

مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام

Handwritten ledger entries on a grid background, showing dates and numerical values. The entries are as follows:

Date	Value
Apr 11 1928	2000
5 yr Apr 11 1928	add 3000
July 26 1931	tot 5000
5 yr July 26 1931	add 250
July 26 1931	tot 10100
add Sept 28 1928	3600
5 yr Mar 19 1932	add 50
May 20 1930	tot 35
May 20 1932	45

تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام
المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة



الفهرس

2	تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة
3	تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة
3	هيكل الوحدة التدريبية
3	المعيار 33 - الهدف
4	المعيار 33 - الهدف
4	المعيار 33 - النطاق
5	المعيار 33 - النطاق والتعريفات
6	المعيار 33 - الإثبات والقياس
7	المعيار 33 - استثناءات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي
7	المعيار 33 - العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام
8	المعيار 33 - الإعفاءات الاختيارية
9	المعيار 33 - الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والالتزام
11	المعيار 33 - الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والالتزام
16	المعيار 33 - الإفصاحات
16	المعيار 33 - التغطية الشاملة
17	معلومات مفيدة حول التطبيق لأول مرة
18	القضايا العملية
19	التحديات
19	عوامل النجاح الحاسمة
20	الدروس
20	نهج المخاطر
20	الموظفون
21	الدعم السياسي
21	القضايا العملية: الأصول المتداولة
22	القضايا العملية: الأصول غير المتداولة
22	القضايا العملية: الالتزامات المتداولة
23	القضايا العملية: الالتزامات غير المتداولة
23	القضايا العملية: صافي الأصول / حقوق الملكية
24	التعديلات من خلال الفائض أو العجز المتراكم
24	أسئلة ونقاشات
25	أسئلة للمراجعة
26	الإجابات على أسئلة المراجعة

تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة

تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة

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

www.ipsasb.org

هيكل الوحدة التدريبية

- المعيار 33 «تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة»
- القضايا العملية

يوجد بهذه الوحدة التدريبية قسمان. يحدد القسم الأول متطلبات **المعيار 33 «تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة»** من **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**. ويتضمن القسم الثاني مناقشة للقضايا العملية التي من المقرر تناولها عند التحول إلى تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة.

المعيار 33 - الهدف

- ستشتمل القوائم المالية على معلومات:
 - توفر تقارير تتميز بالشفافية حول تحول الجهة المطبقة لأول مرة إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق؛
 - توفر نقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق بغض النظر عن أساس المحاسبة الذي استخدمته الجهة المطبقة لأول مرة قبل تاريخ التطبيق؛
 - تحدد المواضيع التي من المتوقع أن تتجاوز فيها الفوائد التكاليف.

يتمثل الهدف من المعيار 33 في توفير إرشادات تمكن الجهة المطبقة لأول مرة لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق من تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي قوائمها المالية خلال فترة تحولها إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

يُثبت المعيار 33 أن عملية تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة قد تكون صعبة على بعض الجهات، وقد تستغرق عدة سنوات. كما يهدف المعيار 33 إلى ضمان حصول مستخدمي القوائم المالية على المعلومات التي يحتاجون إليها، بما في ذلك:

• البنود التي أُدرجت في القوائم المالية، والأساس الذي تم إدراجها على أساسه؛

• البنود التي لم تُدرج في القوائم المالية؛

• التقدم المحرز تجاه الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

المعيار 33 - الهدف

- تناول مختلف أنواع التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.
- قد تتمثل نقطة البداية لعملية التحول في إعداد قوائم حول:
- أساس النقد
- أساس الاستحقاق بموجب إطار آخر لإعداد القوائم المالية
- نسخة معدلة من أساس النقد أو الاستحقاق المحاسبي.

يقر المعيار 33 بعدم وجود نقطة انطلاق مشتركة للجهات المطبقة لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة. فقد تقوم هذه الجهات بإعداد القوائم المالية على أساس النقد، أو على أساس الاستحقاق باستخدام إطار لإعداد القوائم المالية يختلف عن معايير المحاسبة للقطاع العام، أو باستخدام نسخة معدلة من أساس النقد أو الاستحقاق المحاسبي.

وبالمثل، لا يوجد مسار محدد من أساس إعداد القوائم المالية إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق. ويسعى المعيار 33 إلى توفير المرونة الكافية للسماح لكل جهة بتطبيق المسار الأكثر ملاءمة لظروفها مع ضمان عرض الجهة المطبقة لأول مرة معلومات عالية الجودة لمستخدمي قوائمها المالية.

المعيار 33 - النطاق

- يسري المعيار اعتباراً من تاريخ تطبيق الجهة المطبقة لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة وخلال فترة التحول
- يعتبر المعيار 33 المرحلة الأخيرة من عملية التطبيق
- يجب وضع خارطة طريق/ خطة للوصول إلى تلك النقطة

يسري المعيار 33 على الجهات التي تعد وتعرض قوائمها المالية السنوية عند تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق وخلال فترة التحول إلى هذا المعيار. ولا يسري المعيار 33 على الجهات التي سبق لها وأن عرضت قوائم مالية تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد التزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

ويأتي المعيار 33 بالنسبة للعديد من الجهات في نهاية عملية تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق. ومن المرجح أن تجري الجهة الكثير من الأعمال التحضيرية قبل أن تتمكن من عرض قوائم مالية بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، بما يجعلها تندرج ضمن نطاق المعيار 33. ولا يسري المعيار 33 حتى تصبح الجهة جاهزة لعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

وسيتعين على الجهات إعداد "خارطة طريق" وخطة مشروع مفصلتين لتمكينها من إتمام الأعمال التحضيرية والبدء في إعداد القوائم المالية وفقاً للمعيار 33.

المعيار 33 - النطاق والتعريفات

يوضح الرسم البياني التالي نطاق المعيار 33:



يُعرف المعيار 33 المصطلحات التالية، والتي يستخدم بعضها في الرسم البياني أعلاه.

تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام هو التاريخ الذي تطبق فيه الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة، وهو بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فيها الجهة المطبقة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق والتي تعرض الجهة لها أول قوائم مالية انتقالية لها معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية معدة لها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

التكلفة المفترضة هي المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الاقتناء أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.

أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام هي أول قوائم مالية سنوية تلتزم فيها الجهة بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق ويمكنها تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد الالتزام بتلك المعايير لأنها طبقت واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي لا تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

الجهة المطبقة لأول مرة هي الجهة التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة وتعرض أول قوائم مالية انتقالية أو أول قوائم مالية لها تعد وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.

