

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معييار المحاسبة للقطاع العام 3

"السياسات المحاسبية،
والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعييار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية،
والأخطاء في 2022م.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

3

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May 2022] 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 [Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors] 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 assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors:] 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 [السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأعيد إقراره بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء] وأجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". 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 [Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors]. ردمك 978-1-60815-491-3.</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
 إصدار 2023م

3

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
2-1	الهدف
6-3	النطاق
8-7	تعريفات
8	الأهمية النسبية
36-9	السياسات المحاسبية
15-9	اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
16	اتساق السياسات المحاسبية
36-17	التغيرات في السياسات المحاسبية
32-24	تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية
27	التطبيق بأثر رجعي
32-28	حدود التطبيق بأثر رجعي
36-33	الإفصاح
45-37	التغيرات في التقديرات المحاسبية
45-44	الإفصاح
54-46	الأخطاء
53-48	حدود إعادة العرض بأثر رجعي
54	الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة
58-55	عدم إمكانية التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية
60-59	تاريخ السريان
61	سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 (2000)
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" في الفقرات 1-61. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 3 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر 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 3 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 3 (طبعة 2022)، وأُبيّي 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. هدف هذا المعيار هو تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح لكل من (أ) التغيرات في السياسات المحاسبية، و(ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية، و(ج) تصحيح الأخطاء. ويُقصد من المعيار تعزيز ملاءمة القوائم المالية للجهة وموثوقيتها في التعبير، وقابلية تلك القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية للجهات الأخرى.
2. حُدثت متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية - باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية - في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*.

النطاق

3. يجب أن يُطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
4. إن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتعديلات بأثر رجعي التي تُجرى لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية، لم تُؤخذ في الاعتبار في هذا المعيار؛ لأنها لا تنطبق على العديد من جهات القطاع العام. وتحتوي معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية التي تتناول ضرائب الدخل على إرشادات حول معالجة الآثار الضريبية.
5. [حذفت].
6. [حذفت].

تعريفات

7. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:
السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبق من قبل الجهة في إعداد وعرض القوائم المالية.
التغير في التقدير المحاسبي هو تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو تعديل في مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، ينتج عن تقويم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والواجبات المرتبطة بالأصول والالتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم فهي ليست تصحيحاً لأخطاء.
غير عملي يكون تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع الجهة تطبيقه بعد أن تكون قد استنفدت جميع الجهود المعقولة للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة معينة، يكون من غير العملي أن يُطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:
أ. كانت آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، غير قابلة للتحديد؛ أو
ب. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب افتراضات عن ماهية نية الإدارة التي كان يمكن أن تكون في تلك الفترة؛ أو
ج. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ، وكان من المستحيل - بشكل موضوعي - تمييز المعلومات حول تلك التقديرات التي:

- (1) توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ)، الذي كان يجب فيه إثبات أو قياس هذه المبالغ، أو الإفصاح عنها؛ و
- (2) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار؛ عن المعلومات الأخرى.

أخطاء فترة سابقة هي حذف من أو تحريف في القوائم المالية للجهة، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، ينشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام معلومات تعبر بموثوقية؛
أ. كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية لتلك الفترات؛ و
ب. كان يمكن - بشكل معقول - توقع أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

وتتضمن مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

التطبيق المستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية وإثبات أثر تغيير في تقدير محاسبي، هو على التوالي:
أ. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي تحدث بعد التاريخ الذي غيرت فيه السياسة؛ و
ب. إثبات أثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع كما لو كانت تلك السياسة تُطبق دائماً.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصحيح الإثبات والقياس والإفصاح لمبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقاً.

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

الأهمية النسبية

8. يتطلب تقويم ما إذا كان الحذف أو التحريف يؤثر على قرارات المستخدمين، ومن ثم يكون ذا أهمية نسبية، أخذ خصائص هؤلاء المستخدمين في الحسبان. ويفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بالقطاع العام والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وبناءً عليه، يلزم أن يأخذ التقويم في الحسبان كيف يُتوقع - بشكل معقول - أن يتأثر المستخدمون الذين لديهم مثل تلك الخصائص عند اتخاذ وتقويم القرارات.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

9. عندما ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام - بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه يجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المنطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار.

