق أوقاف).

وعادةً ما تكون الجهة الاستثمارية جهة قانونية مستقلة ولكن دون أن يُشترط ذلك. ويكون للمستثمرين في الجهة الاستثمارية غالباً، ولكن ليس دائماً، حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مماثلة (مثل حصص شركة التضامن)، والتي تُنسب إليها حصص متناسبة من صافي أصول الجهة الاستثمارية.

وتتطلب تعريف الجهة الاستثمارية أن يكون غرضها استثمار الأموال فقط لأجل العوائد من ارتفاع القيمة أو إيرادات الاستثمار (مثل توزيعات الأرباح أو التوزيعات المتماثلة أو الحصص أو إيرادات الإيجار) أو من كليهما. كما أن المستندات التي تشير إلى أهداف الجهة الاستثمارية، مثل مستند اختصاصات الجهة، والدستور، ومذكرة الطرح، والمطبوعات التي توزعها الجهة والمستندات التأسيسية للشركة أو شركة التضامن الأخرى، ستوفر عادةً دليلاً على غرض الجهة الاستثمارية.

ولا تحقق الجهة التي يكون لديها أهداف إضافية لا تتوافق مع الغرض من الجهة الاستثمارية تعريف الجهة الاستثمارية.

وقد يتغير غرض الجهة بمرور الوقت. وعند تقويم ما إذا كانت الجهة تستمر في استيفاء تعريف الجهة الاستثمارية، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان أي تغييرات في البيئة التي تعمل فيها وتأثير تلك التغييرات على استراتيجيتها الاستثمارية.

وتوفر خطط الاستثمار الخاصة بالجهة دليلاً أيضاً على الغرض منها. وتتميز الجهة الاستثمارية عن الجهات الأخرى في أنها لا تخطط للاحتفاظ باستثماراتها إلى أجل غير مسمى؛ بل تحتفظ بها لفترة محددة. بمعنى آخر، سيكون لدى الجهة الاستثمارية خطة تخرج لاستثماراتها.

الأحكام والافتراضات

ينطوي الحكم على تقويم ما إذا كان الجهة جهة استثمارية. ويجب أن تفصح الجهة الاستثمارية عن المعلومات عن الأحكام والافتراضات المهمة التي تستخدم في تحديد كونها جهة استثمارية ما لم تتوافر فيها جميع الخصائص التالية:

- (أ) أن تكون قد حصلت على أموال من أكثر من مستثمر واحد؛
 (ب) أن تكون لها حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مماثلة؛
 (ج) أن يكون لديها أكثر من استثمار واحد.

ولا يؤدي غياب أي من هذه الخصائص بالضرورة إلى استبعاد جهة من تصنيفها باعتبارها جهة استثمارية. وبالرغم من ذلك، إن غياب أي من هذه الخصائص يعني الاعتماد بشكل كبير على الأحكام التي اتخذت عند تصنيف الجهة كجهة استثمارية. وبالتالي، يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات المهمة التي اتخذت عند تصنيفها كجهة استثمارية.

المحاسبة عن التغيير في وضع الجهة الاستثمارية

قد تتوقف الجهة عن كونها جهة استثمارية. وعندئذٍ، فإنه يجب عليها أن تطبق محاسبة الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول تجميع العمليات في القطاع العام على أي جهة مُسيطر عليها قيست مسبقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ويجب أن يكون تاريخ تغيير الوضع هو التاريخ المفترض للاقتناء. ويجب أن تعبر القيمة العادلة للجهة المُسيطر عليها في تاريخ الاقتناء المفترض عن المقابل المفترض المحول عند قياس أي شهرة أو مكسب من صفقة الشراء التي تنشأ عن الاقتناء المفترض. ويجب توحيد جميع الجهات المُسيطر عليها وفقاً لمتطلبات المحاسبة الموحدة المعتادة من تاريخ تغيير الوضع.

وعندما تصبح الجهة جهة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تتوقف عن توحيد الجهات المُسيطر عليها في تاريخ التغيير في الوضع، مع استثناء واحد. ويتمثل الاستثناء في أي جهة مُسيطر عليها لا تمثل في حد ذاتها جهة استثمارية ويكون غرضها وأنشطتها الرئيسية تقديم خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للجهة الاستثمارية. وتكون الجهات الاستثمارية مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بدمج تلك الجهات باستخدام متطلبات محاسبة التوحيد المعتادة. وتطبق الجهة الاستثمارية متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 35 فيما يتعلق بفقدان السيطرة على تلك الجهات المُسيطر عليها التي تتوقف عن توحيدها. وبعبارة أخرى، يجب على الجهة الاستثمارية المحاسبة عن تلك الجهات المُسيطر عليها كما لو كانت الجهة الاستثمارية قد فقدت السيطرة على تلك الجهات المُسيطر عليها في ذلك التاريخ.

الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة

(المعيار 36)

- المحاسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية
 - تُثبت الاستثمار أولاً بالتكلفة
 - تُعدل القيمة الدفترية بحسب النصيب من الفائض أو العجز
 - تُخفض القيمة الدفترية بالتوزيعات المستلمة
 - استبعاد الفوائض والعجز غير المحقق
 - تجري التعديلات من أجل التوافق مع السياسات المحاسبية
 - تجري التعديلات للمعاملات المهمة بين تواريخ إعداد القوائم المالية
- يجري الاختبار لاستبيان الهبوط في القيمة

مع مراعاة الإعفاء المبين أدناه، تجري المحاسبة عن الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36. سبق وأن تم تناول تعريفات الجهة الزميلة والمشروع المشترك والتأثير المهم والسيطرة المشتركة في هذه الوحدة التدريبية.

لا يلزم الجهة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في جهة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت الجهة هي جهة مسيطرة معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب المعيار 35 أو إذا انطبق جميع ما يلي:

- (أ) أن الجهة هي نفسها جهة مُسيطر عليها وتلي احتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة عليها، وفي حال كانت الجهة مملوكة - بشكل جزئي - فإن جميع ملاكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، قد أحيطوا علماً بعدم تطبيق الجهة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.
- (ب) لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للجهة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق مواز، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).
- (ج) لم تودع الجهة، وليست في طور إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
- (د) تعد الجهة المسيطرة النهائية للجهة أو أي جهة مسيطرة وسيطة للجهة، قوائم مالية متاحة لاستخدام العموم وتلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتُوحّد فيها الجهات المُسيطر عليها أو تُقاس فيها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

بموجب طريقة حقوق الملكية:

- (أ) عند الإثبات الأولي، يثبت الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة
- (ب) تُزاد أو تُخفض القيمة الدفترية لإثبات نصيب الجهة المستثمرة من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء
- (ج) يثبت نصيب الجهة المستثمرة من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمرة لفترة القوائم المالية
- (د) تخفض التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر فيها القيمة الدفترية للاستثمار.
- (هـ) قد تكون التعديلات على القيمة الدفترية ضرورية - أيضاً - لتعكس التغييرات في الحصة التناسبية للجهة المستثمرة في الجهة المستثمر فيها والناشئة عن التغييرات في حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها التي لم تُثبت ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغييرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق تحويل العملات الأجنبية. ويثبت نصيب الجهة المستثمرة من تلك التغييرات ضمن صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة المستثمرة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

كثير من الإجراءات التي تعد مناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لإجراءات التوحيد الموضحة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35. وإضافةً إلى ذلك، فإن المفاهيم التي تستند إليها الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن اقتناء جهة مُسيطر عليها تطبق - أيضاً - في المحاسبة عن اقتناء استثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك.

ونصيب الجهة الاقتصادية في جهة زميلة أو مشروع مشترك هو مجموع الحيازات من قبل الجهة المسيطرة وجهاتها المسيطر عليها في تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. ولهذا الغرض، تتجاهل حيازات الجهة الاقتصادية في الجهات الزميلة الأخرى أو المشاريع المشتركة الأخرى. وعندما يكون لجهة زميلة أو مشروع مشترك جهات مُسيطر عليها، أو جهات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الفائض أو العجز وصافي الأصول المأخوذة في الحساب عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المثبتة في القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك (بما في ذلك نصيب الجهة الزميلة أو المشروع المشترك من فائض أو عجز وصافي أصول جهاتها الزميلة ومشاريعها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية لتوحيد السياسات المحاسبية.

وتثبت في القوائم المالية للجهة المكااسب والخسائر الناتجة عن المعاملات "الصاعدة" و"النازلة" بين الجهة (بما في ذلك جهاتها المسيطر عليها الموحدة) وجهتها الزميلة أو مشروعها المشترك - فقط - بقدر حصص المستثمرين غير ذوي العلاقة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك.

المعاملات "الصاعدة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أصول من جهة زميلة أو مشروع مشترك إلى الجهة المستثمرة. والمعاملات "النازلة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أو مساهمات بأصول من الجهة المستثمرة إلى جهتها الزميلة أو مشروعها المشترك. ويستبعد نصيب الجهة المستثمرة في مكاسب أو خسارة الجهة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة عن هذه المعاملات.

وعندما توفر المعاملات النازلة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستبايعها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل الجهة المستثمرة. وعندما توفر المعاملات الصاعدة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستشتري أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على الجهة المستثمرة أن تثبت نصيبها من تلك الخسائر.

ويجب المحاسبة عن المساهمة بأصول غير نقدية لجهة زميلة أو مشروع مشترك في مقابل حصة ملكية في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك على أنها عن مكسب أو خسارة ناتجة عن معاملة صاعدة أو نازلة، باستثناء عندما تفتقر المساهمة إلى جوهر تجاري، على النحو الموضح به ذلك المصطلح في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والألات والمعدات. وإذا كانت مثل هذه المساهمة تفتقر إلى جوهر تجاري، فإن المكسب أو الخسارة تعد غير محققة ولا تثبت ما لم تستلم الجهة أصولاً نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى تلقي حصة ملكية في جهة زميلة أو مشروع مشترك. ويجب أن تستبعد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، ولا يجوز أن تعرض على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالي الموحد للجهة، أو في قائمة المركز المالي للجهة، التي تمت فيها المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

وإذا استلمت الجهة أصولاً نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى تلقي حصة ملكية في جهة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الجهة تثبت - بالكامل - ضمن الفائض أو العجز الجزء من المكسب أو الخسارة من المساهمة غير النقدية المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية المستلمة.

وتتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه جهة زميلة أو مشروع مشترك. وعند اقتناء الاستثمار، تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب الجهة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها كما يلي:

- (أ) عندما تكون الجهة قد ضمننت شهرة متعلقة بجهة زميلة أو مشروع مشترك في القيمة الدفترية للاستثمار، فإنه لا يُسمح باستنفاد تلك الشهرة.
- (ب) تُضمن أي زيادة لنصيب الجهة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار على أنها إيراد عند تحديد نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يُقتنى فيها الاستثمار.

وتجرى التعديلات المناسبة على نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء من أجل، على سبيل المثال، المحاسبة عن استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك المستند إلى قيمها العادلة في تاريخ الاقتناء. وبالمثل، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء لعكس خسائر الهبوط مثلاً في قيمة العقارات والألات والمعدات أو، عندما يكون ملائماً، في الشهرة.

القوائم المالية المستخدمة

تُستخدم أحدث القوائم المالية المتاحة للجهة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف نهاية فترة القوائم المالية للجهة عن نهاية فترة القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الجهة إما أن:

- (أ) تحصل، لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية، على معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للجهة؛ أو
- (ب) تستخدم أحدث قوائم مالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد تعديلها بأثر المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية للجهة.

السياسات المحاسبية الموحدة

يجب أن تعد القوائم المالية للجهة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في ظروف مماثلة.

وإذا استخدمت جهة زميلة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية غير تلك التي تستخدمها الجهة للمعاملات والأحداث المشابهة في ظروف مماثلة، فإنه يجب على الجهة أن تجري تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك تتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة عندما تُستخدم القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

وبالرغم من ذلك، يوجد استثناء واحد على هذا المتطلب. إذا كانت الجهة لها حصة في جهة زميلة أو مشروع مشترك وتكون هذه الجهة الزميلة أو المشروع المشترك جهة استثمارية، فإنه يجب على الجهة، عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك للجهة الاستثمارية على حصتها في الجهات المسيطر عليها.

وإذا كان لدى جهة الزميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة قائمة مجمعة للأرباح يحتفظ بها من قبل أطراف أخرى بخلاف الجهة وتصنف على أنها حقوق ملكية، فإن الجهة تحسب نصيبها من الفوائض أو العجز بعد التعديل بتوزيعات أرباح على مثل هذه الأسهم، سواء أُعلن عن توزيعات الأرباح، أو لم يعلن عنها.

وإذا عادل أو تجاوز نصيب الجهة من عجز جهة زميلة أو مشروع مشترك حصتها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الجهة تتوقف عن إثبات نصيبها من العجزات الإضافية. وتكون الحصة في جهة زميلة أو مشروع مشترك هي القيمة الدفترية للاستثمار في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك مُحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أي حصص طويلة الأجل تشكل، في الجوهر، جزءاً من صافي استثمار الجهة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. فعلى سبيل المثال، البند غير المخطط لتسويته أو من غير المرجح أن تحدث تسويته في المستقبل القريب، يعد - في الجوهر - امتداداً لاستثمار الجهة في تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والذمم المدينة أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل الذمم المدينة التجارية أو الذمم التجارية الدائنة أو أي ذمم مدينة طويلة الأجل توجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة.

وتُطبق العجزات المثبتة باستخدام طريقة حقوق الملكية بما يزيد على استثمار الجهة في الأسهم العادية على المكونات الأخرى لحصة الجهة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بترتيب معاكس لأقدميتها (أي الأولوية في التصفية).

بعد أن تُخفض حصة الجهة إلى الصفر، يتم تحمل العجزات الإضافية، ويثبت التزام - فقط - بقدر ما تتكبده الجهة من التزامات نظامية أو ضمنية أو ما قامت به من مدفوعات نيابة عن الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا قامت الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بالتقرير - لاحقاً - عن فوائض، فإن الجهة تستأنف إثبات نصيبها من تلك الفوائض - فقط - بعد أن يتعادل نصيبه من الفوائض مع نصيبها غير المثبت من العجزات.

خسائر الهبوط في القيمة

بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، (بما في ذلك إثبات عجزات الجهة الزميلة أو المشروع المشترك)، فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار) لتحديد ما إذا كان من الضروري إثبات أي خسارة هبوط قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي استثمارها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك.

وعندما يشير تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 29/41 إلى أن الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك ربما قد هبطت قيمته، فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، إذا انطبق. وتم تناول متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21 والمعيار 26 في الوحدة التدريبية عن الأصول.

عند تحديد القيمة من استخدام الاستثمار المولد للنقد وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 26، فإن الجهة تقوم بتقدير:

- نصيبها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع توليدها من قبل الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات الجهة الزميلة أو المشروع المشترك والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار؛ أو
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنشأ عن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة التي مستسلم من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي له.

وتعطي كلتا الطريقتين النتائج نفسها عند استخدام افتراضات مناسبة.

ويجب أن يُقدر المبلغ الممكن استرداده من الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك لكل جهة زميلة أو مشروع مشترك، ما لم تكن الجهة الزميلة لا تولد أو المشروع المشترك لا يولد تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر تكون مستقلة – إلى حد كبير – عن التدفقات النقدية المولدة من الأصول الأخرى للجهة.

الترتيبات المشتركة (المعيار 37)

- عملية مشتركة أم مشروع مشترك؟
 - لا يوجد كيان منفصل – عملية مشتركة
 - كيان منفصل – يؤخذ في الحسبان:
 - الهيكل والشكل النظامي
 - الأجل
 - العوامل والظروف الأخرى
- المحاسبة عن العمليات المشتركة
 - الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات

يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 37 السيطرة المشتركة على أنها "التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، وتكون هذه السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة".

والترتيب المشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه (سبق تناول السيطرة المشتركة في هذه الوحدة التدريبية). ويكون للترتيب المشترك الخصائص التالية:

(أ) تكون الأطراف مقيدة بترتيب ملزم؛

(ب) يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب.

وهو يكون إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ولتحديد المعالجة المحاسبية المناسبة للترتيب المشترك، يتعين على الجهة أن تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أم مشروع مشترك.

تحديد نوع الترتيب المشترك

يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 37 العملية المشتركة على أنها ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول المتعلقة بالترتيب وتعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.

كما يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 37 المشروع المشترك على أنه ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب. وبالتالي فإن التمييز بين العملية المشتركة والمشروع مشترك يعتمد على حقوق والتزامات الأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك.

ويكون الترتيب المشترك غير المنظم من خلال كيان منفصل عملية مشتركة. وعندما لا يؤدي الترتيب المشترك إلى تأسيس كيان منفصل، لا يكون للأطراف حقوق في صافي أصول الترتيب. ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 37 الكيان المنفصل على أنه هيكل مالي قابل للتحديد – بشكل منفصل، بما في ذلك جهات ذات كيان قانوني منفصل أو جهات معترف بها بموجب نظام، بغض النظر عما إذا كانت تلك الجهات لها شخصية اعتبارية أم لا.

ومن الممكن أن يكون الترتيب المشترك حيث يُحتفظ بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب في كيان منفصل إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة. وفي مثل هذه الحالات، سوف يلزم الجهة أن تطبق الحكم عند تقويم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أم مشروع مشترك.

ويجب على الجهة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه بالأخذ في الحسبان حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وتقوم الجهة بحقوقها والتزاماتها بالأخذ في الحسبان:

- الهيكل والشكل النظامي للترتيب؛
- الشروط التي اتفقت عليها الأطراف أو التي وضعت من قبل السلطة التشريعية أو التنفيذية؛
- عندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى.

وتكون الأطراف – أحياناً – مقيدة باتفاق إطار يحدد الشروط التعاقدية العامة للقيام بواحد أو أكثر من الأنشطة. وقد يحدد الاتفاق الإطار أن تؤسس الأطراف ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع أنشطة محددة تشكل جزءاً من الاتفاق. ورغم أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالاتفاق الإطار نفسه، فقد يكون نوعها مختلفاً عندما تختلف حقوق والتزامات الأطراف عند القيام بالأنشطة المختلفة التي يتناولها الاتفاق الإطار. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة – معاً – عندما تقوم الأطراف بالأنشطة المختلفة التي تشكل جزءاً من الاتفاق الإطار نفسه.

وعندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على الجهة أن تعيد تقويم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.

المحاسبة عن العمليات المشتركة

يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:

- (أ) أصوله، بما في ذلك نصيبه في أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛
- (ب) التزاماته، بما في ذلك نصيبه في أي التزامات تم تكبدها بشكل مشترك؛
- (ج) إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن العملية المشتركة؛
- (د) نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات عن طريق العملية المشتركة؛
- (هـ) مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تكبدها بشكل مشترك.

ويجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المتعلقة بحصته في عملية مشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بعينها. ولذلك يجب، على سبيل المثال، المحاسبة عن العقارات والألات والمعدات المستخدمة في العملية المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17، العقارات والألات والمعدات. وتتناول وحدات تدريبية أخرى المعالجات المحاسبية لمختلف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.

ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 37 المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول أو المساهمة بها أو شرائها بين جهة وعملية مشتركة تكون الجهة مشاركاً فيها:

بيع الأصول أو المساهمة بها في عملية مشتركة

عندما تدخل جهة في معاملة مع عملية مشتركة تكون الجهة مشاركاً فيها مثل بيع أصول أو المساهمة بها، فإنها تجري المعاملة مع الأطراف الأخرى في العملية المشتركة. وعلى هذا النحو، يثبت المشارك في عملية مشتركة المكاسب والخسائر الناتجة عن مثل هذه المعاملة – فقط – في حدود حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.

