

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام



العرض



الفهرس

3	القوائم المالية
4	قوائم المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.....
4	أهداف القوائم المالية.....
5	القوائم المالية المطلوبة.....
5	المعلومات المقارنة.....
6	العرض والإفصاح.....
6	الأهمية النسبية والتجميع.....
7	المقاصة.....
8	الحد الأدنى من الإفصاحات في قائمة المركز المالي.....
8	التمييز بين المتداول / غير المتداول.....
9	قائمة المركز المالي الموحدة لجهة القطاع العام.....
10	قائمة الأداء المالي.....
11	البنود المعروضة على صلب القائمة أو في الإيضاحات.....
12	أمثلة عن طريقة عرض المصروف بحسب الطبيعة.....
12	أمثلة عن طريقة عرض المصروف بحسب الوظيفة.....
13	قائمة الأداء المالي الموحدة لجهة القطاع العام.....
14	قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.....
14	قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية (تنمة).....
15	قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية الموحدة لجهة القطاع العام.....
16	الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.....
16	أسئلة ونقاشات.....
17	أسئلة للمراجعة.....
19	الإجابات على أسئلة المراجعة.....
20	قائمة التدفقات النقدية.....
21	قائمة التدفقات النقدية.....
21	هدف قائمة التدفقات النقدية.....
22	النقد ومعادلات النقد.....
22	أمثلة توضيحية: النقد ومعادلات النقد.....
23	أمثلة توضيحية: النقد ومعادلات النقد.....
23	قائمة التدفقات النقدية.....
24	التقرير عن الأنشطة التشغيلية.....
25	قائمة التدفقات النقدية الموحدة لجهة القطاع العام (الطريقة المباشرة).....

26.....	قائمة التدفقات النقدية الموحدة لجهة القطاع العام (الطريقة غير المباشرة).....
27.....	التقرير على أساس صافي.....
28.....	الإفصاحات.....
28.....	أسئلة ونقاشات.....
29.....	أسئلة للمراجعة.....
30.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....
31.....	إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة.....
32.....	المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة - معيار المحاسبة للقطاع العام 20.....
32.....	الهدف:.....
33.....	تعريف الأطراف ذوي العلاقة.....
33.....	أمثلة الأطراف ذوي العلاقة.....
34.....	المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.....
34.....	الإفصاح.....
35.....	أسئلة ونقاشات.....
36.....	أسئلة للمراجعة.....
37.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....
38.....	معلومات الموازنة.....
39.....	مقدمة.....
39.....	عرض معلومات الموازنة.....
40.....	العرض.....
40.....	الإفصاحات ضمن الإفصاحات.....
41.....	أسئلة ونقاشات.....
42.....	أسئلة للمراجعة.....
43.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....
44.....	سعر صرف العملات الأجنبية.....
45.....	معيار المحاسبة للقطاع العام 4 سعر صرف العملات الأجنبية.....
45.....	النطاق.....
46.....	العملة الوظيفية.....
46.....	الإثبات.....
46.....	فروق تحويل العملات الأجنبية.....
47.....	الإفصاح.....
47.....	أسئلة ونقاشات.....
48.....	أسئلة للمراجعة.....
49.....	الإجابات على أسئلة المراجعة.....

القوائم المالية

قوائم المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

يُعد كتيب تصريحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام. تتناول هذه الوحدة التدريبية متطلبات المعيار المحاسبي للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية. المعيار المحاسبي للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية

هدف هذا المعيار هو تحديد الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان قابلية المقارنة مع القوائم المالية للفترة السابقة للجهة ومع القوائم المالية للجهات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، والإرشادات المتعلقة بهيكليها، والحد الأدنى من متطلبات محتوى القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي.

لا يتناول المعيار 1 متطلبات الإثبات والقياس والإفصاح عن معاملات وأحداث معينة. ينبغي للمتدربين مراجعة دليل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحالي من أجل الرجوع إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المناسبة التي تحدد المتطلبات المتعلقة بهذه المعاملات أو الأحداث المحددة. وكذلك يستطيع المتدربون مراجعة وحدات تدريبية أخرى تتناول هذه المتطلبات.

في نهاية هذه الجلسة التدريبية، سيصبح المتدربون قادرين على:

- فهم متطلبات عرض وهيكل ومحتوى القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة والمعرضة على أساس الاستحقاق المحاسبي.
- معرفة الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية في صلب قوائم المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.
- فهم الفرق بين المعلومات التي يتعين تقديمها في القوائم المالية والجداول والإيضاحات التكميلية.

أهداف القوائم المالية

- استيفاء احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار
- يحتاج المستخدمون إلى معلومات حول:
 - أداء الجهة، مثلاً الوفاء بتقديم الخدمات والأهداف التشغيلية والمالية الأخرى؛
 - إدارة الموارد التي تتحمل المسؤولية عنها
 - الالتزام بضوابط السلطات النظامية والهيئات الأخرى
 - السيولة والملاءة
 - استدامة تقديم الخدمات والعمليات الأخرى
 - القدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة

نبذة عامة:

يتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام في المقام الأول من أجل تلبية احتياجات المعلومات لمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بمطالبة جهة تابعة للقطاع العام بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار.

تعرض القوائم المالية معلومات موجزة حول المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وتستهدف القوائم المالية ذات الغرض العام إتاحة المعلومات المالية إلى مجموعة واسعة من المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. ويشمل مستخدمو القوائم المالية ذات الغرض العام دافعي الضرائب ودافعي رسوم الخدمات العامة وأعضاء السلطة التشريعية والدائنين والموردين ووسائل الإعلام والموظفين.

ومن غير المتوقع أن تلي القوائم المالية ذات الغرض العام جميع احتياجات المستخدمين. ولا يمكن تقديم بعض المعلومات، مثل المعلومات المرتبطة بالأداء وسردها إلا من خلال التقارير المالية بخلاف القوائم المالية. وقد تتضمن القوائم المالية ذات الغرض العام معلومات موجزة من تقارير أخرى و/أو قد تتضمن إشارات إليها.

[إطار المفاهيم](#) يتناول احتياجات متلقي الخدمة ومقدمي الموارد من المعلومات المحددة.

القوائم المالية المطلوبة

• تتضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية ما يلي:

- قائمة المركز المالي
- قائمة الأداء المالي
- قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
- قائمة التدفقات النقدية
- مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية
- الإيضاحات
- المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة

شرطية أن تتوافق المعلومات الواردة في القوائم مع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام، لن يكون اصطلاح التسمية بالغ الأهمية. فعلى سبيل المثال، يمكن الإشارة إلى قائمة المركز المالي بالموازنة العمومية أو قائمة الأصول والالتزامات. ويمكن أيضاً الإشارة إلى قائمة الأداء بقائمة الإيرادات والمصروفات أو قائمة الدخل أو قائمة التشغيل أو قائمة الربح والخسارة. وقد تتضمن الإيضاحات بنوداً يشار إليها بالجدول.

المعلومات المقارنة

- مطلوبة للفترة السابقة بالنسبة لجميع المبالغ الواردة في القوائم
- يتم إدراجها للمعلومات السردية والوصفية عندما تكون ذات صلة بالفهم

تساعد إمكانية مقارنة المعلومات خلال فترات التقارير المستخدمين في اتخاذ القرارات وتقييمها، لا سيما من خلال السماح بتقويم الاتجاهات في المعلومات المالية. باستثناء الحالات التي تسمح فيها معايير المحاسبة للقطاع العام أو تتطلب خلاف ذلك، يتعين الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ الواردة في القوائم المالية.

تُدرج المعلومات المقارنة من أجل المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ذات صلة بفهم القوائم المالية.

وفي بعض الحالات، تظل المعلومات السردية الواردة في القوائم المالية للفترة (الفترة) السابقة ملائمة في الفترة الحالية. على سبيل المثال، تفصح الجهة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم يُحسم بعد. يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن المعلومات حول (أ) حالة عدم تأكيد كانت موجودة في نهاية الفترة السابقة، و (ب) الخطوات التي اتخذت خلال الفترة لحل حالة عدم التأكيد.

العرض والإفصاح

- يتم الحفاظ على اتساق العرض والتصنيف في القوائم المالية ما لم
- يكن هناك عرض أو تصنيف آخر أكثر ملاءمة
- يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام تغييراً في طريقة العرض
- في حالة التغيير، يتم إعادة تصنيف المبالغ المقارنة
- الإفصاح عن البنود المعاد تصنيفها أو فئة البند
- الإفصاح في صلب القوائم أو في الإيضاحات

نبذة عامة:

يتم المحافظة على عرض البنود في القوائم المالية وتصنيفها من فترة إلى أخرى.

يتم تغيير العرض والتصنيف إذا:

- كان من الواضح أن هناك عرضاً أو تصنيفاً آخر أكثر ملاءمة؛ أو
- كان معيار المحاسبة للقطاع العام يتطلب تغييراً في طريقة العرض.

إذا جرى تغيير عرض البنود أو تصنيفها، يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يتعذر ذلك عملياً. في بعض الحالات، قد يتعذر إعادة تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال، ربما لم يجرى جمع البيانات في الفترة (الفترة) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وربما قد يتعذر عملياً إعادة إنشاء المعلومات.

يتم الإفصاح عن طبيعة وسبب ومبلغ كل بند أو فئة من البنود يعاد تصنيفها.

عندما يتعذر إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، تفصح الجهة عن سبب عدم إعادة تصنيف المبالغ وطبيعة التغييرات التي كانت ستجرى إذا أعيد تصنيف المبالغ.

قد يكون الإفصاح في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات – ويتعين الإفصاح عن بعض البنود في صلب القوائم المالية.