10. تحدد معايير المحاسبة للقطاع العام سياسات محاسبية خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى أنه ينتج عنها قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة وتعبر بموثوقية عن المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي تنطبق عليها. ولا يلزم تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها

- غير ذي أهمية نسبية. وبالرغم من ذلك، فإنه من غير المناسب القيام بخروج - غير ذي أهمية نسبية - عن معايير المحاسبة للقطاع العام، أو ترك خروج - غير ذي أهمية نسبية - عن معايير المحاسبة للقطاع العام بدون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للجهة، أو لأدائها المالي، أو لتدفقاتها النقدية.
11. ترافق معايير المحاسبة للقطاع العام إرشادات لمساعدة الجهات على تطبيق متطلباتها. وتنص جميع هذه الإرشادات على ما إذا كانت تُعد جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام، الإرشادات التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام تُعد إلزامية. أما الإرشادات التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام، فلا تتضمن متطلبات للقوائم المالية.
12. في حال عدم وجود معيار محاسبة للقطاع العام ينطبق - بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات؛ وتعتبر - بموثوقية - عن المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ وتتوافر فيها الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للفهم، ومناسبة التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق؛ وتأخذ في الحسبان القيود على المعلومات المُضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام والتوازن بين الخصائص النوعية.
13. [حذفت].
14. عند اتخاذ الحكم الموضح في الفقرة 12، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية وتنظر في إمكانية انطباقها بحسب الترتيب التالي:
- أ. المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام التي تتناول مسائل مماثلة وذات علاقة؛ و
- ب. تعريفات وضوابط إثبات وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، الموضحة في إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.
15. عند اتخاذ الحكم الموضح في الفقرة 12، يمكن للإدارة - أيضاً - أن تنظر فيما يلي (أ) أحدث إصدارات الجهات الأخرى الواضحة للمعايير و(ب) الممارسات المقبولة في القطاع العام أو القطاع الخاص، فقط إلى الحد الذي لا تتعارض فيه هذه الممارسات مع المصادر الواردة في الفقرة 14. وتتضمن الأمثلة على هذه الإصدارات إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لها.
- اتساق السياسات المحاسبية
16. يجب على الجهة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية - بشكل متسق - على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع المتماثلة، ما لم يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام أو يسمح - بشكل محدد - بتصنيف للبنود التي قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا كان أحد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار سياسة محاسبية مناسبة وتطبيقها - بشكل متسق - على كل فئة.
- التغيرات في السياسات المحاسبية
17. يجب على الجهة أن تغير سياسة محاسبية - فقط - إذا كان هذا التغيير:
- أ. مطلوباً بموجب معيار محاسبة للقطاع العام؛ أو
- ب. تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات تعبر بموثوقية، وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع على المركز المالي للجهة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

18. يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للجهة عبر الزمن لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية. وبناءً عليه، تُطبق السياسات المحاسبية نفسها ضمن كل فترة، ومن فترة إلى الفترة التي تليها، ما لم يستوفِ تغيير في سياسة محاسبية أحد الضوابط الواردة في الفقرة 17.
19. يُعد التغيير من أساس محاسبي إلى أساس محاسبي آخر تغييراً في سياسة محاسبية.
20. إن التغيير في المعالجة المحاسبية أو الإثبات أو القياس لمعاملة أو حدث أو وضع، ضمن أساس محاسبي يُعدّ تغييراً في سياسة محاسبية.
21. لا يُعد ما يلي تغييرات في سياسات محاسبية:
أ. تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أخرى أو أوضاع تختلف - في جوهرها - عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛ و
ب. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أخرى أو أوضاع لم تكن تحدث سابقاً أو كانت غير ذات أهمية نسبية.
22. يُعدّ التطبيق الأولي لسياسة لإعادة تقييم الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة، تغييراً في سياسة محاسبية يجب التعامل معه على أنه إعادة تقييم وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، وليس وفقاً لهذا المعيار.
23. لا تنطبق الفقرات 24-36 على التغيير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة 22.
- تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية
24. مع مراعاة متطلبات الفقرة 28، فإنه:
أ. يجب على الجهة أن تقوم بالمحاسبة عن تغيير في سياسة محاسبية، ناتج عن التطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار إن وجدت؛ و
ب. عندما تغير الجهة سياسة محاسبية بناءً على التطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تغير سياسة محاسبية - بشكل اختياري - فإنه يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي.
25. لغرض هذا المعيار، لا يعدّ التطبيق المبكر لمعيار محاسبة للقطاع العام تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية.
26. في حال عدم وجود معيار محاسبة للقطاع العام ينطبق - بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه يمكن للإدارة، وفقاً للفقرة 15، أن تطبق سياسة محاسبية من (أ) أحدث إصدارات الجهات الأخرى الواضحة للمعايير، و(ب) الممارسات المقبولة في القطاع العام أو القطاع الخاص، فقط إلى الحد الذي لا تتعارض فيه هذه الإصدارات أو الممارسات مع المصادر الواردة في الفقرة 14. وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإصدارات إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك "إطار مفاهيم التقرير المالي"، والمعايير الدولية للتقرير المالي، والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لها. وإذا اختارت الجهة أن تغير سياسة محاسبية، بعد تعديل مثل هذا الإصدار، فإنه تتم المحاسبة عن ذلك التغيير ويُفصح عنه على أنه تغيير اختياري في سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

27. مع مراعاة الفقرة 28، عندما يُطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي وفقاً لفقرة 24 (أ) أو (ب)، فإنه يجب على الجهة أن تُعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصّل عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً.
28. عندما يُطلب التطبيق بأثر رجعي بموجب الفقرة 24 (أ) و(ب)، فإنه يجب أن يُطبق التغيير في السياسة المحاسبية - بأثر رجعي - فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للتغيير.
29. عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة لتغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على الجهة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبطر فترة يكون من الممكن - عملياً - التطبيق بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري تعديلاً مقابلًا للرصيد الافتتاحي لكل مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة لتلك الفترة.
30. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على الجهة أن تُعدل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة - بأثر مستقبلي - من أبطر تاريخ ممكن عملياً.
31. عندما تطبق الجهة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أبطر فترة ممكنة عملياً. ولا يكون التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة عملياً، إلا إذا كان من الممكن - عملياً - تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من قائمتي المركز المالي الافتتاحية والختامية لتلك الفترة. ويُجرى مبلغ التعديل الناتج، المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة في القوائم المالية، في الرصيد الافتتاحي لكل من مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبطر فترة سابقة معروضة. ويُجرى التعديل - عادةً - على الفائض أو العجز المتراكم. وبالرغم من ذلك، فإنه يُمكن أن يُجرى التعديل في مكون آخر لصافي الأصول/حقوق الملكية (على سبيل المثال، للالتزام بمعيار محاسبة للقطاع العام). كما تُعدل - أيضاً - أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، حتى أبطر فترة ممكنة عملياً.
32. عندما يكون من غير العملي أن تطبق الجهة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، نظراً لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، فإنه وفقاً للفقرة 30 تطبق الجهة السياسة الجديدة - بأثر مستقبلي - من بداية أبطر فترة ممكنة عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل الجهة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير سياسة محاسبية، حتى لو كان من غير العملي أن تطبق السياسة - بأثر مستقبلي - لأي فترة سابقة. توفر الفقرات 55-58 إرشادات حول متى يكون من غير العملي أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

33. عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام (أ) أثر في الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر إلا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو (ج) قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فإنه يجب على الجهة أن تفصّل عن:

