

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

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

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعييار المحاسبة للقطاع العام

صدر معييار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)* في 2022م.

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC responsibility for the accuracy and assumes no completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers):] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>“International Federation of Accountants”, “International Public Sector Accounting Standards Board”, “International Public Sector Accounting Standards”, “Recommended Practice Guidelines”, “IFAC”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG” and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير2024]، وأعيد إقراره بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)].</p> <p>ردمك - 3-491-60815-1-1</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" وإرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
1	الهدف
6-2	النطاق
28-7	تعريفات
11-8	المعاملات غير التبادلية
13-12	الإيراد
16-14	الأحكام المفروضة
18-17	الشروط المفروضة على الأصول المحوِّلة
19	القيود المفروضة على الأصول المحوِّلة
25-20	تغليب الجوهر على الشكل
28-26	الضرائب
29	تحليل التدفق الداخلى للأولى للموارد من المعاملات غير التبادلية
43-30	إثبات الأصول
33-32	السيطرة على الأصل
34	الحدث السابق
35	التدفق الداخلى المحتمل للموارد
36	الأصول المحتملة
38-37	المساهمات من الملاك
41-39	العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة
43-42	قياس الأصول عند الإثبات الأولى
47-44	إثبات الإيراد من معاملات غير تبادلية
49-48	قياس الإيراد من معاملات غير تبادلية
58-50	الواجبات الحالية المثبتة على أنها التزامات
54-51	الواجب الحالي
56-55	الشروط المفروضة على الأصل المحوِّل
58-57	قياس الالتزامات عند الإثبات الأولى
75-59	الضرائب
65	الحدث الخاضع للضريبة
66	الضرائب المحصلة مقدماً
70-67	قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية
75-71	المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية
105-76 ب	التحويلات
83	قياس الأصول المحوِّلة
87-84	الإعفاء من الديون وتحمل الالتزامات
89-88	الغرامات

الفقرة	الموضوع
92-90	الوصايا
97-93	الهبات والتبرعات بما فى ذلك السلع العينية
103-98	الخدمات العينية
104	التعهدات
105	التحويلات المستلمة مقدماً
105أ-105ب	القروض الميسرة
115-106	الإفصاح
123-116	أحكام الانتقالية
125-124	تاريخ السريان
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)" في الفقرات 1-125. تتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 23 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 23 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 23 (طبعة 2022)، وأُقييَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي عن الإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية، بخلاف المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى تجميع عمليات في القطاع العام. ويتناول هذا المعيار المسائل التي يجب أخذها في الحسبان عند إثبات وقياس الإيراد من المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك تحديد المساهمات من الملاك.

النطاق

2. يجب على الجهة التي تعد وتعرض قوائم مالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد من المعاملات غير التبادلية. ولا ينطبق هذا المعيار على:
أ. تجميع العمليات في القطاع العام الذي يُعدُّ معاملة غير تبادلية؛ و
ب. المساهمات في خطط المنافع الاجتماعية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرات 26-31 من معيار المحاسبة للقطاع العام 42، *المنافع الاجتماعية* (منهج التأمين).

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن المعاملات غير التبادلية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية* الإيراد الناتج من المعاملات التبادلية. وبالرغم من أن الإيرادات التي تحصل عليها جهات القطاع العام تنتج من معاملات تبادلية وغير تبادلية، فإن معظم إيرادات الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى تأتي عادة من معاملات غير تبادلية مثل:
أ. الضرائب؛ و

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

6. يجوز للحكومة أن تعيد تنظيم القطاع العام، من خلال دمج بعض جهات القطاع العام، وتقسيم جهات أخرى إلى جهتين منفصلتين أو أكثر. ويحدث تجميع العمليات في القطاع العام عند دمج عمليتين أو أكثر لتشكيل جهة واحدة معدة للقوائم المالية. وعادة لا تنطوي عملية إعادة الهيكلة هذه على شراء جهة لعملية أو جهة أخرى، ولكن قد ينتج عنها قيام جهة جديدة أو جهة قائمة بالاستحواذ على جميع أصول والتزامات عملية أو جهة أخرى. ويجب المحاسبة عن تجميع العمليات في القطاع العام وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*.

تعريفات

7. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

الشروط المفروضة على الأصول المحوِّلة هي أحكام مفروضة تنص على أنه يجب استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل من قبل الجهة المحوِّل إليها كما هو محدد أو أنه سيتوجب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوِّلة.

السيطرة على الأصل تنشأ السيطرة عندما يكون بإمكان الجهة استخدام أو الانتفاع بطريقة ما من الأصل في سبيل تحقيق أهدافها، وأن تمنع أو تنظم بطريقة أخرى إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنفعة.

المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي هي المبالغ المتاحة للمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون ضرائب أم لا.

الغرامات هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهات القطاع العام، والتي تُحدِّدُها محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى كنتيجة لمخالفة أنظمة أو لوائح.

القيود المفروضة على الأصول المحوِّلة هي أحكام مفروضة تحد من أو توجه تحديد الأغراض التي قد يستخدم فيها الأصل المحوِّل، ولكنها لا تنص على إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوِّلة في حال عدم استخدام الأصل في الغرض المحدد له.

الأحكام المفروضة على الأصول المحوِّلة هي شروط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح، أو في ترتيب ملزم، مفروضة على استخدام أصل محول من قبل جهات تقع خارج نطاق الجهة المعدة للقوائم المالية.

النفقات الضريبية هي أحكام تفضيلية في النظام الضريبي تمنح مكلفين معينين امتيازات غير متاحة للآخرين.

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

الضرائب هي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المؤداة أو المستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام وفقاً للأنظمة و/أو اللوائح، وُضعت لتزويد الحكومة بإيراد. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة النظام.

التحويلات هي تدفقات داخلية لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من معاملات غير تبادلية بخلاف الضرائب.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرَّفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

المعاملات غير التبادلية

8. في بعض المعاملات يكون من الواضح أن هناك تبادلًا لقيمة مساوية تقريباً. هذه المعاملات تبادلية وتتناولها معايير محاسبة للقطاع العام أخرى.

9. في معاملات أخرى سوف تحصل الجهة على موارد بدون عوض أو لقاء عوض رمزي. ومن الواضح أن هذه المعاملات هي معاملات غير تبادلية ويتم تناولها هذا المعيار. على سبيل المثال، يدفع المكلفون ضرائب لأن نظام الضريبة يقضي بدفع تلك الضرائب. وعلى حين أن الحكومة التي تفرض الضرائب تقدم للمكلفين مجموعة متنوعة من الخدمات العامة، فإنها لا تقوم بذلك عن أنه عوض لدفع الضرائب.

10. هناك مجموعة أخرى من المعاملات غير التبادلية حيث قد تقوم الجهة بتقديم عوض بشكل مباشر مقابل الموارد التي تم الحصول عليها، إلا أن ذلك العوض لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة. وفي هذه الحالات، تحدد الجهة ما إذا كان الترتيب يجمع بين معاملات التبادلية وغير التبادلية، ويتم إثبات كل مكون منهما بشكل منفصل. على سبيل المثال، تتلقى الجهة 6 ملايين ريال سعودي كتمويل من وكالة تطوير متعددة الأطراف. وتنص الاتفاقية على أنه يجب على الجهة أن تسدد 5 ملايين ريال سعودي من التمويل المستلم على مدى 10 سنوات بسعر فائدة 5% في حين أن سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل هو 11%. من الناحية الفعلية، فإن الجهة استلمت منحة قدرها مليون ريال سعودي (6 ملايين ريال سعودي مطروحاً منها 5 ملايين ريال سعودي يجب تسديدها)، وأبرمت قرصاً ميسراً قيمته 5 ملايين ريال سعودي والذي يحمل فائدة تقل عن سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل بنسبة 6%. ويعد كل من مبلغ المنحة المستلم (مليون ريال سعودي) وكذلك المبالغ التي تنخفض بها دفعات الفائدة التعاقدية عن سعر الفائدة في السوق، معاملات غير تبادلية. وتعد دفعات أقساط أصل القرض التعاقدية ودفعات الفائدة التعاقدية على مدى فترة القرض هي معاملات تبادلية.

11. هناك أيضاً معاملات إضافية لا يتضح فوراً ما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. وفي هذه الحالات، فإن فحص جوهر المعاملة سيحدد ما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. على سبيل المثال، يصنف بيع السلع عادة على أنها معاملات تبادلية. مع ذلك، إذا تم القيام بالمعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساوٍ تقريباً للقيمة العادلة للسلع المباعة، فإن هذه المعاملة تقع ضمن تعريف المعاملة غير التبادلية. ولتحديد ما إذا كانت المعاملة في جوهرها هي معاملة تبادلية أو غير تبادلية، فإنه تتم ممارسة الحكم المهني. وبالإضافة إلى ذلك، قد تحصل الجهات على خصومات تجارية أو خصومات على الكمية أو تخفيضات أخرى على السعر المعلن للأصول وذلك لأسباب مختلفة. وهذه التخفيضات على الأسعار لا تعني بالضرورة أن المعاملة هي معاملة غير تبادلية.

الإيراد

12. يشمل الإيراد إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل الجهة المعدّة للقوائم المالية، والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك. أما المبالغ التي تحصلها الجهة بصفتها وكيلًا عن الحكومة أو جهة حكومية أخرى أو أطراف ثالثة أخرى فإنه لن ينتج عنها زيادة في صافي أصول الوكيل أو إيراده. ويعود ذلك إلى أن الجهة التي تتصرف كوكيل لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول المحصلة أو الانتفاع بها في سبيل تحقيق أهدافها.

13. حين تتكبد الجهة بعض التكاليف التي تتعلق بالإيراد الناتج عن معاملة غير تبادلية، يكون الإيراد هو إجمالي التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، ويثبت أي تدفق خارج للموارد كتكلفة للمعاملة. على سبيل المثال، إذا تعين على الجهة المعدّة للقوائم المالية دفع تكاليف الاستلام والتركيب المتعلقة ببند من بنود الآلات والمحوّلة إليها من جهة أخرى، فإن تلك التكاليف تُثبت بشكل منفصل عن الإيراد الناتج من تحويل هذا البند. ووفقاً لما يقضي به معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات تضمن تكاليف التوصليل والتركيب في المبلغ المثبت على أنه أصل.

الأحكام المفروضة

14. قد يتم تحويل الأصول بموجب توقع و/أو تفاهم أنها ستستخدم بطريقة معينة، وبالتالي فإن الجهة المحوّل إليها سوف تتصرف أو تؤدي العمل بطريقة معينة بناء على ذلك. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة مع الأطراف الخارجية شروطاً على استخدام الأصول المحوّل من قبل الجهة المحوّل إليها، فكما هو محدد في هذا المعيار تكون هذه الشروط عبارة عن أحكام مفروضة. وكما هو محدد في هذا المعيار، فإن إحدى الخصائص الرئيسية للأحكام المفروضة، هي أن الجهة لا تستطيع فرض أحكام على نفسها، سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو من خلال جهة تسيطر عليها.
15. قد تكون الأحكام المفروضة المتعلقة بأصل محول إما شروطاً أو قيوداً. وفي حين أن الشروط والقيود قد تتطلب من الجهة استخدام أو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل لغرض معين (واجب الأداء) عند الإثبات الأولي، فإن الشروط فقط تتطلب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّل في حال مخالفة ذلك الحكم المفروض (واجب الإرجاع).
16. تكون الأحكام قابلة للإنفاذ من خلال إجراءات نظامية أو إدارية. وإذا كان هناك حكم معين منصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة الأخرى ولكنه غير قابل للإنفاذ، فإنه لا يُعدّ حكماً مفروضاً كما هو محدد في هذا المعيار. ولا تنشأ واجبات ضمنية من الأحكام المفروضة. وقد حدد معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة متطلبات إثبات وقياس الواجبات الضمنية.

الشروط المفروضة على الأصول المحوّل

17. تتطلب الشروط المفروضة على الأصول المحوّل (المشار إليها فيما بعد بالشروط) من الجهة إما أن تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل كما هو محدد لها، أو أن تقوم بإرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّل في حال مخالفة الشروط. ومن ثمّ، تتكبد الجهة المحوّل إليها واجباً حاليّاً لتحويل المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى أطراف ثالثة عندما تكتسب السيطرة على أصل يخضع لشروط معين. ويرجع ذلك إلى أن الجهة المحوّل إليها تكون غير قادرة على تجنب التدفق الخارج للموارد حيث يطلب منها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل المحوّل عند تقديم سلع أو خدمات معينة لأطراف ثالثة، أو يتعين عليها إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّل. ولذلك عندما تثبت الجهة المحوّل إليها أصلاً خاضعاً لشروط معين، فإنها تتكبد التزاماً أيضاً.
18. وبغرض التسهيل من الناحية الإدارية، فإنه يمكن إرجاع أصل محوّل أو منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة أخرى فعليّاً بطرح المبلغ الذي قد سيُرجع من الأصول الأخرى التي ستحوّل لأغراض أخرى. وعلى الجهة المعدّة للقوائم المالية إثبات إجمالي المبالغ بقوائمها المالية، أي تثبت الجهة أي تخفيض في الأصول والالتزامات المتعلقة بإرجاع الأصل بموجب أحكام الشرط الذي تم مخالفته، كما ستعكس إثبات الأصول والالتزامات و/أو الإيراد للتحويل الجديد.

القيود المفروضة على الأصول المحوّل

19. لا تتضمن القيود المفروضة على الأصول المحوَّلة (المشار إليها فيما بعد بالقيود) متطلباتاً يقضي بإرجاع الأصل المحوَّل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى إلى الجهة المحوَّلة إذا لم يُستخدَم الأصل كما هو محدد له. وبالتالي، فإن اكتساب السيطرة على أصل خاضع لقيود معين لا يفرض واجباً حالياً على الجهة المحوَّل إليها بتحويل المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى أطراف ثالثة عند اكتساب السيطرة على الأصل. وعندما تخالف الجهة المحوَّل إليها قيوداً معيناً، فإن الجهة المحوَّلة أو طرفاً آخر قد يكون لديها الخيار للسعي لفرض جزاءٍ معين على الجهة المحوَّل إليها برفع دعوى قضائية مثلاً أمام محكمة أو هيئة أخرى أو من خلال عملية إدارية مثل إصدار توجيهات من وزير في الحكومة أو سلطة أخرى أو غير ذلك. وقد ينتج عن مثل هذه الإجراءات توجيه الجهة نحو الوفاء بالقيود أو الخضوع لعقوبة مدنية أو جنائية بسبب عدم الالتزام بحكم محكمة أو هيئة أو سلطة أخرى. ولا يُتكد مثل هذا الجزاء نتيجة لاستحواذ الأصل وإنما نتيجة لمخالفة القيد.

تغليب الجوهر على الشكل

20. عند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض عبارة عن شرط أو قيد، فإنه من الضروري النظر في جوهر بنود الحكم وليس مجرد شكلها. على سبيل المثال، فإن مجرد اشتراط أنه يجب استهلاك الأصل المحوَّل في تقديم السلع والخدمات لأطراف ثالثة أو إرجاعه إلى الجهة المحوَّلة غير كافٍ في حد ذاته لنشوء التزام عندما تكتسب الجهة السيطرة على الأصل.

21. عند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض عبارة عن شرط أو قيد، فعلى الجهة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان متطلب إرجاع الأصل أو منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات المتوقعة أخرى قابلاً للإنفاذ، وما إذا كانت الجهة المحوَّلة ستقوم بإنفاذه. وإذا لم يكن بمقدور الجهة المحوَّلة أن تقوم بإنفاذ متطلب إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى، فإن الحكم المفروض لا يعتبر شرطاً، ويتم اعتباره قيداً. وإذا بينت تجربة سابقة مع الجهة المحوَّلة أن تلك الجهة لا تقوم أبداً بإنفاذ متطلب إرجاع الأصل المحوَّل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى عند حدوث المخالفات، فقد تستنتج الجهة المحوَّل إليها أن الحكم المفروض له شكل الشرط وليس جوهره، وبالتالي، فإنه يُعدُّ قيداً. وإذا لم يكن لدى الجهة تجربة مع الجهة المحوَّلة، أو أنها لم يسبق لها مخالفة أحكام مفروضة كان من شأنها أن تدفع الجهة المحوَّلة لتقرير ما إذا كانت ستقوم بإنفاذ إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى، وليس لدى الجهة دليل على خلاف ذلك، فإن الجهة تفترض أن الجهة المحوَّلة من شأنها أن تقوم بإنفاذ الحكم المفروض وبالتالي ينطبق على الحكم المفروض تعريف الشرط.

