

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 32
"ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعيار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح* في 2022م.
منذ ذلك الحين، عُدل معيار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* (2023)

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Service Concession Arrangements: Grantor] 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 [February2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Service Concession Arrangements: Grantor] 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 [Service Concession Arrangements: Grantor] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Service Concession Arrangements: Grantor:] 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 [ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح] 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 إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح] 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 [Service Concession Arrangements: Grantor] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Service Concession Arrangements: Grantor]. 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>

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 32

الفقرة المُعدلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُُدلت بموجبه
36هـ	فقرة جديده	معييار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 13	عُدل نص الفقرة	معييار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 17	عُدل نص الفقرة	معييار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التنفيذ 2	عُدل نص الفقرة	معييار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التنفيذ 4	عُدل نص الفقرة	معييار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
1	الهدف
7-2	النطاق
8	تعريفات
13-9	إثبات وقياس أصل امتياز تقديم الخدمات
28-14	إثبات وقياس اللاتزامات
23-18	نموذج اللاتزام المالي
26-24	نموذج منح حق إلى المُشغَّل
28-27	تجزئة الترتيب
29	اللاتزامات الأخرى، والارتباطات، واللاتزامات المحتملة، والأصول المحتملة
30	الإيرادات الأخرى
33-31	العرض والإفصاح
35-34	أحكام انتقالية
37-36	تاريخ سريان
	الدراسة المرفقة بالمعييار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح* في الفقرات 1-37. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 32 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 32 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 32 (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. هدف هذا المعيار هو تحديد المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والذي يكون عبارة عن جهة قطاع عام.
- النطاق (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 1-2)
2. يجب على الجهة¹ التي تعدّ وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات.
3. [حذفت].
4. [حذفت].
5. تنطوي الترتيبات الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار على قيام المشغل بتقديم خدمات عامة متعلقة بأصل امتياز تقديم الخدمات بالنيابة عن المانح.
6. الترتيبات الواقعة خارج نطاق هذا المعيار هي تلك الترتيبات التي لا تنطوي على تقديم خدمات عامة، والترتيبات التي تنطوي على عنصر خدمات وعنصر إدارة حينما يكون الأصل غير مسيطر عليه من قبل المانح (على سبيل المثال، الإسناد الخارجي، أو عقود الخدمات، أو الخصصة).
7. لا يحدد هذا المعيار المحاسبة من قبل المشغلين (توجد إرشادات المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المشغل في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ترتيبات امتياز تقديم الخدمات).
- تعريفات (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 3-4)
8. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:
الترتيب الملزم، لأغراض هذا المعيار، يشير إلى العقود أو الترتيبات الأخرى التي تُوجد حقوقاً للأطراف وواجبات عليهم مثلما لو كانت في شكل عقد.
المانح، لأغراض هذا المعيار، هو الجهة التي تمنح المشغل حق استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات.
المشغل، لأغراض هذا المعيار، هو الجهة التي تستخدم أصل امتياز تقديم خدمات لتقديم خدمات عامة مع خضوع الأصل لسيطرة المانح.
ترتيب امتياز تقديم الخدمات هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغل:
أ. يستخدم فيه المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ و
ب. يُعوّض فيه المشغل عن خدماته على مدى فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.
أصل امتياز تقديم الخدمات هو الأصل المستخدم لتقديم خدمات عامة في ترتيب امتياز تقديم خدمات، والذي:
أ. يوفره المشغل:
(1) من خلال قيام المشغل بإنشائه، أو تطويره، أو اقتنائه من طرف ثالث؛ أو

¹ يشار إلى الجهة لأغراض هذا المعيار بالمانح.

(2) يكون أصلاً موجوداً لدى المشغل؛ أو

ب. يوفره المانح ويكون:

(1) أصلاً موجوداً لدى المانح؛ أو

(2) تحسناً لأصل موجود لدى المانح.

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

إثبات وقياس أصل امتياز تقديم الخدمات (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 5-35)

9. يجب على المانح أن يُثبت الأصل الذي يوفره المشغل والتحسين الذي يحصل على أصل موجود لدى المانح على أنه أصل امتياز تقديم خدمات إذا:
- أ. كان المانح يسيطر أو ينظم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها باستخدام الأصل، إلى من يجب أن يقدمها، وبأي سعر؛ و
- ب. كان المانح يسيطر - من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو خلافه - على أي حصة متبقية مهمة في الأصل في نهاية أجل الترتيب.
10. ينطبق هذا المعيار على أصل يُستخدم في ترتيب امتياز تقديم خدمات لفترة قوامها مجمل عمره الإنتاجي (أصل "يستخدم طوال عمره") إذا استوفيت الشروط الواردة في الفقرة 9(أ).
11. يجب على المانح أن يقيس أصل امتياز تقديم الخدمات المُثبت وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره") - أولاً - بقيمته العادلة، باستثناء ما ذكر في الفقرة 12.
12. عندما يستوفي أصل موجود لدى المانح الشروط المحددة في الفقرة 9(أ) و9(ب) (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره")، يجب على المانح أن يُعيد تصنيف ذلك الأصل الموجود على أنه أصل امتياز تقديم خدمات. وتتم المحاسبة عن أصل امتياز تقديم الخدمات المُعاد تصنيفه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة، أيهما ينطبق.
13. يجب المحاسبة عن أصول امتياز تقديم الخدمات، بعد الإثبات الأولي أو إعادة التصنيف، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أيهما ينطبق.
- إثبات وقياس الالتزامات (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 36-50)
14. عندما يثبت المانح أصل امتياز تقديم خدمات وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره")، فإنه يجب على المانح - أيضاً - أن يُثبت التزاماً. ويجب على المانح أن لا يُثبت التزاماً عندما يُعاد تصنيف أصل موجود لدى المانح على أنه أصل امتياز تقديم خدمات وفقاً للفقرة 12، سوى في الظروف التي يقدم فيها المشغل عوض إضافي، كما هو مذكور في الفقرة 15.
15. يجب أن يُقاس الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14 - أولاً - بالمبلغ نفسه الذي يُقاس به أصل امتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة 11، بعد تعديله بمبلغ أي عوض آخر (مثلاً: نقد) من المانح إلى المشغل، أو من المشغل إلى المانح.

16. تستند طبيعة الالتزام المُثبت إلى طبيعة العوض الذي تتم مبادلتة بين المانح والمشغّل. وتُحدد طبيعة العوض المقدم من المانح إلى المشغّل بالرجوع إلى شروط الترتيب الملزم، وإلى نظام العقود عندما يكون ذا صلة.
17. قد يُعوض المانح المُشغّل نظير أصل امتياز تقديم الخدمات، بأي مزيج مما يلي:
أ. تقديم دفعات إلى المشغّل (نموذج "الالتزام المالي")؛
ب. تعويض المُشغّل من خلال طرق أخرى (نموذج "منح حق إلى المشغّل") مثل:
(1) إعطاء المشغّل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة لأصل امتياز تقديم الخدمات؛ أو
(2) منح المُشغّل حق الوصول إلى أصل آخر مُؤدّد للإيرادات لاستخدامه من قبل المُشغّل (على سبيل المثال، جناح خاص من مستشفى في حين تُستخدم بقية المستشفى من قبل المانح لمعالجة المرضى من العموم، أو مبنى مواقف خاصة للسيارات مجاور لمرفق عام).
- نموذج الالتزام المالي (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 37-46)
18. عندما يكون على المانح واجب غير مشروط بدفع نقد أو أصل مالي آخر إلى المُشغّل مقابل إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات، فإنه يجب على المانح المحاسبة عن الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14 على أنه التزام مالي.
19. يكون على المانح واجب غير مشروط بدفع نقد إذا قد ضمن أن يدفع للمُشغّل:
أ. مبالغ محددة أو قابلة للتحديد؛ أو
ب. النقص، إن وجد، بين المبالغ التي يستلمها المُشغّل من مستخدمي الخدمات العامة وأي مبالغ محددة أو قابلة للتحديد مشار إليها في الفقرة 19(أ)، حتى وإن كان الدفع متوقفاً على أن يكفل المُشغّل استيفاء أصل امتياز تقديم الخدمات لمتطلبات جودة أو كفاءة محددة.
20. ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*، ومتطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41: *الأدوات المالية* على الالتزام المالي المُثبت بموجب الفقرة 14، باستثناء الحالات التي يوفر لها هذا المعيار متطلبات وإرشادات.
21. يجب على المانح أن يُخصص الدفعات إلى المُشغّل ويُحاسب عنها وفقاً لجوهرها على أنها تخفيض في الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14، وتكلفة تمويل، وأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المُشغّل.
22. تكلفة التمويل والأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المُشغّل في ترتيب امتياز تقديم الخدمات المحددة وفقاً للفقرة 21، يجب المحاسبة عنها على أنها مصروفات.
23. عندما يكون عنصر الخدمات وعنصر الأصل في ترتيب امتياز تقديم خدمات قابلين للتحديد - بشكل منفصل - فإنه يجب أن تُخصص عناصر الخدمة في الدفعات من المانح إلى المُشغّل بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية لأصل امتياز تقديم الخدمات والخدمات. عندما يكون عنصر الخدمات وعنصر الأصل غير قابلين للتحديد - بشكل منفصل - فإن عنصر الخدمات في الدفعات من المانح إلى المُشغّل يُحدد باستخدام أساليب التقدير.
- نموذج منح حق إلى المُشغّل (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 47-49)