- أ. عنوان المعيار؛ و
ب. أنه قد أجري التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للأحكام الانتقالية للمعيار، عند انطباق ذلك؛ و
ج. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛ و
د. وصف الأحكام الانتقالية، عند انطباق ذلك؛ و
هـ. الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية، عند انطباق ذلك؛ و
و. مبلغ التعديل لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتعديل، وذلك للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
ز. مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
ح. إذا كان التطبيق المطلوب بأثر رجعي بموجب الفقرة 24(أ) أو (ب) غير عملي لفترة سابقة معينة، أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع ووصف كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ الذي اعتباره منه طبق التغيير.
- ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.
34. عندما يكون للتغيير الاختياري في سياسة محاسبية (أ) أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر على تلك الفترة إلا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو (ج) قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية؛ فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛ و
ب. الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة توفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة؛ و
ج. مبلغ التعديل لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتعديل، وذلك للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
د. مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
هـ. إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع، ووصف كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ الذي اعتباره منه طبق التغيير.
- ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.
35. عندما لا تطبق الجهة معيار محاسبة للقطاع العام جديد أصدر ولكن لم يسري مفعوله بعد، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. هذه الحقيقة؛ و
ب. المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها - بشكل معقول - الملائمة لتقدير التأثير المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للجهة في فترة التطبيق الأولي.
36. التزاماً بالفقرة 35، تأخذ الجهة في الحسبان الإفصاح عما يلي:
أ. عنوان معيار المحاسبة للقطاع العام الجديد؛ و
ب. طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛ و
ج. التاريخ الذي يكون فيه تطبيق المعيار مطلوباً؛ و
د. التاريخ الذي تعترف فيه الجهة أن تطبق المعيار بشكل أولي؛ و
هـ. أي من:
(1) مناقشة للتأثير المتوقع للتطبيق الأولي للمعيار على القوائم المالية للجهة؛ أو
(2) إذا لم يكن ذلك التأثير معروفاً أو لا يمكن تقديره بشكل معقول، بيان بهذا الشأن.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

37. نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة تقديم الخدمات، أو المتاجرة، أو الأنشطة الأخرى، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة بالغة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متاحة موثوقة. فعلى سبيل المثال، قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:
- أ. إيرادات الضرائب المستحقة للحكومة؛ و
 - ب. الديون المشكوك فيها الناشئة عن الضرائب غير المحصلة؛ و
 - ج. تقادم المخزون؛ و
 - د. القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛ و
 - هـ. الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول القابلة للاستهلاك، أو نسبة إنجاز إنشاء طريق؛ و
 - و. واجبات ضمان المنتجات أو الخدمات.
38. يُعدُّ استخدام التقديرات المعقولة جزءًا أساسياً من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها¹.
39. قد يلزم تعديل التقدير إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة، أو لمزيد من الخبرة. وبطبيعته، فإن تعديل التقدير لا يتعلق بفترات سابقة، ولا يُعد تصحيحاً لخطأ.
40. يُعد التغيير في أساس القياس المطبق تغييراً في سياسة محاسبية، وليس تغييراً في تقدير محاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغيير في تقدير محاسبي، يعالج التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي.
41. يجب أن يُثبت أثر التغيير في تقدير محاسبي، بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة 42 - بأثر مستقبلي - وذلك بتضمينه في الفائض أو العجز في:
- أ. فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر - فقط - على هذه الفترة؛ أو
 - ب. فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.
42. إذا نتج عن التغيير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق بأحد بنود صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو بند صافي الأصول/ حقوق الملكية ذي العلاقة في فترة التغيير.
43. يعني الإثبات المستقبلي لأثر تغيير في تقدير محاسبي أن يطبق التغيير على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع من تاريخ التغيير في التقدير. وقد يؤثر التغيير في تقدير محاسبي - فقط - على فائض أو عجز الفترة الحالية، أو فائض أو عجز كل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر تغيير في تقدير مبلغ الديون المشكوك فيها - فقط - على فائض أو عجز الفترة الحالية، وبناءً عليه، فإنه يُثبت في الفترة الحالية، وخلافاً لذلك، يؤثر تغيير في العمر الإنتاجي المقدر لأصل قابل للاستهلاك، أو في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها أصل قابل للاستهلاك، على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 6 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يُثبت أثر التغير المتعلق بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية. ويُثبت الأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، في الفترات المستقبلية.

الإفصاح

44. يجب أن تفصح الجهة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.