وعندما توفر هذه المعاملات دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستباع أو يساهم بها في العملية المشتركة، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل المشارك في عملية مشتركة.

شراء الأصول من عملية مشتركة

عندما تدخل الجهة في معاملة مع عملية مشتركة تكون الجهة مشاركاً فيها مثل شراء أصول، لا تثبت الجهة حصتها في المكاسب والخسائر حتى تقوم بإعادة بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.

وعندما توفر هذه المعاملات دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستشترى أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت نصيبه من تلك الخسائر.

الطرف في عملية مشتركة ولا يكون مشاركاً فيها

يجب أيضاً على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب على النحو المبين أعلاه عندما يكون لذلك الطرف حقوق في الأصول وتعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة. وعندما لا يكون للطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا تعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة، فإنه يجب عليه أن يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على تلك الحصة.

القوائم المالية المنفصلة (معياري المحاسبة للقطاع العام 34)

- غير مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام (اختيار أو أنظمة)
 - مع استثناء الحالات المعفاة من التوحيد أو تطبيق طريقة حقوق الملكية
- المحاسبة عن الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة:
 - بالتكلفة
 - وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41/29
 - باستخدام طريقة حقوق الملكية
- توزيعات الأرباح والتوزيعات المماثلة:
 - الفائض أو العجز؛ أو
 - تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار (طريقة حقوق الملكية)

يجوز أيضاً للجهة التي تكون مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بإعداد قوائم مالية موحدة أن تختار (أو تكون مطالبة بموجب أنظمة) إعداد قوائم مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34. وتقرر القوائم المالية الموحدة عن المركز المالي والأداء المالي للجهة الاقتصادية ككل. كما تقرر القوائم المالية المنفصلة عن المركز المالي والأداء المالي للجهة الفردية المعدة لتلك القوائم المالية المنفصلة.

والقوائم المالية المنفصلة هي القوائم المالية المعروضة من قبل الجهة، والتي يمكن للجهة أن تختار فيها (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 34) أن تحاسب عن استثماراتها في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة إما:

- بالتكلفة؛ أو
 - وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار)؛ أو
 - باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.
- القوائم المالية المنفصلة هي القوائم المالية المعروضة بالإضافة إلى
- القوائم المالية الموحدة؛ أو
 - القوائم المالية للجهة المستثمرة التي ليس لديها جهات مُسيطر عليها، ولكن لديها استثمارات في جهات زميلة أو مشاريع مشتركة يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 36 المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

وينص معيار المحاسبة للقطاع العام 34 على متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة عندما تعد الجهة قوائم مالية منفصلة. ولا يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 34 من الجهة إعداد قوائم مالية منفصلة. ومع ذلك، عندما تختار الجهة إعداد قوائم مالية منفصلة (أو عندما تكون مطالبة بذلك بموجب أنظمة)، يجب أن تتبع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

لا تعد القوائم المالية للجهة التي ليس لديها جهة مُسيطر عليها أو جهة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك قوائم مالية منفصلة. ويجوز للجهة المعفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة أو من تطبيق طريقة حقوق الملكية أن تعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة. وعندما تستفيد الجهة من الإعفاءات وتعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة، مع تفاصيل عن الجهة التي أعدت القوائم المالية الموحدة، وتفصيل عن الجهات المُسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة.

إعداد القوائم المالية المنفصلة

عندما تعد الجهة قوائم مالية منفصلة، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات المماثلة في الجهات المُسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة إما:

(أ) بالتكلفة؛ أو

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أو المعيار 41 إذا طبقت الجهة ذلك المعيار)؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.

وعندما تكون الجهة المُسيطرة جهة استثمارية (أو جهة مسيطرة على جهة استثمارية) وكانت مطالبة بأن تقيس استثماراتها في جميع جهاتها المُسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإنه يجب عليها – أيضاً – أن تحاسب عن ذلك الاستثمار بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.

وتُثبت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة من جهة مُسيطر عليها أو مشروع مشترك أو جهة زميلة في القوائم المالية المنفصلة للجهة عند نشوء حق الجهة في استلام توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة. وتُثبت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة في الفائض أو العجز، إلا إذا اختارت الجهة استخدام طريقة حقوق الملكية. وعندما تستخدم الجهة طريقة حقوق الملكية، تُثبت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة كتخفيض من القيمة الدفترية للاستثمار.

متطلبات الإفصاح (معيار المحاسبة للقطاع العام 38)

- الأحكام والافتراضات المهمة المستخدمة
- معلومات عن حصصها في:
 - الجهات المُسيطر عليها
 - الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة
 - الجهات المهيكلة غير الموحدة
 - حصص الملكية غير القابلة للقياس الكمي
 - الحصص المُسيطرة المقتناة بنية استبعادها

يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 38 متطلبات الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات أخرى. وهدف هذا المعيار هو مطالبة الجهة بأن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم:

(أ) طبيعة حصصها في الجهات المُسيطر عليها والجهات المُسيطر عليها غير الموحدة والترتيبات المشتركة والجهات الزميلة والجهات المهيكلة غير الموحدة والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛

(ب) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدققاتها النقدية.

ولتحقيق هذا الهدف، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:

(أ) الأحكام والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد:

- (1) طبيعة حصتها في جهة أخرى أو ترتيب آخر؛
- (2) نوع الترتيب المشترك الذي لها حصة فيه؛
- (3) أنها تستوفي تعريف الجهة الاستثمارية، في حال انطباق ذلك؛

(ب) معلومات عن حصصها في:

- (1) الجهات المسيطر عليها؛
- (2) الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة؛
- (3) الجهات المهيكلتة غير الموحدة؛
- (4) حصص الملكية غير القابلة للقياس الكمي؛
- (5) الحصص المسيطرة المقتناة بنية استبعادها.

وتفصح الجهة الاستثمارية عن معلومات حول الجهات المسيطر عليها غير الموحدة.

يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 38 متطلبات الإفصاح التفصيلية لكل نوع من أنواع الحصص في جهة أخرى. والهدف من هذه الإفصاحات هو توفير معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية للجهة من تقويم:

- طبيعة ومدى حصص الجهة في الجهات الأخرى والآثار المالية لتلك الحصص؛
- طبيعة حصص الجهة في الجهات الأخرى والتغيرات في المخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛
- بالنسبة للقوائم المالية الموحدة، الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة الجهة الاقتصادية وتدفعاتها النقدية.

أحكام انتقالية للجهات التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة

ترد الأحكام الانتقالية للجهات التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة. انظر الوحدة التدريبية عن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة للتعرف على المزيد من التفاصيل.



أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تتبع جهة القطاع العام التي تعد قوائم مالية والتي (أ) لديها جهات مُسيطر عليها أو (ب) ليس لديها جهات مُسيطر عليها المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35. القوائم المالية الموحدة.

(أ) خطأ أم صواب؟ ولماذا؟

(ب) خطأ أم صواب؟ ولماذا؟

السؤال الثاني

تعد القوائم المالية المنفصلة للإدارات والصناديق والوكالات والمؤسسات الحكومية كافية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لتقويم المساءلة عن إدارة الموارد المالية والأنشطة التي تسيطر عليها الحكومة.

خطأ أم صواب؟

السؤال الثالث

بناءً على المعلومات الواردة أدناه، هل تسيطر الحكومة على هيئة النقل؟

التصور:

أنشأت الحكومة هيئة نقل. وأنيط بهيئة النقل كثير من المسؤوليات التي كانت الحكومة منوطة بها في السابق. وتتولى الهيئة المسؤولية عن شبكة النقل في المناطق الرئيسية والإقليمية بالدولة، بما في ذلك وسائل النقل العام والطرق الرئيسية والجسور. وتحصل الهيئة على ما يقرب من ثلثي تمويلها للعمليات من حصة الحكومة من ضرائب الوقود وإيرادات الضرائب العامة. وتحصل على باقي إيرادات العمليات من مصادر غير حكومية مثل أجرة النقل والدعاية وتطوير منشأتها. وتساهم الحكومة في مشاريع النقل السريع. وحصلت الهيئة على رأس المال من خلال قروض كبيرة مضمونة من قبل الحكومة.

تتمتع عمليات الهيئة بالاستقلالية؛ وبالرغم من ذلك، تُحدد اختصاصات الهيئة بموجب الأنظمة وتحدد الحكومة رؤية النقل الإقليمية. وتتمتع الحكومة بسلطة تعيين وعزل أغلبية أعضاء مجلس إدارة هيئة النقل. ولم يسبق للحكومة ممارسة هذه السلطة من قبل.

يتولى مجلس إدارة الهيئة المسؤولية عن التوظيف والتعويض ومراقبة أداء الإدارة وتوفير الإشراف على التخطيط الاستراتيجي للهيئة، والشؤون المالية، والمشاريع الرأسمالية الكبرى، والعمليات. وتمتلك الحكومة سلطة الاعتراض على الموازنات التشغيلية والرأسمالية، بما في ذلك أجرة النقل وخطط تمويل رأس المال.

السؤال الرابع

تجمع القوائم المالية الموحدة أصول والتزامات وصافي أصول/ حقوق ملكية وإيرادات ومصروفات الجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها بنود متماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

خطأ أم صواب؟

السؤال الخامس

على أساس المعلومات المبينة أدناه، قم بإعداد قائمة الأداء المالي الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة للحكومة.