قائمة المركز المالي الافتتاحية هي قائمة المركز المالي للجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

فترة التحول هي الفترة التي تطبق خلالها الجهة المطبقة لأول مرة واحداً أو أكثر من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار قبل أن تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، وقبل أن تكون قادرة على تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد التزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

أساس المحاسبة السابق هو أساس المحاسبة الذي كانت الجهة المطبقة لأول مرة تستخدمه مباشرة قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

القوائم المالية الانتقالية المعدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام هي القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا المعيار حيث لا يكون بإمكان الجهة المطبقة لأول مرة تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد التزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى وذلك بسبب تطبيقها واحداً أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

ويشمل أيضاً المعيار 33 إرشادات أخرى حول هذه المصطلحات.

وتجدر الملاحظة أن المعيار 33 يحدد مجموعتين من القوائم المالية. أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام لجهة ما هي أول قوائم مالية سنوية تلتزم فيها الجهة بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق ويمكنها تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد الالتزام بتلك المعايير. ولن تكون هذه القوائم بالنسبة للعديد من الجهات هي القوائم المالية الأولى التي تصدرها وفقاً للمعيار 33. ستستفيد العديد من الجهات في البداية من الإعفاءات الانتقالية التي يوفرها المعيار 33 التي تؤثر على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام. وفي ظل هذه الظروف، لن يكون بإمكان الجهة ادعاء الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام وستشير إلى قوائمها المالية على أنها قوائم مالية انتقالية معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.

المعيار 33 - الإثبات والقياس

- قائمة المركز المالي الافتتاحية
 - في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام
- السياسات المحاسبية
 - تُطبق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي باستثناء الحالات التي يتطلب فيها المعيار 33 أو يسمح بنهج بديل.
 - يُطبق باستمرار على جميع الفترات باستثناء ما هو محدد في المعيار 33
 - وتُعدل خلال فترة التحول عند توقف الجهة عن الاعتماد على الإعفاءات

يتطلب المعيار 33 من الجهة المطبقة لأول مرة أن تعد وتعرض قائمة المركز المالي الافتتاحية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. وتعتبر هذه المرحلة بمثابة نقطة البداية للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

وما لم يشترط أو يسمح المعيار 33 بذلك، تُعد الجهة المطبقة لأول مرة قائمة المركز المالي الافتتاحية الخاصة بها عن طريق:

- (أ) إثبات جميع الأصول والالتزامات التي تشترط معايير المحاسبة للقطاع العام إثباتها؛
- (ب) عدم إثبات البنود على أنها أصول أو التزامات إذا لم تسمح معايير المحاسبة للقطاع العام بإثباتها على هذا النحو؛
- (ج) إعادة تصنيف البنود التي يتم إثباتها للأساس المحاسبي السابق كنوع واحد من الأصول أو الالتزامات أو مكونات من صافي الأصول/ حقوق الملكية، ولكنها نوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو مكون من صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
- (د) تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام في قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

ويؤكد هذا المطلب أن المبدأ العام للتطبيق بأثر رجعي ينطبق على اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة. تُطبق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي ما لم يشترط المعيار 33 (أو يسمح) بنهج بديل. وبعبارة أخرى، تُحسب البنود في القوائم المالية كما لو كانت تُحسب دائماً بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام.

يؤكد المعيار 33 على أنه عادة ما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة نفس السياسات المحاسبية في قائمة مركزها المالي الافتتاحية وطوال جميع الفترات المعروضة. وقد تنشأ إعفاءات عن هذا المبدأ عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات التي يسمح بها المعيار 33. وفي هذه الحالات، قد يتعين تعديل السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى مع بداية قيام الجهة المطبقة لأول مرة بإثبات و/أو قياس و/أو عرض بنود وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

وتُطبق الجهة المطبقة لأول مرة أي معايير جديدة من معايير المحاسبة للقطاع العام تدخل حيز السريان خلال فترة التحول اعتباراً من تاريخ سريان معايير المحاسبة للقطاع العام الجديدة.

المعيار 33 - استثناءات تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي

- تقديرات متسقة مع التقديرات التي تم إعدادها وفقاً للأساس المحاسبي السابق
 - معدلة بما يعكس الفوارق في السياسات المحاسبية
- تعامل المعلومات الإضافية بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على أنها حدث لا يتطلب تعديلات
- التقديرات المطلوبة للبنود غير المثبتة بموجب الأساس المحاسبي السابق
 - تعكس الظروف في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو التاريخ خلال فترة التحول في حالة إثباتها لاحقاً

يتضمن المعيار 33 بعض الاستثناءات الإلزامية لتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي على التقديرات التي تقدمها الجهة المطبقة لأول مرة.

يجب أن تكون التقديرات متسقة مع التقديرات التي تم إجراؤها وفقاً للأساس المحاسبي السابق، حتى وإن كانت تحتاج إلى تعديل لإظهار الفوارق بين السياسات المحاسبية. قد تتلقى الجهة المطبقة لأول مرة معلومات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام حول التقديرات التي أجرتها بموجب الأساس المحاسبي السابق. وتُعامل هذه المعلومات بنفس الطريقة التي تُعامل بها الأحداث التي لا تتطلب تعديلات بعد فترة إعداد القوائم المالية وفقاً للمعيار 14، [الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية](#). وبعبارة أخرى، يُثبت أي تعديل يتم إثباته كنتيجة لتلقي معلومات في السنة التي يتم فيها تلقي المعلومات؛ ولا يعاد عرض الفترات السابقة.

قد يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة إجراء تقديرات لم تكن مطلوبة بإجرائها بموجب الأساس المحاسبي السابق. وينبغي أن تعكس هذه التقديرات الظروف التي كانت موجودة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو في التاريخ خلال فترة التحول التي يتم فيها إثبات البنود بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام). وعلى وجه الخصوص، يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي ظروف السوق في ذلك التاريخ. وفيما يتعلق بالأصول غير المالية، مثل العقارات والآلات والمعدات، تعكس التقديرات الخاصة بعمر الأصل الإنتاجي أو قيمته المتبقية أو حالته توقعات الإدارة وتقديرها في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو في التاريخ خلال فترة التحول.

المعيار 33 - العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

- تعرض القوائم المالية للجهة المطبقة لأول مرة والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام بشكل عادل: المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة.
- تؤثر بعض الإعفاءات على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام
 - وفي حالة استخدام هذه الإعفاءات، يتم إعداد القوائم المالية الانتقالية المعدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام
- النظر في الأهمية النسبية في تقييم العرض العادل والالتزام

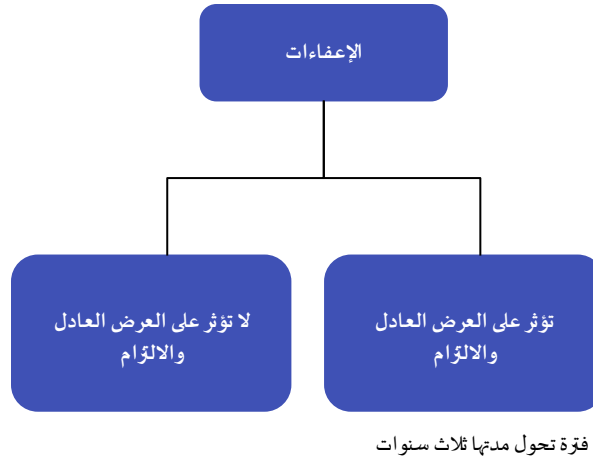
يتعين أن تعرض [القوائم المالية للجهة المطبقة لأول مرة والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام](#) بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. وستؤثر بعض الإعفاءات التي يوفرها المعيار 33 على العرض العادل للقوائم المالية وقدرة الجهة المطبقة لأول مرة على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، وذلك حتى تنتهي هذه الإعفاءات و/أو عند إثبات البنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المعمول بها (أيها أسبق).