45. إذا لم يُفصَح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية نظراً لأن تقديره يُعد غير عملي، فإنه يجب على الجهة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

46. يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بإثبات أو قياس أو عرض عناصر القوائم المالية أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام إذا احتوت إما على أخطاء ذات أهمية نسبية، أو على أخطاء غير ذات أهمية نسبية أُجريت - بشكل متعمد - لتحقيق عرض معين للمركز المالي للجهة أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. وتُصحَّح أخطاء الفترة الحالية، الممكن اكتشافها في الفترة ذاتها، قبل اعتماد إصدار القوائم المالية. وبالرغم من ذلك، لا تُكتشف - أحياناً - الأخطاء ذات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة، وتُصحَّح أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات 47-52).

47. مع مراعاة الفقرة 48، يجب على الجهة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية - بأثر رجعي - في أول مجموعة من القوائم المالية يُعتمد إصدارها بعد اكتشافها، وذلك من خلال:
أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو
ب. إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

- حدود إعادة العرض بأثر رجعي
48. يجب أن يُصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار المتعلقة بفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ.
49. عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ الخاصة بفترة، على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على الجهة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن - عملياً - إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).
50. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على الجهة أن تُعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً.
51. لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في فائض أو عجز الفترة التي أُكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنة عملياً.
52. عندما يكون من غير العملي تحديد مبلغ أي خطأ (مثل خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لجميع الفترات السابقة، فإن الجهة، وفقاً للفقرة 50، تُعيد عرض المعلومات المقارنة - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل الجهة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. وتوفر الفقرات 55-58 إرشادات حول متى يكون من غير العملي تصحيح خطأ لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.
53. يختلف تصحيح الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. تُعد التقديرات المحاسبية - بطبيعتها - قيمة تقريبية قد تحتاج إلى تعديل، عند معرفة معلومات إضافية عنها. فعلى سبيل المثال، لا يعد المكسب أو الخسارة المثبتة بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

54. عند تطبيق الفقرة 47، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:
- أ. طبيعة خطأ الفترة السابقة؛ و
- ب. مبلغ التصحيح لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتصحيح، وذلك لكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
- ج. مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛ و
- د. إذا كانت إعادة العرض بأثر رجعي غير عملية لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع، ووصف لكيفية تصحيح الخطأ والتاريخ الذي اعتبراً منه صحح الخطأ.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عدم إمكانية التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية

55. في بعض الظروف، يكون من غير العملي أن تُعدل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تجمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات 56-58، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ

فترة سابقة، وقد يكون من غير العملي إعادة إنتاج المعلومات.

56. هناك ضرورة - بشكل متكرر - لإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية على عناصر القوائم المالية المثبتة أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث الأخرى أو الأوضاع. يُعد التقدير - بشكل متأصل - غير موضوعي، ويمكن تطوير التقديرات بعد تاريخ القوائم المالية. يُحتمل أن يكون تطوير التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، نظراً لطول الفترة الزمنية التي قد تكون مضت منذ حدوث المعاملة المتأثرة أو الحدث الآخر أو الوضع المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترة السابقة هو الهدف نفسه من التقديرات التي تُجرى في الفترة الحالية، ألا وهو أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة أو الحدث الآخر أو الوضع.

57. وبناءً عليه، يتطلب تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، أو تصحيح خطأ فترة سابقة بأثر رجعي، تمييز المعلومات التي:
أ. توفر أدلة على الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ) الذي حدثت فيه المعاملة أو الحدث الآخر أو الوضع؛ و
ب. كانت متاحة عند إصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة؛

عن المعلومات الأخرى، ويكون من غير العملي تمييز هذه الأنواع من المعلومات لبعض أنواع التقديرات (مثل تقدير للقيمة العادلة لا يستند إلى سعر ممكن رصده أو مدخلات ممكن رصدها). وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، إجراء تقدير مهم يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير العملي أن تُطبق السياسة المحاسبية الجديدة، أو أن يُصحح خطأ الفترة السابقة، بأثر رجعي.