الأهمية النسبية والتجميع

- يجب أن تُعرض كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتماثلة بشكل منفصل
- ويجب أن تُعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية
- لا يشترط تلبية المتطلبات المحددة في معايير المحاسبة للقطاع العام إذا كانت المعلومات غير ذات أهمية نسبية

تنتج القوائم المالية عن معالجة أعداد كبيرة من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تُجمع في فئات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها. ينبغي أن تستخدم القوائم المالية مصطلحات لوصف أي تصنيف للبنود بحيث تُعرض المعلومات المهمة بوضوح وتكون سهلة الفهم. ويحتمل أن يتسبب الإطناب في ذكر التفاصيل إلى اللغط وسوء التفسير. وتُجمع البنود غير المهمة في حد ذاتها مع البنود الأخرى لأنها أقرب إلى طبيعتها.

وتعني عملية التجميع والتصنيف عرض بيانات موجزة ومصنفة، تشكل بنوداً مستقلة في صلب قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، أو في الإيضاحات. وإذا لم يكن بند مستقل ذا أهمية نسبية بشكل فردي، فإنه يُجمع مع البنود الأخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات. والبند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية بشكل كافٍ لتبرير عرضه بشكل منفصل في صلب تلك القوائم، قد يكون ذا أهمية نسبية بشكل كافٍ ليبرر عرضه بشكل منفصل في الإيضاحات.

يعني تطبيق مفهوم الأهمية النسبية أن متطلبات إثبات أو قياس أو إفصاح محددة في معيار المحاسبة للقطاع العام لا يلزم الوفاء به إذا لم تكن المعلومات ذات أهمية نسبية.

المقاصة

- لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الإيرادات والمصروفات
- لا يُعد قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقييم مقاصة
- قد تكون المقاصة بين الإيرادات والمصروفات مناسبة إذا كانت تعكس جوهر المعاملة

لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الإيرادات والمصروفات، ما لم يتطلب أو يسمح معيار من معايير المحاسبة للقطاع العام بذلك.

من المهم أن يتم التقرير عن الأصول والالتزامات وعن الإيراد والمصروفات بشكل منفصل. وباستثناء الحالات التي تعكس فيها المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث الآخر، فإن إجراء المقاصة في قائمة الأداء المالي أو في قائمة المركز المالي، ينتقص من قدرة المستخدمين على (أ) فهم المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي حدثت، و (ب) تقويم التدفقات النقدية المستقبلية للجهة.

ولا يعد قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقييم - على سبيل المثال، طرح مخصصات التقادم من المخزون وطرح مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من الذمم المدينة - مقاصة.

وتعد المقاصة بين الإيرادات والمصروفات ذات العلاقة الناشئة عن المعاملة نفسها مناسبة عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة.

الحد الأدنى من الإفصاحات في قائمة المركز المالي

الأصول	الالتزامات
1. العقارات والآلات والمعدات	1. الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع
2. العقارات الاستثمارية	2. التزامات المنافع الاجتماعية
3. الأصول غير الملموسة	3. الذمم الدائنة
4. الأصول المالية	4. المخصصات
5. الاستثمارات	5. الالتزامات المالية
6. المخزون	6. الحصص غير المسيطرة
7. القيمة الممكن استردادها من المعاملات غير التبادلية	صافي الأصول/حقوق الملكية
8. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية	
9. النقد ومعادلات النقد	
بنود إضافية ذات علاقة بفهم القوائم	

تُعرض البنود المنفصلة الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة المركز المالي عندما يكون هذا العرض ضرورياً لفهم المركز المالي للجهة بشكل مناسب. لا يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الترتيب أو الشكل الذي يجب أن تعرض به البنود. يتضمن المعيار 1 ببساطة لائحة بالبنود التي تختلف على نحو كبير في طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب قائمة المركز المالي. يتوقف الحكم بما إذا يجب أن تعرض بنود إضافية بشكل منفصل على تقويم الأمور التالية:

- طبيعة وسيولة الأصول؛
- وظيفة الأصول ضمن الجهة؛ و
- مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

التمييز بين المتداول / غير المتداول

- تعرض قائمة المركز المالي الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل
- الأصل المتداول هو نقد أو معادل نقد أو بند يتوقع أن يتحقق في غضون اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية
- يتوقع تسوية الالتزام المتداول في غضون 12 شهراً بعد تاريخ القوائم المالية

يجب على الجهة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في صلب قائمة مركزها المالي. الأصل المتداول هو الذي يستوفي أيّاً من الضوابط التالية:

- يتوقع أن يُحقق أو يُحتفظ به لغرض البيع أو الاستهلاك أثناء سير دورة التشغيل العادية للجهة؛
- يحتفظ به بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛
- يتوقع أن يتحقق في غضون اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- النقد أو معادلات النقد

يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى (مثل، الأصول المادية وغير الملموسة والمالية ذات الطبيعة طويلة الأجل) على أنها غير متداولة. الالتزام المتداول هو الذي يستوفي أيّاً من الضوابط التالية:

- يتوقع تسويته في دورة التشغيل العادية للجهة؛
 - يحتفظ به بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛
 - يحل أجل استحقاقه للتسوية في غضون اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
 - ليس للجهة حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية.
- يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

قائمة المركز المالي الموحدة لجهة القطاع العام

كما في 31 ديسمبر، 20×2 (بالألف ريال)

20×1	20×2	
		الأصول
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الأصول المتداولة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الأصول غير المتداولة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	إجمالي الأصول
		الالتزامات
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الالتزامات المتداولة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الالتزامات غير المتداولة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	إجمالي الالتزامات
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	صافي الأصول / حقوق الملكية
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	إجمالي الالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية

لاحظ المتطلبات المبينة.

• يتم تحديد قائمة المركز المالي بوضوح.

تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز:

- اسم الجهة المعدة للقوائم المالية؛
- تغطي القوائم المالية الجهة الاقتصادية؛
- تاريخ القوائم المالية (مناسب لهذا المكون من القوائم المالية)؛
- عملة العرض؛ و
- مستوى التقريب المستخدم.

تشمل الرسائل الرئيسية المعروضة ما يلي:

- التمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة؛ و
- صافي الأصول / حقوق الملكية

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 عرض تصنيفات فرعية محددة للأصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية في صلب القوائم المالية. ولم يتم توضيح ذلك بسبب قيود المساحة.

قائمة الأداء المالي

- كحد أدنى، يشمل صلب القائمة ما يلي:
 - الإيراد
 - تكاليف التمويل
 - النصيب في الفائض أو العجز للجهات الزميلة والمشاريع المشتركة
 - المكسب أو الخسارة الناتجة عن التصرف في الأصول أو وقف العمليات
 - الفائض أو العجز
- تُعرض بنود إضافية عندما يكون هذا العرض مناسباً لفهم المستخدمين للأداء المالي

تُدرج عادةً جميع بنود الإيرادات والمصروفات المثبتة خلال الفترة في الفائض أو العجز. يتضمن ذلك آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية. ولكن قد توجد حالات تُستبعد فيها بنود معينة من الفائض أو العجز للفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات، ألا وهما: تصحيح الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية.

وتتناول المعايير الأخرى من معايير المحاسبة للقطاع العام بنوداً قد تستوفي تعريفات الإيرادات أو المصروفات، ولكنها عادة ما تُستبعد من الفائض أو العجز. على سبيل المثال، فوائض إعادة التقييم الناتجة عن تطبيق نموذج إعادة التقييم. (انظر المعيار 17، *العقارات والآلات والمعدات*).

لاحظ أن هناك متطلبات إضافية للجهات التي طبقت المعيار 41، *الأدوات المالية* (تاريخ السريان هو 1 يناير 2023). البنود الإضافية التي يجب عرضها:

- تظهر بشكل منفصل ضمن إيراد الفائدة المحسوب باستخدام طريقة الفائدة الفعلية؛ والمكاسب والخسائر الناتجة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة؛
- خسائر الهبوط في القيمة؛ و
- المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تصنيف الأصول المالية كأصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تُدرج البنود المستقلة الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة الأداء المالي، ويتم تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها عندما يكون هذا ضرورياً لتفسير عناصر الأداء. وتتضمن العوامل التي ينبغي أخذها في الحسبان الأهمية النسبية وطبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات ووظائفها.

البنود المعروضة على صلب القائمة أو في الإيضاحات

- الإيرادات حسب العمليات
 - تحليل المصروفات مصنفةً حسب طبيعتها أو وظيفتها
- الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية مثل
 - الإيرادات حسب العمليات
 - عمليات الشطب وعكس القيد
 - تكاليف إعادة الهيكلة
 - المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عمليات التصرف
 - عمليات عكس قيد المخصصات
 - بنود أخرى غير عادية أو ذات أهمية نسبية

عندما تكون بنود الإيرادات والمصروفات ذات أهمية نسبية، فإنه يجب الإفصاح عن طبيعتها ومبالغها بشكل منفصل.

أمثلة:

- (أ) تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو العقارات والألات والمعدات إلى المبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمة المبلغ الممكن استرداده حسب ما هو مناسب، فضلاً عن عكس قيد هذا التخفيض؛
- (ب) عمليات إعادة هيكلة أنشطة الجهة وعكس قيد أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛
- (ج) عمليات التصرف في بنود العقارات والألات والمعدات؛
- (د) عمليات الخصخصة أو غيرها من عمليات التصرف في الاستثمارات؛
- (هـ) توقف العمليات؛
- (و) تسويات الدعاوي القضائية، و
- (ز) عكس قيد المخصصات الأخرى.

يجب أن تعرض الجهة، إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات، تصنيفاً فرعياً لمجموع الإيرادات، مصنفةً بطريقة تناسب عمليات الجهة.

تُصنف المصروفات لتبسيط الضوء على التكاليف والتكاليف المستردة من برامج أو أنشطة معينة أو قطاعات أخرى ذات صلة بالجهة المعدة للقوائم المالية. ويُقدّم هذا التحليل بإحدى طريقتين.

تعتمد الطريقة الأولى للتحليل على التصنيف حسب طبيعة المصروف، حيث تُجمع المصروفات حسب طبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل ومنافع الموظفين وتكاليف الإعلان)، ولا يعاد تخصيصها بين المهام المختلفة داخل الجهة. وقد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق، لأنه ليس من الضروري القيام بإجراء تخصيص للمصروفات بين التصنيفات الوظيفية.