التصور:

تسيطر الحكومة على ثلاث جهات، وهي الجهات "أ" و "ب" و "ج" علماً بأنه قد جرى إنشاء الجهتين "أ" و "ب" بموجب نظام لتقديم الخدمات الحكومية. وتوفر الحكومة التمويل من خلال الاعتمادات السنوية التي توافق عليها الهيئة التشريعية. ولا تقرر الحكومة عن الاستثمار في تلك الجهات في قوائمها المالية المنفصلة. تعد الجهة (ج) مؤسسة تجارية حكومية بدون رأس مال.

في بداية فترة القوائم المالية، دخلت الحكومة في مشروع مشترك مع حكومة أخرى، وأنشأت الجهة "د". تمتلك الحكومة حصة 50٪ في الجهة "د".

وباستثناء التمويل المقدم إلى الجهتين "أ" و "ب" من خلال الاعتمادات، لم تكن هناك معاملات أخرى مشتركة بين تلك الجهات. قدمت الحكومة اعتمادات بقيمة 116,100 ريال، وهي عبارة عن 91,100 ريال إلى الجهة "أ" و 25,000 ريال إلى الجهة "ب". ولم يُدفع (أو يُعلن) عن توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة من قبل الجهة "ج" أو الجهة "د" خلال فترة القوائم المالية.

في نهاية فترة القوائم المالية، كان لدى الحكومة ذمم دائنة مستحقة (9,110 ريال إلى الجهة "أ"، و 2,500 ريال إلى الجهة "ب").

تستخدم الحكومة والجهات "أ" و "ب" و "ج" و "د" السياسات المحاسبية نفسها. وتحاسب الحكومة عن استثماراتها في الجهتين "ج" و "د" بالتكلفة في قوائمها المالية المنفصلة. ولا توجد حصص غير مسيطرة في الجهة "ج".

يرد أدناه بيان القوائم المالية المنفصلة لكل جهة:

قوائم الأداء المالي:

الحكومة	الجهة "أ"	الجهة "ب"	الجهة "ج"	الجهة "د"	
					الإيرادات
15,123,780					إيرادات الضرائب
	91,100	25,000			الاعتمادات
15,123,780	91,100	25,000	0	0	الإيرادات غير التبادلية
			152,050	278,980	المبيعات
0	0	0	152,050	278,980	الإيرادات التبادلية
15,123,780	91,100	25,000	152,050	278,980	إجمالي الإيرادات
					المصروفات
12,153,690	72,960	17,320	106,430	197,880	الموظفين
153,200	370	290	18,540	15,650	الاستهلاك والاستنفاد
806,790	5,080	1,140	11,210	26,240	المرافق العامة
1,250,320	11,720	5,080	9,780	29,870	المصروفات العامة
116,100					الاعتمادات
637,610	600	750	5,740	7,570	تكاليف التمويل
15,117,710	90,730	24,580	151,700	277,210	إجمالي المصروفات
6,070	370	420	350	1,770	الفائض عن الفترة

قوائم المركز المالي:

الحكومة	الجهة "أ"	الجهة "ب"	الجهة "ج"	الجهة "د"	
					الأصول
2,510	170	1,650	890	350	النقد ومعادلات النقد
	9,110	2,500			الذمم المدينة: الحكومة
1,250,220					الذمم المدينة: الضرائب
			4,280	4,980	الذمم المدينة: أخرى
3,560	80	10	2,510	610	المخزون
1,256,290	9,360	4,160	7,680	5,940	الأصول المتداولة
4,607,940	8,070	9,110	520,750	297,050	العقارات والألات والمعدات
	15,880	5,120		2,770	الأصول غير الملموسة
75,000					الاستثمار: الجهة "ج"
35,000					الاستثمار: الجهة "د"
4,717,940	23,950	14,230	520,750	299,820	الأصول غير المتداولة
5,974,230	33,310	18,390	528,430	305,760	إجمالي الأصول
					الالتزامات
9,110					الذمم الدائنة: الجهة "أ"
2,500					الذمم الدائنة: الجهة "ب"
215,380	940	520	2,090		الذمم الدائنة: أخرى
18,500	150	70	6,500	1,120	المخصصات
2,514,660	2,070	5,460	80,990	75,930	القروض المتداولة
2,760,150	3,160	6,050	89,580	77,050	الالتزامات المتداولة
785,000	19,450	2,500	45,220	39,540	واجب منافع الموظفين
9,467,000	10,310	8,900	100,000	117,400	الاقتراض
10,252,000	29,760	11,400	145,220	156,940	الالتزامات غير المتداولة
13,012,150	32,920	17,450	234,800	233,990	إجمالي الالتزامات
(7,037,920)	390	940	293,630	71,770	صافي الأصول (الالتزامات)
					صافي الأصول/ حقوق الملكية
			75,000	70,000	المساهمات المقدمة من الملاك
(7,037,920)	390	940	218,630	1,770	الفائض (العجز) التراكمي
(7,037,920)	390	940	293,630	71,770	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

أ) صواب

ب) خطأ

ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 35 - فقط - على الحكومة أو جهة قطاع عام أخرى تسيطر على جهات أخرى. ويلزم معيار المحاسبة للقطاع العام 35، باستثناء حالات نادرة، أن تقوم تلك الجهات بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة تقوم بموجها بتوحيد الجهات المُسيطر عليها.

وعندما لا تسيطر جهة قطاع عام على جهات أخرى، لا تُطبق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 35. وتتبع الجهة متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تكون منطبقة في إعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي.

والمثال الأكثر شيوعاً لجهة القطاع العام التي تسيطر على جهات أخرى ولا تكون مطالبة بإعداد قوائم موحدة هو عندما تكون تحت سيطرة جهة أخرى مثل الحكومة وتعد تلك الجهة الأخرى قوائم مالية موحدة. ويتعين أخذ عامل آخر بالحسبان في هذه الحالة، والذي يعني أن الجهة لا تزال مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة، وهو عندما يكون هناك مستخدمون للقوائم المالية لجهة القطاع العام يحتاجون إلى المعلومات المقدمة في القوائم المالية الموحدة. فعلى سبيل المثال، تقدم القوائم المالية الموحدة للحكومة صورة مالية شاملة عن جميع الجهات المُسيطر عليها (الجهة الاقتصادية)، ولكن قد لا يزال هناك مستخدمون يحتاجون إلى معلومات حول مجموعة الجهات التي تقدم خدمات التعليم والتي تسيطر عليها وزارة التعليم، مع نتيجة مفادها أن الوزارة ستقدم قوائم مالية موحدة، حتى لو كانت مُسيطرأ عليها من قبل الحكومة.

عندما لا تكون الجهة مطالبة بإعداد قوائم موحدة، فربما لا يزال بإمكانها إعداد قوائم مالية منفصلة تقوم فيها بالمحاسبة عن الجهات المُسيطر عليها والجهات المُسيطر عليها بشكل مشترك والجهات الزميلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*.

السؤال الثاني

خطأ

في حين أن القوائم المالية للإدارات والصناديق والوكالات والمؤسسات الفردية التي تعدها الإدارات المعنية هي وثائق مساءلة مهمة، إلا أنها لا تزود بمفردها العموم والمستخدمين الآخرين بنظرة عامة مفهومة عن كامل طبيعة ومدى الشؤون المالية والموارد والأنشطة التي تسيطر عليها الحكومة.

ويتمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقديم محاسبة عن عن كامل طبيعة ومدى الشؤون المالية والموارد التي تسيطر عليها الجهة المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة وكالاتها ومؤسساتها المُسيطر عليها. ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة لجهة اقتصادية بحيث يتم عرضها على أنها خاصة بجهة واحدة. ويمكن ذلك المستخدمين من فهم عمليات الجهة المعدة للقوائم المالية وتقويم المساءلة عن استخدام وإدارة الموارد الموكلة إليه. وتوفر القوائم المالية الموحدة أيضاً معلومات مفيدة لأغراض صنع القرار.

السؤال الثالث

الهيئة مُسيطر عليها من قبل الحكومة.

تمتلك الحكومة سلطة توجيه الأنشطة ذات الصلة بالهيئة. وتُحدد اختصاصات الهيئة بموجب الأنظمة وتحدد الحكومة رؤية النقل الإقليمية. وتمتلك الحكومة بسلطة تعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة. ولا دخل لحقيقة عدم اختيار الحكومة لممارسة سلطتها بمسألة السيطرة. كما تمتلك الحق في الاعتراض على الموازنات التشغيلية والرأسمالية.

تعرض الحكومة لمناافع متغيرة أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع متغيرة من ارتباطها مع الهيئة. كما إن قدرة الحكومة على توجيه الهيئة للتعاون معها في تحقيق أهدافها في مجال النقل تمنحها منافع غير مالية. وتتكشف الحكومة على الالتزامات المتبقية للهيئة لأنها ضمنت ديونها الرأسمالية المهمة. وبالتالي فإن الحكومة معرضة أيضاً لمنافع مالية، أو لها حقوق في الحصول على منافع مالية.

تمتلك الحكومة القدرة على استخدام سلطتها على الهيئة للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها مع الهيئة. وتستطيع الحكومة التأثير على الخدمات التي تقدمها الهيئة من خلال وضع رؤية النقل الإقليمي. كما تستطيع الحكومة أيضاً التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المالية التي تحصل عليها من خلال سلطتها في الاعتراض على الموازنات التشغيلية والرأسمالية، بما في ذلك أجره النقل وخطط تمويل رأس المال.

ولذلك، تمتلك الحكومة سلطة على الهيئة؛ وهي معرضة لمنافع متغيرة أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع متغيرة من ارتباطها مع الهيئة؛ ولديها القدرة على استخدام سلطتها على الهيئة للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها مع الهيئة. ولذلك، فهي تسيطر على الهيئة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

السؤال الرابع

صحيح جزئياً.