58. ينبغي ألا يُستخدم الإدراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة، أو عند تصحيح مبالغ لفترة سابقة، سواء في وضع افتراضات عن ماهية نوايا الإدارة التي يمكن أن تكون في فترة سابقة، أو عن تقدير المبالغ المثبتة أو المقاسة أو المفصح عنها في فترة سابقة. فعلى سبيل المثال، عندما تصحح جهة خطأ فترة سابقة في تصنيف مبنى حكومي على أنه عقار استثماري (صنف المبنى سابقاً على أنه بند عقارات وآلات ومعدات)، فإنها لا تغير أساس التصنيف لتلك الفترة إذا قررت الإدارة لاحقاً أن تستخدم ذلك المبنى على أنه مبنى مكاتب مشغول من قبل المالك. وبالإضافة إلى ذلك، عندما تصحح الجهة خطأ فترة سابقة في احتساب التزامها مقابل توفير تكاليف تنظيف التلوث الناتج عن العمليات الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، فإنها تتجاهل المعلومات، التي أصبحت متاحة بعد اعتماد إصدار القوائم المالية للفترة السابقة، عن تسرب كبير - على نحو غير عادي - للنفط من سفينة إمدادات تابعة لسلاح البحرية. ولا تحول حقيقة أن تقديرات مهمة تكون مطلوبة - بشكل متكرر - عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترة السابقة دون تعديل أو تصحيح موثوق لتلك المعلومات المقارنة.

تاريخ السريان

59. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبعد، إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

59أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

- 59ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].
- 59ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].
- 59د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].
60. عندما تُطبق 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.
- سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 (2000)
61. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ

³ تُرافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 3 لكنها لا تشكل جزءاً منه.

إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح أخطاء

1.	خلال عام 20×2، اكتشفت الجهة أن الإيراد من ضرائب الدخل كان غير صحيح. إذ أن ضرائب دخل بمبلغ 6,500 ريال سعودي ² كان ينبغي إثباتها في عام 20×1 أُسقطت خطأً من عام 20×1 وأثبتت على أنها إيراد في عام 20×2.
	² في هذه الأمثلة، تم التعبير عن المبالغ النقدية بالريال السعودي.
2.	تظهر السجلات المحاسبية للجهة لعام 20×2 إيراد ضرائب بمبلغ 60,000 ريال سعودي (بما في ذلك الضرائب بمبلغ 6,500 ريال سعودي التي كان ينبغي إثباتها في الأرصدة الافتتاحية)، ومصروفات بمبلغ 86,500 ريال سعودي.
3.	في عام 20×1، قامت الجهة بالتقرير عما يلي:
	ريال سعودي
	الإيراد من الضرائب 34,000
	رسوم المستخدمين 3,000
	إيرادات تشغيلية أخرى 30,000
	مجموع الإيرادات 67,000
	المصروفات (60,000)
	الفائض 7,000
4.	بلغ الفائض المتراكم الافتتاحي لعام 20×1، مبلغ 20,000 ريال سعودي، وبلغ الفائض المتراكم الختامي للعام نفسه مبلغ 27,000 ريال سعودي.
5.	ليس لدى الجهة إيرادات أو مصروفات أخرى.
6.	كان لدى الجهة رأس مال مساهم به بمبلغ 5,000 ريال سعودي طوال الفترة، ولم يكن لديها مكونات أخرى في صافي الأصول/حقوق الملكية باستثناء الفائض المتراكم.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
 إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

جهة القطاع العام "س" - قائمة الأداء المالي

(معاد عرضها)

20×1

ريال سعودي

40,500

3,000

30,000

73,500

(60,000)

13,500

20×2

ريال سعودي

53,500

4,000

40,000

97,500

(86,500)

11,000

الإيراد من الضرائب

رسوم المستخدمين

إيرادات تشغيلية أخرى

مجموع الإيرادات

المصروفات

الفائض

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
 إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

جهة القطاع العام "س" - قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المجموع	الفائض المتراكم	رأس المال المساهم به	
ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	
25,000	20,000	5,000	الرصيد في 31 ديسمبر 20×0
13,500	13,500	-	فائض السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 (كما أعيد عرضه)
38,500	33,500	5,000	الرصيد في 31 ديسمبر 20×1
11,000	11,000	-	فائض السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×2
49,500	44,500	5,000	الرصيد في 31 ديسمبر 20×2

مقتطفات من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

7. أُسقط بالخطأ إيرادات ضرائب بمبلغ 6,500 ريال سعودي من القوائم المالية لعام 20×1. وأعيد عرض القوائم المالية لعام 20×1 لتصحيح هذا الخطأ. وأدناه ملخص لأثر إعادة العرض على تلك القوائم المالية. ولا يوجد أثر في العام 20×2.