الشكل الثاني للتحليل هو استخدام طريقة التصنيف حسب وظيفة المصروف، حيث تصنف المصروفات وفق البرنامج أو الغرض الذي وضعت من أجله. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة معلومات ملائمة أكثر للمستخدمين من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، مع أن توزيع التكلفة على الوظائف قد يتطلب توزيعاً جرافياً وينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي. تُعرض بشكل منفصل المصروفات المرتبطة بالوظائف الرئيسية التي تقوم بها الجهة. ففي المثال الوارد في الشرائح، للجهة وظائف مرتبطة بمخصص الخدمات الصحية والتعليمية.

يعتمد الاختيار بين طريقة عرض المصروف بحسب الوظيفة وطريقة عرض المصروف بحسب الطبيعة على العوامل التاريخية والتنظيمية للجهة وطبيعتها. يجب أن تختار الإدارة العرض الأكثر ملائمة والأكثر موثوقية في التعبير.

أمثلة عن طريقة عرض المصروف بحسب الطبيعة

<u>x,xxx,xxx</u>	الإيرادات
	المصروفات
(x,xxx,xxx)	منافع الموظفين
(x,xxx,xxx)	منح ومدفوعات تحويلات أخرى
(x,xxx,xxx)	الاستهلاك/ الاستنفاد؛
<u>(x,xxx,xxx)</u>	مصروفات أخرى
(x,xxx,xxx)	إجمالي المصروف
<u>x,xxx,xxx</u>	الفائض/(العجز)

أمثلة عن طريقة عرض المصروف بحسب الوظيفة

<u>x,xxx,xxx</u>	الإيرادات
	المصروفات
(x,xxx,xxx)	الصحة
(x,xxx,xxx)	التعليم
<u>(x,xxx,xxx)</u>	الضمان الاجتماعي
(x,xxx,xxx)	مصروفات أخرى
(x,xxx,xxx)	إجمالي المصروف
<u>x,xxx,xxx</u>	الفائض/(العجز)

قائمة الأداء المالي الموحدة لجهة القطاع العام

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20×2 (بالألف ريال)

20×1	20×2	
الإيرادات		
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الضرائب
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الرسوم والغرامات والعقوبات والتراخيص
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	التحويلات من جهات حكومية أخرى
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الإيرادات الأخرى
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	إجمالي الإيرادات
المصروفات		
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الحكومة العامة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	النظام العام والسلامة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الضمان الاجتماعي
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	إجمالي المصروفات
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الفائض/العجز للفترة

لاحظ المتطلبات المبينة لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1. على سبيل المثال،

(أ) يتم تحديد قائمة الأداء المالي بوضوح.

(ب) تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز:

(1) اسم الجهة المعدة للقوائم المالية؛

(2) تغطي القوائم المالية الجهة الاقتصادية (القوائم الموحدة)؛

(3) تاريخ القوائم المالية (مناسب لهذا المكون من القوائم المالية)؛

(4) عملة العرض؛ و

(5) مستوى التقريب المستخدم.

(ج) الرسائل الرئيسية المعروضة

(1) الإيرادات المثبتة في الفترة

(2) تكلفة الخدمات الحكومية المقدمة في الفترة

(3) الفائض أو العجز من العمليات

تذكر قائمة الأداء المالي الفائض أو العجز من العمليات في الفترة المحاسبية. وتقيس، من الناحية النقدية، مدى احتفاظ الجهة بصافي أصولها في الفترة. تفصح الجهة عن الإيرادات المثبتة في الفترة حسب مصدرها، وتكلفة الخدمات المقدمة في الفترة حسب الوظيفة والفرق بينهما. نظراً لأن الجهة تفصح عن المصروفات بحسب الوظيفة، يتم الإفصاح عن طبيعة المصروفات في الإيضاحات أو في الجداول التكميلية للقوائم المالية.

قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

يجب أن يُعرض في صلب قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

1. الفائض أو العجز للفترة
2. الإيرادات والمصروفات المثبتة مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية
3. مجموع الإيرادات والمصروفات للفترة (المحسوبة كمجموع ما سبق) - المنسوبة إلى ملاك الجهة والحصة غير المسيطرة
4. آثار التغيرات في السياسات المحاسبية

نظراً لأنه من المهم أن تؤخذ في الحسبان جميع بنود الإيرادات والمصروفات في تقويم التغيرات في المركز المالي للجهة بين تاريخين للقوائم المالية، يتعين عرض قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية التي تبرز مجموع إيرادات ومصروفات الجهة، بما في ذلك تلك التي تثبت مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية.

تعكس التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية الخاصة بالجهة بين تاريخين للقوائم المالية الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها خلال الفترة. تتطلب بعض معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إثبات بعض البنود (مثل الزيادات والانخفاضات المترتبة على إعادة التقييم) مباشرة على أنها تغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.

يجب على الجهة أن تعرض في صلب قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية:

- (أ) الفائض أو العجز للفترة؛
- (ب) كل بند من الإيراد والمصروف للفترة والذي، كما تتطلبها المعايير الأخرى، يجب أن يثبت مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية، وكذلك مجموع هذه البنود؛
- (ج) مجموع الإيرادات والمصروفات للفترة (المحسوبة كمجموع البندين (أ) و (ب))، مع إظهار مجموع المبالغ المنسوبة إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة بشكل منفصل؛ و
- (د) بالنسبة لكل مكون في صافي الأصول / حقوق الملكية والمفصّل عنه بشكل منفصل، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المثبتة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية (تتمة)

يجب أن يُعرض في صلب القائمة أو في الإيضاحات

1. مبالغ المعاملات مع الملاك، مع إظهار التوزيعات بشكل منفصل
2. رصيد الفوائض أو العجز المتراكم في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة
3. المطابقة لكل مكون من صافي الأصول / حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة

يجب أن يُعرض في صلب القائمة أو في الإيضاحات:

- (أ) مبالغ المعاملات مع الملاك، مع إظهار التوزيعات على الملاك بشكل منفصل
- (ب) رصيد الفوائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ القوائم المالية والحركات خلال الفترة

ج) إلى الحد الذي يُفصح عنده عن مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية بشكل منفصل، تجرى مطابقة بين القيمة الدفترية لكل مكون من صافي الأصول / حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير.

قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية الموحدة لجهة القطاع العام

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20x2 (بالألف ريال)

الرصيد في 31 ديسمبر 20x0	الاحتياطي	حساب الفائض/العجز	الإجمالي
xxx	xxx	xxx	xxx
الرصيد في 31 ديسمبر 20x0	xxx	xxx	xxx
التغيرات في السياسة المحاسبية			
الرصيد في 31 ديسمبر 20x0	xxx	xxx	xxx
التغير في صافي الأصول / حقوق الملكية للفترة			
الفائض/العجز للفترة			
الرصيد في 31 ديسمبر 20x1	xxx	xxx	xxx
التغير في صافي الأصول / حقوق الملكية للفترة			
الفائض/العجز للفترة			
الرصيد في 31 ديسمبر 20x2	xxx	xxx	xxx

لاحظ المتطلبات المبينة.

أ) قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية محددة بوضوح.

ب) تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز:

(1) اسم الجهة المعدة للقوائم المالية؛

(2) تغطي القوائم المالية الجهة الاقتصادية؛

(3) تاريخ القوائم المالية (مناسب لهذا المكون من القوائم المالية)؛

(4) عملة العرض؛ و

(5) مستوى التقريب المستخدم.

ج) الرسائل الرئيسية المعروضة:

(1) التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية بين تاريخين للقوائم المالية؛ و

(2) ما إذا كان قد تم المحافظة على صافي مركز الأصول / حقوق الملكية خلال الفترة.

يفترض هذا البيان التوضيحي تعديل الرصيد السابق التقرير عنه بسبب تغيير السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3.

ينتج التغيير في صافي الأصول / حقوق الملكية لكل فترة معروضة فقط من فائض أو عجز. لا توجد بنود للإيرادات والمصروفات للفترة المعروضة والتي تثبت مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية وفقاً لما تقتضيه المعايير الأخرى. لذلك فإن مجموع الإيراد والمصروفات للفترة هو فائض الفترة. في هذا البيان التوضيحي، لا توجد مبالغ منسوبة إلى ملاك الجهة المسيطرة وإلى الحصص غير المسيطرة.

الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

- عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة
- الإفصاح عن المعلومات المطلوبة والتي لا تُعرض في صلب القوائم؛ و
- تقديم معلومات إضافية
- اتخاذ أحكام مهمة
- معلومات حول تقدير عدم اليقين

الإيضاحات والجداول التي تعد جزءاً لا يتجزأ من معلومات تقرير القوائم المالية المطلوبة من أجل عرض المركز المالي للجهة، ونتائج العمليات، والتغير في صافي الأصول / حقوق الملكية، والتدفقات النقدية عرضاً عادلاً.

وهي مفيدة لتوضيح وتفسير البنود الواردة في القوائم المالية ويوجد لها مراجع متقابلة في بنود القوائم المالية المحددة التي تتعلق بها. ويكون لها نفس الأهمية كما لو كانت المعلومات أو التفسيرات المذكورة في صلب القوائم نفسها.

يجب أن تعرض الإيضاحات معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة.

تُعرض الإيضاحات عادة بالترتيب التالي، مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها بالقوائم المالية لجهات أخرى:

- (أ) بيان بالالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام؛
- (ب) ملخص السياسات المحاسبية المهمة المطبقة؛
- (ج) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في صلب قائمة المركز المالي، أو قائمة الأداء المالي، أو قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية، بالترتيب الذي يعرض به كل قائمة وكل بند منفصل؛ و
- (د) إفصاحات أخرى، بما في ذلك:

1. الالتزامات المحتملة (انظر: معيار المحاسبة للقطاع العام 19)، والارتباطات التعاقدية غير المثبتة؛ و

2. الإفصاحات غير المالية، مثل، أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في الجهة (انظر: معيار المحاسبة للقطاع العام 30).