24. عندما لا يكون على المانح واجب غير مشروط بدفع نقد أو أصل مالي آخر إلى المُشغِّل مقابل إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات، ويمنح المُشغِّل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة للأصل أو من أصل آخر مولد للإيرادات، فإنه يجب على المانح المحاسبة عن الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14 على أنه الجزء غير المكتسب من الإيراد الناشئ عن مبادلة الأصول بين المانح والمُشغِّل.
25. يجب على المانح أن يُثبت إيراداتاً وأن يُخفض الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14، وفقاً للجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات.
26. عندما يُعوض المانح المُشغِّل نظير أصل امتياز تقديم الخدمات وتقديم الخدمات بمنح المُشغِّل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة للأصل امتياز تقديم الخدمات أو من أصل آخر مُولَّد للإيرادات، تُعد المبادلة معاملة مولدة لإيراد. نظراً لأن الحق الذي يُمنح إلى المُشغِّل يكون سارياً طوال مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات، فإن المانح لا يُثبت إيراداتاً من المبادلة فوراً. وبدلاً من ذلك، يُثبت التزام مقابل أي جزء من الإيراد لم يكتسب بعد. يُثبت الإيراد وفقاً للجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات، ويُخفض الالتزام مع إثبات الإيراد.
- تجزئة الترتيب (أنظر فقرة إرشادات التطبيق 50)
27. إذا كان المانح يدفع نظير إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات - جزئياً - بتكبد التزام مالي، و - جزئياً - بمنح حق إلى المُشغِّل، يكون من الضروري المحاسبة - بشكل منفصل - عن كل جزء من الالتزام الكلي المُثبت وفقاً للفقرة 14. يجب أن يكون المبلغ المُثبت - أولاً - للالتزام الكلي هو المبلغ نفسه كذاك المحدد في الفقرة 15.
28. يجب على المانح المحاسبة عن كل جزء من الالتزام المشار إليه في الفقرة 27 وفقاً لل فقرات 18-26.
- الالتزامات الأخرى، والارتباطات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 51-54)
29. يجب على المانح المحاسبة عن الالتزامات الأخرى، والارتباطات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة الأخرى الناشئة عن ترتيب امتياز تقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 28، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41.
- الإيرادات الأخرى (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 55-64)
30. يجب على المانح المحاسبة عن الإيرادات من ترتيب امتياز تقديم خدمات، بخلاف تلك المحددة في الفقرات 24-26، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيرادات من المعاملات التبادلية*.
- العرض والإفصاح (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 65-67)
31. يجب على المانح أن يعرض المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.
32. يجب أن يؤخذ في الحسبان جميع جوانب ترتيب امتياز تقديم الخدمات عند تحديد الإفصاحات المناسبة في الإفصاحات. ويجب على المانح أن يُفصح عن المعلومات التالية فيما يتعلق بترتيبات امتياز تقديم الخدمات في كل فترة قوائم مالية:
أ. وصف للترتيب؛ و

- ب. الشروط المهمة للترتيب التي يمكن أن تؤثر على مبلغ، وتوقيت، وتأكد التدفقات النقدية المستقبلية (على سبيل المثال، فترة الامتياز، وتواريخ إعادة التسعير، والأساس الذي يستند إليه تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛ و
- ج. طبيعة ومدى (مثلاً: الكمية، أو الفترة الزمنية، أو المبلغ، حسبما ينطبق) ما يلي:
- (1) حقوق استخدام أصول محددة؛ و
 - (2) حقوق توقع أن يقدم المشغل خدمات محددة فيما يتعلق بترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ و
 - (3) القيمة الدفترية لأصول امتياز تقديم الخدمات المثبتة في نهاية فترة القوائم المالية، بما في ذلك الأصول الموجودة لدى المانح المعاد تصنيفها على أنها أصول امتياز تقديم الخدمات؛ و
 - (4) حقوق استلام أصول محددة في نهاية ترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ و
 - (5) خيارات التجديد والإلغاء؛ و
 - (6) الحقوق والواجبات الأخرى (على سبيل المثال، إجراء عمرة رئيسة لأصول امتياز تقديم الخدمات)؛ و
 - (7) الواجبات بتزويد المشغل بحق الوصول إلى أصول امتياز تقديم خدمات أو أصول مَوْلدة للإيرادات أخرى؛ و
- د. التغييرات التي حدثت في الترتيب خلال فترة القوائم المالية.

33. تُقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة 32 بشكل فردي لكل ترتيب امتياز تقديم خدمات ذي أهمية نسبية، أو بشكل مجمع لترتيبات امتياز تقديم الخدمات المتماثلة من حيث طبيعتها (على سبيل المثال، تحصيل رسوم المرور من الطرق والجسور، أو الاتصالات، أو خدمات معالجة المياه). وتقدم هذه الإفصاحات بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 حسب فئة الأصول. يمكن أن تشكل أصول امتياز تقديم الخدمات ضمن ترتيبات امتياز الخدمات المتماثلة من حيث طبيعتها والتي يتم التقرير عنها - بشكل مُجمع - مجموعة فرعية من فئة من فئات الأصول المُفصَح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أو يمكن تضمينها في أكثر من فئة واحدة من فئات الأصول المُفصَح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31. على سبيل المثال، لأغراض معيار المحاسبة للقطاع العام 17، يمكن تضمين جسر خاضع لرسم مرور في الفئة نفسها التي تضم الجسور الأخرى. ولأغراض هذه الفقرة، يمكن تضمين الجسر الخاضع لرسم مرور مع ترتيبات امتياز تقديم خدمات يتم التقرير عنها - بشكل مُجمع - على أنها طرق خاضعة لرسم مرور.

أحكام انتقالية

34. يجب على المانح الذي سبق أن أثبت أصول امتياز تقديم الخدمات والالتزامات والإيرادات والمصروفات ذات العلاقة، أن يُطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

35. [حذفت].

35أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

35ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

تاريخ سريان

36. 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 وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31، في الوقت نفسه.

36أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36هـ. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* الصادر في 2023 فقرتي إرشادات التطبيق 13 و17. يجب على الجهة أن تطبق هذين التعديلين على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة التعديلين على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في الوقت نفسه.

37. 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.

1. إرشادات التطبيق

ملحق أ: إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 32.

الملحق أ

النطاق (أنظر الفقرات 2-7)

1. يُفترض بهذا المعيار أن "يعكس" التفسير 12 التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات* (التفسير 12)، والذي ينص على المتطلبات المحاسبية لمشغل القطاع الخاص في ترتيب امتياز تقديم الخدمات. ولتحقيق ذلك، يكون النطاق، مبادئ إثبات الأصل، والمصطلحات على اتساق مع الإرشادات القابلة للتطبيق في التفسير 12. مع ذلك، نظرًا لأن هذا المعيار يتناول المسائل المحاسبية الخاصة بالمانح، فإنه يتناول المسائل المشار إليها في التفسير 12 من وجهة نظر المانح، كما يلي:

أ. يثبت المانح الالتزام المالي عندما يُفرض عليه تقديم سلسلة من الدفعات إلى المشغل مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات (أي، بعد إنشائه، تطويره، اقتنائه، أو تحسينه). عند استخدام متطلبات القياس المحددة في هذا المعيار بموجب الفقرات 12، 14، و20 من التفسير 12، يثبت المشغل الإيرادات الناتجة عن خدمات الإنشاء، والتطوير، والاقتناء، والتحسين، والتشغيل التي يقدمها. وبموجب الفقرة 8 من التفسير 12، يقوم المشغل بإلغاء إثبات الأصل الذي يحتفظ به ويثبته على أنه عقارات، آلات، ومعدات قبل إبرام ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

ب. يثبت المانح الالتزام عند منح المشغل الحق بكسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل امتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر مؤد للإيراد. ويثبت المشغل الأصل غير الملموس بموجب الفقرة 26 من التفسير 12.

ج. يلغي المانح إثباته للأصل الذي يمنحه للمشغل والذي لم يعد يملك السيطرة عليه. وبموجب الفقرة 27 من التفسير 12، يثبت المشغل أصل والالتزام معين فيما يخص أي واجبات يتحملها في مقابل الأصل.

2. تحدد الفقرة 9 من هذا المعيار الشروط التي يندرج بموجبها الأصل، بخلاف أصل يُستخدم طوال عمره، ضمن نطاق هذا المعيار. وتحدد الفقرة 10 من هذا المعيار الشرط الذي تندرج بموجبه الأصول التي تُستخدم طوال عمرها ضمن نطاق هذا المعيار.

تعريفات (أنظر الفقرة 8)

3. تعرّف الفقرة 8 ترتيب امتياز تقديم الخدمات، وفيما يلي الخصائص المشتركة لترتيب امتياز تقديم الخدمات:

أ. المانح هو عبارة عن جهة قطاع عام؛ و

ب. يكون المشغل مسؤولاً عن جزء على الأقل من إدارة أصل امتياز تقديم الخدمات والخدمات ذات العلاقة ولا يتصرف فقط بصفته وكيلًا بالنيابة عن المانح؛ و

ج. يحدد الترتيب الأسعار الأولية التي سيفرضها المشغل وينظم كذلك تعديل الأسعار على مدى مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ و

د. يكون المشغل ملزمًا بتسليم أصل امتياز تقديم الخدمات إلى المانح في حالة متفق عليها في نهاية مدة الترتيب، لقاء عوض إضافي ضئيل أو بدون عوض إضافي، وبغض النظر عن الطرف الذي قام بتمويله أوليًا؛ و

هـ. يخضع هذا الترتيب للترتيب الملزم الذي يوضح معايير الأداء، آليات تعديل الأسعار، وترتيبات فض النزاعات.

4. تعرّف الفقرة 8 أصل امتياز تقديم الخدمات، ومن الأمثلة على أصل امتياز تقديم الخدمات: الطرق، الجسور، الأنفاق، السجون، المستشفيات، المطارات، مرافق توزيع المياه، إمدادات