وإلى أن يحين الوقت الذي تتمكن فيه الجهة المطبقة لأول مرة من تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، ينبغي على الجهة المطبقة لأول مرة إعداد **قوائم مالية انتقالية معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام**. ولا يمكن للجهة المطبقة لأول مرة زعم الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة للقطاع العام إلا عند التزامها بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام المعمول بها في ذلك التاريخ (باستثناء الإعفاءات التي يسمح بها المعيار 33 التي لا تؤثر على العرض العادل والالتزام).

يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة مراعاة الأهمية النسبية عند تقييم قدرتها على عرض مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية عرضاً عادلاً. فعلى سبيل المثال، قد تطبق الجهة المطبقة لأول مرة فترة الإعفاء الانتقالية البالغ مدتها ثلاث سنوات لإثبات وقياس الغرامات المروية نظراً لعدم توفر بيانات كافية حول قيمة الغرامات الصادرة والمشطوية. وفي حالة عدم استفادة الجهة من أي إعفاءات أخرى، ولم تكن الإيرادات المتحصل عليها من الغرامات ذات أهمية نسبية بالنسبة للقوائم المالية ككل، فيمكن للجهة أن تستنتج، من خلال تطبيق الإعفاءات والأحكام الانتقالية، عدم تأثير العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام. ونتيجة لذلك، ستظل الجهة المطبقة لأول مرة قادرة على تحقيق العرض العادل وتأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في تاريخ تطبيق هذه المعايير أو خلال فترة التحول.

المعيار 33 - الإعفاءات الاختيارية

أشارت هذه الوحدة التدريبية حتى الآن إلى الإعفاءات التي يوفرها المعيار 33 من معايير المحاسبة للقطاع العام. وترد في هذا القسم مناقشة لهذه الإعفاءات بمزيد من التفصيل..



المعيار 33 - الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والالتزام

- إعفاء لمدة ثلاث سنوات فيما يتعلق بإثبات و/أو قياس الأصول والالتزامات:
 - المخزون
 - العقارات الاستثمارية
 - العقارات والآلات والمعدات
 - برامج المنافع المحددة والمنافع الأخرى طويلة الأجل للموظفين
 - الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية
 - الأصول غير الملموسة
 - أصول امتياز تقديم الخدمات والالتزامات ذات الصلة
 - الأدوات المالية
 - المنافع الاجتماعية
- إعفاء لمدة ثلاث سنوات لإثبات وقياس الإيرادات غير التبادلية
- الإعفاءات التي بمقتضاها لا تُثبت أو تُقاس الأصول/الالتزامات
 - تكاليف الاقتراض
 - عقود الإيجار
 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
 - تجميع العمليات في القطاع العام
- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
- الحصص في الجهات الأخرى

يرتبط أحد الإعفاءات الرئيسية التي يوفرها المعيار 33 والتي تؤثر على العرض العادل والالتزام بقياس الأصول والالتزامات وإثباتها.

وفي حال لم تكن الجهة المطبقة لأول مرة قد أثبتت الأصول و/أو الالتزامات بموجب أساسها المحاسبي السابق، فلا تكون مطالبة بإثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية لفترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ خلال ثلاث سنوات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام:

- (أ) المخزون (انظر [المعيار 12، المخزون](#))؛
- (ب) العقارات الاستثمارية (انظر [المعيار 16، العقارات الاستثمارية](#))؛
- (ج) العقارات والآلات والمعدات (انظر [المعيار 17، العقارات والآلات والمعدات](#))؛
- (د) برامج المنافع المحددة والمنافع الأخرى طويلة الأجل للموظفين (انظر [المعيار 39، منافع الموظفين](#))؛
- (هـ) الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية (انظر [المعيار 27، الزراعة](#))؛
- (و) الأصول غير الملموسة (انظر [المعيار 31، الأصول غير الملموسة](#))؛
- (ز) أصول امتياز تقديم الخدمات والالتزامات ذات الصلة، سواء بموجب نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح الحق إلى المشغل (انظر [المعيار 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح](#))؛
- (ح) الأدوات المالية (انظر [المعيار 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس](#) أو [المعيار 41، الأدوات المالية](#))؛ و
- (ط) المنافع الاجتماعية (انظر [المعيار 42، المنافع الاجتماعية](#)).

يجوز للجهة المطبقة لأول مرة تغيير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بإثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات على أساس كل طبقة على حدة أو كل فئة على حدة في الحالات التي يُسمح فيها باستخدام الطبقات أو الفئات في معايير المحاسبة للقطاع العام المعمول بها. ولذلك، على سبيل المثال، قد تقوم الجهة بتغيير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بإثبات وقياس المركبات في فترة قوائم مالية واحدة، وتغيير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بإثبات وقياس الأراضي والمباني في فترة قوائم مالية لاحقة عند حصولها على المعلومات ذات الصلة، نظراً لسماع المعيار 17 باستخدام الفئات. ويساعد ذلك الجهة على تقديم معلومات مفيدة حول فئات الأصول أو المسؤولية التي تتوفر بشأنها تلك المعلومات، دون الحاجة إلى انتظار توافر المعلومات حول كل أصل أو التزام مشمول بمعيار معين من معايير المحاسبة للقطاع العام.

يتمثل الغرض من هذه الإعفاءات الانتقالية في منح الجهة المطبقة لأول مرة مهلة زمنية لإعداد نماذج موثوقة لإثبات و/أو قياس أصولها و/أو التزاماتها خلال فترة التحول.

ويتوافق بموجب هذا المعيار إعفاء مماثل لإثبات وقياس الإيرادات غير التبادلية. ولا يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة تغيير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بإثبات وقياس الإيرادات غير التبادلية لفترة تصل إلى ثلاث سنوات. ويتمثل الغرض من ذلك أيضاً في منح الجهة المطبقة لأول مرة مهلة زمنية لإعداد نماذج موثوقة لإثبات و/أو قياس إيراداتها غير التبادلية. وعلى غرار الأصول والالتزامات، يجوز للجهة المطبقة لأول مرة تغيير سياساتها المحاسبية للإيرادات غير التبادلية على أساس كل فئة على حدة. وعلى سبيل المثال، قد يستغرق إعداد نموذج موثوق لإثبات وقياس الضرائب العقارية وقتاً أقل مما يستغرقه إعداد نموذج مكافئ لضرائب الدخل.