خلال عملية تطبيق السياسات المحاسبية للجهة، تتخذ الإدارة أحكاماً متنوعة، بعيداً عن تلك التي تنطوي على تقديرات، والتي يمكن أن تؤثر بشكل مهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية. على سبيل المثال، تتخذ الإدارة أحكاماً في تحديد مثلاً: ما إذا كان جوهر العلاقة بين الجهة المعدة للقوائم المالية والجهات الأخرى تشير إلى أن هذه الجهات الأخرى تخضع لسيطرة الجهة المعدة للقوائم المالية.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

بهذا نختم وحدتنا التدريبية عن عرض القوائم المالية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

قررت الجهة أن التغيير في تصنيف المصروفات بحسب وظيفتها من تصنيفها بحسب طبيعتها سيكون أكثر ملاءمة لمستخدمي قوائمها المالية.

ما هي متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1 لإجراء مثل هذا التغيير؟

السؤال الثاني

يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الإيرادات والمصروفات.

خطأ أم صواب؟ ولماذا؟

السؤال الثالث

قامت الجهة بإعداد مخصص تقييم للضرائب التي لا يكون من الممكن تحصيلها.

هل تستطيع الجهة مقاصة مخصص التقييم مقابل أصل الضرائب المدينة لأغراض العرض في قائمة مركزها المالي؟ ولماذا؟

السؤال الرابع

بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 والمعايير الأخرى، يمكن إجراء الإفصاح المطلوب إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات.

خطأ أم صواب؟ ولماذا؟

السؤال الخامس

لدى الحكومة مخزون من الأراضي الصناعية المطورة لغرض إعادة بيعها. كانت الحكومة تروج علناً لبيع الأرض حتى تاريخ القوائم المالية. يوجد سوق نشط للأراضي، رغم أن إتمام عملية البيع قد يستغرق أكثر من 12 شهراً نظراً لطبيعة السوق.

هل الأرض المحتفظ بها لغرض إعادة البيع هي أصل متداول؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

عند تعديل عرض البنود أو تصنيفها في القوائم المالية، يتم إعادة تصنيف المبالغ المقارنة. عند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على الجهة الإفصاح عن:

- (أ) طبيعة إعادة التصنيف؛
- (ب) مبلغ كل بند أو فئة من البنود المعاد تصنيفها؛ و
- (ج) سبب إعادة التصنيف. (معياري المحاسبة للقطاع العام 1، الفقرة 55)

السؤال الثاني

الإجابة (خطأ) (رغم وجود استثناءات محدودة).

من المهم أن يتم التقرير عن الأصول والالتزامات وعن الإيراد والمصروفات بشكل منفصل، رغم وجود استثناءات. وباستثناء عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث الآخر، فإن إجراء المقاصة في قائمة الأداء المالي أو في قائمة المركز المالي، ينتقص من قدرة المستخدمين على (أ) فهم المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي حدثت، و (ب) تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للجهة.

لا تولد بعض المعاملات التي تجريها الجهة إيرادات ولكنها تكون عارضة على الأنشطة الرئيسية المولدة للدخل. تُعرض نتائج هذه المعاملات، عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو أي حدث آخر، من خلال المقاصة بين الإيرادات والمصروفات ذات العلاقة الناشئة عن المعاملة نفسها. على سبيل المثال، قد يكون من المناسب إجراء المقاصة بين المصروفات المسددة بموجب ترتيب تعاقد مع طرف ثالث مثل اتفاقية الضمان الخاصة بالمورد.

السؤال الثالث

الإجابة نعم. ولا يعد قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقييم - على سبيل المثال، طرح مخصصات التقادم من المخزون وطرح مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من الذمم المدينة - مقاصة.

السؤال الرابع

الإجابة (خطأ).

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إظهار إفصاحات معينة في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية. يجوز إجراء إفصاحات أخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات. (معياري المحاسبة للقطاع العام 1، الفقرة 59) ينبغي لمعدّي القوائم المالية التحقق من متطلبات الإفصاح الخاصة بمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى لتحديد العرض المناسب للإفصاحات المطلوبة.

السؤال الخامس

يمكن تصنيف الأرض الصناعية المطوّرة على أنها أصل متداول حيث من المتوقع تحقيقه في دورة العمليات العادية للجهة.

قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية

يُعد كتيب تصريحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.

تتناول هذه الوحدة التدريبية متطلبات المعيار المحاسبي للقطاع العام 2، *قوائم التدفقات النقدية*.

هدف قائمة التدفقات النقدية

- إلزامي
- تزود المستخدمين بأساس لتقييم كيف حصلت الجهة على النقد والطريقة التي استخدمت بها ذلك النقد
- يمكن للمستخدمين تقييم تأثير الأنشطة على المركز المالي
- المعلومات لها قيمة التوقع
- المبالغ والتوقيت والتأكد من التدفقات النقدية المستقبلية
- المتطلبات النقدية المستقبلية
- استدامة الأنشطة

يهتم مستخدمو القوائم المالية للجهة بشكل عام بكيفية توليد واستخدام النقد ومعادلات النقد من جانب الجهة.

تحدد قائمة التدفقات النقدية

(أ) مصادر التدفقات النقدية الداخلة،

(ب) البنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة القوائم المالية، و

(ج) رصيد النقد في تاريخ القوائم المالية.

توضح قائمة التدفقات النقدية الأرصدة النقدية الافتتاحية والختامية ومعادلات النقد وتعرض التغييرات خلال الفترة.

يهتم المستخدمون بالأنشطة المؤثرة على المركز المالي للجهة.

للمعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية قيمة التوقع. رغم تقديم معلومات تاريخية حول التغييرات في النقد ومعادلات النقد للجهة، يمكن استخدام قائمة التدفقات النقدية لتوقع ما يلي:

(أ) مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ب) المتطلبات النقدية المستقبلية؛

(ج) القدرة على تمويل التغييرات في نطاق وطبيعة أنشطتها؛ و

(د) استدامة أنشطة الجهة.

النقد ومعادلات النقد

النقد	معادلات النقد
- النقد - الودائع تحت الطلب	- استثمارات سائلة قصيرة الأجل (3 أشهر أو أقل) - يمكن تحويلها بسهولة - خطر غير مهم
يجب الإفصاح عن المكونات	

يتألف النقد من النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب. معادلات النقد هي:

- استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد؛
- وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة؛ و
- ويحتفظ بها لغرض الوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل وليس للاستثمار أو لأي أغراض أخرى.

ولكي يعد الاستثمار معادلاً للنقد:

- يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد؛
- يكون لها تاريخ استحقاق أقل من 3 أشهر؛ و
- وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. (مقياس المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 9)

أمثلة توضيحية: النقد ومعادلات النقد

التصور 1

- تقتني الجهة سنداً حكومياً بسعر فائدة ثابت لمدة ثلاث سنوات في سوق نشط قبل شهرين من تاريخ استحقاقه.
- هل يعتبر السند نقداً ومعادلاً للنقد؟ مع التوضيح

الإجابة:

الاستثمار هو معادل للنقد. وهو قصير الأجل (حيث يقع تاريخ استحقاقه خلال شهرين من تاريخ الشراء)، وعالي السيولة (يتم تداوله في سوق نشط)، ويمكن تحويله بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد (رأس المال بالإضافة إلى الفائدة عند الاستحقاق أو بالقيمة السوقية في حال بيعه قبل الاستحقاق) وعرضه لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة (من غير المحتمل أن تتقلب السندات الحكومية ذات سعر فائدة ثابت قريب من الاستحقاق بشكل كبير في القيمة).

أمثلة توضيحية: النقد ومعادلات النقد

التصور 2

يتقلب رصيد الحساب البنكي العام للجهة بين توفر الرصيد والسحب على المكشوف وفقاً لدورة المقبوضات والمدفوعات النقدية للجهة. يكون رصيد السحب على المكشوف واجب السداد عند الطلب.

• هل السحب على المكشوف جزء من النقد ومعادلات النقد؟ مع التوضيح

الإجابة:

يعتبر السحب على المكشوف من البنك معادلاً للنقد. ويتعين تسديده عند الطلب ويشكل جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد لدى الجهة.

قائمة التدفقات النقدية

يُصنف التقرير عن التدفقات النقدية حسب:

- الأنشطة التشغيلية – المستمدة من الأنشطة الرئيسية المولدة للنقد، على سبيل المثال الإيرادات من الضرائب والمدفوعات إلى الموردين
- الأنشطة الاستثمارية – شراء / بيع الأصول والاستثمارات الأخرى طويلة الأجل على الموارد التي تساهم في تقديم الخدمات في المستقبل
- الأنشطة التمويلية – التغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به وقروض الجهة (على سبيل المثال، دفع الفائدة، إصدار الدين)

تُعد التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيسياً على المدى الذي يتم به تمويل العمليات من إيرادات الفترة. يساعد مبلغ صافي التدفقات النقدية من العمليات في إظهار:

- (أ) قدرة الجهة على المحافظة على قدرتها التشغيلية وتسديد الالتزامات والقيام باستثمارات جديدة، دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية؛ و
 - (ب) مؤشر على المدى الذي مولت به الجهة أنشطتها الحالية من خلال إيرادات الفترة الحالية (مثل، الضرائب والأتعاب ورسوم الخدمة ودخل الاستثمار وما إلى ذلك)
- تعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة، عند استخدامها مع معلومات أخرى، في توقع التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية. تستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية – بشكل رئيس - من الأنشطة المولدة للنقد الرئيسية للجهة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- (أ) المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛
- (ب) المقبوضات النقدية من الرسوم التي تُستوفى مقابل السلع والخدمات التي تقدمها الجهة؛
- (ج) المقبوضات النقدية من المنح أو التحويلات والمخصصات المالية الأخرى¹ أو اعتمادات الموازنة الأخرى المقدمة من الحكومة المركزية أو جهات قطاع عام أخرى؛
- (د) المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى؛
- (هـ) المدفوعات النقدية إلى جهات قطاع عام أخرى لتمويل عملياتها (لا تتضمن القروض)؛
- (و) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات؛
- (ز) المدفوعات النقدية للموظفين وبالنسبة عنهم.