ملحق أ: إرشادات التطبيق

الطاقة وشبكات الاتصال، التجهيزات الدائمة للجيش والعمليات الأخرى، وأصول أخرى غير متداولة ملموسة أو غير ملموسة تُستخدم لأغراض إدارية في تقديم الخدمات العامة.
إثبات وقياس الأولي لأصل امتياز تقديم الخدمات (أنظر الفقرات 9-13)
<i>إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات</i>
5. يعتمد تقييم ما إذا كان يجب إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يُستخدم طوال عمره) على أساس جميع الحقائق والظروف الخاصة بالترتيب.
6. قد تكون السيطرة أو التنظيم المشار إليه في الفقرة 9(أ) ترتيباً ملزماً، أو خلاف ذلك (كأن تكون من خلال طرف ثالث منظم ينظم الجهات الأخرى التي تعمل في المجال أو القطاع ذاته الذي يعمل به المانح)، ويشمل الظروف التي يشتري فيها المانح جميع المنتجات بالإضافة إلى المنتجات التي يتم شراء جزء منها أو جميعها من قبل مستخدمين آخرين. وتعد القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع أصل ما عنصراً مهماً للسيطرة بحيث أنه يميز أصول الجهة عن السلع العامة التي يمكن لجميع الجهات الحصول عليها والاستفادة منها. وينص الترتيب الملزم على الأسعار الأولية التي سيتم فرضها من قبل المشغل كما ينظم تعديل الأسعار على مدى مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات. ويلبي الأصل الشرط المحدد في الفقرة 9(أ) فيما يخص السيطرة المتعلقة بأولئك الذين يجب للمشغل تقديم الخدمات لهم عندما ينقل الترتيب الملزم حق السيطرة على استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات إلى المانح.
7. لأغراض الفقرة 9(أ)، ليس من الضروري أن يمتلك المانح سيطرة كاملة على السعر: ويكفي أن يتنظم السعر من قبل المانح، بواسطة ترتيب ملزم، أو طرف ثالث منظم ينظم الجهات الأخرى التي تعمل في نفس المجال أو القطاع (على سبيل المثال، مستشفيات، مدارس، أو جامعات) الذي يعمل به المانح (على سبيل المثال، من خلال آلية تعيين الحد الأعلى). مع ذلك، ينطبق الشرط على جوهر الاتفاقية. ويتم تجاهل الخصائص غير الجوهرية، مثل الحد الأعلى الذي ينطبق فقط على الظروف بعيدة الاحتمال، وعلى نحو معاكس، إذا منح الترتيب، على سبيل المثال، المشغل حرية تحديد الأسعار، لكن مع إعادة الأرباح الزائدة إلى المانح، حينها يُحدّد سقف عوائد المشغل ويُستوفى عنصر السعر في اختبار السيطرة.
8. تمتلك أغلب الحكومات السلطة لتنظيم سلوك الجهات التي تعمل في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما بشكل مباشر، أو من خلال هيئات يتم إنشاؤها بشكل محدد. ولأغراض الفقرة 9(أ)، فإن السلطات التنظيمية الواسعة المبينة أعلاه لا تشكل سيطرة. وفي هذا المعيار، يجب تطبيق مصطلح "تنظيم" فقط في سياق الشروط والأحكام المحددة لترتيب امتياز تقديم الخدمات. على سبيل المثال، قد يحدد منظم خدمات السكك الحديدية النسب التي تنطبق على صناعة السكك الحديدية ككل. وتبعاً للإطار النظامي في الدولة، فقد تكون تلك النسب ضمنية في ترتيب ملزم يحكم ترتيب امتياز تقديم الخدمات الذي يتضمن بنداً يخص تقديم النقل بواسطة السكك الحديدية، أو قد يُشار إليها بشكل محدد في ذلك الترتيب. مع ذلك، في كلتا الحالتين، تُستمد السيطرة على أصل امتياز تقديم الخدمات إما من العقد، أو من ترتيب ملزم مماثل أو من نظام محدد قابل للتطبيق على خدمات السكك الحديدية وليس من حقيقة أن المانح هو عبارة عن جهة قطاع عام ذات صلة بمنظم خدمات السكك الحديدية.
9. لأغراض الفقرة 9(ب)، فإن سيطرة المانح على أي حصة متبقية مهمة يجب أن تقيد قدرة المشغل العملية على بيع أو رهن الأصل وأن تعطي المانح حقاً مستمراً للاستخدام طوال مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وتكون الحصة المتبقية للأصل هي القيمة الحالية المتوقعة للأصل كما لو أنه كان بالعمر والحالة المتوقعين في نهاية مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.
10. يجب تمييز السيطرة عن الإدارة، وفي حال حافظ المانح على درجة السيطرة المنصوص عليها في الفقرة 9(أ) وعلى أي حصة متبقية مهمة في الأصل، فحينها يتولى المشغل فقط إدارة الأصل بالنيابة عن المانح - على الرغم من أنه، في العديد من الحالات، قد يتمتع بحرية تصرف إدارية واسعة.
11. تحدد الشروط المذكورة في كلتا الفقرتين 9(أ) و9(ب) متى يُسيطر على الأصل، بما في ذلك أي عمليات إحلال مطلوبة، من قبل المانح على مدى عمره الاقتصادي. على سبيل المثال، إذا كان يجب على المشغل إحلال جزء من الأصل خلال مدة الترتيب (على سبيل المثال، الطبقة العليا من الطريق أو سطح بنائية ما)، حينها يُنظر في الأصل ككل. ولذلك يتم تحقيق الشرط المذكور في الفقرة 9(ب) للأصل ككل، بما في ذلك الجزء الذي يتم إحلاله، في حالة سيطرة المانح على أي حصة متبقية مهمة في الجزء الذي سيتم بشكل نهائي إحلاله محل ذلك الجزء.
12. في بعض الأحيان يكون استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات منظم بشكل جزئي بالأسلوب المنصوص عليه في الفقرة 9(أ) وغير منظم بشكل جزئي. مع ذلك، تأتي هذه الترتيبات

ملحق أ: إرشادات التطبيق

بعدة أشكال:

أ. يتم تحليل أي أصل قابل للفصل مادياً ويمكن تشغيله بشكل مستقل ويلبي تعريف وحدة مولدة النقد كما هو معرّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، بشكل منفصل لتحديد ما إذا كان الشرط المذكور في الفقرة 9(أ) قد أُستوفى إذا استُخدمَ بالكامل لأغراض غير منظّمة (على سبيل المثال، يمكن تطبيق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام ما تبقى من المستشفى من قبل المانح لمعالجة المرضى من الجمهور)؛ و
ب. عندما تكون الأنشطة الثانوية (مثل المتاجر الموجودة في المستشفى) غير منظمة، يُطبق اختبارات السيطرة كما لو لم تكن تلك الخدمات متوفرة، ويعود ذلك إلى أنه في بعض الحالات التي يسيطر فيها المانح على الخدمات بالأسلوب المنصوص عليه في الفقرة 9(أ)، فإن توافر الخدمات الثانوية لا ينقص من سيطرة المانح على أصل امتياز تقديم الخدمات.

13. قد يكون للمشغل حق استخدام الأصل القابل للفصل المذكور في الفقرة إرشاد تطبيق 12(أ)، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة المذكورة في الفقرة إرشاد تطبيق 12(ب). وفي كلتا الحالتين، قد يكون هناك من حيث الجوهر عقد إجبار من المانح إلى المشغل؛ وإن صحّ ذلك، فإنه تتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 43.

الأصل الموجود لدى المانح

14. قد يتضمن الترتيب أصلاً موجوداً لدى المانح:

أ. الذي يعطي المانح المشغل إمكانية الوصول له لغرض ترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ أو
ب. الذي يعطي المانح المشغل إمكانية الوصول له لغرض توليد الإيرادات كتعويض عن أصل امتياز تقديم الخدمات.

15. يقتضي المتطلب المذكور في الفقرة 11 قياس الأصول المثبتة وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يُستخدم طوال عمره) أولياً بالقيمة العادلة. ويعاد تصنيف الأصول الموجودة للمانح والمستخدم في ترتيب امتياز تقديم الخدمات بدلاً من إثباتها بموجب هذا المعيار. ويثبت فقط التحسين الحاصل على الأصل الموجود لدى المانح (على سبيل المثال، الذي يزيد من طاقته) على أنه أصل امتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة 9، أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يستخدم طوال عمره.

16. ليس بالضرورة أن يأخذ المانح في الاعتبار، أثناء تطبيقه لاختبارات هبوط في القيمة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، حسب ما يكون مناسباً، منح امتياز تقديم الخدمات إلى المشغل على أنه ظرف ينتج عنه هبوط في القيمة، ما لم يطرأ تغيير في استخدام الأصل يؤثر على منافعه الاقتصادية المستقبلية أو خدماته المتوقعة. ويرجع المانح إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، حسبما يكون مناسباً، لتحديد ما إذا كانت قد ظهرت أي من مؤشرات هبوط في القيمة في تلك الظروف.

17. في حال لم يعد الأصل يلبي شروط الإثبات المذكورة في الفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يستخدم طوال عمره)، حينها يعتمد المانح على مبادئ إلغاء الإثبات المذكورة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، حسب ما يكون مناسباً. على سبيل المثال، إذا حُوّل الأصل إلى المشغل بشكل دائم، يُلغى الإثبات. وإذا حُوّل الأصل بشكل مؤقت، حينها يأخذ المانح بعين الاعتبار جوهر هذا الشرط من ترتيب امتياز تقديم الخدمات لتحديد ما إذا كان يجب إلغاء إثبات الأصل. وفي تلك الحالات، ينظر المانح فيما إذا كان الترتيب هو عبارة عن معاملة إيجار أو معاملة بيع وإعادة الاستئجار يجب محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 43.

18. عندما يتضمن ترتيب امتياز تقديم الخدمات حدوث تطوير على الأصل الموجود لدى المانح بحيث تزداد المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي يقدمها الأصل، يتم تقويم التحسين لتحديد ما إذا كان يستوفي شروط الإثبات المذكورة في الفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يستخدم طوال عمره). إذا استوفيت تلك الشروط، يُثبت التطوير ويُقاس وفقاً لهذا المعيار.

ملحق أ: إرشادات التطبيق

الأصل الموجود لدى المشغل

19. قد يوفر المشغل أصلًا معيّنًا يُستخدم في ترتيب امتياز تقديم الخدمات من الأصول التي لم يغم بإنشائها، تطويرها، أو اقتنائها. وفي حال تضمن الترتيب أصلًا موجودا للمشغل يستخدمه لغرض ترتيب امتياز تقديم الخدمات، حينها يحدد المانح ما إذا كان الأصل يلبي الشروط المذكورة في الفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يُستخدم طوال عمره). وإذا أُستوفيت شروط الإثبات، يثبت المانح الأصل على أنه أصل امتياز تقديم خدمات ويقوم بالمحاسبة عنه وفقًا لهذا المعيار.

الأصل المنشأ أو المُطور

20. عندما يلبي الأصل المنشأ أو المُطور الشروط المذكورة في الفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يُستخدم طوال عمره)، يثبت المانح الأصل وقيسه وفقًا لهذا المعيار. وينص معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، حسب ما يكون مناسبًا، مع الضوابط المتعلقة بتحديد متى يجب إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات. ويتطلب كل من معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31 إثبات الأصل فقط في حالة:
أ. احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالبند إلى الجهة؛ و
ب. إمكانية قياس تكلفة البند أو قيمته العادلة على بموثوقية.²
² المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ ذي الأهمية النسبية أو التحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش فقرة أساس الاستنتاج 16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

21. من الضروري مراعاة تلك الضوابط، بالإضافة إلى الأحكام والشروط المحددة للترتيب الملزم، في تحديد ما إذا كان يجب إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات خلال الفترة التي يُنشأ أو يُطور فيها الأصل. ويُمكن استيفاء ضوابط الإثبات لكل من العقارات، الآلات، والمعدات بالإضافة إلى الأصول غير الملموسة خلال فترة الإنشاء أو التطوير، وإن صحَّ ذلك، يثبت المانح عادةً أصل امتياز تقديم الخدمات خلال تلك الفترة.