22. يفرض تعريف الشرط على الجهة المحوَّل إليها واجب أداء، أي يتعين على الجهة المحوَّل إليها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي يشتمل عليها الأصل المحوَّل كما هو محدد له، أو إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى إلى الجهة المحوَّلة. ولكي ينطبق على واجب الأداء تعريف الشرط، فإنه يجب أن يكون واجباً من حيث الجوهر وليس مجرد الشكل وأن يكون متطلباً كنتيجة للشرط ذاته. وقد يؤدي وجود بند في اتفاقية تحويل أصول يقضي بقيام الجهة المحوَّل إليها بتصرف لا تملك بديلاً عنه، إلى أن تستنتج الجهة أن البند من حيث الجوهر ليس شرطاً أو قيداً. ويرجع ذلك إلى أنه في هذه الحالات لا تفرض شروط تحويل الأصول بحد ذاتها واجب أداء على الجهة المحوَّل إليها.

23. لاستيفاء ضوابط الإثبات على أنه التزام، فإنه من الضروري أن يكون التدفق الخارج للموارد محتملاً بدرجة كبيرة وأن يكون الأداء المقابل الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه. وبالتالي، فإنه يجب أن يحدد الشرط مسائل معينة مثل طبيعة أو كمية السلع والخدمات التي ستقدم أو طبيعة الأصول التي ستستحوذ حسب ما هو مناسباً، وكذلك الفترات التي يجب حدوث الأداء خلالها عندما يكون ذلك ملائماً. وبالإضافة إلى ذلك، يجب مراقبة الأداء من قبل الجهة المحوِّلة، أو بالنيابة عنها، على أساس مستمر. ويحدث هذا بشكل خاص عندما يقتضي حكم مفروض إرجاعاً جزئياً للقيمة المعادلة للأصل إذا كانت الجهة تلبى متطلبات الشرط بشكل جزئي، وقد سبق أن جرى إنفاذ واجب الإرجاع عند حدوث اخفاقات مهمة في الأداء في الماضي.
24. في بعض الحالات، قد يُحوَّل أصل معين مع وجود حكم مفروض ينص على إرجاعه إلى الجهة المحوِّلة في حال عدم وقوع حدث مستقبلي محدد. وقد يحدث هذا مثلاً عندما تمنح حكومة وطنية¹ أموالاً لحكومة منطقة² مع مراعاة حكم مفروض ينص على أن تجمع حكومة المنطقة مساهمة مساوية. وفي هذه الحالات، لا ينشأ واجب الإرجاع إلا عندما يتوقع أنه الحكم المفروض سيُخالف ولا يُثبت الالتزام حتى تُستوفى ضوابط الإثبات.
25. مع ذلك، ستحتاج الجهات المحوِّلة إليها إلى أن تنظر فيما إذا كانت هذه التحويلات هي في طبيعتها مقبوضات مقدّمة. وتشير المقبوضات المقدّمة في هذا المعيار إلى الموارد المُستلمة قبل أن يصبح الحدث الخاضع للضريبة أو ترتيب التحويل ملزماً. وتؤدي المقبوضات المقدّمة إلى نشوء أصل وواجب حالي لأن ترتيب التحويل لم يصبح ملزماً بعد. وعندما تكون طبيعة هذه التحويلات على شكل معاملة تبادلية، فسيتم التعامل معها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9.

الضرائب

26. تعتبر الضرائب المصدر الرئيس للإيراد بالنسبة للعديد من الحكومات وغيرها من جهات القطاع العام. وتعرف الضرائب في الفقرة 7 على أنها منافع اقتصادية مسددة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام وذلك وفقاً للأنظمة أو اللوائح، وُضعت لتزويد الحكومة بالإيراد، باستثناء الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة جراء انتهاك الأنظمة أو اللوائح. ولا تُعدّ التحويلات غير الإجبارية إلى الحكومة أو جهات القطاع العام مثل التبرعات ودفع الرسوم على أنها ضرائب، رغم أنها قد تكون نتيجة لمعاملات غير تبادلية. وتفرض حكومة ضرائب على الأفراد والجهات الأخرى الذين يعرفون بالمكلفين داخل نطاق الدولة باستخدام سلطاتها السيادية.
27. يمكن أن تختلف الأنظمة واللوائح الضريبية اختلافاً جوهرياً من دولة إلى أخرى، إلا أن بها عدداً من الخصائص المشتركة. وتنص الأنظمة واللوائح الضريبية على (أ) حق الحكومة في تحصيل الضريبة (ب) وتحديد الأساس الذي يتم بموجبه حساب الضريبة (ج) وإجراءات إدارة الضريبة، أي إجراءات حساب الضريبة مستحقة الاستلام وضمن استلام الدفعات. وتقتضي الأنظمة واللوائح الضريبية غالباً من المكلفين تقديم إقرارات ضريبية دورية لدى الجهة الحكومية التي تشرف على ضريبة معينة. وبشكل عام، يقدم المكلفون تفاصيل وأدلة حول مستوى النشاط

¹ أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
² إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

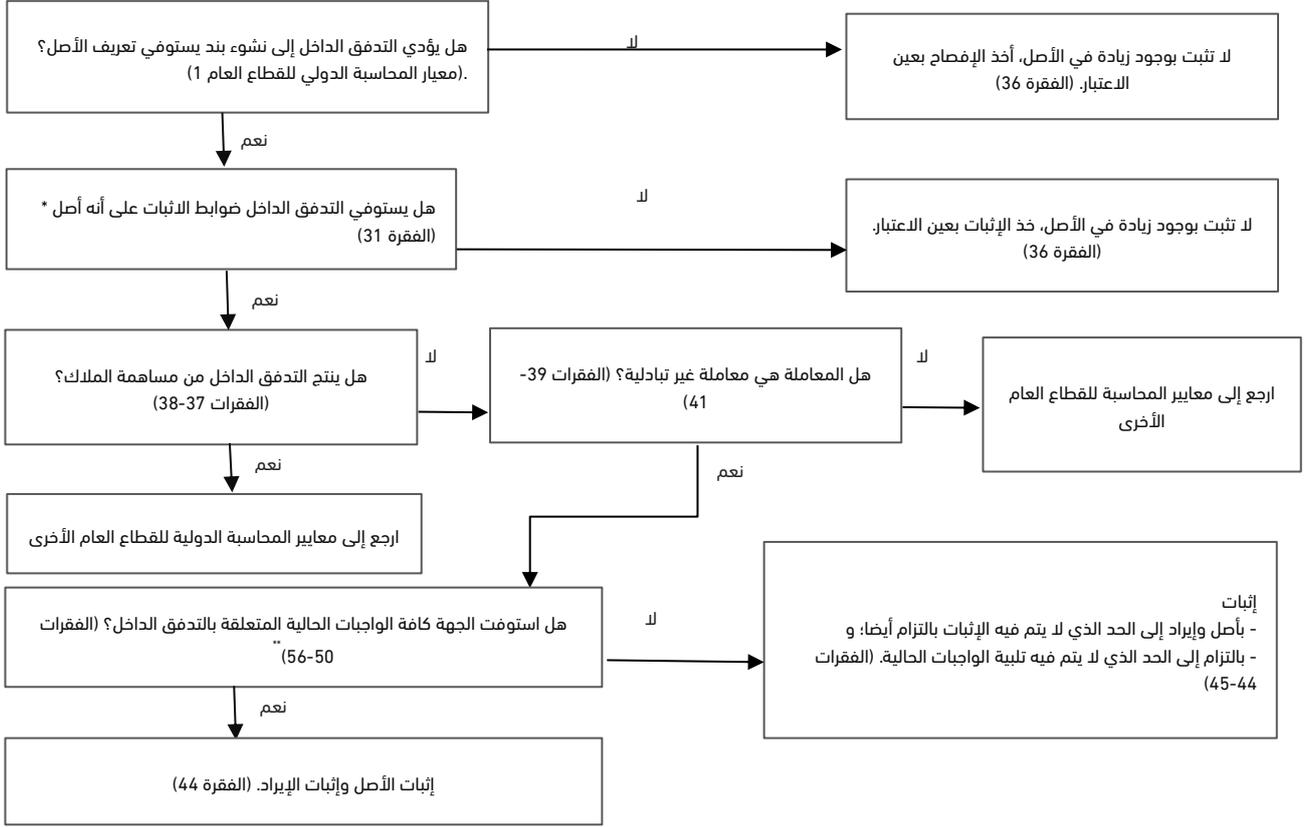
الخاضع للضريبة ويُحسب مبلغ الضريبة مستحق الاستلام من قبل الحكومة. وتختلف ترتيبات استلام الضرائب بشكل واسع ولكنها تُصمم عادة لضمان استلام الحكومة للدفعات على أساس دوري دون اللجوء إلى اتخاذ إجراء نظامي. ويتم عادة إنفاذ أنظمة الضريبة بشكل صارم وغالباً ما تفرض جزاءات شديدة على الأفراد أو الجهات الأخرى التي تخالف النظام.

28. قد تنشأ أيضاً مقبوضات مقدّمة تتعلق بالضرائب، باعتبارها مبالغ مُحصّلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة.

تحليل التدفق الداخّل الأولي للموارد من المعاملات غير التبادلية

29. تقوم الجهة بإثبات الأصل الناتج من معاملة غير تبادلية عندما تكتسب السيطرة على الموارد التي ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات. وفي بعض الظروف، عندما يتنازل الدائن مثلاً عن التزام معين، فإنه قد يحدث هبوط في القيمة الدفترية للالتزام سبق إثباته. في هذه الحالات، تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلاً من إثبات أصل معين. وفي بعض الحالات، ينطوي اكتساب السيطرة على الأصل على واجبات تثبتها الجهة على أنها التزام. لا تؤدي مساهمات الملاك إلى نشوء إيراد، لذا يتم تحليل كل نوع من أنواع المعاملات وتتم المحاسبة عن أي مساهمات الملاك بشكل منفصل. وبالالتساق مع المدخل المنصوص عليه في هذا المعيار، ستحلل الجهات المعاملات غير التبادلية لتحديد عناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي ستثبت نتيجة للمعاملات. وتوضح خريطة التدفق الواردة في الصفحة التالية العملية التحليلية التي تجريها الجهة عند وجود تدفق داخل للموارد وذلك لتحديد ما إذا كان قد نشأ إيراد. ويتبع هذا المعيار هيكل خريطة التدفق. وتتضمن الفقرات 30-115 متطلبات معالجة المعاملات.

توضيح التحليل الأولي للتدفقات الداخلة للموارد³



إثبات الأصول

30. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الأصول على أنها موارد مسيطر عليها من قبل الجهة نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للجهة.

31. يجب إثبات التدفق الداخل لموارد من معاملة غير تبادلية، باستثناء الخدمات العينية، والذي ينطبق عليه تعريف الأصل على أنه أصل عندما وفقط عندما:
 أ. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة؛ و
 ب. يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية⁴.

3 إن خريطة التدفق هذه موضوعة لأغراض التوضيح فقط ولا تحل محل هذا المعيار، وهي مقدمة كأداة مساعدة لتفسير هذا المعيار.
 * في بعض الحالات، عندما يعفي الدائن من التزام مثلا، قد ينشأ هبوط في القيمة الدفترية لالتزام سبق إثباته. وفي مثل هذه الحالات، تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلا من إثبات الأصل.

** عند تحديد ما إذا استوفت الجهة جميع الواجبات الحالية، يُؤخذ بالاعتبار تطبيق تعريف الشروط المفروضة على الأصل المحوّل وضوابط إثبات الالتزام.
 4 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

السيطرة على الأصل

32. تُعَدُّ القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل عنصراً مهماً من عناصر السيطرة والذي يميز أصول الجهة عن تلك السلع العامة التي تملك جميع الجهات فرصة الوصول إليها والانتفاع منها. وفي القطاع العام، تمارس الحكومة دوراً تنظيمياً في أنشطة معينة، مثل المؤسسات المالية أو صناديق التقاعد. ولا يعني هذا الدور التنظيمي بالضرورة أن هذه البنود التي يُنظَّم الوصول إليها ينطبق عليها تعريف أصل للحكومة، أو تستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بالحكومة التي تنظم تلك الأصول. ووفقاً للفقرة 98 فإنه يجوز للجهات -ولكنها غير مطالبة بذلك- إثبات الخدمات العينية.

33. لا يُعَدُّ الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى جهة في القطاع العام كافياً بحد ذاته لتحديد ما إذا كانت الموارد مسيطراً عليها من قبل الجهة المحوّل إليها. فعلى سبيل المثال، إذا دُمرت مدرسة حكومية جراء حريق غابة وأعلنت الحكومة عن نيتها تحويل الأموال من أجل إعادة بناء المدرسة، فلن تثبت المدرسة أي تدفق داخل للموارد (موارد مستحقة الاستلام) في وقت الإعلان. وفي حالة ضرورة وجود اتفاقية للتحويل قبل تحويل الموارد، فإن الجهة المحوّل إليها الموارد لن تستطيع تحديد ما إذا كانت تلك الموارد مسيطراً عليها إلى أن تصبح الاتفاقية ملزمة نظامياً لأن الجهة المحوّل إليها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الجهة المحوّلة إلى الموارد قبل ذلك التاريخ. وفي العديد من الحالات، سوف تحتاج الجهة إلى أن تثبت القابلية لإنفاذ سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع إثباتها على أنها أصل. وإذا لم يكن لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في المطالبة بالموارد، فإنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الجهة المحوّلة لتلك الموارد.

الحدث السابق

34. تحصل جهات القطاع العام عادة على الأصول من الحكومة أو من جهات أخرى بما في ذلك المكلّفون أو من خلال شراء الأصول أو إنتاجها. وبذلك قد يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء السيطرة على أصل معين عبارة عن عملية شراء أو حدث خاضع للضريبة أو عملية تحويل. ولا تؤدي المعاملات أو الأحداث التي يتوقع حصولها في المستقبل بذاتها إلى وجود أصول، ولهذا السبب لا تعتبر نية فرض ضريبة مستقبلاً مثلاً بمثابة حدث سابق يؤدي إلى نشوء أصل على شكل حق في مطالبة المكلّف.

التدفق الداخل المحتمل للموارد

35. يكون التدفق الداخل للموارد محتملاً عندما تكون فرصة حدوثه أكبر من فرصة عدم حدوثه. وتستند الجهة في هذا التحديد إلى خبرتها السابقة مع أنواع مماثلة لتدفقات الموارد وتوقعاتها المتعلقة بالمكلف أو الجهة المحوّلة. فعلى سبيل المثال عندما: (أ) توافق الحكومة على تحويل أموال إلى جهة في القطاع العام (الجهة المعدّة للقوائم المالية)، و(ب) تكون الاتفاقية ملزمة، و(ج) يكون لدى الحكومة تاريخ من تحويل الموارد المتفق عليها، فإنه يكون من المحتمل حدوث التدفق الداخل، بالرغم من أنه لم تُحوّل الأموال في تاريخ القوائم المالية.

الأصول المحتملة

36. إن البند الذي يتسم بالخصائص الأساسية للأصل، ولكنه لا يستوفي ضوابط الإثبات، قد يستدعي الإفصاح عنه في الإفصاحات على أنه أصل محتمل (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19).

المساهمات من الملاك

37. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 مساهمات الملاك، وكي تُعتبر معاملة مساهمة من الملاك، فإنه يكون من الضروري أن تحقق الخصائص المحددة في ذلك التعريف. وعند تحديد ما إذا كانت معاملة ينطبق عليها تعريف مساهمة من الملاك، فإنه يُنظر في جوهر المعاملة وليس شكلها. وتشير الفقرة 38 إلى الشكل الذي قد تتخذه المساهمات من الملاك. وإذا اتضح -بالرغم من شكل المعاملة- أن جوهرها هو قرض أو نوع آخر من الالتزامات أو إيراد، فإنه على الجهة إثباته تبعاً لذلك، وتقوم بعمل إفصاح مناسب في إفصاحات القوائم المالية ذات الغرض العام، إذا كان ذا أهمية نسبية. فعلى سبيل المثال، إذا كان يُقصد من معاملة ما أنها مساهمة من الملاك، ولكنها تنص على أن الجهة المصدرة للقوائم المالية ستدفع توزيعات ثابتة إلى الجهة المحوِّلة مع إرجاع استثمار الجهة المحوِّلة في تاريخ مستقبلي محدد، فإن المعاملة تتسم بدرجة أكبر بخصائص القرض. وبالنسبة للترتيبات التعاقدية، تأخذ الجهة في الحسبان أيضاً الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض عند تمييز الالتزامات عن المساهمات من الملاك.