¹ في بعض الدول، قد لا يكون هناك تمييز واضح بين المخصصات أو اعتمادات الموازنة للأنشطة المتداولة، والأعمال الرأسمالية، ورأس المال المساهم به. في هذه الحالات، يتعين تصنيف المخصصات أو اعتمادات الموازنة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ويتعين الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. (معييار المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 24).

الأنشطة الاستثمارية هي عبارة عن اقتناء والتصرف في الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المدرجة في معادلات النقد. يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهماً لأن التدفقات النقدية تعبر عن مقدار التدفقات النقدية الخارجة للموارد التي تهدف إلى المساهمة في تقديم الجهة للخدمات مستقبلاً.

والتدفقات النقدية الخارجة المؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية هي – فقط – تلك التي ينتج عنها أصل يثبت في قائمة المركز المالي. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية الأكثر شيوعاً ما يلي:

- المدفوعات النقدية لاقتناء عقارات وآلات ومعدات وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل والمقبوضات النقدية الناتجة عن بيعها؛
- المدفوعات النقدية لاقتناء استثمارات طويلة الأجل (بخلاف تلك التي تعد معادلة للنقد أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة) والمقبوضات النقدية الناتجة عن بيعها؛
- السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى والمقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى. (معياري المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 25)

الأنشطة التمويلية – التدفقات النقدية التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به وقروض الجهة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن وقروض وكمبيالات وسندات وقروض مضمونة برهن عقاري وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛
- التسديدات النقدية للمبالغ المقرضة؛ و
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد إيجار تمويلي. (معياري المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 26).

يعد الإفصاح عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مفيداً في توقع المطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للجهة. على سبيل المثال، ستؤدي التدفقات الداخلة من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن وقروض وكمبيالات وسندات وقروض مضمونة برهن عقاري وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل إلى تدفقات خارجية مستقبلية لسداد أصل الدين وخدمة الدين.

التقرير عن الأنشطة التشغيلية

الطريقة المباشرة تفصيح عن	الطريقة غير المباشرة الفائض/العجز المعدل بأثار
• الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية	• المعاملات غير النقدية
• إجمالي المدفوعات النقدية	• أي مبالغ مؤجلة
	• المستحقات
يفضل استخدام الطريقة المباشرة	

توفر الطريقة المباشرة معلومات حول الفئات الرئيسية للإيرادات التشغيلية والمصروفات التشغيلية والبنود الأخرى في قائمة الأداء المالي باستثناء بنود الإيرادات أو المصروفات المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

بموجب الطريقة غير المباشرة، يُحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال تعديل صافي الفائض أو العجز من الأنشطة العادية بآثار ما يلي:

(أ) التغييرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛

(ب) البنود غير النقدية مثل الاستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة وفوائض الجهات الزميلة غير الموزعة والحصص غير المسيطرة؛ و

(ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية هي تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية. (معياري المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 30)

تُشجع الجهات على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة. توفر الطريقة المباشرة معلومات (أ) قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، و (ب) لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة.

قائمة التدفقات النقدية الموحدة لجهة القطاع العام (الطريقة المباشرة)

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20×2 (بالألف ريال)

20×1	20×2	
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		المقبوضات
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	الرسوم والغرامات والعقوبات والتراخيص
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	الإيرادات الأخرى
		المدفوعات
(×,xxx,xxx)	(×,xxx,xxx)	تكاليف الموظفين
(×,xxx,xxx)	(×,xxx,xxx)	مصروفات أخرى
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(×,xxx,xxx)	(×,xxx,xxx)	شراء الآلات والمعدات
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	المتحصلات من القروض
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	صافي الزيادة (النقصان) في النقد
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	النقد في بداية الفترة
×,xxx,xxx	×,xxx,xxx	النقد، في نهاية الفترة

يعتمد المثال التوضيحي على النهج الذي يفضلته مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتمثل في استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

لاحظ متطلبات الإفصاح المبينة.

يتم توضيح متطلبات الإفصاح التالية.

(أ) تحديد قائمة التدفقات النقدية بوضوح.

(ب) تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز:

(1) اسم الجهة المعدة للقوائم المالية؛

(2) تغطي القوائم المالية الجهة الاقتصادية (القوائم الموحدة)؛

(3) تاريخ القوائم المالية (مناسب لهذا المكون من القوائم المالية)؛

(4) عملة العرض؛ و

(5) مستوى التقريب المستخدم.

(ج) الرسائل الرئيسية المعروضة

(1) المعلومات حول الفئات الرئيسية للإيرادات التشغيلية والمصروفات التشغيلية والتدفقات النقدية للبنود الأخرى

(2) التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية

(3) الرصيد الافتتاحي والختامي للنقد ومعادلات النقد

تقدم إرشادات التنفيذ الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قوائم التدفقات النقدية* مثلاً أقوى على قائمة التدفقات النقدية لكل من الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

قائمة التدفقات النقدية الموحدة لجهة القطاع العام (الطريقة غير المباشرة)

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر، 20×2 (بالألف ريال)

20×1	20×2	
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الفائض/العجز للفترة
		التعديلات للبنود غير النقدية
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	مصروف الاستهلاك
(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)	الزيادة في الذمم المدينة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	الزيادة في الذمم الدائنة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(x,xxx,xxx)	(x,xxx,xxx)	شراء الآلات والمعدات
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	المتحصلات من القروض
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	صافي الزيادة (النقصان) في النقد
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	النقد في بداية الفترة
x,xxx,xxx	x,xxx,xxx	النقد، في نهاية الفترة

يعتمد المثال التوضيحي على النهج البديل لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتمثل في استخدام الطريقة غير المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

يتم توضيح متطلبات الإفصاح التالية.

(أ) تحديد قائمة التدفقات النقدية بوضوح.

(ب) تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز:

(1) اسم الجهة المعدة للقوائم المالية؛

(2) تغطي القوائم المالية الجهة الاقتصادية (القوائم الموحدة)؛

(3) تاريخ القوائم المالية (مناسب لهذا المكون من القوائم المالية)؛

(4) عملة العرض؛ و

(5) مستوى التقريب المستخدم.

(ج) الرسائل الرئيسية المعروضة

(1) التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية

(2) الرصيد الافتتاحي والختامي للنقد ومعادلات النقد

تقدم إرشادات التنفيذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قوائم التدفقات النقدية* مثلاً أقوى على قائمة التدفقات النقدية لكل من الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

التقرير على أساس صافي

يمكن التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي في الحالات التالية:

- تحصيل المقبوضات النقدية وسداد المدفوعات بالنيابة عن الآخرين (مثل، تحصيل الضرائب من قبل مستوى حكومي نيابة عن مستوى آخر من الحكومة)
- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي
 - تكون معدلات دورانها سريعة
 - ومبالغها كبيرة
 - وأجال استحقاقها قصيرة (مثل شراء وبيع الاستثمارات)

يمكن التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي عندما:

(أ) تعكس المقبوضات النقدية المحصلة والمدفوعات المسددة بالنيابة عن الآخرين أنشطة الطرف الآخر؛ و

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة ومبالغها كبيرة وأجال استحقاقها قصيرة (مثل شراء وبيع الاستثمارات).

يشير البند (أ) فقط إلى المعاملات التي تكون الأرصدة النقدية الناتجة عنها مسيطراً عليها من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية. تشمل أمثلة هذه المقبوضات والمدفوعات النقدية ما يلي:

(أ) تحصيل الضرائب من قبل مستوى حكومي نيابة عن مستوى آخر من الحكومة، ولا يتضمن ذلك الضرائب التي تحصلها حكومة لاستخدامها الخاص كجزء من ترتيب لتقاسم الضرائب؛

(ب) قبول وتسديد الودائع تحت الطلب من قبل مؤسسة مالية عامة؛

(ج) الأموال المحتفظ بها للعملاء من قبل جهة استثمارية أو جهة إدارة أوقاف؛ و

(د) الإيجارات المحصلة نيابة عن ملاك العقارات والمدفوعة لهم.

من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في البند (ب) السلف المقدمة والتسديدات لما يلي:

(أ) شراء وبيع الاستثمارات؛ و

(ب) عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، على سبيل المثال، تلك التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

الإفصاحات

- التغيرات في الالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية
- مكونات النقد ومعادلات النقد
- المعلومات الإضافية الملائمة للمستخدمين لفهم المركز المالي للجهة وسيولتها
- مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة وقيودها
- التدفقات النقدية من الحصص في المشاريع المشتركة
- مبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية المفروض عليها قيود
- المطابقة بين الفائض / العجز وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عند استخدام الطريقة المباشرة

يجب على الجهات الإفصاح عن المعلومات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في الالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية. يجب أن يشمل ذلك كلاً من التغيرات الناشئة عن التدفقات النقدية والتغيرات غير النقدية.

يجب على الجهة الإفصاح عن مكونات النقد ومعادلات النقد.

قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة للمستخدمين لفهم المركز المالي للجهة وسيولتها. ويُشجع على الإفصاح عن هذه المعلومات، مع وصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، ويمكن أن يشمل هذا الإفصاح:

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية ولتسوية الالتزامات الرأسمالية، بما في ذلك أي قيود على استخدام هذه التسهيلات؛

(ب) مجموع مبالغ التدفقات النقدية من كل من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المتعلقة بالحصص في المشاريع المشتركة التي يتم التقرير عنها باستخدام التوحيد النسبي؛ و

(ج) ومبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية المفروض عليها قيود.

تُشجع أيضاً الجهات المعدة لتقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة على أن تعرض مطابقة، إما كجزء من قائمة التدفقات النقدية أو في الإيضاحات، بين الفائض / العجز من الأنشطة العادية وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. يتم إعداد المطابقة بنفس أسلوب الطريقة غير المباشرة لعرض قائمة التدفقات النقدية.