22. يتطلب البند الأول من ضوابط الإثبات تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى المانح. ومن وجهة نظر المانح، فإن الغرض الأساسي وراء أصل امتياز تقديم الخدمات يكمن في تقديم الخدمات المتوقعة بالنيابة عن المانح القطاع العام. وعلى نحو مشابه للأصل الذي يقوم المانح بإنشائه أو تطويره لاستخدامه الخاص، يقيّم المانح في وقت تكبد تكاليف الإنشاء أو التطوير، شروط الترتيب الملزمة لتحديد ما إذا كانت الخدمات المتوقعة لأصل امتياز تقديم الخدمات تتدفق إلى المانح في ذلك الوقت.

23. يتطلب البند الثاني من ضوابط الإثبات قياس التكلفة الأولية أو القيمة العادلة للأصل على نحو موثوق. وعليه، يجب على المانح امتلاك معلومات موثوقة حول تكلفة الأصل أو قيمته العادلة أثناء إنشائه أو تطويره لاستيفاء ضوابط الإثبات المذكورة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أيهما ينطبق. على سبيل المثال، في حال تطلب ترتيب امتياز تقديم الخدمات من المشغل تقديم تقارير حول سير الأمور إلى المانح خلال إنشاء أو تطوير الأصل، حينها قد تكون التكاليف المتكبّدة قابلة للقياس، وبالتالي تحقيق مبدأ الإثبات المذكور في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 للأصول التي يتم إنشاؤها أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 للأصول التي يتم تطويرها. وكذلك يتم إثبات التكاليف مع إحرار التقدم في سير الأعمال لإنجاز الأصل عندما يمتلك المانح قدرة محدودة لتجنب قبول الأصل الذي يُنشأ أو يُطور لتلبية مواصفات العقد، أو ترتيب ملزم مماثل. وبالتالي، يثبت المانح أصل امتياز تقديم الخدمات والتزام ذي صلة.

قياس أصول امتياز تقديم الخدمات

24. تتطلب الفقرة 11 قياس أصول امتياز تقديم الخدمات المثبتة وفقًا للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يُستخدم طوال عمره) أوليًا بالقيمة العادلة. وعلى وجه أخص، تُستخدم القيمة العادلة لتحديد تكلفة أصل امتياز تقديم الخدمات الذي يتم إنشاؤه أو تطويره أو تكلفه أي من التحسينات الحاصلة على الأصول الموجودة. عند الإثبات الأولي، لا ينطبق المتطلب المذكور في الفقرة 11 على الأصول الموجودة للمانح والتي تمت إعادة تصنيفها على أنها أصول امتياز تقديم الخدمات وفقًا للفقرة 12 من هذا المعيار. ولا يشكّل استخدام القيمة العادلة عند الإثبات الأولى إعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31.

25. يؤثر نوع التعويض المتبادل بين المانح والمشغل على كيفية تحديد القيمة العادلة لأصل امتياز تقديم الخدمات عند الإثبات الأولى. توضح الفقرات التالية كيفية تحديد القيمة العادلة

ملحق أ: إرشادات التطبيق

<p>للأصل عند الإثبات الأولي بناءً على نوع التعويض المتبادل: أ. عند تقديم المانح الدفعات إلى المشغّل، حينها تمثل القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل جزء من الدفعات المسددة إلى المشغّل مقابل الأصل. ب. عندما لا يقدم المانح الدفعات إلى المشغّل مقابل الأصل، حينها تتم المحاسبة عن الأصل بالطريقة التي تتم بها محاسبة تبادل الأصول غير النقدية كما هو مذكور في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعايير المحاسبة للقطاع العام 31.</p>
<p>أنواع التعويضات</p> <p>26. نادرًا ما تتشابه ترتيبات امتياز تقديم الخدمات إن لم يكن أبدًا؛ وكذلك تختلف المتطلبات الفنية باختلاف القطاعات واختلاف الدول. وإضافة إلى ذلك، قد تعتمد شروط الترتيب أيضًا على السمات المحددة لمجمل الإطار النظامي للدولة ذاتها. وقد تحوي أنظمة العقود، إذا وجدت، على بنود لا يجب تكرارها في العقود الفردية.</p> <p>27. بناءً على شروط ترتيب امتياز تقديم الخدمات، قد يقوم المانح بتعويض المشغّل عن أصل امتياز تقديم الخدمات وتقديم الخدمة بأي مزيج مما يلي: أ. تقديم الدفعات (مثلًا، النقد) إلى المشغّل؛ ب. تعويض المشغّل باستخدام طرق أخرى، مثل: (1) منح المشغّل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل امتياز تقديم الخدمات؛ أو (2) منح المشغّل إمكانية الوصول إلى أصل آخر مُوَلَّد للإيراد لاستخدامه الخاص.</p>
<p>28. عندما يعوِّض المانح المشغّل مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات عن طريق تسديد دفعات إلى المشغّل، قد تكون مكونات الأصل والخدمة في الدفعات قابلة للفصل (على سبيل المثال، يحدد الترتيب الملزم مبلغ سلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا والتي ستُخصّص لأصل امتياز تقديم الخدمات) أو غير قابلة للفصل.</p>
<p>الدفعات القابلة للفصل</p> <p>29. قد يكون ترتيب امتياز تقديم الخدمات قابلًا للفصل في ظروف متنوعة، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي: أ. يُحدد جزء من سلسلة الدفعات التي تتنوع وفقًا لتوفّر أصل امتياز تقديم الخدمات بحد ذاته وجزء آخر يتنوع وفقًا للاستخدام أو أداء خدمات معينة؛ أو ب. تنطبق المكونات المختلفة لترتيب امتياز تقديم الخدمات على فترات مختلفة أو يمكن إنهاءها بشكل منفصل. على سبيل المثال، يمكن إنهاء مكون خدمة فردي دون أن يؤثر على استمرار بقية الترتيب؛ أو ج. يمكن إعادة التفاوض حول المكونات المختلفة لترتيب امتياز تقديم الخدمات بشكل منفصل. على سبيل المثال، يُختبر مكون الخدمة في السوق ويُنقل بعض أو جميع زيادات أو تخفيضات التكلفة إلى المانح بطريقة يمكن من خلالها تحديد جزء الدفعة التي يقدمها المانح والمرتبطة بتلك الخدمة بشكل محدد.</p>
<p>30. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعايير المحاسبة للقطاع العام 31 قياسًا أوليًا للأصل الذي تم اقتناؤه في معاملة التبادل بسعر التكلفة، وهو مُعادل النقدي للأصل. وفيما يخص المعاملات التبادلية، يُعد سعر المعاملة القيمة العادلة، ما لم يُسَرَّ إلى خلاف ذلك. وعندما تكون مكونات الأصل والخدمة قابلة للفصل، يكون ما يعادل السعر النقدي لأصل امتياز تقديم الخدمات هو القيمة الحالية لعنصر أصل امتياز تقديم الخدمات الخاص من الدفعات. مع ذلك، في حال كانت القيمة الحالية لجزء الأصل من الدفعات أكبر من القيمة العادلة، حينها يتم قياس أصل امتياز تقديم الخدمات أوليًا بالقيمة العادلة.</p>
<p>الدفعات غير القابلة للفصل</p> <p>31. يتم تحديد القيمة العادلة في الفقرة 11 باستخدام أساليب التقدير عندما تكون مكونات الأصل والخدمة في الدفعات من قبل المانح إلى المشغّل غير قابلة للفصل.</p> <p>32. لأغراض تطبيق متطلبات هذا المعيار، تُوزع الدفعات وأشكال العوض الأخرى التي يتطلبها الترتيب في بداية الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب على البنود التي تخص أصل امتياز تقديم الخدمات والبنود التي تخص مكونات أخرى لترتيب امتياز تقديم الخدمات (على سبيل المثال، خدمات الصيانة والتشغيل) وذلك على أساس قيمها العادلة النسبية. وتتضمن القيمة العادلة لأصل امتياز تقديم الخدمات المبالغ ذات الصلة بالأصل فقط وتستثنى مبالغ المكونات الأخرى من ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وفي بعض الحالات، قد يُطلب من المانح عند</p>

ملحق أ: إرشادات التطبيق

تخصيص دفعات الأصل من دفعات المكونات الأخرى لترتيب امتياز تقديم الخدمات استخدام أسلوب تقدير معين. على سبيل المثال، قد يقدّر المانح الدفعات ذات الصلة بالأصل من خلال الرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مقارن في اتفاقية لا تحتوي على مكونات أخرى، أو من خلال تقدير دفعات المكونات الأخرى في ترتيب امتياز تقديم الخدمات عبر الرجوع إلى ترتيبات مقارنة ومن ثم خصم هذه الدفعات من مجموع الدفعات بموجب الترتيب.

استلام المشغل أشكالاً أخرى من التعويض

33. تعدّ أنواع المعاملات التي تشير إليها الفقرة 17(ب) هي المعاملات التبادلية غير النقدية. وتقدم الفقرة 38 من معيار المحاسبة للقطاع العام 17 والفقرة 44 من معيار المحاسبة للقطاع العام 31 إرشادات حول هذه الظروف، حسب ما يكون مناسباً.

34. عندما يُعطى المشغل حق كسب الإيراد من مستخدمين آخرين لأصل امتياز تقديم الخدمات، أو أصل آخر مُؤدّد للإيراد، أو عندما يستلم تعويض غير نقدي من المانح، فإن المانح لا يتكبد تكلفة بشكل مباشر لاقتنائه أصل امتياز تقديم الخدمات. والهدف من أشكال التعويض هذه المقدمة إلى المشغل هو تعويضه عن تكلفة أصل امتياز تقديم الخدمات وعن تشغيله على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وبالتالي يحتاج المانح إلى قياس مكون الأصل أولياً بأسلوب يتسق مع الفقرة 11.

القياس اللائق

35. يُطبق المانح بعد الإثبات الأولي معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31 على القياس وإلغاء الإثبات اللاحقين بأصل امتياز تقديم الخدمات. وكذلك يُطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 عند بحث ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على هبوط في قيمة أصل امتياز تقديم الخدمات. وتنطبق جميع المتطلبات الواردة في هذه المعايير على جميع الأصول المثبتة أو المُصنفة على أنها أصول امتياز تقديم الخدمات وفقاً لهذا المعيار.