وهناك إعفاءات أخرى متوافرة في حالة عدم إثبات أو قياس الأصول أو الالتزامات ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، لن تكون الجهة التي لم تقم بإثبات أو قياس عقاراتها وأبنائها ومعداتها في وضع يمكنها من رسملة تكاليف الاقتراض وفقاً للمعيار 5، تكاليف الاقتراض. ولا يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة الالتزام بالمعيار 5 حتى تتوقف عن الاعتماد على الإعفاء من إثبات وقياس العقارات والآلات والمعدات. وبالمثل، وإلى أن تتوقف الجهة المطبقة لأول مرة عن الاعتماد على الإعفاء من إثبات وقياس العقارات والآلات والمعدات، فإنها لا تكون مطالبة بتطبيق المتطلبات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي، أو بإثبات و/أو قياس التزام يتعلق بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة بند واستعادة الموقع الذي يقع عليه الأصل.

ولأسباب مماثلة، لا يتعين على الجهة إثبات الأصول والالتزامات التي تقتننها من خلال تجميع للعمليات في القطاع العام (انظر المعيار 40، تجميع العمليات في القطاع العام) إذا كان لا يزال يتعين عليها إثبات تلك الفئة من الأصول أو الالتزامات. ومع ذلك، ففي حالة عدم إثبات الجهة لجميع الأصول والالتزامات المرتبطة بتجميع العمليات في القطاع العام، فلا يجوز لها إثبات الشهرة. وبدلاً من ذلك، يتم تسجيل الفرق بين المقابل المدفوع وصافي الأصول/الالتزامات المثبتة في صافي الأصول/حقوق الملكية.

ولا يُطلب من الجهة المطبقة لأول مرة الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة وعن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وعن المعلومات الخاصة بموظفي الإدارة الرئيسيين لفترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع خلال ثلاث سنوات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، رغم أنه من المستحسن أن تفصح الجهة عن أي معلومات تكون معلومة لديها.

وفي حالة عدم إثبات الجهة المطبقة لأول مرة حصصها في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإنها لا تكون مطالبة بإثبات و/أو قياس حصصها في جهات أخرى كجهة مسيطر عليها أو جهة زميلة أو مشروع مشترك لفترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع خلال ثلاث سنوات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

عندما تعرض الجهة المطبقة لأول مرة قوائم مالية موحدة، فإنها لا تكون مطالبة باستبعاد جميع الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات بين الجهات التي تندرج ضمن الاقتصادي خلال فترة التحول. وبالمثل، لا يُطلب من المستثمر استبعاد حصته في الفائض والعجز الناتج عن المعاملات الأولية والنهائية بين المستثمر وشركته الزميلة أو مشروعه المشترك خلال فترة التحول.

المعيار 33 - الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والالتزام

- استخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول و/أو الالتزامات
 - المخزون
 - العقارات الاستثمارية
 - العقارات والآلات والمعدات
 - الأصول غير الملموسة (تخضع لشروط)
 - الأدوات المالية
 - أصول امتياز تقديم الخدمات
- فقط في الحالات التي لا تتوافر فيها تكلفة الاقتناء
- تمثل التكلفة المفترضة القيمة العادلة أو مبلغ التقييم السابق
- المعلومات المقارنة والملخصات التاريخية (القوائم المالية)
- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- تكاليف الاقتراض
- عقود الإيجار
- تقارير القطاعات
- الهبوط في القيمة
- منافع الموظفين
- الأدوات المالية
- الأصول غير الملموسة
- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات
- الحصص في الجهات الأخرى
- المنافع الاجتماعية

قد تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية بقيمتها العادلة عندما لا تتوفر معلومات تكلفة موثوقة حول الأصول والالتزامات، واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة فيما يتعلق بالبنود التالية:

- (أ) المخزون (انظر المعيار 12)؛
- (ب) العقارات الاستثمارية، في حالة اختيار الجهة المطبقة لأول مرة استخدام نموذج التكلفة الوارد في المعيار 16؛
- (ج) العقارات والآلات والمعدات (انظر المعيار 17)؛
- (د) الأصول غير الملموسة، بخلاف الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (انظر المعيار 31) والتي تستوفي المعيارين التاليين:
 - (1) معايير الإثبات الواردة في المعيار 31 (باستثناء معيار القياس الموثوق)؛
 - (2) المعايير الواردة في المعيار 31 فيما يتعلق بإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط)؛
- (هـ) الأدوات المالية (انظر المعيار 29 أو المعيار 41)؛ أو
- (و) أصول امتياز تقديم الخدمات (انظر المعيار 32).

لا يمكن تحديد التكلفة المفترضة إلا في حالة عدم توفر تكلفة اقتناء الأصل و/ أو الالتزام. وتفترض التكلفة المفترضة أن الجهة قد أثبتت مبدئياً الأصل و/ أو الالتزام في التاريخ المحدد. ويعتمد الاستهلاك أو الاستنفاد اللاحق على تلك التكلفة المفترضة على أساس أن تكلفة الاقتناء مساوية للتكلفة المفترضة. فعلى سبيل المثال، قد تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة المفترضة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام نظراً لأن المعلومات الخاصة ببند العقارات والآلات والمعدات لم تكن متاحة في ذلك التاريخ، واستخدام القيمة العادلة على أنها تكلفتها المفترضة في ذلك التاريخ. ويعتمد أي استهلاك لاحق على القيمة العادلة التي يتم تحديدها في ذلك التاريخ ويبدأ من التاريخ الذي تُحدد فيه التكلفة المفترضة.

لا يُنظر إلى استخدام التكلفة المفترضة على أنها إعادة تقييم أو تطبيق لنموذج القيمة العادلة للقياس اللاحق وفقاً لمعيار آخر من معايير المحاسبة للقطاع العام. وقد تختار الجهة المطبقة لأول مرة استخدام مبلغ إعادة التقييم للعقارات والآلات والمعدات بموجب أساسها المحاسبي السابق على أنه التكلفة المفترضة إذا كانت إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، قابلة للمقارنة بشكل عام مع:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة، حسب الاقتضاء، وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المعدلة لإظهار التغييرات التي تطرأ على مؤشر أسعار عام أو محدد على سبيل المثال.

يوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بعرض المعلومات المقارنة. ولا يُطلب من الجهة المطبقة لأول مرة عرض معلومات مقارنة في أول قوائم مالية انتقالية لها معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية معدة لها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، رغم أنه من المستحسن أن تقوم بذلك. وإذا لم تعرض الجهة المطبقة لأول مرة معلومات مقارنة، فيجب عرض هذه المعلومات وفقاً للمتطلبات الواردة في المعيار 1.