38. قد يتم التدليل على مساهمة من الملاك، على سبيل المثال، عن طريق:
أ. تعيين وسم رسمي للتحويل (أو أحد فئات هذه التحويلات) من قبل الجهة المساهمة أو جهة مسيطرة على الجهة المساهمة كجزء من صافي الأصول/حقوق الملكية المساهم بها الخاصة بالجهة المحوِّل إليها، إما قبل حدوث المساهمة أو وقت حدوثها؛ أو
ب. اتفاق رسمي، يتعلق بالمساهمة، يؤدي إلى نشوء أو زيادة حصة مالية قائمة في صافي الأصول/حقوق الملكية للجهة المحوِّل إليها، والتي يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها؛ أو
ج. إصدار أدوات حقوق الملكية تتعلق بالمساهمة، والتي يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها.

المكونات التبادلية وغير التبادلية للمعاملة

39. تتناول الفقرتان 40 و41 أدناه الحالات التي تكتسب فيها الجهة المسيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة بخلاف تلك التي تم الحصول عليها من خلال مساهمات من الملاك.

40. تعرف الفقرة 11 من معيار المحاسبة للقطاع العام 9 المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية وتبين الفقرة 10 من المعيار نفسه أن المعاملة قد تتضمن مكونين، أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي.

41. عندما يُقتنى أصل من خلال معاملة تتكون من مكون تبادلي وآخر غير تبادلي، تثبت الجهة المكون التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. ويُثبت المكون غير التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات هذا المعيار. وعند تحديد ما إذا كانت المعاملة تتألف من مكونات تبادلية وأخرى غير تبادلية قابلة للتحديد، تتم ممارسة الحكم المهني.

وعندما يكون من غير الممكن التمييز بين المكونات التبادلية وغير التبادلية بصفة منفصلة،
تعالج المعاملة على أنها غير تبادلية.

قياس الأصول عند الإثبات الأولي

42. يجب القياس الأولي للأصل المقتنى من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ
الاقتناء.

43. اتساقاً مع معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 16،
العقارات الاستثمارية، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات* ومعيار
المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*، تقاس الأصول المقتناة من خلال معاملات غير
تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

إثبات الإيراد من معاملات غير تبادلية

44. التدفق الداخل لموارد من معاملة غير تبادلية المُثبت على أنه أصل، يجب إثباته على أنه إيراد،
فيما عدا القدر الذي يُثبت به أيضاً التزام فيما يتعلق بالتدفق الداخل نفسه.

45. بقدر ما تفي الجهة بواجب حالي مثبت على أنه التزام فيما يتعلق بتدفق داخل لموارد من
معاملة غير تبادلية مُثبت على أنه أصل، يجب على الجهة أن تخفض القيمة الدفترية للالتزام
المثبت، وأن تثبت إيراداً بمبلغ مساوٍ لذلك التخفيض.

46. عندما تثبت الجهة زيادة في صافي الأصول نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت إيراداً. وإذا
كانت الجهة قد أثبتت التزاماً فيما يتعلق بالتدفق الداخل للموارد الناشئ عن المعاملة غير
التبادلية، فإنه عندما يُخفّض الالتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تحقق شرط
معين، فإنها تقوم بإثبات إيراد. وإذا كان التدفق الداخل للموارد ينطبق عليه تعريف
المساهمات من الملاك، فلا يُثبت على أنه التزام أو إيراد.

47. يتم تحديد توقيت إثبات الإيراد حسب طبيعة الشروط وطريقة تسويتها. على سبيل المثال، إذا
حدد شرط معين أنه على الجهة تقديم السلع أو الخدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاع الأموال
غير المستخدمة إلى الجهة المحوِّلة، يُثبت الإيراد عند تقديم السلع أو الخدمات.

قياس الإيراد من معاملات غير تبادلية

48. يجب قياس الإيراد من معاملات غير تبادلية بمبلغ الزيادة في صافي الأصول المثبت من قبل
الجهة.

49. عندما تثبت الجهة أصلاً نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت أيضاً إيراداً معادلاً لمبلغ الأصل
الذي يُقاس وفقاً للفقرة 42، إلا إذا كان مطلوباً كذلك إثبات التزام. وعندما يكون إثبات التزام
مطلوباً، فيُقاس وفقاً لمتطلبات الفقرة 57، ويُثبت مبلغ الزيادة في صافي الأصول، إن وجد،
على أنه إيراد. وعندما يُخفّض الالتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تلبية شرط
معين، يُثبت مبلغ التخفيض في الالتزام على أنه إيراد.

الواجبات الحالية المثبتة على أنها التزامات

50. يجب إثبات الواجب الحالي الناشئ عن معاملة غير تبادلية والذي ينطبق عليه تعريف الالتزام
على أنه التزام عندما وفقط عندما:

أ. يكون من المحتمل أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع

اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة؛ و

ب. يمكن تقدير مبلغ الواجب بموثوقية.

الواجب الحالي

51. الواجب الحالي هو مسؤولية للقيام بتصرف أو أداء بطريقة معينة، وقد يؤدي إلى نشوء التزام فيما يتعلق بأي معاملة غير تبادلية. وقد تُفرض الواجبات الحالية بموجب الأحكام المفروضة في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة التي تُوجد أساس التحويلات. وقد تنشأ أيضاً من البيئة التشغيلية العادية مثل إثبات المقبوضات المقدمة.
52. في العديد من الحالات، تُفرض الضرائب وتحويل الأصول إلى جهات القطاع العام في معاملات غير تبادلية استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو غيرها من الترتيبات الملزمة التي تفرض أحكاماً تقضي بأن تُستخدَم لأغراض معينة. فعلى سبيل المثال:
أ. الضرائب التي يقتصر استخدامها بموجب الأنظمة أو اللوائح على أغراض خاصة؛ و
ب. التحويلات التي تنشأ من خلال ترتيب ملزم يتضمن شروطاً:
(1) من قبل الحكومات الوطنية إلى حكومات المناطق أو حكومات الولايات أو الحكومات المحلية⁵؛ و
(2) من قبل حكومات الولايات/المناطق إلى الحكومات المحلية؛ و
(3) من قبل الحكومات إلى جهات القطاع العام الأخرى؛ و
(4) إلى الجهات الحكومية التي أنشئت بموجب الأنظمة أو اللوائح لإنجاز مهام محددة ذات استقلالية تشغيلية مثل السلطات التشريعية، أو المجالس أو السلطات الإقليمية؛ و
(5) من قبل الوكالات المانحة إلى الحكومات أو جهات القطاع العام الأخرى.
53. أثناء المسار الطبيعي للعمليات، قد تقبل الجهة المعدّة للقوائم المالية موارد قبل وقوع حدث خاضع للضريبة. في هذه الظروف، يُثبت مبلغ التزام مساوٍ للمبلغ المستلم مقدماً إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة.
54. إذا حصلت الجهة المعدّة للقوائم المالية على موارد قبل وجود ترتيب تحويل ملزم، فإنها تثبت التزاماً للمبلغ المقبوض مقدماً إلى حين الوقت الذي يصبح فيه الترتيب ملزماً.
- ### الشروط المفروضة على الأصل المحوّل
55. تؤدي الشروط المفروضة على الأصل المحوّل إلى نشوء واجب حالي عند الإثبات الأولي والذي يجب أن يُثبت وفقاً للفقرة 50.
56. تحدد الفقرة 7 تعريف الأحكام المفروضة. وتوفر الفقرات 14-25 إرشادات لتحديد ما إذا كانت الأحكام المفروضة عبارة عن شرط أو قيد. وتحلل الجهة أي وجميع الأحكام المفروضة المقترنة بتدفق داخل للموارد من أجل تحديد ما إذا كانت تلك الأحكام المفروضة تفرض شروطاً أم قيوداً.
- ### قياس الالتزامات عند الإثبات الأولي
57. يجب أن يكون المبلغ المثبت على أنه التزام هو أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الواجب الحالي في تاريخ القوائم المالية.

⁵ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

58. يأخذ التقدير في الحسبان المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث التي تؤدي إلى نشوء الالتزام الذي سيُتَبَت. وعندما تكون القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، يُقاس الالتزام بالقيمة الحالية للمبلغ الذي من المتوقع أن يُطلب لتسوية الواجب الحالي. ويتفق هذا المطلب مع المبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

الضرائب

59. يجب أن تثبت الجهة أصلاً ضريبياً عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة وتستوفي ضوابط إثبات الأصل.

60. ينطبق على الموارد الناشئة عن الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة لحدث سابق (الحدث الخاضع للضريبة) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من تلك الموارد. وتستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب ضوابط الإثبات على أنها أصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وتُحدّد درجة الاحتمال المقترنة بالتدفق الداخل للموارد على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي والتي تتضمن -على سبيل المثال لا الحصر- الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلّف.

61. ينشأ الإيراد الضريبي فقط للحكومة التي تفرض الضريبة وليس لجهات أخرى. فعلى سبيل المثال عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة تُحصّل من قبل الجهة التابعة لها المخولة بحماية الضرائب، تستحق الأصول والإيرادات للحكومة وليس للجهة المخولة بحماية الضرائب. وعلوّة على ذلك فإنه عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة مبيعات، يؤوّل جميع متحصلاتها إلى حكومات ولايات، بناءً على تخصيص مستمر لاعتمادات مالية، فإن الحكومة الوطنية تقوم بإثبات الأصول والإيرادات المتعلقة بالضريبة، وتثبت نقصاً في الأصول ومصروفاً عند التحويل إلى حكومات الولايات. وسوف تقوم حكومات الولايات بإثبات الأصول والإيرادات الناتجة عن التحويل. وعندما تقوم جهة فردية بتحصيل الضرائب بالنيابة عن عدة جهات أخرى، فإنها تتصرف بصفتها وكيلًا عن جميع تلك الجهات. فعلى سبيل المثال عندما تقوم جهة تابعة لولاية بتحصيل ضريبة دخل لحكومة الولايات وحكومات مدن متعددة، فإنها لا تثبت الضرائب المحصلة على أنها إيراد، وإنما تقوم الحكومات الفردية التي تفرض الضرائب بإثبات الأصول والإيرادات المتعلقة بالضرائب.

62. لا ينطبق على الضرائب تعريف المساهمات من الملاك نظراً لأن دفع الضرائب لا يمنح المكلّفين الحق في استلام (أ) توزيعات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من قبل الجهة خلال عمرها أو (ب) توزيعات لأي فائض في الأصول عن الالتزامات. كما لا يمنح دفع الضرائب المكلّفين حق ملكية في الحكومة يمكن بيعه أو مبادلته أو تحويله أو استرداده.

63. ينطبق على الضرائب تعريف المعاملة غير التبادلية نظراً لأن المكلّف يقوم بتحويل الموارد إلى الحكومة دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وفي حين أن المكلّف قد ينتفع من مجموعة سياسات اجتماعية وضعتها الحكومة، إلا أنها لا تُقدم بشكل مباشر على أنها عوض مقابل دفع الضرائب.

64. كما هو مبين في الفقرة 52، تُفرض بعض الضرائب لأغراض محددة. وإذا كان على الحكومة إثبات التزام نتيجة أي شروط تتعلق بأصول تثبت نتيجة لضرائب ذات غرض محدد، فإنها لا تثبت

الإيراد حتى يتحقق الشرط ويُخفّض الالتزام. مع ذلك، في معظم الحالات، لا يتوقع أن تؤدي الضرائب المفروضة لأغراض محددة إلى نشوء التزام نظراً لأن الأغراض المحددة تعتبر قيوداً وليست شروطاً.

الحدث الخاضع للضريبة

65. تُفرض أنواع مماثلة من الضرائب في العديد من الدول. وتحل الجهة المعدّة للقوائم المالية نظام الضريبة في دولتها لتحديد ماهية الحدث الخاضع للضريبة لأنواع الضرائب المختلفة المفروضة. وما لم تحدد الأنظمة واللوائح خلاف ذلك، فإن من المرجح أن يكون الحدث الخاضع للضريبة فيما يتعلق بـ:
- أ. ضريبة الدخل، هو تحقيق المكلف لدخل خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
 - ب. ضريبة القيمة المضافة، هو قيام المكلف بنشاط خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
 - ج. الضريبة على السلع والخدمات، هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
 - د. الرسوم الجمركية، هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة للرسوم عبر الحدود الجمركية؛ و
 - هـ. ضريبة الإرث، هو وفاة شخص يملك عقارات خاضعة للضريبة؛ و
 - و. الضريبة العقارية، هو انقضاء التاريخ الذي تُفرض فيه الضريبة، أو الفترة التي تُفرض عنها الضريبة إذا كانت الضريبة تفرض على أساس فترتي.

الضرائب المحصلة مقدماً

66. بالاتساق مع تعريفي الأصول والالتزامات ومتطلبات الفقرة 59، تُثبت الموارد من الضرائب المحصلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة على أنها أصل والالتزام (مبالغ محصلة مقدماً)، وذلك لأن (أ) الحدث الذي يؤدي إلى استحقاق الجهة للضرائب لم يحدث بعد (ب) ولم تستوفى ضوابط إثبات الإيراد الضريبي (انظر الفقرة 59)، وبالرغم من أن الجهة قد حصلت فعلياً على تدفق داخل للموارد. إلا أن المبالغ المتعلقة بالضرائب المحصلة مقدماً لا تختلف أساساً عن أي مبالغ أخرى محصلة مقدماً، لذلك يتم إثبات التزام إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة. وعند وقوع الحدث الخاضع للضريبة، يتم إلغاء الالتزام وإثبات الإيراد.

قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية

67. تتطلب الفقرة 42 قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء. وتُقاس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بأفضل تقدير للتدفق الداخل من الموارد إلى الجهة. وتضع الجهات المعدّة للقوائم المالية سياسات محاسبية لقياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية والتي تتوافق مع متطلبات الفقرة 42. وتأخذ السياسات المحاسبية المتعلقة بتقدير هذه الأصول في الحسبان احتمال تدفق الموارد الناتجة من المعاملات الضريبية إلى الحكومة والقيمة العادلة للأصول الناتجة عنها.
68. عند وجود فصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب، فإنه يجوز لجهات القطاع العام قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بموثوقية باستخدام النماذج الإحصائية، مثال ذلك النماذج الإحصائية التي تقوم على أساس مدى تحصيل ضريبة معينة في فترات سابقة. وتأخذ هذه النماذج في الحسبان توقيت المتحصلات النقدية من المكلفين، والإقرارات الضريبية التي تقدم من قبل المكلفين، والعلاقة بين الضريبة مستحقة الاستلام وأحداث أخرى في الاقتصاد. كما تأخذ نماذج القياس في الحسبان عوامل أخرى مثل:

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

69. قد يترتب على قياس الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية اختلاف المبلغ الفعلي للأصول والإيرادات التي تُثبّت عن المبالغ المحددة في فترات القوائم المالية اللاحقة كضرائب مستحقة على المكّلفين عن فترة القوائم المالية الحالية. وتُجرى التعديلات على التقديرات وفقاً لمعيّار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.*

70. في بعض الحالات، لا يمكن قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية والإيراد المتعلق بها بموثوقية إلى أن ينقضي بعض الوقت بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وقد يحدث هذا إذا كان أساس الضريبة متقبلياً وكان من غير الممكن الوصول إلى تقدير موثوق للضريبة. وفي العديد من الحالات، قد تُثبّت الأصول والإيراد في الفترة التي تلي وقوع الحدث الخاضع للضريبة. مع ذلك، فإن هناك حالات استثنائية تنقضي فيها فترات قوائم مالية عديدة قبل أن ينتج عن الحدث الخاضع للضريبة تدفق داخل للموارد ينطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل. فعلى سبيل المثال، قد يستغرق تحديد وقياس مبلغ ضريبة الإرث المستحق بموثوقية عدة سنوات فيما يتعلق بتركة ضخمة لشخص متوفى لأنها تتضمن عدداً من القطع الأثرية واللوحات الفنية القيمة التي تتطلب تقييم من قبل الخبراء. وبالتالي، قد لا تستوفي ضوابط الإثبات إلى أن يُستلم السداد أو أن يكون مستحق الاستلام.

المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية

71. يجب تحديد الإيراد الضريبي بالمبلغ الإجمالي، ولا يجوز خصم المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي مباشرة من هذا الإيراد.