إثبات الالتزامات وقياسها (أنظر الفقرات 14-28)

36. يثبت المانح الالتزام وفقاً للفقرة 14 فقط إذا ثبت أصل امتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يستخدم طوال عمره). وتختلف طبيعة الالتزام المثبت وفقاً للفقرة 14 في كل ظرف من الظروف المبينة في فقرة إرشاد التطبيق 25 وفقاً لجوهره.

نموذج الالتزام المالي (أنظر الفقرات 18-23)

37. عندما يكون على المانح واجب غير مشروط لتسديد سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغل، حينها يكون الالتزام هو عبارة عن التزام مالي كما هو معرّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 41. ويكون على المانح واجب غير مشروط إذا كان لديه حرية تصرف ضئيلة أو معدومة لتجنب الواجب عادةً نظراً لأن الترتيب الملزم مع المشغل قابل للإنفاذ بموجب الأنظمة.

38. عندما يقدم المانح تعويضاً إلى المشغل مقابل تكلفة أصل امتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات على شكل سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً، فإنه يثبت المبلغ الذي يعكس جزءاً من سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً والتي تخص الأصل على أنه التزام وفقاً للفقرة 14. ولا يتضمن هذا الالتزام عبء التمويل ومكونات الخدمة في الدفعات المحددة في الفقرة 21.

39. عندما يسدد المانح أي دفعات إلى المشغل قبل إثبات أصل امتياز تقديم الخدمات، يقوم المانح بالمحاسبة عن هذه الدفعات على أنها دفعات مدفوعة مقدماً.

40. يُحدّد عبء التمويل المنصوص عليه في الفقرة 21 بناءً على تكلفة رأس مال المشغل التي تخص أصل امتياز تقديم الخدمات، إذا كان من العملي تحديدها.

41. إذا لم يكن من العملي تحديد تكلفة رأس مال المشغل التي تخص أصل امتياز تقديم الخدمات، يُستخدّم المعدل الضمني في الترتيب الذي يخص أصل امتياز تقديم الخدمات أو معدل الاقتراض الإضافي للمانح أو أي معدل آخر مناسب للأحكام وشروط الترتيب.

42. يجوز تقدير المعدل المستخدم لتحديد عبء التمويل، عند عدم توفر معلومات كافية، من خلال الرجوع إلى المعدل المتوقع لاقتناء أصل مشابه (على سبيل المثال، عقد إيجار أصل مشابه، وفي موقع مشابه، ولأجل مشابه). ويجب مراجعة تقدير المعدل بالإضافة إلى ما يلي:

- أ. القيمة الحالية للدفعات؛ و
- ب. القيمة العادلة المفترضة للأصل؛ و

ملحق أ: إرشادات التطبيق

ج. القيمة المتبقية المفترضة، لضمان أن تكون جميع الأرقام معقولة ومتسقة بشكل متبادل.

43. في الحالات التي يشارك فيها المانح في التمويل (على سبيل المثال، عن طريق إقراض المشغل الأموال اللازمة لإنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم الخدمات، أو من خلال ضمانات)، قد يكون من المناسب استخدام معدل الاقتراض الإضافي للمانح لتحديد عبء التمويل.

44. لا يجوز تغيير سعر الفائدة المستخدم لتحديد عبء التمويل في وقت لاحق ما لم يُعاد التفاوض حول عنصر الأصل أو كامل الترتيب.

45. يُعرض عبء التمويل المتعلق بالالتزام في ترتيب امتياز تقديم الخدمات بشكل متسق مع أعباء التمويل الأخرى وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41.

46. عادةً ما يُثبت مكون الخدمة في الدفعات المحددة وفقًا للفقرة 21 على نحو متساوٍ على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات وذلك لأن نمط الإثبات هذا يتوافق مع تقديم الخدمات بأفضل شكل. وفي الحالات التي يُطلب فيها تعويض المصروفات المحددة بشكل منفصل، ويكون توقيتها معلومًا، فإن هذه المصروفات المحددة تُثبت عند تكبدها.

نموذج منح حق معين إلى المشغل (أنظر الفقرات 24-26)

47. عندما يعرض المانح المشغل مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات من خلال منح المشغل حق كسب الإيراد من أطراف ثالثة مستخدمة لأصل امتياز تقديم الخدمات، فإن المشغل يُمنح حق كسب الإيراد على مدى مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وبالمثل، يكسب المانح المنافع المرتبطة بالأصل المستلم في ترتيب امتياز تقديم الخدمات مقابل الحق الممنوح للمشغل على مدى مدة الترتيب. وبالتالي، لا يُثبت الإيراد على الفور. وبدلًا من ذلك، يُثبت التزام بأي جزء من الإيراد لم يُكتسب بعد. ويُثبت الإيراد ويُخفّض الالتزام وفقًا للفقرة 25 بناءً على الجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات، وعادةً بالتوازي مع تقديم الحق للمشغل في الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وكما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 27، قد يقوم المانح بتعويض المشغل من خلال الجمع بين دفعات ومنح حق في كسب الإيراد مباشرة من أطراف ثالثة مستخدمة للأصل. وفي مثل هذه الحالات، إذا كان حق المشغل في كسب الإيراد من أطراف ثالثة يخفّض بشكل مهم أو يلغي سلسلة دفعات محددة مسبقًا إلى المشغل، قد يكون هناك أساس آخر أكثر مناسبة لتخفيض الالتزام (على سبيل المثال، الأجل الذي يتم على مداه تخفيض أو إلغاء سلسلة الدفعات المستقبلية المحددة مسبقًا للمانح).

48. عندما يعرض المانح المشغل مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات من خلال تقديم أصل مؤلّد للإيراد، بخلاف أصل امتياز تقديم الخدمات، يُثبت الإيراد ويُخفّض الالتزام المُثبت وفقًا للفقرة 24 بأسلوب مشابه لما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 47. وفي مثل هذه الحالات، يراعي المانح أيضًا متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أيهما ينطبق.

49. في بعض الحالات بموجب نموذج منح حق إلى المشغل، قد تكون هناك "رسوم استخدام". تُدفع بعض رسوم الاستخدام لإنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم الخدمات، وتشغيله من قبل المشغل. وفي الحالات التي يدفع فيها المانح للمشغل فقط مقابل استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات من قبل أطراف ثالثة، يعد هذا الدفع تعويضًا مقابل استخدام - وليس مقابل اقتناء - أصل الامتياز تقديم الخدمات. وتبعًا لذلك، لا تتعلق مثل هذه الدفعات بالالتزام المحدد في الفقرة إرشادات التطبيق 48. حيث يعوّض المانح المشغل فقط بمقدار استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات، ويُحاسب عن مثل هذه الدفعات على أنها مصروفات وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.

تجزئة الترتيب (أنظر الفقرات 27-28)

50. في حال تعويض المشغل مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات بشكل جزئي من خلال سلسلة من دفعات محددة مسبقًا وبشكل جزئي من خلال استلام حق كسب الإيراد من استخدام الطرف الثالث إما لأصل امتياز تقديم الخدمات أو لأصل آخر مؤلّد للإيراد، فإنه من الضروري المحاسبة عن كل جزء من الالتزام متعلق بالعرض الخاص بالمانح بشكل منفصل. وفي تلك الظروف، يُقسّم العرض المقدم إلى المشغل إلى جزء التزام مالي لسلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا وجزء التزام آخر للحق الممنوح للمشغل لكسب الإيراد من استخدام الطرف الثالث لأصل امتياز تقديم الخدمات أو لأصل آخر مؤلّد للإيراد. ويُثبت كل جزء من الالتزام أوليًا بالقيمة العادلة للعرض المدفوع أو مستحق الدفع.

التزامات، تعهدات، التزامات محتملة وأصول محتملة أخرى (أنظر الفقرة 29)

51. قد تتضمن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات أشكالًا مختلفة من الضمانات المالية (على سبيل المثال، ضمان، كفالة، أو تعويض مرتبط بالدين الذي يتكبده المشغل لتمويل إنشاء، تطوير،