أسئلة ونقاشات

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

وبهذا نختم وحدتنا التدريبية عن قائمة التدفقات النقدية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تُشجع الجهات على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة.

ما هي أفضل قائمة تصف هذه الطريقة من التقرير؟

- (أ) المطابقة بين الفائض / العجز وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية
- (ب) يتم تعديل الفائض أو العجز في الفترة لتأثيرات المعاملات غير النقدية، والتأجيلات
- (ج) يتم التقرير عن التدفقات النقدية الرئيسة من الإيرادات التشغيلية والمصروفات والبنود الأخرى في قائمة الأداء المالي.

السؤال الثاني

أي مما يلي تعتبر تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية؟

- (أ) المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات
- (ب) التحويلات النقدية (باستثناء رأس المال) إلى جهات القطاع العام الأخرى
- (ج) المدفوعات النقدية للرواتب والأجور والمنافع
- (د) المدفوعات النقدية للفائدة وأصل المبلغ
- (هـ) المقبوضات النقدية من بيع العقارات والآلات والمعدات
- (و) البنود (أ)، (ب)، (ج)
- (ز) جميع ما سبق

السؤال الثالث

أي مما يلي تعتبر تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية؟

- (أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات؛
- (ب) المكسب أو الخسارة من بيع العقارات والآلات والمعدات؛
- (ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن لاقتناء العقارات والآلات والمعدات؛
- (د) المدفوعات النقدية التي تقلل الالتزام المستحق بموجب عقد إيجار تمويلي؛
- (هـ) البندين (أ) و (ب) أعلاه؛
- (و) جميع ما سبق.

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ج).

بموجب الطريقة المباشرة، يتضمن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية معلومات حول الفئات الرئيسية للإيرادات التشغيلية والمصروفات التشغيلية والبنود الأخرى في قائمة الأداء المالي باستثناء بنود الإيرادات أو المصروفات المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

بموجب الطريقة المباشرة، يمكن الحصول على معلومات حول الفئات الرئيسية لمجموع المقبوضات النقدية ومجموع المدفوعات النقدية إما:

- (أ) من السجلات المحاسبية للجهة؛ أو
- (ب) بتعديل الإيرادات التشغيلية، والمصروفات التشغيلية (بالنسبة لمؤسسة مالية عامة: إيراد الفائدة والإيرادات المماثلة لها، ومصروف الفائدة والأعباء المماثلة لها)، والبنود الأخرى في قائمة الأداء المالي بما يلي:
 - (1) التغييرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛
 - (2) البنود غير النقدية الأخرى؛ و
 - (3) البنود الأخرى التي تكون أثارها النقدية هي تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

بموجب الطريقة غير المباشرة، يُحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال تعديل صافي الفائض أو العجز من الأنشطة العادية بأثار ما يلي:

- (أ) التغييرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛
- (ب) البنود غير النقدية مثل الاستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة وفوائض الجهات الزميلة غير الموزعة والحصص غير المسيطرة؛
- (ج) جميع البنود الأخرى التي تكون أثارها النقدية هي تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية؛ و
- (د) تأثير أي بنود غير عادية مصنفة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.

السؤال الثاني

الإجابة الصحيحة هي (و).

تستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية – بشكل رئيس - من الأنشطة المولدة للنقد الرئيسية للجهة. للحصول على أمثلة أخرى للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، يرجى الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 2، الفقرة 22.

التسديدات النقدية للمبالغ المقرضة هي أنشطة تمويلية. المقبوضات النقدية من بيع العقارات والألات والمعدات هي أنشطة استثمارية.

السؤال الثالث

الإجابة الصحيحة هي (أ).

المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والألات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى

يعد المكسب أو الخسارة من التصرف في العقارات والألات والمعدات معاملة غير نقدية. تعتبر المقبوضات النقدية الفعلية من التصرف في العقارات والألات والمعدات تدفقاً نقدياً من نشاط استثماري.

يعد كل من المتحصلات النقدية من إصدار وثائق دين غير مغطاة برهن لاقتناء العقارات والألات والمعدات والمدفوعات النقدية التي تقلل الالتزام المستحق بموجب عقد إيجار تمويلي من ضمن الأنشطة التمويلية.

إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة

المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة - معيار المحاسبة للقطاع العام 20

يُعد كتيب تصريحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.



يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة، متطلبات الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة وبعض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ينطوي تطبيق المعيار 20 على تحديد الأطراف ذوي العلاقة (الجهات المسيطرة على الجهة معدة القوائم المالية والجهات الخاضعة لسيطرتها، والجهات الزميلة، وكبار موظفي الإدارة، وأفراد عائلاتهم المقربين) وإجراء عمليات الإفصاح المطلوبة عنهم.

للتزام بالمعيار، يجب أن يكون لدى الجهة معدة القوائم المالية ما يلي:

- آليات لتحديد معاملات الأطراف ذوي العلاقة التي لا يتم إجراؤها ضمن معايير الإجراءات التشغيلية المعتادة / اختصاص الجهة معدة القوائم المالية؛ و
- سجلات المكافآت والمنافع التي يحصل عليها كبار موظفي الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين من الجهة المعدة للقوائم المالية.

الهدف:

- الإفصاح عن وجود أطراف ذوي علاقة يتمتعون بحق السيطرة - تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير
- الإفصاح عن معلومات حول المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة - تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها
- إعلاء المضمون على الشكل



العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة موجودة في جميع أنحاء القطاع العام. يستطيع الوزراء والأعضاء المنتخبون / المعينون في الحكومة والإدارة العليا ممارسة تأثير مهم على عمليات الدوائر الحكومية والجهات الأخرى.

تنفذ الدوائر والجهات الحكومية في كثير من الأحيان الأنشطة اللازمة للاضطلاع بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها من خلال جهات منفصلة مسيطر عليها، ومن خلال الجهات التي لها تأثير مهم عليها.

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20 الإفصاح عن وجود علاقات مع الأطراف ذوي العلاقة التي توجد سيطرة في إطارها، والإفصاح عن المعلومات حول المعاملات بين الجهة وأطرافها ذوي العلاقة في ظروف معينة. المعلومات المطلوبة لأغراض المساءلة ولتيسير فهم أفضل للوضع المالي وأداء الجهة المعدة للقوائم المالية.

يهدف الإفصاح عن المعاملات مع كبار موظفي الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين إلى تقليل مخاطر دخول هذه الأطراف ذوي العلاقة في معاملات تعرض الجهة للمخاطر أو تكون بشروط أفضل من المعتاد.

تعريف الأطراف ذوي العلاقة

تعد الأطراف ذوو العلاقة ببعضها البعض إذا كان لدى أحد الأطراف القدرة على:

- ممارسة السيطرة على الطرف الآخر، أو
- ممارسة تأثير مهم

أو في حال خضعت كل من الجهة ذات العلاقة وجهة أخرى لسيطرة جهة واحدة

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

وقد يُمارس التأثير المهم بعدة طرق، عادة من خلال تمثيل الجهة ذات التأثير المهم في الهيئة الحاكمة للجهة الخاضعة للتأثير المهم وأيضاً من خلال، على سبيل المثال، المشاركة في (أ) عملية رسم السياسات، أو (ب) معاملات ذات أهمية نسبية بين جهات بداخل الجهة الاقتصادية، أو (ج) تبادل المديرين، أو (د) الاعتماد على معلومات فنية. يجوز أن يكتسب التأثير المهم بموجب حصة ملكية أو تشريع أو اتفاقية. ويُفترض وجود التأثير المهم بموجب حصة ملكية وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.

أمثلة الأطراف ذوي العلاقة

- (أ) الجهات التي تسيطر على الجهة المعدّة للقوائم المالية أو تخضع لسيطرتها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال جهة وسيطة واحدة أو أكثر؛
- (ب) الجهات الزميلة (انظر إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*)؛
- (ج) الأفراد الذين يملكون، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حصة في الجهة المعدّة للقوائم المالية تمنحهم تأثيراً مهماً على الجهة، وأفراد العائلة المقربين لأي من أولئك الأفراد؛
- (د) كبار موظفي الإدارة، وأفراد عائلاتهم المقربين؛ و
- (هـ) الجهات التي تمتلك فيها حصة ملكية جوهرية، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي شخص مذكور في البند (ج) أو البند (د)، أو التي يكون بمقدور ذلك الشخص أن يمارس تأثيراً مهماً عليها

يجب على الجهة المعدّة للقوائم المالية وضع عملية لتحديد الأطراف ذوي العلاقة ومراجعتهم. ستشمل العملية:

- (أ) تحديد الجهات التي تسيطر على الجهة المعدّة للقوائم المالية أو تخضع لسيطرتها. يقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، إرشادات حول مفهوم "السيطرة" على كيان آخر لأغراض إعداد القوائم المالية؛
- (ب) تحديد الجهات الزميلة للجهة المعدّة للقوائم المالية. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، إرشادات بشأن الجهات الزميلة؛
- (ج) تحديد الأفراد والجهات التي تمتلك سيطرة مشتركة على الجهة المعدّة للقوائم المالية. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*، إرشادات بشأن الترتيبات المشتركة. رغم أن تعريف الأطراف ذوي العلاقة في معيار المحاسبة للقطاع العام 20 لا يشير تحديداً إلى الأفراد أو الجهات التي لديها سيطرة مشتركة على الجهة المعدّة للقوائم المالية، يُعرّف التأثير المهم لأغراض المعيار 20، ليشمل الجهات الخاضعة للسيطرة المشتركة؛
- (د) الاحتفاظ بسجل لكبار موظفي الإدارة في الجهة المعدّة للقوائم المالية وأفراد عائلاتهم المقربين. سيتضمن هذا السجل معلومات عن:

- مبلغ المكافآت والمنافع المستلمة من الجهة المعدة للقوائم المالية؛ و
- الجهات التي يمتلك فيها كبار موظفي الإدارة وعائلاتهم حصة ملكية جوهرية (بشكل مباشر أو غير مباشر).

المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

- تحويل الموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذوي العلاقة
- قد يتم، أو لا يتم، تقاضي مقابل
- استبعاد الجهة المعالة الاقتصادية

تشمل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة جميع عمليات تحويل الموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذوي العلاقة، بصرف النظر عما إذا حدث تقاضي مقابل أم لا. ومع ذلك، يجب الإفصاح عن بعض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة فقط في القوائم المالية. لا يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20 الإفصاح عن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة إذا كانت تخضع لشروط وأحكام عادية.

لتحديد هذه الأنواع من المعاملات، سيتعين على الجهة المعدة للقوائم المالية:

- (أ) مراجعة علاقتها مع أطرافها ذوي العلاقة؛ و
 - (ب) تحديد ما يشكل إجراءات/ تفويضات التشغيل العادية مع أطرافها ذوي العلاقة ورسم سياسات جديدة للتعامل مع أي حالات عدم تأكد.
- إذا تعين على الجهة الاحتفاظ بسجل لمصالح المسؤولين المنتخبين أو رفيعي المستوى، سيكون ذلك نقطة انطلاق مفيدة لتحديد المعلومات المتعلقة بكبار موظفي الإدارة.

الإفصاح

- المساءلة
- الشفافية
- الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة
- الإفصاح عن المعاملات - الأنواع والعناصر لتوضيح الأهمية
- تفاصيل كبار موظفي الإدارة

للا التزام بمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام فيما يتعلق بإفصاحات الأطراف ذوي العلاقة، سوف يتعين على الجهة:

- (أ) تحديد جميع أطرافها ذوي العلاقة.
- (ب) تحديد المعاملات ذات الصلة مع الأطراف ذوي العلاقة والاحتفاظ بسجلات لها. يجب أن توضح هذه السجلات:
 - (1) طبيعة العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة؛
 - (2) أنواع المعاملات التي حدثت؛ و
 - (3) العناصر الأخرى للمعاملات اللازمة لتوضيح أهمية هذه المعاملات لعمليات الجهة مثل شروط وأحكام هذه المعاملات.

- (ج) تحديد المكافآت الإجمالية لكبار موظفي الإدارة والإفصاح عنها (انظر أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين) وجميع المكافآت والتعويضات الأخرى المقدمة إلى كبار موظفي الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين.
- (د) تحديد القروض المقدمة إلى كبار موظفي الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين، والتي لا تتوفر بشكل واسع للأشخاص من خارج مجموعة كبار موظفي الإدارة أو التي لا تكون معلومة بشكل واسع للعموم. يجب أن تضع الإدارة سياسات ومعايير بشأن توقيت وكيفية الموافقة على هذه القروض. يجب أن يكون لدى الجهة التي تقدم هذه الأنواع من القروض أنظمة تستطيع الإفصاح عن:
- (1) مبالغ القروض المقدمة وأحكام وشروط هذه القروض؛
 - (2) مبالغ القروض المسددة خلال الفترة والرصيد الختامي لجميع القروض والذمم الدائنة؛ و
 - (3) عندما لا يكون المتلقي عضواً في الهيئة الحاكمة أو في مجموعة الإدارة العليا للجهة، يلزم الإفصاح عن علاقة الفرد بتلك الهيئة أو المجموعة.

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

وهذا نختم وحدتنا التدريبية عن إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

تفصح الوكالة الحكومية عن علاقاتها ومعاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة.

من هم الأطراف ذوي العلاقة مما يلي؟

- (أ) شركة مملوكة لزوج الرئيس التنفيذي للوكالة الحكومية
- (ب) جهة خاضعة لسيطرة الوكالة الحكومية
- (ج) جهة زميلة للوكالة الحكومية؟
- (د) موظف مبتدئ.

السؤال الثاني

يتعين على الجهات جمع معلومات حول المعاملات مع كبار موظفي الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين؟

ما هي أنواع المعاملات التي يجب الإفصاح عنها؟

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة هي (أ) و(ب) و(ج).

يرد أدناه أمثلة عن الأطراف ذوي العلاقة:

- (أ) الجهات التي تسيطر على الجهة المعدّة للقوائم المالية أو تخضع لسيطرتها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال جهة وسيطة واحدة أو أكثر؛
- (ب) الجهات الزميلة (انظر إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*)؛
- (ج) الأفراد الذين يملكون، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حصة في الجهة المعدّة للقوائم المالية تمنحهم تأثيراً مهماً على الجهة، وأفراد العائلة المقربين لأي من أولئك الأفراد؛
- (د) كبار موظفي الإدارة، وأفراد عائلاتهم المقربين؛ و
- (هـ) الجهات التي يمتلك فيها أي شخص مذكور في البند (ج) أو البند (د) حصة ملكية جوهرية، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو التي يكون بمقدور ذلك الشخص أن يمارس تأثيراً مهماً عليها.

السؤال الثاني

يرد أدناه بيان لبنود المعلومات التي يتعين على الجهات جمعها فيما يتعلق بكبار موظفي الإدارة و أفراد عائلاتهم المقربين:

- (أ) المكافآت والتعويضات المقدمة؛ و
- (ب) القروض التي لا تكون متاحة بشكل واسع لأشخاص بخلاف كبار موظفي الإدارة والقروض التي لا تكون معلومة بشكل واسع للعموم.

معلومات الموازنة

مقدمة

يُعد كتيب تصريحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.

عرض معلومات الموازنة

- ينطبق على جهات القطاع العام التي تتيح موازنتها المعتمدة للعموم
- لا يتطلب من الجهات إتاحة ميزانياتها
- لا يضع متطلبات حول أساس المحاسبة في الموازنة أو عرض المعلومات في الموازنة
- يعزز شفافية القوائم المالية ويثبت المساءلة

تعد الموازنة وثيقة مهمة للعديد من الحكومات. يعزز التقرير عن المقارنات بين الموازنات ونتائج تنفيذ الموازنة شفافية القوائم المالية ويعد عنصراً مهماً في إثبات المساءلة، لا سيما بالنسبة للجهات التي تتيح ميزانياتها للعموم.

الموازنات ليست ثابتة، فغالباً ما يجرى تحديثها طوال فترة القوائم المالية وقد يتم إتاحة إصدارات مختلفة من الموازنة للعموم في نقاط مختلفة في الفترة موضوع القوائم المالية. نظراً لإمكانية وجود أكثر من موازنة، يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 24 التعاريف التالية:

(أ) الموازنة الأصلية هي الموازنة الأولية المعتمدة لفترة الموازنة.

(ب) الموازنة المعتمدة تعني صلاحية الإنفاق المشتقة من الأنظمة، مشاريع أنظمة الاعتمادات المالية، الأوامر والمراسيم الحكومية، والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.

(ج) الموازنة النهائية هي الموازنة الأصلية المعدلة لجميع الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والمخصصات والاعتمادات المالية الإضافية والتغييرات الأخرى المعتمدة من قبل سلطة تشريعية أو سلطة أخرى مماثلة، والمطبقة على الفترة موضوع الموازنة.

يمكن أن تكون الموازنة مخصصة لأكثر من سنة واحدة.

لذلك، يميز معيار المحاسبة للقطاع العام 24 بين الموازنة السنوية والميزانيات المتعددة السنوات.

العرض

- مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية
- عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن (على سبيل المثال، القوائم المالية المبنية على أساس الاستحقاق والموازنة على أساس الاستحقاق)
- أعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية
- قائمة مالية إضافية منفصلة
- إذا لم تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن (مثل القوائم المالية المبنية على أساس الاستحقاق والموازنة على أساس نقدي) يتعين عرض قائمة مالية إضافية منفصلة
- أساس مقارن للموازنة

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24 عرض مقارنة بين مبالغ الموازنة (الموازنة الأصلية والنهائية) والمبالغ الفعلية في القوائم المالية. يجب عرض المقارنة لكل مستوى رقابي محدد من الجهة التشريعية. تعتمد طريقة عرض هذه المقارنة على ما إذا كانت القوائم المالية والموازنة معدة على أساس مقارن.

عند إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن (على سبيل المثال، القوائم المالية المبنية على أساس الاستحقاق والموازنة المبنية على أساس الاستحقاق)، يمكن عرض المقارنة في صورة أعمدة إضافية في القوائم المالية الأولية أو في قائمة منفصلة. عندما تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مختلف (على سبيل المثال، القوائم المالية المبنية على أساس الاستحقاق والموازنة المبنية على أساس النقد)، تُعرض المقارنة في قائمة منفصلة.

يجب عرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس مقارن للموازنة (على سبيل المثال، إذا تم عرض الموازنة على أساس النقد، فمن ثم يجب عرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس النقد).

الأساس المقارن يعني أن المبالغ الفعلية معروضة وفقاً لنفس الأساس المحاسبي ونفس أساس التصنيف ولنفس الجهات ولنفس الفترة مثله مثل الموازنة المعتمدة. على أساس مقارن يعني:

(أ) استخدام نفس الأساس المحاسبي (أي النقد أو الاستحقاق)،

(ب) المبالغ لنفس الجهة الاقتصادية (أي نفس الجهات)،

(ج) استخدام نفس التصنيفات، و

(د) الموازنة والقوائم المالية لنفس الفترة المالية.

يجب المطابقة بين المبالغ الواردة في قائمة المقارنة مع المبالغ الرئيسية المعروضة في القوائم المالية.

الإفصاحات ضمن الإفصاحات

- الفروقات ذات الأهمية النسبية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية
- تفسير ما إذا كانت التغييرات بين الموازنة الأصلية والنهائية ناتجة عن عمليات إعادة التخصيص داخل الموازنة، أو نتيجة عوامل أخرى
- شرح أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمدين في الموازنة المعتمدة؛
- فترة الموازنة المعتمدة؛ و
- الجهات المدرجة في الموازنة المعتمدة

يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 24 أيضاً الإفصاحات ضمن الإفصاحات لمساعدة القارئ على فهم المقارنة.