72. في بعض الدول قد تستخدم الحكومة نظام الضرائب كطريقة مريحة لتقديم منافع للمكّلفين، والتي كان من الممكن أن تدفع باستخدام طريقة دفع أخرى مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ في الحساب البنكي للمكلف مباشرة أو تسوية حساب آخر بالنيابة عن المكلف. فعلى سبيل المثال قد تدفع الحكومة جزءاً من أقساط التأمين الصحي الخاص بالمواطنين لتشجيع الاشتراك بهذا التأمين إما من خلال تخفيض الالتزام الضريبي على الفرد أو الدفع من خلال شيك أو من خلال دفع مبلغ لشركة التأمين مباشرة. وفي هذه الحالات، يكون المبلغ مستحق الدفع بغض النظر عما إذا كان الفرد يدفع الضرائب أم لا. وبالتالي يُعدّ هذا المبلغ من المصروفات على الحكومة ويجب إثباته بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي. كما يجب زيادة إيراد الضريبة بمبلغ أي من هذه المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي.

73. لا يجوز تضمين النفقات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيراد الضريبي.
74. في معظم الدول تستخدم الحكومات نظام الضرائب لتشجيع بعض السلوكيات المالية أو العدول عن سلوكيات أخرى. فعلى سبيل المثال في بعض الدول قد يسمح لمالكي المنازل بخصم الفائدة على التمويل العقاري والضريبة العقارية من إجمالي دخلهم عند حساب الدخل الخاضع للضريبة. وتكون أنواع الامتيازات هذه متاحة للمكلفين فقط. وإذا لم تكن الجهة (بما في ذلك الشخص الطبيعي) من المكلفين، فإنه لا يستطيع الحصول على الامتياز. وتسمى أنواع الامتياز هذه بالنفقات الضريبية. وتعتبر النفقات الضريبية إيرادات متخلى عنه وليس مصروفات، كما أنها لا تؤدي إلى نشوء تدفقات داخلية أو خارجية للموارد، أي أنها لا تؤدي إلى نشوء أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات خاصة بالحكومة.
75. إن الفرق الأساسي بين المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية هو أنه بالنسبة للمصروفات المدفوعة من خلال نظام الضريبي يكون المبلغ متاحاً للجهات المحوّل إليها بغض النظر عما إذا كانت تدفع الضرائب أم لا أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ويمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إجراء مقاصة بين بنود الإيراد والمصروف إلا إذا سمح بذلك معيار آخر. ولا يُسمح بإجراء مقاصة بين الإيراد الضريبي والمصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي.

التحويلات

76. مع مراعاة ما ورد في الفقرة 98، يجب أن تثبت الجهة أصلاً يتعلق بالتحويلات عندما ينطبق على الموارد المحوّلة تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل.
77. تتضمن التحويلات المنح والإعفاء من الديون والغرامات والوصايا والهبات والتبرعات والسلع والخدمات العينية. وتحظى جميع هذه البنود بسمة مشتركة وهي أنها تحويل من جهة إلى أخرى دون بذل قيمة مساوية تقريباً مقابلها وهي ليست ضرائب كما هي معرفة في هذا المعيار.
78. ينطبق على التحويلات تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة حدث سابق (التحويل) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من تلك الموارد. وتستوفي التحويلات ضوابط الإثبات على أنها أصل عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق داخل للموارد ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وفي بعض الحالات، عندما يعفي الدائن المدين من التزام مثلاً، فإنه قد يحدث نقص في القيمة الدفترية للالتزام الذي سبق إثباته. في هذه الحالة، قد تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلاً من إثبات أصل نتيجة التحويل.
79. تحقق الجهة السيطرة على الموارد المحوّلة إما عند تحويل الموارد إلى الجهة أو عندما يكون لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في مطالبة الجهة المحوّلة. وتصبح العديد من ترتيبات تحويل الموارد ملزمة لجميع الأطراف قبل القيام بتحويل الموارد فعلياً. مع ذلك، فقد تتعهد الجهة أحياناً بتحويل الموارد ولكنها تفشل في القيام بذلك. وبالتالي، فقط عندما (أ) يكون حق المطالبة قابل للإنفاذ و(ب) تقدّر الجهة أنه من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد، عندها تُثبت الأصول والالتزامات و/أو الإيراد. وحتى ذلك الوقت، فإن الجهة لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الأطراف الثالثة إلى منافع الموارد المقترحة تحويلها.

80. لا تؤدي تحويلات الموارد التي ينطبق عليها تعريف المساهمات من الملاك إلى نشوء إيراد. حيث إن الاتفاقيات (أ) التي تنص على أحقية الجهة المقدمة للموارد في توزيعات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة خلال عمر الجهة المحوّل إليها أو توزيع أي فائض في الأصول عن الالتزامات في حال تصفية الجهة المحوّل إليها، أو (ب) التي تنص على أن الجهة التي تقدم الموارد تستحوذ حصة مالية في الجهة المحوّل إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، هي في جوهرها اتفاقيات لتقديم مساهمات من الملاك.
81. ينطبق على التحويلات تعريف المعاملات غير التبادلية لأن الجهة المحوّلة تزود الجهة المحوّل إليها بالموارد دون أن تدفع الجهة المحوّل إليها قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وإذا نصت اتفاقية ما على أن تدفع الجهة المحوّل إليها قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، فإن الاتفاقية ليست اتفاقية تحويل بل هي عقد لمعاملة تبادلية يجب المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 9.
82. تحل الجهة جميع الأحكام المفروضة المشمولة في اتفاقيات التحويل لتحديد ما إذا كانت تتكبد التزاماً عند قبولها للموارد المحوّلة.

قياس الأصول المحوّلة

83. كما تقتضي الفقرة 42، تُقاس الأصول المحوّلة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقْتناء. وتضع الجهات سياسات محاسبية لإثبات الأصول وقياسها تتسق مع معايير المحاسبة للقطاع العام. وكما يُبين سابقاً، يجب قياس المخزون أو العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية المقتناة من خلال معاملات غير تبادلية أولاً بقيمتها العادلة في تاريخ الاقْتناء وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام 12 و 16 و 17. ويجب كذلك قياس الأدوات المالية، بما في ذلك النقد والتحويلات مستحقة الاستلام التي ينطبق عليها تعريف الأداة المالية، وقياس الأصول الأخرى، بقيمتها العادلة في تاريخ الاقْتناء وفقاً للفقرة 42 والسياسة المحاسبية التي تنطبق.

الإعفاء من الديون وتحمل الالتزامات

84. يتنازل المقرضون أحياناً عن حقهم في تحصيل دين واجب الأداء على إحدى جهات القطاع العام، مما ينتج عنه فعلياً إلغاء الدين. فعلى سبيل المثال، قد تلغي حكومة وطنية قرضاً واجب الأداء على حكومة محلية. في مثل هذه الحالات، تثبت الحكومة المحلية زيادة في صافي الأصول نظراً لإلغاء التزام سبق إثباته.
85. تثبت الجهات إيراداً فيما يتعلق بالإعفاء من الدين عندما يكون الدين السابق لم يعد ينطبق عليه تعريف الالتزام أو لم يعد مستوفياً لضوابط الإثبات على أنه التزام، شريطة ألا ينطبق على الإعفاء من الدين تعريف المساهمات من الملاك.
86. عندما تعفي جهة مسيطرة جهة مملوكة بالكامل ومسيطر عليها من دين مستحق عليها، أو تتحمل التزاماتها، فإنه يجوز اعتبار المعاملة مساهمة من الملاك كما هو موضح في الفقرتين 37-38.
87. يُقاسُ الإيراد الناتج من الإعفاء من الديون بالقيمة الدفترية للدين المعفى منه.

الغرامات

88. الغرامات هي عبارة عن منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهة قطاع عام من فرد أو جهة أخرى كما هو محدد من قبل محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى نتيجة لقيام الفرد أو الجهة الأخرى بمخالفة متطلبات الأنظمة أو اللوائح. وفي بعض الدول يكون مسؤولي إنفاذ النظام قادرين على فرض غرامات على الأفراد الذين قاموا بمخالفة النظام. وفي هذه الحالات، سيكون عادة لدى الفرد خيار إما بدفع الغرامة أو الذهاب إلى المحكمة للدفاع عن قضيته. وعندما يتوصل المدعى عليه إلى اتفاق مع المدعي العام يتضمن دفع جزاء بدلاً من محاكمته، تُثبت الدفعة المالية كغرامة.

89. تتطلب الغرامات عادة من الجهة تحويل مبلغ نقدي محدد إلى الحكومة ولا تفرض على الحكومة أي واجبات قد تُثبت على أنها التزام. وبذلك تُثبت الغرامات على أنها إيراد عندما ينطبق على المبلغ مستحق الاستلام تعريف الأصل ويستوفي ضوابط الإثبات على أنه أصل حسبما هي موضحة في الفقرة 31. وكما هو مبين في الفقرة 12، عندما تقوم الجهة بتحصيل الغرامات بصفتها وكيلًا، لا تُعدّ الغرامات التي تحصلها إيرادات تخص الجهة المحصلة لهذه الغرامات. وتُقاس الأصول الناتجة من الغرامات بأفضل تقدير للتدفق الداخِل للموارد إلى الجهة.

الوصايا

90. إن الوصية هي تحويل يتم القيام به وفق النصوص الواردة في وصية الشخص المتوفى. ويقع الحدث السابق الذي يؤدي إلى سيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للموصى به عندما يكون لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في المطالبة بالموصى به، مثلًا عند وفاة الموصي أو صدور قرار صحة الوصية، اعتمادًا على أنظمة الدولة.

91. تُثبت الوصايا التي ينطبق عليها تعريف الأصل على أنها أصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بموثوقية. وقد يشكل تحديد احتمال حدوث تدفق داخِل لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة معضلة في حال انقضاء فترة من الزمن بين وفاة الموصي واستلام الجهة لأي أصول. وستحتاج الجهة إلى تحديد ما إذا كانت تركة الشخص المتوفى كافية للوفاء بجميع المطالبات التي على التركة وتلبية جميع الوصايا. وفي حال وجود نزاع على الوصية، فإن ذلك يؤثر أيضاً على احتمال تدفق الأصول إلى الجهة.

92. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول الموصى بها بالأسلوب ذاته التي تحدد فيها القيمة العادلة للهبات والتبرعات كما هو موضح في الفقرة 97. وفي الدول التي تخضع فيها تركة المتوفى للضريبة، قد تكون السلطة الضريبية حددت مسبقاً القيمة العادلة للأصل الذي سيؤول إلى الجهة، وقد يكون هذا المبلغ متاحاً للجهة. وتُقاس الوصايا بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو مستحقة الاستلام.

الهبات والتبرعات بما في ذلك السلع العينية

93. تُعدّ الهبات والتبرعات تحويلاتٍ تطوعيةً للأصول بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى والسلع العينية والخدمات العينية التي تمنحها جهة لجهة أخرى وتخلو عادة من الأحكام المفروضة. وقد يكون المحوّل إما جهة أو فرداً. وفيما يتعلق بالهبات والتبرعات على شكل نقد أو أصول نقدية أخرى وسلع عينية، يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة هو عادة استلام

الهبة أو التبرع. وتتطرق الفقرات 98-103 أدناه إلى موضوع إثبات الهبات أو التبرعات على شكل خدمات عينية.

94. السلع العينية هي عبارة عن أصول ملموسة محولة إلى الجهة في معاملة غير تبادلية دون رسم ولكنها قد تخضع للأحكام المفروضة. وتتضمن المساعدات الخارجية المقدمة من قبل منظمات تطوير متعددة أو ثنائية الأطراف غالباً مكوتاً من السلع العينية.
95. تُثبت الهبات والتبرعات (باستثناء الخدمات العينية) على أنها أصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بموثوقية. وفيما يتعلق بالهبات والتبرعات، يكون منح الهبة أو التبرع وتحويل الملكية النظامية متزامنين غالباً، وفي هذه الظروف لا يكون هناك شك بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستندفق إلى الجهة.
96. تُثبت السلع العينية على أنها أصول عندما تُستلم السلع أو يكون هناك ترتيب ملزم لاستلام السلع. وفي حال استلام السلع العينية دون شروط مقترنة بها، فإن الإيراد يُثبت فوراً. وفي حال فرض شروط معينة، يُثبت التزام، والذي يُفرض ويُثبت الإيراد عند تحقيق الشروط.
97. عند الإثبات الأولي، تُقاس الهبات والتبرعات بما في ذلك السلع العينية بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، والذي يجوز التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشط أو من خلال التثمين. ويتولى عادة عضو من مهنة التقييم يحمل مؤهلاً مهنيًا معترفاً به وملائماً تثمين قيمة الأصل. وفيما يتعلق بالعديد من الأصول، يكون التحقق من القيمة العادلة بسهولة من خلال الرجوع إلى الأسعار المعلنة في سوق نشطة وتتمتع بالسيولة. فعلى سبيل المثال يمكن الحصول على أسعار السوق الحالية عادة للأراضي والمباني غير المتخصصة والمركبات وأنواع عديدة من الآلات والمعدات.

الخدمات العينية

98. يجوز للجهة أن تُثبت الخدمات العينية على أنها إيراد وعلى أنها أصل، ولكنها غير مُطالبة بالقيام بذلك.
99. إن الخدمات العينية هي عبارة عن خدمات يقدمها الأفراد لجهات القطاع العام في معاملة غير تبادلية. وينطبق على هذه الخدمات تعريف الأصل لأن الجهة تسيطر على مورد يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة. بالرغم من ذلك، تُستهلك هذه الأصول مباشرة، كما تُثبت معاملة ذات قيمة مساوية لتعكس استهلاك هذه الخدمات العينية. فعلى سبيل المثال قد تُثبت مدرسة حكومية تحصل على خدمات تطوعية من معاوني المعلمين، والتي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، بزيادة في الأصل والإيراد وهبوط في الأصل والمصروف. وفي العديد من الحالات ستثبت الجهة مصروفاً فيما يخص استهلاك الخدمات العينية. بالرغم من ذلك، فقد تُستخدم الخدمات العينية أيضاً لإنشاء أصل معين، وفي هذه الحالة يتضمن المبلغ المثبت فيما يتعلق بالخدمات العينية في تكلفة الأصل قيد الإنشاء.
100. قد تكون جهات القطاع العام هي جهات يُحول إليها خدمات عينية بموجب برامج تطوعية أو غير تطوعية يتم إدارتها للمصلحة العامة مثل:
أ. المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛ و

- ب. قد يُطلب من الأشخاص المتهمين بارتكاب مخالفات أداء خدمة مجتمع لصالح جهة القطاع العام؛ و
- ج. قد تحصل المستشفيات العامة على خدمات من المتطوعين؛ و
- د. قد تحصل المدارس الحكومية على خدمات تطوعية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة؛ و
- هـ. قد تحصل الحكومات المحلية على خدمات إطفاء حريق من متطوعين.

101. لا ينطبق على بعض الخدمات العينية تعريف الأصل لأن الجهة لا تملك سيطرة كافية على الخدمات المقدمة. وفي ظروف أخرى، وقد تملك الجهة سيطرة على الخدمات العينية ولكنها قد تكون غير قادرة على قياسها بموثوقية، وبذلك فإنها تفشل في استيفاء ضوابط الإثبات على أنها أصل. بالرغم من ذلك، قد تكون الجهات قادرة على قياس القيمة العادلة لخدمات عينية معينة، مثل الخدمات العينية المهنية أو الخدمات العينية الأخرى التي تتوافر خلافاً لذلك بسهولة في السوق الوطنية أو الدولية. ولدى تحديد القيمة العادلة لأنواع الخدمات العينية الموضحة في الفقرة 100، قد تتوصل الجهة إلى أن قيمة الخدمات ليست ذات أهمية نسبية. وفي العديد من الأمثلة، تُقدم الخدمات العينية من قبل أشخاص مدربين بشكل ضعيف أو غير مدربين، وتختلف بشكل أساسي عن الخدمات التي تستحوذها الجهة في حال عدم توافر الخدمات العينية.

102. لا يقتضي هذا المعيار إثبات الخدمات العينية بسبب الشكوك العديدة التي تحيط بها، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات. مع ذلك، تشجع الفقرة 108 على الإفصاح عن طبيعة ونوع الخدمات العينية المستلمة خلال فترة القوائم المالية. وكما هو حال جميع الإفصاحات، تكون الإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية فقط في حال كانت ذات أهمية نسبية. وبالنسبة لبعض جهات القطاع العام، تُعدّ الخدمات التي يقدمها المتطوعون غير ذات أهمية نسبية من حيث مقدارها ولكنها قد تكون ذات أهمية نسبية بحكم طبيعتها.