ملحق أ: إرشادات التطبيق

<p>اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم الخدمات)، أو ضمانات حسن الأداء (على سبيل المثال، ضمان الحد الأدنى من الإيرادات، بما في ذلك التعويض عن النقص).</p>
<p>52. قد تستوفي بعض الضمانات التي يقدمها المانح تعريف عقد الضمان المالي. ويحدد المانح ما إذا كانت تلك الضمانات التي يقدمها المانح باعتبارها جزء من ترتيب امتياز تقديم الخدمات تلي تعريف عقد الضمان المالي وتطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41 في المحاسبة عن الضمان. عندما يكون ذلك الضمان هو عقد تأمين، يمكن أن يختار المانح تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي العلاقة والذي يتناول عقود التأمين. أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 28، فقرات إرشادات التطبيق 3-9 لمزيد من الإرشادات.</p>
<p>53. تتم المحاسبة عن الضمانات والالتزامات التي لا تلي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41 فيما يتعلق بعقود الضمان المالي أو التي لا تكون عبارة عن عقود تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.</p>
<p>54. قد تنشأ الأصول أو الالتزامات المحتملة من النزاعات المتعلقة بشروط ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وتتم المحاسبة عن تلك البنود المحتملة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.</p>
<p>الإيرادات الأخرى (أنظر الفقرة 30)</p>
<p>55. قد يعوض المشغل المانح مقابل حق الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات من خلال تزويد المانح بسلسلة محددة مسبقاً من تدفقات الموارد الداخلة بما في ذلك ما يلي:</p> <p>أ. دفعة مقدمة أو سلسلة من الدفعات؛ و</p> <p>ب. أحكام المشاركة بالإيرادات؛ و</p> <p>ج. تخفيض في سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً التي يُطلب من المانح تقديمها إلى المشغل؛ و</p> <p>د. دفعات الإيجار لتزويد المشغل بحق الوصول إلى أصل مولد للإيراد.</p>
<p>56. عندما يقدم المشغل دفعة مقدمة، أو مجموعة من الدفعات، أو عوض آخر إلى المانح مقابل حق استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات، يقوم المانح بالمحاسبة عن تلك الدفعات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9. ويُحدد توقيت إثبات الإيرادات بالاعتماد على أحكام وشروط ترتيب امتياز تقديم الخدمات التي تحدد واجب المانح بتمكين المشغل من الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات.</p>
<p>57. عندما يقدم المشغل دفعة مقدمة، أو سلسلة من الدفعات، أو عوض آخر إلى المانح بالإضافة إلى أصل امتياز تقديم الخدمات، مقابل الحصول على حق كسب إيراد من استخدام أطراف ثالثة لأصل امتياز تقديم الخدمات، أو أصل آخر مولد للإيراد، يُثبت أي جزء من الدفعات المستلمة من المشغل لم يُكتسب خلال الفترة المحاسبية على أنه التزام لحين تحقيق شروط إثبات الإيراد.</p>
<p>58. عند تحقيق شروط إثبات الإيراد، يُخفف الالتزام بالتوازي مع إثبات الإيراد وفقاً للفقرة 30.</p>
<p>59. مع ذلك، نظراً للطبيعة المتنوعة لأنواع الأصول التي قد تُستخدم في ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، وعدد السنوات التي تنفذ على مداها تلك الترتيبات، قد تكون هناك طرق بديلة أكثر مناسبة لإثبات الإيرادات المرتبطة بالتدفقات الداخلة المحددة في الترتيب الملزم تعكس بشكل أفضل الاستهلاك الاقتصادي من قبل المشغل لحق الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات و/أو القيمة الزمنية للأموال. على سبيل المثال، إن طريقة الدفعات الدورية السنوية التي تطبق معاملة فائدة مركب يثبت الإيرادات بشكل أكثر تساوي على أساس مخصوم - بدلاً من أساس أسمى- قد تكون أكثر مناسبة لترتيب امتياز تقديم الخدمات ذي أجل يمتد إلى عقود عدة.</p>
<p>60. عندما تُستلم دفعة مقدمة من المشغل، يُثبت الإيراد بطريقة تعكس بشكل أفضل استهلاكه الاقتصادي للوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات و/أو القيمة الزمنية للأموال. على سبيل المثال، عندما يُطلب من المشغل تسديد أقساط سنوية على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات، أو دفع مبالغ محددة مسبقاً خلال سنوات محددة، يُثبت الإيراد على مدى الأجل المحدد.</p>
<p>61. بالنسبة لترتيبات امتياز تقديم الخدمات التي يُمنح المشغل بموجبها حق كسب الإيراد من أطراف ثالثة مستخدمة لأصل امتياز تقديم الخدمات، يتعلق الإيراد بالتدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة بالتوازي مع تقديم الخدمات وبالتالي تثبت على نفس الأساس الذي يتم بناءً عليه تخفيض الالتزام. وغالباً ما يتفاوض المانح في هذه الحالات لإضافة بند مشاركة في الإيرادات إلى الترتيب المبرم مع المشغل. وقد تستند مشاركة الإيرادات كجزء من ترتيب امتياز تقديم الخدمات إلى جميع الإيرادات المكتسبة من قبل المشغل، أو إلى</p>

ملحق أ: إرشادات التطبيق

الإيرادات التي تتجاوز حد معين، أو الإيرادات التي تتجاوز احتياجات المشغل لتحقيق معدل عائد محدد.

62. يثبت المانح الإيرادات المولدة من أحكام مشاركة الإيرادات في ترتيبات امتياز تقديم الخدمات عند اكتسابها، وفقاً لجوهر الاتفاقية ذات الصلة، بعد اعتبار أن حدثاً محتملاً (على سبيل المثال، تحقيق حد معين من الإيرادات) قد وقع. ويطبق المانح معيار المحاسبة للقطاع العام 19 لتحديد متى قد وقع الحدث المحتمل.

63. إن حدوث تخفيض في سلسلة من الدفعات المستقبلية المحددة مسبقاً والتي كان سيطلب من المانح تسديدها إلى المشغل يقدم للمانح عوضاً غير نقدي مقدماً. ويثبت مثل هذا الإيراد بالتوازي مع تحفيظ الالتزام.

64. عندما يدفع المشغل إيجاراً اسمياً مقابل الوصول إلى أصل مؤلد للإيراد، فإن إيراد الإيجار يُثبت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*.

العرض والإفصاح (أنظر الفقرات 31-33)

65. يجوز تناول الإفصاحات المتعلقة بجوانب مختلفة من ترتيبات امتياز تقديم الخدمات في المعايير القائمة، ويتناول هذا المعيار الإفصاحات الإضافية ذات الصلة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات فقط. حيث يتم تناول المحاسبة عن جانب معين من ترتيب امتياز تقديم الخدمات في معيار آخر، يتبع المانح متطلبات الإفصاح المذكورة في ذلك المعيار بالإضافة إلى تلك المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة 32.

66. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 عرض تكاليف التمويل في قائمة الأداء المالي بشكل منفصل. وتتم إضافة عبء التمويل المحددة وفقاً للفقرة 21 في هذا البند.

67. إضافة إلى الإفصاحات الموضحة في الفقرات 31-33، يطبق المانح أيضاً متطلبات العرض والإفصاح ذات الصلة المنصوص عليها في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى المتعلقة بالأصول، الالتزامات، الإيرادات، والمصروفات المثبتة بموجب هذا المعيار.

الانتقال (أنظر الفقرات 34-35)

68. [حذفت].

69. [حذفت].

70. [حذفت].

71. [حذفت].

72. [حذفت].

73. [حذفت].

إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 32 ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

1. تهدف إرشادات التنفيذ إلى توضيح جوانب معينة من متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 32.

الإطار المحاسبي لترتيبات امتياز تقديم الخدمات

2. يلخص الرسم البياني أدناه المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 32.



إرشادات التنفيذ

مراجع معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الأنواع النمطية لترتيبات التي تنطوي على أصل مرتبط بتقديم الخدمة

المالك		مقدم الخدمة			المستأجر	الفئة	
التصفية / الخصصة / شركة مساهمة بنسبة 100%	البناء- الامتلاك- التشغيل	البناء- التشغيل-التحويل	الإصلاح- التشغيل-التحويل	عقد الخدمة و/أو الصيانة (مهام محددة، على سبيل المثال، تحصيل الديون، إدارة المرافق)	عقد الإيجار) على سبيل المثال، استئجار المشغل أصل (من المانح)	أنواع الترتيبات النمطية	
المشغل		المانح				ملكية الأصل	
المشغل		المانح				استثمار رأس المال	
المشغل		المانح و/أو المشغل			المانح	مشاركة	مخاطر الطلب
غير محدد (أو محدد من خلال ترتيب ملزم أو ترخيص معين)		30-25 سنة			1-5 سنوات	20-8 سنة	المدة النموذجية
المشغل		المانح					الحصة المتبقية
المعيار 17 / المعيار 31 (إلغاء الإثبات) المعيار 9 (إثبات الإيرادات)		هذا المعيار / المعيار 17 / المعيار 31			المعيار 1	المعيار 43	معايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة

2. أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 32 ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

1. تتناول هذه الأمثلة ثلاثة أنواع فقط من عدة أنواع ممكنة من ترتيبات امتياز تقديم الخدمات. وتهدف هذه الأمثلة إلى توضيح المعالجة المحاسبية لبعض السمات الشائعة في الممارسات العملية. وحتى تكون هذه الشروحات واضحة أكبر قدر ممكن، أفترض أن أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات هي 10 سنوات فقط وأن المتحصلات السنوية للمشغل تستمر على مدى تلك الفترة. وفي الواقع العملي، قد تكون الفترات أطول من ذلك كما قد تزداد الإيرادات السنوية مع مرور الوقت.
- شروط الترتيب (مشاركة بين جميع الأمثلة الثلاثة)**
2. يُعبّر عن المبالغ النقدية في هذه الأمثلة "بالمليون ريال سعودي".
3. هذه الشروط مشتركة بين الأمثلة الثلاثة التالية:
4. تتطلب شروط الترتيب من المشغل إنشاء طريق - استكمال الأعمال الإنشائية خلال سنتين - وصيانة وتشغيل الطريق وفقاً لمعايير قياسية لمدة ثماني سنوات (أي من السنة الثالثة إلى السنة العاشرة). ويقع الترتيب ضمن نطاق هذا المعيار ويستوفي الطريق شروط الإثبات كأصل امتياز تقديم الخدمات الواردة في الفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل يستخدم طوال عمره).
5. وكذلك تتطلب شروط الترتيب من المشغل إعادة رصف الطريق إذا تدهورت حالة الطريق دون المعايير القياسية. ويقدر المشغل أنه سيقوم بإعادة رصف الطريق في نهاية السنة الثامنة بقيمة عادلة تبلغ 110 ريال سعودي. ويتم تضمين تعويض المشغل مقابل هذه الخدمة في سلسلة الدفعات المحددة مسبقاً و/أو الإيرادات التي يحق للمشغل كسبها من أصل امتياز تقديم الخدمات أو من أصل آخر مؤلّد للإيراد مقدّم من المانح إلى المشغل.
6. من المفترض أن سطح الطريق الأصلي هو مُكون منفصل من أصل امتياز تقديم الخدمات وأنه يستوفي ضوابط الإثبات المحددة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 عند الإثبات الأولي باعتباره أصل امتياز تقديم خدمات. ويُفترض أيضاً وجود تأكيد كافٍ فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ تكلفة عملية إعادة الرصف كي يُثبت باعتباره مُكون منفصل عند حدوث إعادة الرصف³. ويُفترض أنه يمكن استخدام التكلفة المتوقعة لإعادة الرصف في تقدير التكلفة الأولية لطبقات السطح المُثبتة على أنها مُكون منفصل من أصل امتياز تقديم الخدمات. وبالتالي يُثبت سطح الطريق على أنه مُكون منفصل من القيمة العادلة الأولية لأصل امتياز تقديم الخدمات وقيس بالقيمة العادلة المقدّرة لإعادة الرصف ويُستهلك خلال 3-8 سنوات. وتكون فترة الاستهلاك هذه أقصر من فترة استهلاك الطبقة الأساسية للطريق، وتأخذ بعين الاعتبار أن إعادة الرصف تحدث عادةً خلال ست سنوات، وليس 25 سنة. وخلال مرحلة الإنشاء، يُفترض أن الطبقة الأساسية للطريق تُنشأ فقط في السنة الأولى، ويكون الطريق جاهزاً للاستخدام فقط في نهاية السنة الثانية.
² إذا لم يكن هذا هو الحال (مثال، احتمال أن يقوم المشغل بإعادة الرصف مستقبلاً، أو احتمال أن يتكبد صيانة إضافية على مدى مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات)، فإنه قد لا يكون من المناسب إثبات المكون.
7. ينتج عن إثبات المكون الذي تم إطلاله سطح الطريق باعتباره مُكون منفصل من أصل امتياز تقديم الخدمات في السنة الثامنة زيادة في الالتزام المثبت من قبل المانح. وعندما يرتبط الالتزام بنموذج منح حق معين إلى المشغل، تثبت الإيرادات الإضافية المتعلقة بهذه الزيادة بشكل متساوٍ على مدى أجل الترتيب. مع ذلك، إذا مثّلت النفقات تحسباً في إمكانيات الخدمة مثل إضافة ممر حركة جديدة للطريق بدلاً من استعادة قدرة الخدمة الأصلية فإنه يكون من المناسب بدلاً من ذلك إثبات الإيرادات المتعلقة بذلك التحسين فقط عند حدوثه.
8. في بداية السنة الثالثة، بلغ مجموع القيمة العادلة للطريق 1,050 ريالاً سعودياً، تتكون من 940 ريالاً سعودياً متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و110 ريالاً سعودية متعلقة بإنشاء طبقات السطح. وتستخدم القيمة العادلة لطبقات السطح لتقدير القيمة العادلة لإعادة الرصف (والتي تُعامل باعتبارها مكون تم إطلاله وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17). ويُستخدم أيضاً العمر المقدر لطبقات السطح (أي ست سنوات) لتقدير استهلاك المكون الذي تم إطلاله في السنتين التاسعة والعاشرة. ويكون مجموع القيمة العادلة الأولية للطريق أقل من القيمة الحالية لمجموعة الدفعات المحددة مسبقاً المتعلقة بالأصل، حيثما ينطبق ذلك.
9. العمر الاقتصادي للطبقة الأساسية للطريق هو 25 سنة. وبحسب المانح الاستهلاك السنوي على أساس القسط الثابت. وهو يبلغ بالتالي 38 ريالاً سعودياً (940/25) لطبقات الأساس. وتستهلك طبقات السطح على مدى 6 سنوات (السنوات 3-8) للعنصر الأصلي ويبدأ في السنة التاسعة للعنصر الذي تم إطلاله). ويبلغ الاستهلاك السنوي المرتبط بطبقات