الأثر على عام 20×1		
ريال سعودي		
6,500		الزيادة في الإيرادات
6,500		الزيادة في الفائض
6,500		الزيادة في المدينين
6,500	صافي	الزيادة في الأصول/حقوق الملكية

التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

8. خلال عام 20×2، غيرت الجهة سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء محطة طاقة كهرومائية قيد الإنشاء. ففي الفترات السابقة، كانت الجهة قد رسملت هذه التكاليف. وقررت الجهة الآن إثبات مثل هذه التكاليف على أنها مصروفات بدلاً من رسملتها. وترى الإدارة أن السياسة الجديدة مفضلة لأنه ينتج عنها معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل وتتسق مع الممارسة المتبعة في الصناعة المحلية، مما يجعل القوائم المالية للجهة أكثر قابلية للمقارنة.

9. رسملت الجهة تكاليف اقتراض متكبدة بمبلغ 2,600 ريال سعودي خلال 20×1 وبمبلغ 5,200 ريال سعودي في الفترات التي سبقت عام 20×1. حيث رسملت جميع تكاليف الاقتراض في السنوات السابقة فيما يتعلق باقتناء محطة الطاقة.

10. تظهر السجلات المحاسبية لعام 20×2، الفائض قبل الفائدة بمبلغ 30,000 ريال سعودي ومصروف فائدة بمبلغ 3,000 ريال سعودي (ويتعلق - فقط - بعام 20×2).

11. لم تثبت الجهة أي استهلاك لمحطة الطاقة لأنها ليست قيد الاستخدام بعد.

12. في عام 20×1، قامت الجهة بالتقرير عما يلي:

ريال سعودي		
18,000		الفائض قبل الفائدة
-		مصروف الفائدة

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

18,000

الفائض

13. بلغ الفائض المتراكم الافتتاحي لعام 20×1، مبلغ 20,000 ريال سعودي وبلغ الفائض المتراكم الختامي للعام نفسه مبلغ 38,000 ريال سعودي.

14. كان لدى الجهة رأس مال مساهم به بمبلغ 10,000 ريال سعودي طوال الفترة، ولم يكن لديها مكونات أخرى في صافي الأصول/حقوق الملكية باستثناء الفائض المتراكم.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

15. جهة القطاع العام "ص" - قائمة الأداء المالي

(معدلة)		
20×1	20×2	
ريال سعودي	ريال سعودي	
18,000	30,000	الفائض قبل الفائدة
(2,600)	(3,000)	مصروف الفائدة
15,400	27,000	الفائض

جهة القطاع العام "ص" - قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

المجموع	الفائض	رأس المال	
المجموع	الفائض	المساهمون على	
	المشاركين	المساهم به	
	(المشاركين)		
ريال	ريال سعودي	ريال	
ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	
46,200	30,200	10,000	الرصيد في 31 ديسمبر 20×0 كما تم التقرير عنه الرصيد في 31 ديسمبر 20×1
(5,200)	(5,200)	-	التغيير في السياسة المحاسبية فيما يتعلق برسمة مفاتيح الأرباح المنتهية في 31 ديسمبر 20×2
27,000	27,000	-	الرصيد في 31 ديسمبر 20×0 كما أعيد عرضه
24,800	14,800	10,000	فائض السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 (معاد الرصيد الختامي في 31 ديسمبر 20×2 عرضة)
67,800	57,800	10,000	

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

مقتطفات من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

16. خلال عام 20×2، غيرت الجهة سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بمحطة طاقة كهرومائية. وقامت الجهة سابقاً برسمة مثل هذه التكاليف. والآن تُثبت على أنها مصروفات عند تكبدها. وترى الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة، لأنه ينتج عنها معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل وتتسق مع الممارسة المتبعة في الصناعة المحلية، مما يجعل القوائم المالية للجهة أكثر قابلية للمقارنة. وقد تم المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وأعيد عرض القوائم المقارنة لعام 20×1. ويبين الجدول الوارد أدناه أثر التغيير في عام 20×1. وقد حُصِّص الفائض التراكمي الافتتاحي لعام 20×1 بمبلغ 5,200 ريال سعودي وهو مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق عام 20×1.