103. لدى وضع سياسة محاسبية تتناول فئة من فئات الخدمات العينية، تُؤخذ في الحسبان عوامل مختلفة، بما في ذلك آثار الخدمات العينية على المركز المالي للجهة وأدائها وتدفعاتها النقدية. وقد يؤثر مدى اعتماد الجهة على فئة معينة من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها على السياسة المحاسبية التي تضعها الجهة لإثبات الأصول. فعلى سبيل المثال قد تميل جهة تعتمد على فئة معينة من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها إلى إثبات الخدمات العينية التي ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل. وعند تحديد ما إذا كان يجب إثبات فئة معينة من الخدمات العينية، فإنه يُنظر أيضاً إلى ممارسات الجهات المماثلة التي تعمل في بيئة مماثلة.

التعهدات

104. التعهدات هي عبارة عن وعود غير قابلة للإنفاذ بتحويل أصول إلى جهة معينة. ولا ينطبق على التعهدات تعريف الأصل لأن الجهة المحوّل إليها لا تستطيع التحكم في وصول الجهة المحوّل إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها البند المتعهد به. ولا تثبت الجهات البنود المتعهد بها على أنها أصول أو إيرادات. وإذا حوّل البند المتعهد به لاحقاً إلى الجهة المحوّل إليها، يُثبت كهبّة أو تبرع وفقاً للفقرات 93-97 أعلاه.

وقد تستدعي التعهدات الإفصاح عنها على أنها أصول محتملة بموجب متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

التحويلات المستلمة مقدماً

105. عندما تستلم الجهة موارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، يتم إثبات الموارد على أنها أصول عندما ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل. كما تثبت الجهة أيضاً التزاماً بقيمة الموارد التي تم الحصول عليها مقدماً إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزماً. ولا تختلف التحويلات التي تُستلم مقدماً بشكل أساسي عن المقبوضات الأخرى المستلمة مقدماً، وبذلك يثبت التزام إلى أن يقع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزماً ويتم الوفاء بجميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاقية. وعندما يقع ذلك الحدث ويتم الوفاء بجميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاقية، يتم تسوية الالتزام وإثبات الإيراد.

القروض الميسرة

105أ. القروض الميسرة هي قروض تتلقاها الجهة بأسعار أقل من أسعار السوق. ويُعدُّ الجزء من القرض الواجب تسديده، مع أي دفعات فائدة، معاملة تبادلية وتتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. وتنظر الجهة فيما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 41) هو إيراد غير تبادلي يتعين المحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار.

105ب. عندما تحدد الجهة أن الفرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي هو إيراد غير تبادلي، تثبت الجهة الفرق على أنه إيراد، إلا إذا كان واجب حالي موجوداً، على سبيل المثال عندما ينتج واجب حالي من شروط محددة مفروضة من قبل الجهة المحولة على الأصول المحولة. وفي حال وجود واجب حالي، فإنه يُثبت على أنه التزام. وبالقدر الذي تفي به الجهة بالواجب الحالي، يُخفف الالتزام ويُثبت مبلغ مساوٍ على أنه إيراد.

الإفصاح

106. يجب أن تفصح الجهة إما في صلب القوائم المالية أو في إيضاحاتها عما يلي:
أ. مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المثبت خلال الفترة حسب فئات رئيسة تبين بشكل منفصل ما يلي:

- (1) الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛ و
 - (2) التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل بشكل منفصل.
- ب. مبلغ الذمم المدينة المثبت فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛ و
- ج. مبلغ الالتزام المثبت فيما يتعلق بالأصول المحولة الخاضعة لشروط معينة؛ و
- ج(أ). مبلغ الالتزام المثبت فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع للشروط المفروضة على الأصول المحولة؛ و
- د. مبلغ الأصول المثبتة الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛ و
- هـ. وجود أي مقبوضات مستلمة مقدماً تتعلق بمعاملات غير تبادلية، ومبالغ هذه المقبوضات؛ و
- و. مبلغ أي التزامات معفاة.

107. يجب أن تفصح الجهة في إيضاحات القوائم المالية ذات الغرض العام عما يلي:
أ. السياسات المحاسبية المطبقة في إثبات الإيراد من المعاملات غير التبادلية؛ و

ب. الأساس المستخدم لقياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة الداخلة وذلك للفئات

الرئيسة من الإيراد من معاملات غير تبادلية؛ و

- ج. معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسة للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع الجهة قياسه بموثوقية خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة؛ و
د. طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للوصايا والهبات والتبرعات مبيّنة بشكل منفصل الفئات الرئيسة للسلع العينية المستلمة.

108. تُشجّع الجهات على الإفصاح عن طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للخدمات العينية المستلمة، بما في ذلك الفئات غير المثبتة. وسيحدد مدى اعتماد الجهة على فئة معينة من الخدمات العينية الإفصاحات التي تقوم بها فيما يتعلق بتلك الفئة.
109. تساعد الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 106 و107 الجهة المعدّة للقوائم المالية في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية كما هو موضح في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، والتي تتمثل في تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وإظهار مستوى مساءلة الجهة عن الموارد التي عهد لها بها.
110. يساعد الإفصاح عن الفئات الرئيسة للإيراد المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على معرفة حول تعرض الجهة لتدفقات إيراد معينة.
111. تفرض الشروط والقيود حدوداً على استخدام الأصول، الأمر الذي يؤثر على عمليات الجهة. ويساعد الإفصاح عن (أ) مبلغ الالتزامات المثبت نتيجة للشروط (ب) ومبلغ الأصول الخاضعة للقيود المستخدمة في إصدار أحكام حول قدرة الجهة على استخدام أصولها وفق اختيارها. تُشجّع الجهات على تفصيل المعلومات التي تقتضي الفقرة 106 (ج) الإفصاح عنها حسب الفئات.
112. تقتضي الفقرة 106 (هـ) من الجهات الإفصاح عن وجود مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وتنطوي هذه الالتزامات على مخاطرة تتمثل في أن تضطر الجهة إلى التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة في حال عدم وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو في حال لم يصبح ترتيب التحويل ملزماً. ويساعد الإفصاح عن المقبوضات المستلمة مقدماً المستخدمين في إصدار أحكام حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول الجهة.
113. كما هو مبين في الفقرة 68، ستكون الجهة قادرة في العديد من الحالات على قياس الأصول والإيراد الناتج من المعاملات الضريبية بموثوقية باستخدام النماذج الإحصائية مثلاً. مع ذلك، قد تكون هناك ظروف استثنائية تكون فيها الجهة غير قادرة على قياس الأصول والإيرادات الناتجة بموثوقية إلى أن تنقضي فترة واحدة أو أكثر من فترات القوائم المالية منذ وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالات، تقوم الجهة بإفصاحات عن طبيعة الفئات الرئيسة للضرائب التي لا يمكن قياسها بموثوقية، وبالتالي تثبت خلال فترة القوائم المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مستنيرة حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول الجهة.
114. تتطلب الفقرة 107 (د) من الجهات القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للهبات والتبرعات والوصايا التي حصلت عليها. وتُستلم التدفقات الداخلة للموارد حسب تقدير الجهة المحوّلّة التي تعرض الجهة لمخاطرة احتمال تغير مصادر هذه الموارد بشكل مهم في فترات

مستقبلية. وتساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مستنيرة حول الوضع المستقبلي للإيراد وصافي أصول الجهة.

115. عندما ينطبق على الخدمات العينية تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل، يجوز أن تختار الجهات إثبات هذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. وتشجع الفقرة 108 الجهة على القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع جميع الخدمات العينية المستلمة سواء ثبتت أم لا. وقد تساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على (أ) معرفة مدى مساهمة هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة خلال فترة القوائم المالية (ب) اعتماد الجهة على هذه الخدمات من أجل تحقيق أهدافها في المستقبل.

أحكام انتقالية

- 116. [حذفت].
- 117. [حذفت].
- 118. [حذفت].
- 119. [حذفت].
- 120. [حذفت].
- 121. [حذفت].
- 122. [حذفت].
- 123. [حذفت].

تاريخ السريان

124. يجب على الجهة أن تُطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترات تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

124أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124و. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

124ز. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].

125. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار،

فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

5. إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 23، ولكنها ليست جزءاً منه.

قياس الإيراد من المعاملات غير التبادلية وإثباتها والإفصاح عنها

ضريبة الدخل (الفقرة 65)

1. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة بنسبة 25% على الدخل الشخصي المكتسب داخل الدولة. وعلى أصحاب العمل اقتطاع الضرائب من الرواتب ودفع هذه الاقتطاعات على أساس شهري. ويتعين على الأفراد الذين يحصلون على دخل مهم من غير الراتب (مثل الاستثمار) تقديم دفعات ضريبية مقدرة على أساس ربع سنوي. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يقدم الأفراد إقرارات ضريبية إلى مصلحة الضرائب بحلول 15 إبريل من السنة التي تلي السنة الضريبية (سنة تقويمية) ويجب أن يدفعوا الضريبة المتبقية المستحقة (أو يطالبوا باسترداد المبلغ) في ذلك الوقت. وتنتهي فترة القوائم المالية الخاصة بالحكومة في 30 يونيو.
2. تسيطر الحكومة على مورد معين -ضريبة الدخل مستحقة الاستلام - عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو دخل مكتسب من قبل المكلفين خاضع للضريبة. وتثبت الحكومة في نهاية فترة القوائم المالية الأصول والإيراد فيما يخص ضريبة الدخل الشخصي المفروضة على الدخل المكتسب خلال فترة القوائم المالية إلى الحد الذي تستطيع فيه قياسه بموثوقية. كما تُثبت الأصول والإيراد فيما يخص ضرائب الدخل المفروضة على الدخل المكتسب في فترات سابقة والذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل أو يستوفي ضوابط الإثبات على أنه أصل حتى فترة القوائم المالية الحالية.

قياس الإيراد الضريبي (الفقرات 67-70)

3. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة دخل على الدخل الشخصي لجميع الأشخاص الذين يجنون دخلهم داخل نطاق الدولة. فُرِضَت الضريبة للمرة الأولى قبل حوالي 70 سنة من فترة القوائم المالية الحالية، وتتوافر الإحصائيات المتعلقة بالضريبة لفترة السبعين سنة كاملة. وتمتد السنة الضريبية وفترة القوائم المالية من 1 يناير حتى 31 ديسمبر. وبحق للمكلفين تقديم إقراراتهم الضريبية حتى 30 إبريل من كل سنة، ودفع أي ضرائب غير مسددة حتى 30 يونيو. ويتعين على الحكومة بموجب التشريع عرض القوائم المالية ذات الغرض العام الموحدة والمراجعة على الجهة التشريعية في موعد أقصاه 31 مارس.
4. يجب إثبات إيراد ضريبة الدخل في فترة القوائم المالية التي وقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، أي الدخل المكتسب الخاضع للضريبة. ولأن نظام إدارة الضرائب لا يمكن الحكومة من قياس ضريبة الدخل مستحقة الاستلام بشكل مباشر إلا بعد أن تُصدر قوائمها المالية ذات الغرض العام، فإن الحكومة تستخدم نموذجاً لقياس إيراد ضريبة الدخل مستحقة الاستلام بشكل غير مباشر. وتستخدم الحكومة الإحصائيات التاريخية لضريبة الدخل المحصلة التي بحوزتها والمتعلقة بالضريبة، حيث تقارنها بظواهر أخرى ممكن رصدها من أجل وضع نموذج موثوق. وقد تتضمن الظواهر الأخرى إحصائيات اقتصادية أخرى مثل إجمالي الناتج المحلي وظواهر مالية مثل أقساط ضريبة الدخل تم طرحها من قبل أصحاب العمل وتحصيلات ضريبة المبيعات (في حال فرضت مثل هذه الضريبة) والإحصائيات المصرفية التي يجمعها البنك المركزي. وقد توظف هذه الحكومة للاقتصاديين والإحصائيين للمساعدة في وضع النموذج ويختبر المراجع الخارجي صحة النموذج وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والوطنية.
5. يمكن النموذج الجهة المعدّة للقوائم المالية من قياس الأصول والإيراد المستحق لها خلال فترة القوائم المالية بموثوقية، والتي يكون إثباتها والإفصاح عنها بعد ذلك في القوائم المالية ذات الغرض العام. وتفصح إيصاحات القوائم المالية ذات الغرض العام عن السياسات المحاسبية، بما في ذلك أساس قياس إيراد ضريبة الدخل. وفي هذه الظروف، قد تُعدّل تقديرات إيراد الضريبة المتعلقة بفترة قوائم مالية ما في فترة لاحقة. وتُثبت التغييرات التي تُجرى على التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3.

ضريبة القيمة المضافة (الفقرة 65)³

³ تستخدم بعض الدول مصطلح ضريبة القيمة المضافة وضريبة السلع والخدمات بحيث يمكن أن يحل أحدهما محلّ الآخر.

6. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة القيمة المضافة على جميع مؤسسات الأعمال. وتبلغ هذه الضريبة 15% من القيمة المضافة ويقوم التجار بتحصيلها من العملاء (المكلفين) في وقت البيع. وعلى الجهات الكبيرة والمتوسطة الحجم تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة إلكترونياً إلى مصلحة الضرائب أسبوعياً، بالرغم من ذلك، يسمح

إرشادات التنفيذ

لمؤسسات الأعمال الصغيرة تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة بشكل يدوي على أساس ربع سنوي.

7. تسيطر الحكومة على مورد معين -ضريبة القيمة المضافة مستحقة الاستلام -عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو تنفيذ النشاط الخاضع للضريبة، أي بيع السلع والخدمات ذات القيمة المضافة خلال فترة القوائم المالية. وتثبت الحكومة الأصول والإيرادات في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي يحدث فيها النشاط الخاضع للضريبة، أو بعد ذلك، عندما تستطيع قياس الضريبة مستحقة الاستلام بموثوقية. وفي العديد من الحالات، لا تتزامن فترة تقديم الإقرار الضريبي مع فترة القوائم المالية. وفي مثل هذه الظروف قد تُعدّل تقديرات الإيراد الضريبي لفترة القوائم المالية في فترة لاحقة. وتُثبت التغييرات في التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3.

ضريبة السلع والخدمات (الفقرة 65)

8. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة السلع والخدمات على مبيعات السلع والخدمات. وتبلغ هذه الضريبة 10% من قيمة السلع والخدمات المباعة. ويتعين على معظم بائعي السلع والخدمات تقديم إقرارات ضريبة السلع والخدمات إلكترونياً إلى مصلحة الضرائب أسبوعياً. مع ذلك، يُسمح لمؤسسات الأعمال الصغيرة بتقديم إقرارات ضريبة السلع والخدمات بشكل يدوي على أساس ربع سنوي.

9. تسيطر الحكومة على مورد معين -ضريبة السلع والخدمات مستحقة الاستلام -عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال فترة القوائم المالية. وتثبت الحكومة الأصول والإيرادات في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي تحدث فيها عمليات البيع أو الشراء، أو أنه في حال لم يكن من الممكن قياس الضريبة مستحقة الاستلام بموثوقية في نهاية فترة القوائم المالية، فيتم لاحقاً، عندما يكون من الممكن قياس الضريبة مستحقة الاستلام بموثوقية.

الرسم الجمركي (الفقرة 65)

10. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) رسماً جمركياً على جميع واردات السلع. وتختلف الرسوم بالاعتماد على نوع السلع المستوردة وتُحدد بمستويات معينة لضمان أن تكون السلع المنتجة محلياً أرخص في سوق البيع بالتجزئة. ويُحتَقظ بالسلع المستوردة في مستودعات جمركية حتى يدفع المستورد الرسم المستحق. ويُطلب من المستوردين تقديم إقرارات إلى مصلحة الجمارك حول عملية الاستيراد ودفع الرسم فوراً. ويقدم معظم المستوردين هذه الإقرارات إلكترونياً قبل وصول السلع ويقومون بتحويلات إلكترونية للأموال إلى مصلحة الجمارك عند تفريغ السلع من السفن أو الطائرات أو عند عبور القطارات أو الشاحنات الحدود الجمركية.

11. تسيطر الحكومة على مورد معين -الرسم مستحق الاستلام -عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو حركة السلع عبر الحدود الجمركية. وتثبت الحكومة الأصول والإيرادات في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي تعبر فيها السلع الحدود، أو بعد ذلك عندما يكون بإمكانها قياس الرسم مستحق الاستلام بموثوقية.