وتشمل:

- (أ) تفسير الفروقات ذات الأهمية النسبية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية.
- ويوجد استثناء لهذا المطلب إذا تم بيان هذه المعلومات في وثيقة أخرى متاحة للعموم يصدر بالتزامن مع القوائم المالية، مع وجود إشارة مرجعية إلى تلك الوثيقة الأخرى في القوائم المالية:
- (ب) تفسير ما إذا كانت التغييرات بين الموازنة الأصلية والنهائية ناتجة عن عمليات إعادة التخصيص داخل الموازنة، أو نتيجة عوامل أخرى. ومجدداً، قد يرد ذلك التفسير في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية أو في وثيقة أخرى
- (ج) تفسير أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمدين في الموازنة المعتمدة:
- (د) فترة الموازنة المعتمدة؛ و
- (هـ) الجهات المدرجة في الموازنة المعتمدة.

أسئلة ونقاشات

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

هنا نختم وحدتنا التدريبية عن عرض معلومات الموازنة. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي العبارات التالية تصف الغرض من معيار المحاسبة للقطاع العام 24؟

- (أ) مطالبة الجهات بإتاحة الموازنات المعتمدة للعموم
- (ب) إتاحة معلومات لمستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام تثبت الالتزام بالموازنة المعتمدة نظامياً لأغراض المساءلة.
- (ج) تقديم المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتقييم أداء الجهة مقابل الخطط عن الفترة.
- (د) تقديم إرشادات حول إعداد الموازنات على أساس مقارنة مثل القوائم المالية.

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

يعد البنودان (ب) و(ج) أفضل وصف للغرض من معيار المحاسبة للقطاع العام 24.

يوفر التقرير عن المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس مقارنة في القوائم المالية للمستخدمين معلومات حول التزام الجهة بالميزانية المعتمدة نظامياً. توفر المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس مقارنة في القوائم المالية للمستخدمين المعلومات اللازمة لتقييم أداء الجهة مقابل الخطط المقررة عن الفترة. لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الموازنات المعتمدة للعموم، وكذلك لا يتطلب أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن معلومات حول الموازنات المعتمدة التي لم يتم إتاحتها للعموم أو إجراء مقارنات معها.

لا تضع معايير المحاسبة للقطاع العام معايير ولا تحدد متطلبات حول صياغة أو عرض الموازنات المعتمدة التي يتم إتاحتها للعموم.

سعر صرف العملات الأجنبية

معايير المحاسبة للقطاع العام 4 سعر صرف العملات الأجنبية

يُعد كتيب تصريحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المصدر الرسمي الرئيسي لمبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها لجهات القطاع العام.



يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*، إرشادات بشأن المحاسبة عن المعاملات المنفذة بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية. لتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 4، يتعين على الجهات ضمان أن يكون لديها أنظمة لتحديد المعاملات والأرصدة المشار إليها في المعيار 4 وتصنيف العمليات الأجنبية على أنها إما عمليات أجنبية تشكل جزءاً لا يتجزأ من عمليات الجهة المعدة للقوائم المالية أو كجهات أجنبية. غالباً ما يرتبط تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بزيادة التركيز على إدارة مخاطر سعر صرف العملات الأجنبية. قد يشمل ذلك وضع سياسات تتعلق بالانكشاف على العملات الفردية والمؤسسات المالية، وأنواع الأدوات المقرر استخدامها لإدارة تلك الانكشافات.

النطاق

- المعاملات المنفذة بالعملات الأجنبية
- العمليات الأجنبية
- عملة العرض



المعيار 4:

(أ) يتعامل مع المحاسبة عن المعاملات المنفذة بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية؛

(ب) يحدد متطلبات تحديد سعر الصرف الذي يجب استخدامه لإثبات معاملات وأرصدة معينة؛ و

(ج) يفسر كيفية إثبات الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

يحدث المكسب أو الخسارة من صرف العملات الأجنبية عند وجود معاملات مستحقة الدفع أو مستحقة القبض بعملة أجنبية وتغير أسعار الصرف بين وقت إثبات المعاملة ووقت الدفع. قد تتحقق هذه المكاسب أو الخسائر أو لا تتحقق في نهاية فترة القوائم المالية. وكذلك قد تحدث مكاسب أو خسائر بسبب التغيرات في الأسعار المستخدمة لترجمة الأرصدة المرتبطة بالعمليات الأجنبية.

وبحسب *الإرشادات المنقحة لإدارة الدين العام* الصادرة عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، 2014)، تعد الانكشافات المفرطة على العملات الأجنبية غير المتحوط منها خطأ شائع في إدارة الدين العام. قد تتعرض الحكومات التي عليها مبالغ دين مفرطة مقومة بعملة أجنبية وديون بأسعار قياسية لسفوف العملات الأجنبية لمخاطر تقلبات الأسعار وإمكانية زيادة تكاليف خدمة الدين إذا انخفضت أسعار الصرف لديها، وكذلك قد تتعرض لمخاطر التخلف عن السداد إذا لم تتمكن من إعادة تمويل ديونها.

وقد تنكشف العديد من الحكومات أيضاً على مخاطر كبيرة لأسعار صرف العملات الأجنبية الناشئة عن مشتريات ومبيعات الجهات الحكومية. يوفر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق للحكومة فرصة مواتية من الناحية الزمنية لمراجعة إدارتها لمخاطر صرف العملات الأجنبية، سواء فيما يتعلق بالديون وعمليات جهاتها. تشمل الخيارات وضع حدود معينة يلزم لتجاوزها استحصال التأمين، أو البقاء بدون تأمين على مستوى الحكومة بأكملها (يشار إليه أحياناً بالتأمين الذاتي). يمكن أن تحدث إدارة مخاطر العملات الأجنبية المرتبطة بعمليات الجهات الفردية على مستوى الجهة أو كوظيفة مركزية.

العملة الوظيفية

- عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها الجهة
- مباشرة بشكل عام
- جمع الإيرادات؛ تسوية التكاليف
- يتم ترجمة بنود العملات الأجنبية بشكل عام إلى العملة الوظيفية.

يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 من الجهة تسجيل معاملاتها التي تكون بعملة أجنبية بشكل أولي بالعملة الوظيفية للجهة. في كل تاريخ للقوائم المالية، يجب على الجهة ترجمة جميع بنود العملات الأجنبية إلى العملة الوظيفية. يعتمد السعر الذي يجب استخدامه على نوع العنصر (على سبيل المثال، يتم ترجمة البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال).

الإثبات

بشكل أولي:

- تطبيق سعر الصرف الفوري على مبلغ العملة الأجنبية في تاريخ المعاملة لاحقاً
- البنود النقدية بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال
- البنود غير النقدية المقاسة بالتكلفة التاريخية مترجمة في تاريخ المعاملة
- البنود غير النقدية بالقيمة العادلة مترجمة في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

تُسجل المعاملة المنفذة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولى بالعملة الوظيفية عن طريق تطبيق سعر الصرف الفوري على مبلغ العملة الأجنبية بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.

تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام. لأسباب عملية، فإنه غالباً ما يُستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات التي تتم بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. ومع ذلك، يعد استخدام متوسط السعر لفترة غير مناسب إذ كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل جوهري.

فروق تحويل العملات الأجنبية

- البنود النقدية – إثباتات الفروق في الفائض / العجز
- بند غير نقدي – الإثباتات عند إثبات المكسب / الخسارة ذات الصلة – صافي الأصول / حقوق الملكية أو الفائض / العجز
- البند النقدي الذي يشكل جزءاً من عمليات أجنبية - الفائض / العجز في قوائم مالية منفصلة.

يجب إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن تسوية البنود النقدية وعن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي بشكل عام في الفائض أو العجز. ومع ذلك، يتم إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية التي تنشأ عن البنود النقدية التي تشكل جزءاً من صافي استثمار الجهة في عملية أجنبية في عنصر منفصل ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة (ويتم إثباتها لاحقاً في الفائض أو العجز عند التصرف في هذا الاستثمار الصافي).

الإفصاح

- فروق تحويل العملات الأجنبية المثبتة في الفائض/العجز
- صافي فروق تحويل العملات الأجنبية على صافي الأصول / حقوق الملكية
- التغيير في العملة الوظيفية

أسئلة ونقاشات

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

هنا نختم وحدثنا التدريبية عن سعر صرف العملات الأجنبية. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

أي من العبارات التالية تصف السعر الذي يجب استخدامه عند الإثبات الأولي لمعاملة تحويل العملات الأجنبية؟

- (أ) متوسط سعر الصرف للسنة
- (ب) السعر الفوري في تاريخ المعاملة
- (ج) السعر الفوري في نهاية الفترة موضوع الفوائض المالية.

السؤال الثاني

ما هي البنود التي يتم قياسها لاحقاً بسعر الإقفال؟

- (أ) البنود النقدية بالعملة الأجنبية
- (ب) البنود غير النقدية المقاسة بالتكلفة التاريخية
- (ج) البنود غير النقدية المقاسة بالقيمة العادلة

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

الإجابة الصحيحة هي (ب)، السعر الفوري في تاريخ المعاملة

يتم إثبات معاملات تحويل العملات الأجنبية باستخدام السعر الفوري في تاريخ المعاملة، وليس تاريخ القوائم المالية. بينما يمكن استخدام متوسط السعر عندما يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، لا يكون استخدام المتوسط السنوي مناسباً.

السؤال الثاني

الإجابة الصحيحة هي (أ) البنود النقدية بالعملة الأجنبية.

تُترجم البنود غير النقدية المقاسة بالتكلفة التاريخية في تاريخ المعاملة. يتم ترجمة البنود غير النقدية المقاسة بالقيمة العادلة في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

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 بأيّة صورة مشابهة، إلا إذا كان الاستخدام للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. للاتصال: permissions@ifac.org.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 8 – Presentation, 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.	قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2021 بإعداد الترجمة العربية لدليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 8 - العرض" 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.
English language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 8 – Presentation © 2020 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 8 - العرض" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 8 – Presentation © 2021 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية من دليل "تدريب المدربين: مقدمة للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الوحدة 8 - العرض" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 8 – Presentation] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]	Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 8 – Presentation] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.