كما يوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. لا يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة أن تلتزم في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بمتطلبات فروق التحويل التراكمية التي توجد في ذلك التاريخ. وفي حالة استخدام الجهة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء:

(أ) تعتبر فروق التحويل التراكمية لجميع العمليات صرف العملات الأجنبية صفراً في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام؛

(ب) يجب أن يستبعد الربح أو الخسارة من التصرف اللاحق لأي عملية أجنبية فروق التحويل التي تنشأ قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام ويجب أن تشمل فروق التحويل اللاحقة.

يوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بتكاليف الاقتراض. وهذا الإعفاء هو بالإضافة إلى الإعفاء الذي يؤثر على العرض العادل والالتزام الذي تمت مناقشته سابقاً. وفي حالة استفادة الجهة المطبقة لأول مرة من هذا الإعفاء الثاني، فلا تكون مطالبة بتطبيق متطلبات المعيار 5 بأثر رجعي. ويُسمح للجهة المطبقة لأول مرة بتحديد أي تاريخ قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وتطبيق المعيار 5 بأثر مستقبلي في ذلك التاريخ المحدد أو بعده.

كما يوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بعقود الإيجار. وهذا الإعفاء هو بالإضافة إلى الإعفاء الذي يؤثر على العرض العادل والالتزام الذي تمت مناقشته سابقاً. ويتعين على الجهة المطبقة لأول مرة تصنيف جميع عقود الإيجار الحالية كعقود إيجار تشغيلي أو تمويلي على أساس الظروف الموجودة في بداية عقد الإيجار، بقدر ما تكون معروفة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. ومع ذلك، في حالة اتفاق المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار بين تاريخ بدء الإيجار وتاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق بطريقة كان من شأنها أن تؤدي إلى تصنيف مختلف لعقد الإيجار في تاريخ التطبيق، فينظر إلى هذا الاتفاق المعدل على أنها بمثابة اتفاق جديد. وتراعي الجهة المطبقة لأول مرة أحكام الاتفاق الجديد في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي.

ويوفر المعيار 33 كذلك إعفاءً فيما يتعلق بتقارير القطاعات. ولا تكون الجهة المطبقة لأول مرة مطالبة بعرض معلومات قطاعية لفترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع خلال ثلاث سنوات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

ويوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بحالات الهبوط في القيمة. وتنفذ الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات الهبوط في القيمة الواردة في المعيارين 21 و26 بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. ويسري ذلك على الأصول المثبتة والمقاسة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام في ذلك التاريخ. وقد لا يتم إثبات الأصول الأخرى وقياسها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام في ذلك التاريخ نظراً لاستفادة الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات التي تسمح بعدم إثبات الأصول خلال فترة التحول. وتُقيم هذه الأصول لغرض تحديد الانخفاض في القيمة عند النقطة التي يتم فيها إثباتها أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

ويوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بمنافع الموظفين. لا سيما برامج المنافع المحددة والمنافع الأخرى طويلة الأجل للموظفين، وفيما يتعلق بهذه البنود، إذا كان الالتزام الأولي المثبت أو المقاس بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام أكبر أو أصغر من الالتزام الذي تم إثباته وقياسه في نهاية فترة المقارنة وفقاً للأساس المحاسبي السابق للجهة المطبقة لأول مرة، تثبت الجهة المطبقة لأول مرة الفرق في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي. ويتم إثبات الفرق في الفترة التي يتم فيها إثباته و/أو قياس البنود، والتي قد تصادف تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو في تاريخ لاحق في حالة اعتماد الجهة المطبقة لأول مرة على الإعفاء الانتقالي (الذي سبق وأن تمت مناقشته في هذه الوحدة التدريبية) التي تسمح لها بعدم إثبات الأصول والالتزامات لمدة تصل إلى ثلاث سنوات.

وتثبت الجهة المطبقة لأول مرة جميع القياسات التراكمية في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي يتم فيها إثباته و/أو قياس البنود.

ويوفر المعيار 33 العديد من الإعفاءات فيما يتعلق بالأدوات المالية. وصدر معيار المحاسبة للقطاع العام 41 في عام 2018، ويحل تاريخ سريانه في 1 يناير 2023. وتُنصح الجهات التي تتحول إلى تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، ولكنها لم تنفذ بعد المحاسبة للأدوات المالية، بالانتقال مباشرة إلى المعيار 41. ومع ذلك، قد تكون بعض الجهات التي هي في طور التحول إلى تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق تنفذ بالفعل المعيار 29.

وتختلف بعض الإعفاءات المنصوص عليها في المعيار 33 نظراً لاختلاف بعض عمليات المحاسبة للأدوات المالية بموجب المعيار 41 عن تلك الواردة في المعيار 29. وتسري الإعفاءات التي ترد مناقشتها أدناه على المعيار 41 والمعيار 29 ما لم يذكر خلاف ذلك.

- يتعين على الجهة المطبقة لأول مرة أن تقيم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تحتوي على عنصر للمسؤولية وعنصر لصافي الأصول/حقوق الملكية. ومع ذلك، يسمح المعيار 33 للجهة المطبقة لأول مرة بعدم الفصل بين هذين الجزأين إذا لم يعد عنصر المسؤولية قائماً في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.
- يجوز للجهة المطبقة لأول مرة تصنيف الأدوات المالية على أنها أدوات متاحة للبيع (في حالة الأصول المالية المحسوبة بموجب المعيار 29 فقط) أو بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز - بشرط استيفاء معايير التصنيف - في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (بدلاً من الإثبات الأولي).
- يجوز للجهة المطبقة لأول مرة تصنيف استثمار في أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية (المعيار 41 فقط).
- تنفذ الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات إلغاء الإثبات فيما يتعلق بالأدوات المالية بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو بمجرد إثبات الأدوات المالية إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تعتمد على الترتيبات الانتقالية الموضحة سابقاً في هذه الوحدة التدريبية). ومع ذلك، يجوز للجهة المطبقة لأول مرة تنفيذ متطلبات إلغاء الإثبات بأثر رجعي اعتباراً من تاريخ تختاره، بشرط أن يتم الحصول على المعلومات المطلوبة في وقت المحاسبة الأولية لهذه المعاملات.
- في حالة تصنيف الجهة المطبقة لأول مرة مركز صافي كبنود متحوط له وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، فيجوز لها تصنيف بند فردي ضمن ذلك المركز الصافي (أو مركز صافي إذا كان ذلك يفي بالمتطلبات الواردة في المعيار 41) على أنه بند متحوط له وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، بشرط أن تقوم بذلك في موعد لا يتجاوز تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو بمجرد إثبات الأدوات المالية إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تعتمد على الترتيبات الانتقالية الموضحة سابقاً في هذه الوحدة التدريبية).