ضريبة الإرث (الفقرة 65)

12. تفرض حكومة وطنية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة إرث تبلغ 40% على جميع التركات التي يتم تقييمها بما يزيد على 500,000 ريال سعودي. ويتعين على الأطباء الممارسين إعلام مصلحة الضرائب بجميع الوفيات. وبعد ذلك، يقوم مقيم الضرائب بتقييم مؤقت للتركة لتحديد ما إذا كانت الضريبة المستحقة الدفع. ويجب أن يقوم مصفو التركات بتقديم قائمة جرد بعناصر التركة لدى مصلحة الضرائب تحدد قيمة التركة والضريبة المستحقة عليها. ولا يمكن منح إثبات صحة الوصية حتى سداد الضريبة كاملة. وبسبب التعقيدات التي تحصل في نظام التركات والاستثناءات المتكررة للتقييمات، فإن تسوية التركات وتحصيل الضريبة المستحقة يستغرق عادة مدة أربع سنوات في المتوسط.

13. تسيطر الحكومة على مورد معين - ضريبة الإرث المستحقة - عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو وفاة شخص يملك عقارات خاضعة للضريبة. وتثبت الحكومة الأصول والإيرادات في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي توفي فيها الشخص، أو بعد ذلك حالما يكون بإمكانها قياس الأصول بموثوقية.

ضريبة العقارات (الفقرة 65)

14. تفرض حكومة محلية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة تبلغ 1% من القيمة المقدرة للعقارات التي تقع ضمن دائرة اختصاصها القانوني. وتمتد فترة القوائم المالية الحكومة من 1 يوليو إلى 30 يونيو. وتُفرض الضريبة في 31 يوليو حيث تُرسل إشعارات التقييم إلى مالكي العقارات في يوليو مع استحقاق الدفع بحلول 31 أغسطس. وفي حال عدم دفع الضرائب في ذلك التاريخ، يتكبد مالكو العقارات دفعات غرامة تأخير بسعر فائدة بنسبة 3% من المبلغ غير المسدد شهرياً. ويسمح النظام الضريبي أن تقوم الحكومة بمصادرة وبيع العقار من أجل تحصيل الضرائب غير المسددة المستحقة عليه.

إرشادات التنفيذ

15. تسيطر الحكومة على مورد معين -ضرائب العقارات مستحقة الاستلام -عند وقوع الحدث الخاضع للضريبة وهو انقضاء التاريخ الذي تفرض فيه الضرائب، 31 يوليو. وتثبت الحكومة الأصول والإيراد في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي صادف فيها ذلك التاريخ.
<i>الضرائب المقبوضة مقدماً (الفقرة 66)</i>
16. تفرض حكومة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) ضريبة دخل على جميع المقيمين داخل نطاق الدولة. وتمتد فترة استحقاق الضريبة وفترة القوائم المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر. وعلى المكلفين الذين يعملون لحسابهم الخاص دفع مبلغ تقديري عن ضريبة دخلهم للسنة بطول 24 ديسمبر من السنة التي تسبق بداية السنة الضريبية مباشرة. ويحدد نظام الضريبة هذا التقدير على أنه المبلغ المستحق عن آخر تقييم مكتمل بالإضافة إلى عشر المبلغ، إلا في حال تقديم المكلف تفسيراً قبل 24 ديسمبر بشأن دفع مبلغ أقل (تطبق الجزاءات إذا ثبت أن تقييم المكلف، ذا أهمية نسبية، أقل من المبلغ النهائي الواجب أدائه). وبعد نهاية فترة الضريبة، يقدم المكلفون الذين يعملون لحسابهم الخاص إقراراتهم الضريبية ويستلمون الأموال المستردة أو يدفعون ضريبة إضافية للحكومة.
17. تعتبر الموارد المستلمة من المكلفين الذين يعملون لحسابهم الخاص بطول 24 ديسمبر مقبوضات مستلمة مقدماً مقابل الضرائب المستحقة للسنة التالية. أما الحدث الخاضع للضريبة فهو اكتساب الدخل خلال فترة فرض الضرائب التي لم تبدأ بعد. وتثبت الجهة المعدّة للقوائم المالية زيادة في الأصول (النقد في البنك) وزيادة في الالتزام (الضرائب المقبوضة مقدماً).
<i>المنح إلى مستوى آخر في الحكومة لأغراض عامة (الفقرات 14-16 و 76)</i>
18. تقدم حكومة وطنية (الجهة المحوّل) منحة بمبلغ 10 مليون ريال سعودي إلى حكومة محلية تقع في منطقة معزولة اجتماعياً واقتصادياً. ويتعين على الحكومة المحلية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) بموجب النظام تنفيذ برامج اجتماعية متنوعة؛ مع ذلك، فهي لا تملك موارد كافية لتنفيذ جميع هذه البرامج دون مساعدة. ولا يوجد أحكام مفروضة مقترنة بالمنحة. وعلى جميع الحكومات المحلية إعداد وعرض قوائم مالية مراجعة ذات غرض عام.
19. ليس هناك أحكام مفروضة مقترنة بهذه المنح، كما لا يوجد واجب أداء، لذلك تُثبت التحويلات على أنها أصول وإيراد في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي يتم فيها استلام التحويلات أو استحقاق استلامها من قبل الحكومة المحلية.
<i>التحويل وفق أحكام مفروضة لا ينطبق عليها تعريف الشرط (الفقرات 20-25)</i>
20. تقوم حكومة وطنية بتحويل نقدي مقداره 50 مليون ريال سعودي إلى جهة إسكان اجتماعي تابعة لحكومة ولاية مشترطة بأنها: أ. ستزيد المعروض من الإسكان الاجتماعي من خلال إضافة 1,000 وحدة أخرى إلى جانب أي زيادات أخرى مخطط لها؛ أو ب. ستستخدم التحويل النقدي بطرق أخرى لدعم أهدافها المتعلقة بالإسكان الاجتماعي. في حال عدم تحقيق أي من هذه الأحكام المفروضة، فإنه يجب على الجهة المحوّل إليها المبلغ النقدي أن تعيد المبلغ للحكومة الوطنية.
21. تثبت جهة الإسكان الاجتماعي التابعة لحكومة الولاية زيادة في أصل (النقد) وإيراداً بمبلغ 50 مليون ريال سعودي. ورد نص الأحكام المفروضة في اتفاقية التحويل بشكل عام بحيث لا تفرض واجب أداء على الجهة المحوّل إليها- إن واجب الأداء يفرضه التكليف التشغيلي للجهة ولا يفرضه شروط التحويل.
<i>التحويل إلى جامعة حكومية مع فرض قيود (الفقرات 19 و 76)</i>
22. تقوم حكومة وطنية (الجهة المحوّل) بتحويل ملكية 200 هكتار من الأراضي في مدينة كبيرة لجامعة معينة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) من أجل تأسيس حرم جامعي. وتنص اتفاقية التحويل على استخدام الأرض لتأسيس حرم جامعي ولكنها لا تنص على إرجاع قطعة الأرض في حال عدم استخدامها لغرض الحرم الجامعي.
23. تثبت الجامعة قطعة الأرض على أنها أصل في قائمة المركز المالي الخاص بفترة القوائم المالية التي تحصل فيها الجامعة على السيطرة على قطعة الأرض. ويجب إثبات قطعة الأرض بقيمتها العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، <i>العقارات والآلات والمعدات</i> . ولا ينطبق على القيد تعريف الالتزام أو يستوفي ضوابط الإثبات على أنه التزام. ولذلك تثبت الجامعة الإيراد فيما يتعلق بقطعة الأرض في قائمة الأداء المالي الخاص بفترة القوائم المالية التي تُثبت فيها قطعة الأرض على أنها أصل.

إرشادات التنفيذ

المنح إلى مستوى آخر في الحكومة وفق شروط (الفقرات 17-18)

24. تمنح حكومة وطنية (الجهة المحوِّلة) 10 ملايين ريال سعودي إلى حكومة منطقة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) لتستخدمها في تحسين وصيانة أنظمة النقل العامة. وعلى وجه الخصوص، يجب استخدام الأموال كالتالي: 40% لتحديث سكة الحديد القائمة ونظام الترام، 40% لإنشاء سكة حديد جديدة أو نظم ترام جديدة، 20% لمشتريات وتحسينات قاطرات السكة الحديدية. وبموجب شروط المنحة، يمكن استخدام الأموال كما هو منصوص عليه فقط ويتعين على الحكومة المنطقة تضمين إيضاح في قوائمها المالية المراجعة ذات الغرض العام توضح كيفية إنفاق أموال المنحة. وتتقضى الاتفاقية إنفاق المنحة كما هو محدد في السنة الحالية أو إرجاعها إلى الحكومة الوطنية.
25. تثبت حكومة المنطقة أموال المنحة على أنها أصل. كما تثبت حكومة المنطقة التزاماً معيناً فيما يتعلق بالشروط المقترن بالمنحة. وحيث يحقق الإقليم هذا الشرط، أي عندما يقدم نفقات مصادق عليها، فإنه يخفض الالتزام ويثبت الإيراد في قائمة الأداء المالي الخاص بفترة القوائم المالية التي يتم تسوية الالتزام فيها.
- منح البحوث (عبارة عن معاملة تبادلية في جوهرها) (الفقرة 8)
26. تمنح شركة كبيرة تقوم بصنع منتجات التنظيف (الجهة المحوِّلة) أموالاً لجامعة حكومية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) للقيام ببحث حول فعالية مركبات كيماوية معينة في إزالة الرسيم على الجدران بسرعة. وتشتترط الشركة بأن تتم مشاركة نتائج البحث معها قبل إعلانها للعموم وأنه يحق لها تقديم طلب براءة فيما يتعلق بالمركب.
27. تُعدّ هذه معاملة تبادلية، حيث تقدم الجامعة مقابل المنحة خدمات البحث وأصلاً غير ملموس وهو حق الانتفاع من نتائج البحث (منفعة اقتصادية مستقبلية). معيار المحاسبة للقطاع العام 9، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة يطبق على هذه المعاملة.
- الإعفاء من الديون (الفقرات 84-87)
28. تقرض الحكومة الوطنية (الجهة المحوِّلة) حكومة محلية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) 20 مليون ريال سعودي لتمكينها من بناء محطة معالجة مياه. وبعد إجراء تغيير على السياسة، تقرض الحكومة الوطنية إعفاء الحكومة المحلية من تسديد القرض. وليس هناك أحكام مفروضة مقترنة بالإعفاء من تسديد القرض. وتخاطب الحكومة الوطنية الحكومة المحلية كتابياً وتعلمها بقرارها؛ كما ترفق وثائق القرض التي تُدبّل بعبارة أنه "تم التنازل عن القرض".
29. عندما تستلم الحكومة المحلية من الحكومة الوطنية الرسالة والوثائق التي تبلغ هذا القرار، فإن الحكومة المحلية تلغي إثبات الالتزام المتعلق بالقرض وتثبت الإيراد في قائمة الأداء المالي الخاص بفترة القوائم المالية التي يتم فيها إلغاء إثبات الالتزام.
- شراء عقارات ذات مكونات تبادلية وغير تبادلية (الفقرات 8-11 و39-41)
30. تشتري مدرسة حكومية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) قطعة أرض قيمتها العادلة 100,000 ريال سعودي بقيمة 50,000 ريال سعودي من حكومة محلية. وتستنتج الجهة المعدّة للقوائم المالية بأن المعاملة تتألف من مكونين، الأول مكون تبادلي والآخر غير تبادلي. ويتضمن أحد المكونين شراء نصف قطعة الأرض مقابل 50,000 ريال سعودي، أما المكون الآخر فهو معاملة غير تبادلية تحول النصف المتبقى من قطعة الأرض إلى المدرسة.
31. تثبت المدرسة الحكومية في قوائمها المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي تثبت فيها المعاملة قطعة الأرض بقيمة 100,000 ريال سعودي (بتكلفة مقدارها 50,000 ريال سعودي وتحويل مقداره 50,000 ريال سعودي) وتخفيض في أصولها النقد بمقدار 50,000 ريال سعودي كما تثبت الإيراد من معاملة غير تبادلية بمقدار 50,000 ريال سعودي (القيمة العادلة المثبتة للزيادة في صافي الأصول).
- الوصايا (الفقرة 90-92)
32. تقوم خريجة حديثة من جامعة حكومية تبلغ من العمر 25 عاماً (الجهة المحوِّلة) بتسمية الجامعة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) في وصيتها على أنها المستفيد الأساسي. ويتم إعلام الجامعة بذلك. وهذه الخريجة غير متزوجة وليس لديها أطفال ولديها أملك تبلغ قيمتها حالياً 500,000 ريال سعودي.
33. لا تثبت الجامعة الحكومية أي أصل أو إيراد في قوائمها المالية ذات الغرض العام للفترة التي كُتبت فيها الوصية. إن الحدث السابق بالنسبة للأيلة عن طريق الوصية هو وفاة الموصية (الجهة المحوِّلة)، الأمر الذي لم يحدث بعد.

إرشادات التنفيذ

التعهد - دعوة عبر التلفاز للمساهمة في إنشاء مستشفى حكومي (الفقرة 104)

34. تجري محطة تلفزيونية محلية مساء 30 يونيو 20x5 دعوة لجمع الأموال بغرض إنشاء مستشفى حكومي (الجهة المعدّة للقوائم المالية). ويصادف تاريخ القوائم المالية السنوي للمستشفى الحكومي 30 يونيو. ويقوم مشاهدو التلفاز بالاتصال أو إرسال بريد إلكتروني متعهدين بإرسال تبرعات بمبالغ محددة من المال. وفي نهاية برنامج الدعوة، تم التعهد بمبلغ 2 مليون ريال سعودي. ولا تكون التبرعات المتعهد بها ملزمة على أولئك الأشخاص الذين يقومون بالتعهد. وتشير التجارب المماثلة في مثل هذه الأنشطة إلى أنه يتم الحصول على ما يقارب 75 % من التبرعات المتعهد بها.

35. لا يثبت المستشفى الحكومي أي مبلغ في قوائمها المالية ذات الغرض العام فيما يتعلق بالتعهدات. ولا تسيطر الجهة على الموارد المتعلقة بالتعهد لأنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول المحوّلين المحتملين إلى المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المحتملة للموارد المتعهد بها، ولذلك لا تستطيع إثبات الأصل أو الإيراد ذي العلاقة إلى أن يصبح التبرع ملزماً على المتبرع.

الغرامات (الفقرة 88-89)

36. اتّهمت شركة كبرى بتلويث نهر معين. وكعقوبة على ذلك، يتعين عليها تنظيف التلوث ودفع غرامة مقدارها 50 مليون ريال سعودي. وهذه الشركة هي في حالة مالية جيد وقادرة على دفع الغرامة. وأعلنت الشركة بأنها لن تستأنف القضية.

37. تثبت الحكومة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) مبلغ مستحق الاستلام وإيراد بقيمة 50 مليون ريال سعودي في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بفترة القوائم المالية التي تُعرض فيها الغرامة.

المساعدات الخارجية المثبتة (الفقرات 76-82)

38. تبرم الحكومة الوطنية "أ" (الجهة المعدّة للقوائم المالية) اتفاقية مساعدات خارجية مع الحكومة الوطنية "ب" والتي تزود الحكومة الوطنية "أ" بمنح مساعدات تطويرية لدعم أهداف الحكومة الوطنية "أ" المتعلقة بالصحة خلال فترة مدتها سنتين. وتُعدّ اتفاقية المساعدات الخارجية ملزمة لكلا الطرفين. وتحدد الاتفاقية تفاصيل المساعدات التطويرية التي ستحصل عليها الحكومة الوطنية "أ". وتقيس الحكومة الوطنية "أ" القيمة العادلة لهذه المساعدات التطويرية بمبلغ 5 ملايين ريال سعودي.

39. عندما تصبح اتفاقية المساعدات الخارجية ملزمة، تثبت الحكومة الوطنية "أ" أصلاً (مستحق الاستلام) بمبلغ خمسة ملايين ريال سعودي، وتثبت إيراد بنفس المبلغ. وينطبق على الموارد تعريف الأصل وتستوفى ضوابط الإثبات على أنها أصل عندما تصبح الاتفاقية ملزمة. وليس هناك شروط مقترنة بهذه الاتفاقية تقتضي من الحكومة إثبات التزام معين.