أمثلة توضيحية

- السطح 18 ريال سعودي (6/110 ريال سعودي). ولا يوجد هبوط في قيمة الطريق على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات.
10. من غير الممكن تحديد تكلفة رأس مال المشغل. وتبلغ النسبة الضمنية في ترتيب امتياز تقديم الخدمات الخاصة بالأصل 6.18%.
11. يُفترض أن تحدث جميع التدفقات النقدية في نهاية السنة.
12. من المفترض أن القيمة الزمنية للأموال غير مهمة. وتقدم فقرة إرشادات التطبيق 59 إرشادات حول الطرق التي قد تكون مناسبة عندما تكون القيمة الزمنية للأموال مهمة.
13. تنتهي صلاحية الترتيب في نهاية السنة العاشرة. وعند حدوث ذلك، يحول المشغل عملية تشغيل الطريق إلى المانح.
14. يشمل مجموع التعويض المقدم إلى المشغل في كل من الأمثلة الثلاثة كل من المكونات ترتيب امتياز تقديم الخدمات ويعكس القيم العادلة لكل من الخدمات، كما هي موضحة في الجدول رقم 1.
15. تتلخص السياسة المحاسبية للمانح فيما يخص العقارات، الآلات، والمعدات في إثبات تلك الأصول باستخدام نموذج التكلفة المحدد في معياري المحاسبة للقطاع العام 17.

الجدول رقم 1: القيم العادلة لمكونات الترتيب (بالريال السعودي)

مكونات الترتيب	القيمة العادلة
الطريق - طبقات الأساس	940
الطريق - الطبقات السطحية الأصلية	110
مجموع القيمة العادلة للطريق	1,050
مكون الخدمة السنوي	12
سعر الفائدة الفعلي	6.18%

المثال 1: يقدم المانح سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغل

شروط إضافية

16. تتطلب شروط الترتيب من المانح دفع 200 ريال سعودي إلى المشغل عن كل سنة خلال السنوات 3-10 مقابل تجهيز الطريق لاستخدام الجمهور العام. ويعكس مجموع العوض (دفعة 200 ريال سعودي في كل من السنوات 3-10) القيمة العادلة لكل من الخدمات المشار إليها في الجدول رقم 1. ويُفترض هذه الدفعات تغطي تكلفة إنشاء الطريق، تكاليف التشغيل السنوية البالغة 12 ريالاً سعودياً وتعويض المشغل عن إعادة رصف الطريق البالغة 110 ريالاً سعودياً في السنة الثامنة.

الأثر على القوائم المالية

17. يثبت المانح أولياً أصل امتياز تقديم الخدمات على أنه عقارات، آلات، ومعدات بقيمته العادلة (مجموع 1,050 ريالاً سعودياً، تتكون من 940 ريالاً سعودياً متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و110 ريالاً سعودياً متعلقة بإنشاء الطبقات السطحية الأصلية). ويُثبت الأصل عند إنشائه (525 ريالاً سعودياً في السنة الأولى و525 ريالاً سعودياً في السنة الثانية). ويُستهلك سنوياً (56 ريالاً سعودياً، مكونة من 38 ريالاً سعودياً لطبقات الأساس و18 ريالاً سعودياً لطبقات السطح)، ابتداءً من السنة الثالثة.
18. يثبت المانح أولياً الالتزام المالي بالقيمة العادلة المساوية للقيمة العادلة الخاصة بالأصل قيد الإنشاء في نهاية السنة الأولى (525 ريالاً سعودياً). يزداد الالتزام في نهاية السنة الثانية

أمثلة توضيحية

ليعكس كل من القيمة العادلة للأعمال الإنشائية الإضافية (525 ريال سعودي) وعبء التمويل المترتبة على الالتزام المالي القائم، ونظرًا لكون مبلغ الدفعة المحددة مسبقًا المرتبط بمكون الخدمة من ترتيب امتياز تقديم الخدمات هو مبلغ معلوم، فإن المانح يكون قادرًا على تحديد مبلغ الدفعة الذي يخفف الالتزام. ويتم إثبات عبء التمويل بالسعر الضمني البالغ 6.18% سنويًا. ويُقاس الالتزام لاحقًا بالتكلفة المستنفدة، أي المبلغ المثبت أوليًا إضافة إلى عبء التمويل المترتبة على ذلك المبلغ والمحسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي ناقصًا المبالغ المسددة.

19. يُضاف التعويض مقابل إعادة رصف الطريق إلى سلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا. ولا يوجد تأثير مباشر على التدفقات النقدية مرتبط بإعادة رصف الطريق؛ مع ذلك، يثبت المانح إعادة رصف الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل كما يثبت مصروف الاستهلاك البالغ 110 ريالًا سعودي/6 = 18 ريالًا سعوديًا، ابتداءً من السنة التاسعة.

20. تتم إضافة التعويض مقابل صيانة وتشغيل الطريق (12 ريالًا سعوديًا) إلى سلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا. ولا يوجد تأثير على التدفقات النقدية يتعلق بمصروف هذه الخدمة؛ مع ذلك، يثبت المانح المصروف سنويًا.

21. تتم محاسبة تكاليف الخدمات وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام 1.

نظرة عامة على التدفقات النقدية وقائمة الأداء المالي وقائمة المركز المالي

22. تكون التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، وقائمة المركز المالي الخاصة بالمانح على مدى مدة الترتيب كما هو موضح في الجدولين 1.1 إلى 1.3. بالإضافة إلى ذلك، يُوضَّح الجدول 1.4 التغييرات في الالتزام المالي.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

الجدول 1.1 التدفقات النقدية (بالريال سعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المجموع
سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)
صافي التدفقات النقدية الداخلة / (الخارجة)	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)

الجدول 1.2 قائمة الأداء المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المجموع
مصروفات الخدمة	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
عبء التمويل	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
الاستهلاك - طبقات الأساس	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
الاستهلاك - الطبقة السطحية الأصلية	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
الاستهلاك - الطبقة السطحية التي تم إطلالها	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
مجموع الاستهلاك	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
الفائض / (العجز) السنوي	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

إيضاحات:

1. يعكس الاستهلاك خلال السنوات 3-8 استهلاك سطح الطريق المنشأ مبدئياً، حيث يُستهلك بالكامل خلال تلك الفترة. في حين يعكس الاستهلاك خلال السنوات 9-10 استهلاك مُكون أصل امتياز تقديم الخدمات الجديد (السطح) المثبت في السنة الثامنة.
2. على الرغم من استخدام هذه الأمثلة التوضيحية لطريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك، إلا أنه لا يعني ذلك استخدام هذه الطريقة في جميع الحالات. وتتطلب الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "أن تعكس طريقة الاستهلاك النمط الذي يتوقع من خلاله استهلاك الجهة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أو الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل." وعلى وجه مشابه، تتطلب الفقرة 96 من معيار المحاسبة للقطاع العام 31 بالنسبة للأصول غير الملموسة "أن يُخصَّص المبلغ القابل للاستنفاد للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود على أساس منتظم طوال عمره الإنتاجي."