الهدف من القوائم المالية الموحدة هو عرض معلومات مالية حول مجموعة الجهات المُسيطر عليها والجهة المُسيطرة، أي "الجهة الاقتصادية" على أنها خاصة بجهة واحدة. ومن أجل القيام بذلك، تُضاف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات معاً على أساس كل بند على حدة. ولكن بالإضافة إلى ذلك، يجب إزالة المعاملات داخل المجموعة، بحيث لا يتم تضمين سوى آثار معاملات الجهة الاقتصادية مع المؤسسات والأفراد خارج تلك الجهة. ومن أجل إزالة تأثير المعاملات داخل المجموعة، يجب إجراء التعديلات التالية:

(أ) استبعاد القيم الدفترية لاستثمار الجهة المُسيطرة في كل جهة مُسيطر عليها وحصص الجهة المُسيطرة من صافي الأصول/ حقوق الملكية لكل جهة مُسيطر عليها

(ب) استبعاد الأرصدة النقدية والمعاملات النقدية بين الجهات داخل الجهة الاقتصادية بالكامل.

بالإضافة إلى التعديلات في الفقرتين (أ) و (ب)، يتعين أيضاً:

(ج) مطابقة السياسات المحاسبية للجهات المُسيطر عليها مع السياسات المحاسبية للجهة المُسيطرة.

(د) التحديد بشكل منفصل (عند الاقتضاء) الحصص غير المُسيطرة في الفائض أو العجز لفترة القوائم المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية للجهات الموحدة المُسيطر عليها.

(هـ) عندما تختلف نهاية فترة القوائم المالية للجهة المُسيطرة عن تلك الخاصة بالجهة المُسيطر عليها، يتعين إجراء تعديلات بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد القوائم المالية للجهة المُسيطرة.

السؤال الخامس

توضح الجداول التالية مثلاً عملياً باستخدام ثلاث خطوات، ولا يلزم اتباع تلك الخطوات بالترتيب نفسه.

الخطوة 1: التوحيد بين المجاميع للحكومة والجهات المسيطر عليها في هذه المرحلة، لا تجرى أي تعديلات لاستبعاد معاملات الجهات الاقتصادية.

قائمة الأداء المالي:

الإجمالي	الجهة "ج"	الجهة "ب"	الجهة "أ"	الحكومة	
					الإيراد
15,123.780				15,123.780	إيرادات الضرائب
116.100		25.000	91.100		الاعتمادات
15,239.880	0	25.000	91.100	15,123.780	الإيرادات غير التبادلية
152.050	152.050				المبيعات
152.050	152.050	0	0	0	الإيرادات التبادلية
15,391.930	152.050	25.000	91.100	15,123.780	إجمالي الإيرادات
					المصروفات
12,350.400	106.430	17.320	72.960	12,153.690	الموظفين
172.400	18.540	290	370	153.200	الاستهلاك والاستنفاد
824.220	11.210	1.140	5.080	806.790	المرافق العامة
1,276.900	9.780	5.080	11.720	1,250.320	المصروفات العامة
116.100				116.100	الاعتمادات
644.700	5.740	750	600	637.610	تكاليف التمويل
15,384.720	151.700	24.580	90.730	15,117.710	إجمالي المصروفات
7.210	350	420	370	6.070	الفائض عن الفترة

قائمة المركز المالي:

الإجمالي	الجهة "ج"	الجهة "ب"	الجهة "أ"	الحكومة	
					الأصول
5.220	890	1.650	170	2.510	النقد ومعادلات النقد
11.610		2.500	9.110		الذمم المدينة: الحكومة
1.250.220				1.250.220	الذمم المدينة: الضرائب
4.280	4.280				الذمم المدينة: أخرى
6.160	2.510	10	80	3.560	المخزون
1.277.490	7.680	4.160	9.360	1.256.290	الأصول المتداولة
5.145.870	520.750	9.110	8.070	4.607.940	العقارات والآلات والمعدات
21.000		5.120	15.880		الأصول غير الملموسة
75.000				75.000	الاستثمار: الجهة "ج"
35.000				35.000	الاستثمار: الجهة "د"
5.276.870	520.750	14.230	23.950	4.717.940	الأصول غير المتداولة
6.554.360	528.430	18.390	33.310	5.974.230	إجمالي الأصول
					الالتزامات
9.110				9.110	الذمم الدائنة: الجهة "أ"
2.500				2.500	الذمم الدائنة: الجهة "ب"
218.930	2.090	520	940	215.380	الذمم الدائنة: أخرى
25.220	6.500	70	150	18.500	المخصصات
2.603.180	80.990	5.460	2.070	2.514.660	القروض المتداولة
2.858.940	89.580	6.050	3.160	2.760.150	الالتزامات المتداولة
852.170	45.220	2.500	19.450	785.000	واجب منافع الموظفين
9.586.210	100.000	8.900	10.310	9.467.000	الاقتراض
10.438.380	145.220	11.400	29.760	10.252.000	الالتزامات غير المتداولة
13.297.320	234.800	17.450	32.920	13.012.150	إجمالي الالتزامات
(6.742.960)	293.630	940	390	(7.037.920)	صافي الأصول (الالتزامات)
					صافي الأصول/حقوق الملكية
75.000	75.000				المساهمات المقدمة من الملاك
(6.817.960)	218.630	940	390	(7.037.920)	الفائض (العجز) التراكمي
(6.742.960)	293.630	940	390	(7.037.920)	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية

الخطوة 2: استبعاد المعاملات والأرصدة داخل الجهات الاقتصادية

استبعاد المعاملات والأرصدة بين الجهات الاقتصادية التالية:

- الاعتمادات بين الحكومة والجهتين "أ" و "ب"
- الذمم الدائنة/ المدينة المستحقة فيما يتعلق بالاعتمادات
- الاستثمار الحكومي في الجهة "ج"

التعديلات على قائمة الأداء المالي:

التعديل الإجمالي	الاستثمار	الذمم المدينة والذمم الدائنة	الاعتمادات	الإجمالي السابق	
					الإيراد
15,123,780				15,123,780	إيرادات الضرائب
0			(116,100)	116,100	الاعتمادات
15,123,780	0	0	(116,100)	15,239,880	الإيرادات غير التبادلية
152,050				152,050	المبيعات
152,050	0	0	0	152,050	الإيرادات التبادلية
15,275,830	0	0	(116,100)	15,391,930	إجمالي الإيرادات
					المصروفات
12,350,400				12,350,400	الموظفين
172,400				172,400	الاستهلاك والاستنفاد
824,220				824,220	المرافق العامة
1,276,900				1,276,900	المصروفات العامة
0			(116,100)	116,100	الاعتمادات
644,700				644,700	تكاليف التمويل
15,268,620	0	0	(116,100)	15,384,720	إجمالي المصروفات
7,210	0	0	0	7,210	الفائض عن الفترة

التعديلات على قائمة الأداء المالي:

التعديل الإجمالي	الاستثمار	الذمم المدينة والذمم الدائنة	الاعتمادات	الإجمالي السابق	
					الأصول
5.220				5.220	النقد ومعادلات النقد
0		(11.610)		11.610	الذمم المدينة: الحكومة
1.250.220				1.250.220	الذمم المدينة: الضرائب
4.280				4.280	الذمم المدينة: أخرى
6.160				6.160	المخزون
1.265.880	0	(11.610)	0	1.277.490	الأصول المتداولة
5.145.870				5.145.870	العقارات والألات والمعدات
21.000				21.000	الأصول غير الملموسة
0	(75.000)			75.000	الاستثمار: الجهة "ج"
35.000				35.000	الاستثمار: الجهة "د"
5.201.870	(75.000)	0	0	5.276.870	الأصول غير المتداولة
6.467.750	(75.000)	(11.610)	0	6.554.360	إجمالي الأصول
					الالتزامات
0		(9.110)		9.110	الذمم الدائنة: الجهة "أ"
0		(2.500)		2.500	الذمم الدائنة: الجهة "ب"
218.930				218.930	الذمم الدائنة: أخرى
25.220				25.220	المخصصات
2.603.180				2.603.180	القروض المتداولة
2.847.330	0	(11.610)	0	2.858.940	الالتزامات المتداولة
852.170				852.170	واجب منافع الموظفين
9.586.210				9.586.210	الاقتراض
10.438.380	0	0	0	10.438.380	الالتزامات غير المتداولة
13.285.710	0	(11.610)	0	13.297.320	إجمالي الالتزامات
(6.817.960)	(75.000)	0	0	(6.742.960)	صافي الأصول (الالتزامات)
					صافي الأصول/حقوق الملكية
0	(75.000)			75.000	المساهمات المقدمة من الملاك
(6.817.960)				(6.817.960)	الفائض (العجز) التراكمي
(6.817.960)	(75.000)	0	0	(6.742.960)	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية

الخطوة 3: تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الجهة "د" (مشروع مشترك)

تسيطر الحكومة بشكل مشترك على الجهة "د"، وتمتلك حصة 50٪ في الجهة. وتثبت الحكومة حصتها في فائض الجهة "د" عن الفترة ضمن الفائض أو العجز، وتزيد من القيمة الدفترية لاستثماراتها في الجهة "د" بمقدار نصيبها في فائض الجهة "د".