الأثر على 20×1
ريال سعودي

(الزيادة) في مصروف الفائدة
(الانخفاض) في الفائض

(2,600)
(2,600)

الأثر على الفترات التي تسبق 20×1

(الانخفاض) في الفائض
(الانخفاض) في الأصول قيد الإنشاء وفي الفائض المتراكم

(5,200)
(7,800)

التطبيق المستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي

17. خلال عام 20×2، غيرت الجهة سياستها المحاسبية لاستهلاك العقارات والآلات والمعدات من أجل تطبيق مدخل عناصر أكثر اكتمالاً، مع تطبيق نموذج إعادة التقييم في الوقت نفسه.

18. في السنوات التي سبقت 20×2، لم تكن سجلات أصول الجهة مفصلة بشكل كافي لتطبيق مدخل العناصر بشكل كامل. وفي نهاية عام 20×1، كلفت الإدارة جهة للقيام بمسح هندسي، ووفر المسح معلومات حول العناصر المحتفظ بها وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للاستهلاك في بداية عام 20×2. وعلى الرغم من ذلك، لم يوفر المسح أساساً كافياً لتقدير تكلفة تلك العناصر بموثوقية والتي لم تتم المحاسبة عنها سابقاً - بشكل منفصل، ولم تسمح السجلات الموجود قبل المسح بإعادة إنشاء هذه المعلومات.

19. نظرت الإدارة في كيفية المحاسبة عن كل من جانبي التغيير المحاسبي. وقد توصلت إلى أنه من غير العملي المحاسبة عن التغيير إلى مدخل العناصر الأكثر اكتمالاً بأثر رجعي، أو المحاسبة عن ذلك التغيير بأثر مستقبلي من أي تاريخ أبكر من بداية عام 20×2. كما يُتطلب المحاسبة عن التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقييم بأثر مستقبلي. لذا، خلصت الإدارة إلى أنه يتعين عليها تطبيق السياسة الجديدة للجهة بأثر مستقبلي من بداية عام 20×2.

20. معلومات إضافية:

ريال

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

العقارات والآلات والمعدات الاستهلاك	سعودي 25,000 (14,000)
صافي القيمة الدفترية	11,000
مصروف الاستهلاك المرتقب لعام 20×2 (الأساس القديم)	1,500
بعض نتائج الدراسة الهندسية التقييم	17,000
القيمة المتبقية المقدرة	3,000
متوسط الأعمار المتبقية للأصول (سنوات)	7
مصروف الاستهلاك على العقارات والآلات والمعدات القائمة لعام 20×2 (الأساس الجديد)	2,000

مقتطفات من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

21. منذ بداية عام 20×2، غيرت الجهة سياستها المحاسبية لاستهلاك العقارات والآلات والمعدات من أجل تطبيق مدخل عناصر أكثر اكتمالاً، مع تطبيق نموذج إعادة التقييم في الوقت نفسه. وترى الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة لأنها تتناول - بشكل أكثر دقة - عناصر العقارات والآلات والمعدات وتستند إلى قيم حديثة. وقد طُبقت السياسة بأثر مستقبلي من بداية عام 20×2 لأنه لم يكن من العملي تقدير آثار تطبيق السياسة بأثر رجعي أو بأثر مستقبلي من أي تاريخ أبكر. وتبعاً لذلك، فإن تطبيق السياسة الجديدة ليس له أثر في الفترات السابقة. ويتمثل الأثر على السنة الحالية في (أ) زيادة القيمة الدفترية للعقارات والآلات والمعدات في بداية السنة بمبلغ 6,000 ريال سعودي و(ب) إنشاء احتياطي إعادة تقييم في بداية السنة بمبلغ 6,000 ريال سعودي (ج) وزيادة مصروف الاستهلاك بمبلغ 500 ريال سعودي.