إيراد وكالة المساعدات (الفقرات 76 و93-97)

40. تعتمد وكالة المساعدات على تمويل من مجموعة حكومات. وقد وقعت الحكومات على اتفاقية رسمية تحدد النسبة التي ستمولها كل حكومة في موازنة وكالة المساعدات المعتمدة. ويمكن أن تستخدم وكالة المساعدات هذه الأموال فقط من أجل تلبية مصروفات سنة الموازنة التي تُمنح من أجلها هذه الأموال. وتبدأ السنة المالية لوكالة المساعدات في 1 يناير. واعتمدت موازنة وكالة المساعدات في أكتوبر السابق وأرسلت الفواتير بالبريد الإلكتروني إلى الحكومات الفردية بعد 10 أيام من اعتماد الموازنة. وتقوم بعض الحكومات بالدفع قبل بداية السنة المالية أما البعض الآخر فيقوم بالدفع خلال السنة المالية. بالرغم من ذلك، بناءً على التجارب السابقة، تميل بعض الحكومات إلى عدم دفع ما يستحق عليها دفعه خلال السنة المالية أو في أي وقت مستقبلي.

41. وفيما يتعلق بسنة الموازنة 20x8 كانت الصورة العامة للمبالغ وتوقيت الدفعات كالتالي:

	(مليون ريال سعودي)
الموازنة المعتمدة في 24 أكتوبر 20x7	55
المبلغ الصادر به فاتورة في 4 نوفمبر 20x7	55

إرشادات التنفيذ

	التحويلات المستلمة كما في 31 ديسمبر 20×7	15
	التحويلات المستلمة خلال عام 20×8	38
	من المبالغ التي لم تُستلم بحلول 31 ديسمبر 20×8 ومن غير المحتمل قبضها	2
<p>42. تثبت وكالة المساعدات في عام 20×7 أصل مقداره 15 مليون ريال سعودي فيما يخص مبلغ التحويلات المستلمة قبل بداية عام 20×8، لأنها تسيطر على الأصل عندما يُستلم التحويل وإيداعه في حسابها البنكي. كما يُتَبَت التزام معادل بقيمة 15 مليون ريال سعودي وإيراد مستلم مقدماً.</p>		
<p>43. في عام 20×8، تثبت وكالة المساعدات إيراد من التحويلات مقداره 53 مليون ريال سعودي. وفي إيضاحات قوائمها المالية ذات الغرض العام، وأفصحت عن إصدار فاتورة بمبلغ 55 مليون ريال سعودي وإنشاء مخصص بقيمة 2 مليون ريال سعودي للديون المشكوك في تحصيلها.</p>		
<p><i>السلع العينية المثبتة على أنها إيراد (الفقرات 42 و93-97)</i></p>		
<p>44. لدى الحكومة المحوِّلة ترتيب مع الجهة المعدَّة للقوائم المالية في القطاع العام، شركة وكالة المساعدات، حيث تقدم الحكومة الأرز للوفاء بتعهداتها المالية تجاه وكالة المساعدات. بناءً على الاختلاف في الأداء السابق للحكومة فيما يتعلق بالوفاء بتعهداتها، طبقت وكالة المساعدات سياسة محاسبية تقضي بعدم إثبات الأصل والإيراد إلى أن يُستلم الأرز الذي وُعدت بتسليمه. وتتعهد الحكومة بتزويد وكالة المساعدات بمبلغ 300,000 ريال سعودي خلال عام 20×5. وتحول الحكومة لاحقاً 1,000 طن من الأرز إلى وكالة المساعدات في 12 يناير 20×5. ويُحوَّل الأرز في أحد الموانئ الموجودة في موطن الجهة المحوِّلة. ووفقاً لتفاصيل اتفاقية التمويل المبرمة بين وكالة المساعدات والحكومة، يُقِيم الأرز حسب المبلغ المتفق عليه مسبقاً وهو 300 ريال سعودي للطن الواحد، حيث أن تحويل 1,000 طن من الأرز يحل الحكومة بشكل كامل من تعهداتها المالي البالغ 300,000 ريال سعودي. وخلال فبراير ومارس 20×5، تقدم وكالة المساعدات الأرز إلى شبكة من وكالات التوزيع المحلية في الدولتين "ب" و"ج" من أجل تلبية احتياجات والمعوزين.</p>		
<p>45. في 12 يناير 20×5، كان سعر السوق ل 1,000 طن من الأرز: 280,000 ريال سعودي في دولة الحكومة "أ"؛ 250,000 ريال سعودي في سوق السلع الدولي؛ 340,000 ريال سعودي في الدولة "ب" المحوَّل إليها؛ 400,000 ريال سعودي في الدولة "ج" المحوَّل إليها.</p>		
<p>46. يجب تحديد القيمة العادلة للأرز وقت التبرع لقياس الإيراد الذي تثبته وكالة المساعدات. وتعتمد الاتفاقية المالية بين المتبرع ووكالة المساعدات، والتي تسمح بتقييم الأرز بسعر 300 ريال سعودي للطن الواحد، على اتفاقية خاصة بين الطرفين ولا تعكس بالضرورة القيمة العادلة للأرز. ولدى كل من وكالة المساعدات والحكومة المتبرعة خيار شراء الأرز في السوق العالمي بسعر أقل يبلغ 250,000 ريال سعودي. ويبدو أن أسعار السوق في الدول الفردية معرضة للتذبذب، إما نتيجة للحواجز التجارية أو المعوقات المؤقتة في الدول المحوَّل إليها بسبب النقص الحاد في الأغذية، وقد لا تعكس تحويلًا بين مشترٍ مطلع وراغب وبائع مطلع وراغب في سوق منظم. ولذلك، فإن سعر السوق العالمي البالغ، 250,000 ريال سعودي هي القيمة الأكثر موثوقية وملاءمة للقيمة العادلة للأرز المتبرع به. وتثبت وكالة المساعدات زيادة في الأصل (مخزون الأرز) وإيراد يبلغ 250,000 ريال سعودي في قوائمها المالية ذات الغرض العام الخاصة بالسنة التي يُستلم فيها التحويل.</p>		
<p><i>الإفصاح عن الخدمات العينية غير المثبتة (الفقرات 98-102 و108)</i></p>		
<p>47. تقتضي السياسات المحاسبية لمستشفى حكومي (الجهة المعدَّة للقوائم المالية) إثبات الخدمات التطوعية المستلمة على أنها أصول وإيرادات عندما ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل. ويدرج المستشفى خدمات المتطوعين كجزء من برنامج منظم. ويتلخص الهدف الرئيس للبرنامج في عرض لبيئة عمل المستشفى على المتطوعين والتشجيع على مهنة التمريض. ويجب ألا تقل أعمار المتطوعين عن 16 عاماً وعليهم أولاً التعهد وفق التزام مدته ستة أشهر بالعمل في مناوبة صباحية أو مسائية لمدة 4 ساعات في الأسبوع. وتتألف المناوبة الأولى لكل متطوع من جلسة تدريبية وتعريفية حول المستشفى. ويأذن العديد من المدارس الثانوية المحلية أن يقوم الطلاب بهذا العمل كجزء من برنامجهم التعليمي. ويعمل المتطوعون تحت إشراف ممرض ممارس ويقومون بالمهام غير المتعلقة بالتمريض مثل زيارة المرضى والقراءة للمرضى. ولا يدفع المستشفى الحكومي للمتطوعين كما لا يقوم بإشراك الموظفين في تنفيذ عمل المتطوعين في حال عدم توافرهم.</p>		
<p>48. قام المستشفى بمراجعة اتفاقياته مع المتطوعين وتوصل إلى أنه يملك سيطرة كافية على الخدمات المقدمة من قبل المتطوع في أول ستة أشهر على الأقل من عمل المتطوع</p>		

إرشادات التنفيذ

الجديد من أجل انطباق تعريف السيطرة على الأصل. كما توصل المستشفى أيضاً إلى أنه يحصل على خدمات متوقعة من المتطوعين، مما يجعل تعريف الأصل منطبقاً بالرغم من ذلك، فقد توصل المستشفى إلى أنه لا يستطيع قياس القيمة العادلة للخدمات المقدمة من قبل المتطوعين بموثوقية لأنه لا يوجد مناصب معادلة مسددة الأجر في المستشفى أو في مرافق الرعاية الصحية أو رعاية المجتمع الأخرى في المنطقة. ولا يثبت المستشفى الخدمات العينية التي يقدمها المتطوعون. ولكن المستشفى يفصح عن عدد ساعات الخدمة التي يقدمها المتطوعون أثناء فترة القوائم المالية ووصف للخدمات المقدمة.

مساهمات الملاك (الفقرات 37-38)

49. في عام 20×0، أنشأت المدن "أ" و"ب" و"ج" - وهي مدن متجاورة - محطة ثلاثية لتوليد الكهرباء (الجهة المعدّة للقوائم المالية). ويُعدُّ عقد تأسيس محطة توليد الكهرباء ملزماً لحكومات المدن الثلاث وينص على ملكية متكافئة يمكن تغييرها فقط من خلال الاتفاق. وتسهم كل مدينة بمبلغ 25 مليون ريال سعودي من أجل إنشاء محطة توليد الكهرباء. وينطبق على هذه المساهمات تعريف المساهمة من الملاك، وتثبتها المحطة (الجهة المعدّة للقوائم المالية) على أنها كذلك. كما ينص عقد التأسيس على أن تشتري المدن الثلاث إنتاج هذه المحطة بالتناسب مع ملكيتها. ويساوي سعر الشراء التكاليف الكاملة للإنتاج. وفي عام 20×9، توافق المدينة "أ" على إنشاء مصنع لإنتاج الألمونيوم في المدينة الأمر الذي سينتج عنه مضاعفة طلب المدينة "أ" على الكهرباء. وتتفق المدن الثلاث على تعديل عقد تأسيس محطة توليد الكهرباء من أجل السماح للمدينة "أ" بتقديم مساهمة رأسمالية للمحطة لتمكين المحطة من إنشاء قدرة توليد إضافية. وبعد تقييم مستقل لمحطة توليد الكهرباء، تتفق المدن الثلاث على أن تقدم المدينة "أ" مساهمة رأسمالية مقدارها 50 مليون ريال سعودي وزيادة حصة ملكيتها إلى 49.9%، مع احتفاظ المدينتين الأخرين بنسبة 25.05% كل على حدة.

50. عندما يصبح تعديل عقد التأسيس ملزماً، ستثبت محطة توليد الكهرباء زيادة في الأصول مقدارها 50 مليون ريال سعودي (نقدًا أو كمساهمة رأسمالية مستحقة للاستلام) وبمساهمة رأسمالية مقدارها 50 مليون ريال سعودي.

بند اتفاقية المنح الذي لا يقتضى إثبات التزام (الفقرات 20-25)

51. تحصل هيئة الحياة الفطرية والمحميات الطبيعية (الجهة المعدّة للقوائم المالية) في دولة "أ" على منحة بمبلغ 500,000 ريال سعودي من وكالة المساعدات ثنائية الأطراف في الدولة "ب". وتنص اتفاقية المنح على استخدام المنحة في إصلاح المناطق الخالية من الأشجار في المحميات البرية القائمة في الدولة "أ"، ولكن في حال عدم استخدام الأموال للغرض المذكور، يجب إرجاعه إلى الدولة "ب". وتكون شروط اتفاقية المنحة قابلة للإنفاذ في محاكم الدولة "أ" ومحاكم عدل دولية. وهذه هي السنة الثالثة عشرة التي تستلم فيها هيئة الحياة الفطرية والمحميات الطبيعية منحة من هذا النوع من نفس الجهة المحوّلة. ولم تُستخدم المنحة كما هو منصوص عليه في السنوات الماضية، ولكنها استخدمت لاستحواذ قطع إضافية من الأراضي المجاورة للمحميات الطبيعية من أجل دمجها في هذه المحميات الطبيعية. ولم تقم هيئة الحياة الفطرية والمحميات الطبيعية بأي إصلاح للمناطق الخالية من الأشجار في الثلاث عشرة سنة الماضية. وتعي وكالة المساعدات ثنائية الأطراف في الدولة "ب" مخالفة بند الاتفاقية.

52. تحلل هيئة الحياة الفطرية والمحميات الطبيعية المعاملة وتتوصل إلى أنه على الرغم من أن شروط الاتفاقية قابلة للإنفاذ، لأن وكالة المساعدات ثنائية الأطراف لم يسبق أن قامت بإنفاذ هذا الشرط فيما مضى ونظراً لعدم وجود أي مؤشر على أنها من شأنها أن تقوم بذلك على الإطلاق، تُعدُّ البنود أحكام مفروضة وشروطاً من ناحية الشكل وليس من ناحية الجوهر. وتثبت هيئة الحياة الفطرية والمحميات الطبيعية زيادة في الأصل (النقد في البنك) وإيراد من المنحة؛ ولكنها لا تثبت الالتزام.

الإفصاحات في القوائم المالية الخاصة بالحكومة "أ" (الفقرات 106-108)

53. فيما يتعلق بالسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×2، تعد وتعرض الحكومة "أ" القوائم المالية المعدّة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة. وستقوم بالإفصاحات التالية في قوائمها المالية:

20×2	20×1
(بآلاف ريال)	(بآلاف ريال)
(سعودي)	(سعودي)

الإيراد من المعاملات غير التبادلية

إرشادات التنفيذ

إيراد الضرائب

إيراد ضريبة الدخل (إيضاحان 4 و 8)	XXX	XXX
ضريبة السلع والخدمات (إيضاح 5)	XXX	XXX
ضرائب الإرث (إيضاحان 6 و 9)	XX	XX

إيراد التحويل

تحويلات من حكومات أخرى (إيضاح 7)	XXX	XXX
الهبات والتبرعات والسلع العينية (إيضاح 13)	X	X
الخدمات العينية (إيضاحان 15 و 16)	X	X

قائمة المركز المالي

الأصول المتداولة

النقد لدى البنك	XX	XX
الضرائب مستحقة الاستلام		
ضرائب السلع والخدمات مستحقة الاستلام (إيضاح 5)	XX	XX
التحويلات مستحقة الاستلام		
التحويلات مستحقة الاستلام من الحكومات الأخرى (إيضاح 7)	X	X

الأصول غير المتداولة

الأرض (إيضاح 11)	XXX	XXX
الآلات والمعدات (إيضاحين 12 و 14)	XX	XX

الالتزامات المتداولة

الالتزامات المثبتة بموجب اتفاقيات التحويل (إيضاح 10)	XX	XX
المقبوضات المستلمة مقدما	X	X
الضرائب	X	X
التحويلات	X	X

إيضاحات القوائم المالية

السياسات المحاسبية

إثبات الإيراد من معاملات غير تبادلية

- تُثبت الأصول والإيراد الناتج عن المعاملات الضريبية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*. مع ذلك، تستفيد الحكومة من الأحكام الانتقالية الواردة في ذلك المعيار فيما يتعلق بـضرائب الدخل وضرائب الإرث. وبعيداً عن ضرائب الدخل وضرائب الإرث، تُثبت الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملات الضريبية في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، شريطة أن ينطبق على الأصول تعريف الأصل وتستوفى ضوابط الإثبات على أنها أصل. وتُثبت ضرائب الدخل وضرائب الإرث في الفترة التي تُستلم فيها دفعة الضريبة (انظر الإيضاحين 4 و 6).
- تُثبت الأصول والإيراد الناتج عن معاملات التحويل في الفترة التي يصبح فيها اتفاق التحويل ملزماً، باستثناء ما يتعلق ببعض الخدمات العينية. وتثبت الحكومة فقط الخدمات العينية