التعديلات على قائمة الأداء المالي:

الموحدة قائمة الأداء المالي	النصيب من الفائض	الإجمالي السابق	
			الإيراد
15,123.780		15,123.780	إيرادات الضرائب
0		0	الاعتمادات
15,123.780	0	15,123.780	الإيرادات غير التبادلية
152.050		152.050	المبيعات
152.050	0	152.050	الإيرادات التبادلية
15.275.830	0	15.275.830	إجمالي الإيرادات
			المصروفات
12,350.400		12,350.400	الموظفين
172.400		172,400	الاستهلاك والاستنفاد
824.220		824.220	المرافق العامة
1,276.900		1,276.900	المصروفات العامة
0		0	الاعتمادات
644.700		644.700	تكاليف التمويل
15.268.620	0	15.268.620	إجمالي المصروفات
885	885	0	النصيب من الفائض في المشروع المشترك
8.095	885	7.210	الفائض عن الفترة

التعديلات على قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي الموحدة	التصويب من الفائض	الإجمالي السابق	
			الأصول
5,220		5,220	النقد ومعادلات النقد
0		0	الذمم المدينة: الحكومة
1,250,220		1,250,220	الذمم المدينة: الضرائب
4,280		4,280	الذمم المدينة: أخرى
6,160		6,160	المخزون
1,265,880	0	1,265,880	الأصول المتداولة
5,145,870		5,145,870	العقارات والآلات والمعدات
21,000		21,000	الأصول غير الملموسة
0		0	الاستثمار: الجهة "ج"
35,885	885	35,000	الاستثمار: الجهة "د"
5,202,755	885	5,201,870	الأصول غير المتداولة
6,468,635	885	6,467,750	إجمالي الأصول
			الالتزامات
0		0	الذمم الدائنة: الجهة "أ"
0		0	الذمم الدائنة: الجهة "ب"
218,930		218,930	الذمم الدائنة: أخرى
25,220		25,220	المخصصات
2,603,180		2,603,180	القروض المتداولة
2,847,330	0	2,847,330	الالتزامات المتداولة
852,170		852,170	واجب منافع الموظفين
9,586,210		9,586,210	الاقتراض
10,438,380	0	10,438,380	الالتزامات غير المتداولة
13,285,710	0	13,285,710	إجمالي الالتزامات
(6,817,075)	885	(6,817,960)	صافي الأصول (الالتزامات)
			صافي الأصول/حقوق الملكية
0		0	المساهمات المقدمة من الملاك
(6,817,075)	885	(6,817,960)	الفائض (العجز) التراكمي
(6,817,075)	885	(6,817,960)	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية

تجميع العمليات في القطاع العام

هدف التعلم

- أن يكون المتدرب قادراً على تحديد تجميع العمليات في القطاع العام
- أن يكون المتدرب قادراً على تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام على أنه دمج أو اقتناء
- فهم كيفية المحاسبة عن عمليات الدمج
- فهم كيفية المحاسبة عن عمليات الاقتناء.

تجميع العمليات في القطاع العام

تجميع العمليات في القطاع العام هو جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة.

العملية هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات.

يعرف معييار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام، تجميع العمليات في القطاع العام على أنه جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة. ويشمل نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 40 جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تستوفي تعريف تجميع العمليات في القطاع العام – أي معاملة أو حدث آخر يجمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة.

وتتمثل السمة الرئيسية لتعريف تجميع العمليات في القطاع العام في أنها تجمع العمليات. لذلك من المهم فهم ما الذي يشكل عملية. ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 40 العملية بأنها "مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات."

تتكون العملية من مدخلات – والعمليات التي يتم تطبيقها على تلك المدخلات – يكون لديها القدرة على إنشاء مخرجات. وبالرغم من أن العمليات عادة ما يكون لها مخرجات، إلا أن المخرجات ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة للتأهل كعملية. وتُعرف العناصر الثلاثة للعملية في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 كما يلي:

- المدخل: أي مورد اقتصادي ينشئ أو يكون لديه القدرة على إنشاء مخرجات عند تطبيق عملية أو أكثر عليه.
- المعالجة: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو اتفاقية أو قاعدة تنشئ أو يكون لديها القدرة – عند تطبيقها على مدخل أو مدخلات – على إنشاء مخرجات.
- المخرج: نتيجة المدخلات والمعالجات المطبقة على تلك المدخلات التي توفر أو يكون لديها القدرة على توفير السلع و/أو الخدمات.

تتضمن أمثلة العمليات الجهات ووظائف الجهة والمناطق الجغرافية للجهة.

أمثلة

تجميع العمليات في القطاع العام

- عمليات التوطين:
 - المشتريات
 - المصادرات
 - عمليات الإنقاذ
- إعادة تنظيم الحكومات المحلية أو الإقليمية
- تحويل العمليات من حكومة إلى أخرى
- إعادة هيكلة وزارات الحكومة المركزية

ما لا يكون عبارة عن تجميع عمليات في القطاع العام

- المعاملات التي لا تتضمن عمليات
- الترتيبات المشتركة

يمكن أن ينطوي تجميع العمليات في القطاع العام على جهات كاملة، على سبيل المثال عندما يتم توطين شركة نتيجة لعملية إنقاذ. وقد حدث هذا التجميع للعمليات في بعض البلدان في أعقاب الأزمة المالية وجائحة كوفيد-19.

ويمكن أن ينطوي تجميع العمليات في القطاع العام أيضاً على وظائف الجهة، على سبيل المثال عندما يتم تحويل وظيفة لإحدى الوزارات الحكومية إلى وزارة حكومية أخرى؛ والمناطق الجغرافية، على سبيل المثال، عندما يؤدي إعادة تنظيم الحكومة المحلية إلى تشكيل جهة جديدة من مناطق يتم تحويلها من جهات أخرى.

وإذا لم تشكل الأصول والالتزامات المتضمنة في معاملة أو حدث آخر عملية، لا تعد المعاملة أو لا يعد أي حدث آخر تجميع عمليات في القطاع العام. ويتم المحاسبة عن هذه المعاملات أو الأحداث الأخرى وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

ولا تكون الترتيبات المشتركة هي تجميع عمليات في القطاع العام لأنها لا تؤدي إلى سيطرة الجهة على العمليات. وتمتلك الجهات سيطرة مشتركة، وليس سيطرة، على الترتيبات المشتركة.

سؤال للنقاش

تشتري جهة قطاع عام موقعاً لاستخدامه في التخلص من نفايات مكب النفايات. ويشمل الشراء الأرض والمباني الموجودة في الموقع. وتتحمل جهة القطاع العام المسؤولية عن استعادة الموقع في نهاية فترة صلاحيته للاستخدام. ولم يتم تحويل أي موظفين أو عمليات نتيجة لعملية الشراء.

هل يكون شراء موقع التخلص من نفايات المكب عبارة عن تجميع عمليات في القطاع العام؟ مع توضيح أسبابك.

الإجابة:

لا يكون شراء موقع التخلص من نفايات المكب عبارة عن تجميع عمليات في القطاع العام. فتجميع العمليات في القطاع العام هو جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة. والعملية هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة. وفي هذه الحالة، لا تتضمن عملية الشراء أي أنشطة؛ حيث يتم تحويل الأصول والالتزامات فقط، وبالتالي لا ينطوي الشراء على عملية. ويستتبع من ذلك، نظراً لأن الشراء لا ينطوي على عملية، لا يمكن أن يكون عبارة عن تجميع عمليات في القطاع العام، وهو جمع عمليات منفصلة.

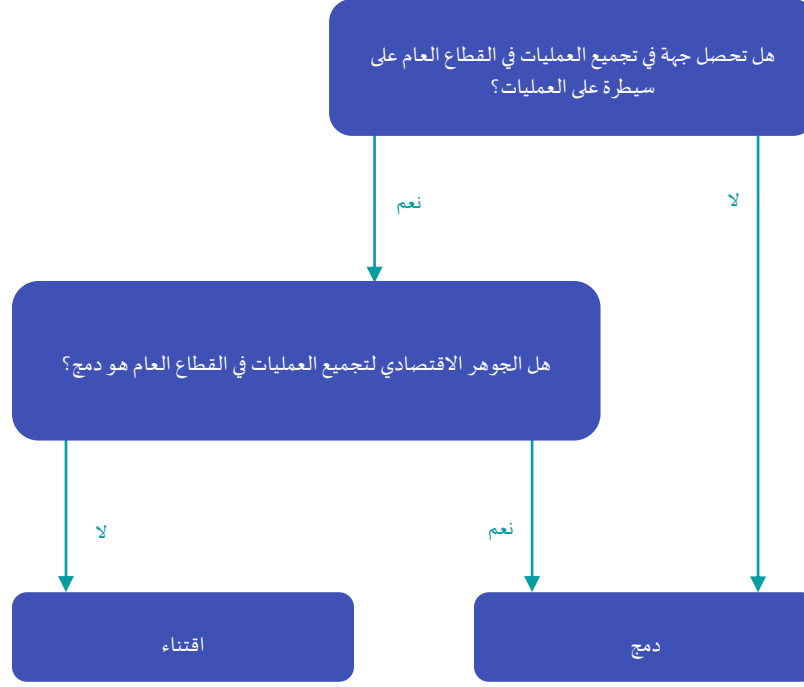
أنواع تجميع العمليات في القطاع العام

يؤدي الدمج إلى جهة ناتجة وتكون إما:

- (أ) تجميع عمليات في القطاع العام لا تحصل فيه أي جهة على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات؛ أو
 - (ب) تجميع عمليات في القطاع العام تحصل فيه جهة ما على واحدة أو أكثر من العمليات، والتي يوجد دليل على أن التجميع هو في جوهره الاقتصادي دمج.
- الاقتناء هو تجميع عمليات في القطاع العام تقوم فيه جهة واحدة بالسيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، مع وجود أدلة على أن التجميع ليس دمجاً.

بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 40، هناك نوعان من تجميع العمليات في القطاع العام – عمليات الدمج والاقتناء. ونظراً لأنه يتم المحاسبة عن نوعي تجميع العمليات في القطاع العام باستخدام طرق مختلفة، فمن المهم أن تكون قادراً على التمييز بين عمليات الدمج والاقتناء. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 40 إرشادات بشأن التمييز بين عمليات الدمج والاقتناء.

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام



يلخص الرسم البياني أعلاه العوامل المستخدمة لتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام على أنه دمج أو اقتناء.

العامل الأول هو السيطرة. يصنف التجميع على أنه دمج إذا لم تحصل أي جهة في القطاع العام على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة التجميع.

العامل الثاني هو الجوهر الاقتصادي للمعاملة. إذا حصلت جهة في تجميع عمليات في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، يجب على الجهة التي تحصل على السيطرة أن تنظر في الجوهر الاقتصادي للتجميع لتصنيف التجميع على أنه دمج أو اقتناء. ويصنف التجميع الذي يحصل فيه طرف واحد على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات على أنه اقتناء، ما لم يكن له الجوهر الاقتصادي للدمج. وعند تحديد الجوهر الاقتصادي للدمج، تكون الجهة مطالبة بممارسة الحكم المهني.