- ومع ذلك، في حالة تصنيف الجهة المطبقة لأول مرة معاملة على أنها تحوط ولكن لا يستوفي هذا التحوط شروط محاسبة التحوط المنصوص عليها في معايير المحاسبة للقطاع العام، فتلتزم الجهة المطبقة لأول مرة بتطبيق المعيار 29 أو المعيار 41 للتوقف عن محاسبة التحوط.
- تُقيم الجهة المطبقة لأول مرة ما إذا كان الأصل المالي يفي بالشروط اللازمة لقياسه بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (المعيار 41 فقط).
- إذا تعذر تحديد العنصر المعدل للقيمة الزمنية للنقود بالاعتماد على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام، فيجب على الجهة تقييم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام دون النظر إلى المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (المعيار 41 فقط).
- إذا تعذر تقييم مدى أهمية القيمة العادلة لخصائص الدفع مقدماً بالاعتماد على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام، فيجب على الجهة تقييم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام دون النظر إلى الاستثناء المتعلق بخصائص الدفع مقدماً الواردة في المعيار 41 (المعيار 41 فقط).
- إذا تعذر على الجهة أن تطبق بأثر رجعي طريقة سعر الفائدة الفعلي، تكون القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام هي إجمالي القيمة الدفترية الجديدة لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستنفدة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (المعيار 41 فقط).
- تنفذ الجهة المطبقة لأول مرة المتطلبات الخاصة بالهبوط في قيمة الأدوات المالية بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو بمجرد إثبات الأدوات المالية إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تعتمد على الترتيبات الانتقالية الموضحة سابقاً في هذه الوحدة التدريبية). وعند الوصول إلى نقطة إثبات وقياس الأدوات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، تُقيم الجهة المطبقة لأول مرة ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن الأداة المالية قد تعرضت لهبوط في قيمتها. وتثبت أي خسارة ناجمة عن الهبوط في القيمة في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي للفترة.
- تستخدم الجهة المطبقة لأول مرة المعلومات المعقولة والداعمة التي تتوافر دون تكلفة أو جهد غير مبرر لتحديد مخاطر الائتمان في التاريخ الذي يتم فيه إثبات الأدوات المالية إثباتاً أولياً وتقارن ذلك بمخاطر الائتمان في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (المعيار 41 فقط).
- عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الإثبات الأولي، يجوز للجهة المطبقة لأول مرة استخدام الافتراض القائل بأن مخاطر الائتمان على الأداة المالية لم تزد زيادة ملحوظة منذ الإثبات الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية تنطوي على قدر منخفض من مخاطر الائتمان في تاريخ القوائم المالية؛ والافتراض القابل للدحض القائل بأن مخاطر الائتمان على الأصل المالي قد زادت زيادة كبيرة منذ الإثبات الأولي عندما يتجاوز تاريخ استحقاق المدفوعات التعاقدية مدة 30 يوماً (المعيار 41 فقط).
- في حال اقتضى تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الإثبات الأولي لأداة مالية بذل تكلفة أو مجهود غير مبرر في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، تثبت الجهة المطبقة لأول مرة مخصص خسارة بمبلغ يساوي خسائر الائتمان المتوقعة على مدى عمر الأداة المالية في تاريخ كل قائمة مالية حتى يتم إلغاء إثبات هذه الأداة المالية (المعيار 41 فقط).
- عندما تختار الجهة المطبقة لأول مرة عرض معلومات مقارنة في قوائمها المالية الانتقالية المعدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائمها المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، فلا يلزم عليها عرض معلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية لفترة المقارنة. وتُطبق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار 30 بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو بمجرد إثبات الأدوات المالية إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تعتمد على الترتيبات الانتقالية الموضحة سابقاً في هذه الوحدة التدريبية).

ويوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة. ويمكن للجهة المطبقة لأول مرة إثبات و/أو قياس أصل غير ملموس مولد داخلياً إذا كان هذا الأصل مستوفياً لمعايير تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإثبات، حتى وإن كانت الجهة المطبقة لأول مرة قد سجلت مبلغ هذه التكاليف بموجب أساسها المحاسبي السابق. ولا يجوز تحديد تكلفة مفترضة للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

كما يوفر المعيار 33 إعفاءً فيما يتعلق بترتيبات امتياز تقديم الخدمات. في حالة اختيار الجهة المطبقة لأول مرة قياس أصول امتياز تقديم الخدمات باستخدام التكلفة المفترضة، يتم قياس الالتزامات ذات الصلة باستخدام:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية المحددة في الترتيب الملزم والسعر المحدد (نموذج الالتزام المالي): أو

(ب) القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها أي التزامات مالية، وتعديلها بما يعكس الفترة المتبقية من ترتيب امتياز تقديم الخدمات (نموذج منح الحق إلى المشغل).

يُثبت أي فرق بين قيمة أصل امتياز تقديم الخدمات والالتزام المالي بموجب نموذج الالتزام المالي في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي يتم فيها إثبات و/أو قياس البنود.

ويوفر المعيار 33 إعفاءات في الأحوال التي تصبح فيها جهة مسيطر عليها وجهة مسيطرة جهاً مطبقتان لأول مرة في أوقات مختلفة.

ويوفر المعيار 33 أيضاً إعفاءات فيما يتعلق بالحصص في الجهات الأخرى.

وتلتزم الجهة المطبقة لأول مرة، والتي تكون كياناً مسيطراً عليه، بتقييم ما إذا كانت جهة استثمارية وفقاً للحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

وفي حالة محاسبة الجهة المطبقة لأول مرة عن استثمارها في مشروع مشترك بموجب أساسها المحاسبي السابق باستخدام طريقة الدمج التناسبي، يتم قياس الاستثمار في المشروع المشترك في تاريخ التطبيق كمجموع للقيمة الدفترية للأصول والالتزامات التي سبق وأن دمجتها الجهة بصورة تناسبية. ويعتبر ذلك على أنه التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. وتختبر الجهة المطبقة لأول مرة الاستثمار لتحديد الهبوط في القيمة في تاريخ التطبيق. وإذا كان ناتج مجموع القيم الدفترية رصيداً سلبياً لصافي الأصول، تقيم الجهة المطبقة لأول مرة ما إذا كان محملة بالالتزامات القانونية أو ضمنية فيما يتعلق بالرصيد السلبي لصافي الأصول، وفي هذه الحالة، يتعين عليها إثبات التزام مقابل. وإذا توصلت الجهة المطبقة لأول مرة عدم تحملها للالتزامات القانونية أو ضمنية فيما يتعلق بالرصيد السلبي لصافي الأصول، تقوم بتعديل الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التطبيق.