إرشادات التنفيذ

المستلمة كجزء من برنامج منظم والتي بإمكانها أن تحدد قيمتها العادلة بالرجوع إلى أسعار السوق. ولا تُثبت الخدمات العينية الأخرى.
3. عندما يكون التحويل خاضعاً لشروط تقتضى في حال عدم الوفاء بها إرجاع الموارد المحوَّلة، تُثبت الحكومة التزاماً إلى أن يتم الوفاء بالشرط.
<i>أساس قياس الفئات الرئيسية للإيراد المتأني من معاملات غير تبادلية</i>
الضرائب
4. يكون قياس إيراد ضريبة الدخل بالقيمة الاسمية للنقد ومعادلات النقد المستلم أثناء فترة القوائم المالية. وتقوم الحكومة حالياً بوضع نموذج إحصائي لقياس إيراد ضريبة الدخل على أساس الاستحقاق. ويستخدم هذا النموذج إحصائيات الضرائب المعدة منذ عام 19×2 بالإضافة إلى معلومات إحصائية أخرى بما في ذلك متوسط الإيرادات أسبوعياً وأجمالي الناتج المحلي ومؤشرات أسعار المستهلكين والمنتجين. وتتوقع الحكومة أن هذا النموذج سيمكِّنها من قياس إيراد ضريبة الدخل بموثوقية على أساس الاستحقاق لفترة القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20×4. ولا تُثبت الحكومة أي مبلغ فيما يتعلق بـضرائب الدخل مستحقة الاستلام.
5. يكون قياس الأصول والإيراد الناشئ عن ضريبة السلع والخدمات أولاً بالقيمة العادلة للأصول المستحقة للحكومة خلال فترة القوائم المالية، وبشكل رئيس النقد ومعادلات النقد وضريبة السلع والخدمات مستحقة الاستلام. وتُجمَع المعلومات من إقرارات ضريبة السلع والخدمات التي يقدمها المكلفون خلال السنة وغيرها من المبالغ المقدر استحقاقها للحكومة. ولدى المكلفين معدل التزام مرتفع ومعدل خطأ متدني باستخدام نظام الإقرارات الإلكتروني المنشأ في عام 20×0. ولقد مكَّنت معدلات الالتزام المرتفعة ومعدلات الخطأ المتدنية الحكومة من وضع نموذج إحصائي موثوق لقياس الإيراد المستحق من الضريبة.
إن ضرائب السلع والخدمات مستحقة الاستلام هي تقدير للمبلغ المستحق من الضرائب التي تنسب إلى فترة القوائم المالية والتي تبقى غير مسددة في 31 ديسمبر 20×2. مطروحاً منها مخصص الديون المعدومة.
6. تُفرض ضريبة الإرث بنسبة 40% على جميع أملاك المتوفى مع ذلك، يُعفى أول 400,000 ريال سعودي من قيمة كل ملكية من الضريبة. ويتم قياس الأصول والإيراد من ضرائب الإرث بالقيمة الاسمية للنقد المستلم خلال فترة القوائم المالية، أو بالقيمة العادلة كما في تاريخ اقتناء الأصول الأخرى المستلمة خلال الفترة، كما هو محدد بالرجوع إلى تقييمات السوق أو من خلال تامين مستقل من قبل أحد أعضاء مهنة التقييم.
<i>إيراد التحويل</i>
7. يتم قياس الأصول والإيرادات المثبتة نتيجة لتحويل معين بالقيمة العادلة للأصول المثبتة في تاريخ الإثبات. وتُقاس الأصول النقدية بقيمتها الاسمية إلا إذا كانت القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، حيث تُستخدَم في هذه الحالة القيمة الحالية وحسابها باستخدام معدل خصم يعكس المخاطرة الكامنة في الاحتفاظ بالأصول. وتُقاس الأصول غير النقدية بقيمتها العادلة التي تُحدَّد بالرجوع إلى القيم السوقية الممكن رصدها أو من خلال تامين مستقل من قبل أحد أعضاء مهنة التقييم. وتُثبت الذمم المدينة عندما يُبرم اتفاق تحويل ملزم ولم يُستلم نقد أو أصول أخرى.
<i>الضرائب غير القابلة للقياس بموثوقية في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة</i>
8. إن الحكومة غير قادرة على قياس الأصول الناتجة من ضريبة الدخل بشكل مباشر خلال الفترة التي يكتسب فيها جميع المكلفين دخلاً ولذلك فإنها تستفيد من الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 23، <i>الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)</i> ، لوضع نموذج لقياس الإيراد الضريبي بشكل غير مباشر في الفترة التي يكتسب فيها المكلفون دخلهم. وتقدر الحكومة بأنها ستكون قادرة على قياس ضريبة الدخل بموثوقية على أساس الاستحقاق باستخدام النموذج لفترة القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20×4.
9. فيما يتعلق بـضرائب الإرث، ونظراً للمستويات الحالية المرتفعة لعدم الالتزام بالنظام، فإن الحكومة غير قادرة على قياس مبلغ الأصول والإيرادات المستحقة في الفترة التي يتوفى فيها الشخص الذي يملك عقارات خاضعة للضريبة. ولذلك، تُثبت الحكومة ضرائب الإرث عندما تستلم تسديد الضريبة. وتستمر مصلحة الضرائب في العمل من أجل وضع طريقة موثوقة لقياس الأصول مستحقة الاستلام والإيراد في السنة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.
<i>الالتزامات المثبتة فيما يتعلق بالتحويلات</i>

إرشادات التنفيذ

10. في 31 ديسمبر 20×2، ثبتت الحكومة التزاماً مقداره ××,000 ريال سعودي مرتبطاً بتحويل إليها يشترط فيه إنشاء مستشفى حكومي. واستلمت الحكومة في 31 ديسمبر دفعة نقدية، مع ذلك، لم يبدأ إنشاء المستشفى حتى الآن، بالرغم من أنه تمت الدعوة إلى تقديم عطاءات لإنشائها في 30 نوفمبر 20×2.

الأصول الخاضعة لقيود

11. تم التبرع بقطعة أرض قيمتها العادلة ××,000 ريال سعودي خلال عام 20×2، تحت قيد يقضي باستخدامها لأغراض الصحة العامة وعدم بيعها لمدة 50 عاماً. واستحوذت الجهة المحوِّلة على قطعة الأرض في مزاد علني قبل تحويلها مباشرة ويُعدُّ سعر المزاد هو القيمة العادلة.

12. تتضمن الآلات والمعدات مبلغاً مقداره ××,000 ريال سعودي وهي القيمة الدفترية للوحة فنية تم التبرع بها في عام 19×2 إلى معرض فني يقع تحت سيطرة الحكومة، مع مراعاة القيد الذي يقضي عدم بيعها لمدة 40 عاماً. ويتم قياس اللوحة الفنية بقيمتها العادلة التي تُحدد من خلال تئمين مستقل.

الفئات الرئيسية للوصايا والهبات والتبرعات والسلع العينية المستلمة

13. تُستلم التحويلات على شكل هبات وتبرعات وسلع عينية، تكون غالباً مستلزمات طبية ومدرسية (مخزون) ومعدات طبية ومدرسية وأعمال فنية (تصنف كمعدات). وتُستلم الهبات والتبرعات بشكل رئيس من جهات تبرع خاصة، وتثبت المستشفيات والمدارس والمعارض الفنية التي تسيطر عليها الحكومة هذه الأصول عندما تُحول السيطرة إليهم لدى استلام الموارد عادة إما نقداً أو على شكل آلات ومعدات. ولا تقبل الحكومة هذه التحويلات بوجود شروط أو قيود مفروضة عليها إلا إذا تجاوزت قيمة التحويل ××,000 ريال سعودي.

14. خلال عام 20×2، قُدِّمت معدات أجهزة حاسوب بقيمة عادلة تبلغ ××,000 ريال سعودي إلى الحكومة كجزء من اتفاقية مساعدات خارجية مبرمة مع الحكومة "ج" شريطة أن تُستخدَم من قبل وزارة التعليم أو إرجاعها إلى الحكومة "ج".

الخدمات العينية

15. استلمت المستشفيات التي تسيطر عليها الحكومة خدمات طبية عينية من ممارسين طبيين كجزء من البرنامج الطبي التطوعي المنظم. وتُثبت هذه الخدمات العينية على أنها إيرادات ومصروفات في قائمة الأداء المالي بقيمتها العادلة كما هو محدد بالرجوع إلى جدول الرسوم المنشور فيما يتعلق بمهنة الطب.

16. كما استلمت المستشفيات والمدارس والمعارض الفنية التي تسيطر عليها الحكومة على دعم من المتطوعين كجزء من برامج منظمة للمستقبلين والمرشدين في المعارض الفنية ومعاوني المعلمين ومرشدي زوار المستشفيات. ويقدم هؤلاء المتطوعون دعماً قيماً لهذه الجهات في تحقيق أهدافها؛ بالرغم من ذلك، فإنه لا يمكن قياس الخدمات المقدمة بموثوقية بما أنه لا توجد مناصب معادلة مدفوعة الأجر في الأسواق المحلية، وفي غياب المتطوعين لن تُقدَّم هذه الخدمات. ولا تثبت الحكومة هذه الخدمات في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي.

الفروض الميسرة (الفقرات 105-105ب)

إرشادات التنفيذ

54. تتلقى جهة تمويلًا بمبلغ 6 ملايين ريال سعودي من وكالة تنمية متعددة الأطراف وذلك لبناء 10 مدارس على مدى السنوات الخمس المقبلة. ويُقدّم التمويل وفق الشروط التالية:
- لا يلزم تسديد 1 مليون ريال سعودي من التمويل، شريطة أن تُبنى المدارس.
 - يتعين تسديد 5 ملايين ريال سعودي من التمويل على النحو التالي:
 - السنة الأولى: لا يتعين تسديد أي جزء من رأس المال.
 - السنة الثانية: يتعين تسديد 10% من رأس المال.
 - السنة الثالثة: يتعين تسديد 20% من رأس المال.
 - السنة الرابعة: يتعين تسديد 30% من رأس المال.
 - السنة الخامسة: يتعين تسديد 40% من رأس المال.
 - تُستوفى فائدة بمعدل 5% سنوياً على مدى فترة القرض (افتراض أن الفائدة تُدفع سنوياً في نهاية كل 12 شهراً). ويبلغ سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل ما نسبته 10%.
 - إلى الحد الذي لا تبنى فيه مدارس، يجب إرجاع التمويل إلى الجهة المانحة (افتراض أنه يوجد لدى الجهة المانحة أنظمة مراقبة فعالة ولديها تاريخ سابق في طلب إرجاع أي أموال لم تُنفق).
 - قامت الجهة ببناء المدارس التالية على مدى فترة القرض:
 - السنة الأولى: اكملت مدرسة واحدة.
 - السنة الثانية: اكملت ثلاث مدارس.
 - السنة الثالثة: اكملت خمس مدارس.
 - السنة الرابعة: اكملت عشر مدارس.

التحليل

تلقت الجهة فعلياً منحة قدرها 1 مليون ريال سعودي وقرضاً بمبلغ 5 ملايين ريال سعودي (إيضاح: في مثل هذه الحالة، تنظر الجهة فيما إذا كان جوهر المليون ريال سعودي هو مساهمة من الملاك أو إيراد؛ ولنفتراض، لأغراض هذا المثال أن المليون ريال سعودي هي إيراد). وتلقت الجهة أيضاً منحة إضافية بمبلغ 784,550 ريال سعودي (وهو الفرق بين متحصلات القرض البالغة 5 ملايين ريال سعودي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية للقرض، والمخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي ذي الصلة البالغ 10%).
تمت المحاسبة عن المنحة البالغة 1 مليون ريال سعودي + 784,550 ريال سعودي وفقاً لهذا المعيار، وتتم المحاسبة عن القرض ودفعات الفائدة ورأس المال التعاقدية المتعلقة به وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41.

1. عند الإثبات الأولي، سوف تُثبت الجهة ما يلي:
6,000,000 ر س من د/ البنك
4,215,450 ر س إلى د/ القرض
1,784,550 ر س إلى د/ التزام (إيراد مؤجل)

2. السنة الأولى: سوف تُثبت الجهة ما يلي:
178,455 ر س من د/ التزام (إيراد مؤجل)
178,455 ر س إلى د/ إيراد غير تبادلي
(10/1 من المدارس تم بناؤها × 1,784,455 ريال سعودي)

إرشادات التنفيذ

- (إيضاح: لم تُعرض قيود اليومية المتعلقة بتسديد الفائدة ورأس المال واستحقاق الفائدة في هذا المثال حيث يُقصد منه توضيح إثبات الإيراد الناشئ عن القروض الميسرة. وقد ضُمَّت أمثلة شاملة في الأمثلة التوضيحية لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41).
3. السنة الثانية: سوف تُثبت الجهة ما يلي (بافتراض أن الجهة تقيس القرض الميسر لاحقاً بالتكلفة المستندة):
356,910 ر س من د/ التزام (إيراد مؤجل)
356,910 ر س إلى د/ إيراد غير تبادلي
(10/3 من المدارس تم بناؤها × 1,784,550 ريال سعودي - 178,455 ريال سعودي سبق إثباتها على أنها إيراد غير تبادلي)
4. السنة الثالثة: سوف تُثبت الجهة ما يلي:
356,910 ر س من د/ التزام (إيراد مؤجل)
356,910 ر س إلى د/ إيراد غير تبادلي
(10/5 من المدارس تم بناؤها × 1,784,550 ريال سعودي - 525,365 ريال سعودي سبق إثباتها على أنها إيراد غير تبادلي)
5. السنة الرابعة: سوف تُثبت الجهة ما يلي:
892,275 ر س من د/ التزام (إيراد مؤجل)
892,275 ر س إلى / إيراد غير تبادلي
(جميع المدارس تم بناؤها، 1,784,550 ريال سعودي - 892,275 ريال سعودي)
لو أن القرض الميسر مُنح بدون شروط، لكانت الجهة سُتثبت ما يلي عند الإثبات الأولي:
6,000,000 ر س من د/ البنك
4,215,450 ر س إلى / القرض
1,784,550 ر س إلى د/ إيراد غير تبادلي

إرشادات التنفيذ

التفاعل بين متطلبات القياس في معيار المحاسبة للقطاع العام 23 ومعايير المحاسبة للقطاع العام 41

خلفية

54. يتبرع فرد بأسهم في منشأة مدرجة س لجهة القطاع العام أ في 1 يناير 8X20. في ذلك التاريخ، تبلغ القيمة العادلة للأسهم في المنشأة س 1,000,000 ريال سعودي. في 31 ديسمبر 8X20، تبلغ القيمة العادلة للأسهم 900,000 ريال سعودي. كجزء من الترتيب، تتكبد الجهة أ رسم نقل ملكية لتحويل الأسهم إلى اسمها. تبلغ هذه التكاليف 10,000 ريال سعودي.

55. توفر المنشأة المدرجة س بنية تحتية للاتصالات وخدمات ذات علاقة للجمهور. خلال 20X9، تم استحداث تقنية جديدة في قطاع الاتصالات، مما جعل البنية التحتية والمعدات المستخدمة من قبل المنشأة س متقدمة تقريباً. نتج عن هذا انخفاض دائم في قيمة المنشأة المدرجة س. تبلغ خسارة الهبوط في القيمة كما في 31 ديسمبر 20X9 700,000 ريال سعودي. تقيس الجهة أ الاستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية عندما لا تكون الأسهم محتفظاً بها للمتاجرة. افترض أن الترتيب هو ترتيب تعاقدي، وأنه لا تنشأ واجبات مالية عن التبرع، وأن فترة القوائم المالية للجهة تنتهي في 31 ديسمبر 8X20.

التحليل

56. حيث إن الجهة أ تلقت الأسهم على سبيل التبرع، فإنها تستخدم معيار المحاسبة للقطاع العام 23 لتثبت بشكل أولي الأسهم المكتناة والإيراد غير التبادلي ذي العلاقة. وبالرغم من ذلك، نظراً لأن الجهة أ قد اقتنت أصلًا ماليًا، فإنها تأخذ في الاعتبار متطلبات القياس الأولي الواردة في كل من معيار المحاسبة للقطاع العام 23 ومعايير المحاسبة للقطاع العام 41.

57. يقضي معيار المحاسبة للقطاع العام 23 بأن تُقاس الأصول المكتناة على أنها جزء من معاملة إيراد غير تبادلية بالقيمة العادلة، بينما يقضي معيار المحاسبة للقطاع العام 41 بأن تُقاس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة و- تبعاً لتصنيفها - قد تُضمن أو لا تُضمن تكاليف المعاملة. وحيث إن الجهة لديها سياسة لقياس الاستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية، فإن تكاليف المعاملة البالغة 10,000 ريال سعودي تُضاف إلى قيمة الأسهم البالغة 1,000,000 ريال سعودي عند القياس الأولي.

58. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 41 القياس اللاحق وإلغاء الإثبات للأسهم. تقيس الجهة الاستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية مما يعني أن الأسهم تُقاس بالقيمة العادلة مع إثبات أي تغيرات لاحقة في القيمة العادلة في صافي الأصول/حقوق الملكية. وبالرغم من ذلك، تُثبت توزيعات الأرباح ضمن الفائض أو العجز.

وتكون قيود اليومية عند الإقنتاء وفي تواريخ القوائم المالية كالتالي:

1. اقتناء الأسهم من خلال تبرع

1,010,000 ر س من د / الاستثمار في المنشأة س

1,000,000 ر س إلى د / إيراد غير تبادلي

إرشادات التنفيذ

10,000 ر س إلى د / البنك (تكاليف نقل الملكية المدفوعة)

2. القياس اللاحق في 31 ديسمبر 8X20
110,000 ر س من د/ صافي الأصول/حقوق الملكية (تعديل القيمة العادلة للاستثمار)
110,000 ر س إلى د / الاستثمار في المنشأة س

3. القياس اللاحق في 31 ديسمبر 9X20
700,000 ر س من د/ خسارة هبوط في القيمة (صافي الأصول/حقوق الملكية)
700,000 ر س إلى د/ الاستثمار في المنشأة س