حصول الجهة على السيطرة

تحصل الجهة على السيطرة على العملية إذا حصلت الجهة على كل ما يلي:

- السلطة على العملية
- تعرض الجهة لمنافع، أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع، من ارتباطها بالعملية
- القدرة على استخدام سلطتها على العملية للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها بالعملية.

وتُستخدم المبادئ والإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35 عند تحديد ما إذا كانت جهة ما في تجميع عمليات في القطاع العام تسيطر على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة لهذا الدمج. وبموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 40، يتمثل الاختبار فيما إذا كانت هناك سيطرة أم لا؛ ويمكن أن تتعلق السيطرة المكتسبة بعملية، بدلاً من أن تكون مقصورة على جهة كاملة.

وللتعرف على مزيد من التفاصيل حول اختبار السيطرة، انظر المناقشة حول السيطرة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35 التي سبق تناولها في هذه الوحدة.

وعادة ما ينتج عن تجميع عمليات في القطاع العام الذي يحدث بشكل رئيس عن طريق تحويل المقابل (أي عن طريق تحويل النقد أو الأصول الأخرى أو عن طريق تكبد الالتزامات) سيطرة جهة واحدة على واحدة أو أكثر من العمليات.

ويعد حصول جهة ما في التجميع على السيطرة على العمليات عنصراً رئيساً في الاقتناء، ولكنه ليس كافياً في حد ذاته لتحديد ما إذا كان التجميع هو اقتناء.

وعندما تحصل جهة في تجميع عمليات في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، تنظر الجهة التي تحصل على السيطرة في الجوهر الاقتصادي للتجميع عند تحديد التصنيف المناسب.

تقويم الجوهر الاقتصادي للتجميع

- المقابل
 - أسباب أخرى غير التعويض عن تحويل صافي الأصول
 - عدم دفع أي مقابل
 - عدم وجود ملاك (سابقين)
- اتخاذ القرار
 - تحت سيطرة نفس الجهة
 - أن تكون مفروضة من قبل طرف ثالث
 - الموافقة عن طريق الاستفتاءات

العوامل التي تؤخذ بالحسبان عند تقويم الجوهر الاقتصادي للتجميع هي المقابل (الدفع نقداً أو بأصل آخر) واتخاذ القرار.

المؤشرات المتعلقة بالمقابل

قد يكون التجميع دمجاً عندما:

- يُسدد المقابل لأسباب أخرى غير تعويض أولئك الذين لهم حق في صافي أصول العملية المحوَّلة للتنازل عن ذلك الحق؛ أو
- لا يُسدد المقابل لأولئك الذين لهم الحق في صافي أصول العملية المحوَّلة؛ أو
- لا يُسدد المقابل لأنه لا يوجد أي أحد (سواء كان فرداً أم جهة) له استحقاق في صافي أصول الجهة المحوَّلة.

المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار

قد يكون التجميع دمجاً عندما:

- يتم فرض تجميع عمليات في القطاع العام من قبل طرف ثالث دون اشتراك أي جهة في التجميع في عملية اتخاذ القرار؛ أو

- يخضع تجميع عمليات في القطاع العام لموافقة مواطني كل جهة من خلال الاستفتاءات؛ أو
- يحدث تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة.

وتقدم هذه المؤشرات، بصورة فردية أو مجتمعة، عادة دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. ولا يلزم أن يلي التجميع كلا المؤشرين ليصنف على أنه دمج. وعمليات الدمج شائعة في القطاع العام، على خلاف القطاع الخاص.

مثال 1

يعيد البرلمان ترسيم الحدود الإقليمية لبلديتين قائمتين، "أ" و "ب"، بموجب تشريع؛ لا يسيطر البرلمان ولا الحكومة المركزية على البلدية "أ" أو "ب". يتم تحويل المسؤولية عن جزء من الأراضي السابقة لكل بلدية إلى بلدية جديدة، "ج". تُدمج العمليات المتعلقة بالأراضي المحولة لتشكيل البلدية "ج". تظل البلديتان "أ" و "ب" دون تغيير ويحتفظان بهيئتهما الحاكمة. ويتم انتخاب هيئة حاكمة جديدة (لا علاقة لها بالهيئات الحاكمة في البلديتين "أ" و "ب") من أجل البلدية "ج" لإدارة العمليات المحولة من البلديتين الأخريتين.

هل ينبغي تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام على أنه دمج أم اقتناء؟

الإجابة:

عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف التجميع على أنه دمج أو اقتناء، يتمثل السؤال الأول الذي يجب مراعاته فيما إذا كانت جهة ما في التجميع قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للدمج.

يكون للبلدية "ج" هيئة حاكمة منتخبة حديثاً، لا علاقة لها بالهيئات الحاكمة في البلديتين "أ" و "ب". ولا تمتلك البلديتان "أ" و "ب" أي سلطة على البلدية "ج"، كما أنهما لا يتعرضان على منافع متغيرة ولا يمتلكان حقوق في الحصول على منافع متغيرة من أي ارتباط مع البلدية "ج".

لم تسيطر أي من البلديتين "أ" و "ب" على البلدية "ج" نتيجة تجميع العمليات في القطاع العام. وبالتالي، يصنف التجميع على أنه دمج.

مثال 2

يتم تحويل عملية التغذية في المدارس الابتدائية من وزارة الصحة الحكومية إلى وزارة التعليم التابعة لها. وتعمل كلتا الوزارتين تحت سيطرة الحكومة قبل وبعد التجميع.

بما أن الحكومة تسيطر على نفس العمليات قبل وبعد تجميع عمليات القطاع العام، لا تقوم الحكومة بالتقرير عن التجميع في قوائمها المالية الموحدة. ويتم التقرير عن التجميع من قبل وزارة التعليم.

هل ينبغي تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام على أنه دمج أم اقتناء؟

الإجابة:

عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف التجميع على أنه دمج أو اقتناء، يتمثل السؤال الأول الذي يجب أن تنظر فيه وزارة التعليم فيما إذا كانت جهة ما في التجميع قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للدمج.

في هذا التصور، تحصل وزارة التعليم على:

(أ) السلطة على عملية التغذية في المدارس الابتدائية؛

(ب) تعرض لمنافع، أو امتلاك حقوق في الحصول على منافع، من ارتباطها بالعملية؛

(ج) القدرة على استخدام سلطتها على العملية للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها بالعملية.

وقد خلصت وزارة التعليم إلى أنه نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام، فقد سيطرت على عملية التغذية في المدارس الابتدائية. ثم تنظر فيما إذا كان الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج.

عند النظر في الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام، تلاحظ وزارة التعليم أنها تحصل على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها في معاملة طوعية؛ وقد يشير ذلك إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو اقتناء.

عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالمقابل، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع عمليات القطاع العام لا يشمل دفع المقابل لأن التجميع حدث تحت سيطرة نفس الجهة، ولم تحدد الحكومة، الجهة المسيطرة، أي مقابل في شروط التجميع. وبالتالي، وبالرغم من أن عدم وجود المقابل قد يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج، إلا أن ذلك لا يوفر دليلاً قاطعاً في حد ذاته ويجب أيضاً أخذ العوامل الأخرى بالحسبان.

عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ وزارة التعليم حدوث تجميع العمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة. كان التجميع بتوجيه من الحكومة. ويوفر ذلك دليلاً على أن الحكومة، الجهة المسيطرة، هي من تحدد القرار النهائي بشأن ما إذا كان التجميع قد حدث، وشروط التجميع. ويعد ذلك دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو دمج.

وبأخذ هذه العوامل مجتمعة في الحسبان، ترى وزارة التعليم أنه يجب تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام على أنه دمج. وعند التوصل إلى هذا القرار، تعد حقيقة حدوث تجميع العمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة العامل الأكثر أهمية في تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.

المحاسبة عن الدمج

يجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن كل دمج بتطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة.

الجهة الناتجة عن الدمج هي الجهة التي تنشأ عن تجميع اثنتين أو أكثر من العمليات في دمج.



يجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن كل دمج بتطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة.

تعرف الجهة الناتجة عن الدمج بأنها الجهة التي تنشأ عن تجميع اثنتين أو أكثر من العمليات في دمج.

طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة هي اختلاف في طريقة تجميع الحصص للمحاسبة (يشار إليها أحياناً باسم "المحاسبة عن الدمج") حيث يتم إثبات الدمج في تاريخ حدوثه.

طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة

- تحديد الجهة الناتجة
- تحدد تاريخ الدمج
- إثبات وقياس الأصول المستلمة والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المجمعة:
- إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية والتسويات الأخرى.

يتطلب تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة:

- تحديد الجهة الناتجة:
- تحدد تاريخ الدمج:
- إثبات وقياس الأصول المستلمة والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المجمعة:
- إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية والتسويات الأخرى.

الجهة الناتجة:

- يجب عليها إثبات الأصول والالتزامات وأي حصص غير مُسيطرة مثبتة في القوائم المالية للعمليات المجمعة اعتباراً من تاريخ الدمج:
- يجب عليها قياسهم بقيمهم الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمعة.

يتم تعديل القيم الدفترية لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة (وفي ظروف محدودة أخرى، على سبيل المثال الإعفاء الضريبي). ومن أمثلة الحالات الذي يتعين فيها القيام بذلك عندما يكون قد سبق لعملية تجميع قياس الأراضي والمباني باستخدام نموذج التكلفة، وتكون عملية تجميع أخرى قد استخدمت نموذج التقويم. بعد الدمج، يجب على الجهة الناتجة تطبيق نفس السياسة المحاسبية.

وتثبت طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة عملية الدمج في تاريخ حدوثها. ونتيجة لذلك، لا تكون أي معلومات مقارنة مطلوبة.

مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية

تثبت الجهة الناتجة الفرق بين الأصول والالتزامات التي تم تحملها في الدمج على أنه واحد أو أكثر من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 40 مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية التي ينبغي استخدامها؛ حيث تتعلق هذه المسألة بالحكم المني للجهة المعدة للقوائم المالية.

عند تحديد مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية التي يجب التقرير عنها، ستأخذ الجهة المعدة للقوائم المالية بالحسبان مسائل مثل:

- ماهية المعلومات الأكثر صلة بمستخدمي القوائم المالية؛
- ما إذا كانت الجهة المعدة للقوائم المالية، من حيث الجوهر، جهة جديدة؛
- ما إذا كانت الاحتياطات الحالية لعمليات التجميع (على سبيل المثال، احتياطات التحوط) مطلوبة للائتمثال لمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

المعلومات عن الفترة السابقة

بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 40، يسمح للجهة المعدة للقوائم المالية، ولكن لا تكون مطلوبة، بتقديم معلومات عن الفترة السابقة. وعندما تختار الجهة المعدة للقوائم المالية عرض معلومات عن الفترة السابقة، لا يجوز لها إعادة عرض تلك المعلومات. وتفسر الجهة المعدة للقوائم المالية الأساس الذي تستند إليه في عرض تلك المعلومات.

المحاسبة عن الاقتناء

- تقوم الجهة المقتنية بحساب كل اقتناء بتطبيق طريقة الاقتناء للمحاسبة.
- الجهة المقتنية هي الجهة التي تحصل على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات في الاقتناء.

طريقة الاقتناء للمحاسبة

- تحديد الجهة المقتنية؛
- تحديد تاريخ الاقتناء؛
- إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المقتناة؛
- إثبات وقياس الشهرة أو المكسب أو الخسارة من الاقتناء.

إن طريقة الاقتناء للمحاسبة المعتمدة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 هي تلك المنصوص عليها في المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية 3، تجميع عمليات الأعمال، والتي تكملها إرشادات إضافية للظروف الخاصة بالقطاع العام.

ويجب على الجهة المقتنية أن تثبت، بشكل منفصل عن الشهرة المثبتة، الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المقتناة. وقد يشمل ذلك العناصر التي لم يسبق للعملية المقتناة إثباتها.

وتعرف الشهرة على أنها "أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول مقتناة في عملية الاقتناء والتي لا تُحدد بشكل فردي وتُثبت بشكل منفصل."

وتقيس الجهة المقتنية الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 40 على استثناءات محدودة من مبدأ الإثبات والقياس. فعلى سبيل المثال، بعكس ما ورد في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة*، تثبت الجهة المقتنية الالتزام المحتمل المفترض ضمن اقتناء عندما يُحوّل المقابل.

الشهرة أو الخسارة أو المكسب نتيجة الشراء بسعر تفاضلي

تُثبت الشهرة – عادةً – فقط عند تحويل المقابل (أو وجود تبادل لأدوات حقوق الملكية، وهو أمر غير شائع في القطاع العام).

تُقاس الشهرة بمقدار زيادة:

• مجموع:

0 المقابل المحوّل؛

0 مبلغ أي حصة غير مُسيطرة في عملية الجهة المقتناة؛

0 في عملية الاقتناء المنجزة على مراحل، القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً للجهة المقتنية.

على

• صافي المبالغ للأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات التي تم تحملها.

تثبت الشهرة فقط إلى الحد الذي يؤدي فيه الاقتناء إلى توليد تدفقات نقدية داخلية أو انخفاض صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المقتنية. وتثبت أي زيادة إضافية على أنها خسارة.

عند الشراء بسعر تفاضلي، قد يتجاوز صافي المبالغ للأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات التي تم تحملها أي مقابل مدفوع. وثبتت الجهة المقتنية المكسب الناتج في الفائض أو العجز.

الإفصاحات

- تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة الدمج وأثره المالي
- تفصح الجهة المقتنية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة الاقتناء والأثر المالي المترتب عليه والذي يحدث إما:
 - خلال فترة القوائم المالية الحالية؛ أو
 - بعد نهاية فترة القوائم المالية ولكن قبل أن تعتمد القوائم المالية للإصدار

يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 40 متطلبات الإفصاح التفصيلية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع العمليات في القطاع العام وأثره المالي. وتنطوي المتطلبات على تفاصيل كبيرة بحيث يتعذر إدراجها في هذه الوحدة التدريبية؛ وإذا كانت هناك حاجة لمزيد من التفاصيل، يرجى الرجوع مباشرة إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

بتاريخ 30 يونيو 20×5، تم تشكيل جهة ناتجة من دمج بلديتين، عملية التجميع "أ" وعملية التجميع "ب". قبل أربع سنوات، كانت عملية التجميع "أ" قد قدمت قرضاً إلى عملية التجميع "ب" بسعر فائدة ثابت لمدة عشر سنوات بقيمة 250 ريال. تستحق الفائدة على القرض سنوياً، مع سداد أصل القرض عند الاستحقاق. واجهت عملية التجميع "ب" مؤخراً صعوبات مالية، وفي تاريخ الدمج كانت متخلفة عن سداد مدفوعات الفائدة. تبلغ القيمة الدفترية للالتزامات المالية (التكلفة المستنفذة للقرض) في قوائمها المالية في تاريخ الدمج 260 ريال. وبسبب المتأخرات وحقيقة أن عملية التجميع "ب" كانت تواجه صعوبات مالية، فقد اعتبرت عملية التجميع "أ" القرض على أنه تكبد خسارة هبوط في القيمة. وتبلغ القيمة الدفترية للأصل المالي (القرض) في قوائمها المالية في تاريخ الدمج ٢٠٠ ريال.

في تاريخ الدمج، تضمنت قوائم المركز المالي لكل من عمليتي التجميع "أ" و "ب" البنود التالية:

عملية التجميع "أ"	عملية التجميع "ب"	
4.957	2.256	الأصول المالية
(3.085)	(1.921)	الالتزامات المالية
1.209	(2.883)	صافي الأصول/ حقوق الملكية

ما المبلغ الذي يجب أن تقرر عنه الجهة الناتجة عن الدمج في قائمة المركز المالي الافتتاحية فيما يتعلق بهذه البنود؟

السؤال الثاني

تفتني وكالة دفاع حكومية شركة دفاع مقابل 1.800.000 ريال. يرد أدناه بيان القيم الدفترية المدرجة في قائمة المركز المالي للشركة في تاريخ الاقتناء، والقيمة العادلة للبند في ذلك التاريخ.

القيمة الدفترية (بالآلف الريال)	القيمة العادلة (بالآلف الريال)	
200	200	النقد
350	350	الذمم المدينة
1.241	1.241	الأصول المالية
4.019	2.994	الأرض والمباني
100	100	الأصول غير الملموسة
(545)	(545)	الذمم الدائنة
(3.962)	(3.962)	الالتزامات المالية
(35)	(35)	المخصصات

بالإضافة إلى ذلك، تقوم الشركة بتطوير برنامجاً جديداً، ولا يزال البرنامج حالياً في مرحلة البحث، وبالتالي فقد صرفت الشركة جميع المصروفات. تبلغ القيمة الدفترية للبرنامج صفر؛ وقيمه العادلة هي ١٤٠.٠٠٠ ريال

ما هي الشهرة التي تثبتها الوكالة عند اقتناء الشركة؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

في تاريخ الدمج، تستبعد الجهة الناتجة عن الدمج الأصول المالية المستلمة من عملية التجميع "أ" والالتزامات التي تحملها عملية التجميع "ب" وتفيد مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية بقيمة 60 ريال، الفرق بين القيم الدفترية للأصل المالي والالتزام المالي المرتبط بالقرض. وتكون المبالغ الخاصة بكل بند منفصل يتم التقرير عنه كما يلي:

الجهة الناتجة عن الدمج	التسويات	عملية التجميع "ب"	عملية التجميع "أ"	
7,013	200-	2,256	4,957	الأصول المالية
4,746-	260	1,921-	3,085-	الالتزامات المالية
1,614	60-	2,883	1,209-	صافي الأصول/ حقوق الملكية

السؤال الثاني

تثبت الوكالة الأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات التي تم تحملها وتقيسها بالقيمة العادلة. ويتضمن ذلك أصلاً غير ملموس للبرنامج الذي لم يسبق وأن قامت الشركة بإثباته.

وتعرف الشهرة على أنها "أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول مقتناة في عملية الاقتناء والتي لا تُحدد بشكل فردي وتُثبت بشكل منفصل". تُقاس الشهرة على أنها الفرق بين المقابل المدفوع وصافي الأصول المثبتة:

تثبت الوكالة الشهرة بقيمة 292.000، محسوبةً كما يلي:

القيمة العادلة للبنود المثبتة من قبل الشركة	القيمة العادلة للبنود غير المثبتة من قبل الشركة	القيمة العادلة للبنود المثبتة من قبل الشركة	
بالآلاف ريال	بالآلاف ريال	بالآلاف ريال	
200		200	النقد
350		350	الذمم المدينة
1.241		1.241	الأصول المالية
4.019		4.019	الأرض والمباني
240	140	100	الأصول غير الملموسة
(545)		(545)	الذمم الدائنة
(3.962)		(3.962)	الالتزامات المالية
(35)		(35)	المخصصات
1.508			صافي الأصول
(1.800)			المقابل المدفوع
292			الشهرة

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

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

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>"This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 7 – Consolidation and Public Sector Combinations, 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 7 – التوحيد وتجميع العمليات في القطاع العام" 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 7 – Consolidation and Public Sector Combinations © 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 7 – التوحيد وتجميع العمليات في القطاع العام" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 7 – Consolidation and Public Sector Combinations © 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 7 – التوحيد وتجميع العمليات في القطاع العام" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 7 – Consolidation and Public Sector Combinations] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 7 – Consolidation and Public Sector Combinations] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-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>