ويوفر المعيار 33 إعفاءات فيما يتعلق بالمنافع الاجتماعية. وهذا الإعفاء هو بالإضافة إلى الإعفاء الذي يؤثر على العرض العادل والالتزام الذي تمت مناقشته سابقاً. وتحدد الجهة المطبقة لأول مرة التزامها الأولي فيما يتعلق ببرنامج المنافع الاجتماعية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام (أو في التاريخ خلال فترة التحول عندما يتم إثبات المنافع الاجتماعية بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام) وفقاً للمعيار 42، المنافع الاجتماعية.

وفي حال كان هذا الالتزام الأولي أكبر أو أصغر من الالتزام الذي تم إثباته و/أو قياسه في نهاية فترة المقارنة بموجب الأساس المحاسبي السابق للجهة المطبقة لأول مرة، تثبت الجهة المطبقة هذه الزيادة/النقص في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي يتم فيها إثبات و/أو قياس المنافع الاجتماعية.

المعيار 33 - الإفصاحات

- معلومات مستخدمى القوائم المالية الانتقالية
- الإفصاحات خلال فترة التحول:
 - شرح التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام
 - التسويات
 - الإفصاحات في حالة استخدام التكلفة المفترضة
 - الإعفاءات من الإفصاحات في معايير المحاسبة للقطاع العام.

ينص المعيار 33 على متطلبات للإفصاح. ويتمثل الغرض من هذه المتطلبات في توفير معلومات مفيدة لمستخدمى القوائم المالية الانتقالية المعدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام في تقييم هذه القوائم المالية والتقدم الذي تحرزه الجهة المطبقة لأول مرة في التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق. وتشمل الإفصاحات ما يلي على وجه الخصوص:

- شرح للتحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام (بما في ذلك معلومات حول كيفية تأثير التحول من الأساس المحاسبي السابق إلى معايير المحاسبة للقطاع العام على مركزها المالي المعروض في القوائم المالية).
- تسويات المبالغ المعروضة في القوائم المالية وفقاً لأساسها المحاسبي السابق والأرصدة الافتتاحية المعروضة في القوائم المالية في تاريخ اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام.
- الإفصاحات التي توضح كيفية استخدام الجهة المطبقة لأول مرة للتكلفة المفترضة.

وفي حالة استفادة الجهة المطبقة لأول مرة من إعفاء، وبالتالي لم تقم بإثبات و/أو قياس البنود وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، فلا تكون مطالبة بتطبيق أي متطلبات ذات صلة للعرض والإفصاح حتى يحين الوقت الذي تُثبت فيه هذه البنود وتقيسها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام. فعلى سبيل المثال، إذا لم تقم الجهة المطبقة لأول مرة بإثبات وقياس العقارات والآلات والمعدات في أول قوائم مالية انتقالية لها معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام، فلا يلزم عرض البنود المتعلقة بالمتلكات والمنشآت والمعدات في تلك البيانات المالية، أو تضمينها أي إفصاحات تتعلق بالمتلكات والآلات والمعدات.

المعيار 33 - التغطية الشاملة

- يحدد المعيار 33 جميع الإعفاءات المعمول بها
- تغطية شاملة لقضايا التحول
- يعتبر المعيار 33 معياراً «شاملاً متكاملًا»
- مفيد لأنه يجمع كل شيء في مكان واحد

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 33 في عام 2015، وهو يوفر لأول مرة تغطية شاملة لجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة على أساس الاستحقاق. وبفضل جمعه لكافة المتطلبات معاً في مكان واحد، فإنه يساعد المعدين أثناء النظر في كيفية التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق.

معلومات مفيدة حول التطبيق لأول مرة

- الدراسة رقم 14، التحول إلى أساس الاستحقاق
 - إرشادات للحكومات والجهات الحكومية
 - موجبة نحو الممارسة العملية ("كيفية التنفيذ")
 - تتضمن اقتراحات بشأن إدارة المشاريع
 - ليست ملزمة (ليست من معايير المحاسبة للقطاع العام)
- دراسات حالة متاحة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
 - كوستاريكا
 - غواتيمالا
 - مالطا
 - ماليزيا
 - بنما
 - سويسرا

يتضمن الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ستكون مفيدة للجهات المطبقة لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. وتشمل الموارد المتاحة [الدراسة رقم 14](#)، التي تقدم إرشادات عملية بشأن عملية التحول، و**دراسات حالة** لبعض الدول التي طبقت معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق أو التي في طور تطبيقها.

القضايا العملية

يتضمن القسم الثاني من هذه الوحدة التدريبية مناقشة للقضايا العملية التي من المقرر تناولها عند التحول إلى تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة. ويتمثل الهدف من المعلومات التالية في توفير نقطة انطلاق لتلك المناقشات.

التحديات

- الحاجة إلى إجراء تغييرات ثقافية وعقلية - من استخدام الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق
- التغلب على مقاومة التغيير
- دمج نظم تقنية المعلومات
- دمج سجلات الدوائر والسجلات المحاسبية
- إعداد سجلات للأصول - العقارات والآلات والمعدات، بما في ذلك أصول البنية التحتية
- عمليات الدمج

عوامل النجاح الحاسمة

- دعم سياسي قوي على أعلى مستوى من المسؤولين المنتخبين
- الالتزام بالتنفيذ من قبل كبار المسؤولين المعيّنين
- الميزانية الأولية وتخطيط المشروع وتحليل الثغرات
- تحديد الاحتياجات - نظم المعلومات والتدريب والتشريعات والدعم الخارجي وميزانية المشروع
- تقبل الموظفين للتدريب وسيقبلون منظور المحاسبة على أساس الاستحقاق
- إثبات أن الإصلاح يهدف إلى تعزيز الإدارة المالية وليس مجرد نشاط لتنفيذ مسك الدفاتر

الدرس

- ينبغي التعامل مع تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على أساس شامل وكأولوية من أولويات الدولة
- دعم نشاط على أعلى مستوى (سياسي وإداري) عبر جميع مستويات الحكومة، بما في ذلك «الداعم لمعايير المحاسبة للقطاع العام»
- الحاجة إلى خطة تنفيذ شاملة مؤقتة بأوقات واقعية وتنمى بالمرونة مع السماح بالتعديل
- مدير مشروع وفريق مشروع يتميزان بالفعالية
- الاستخدام الفعال للموارد المحدودة
- نظرية وممارسة فعالة لمفهوم «التعلم - التنفيذ»
- استراتيجية اتصال فعالة
- دمج إصلاح نظم تقنية المعلومات كجزء متكامل من البداية
- التدريب الفعال على معنى واستخدام معلومات الاستحقاق
- الحاجة إلى الانتقال بعيداً عن الأنشطة اليومية - الندوات وحلقات العمل
- التعامل مع مخزون الأصول في وقت مبكر - عدم ترك الأمر حتى النهاية
- ليس بالضرورة استخدام معايير المحاسبة للقطاع العام على أساس النقد أولاً (وجدت بعض الحكومات هذا مفيداً)

نهج المخاطر

- تحليل المخاطر - التأثير والاحتمالية
- التركيز على التأثير العالي، الاحتمالية العالية
- تأثير منخفض - هل هو ذو أهمية نسبية؟
- احتمالية منخفضة - مراجعة محدودة؟

الموظفون

- مشروع إدارة التغيير
- مجموعة المشروع
- الاتصالات
- فوائد البيع
- الفرق المالية
- الموظفون الآخرون
- المديرين/المسؤولين عن الميزانية
- مزودو المعلومات
- التدريب

الدعم السياسي

- المشروع
 - القيادة
 - التشريعات
- الموارد
- أمثلة على القضايا
 - تحديد الأصول
 - الديون المعدومة القديمة
 - وكالات التصنيف الائتماني

القضايا العملية: الأصول المتداولة

البند	أساس النقد	مصدر المعلومات
النقد ومعادلات النقد	التأكيد يشمل معادلات النقد	سياسة معادلات النقد سجلات الاستثمار
الذمم المدينة (التبادلية / غير التبادلية)	غير مدرجة	سجلات المدينين القياس؟ تقسيم حالي / طويل الأجل؟
الجزء الحالي من الذمم المدينة طويلة الأجل	غير مدرجة	سجلات المدينين القياس؟ تقسيم حالي / طويل الأجل؟
المخزون	غير مدرجة	سجلات المخزون؟ القياس؟

القضايا العملية: الأصول غير المتداولة

البند	أساس التقد	مصدر المعلومات
العقارات والآلات والمعدات	غير مدرجة	سجل الأصول؟ فواتير المرافق سجلات ضريبة العقارات
الأصول غير الملموسة	غير مدرجة	سجلات المخزون من غير المحتمل أن يكون هناك معلومات تتعلق بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
الذمم المدينة طويلة الأجل	غير مدرجة	سجلات المدينين القياس؟ تقسيم حالي/ طويل الأجل؟
الاستثمارات	غير مدرجة	سجلات الاستثمار؟ القياس؟ تقسيم حالي/ طويل الأجل؟

القضايا العملية: الالتزامات المتداولة

البند	أساس التقد	مصدر المعلومات
الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى	غير مدرجة	سجلات الدائنين القياس؟ تقسيم حالي/ طويل الأجل؟
المخصصات	غير مدرجة	إجراءات التحديد؟ الفرق القانونية المديرون
الاقتراض	غير مدرجة	سجلات الاقتراض القياس؟ تقسيم حالي/ طويل الأجل؟
منافع الموظفين (الحالية)	غير مدرجة	أنظمة الموارد البشرية اكتواريين؟ أخذ العينات (على سبيل المثال، الإجازة المتراكمة)

القضايا العملية: الالتزامات غير المتداولة

البند	أساس النقد	مصدر المعلومات
منافع الموظفين (غير الحالية)	غير مدرجة	أنظمة الموارد البشرية الاكتواريين (وخاصة معاشات الاشتراكات المحددة)
عقود الإيجار التمويلي	غير مدرجة	إجراءات التحديد؟ سجلات قانونية؟ سجلات عقارات؟ التصنيف والقياس
الاقتراض طويل الأجل	غير مدرجة	سجلات الاقتراض القياس؟ تقسيم حالي / طويل الأجل؟
ترتيبات امتياز تقديم الخدمات	غير مدرجة	العقود التصنيف والقياس

القضايا العملية: صافي الأصول / حقوق الملكية

البند	أساس النقد	مصدر المعلومات
الاحتياطات	غير مدرجة	سجلات القرارات • الوزارية • الإدارية
الفائض أو العجز التراكمي	الرصيد: لن يشمل جميع التعديلات لبندود الاستحقاق	يمكن حساب التعديلات عن طريق الفائض أو العجز المتراكم من خلال الفرق

التعديلات من خلال الفائض أو العجز المتراكم

105.250	العقارات والالات والمعدات
10.350	النقدية في البنوك
115.600	إجمالي الأصول
(104.500)	القروض
(104.500)	إجمالي الالتزامات
11.100	الفائض/العجز التراكمي

أسئلة ونقاشات

بهذا نختم عرضنا لتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة المبينة على أساس الاستحقاق. وينبغي على المتدربين الرجوع إلى أسئلة المراجعة لاختبار معلوماتهم.

تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<http://www.ipsasb.org>

أسئلة للمراجعة

السؤال الأول

ما هي الظروف التي يتعين على الجهة فيها إعداد قوائم مالية انتقالية معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام؟ ولماذا؟

السؤال الثاني

أي من الإعفاءات التالية (إن وجدت) التي يوفرها المعيار 33 لا يؤثر على العرض العادل والالتزام؟

- (أ) إعفاء لمدة ثلاث سنوات فيما يتعلق بإثبات و/أو قياس العقارات والألات والمعدات
- (ب) استخدام القيمة المفترضة لقياس العقارات والألات والمعدات
- (ج) إعفاء لمدة ثلاث سنوات فيما يتعلق بإثبات وقياس الإيرادات غير التبادلية
- (د) الإعفاء من عرض المعلومات المقارنة في القوائم المالية الأولى
- (هـ) إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

الإجابات على أسئلة المراجعة

السؤال الأول

يتعين على الجهة إعداد قوائم مالية انتقالية معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام في حالة استفادتها من بعض أو كل الإعفاءات التي يوفرها المعيار 33 وتؤثر على العرض العادل والالتزام.

كما يتعين أن تعرض القوائم المالية للجهة المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. ولن يكون هذا هو الحال عندما تستخدم الجهة الإعفاءات الواردة في المعيار 33 والتي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرة الجهة على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

وإلى أن يحين الوقت الذي تتمكن فيه الجهة المطبقة لأول مرة من تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، ينبغي على الجهة المطبقة لأول مرة إعداد قوائم مالية انتقالية معدة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام. ولا يمكن للجهة المطبقة لأول مرة زعم الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة للقطاع العام إلا عند التزامها بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام المعمول بها في ذلك التاريخ (باستثناء الإعفاءات التي يسمح بها المعيار 33 ولا تؤثر على العرض العادل والالتزام).

السؤال الثاني

الإجابة هي (ب) و(د).

ستعمل الإعفاءات من إثبات وقياس العقارات والألات والمعدات والإيرادات غير التبادلية على منع الجهة من عرض مركزها المالي وأدائها المالي و/أو تدفقاتها النقدية عرضاً عادلاً. وبعد الإفصاح عن معلومات الأطراف ذات العلاقة ضرورياً للمستخدمين لفهم القوائم المالية فهماً تاماً. وبالتالي، تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل والالتزام.

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 بأي 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 9 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS, 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 9 – تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة" 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 9 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS © 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 9 – تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2020. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 9 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS © 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 9 – تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة" محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 9 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS] ISBN: [Insert original number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-xx-x]</p>	<p>Original title: [Train the Trainer: Introduction to IPSASs, Module 9 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS] 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>