الجدول 1.3 قائمة المركز المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
أصل امتياز تقديم الخدمات - طبقات الأساس	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقة السطحية الأصلية	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقة السطحية التي تم إطلاقها	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
مجموع أصل امتياز تقديم الخدمات	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
النقد	-	-	(200)	(400)	(600)	(800)	(1,000)	(1,200)	(1,400)	(1,600)
الالتزام المالي	(525)	(1,082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	-

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

891	811	721	628	525	414	295	167	32	-	الفائض / العجز التراكمي
<p>إيضاحات: في هذا المثال، تحدث إعادة الرصف كما هو متوقع في السنة الثامنة، عندما يُستهلك سطح الطريق المبني مبدئيًا بالكامل. وفي حال حدوث إعادة الرصف في وقت مسبق، لا يُستهلك سطح الطريق المبني مبدئيًا بالكامل، ويجب حينها إلغاء إثباته وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 قبل إثبات المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة الرصف. يُثبت المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة الرصف في السنة الثامنة. وتعكس السنوات 9-10 استهلاك هذا المُكون الإضافي (الجدول 1.2). يرتفع الالتزام المالي في السنة الثامنة بسبب إثبات المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات.</p>										

الجدول 1.4 التغييرات في الالتزام المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الرصيد المرحل	-	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177
الالتزام المثبت مع أصل امتياز تقديم الخدمات المبدئي	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
عبء التمويل المضافة إلى الالتزام قبل تسديد الدفعات	-	32	-	-	-	-	-	-	-	-
جزء من سلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا والتي تخفف الالتزام	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
الالتزام المثبت مع الطبقات السطحية التي تم إطلالها	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
الرصيد المرحل	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	-

أمثلة توضيحية

المثال 2: المانح يُعطي المشغل حق فرض رسوم على استخدام الطريق

شروط الترتيب الإضافية

23. تسمح شروط الترتيب للمشغل بتحصيل رسوم المرور من السائقين الذين يستخدمون الطريق. ويتوقع المشغل أن تبقى أعداد المركبات ثابتة خلال فترة الترتيب وأنه سوف يستلم رسوماً تبلغ قيمتها 200 ريال سعودي في كل من السنوات 3-10. ويعكس مجموع العوض النقدي (الرسوم البالغة قيمتها 200 ريال سعودي في كل سنة من السنوات 3-10) القيم

أمثلة توضيحية

العاذلة لكل من الخدمات المشار إليها في الجدول رقم 1، والتي يفترض أن تغطي تكلفة إنشاء الطريق، بالإضافة إلى التكاليف التشغيلية السنوية البالغة 12 ريالاً سعودياً وتعويض المشغل عن إعادة رصف الطريق في السنة الثامنة والبالغ قيمته 110 ريالاً سعودية.
<i>التأثير على القوائم المالية</i>
24. يثبت المانح أولياً أصل امتياز تقديم الخدمات على أنه عقارات، آلات، ومعدات بقيمته العادلة (مجموع 1,050 ريالاً سعودياً، تتألف من 940 ريالاً سعودياً متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و110 ريالاً سعودية متعلقة بإنشاء الطبقات السطحية الأصلية). ويثبت الأصل عند إنشائه (525 ريالاً سعودياً في السنة الأولى و525 ريالاً سعودياً في السنة الثانية). ويحتسب الاستهلاك سنوياً (56 ريالاً سعودياً، مكونة من 38 ريالاً سعودياً لطبقات الأساس و18 ريالاً سعودياً لطبقات السطح، ابتداءً من السنة الثالثة).
25. وكعوض مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات، يثبت المانح الالتزام بموجب نموذج منح حق معين إلى المشغل وذلك لمنح المشغل حق تحصيل الرسوم البالغة قيمتها 200 ريال سعودية في السنوات 3-10. ويثبت الالتزام عند إثبات الأصل.
26. يُخفف الالتزام خلال السنوات 3-10، ويثبت المانح الإيرادات على ذلك الأساس لأنه يُتوقع توفير الوصول إلى أصل امتياز تقديم الخدمات بشكل منتظم على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات وذلك من اللحظة التي يكون فيها الأصل قادراً على تقديم منافع اقتصادية.
27. يُضاف التعويض لإعادة رصف الطريق إلى رسوم المرور التي يتوقع المشغل كسبها على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وليس هناك تأثير مباشر للتدفقات النقدية المرتبطة بإعادة رصف الطريق؛ مع ذلك، يقوم المانح بإثبات إعادة رصف الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل ويثبت مصروف الاستهلاك البالغ 6/110 ريالاً سعودية = 18 ريالاً سعودياً، ابتداءً من السنة التاسعة.
28. يُضاف تعويض بدل الصيانة وتشغيل الطريق (12 ريالاً سعودياً) إلى رسوم المرور التي يتوقع المشغل كسبها على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات. وليس هناك تأثير على القوائم المالية مرتبط بمصروف هذه الخدمة. كما أنه لا يؤثر على التدفقات النقدية لأن المانح ليس لديه أي تدفق نقدي خارج. ولا يُثبت على أنه مصروفات تشغيلية وذلك لأن القيمة العادلة للأصل والالتزام المُثبتين أولياً لا يشملان أيًا من تكاليف الخدمة التي قد يتكبدها المشغل.
<i>نظرة عامة على التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، وقائمة المركز المالي</i>
29. تكون التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، وقائمة المركز المالي الخاصة بالمانح على مدى مدة الترتيب كما هي موضحة في الجداول 2.1 إلى 2.2. بالإضافة إلى ذلك، يوضح الجدول 2.3 التغييرات في الالتزام.
التدفقات النقدية
30. حيث إنه لم يُسدد أي دفعات إلى المشغل، فإنه لا يوجد تأثير للتدفقات النقدية في هذا المثال.

الجدول 1.2 قائمة الأداء المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المجموع
الإيرادات (تخفيض الالتزام)	-	-	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
الاستهلاك-طبقات الأساس	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

(110)	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	الاستهلاك-الطبقة السطحية الأصلية
(37)	(19)	(18)	-	-	-	-	-	-	-	-	الاستهلاك-الطبقة السطحية التي تم إهلاكها
(451)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	-	-	مجموع الاستهلاك
709	88	89	89	88	89	89	88	89	-	-	الفائض / (العجز) السنوي

إيضاحات:

1. يعكس الاستهلاك خلال السنوات 3-8 استهلاك سطح الطريق المنشأ أولاً. حيث يُستهلك بالكامل خلال تلك الفترة.
2. يعكس الاستهلاك خلال السنوات 9-10 استهلاك المكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات (السطح) المثبت في السنة الثامنة.
3. تشمل الإيرادات (تخفيض الالتزام) الإيرادات الناتجة عن الالتزام الإضافي (الجدول 2.3).
4. تُثبت جميع الإيرادات على نحو متساو على مدى أجل الترتيب.

الجدول 2.2 قائمة المركز المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
أصل امتياز تقديم الخدمات - طبقات الأساس	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقة السطحية الأصلية	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقة السطحية التي تم إهلاكها	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
مجموع أصل امتياز الخدمات	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
النقد	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الالتزام	(525)	(1,050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	-
الفائض / العجز التراكمي	-	-	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

إيضاحات:

في هذا المثال، تحدث إعادة رصف الطريق كما هو متوقع في السنة الثامنة، عندما يُستهلك سطح الطريق المنشأ أولاً بالكامل. وإذا حدثت إعادة رصف الطريق قبل ذلك الوقت، لا يُستهلك سطح الطريق المنشأ أولاً بشكل كامل، ويجب إلغاء إثباته وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 قبل إثبات المكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة رصف الطريق.

يُثبت المكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة رصف الطريق في السنة الثامنة. تعكس السنوات 9-10 استهلاك هذا المكون الإضافي (الجدول 2.2).

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

يزداد الالتزام في السنة الثامنة لإثبات المكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات.										
Table 2.3 Changes in Liability (Currency Units)-	-	-	-	-	-	-	-	525	525	الالتزام المثبت لأصل امتياز تقديم الخدمات الأولي
(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	-	-	الإيرادات (تخفيض الالتزام)
-	-	110	-	-	-	-	-	-	-	الالتزام المثبت مع الطبقات السطحية التي تم إحلالها
-	145	290	325	470	615	760	905	1,050	525	الرصيد المرسل

أمثلة توضيحية

المثال 3: المانح يقدم سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغل ويمنحه أيضاً حق فرض رسوم المرور على مستخدمي الطريق شروط الترتيب الإضافية

31. تسمح شروط الترتيب للمشغل بتحصيل رسوم المرور من السائقين الذين يستخدمون الطريق. ويتوقع المشغل أن تبقى أعداد المركبات ثابتة خلال فترة الترتيب وأنه سوف يستلم رسوم المرور تبلغ قيمتها 100 ريال سعودي في كل من السنوات 3-10. ويتطلب الترتيب أيضاً من المانح تقديم سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغل سنوياً بقيمة 100 ريال سعودي. ويُنظر في القيمة العادلة لحق تحصيل رسوم المرور وسلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً من أجل تعويض المشغل بشكل متساوٍ (أي 50% من كل شكل من أشكال التعويض المقدم إلى المشغل).

التأثير على القوائم المالية

32. يثبت المانح أولياً أصل امتياز تقديم الخدمات على أنه عقارات، آلات، ومعدات بقيمته العادلة (مجموع 1,050 ريالاً سعودياً، تتألف من 940 ريالاً سعودياً مرتبطة بإنشاء طبقات الأساس، 110 ريالاً سعودية مرتبطة بإنشاء الطبقات السطحية الأصلية). ويتم إثبات الأصل عند إنشائه (525 ريال سعودي في السنة الأولى و525 ريالاً سعودياً في السنة الثانية). وبحسب الاستهلاك سنوياً (56 ريال سعودي، تتألف من 38 ريالاً سعودياً لطبقات الأساس و18 ريالاً سعودياً لطبقات السطح).

33. وكعوض مقابل أصل امتياز تقديم الخدمات، يثبت المانح الالتزام بموجب نموذج منح حق إلى المشغل لمنح المشغل حق تحصيل الرسوم البالغة قيمتها 100 ريال سعودي في السنوات 3-10، كما يثبت الالتزام المالي الذي يفرض عليه تسديد دفعات بقيمة 100 ريال سعودي في السنوات 3-10. ويتم إثبات الالتزام والالتزام المالي عند إثبات الأصل في نهاية السنة الأولى (525 ريالاً سعودياً). وتتم زيادة الالتزام والالتزام المالي في نهاية السنة الثانية لتعكس كل من القيمة العادلة للعمليات الإنشائية الإضافية (525 ريالاً سعودياً) وعبء التمويل على الالتزام المالي القائم.

34. يعتبر واجب المانح المتعلق بالحقوق الممنوح إلى المشغل لاستيفاء رسوم المرور وسلسلة الدفعات المحددة مسبقاً كبندين منفصلين. وبالتالي فإنه من الضروري في هذا الترتيب تقسيم العوض الذي يقدمه المانح إلى المشغل إلى جزئين - التزام والتزام مالي.

35. يُخصّص الالتزام البالغ قيمته 525 ريالاً سعودياً (مثبت بشكل متساوي في نهاية السنتين الأولى والثانية) على مدى السنوات 3-10، ويثبت المانح الإيرادات على الأساس ذاته لأنه من المتوقع كسب رسوم المرور بشكل متساوٍ على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات من اللحظة التي يكون فيها الأصل قادراً على توفير منافع اقتصادية.

أمثلة توضيحية

36. يثبت المانح أوليًا الالتزام المالي بالقيمة العادلة المساوية لنصف القيمة العادلة للأصل (525 ريالاً سعودياً) والمثبت بشكل متساوي في نهاية السنتين الأولى والثانية؛ ويثبت التزام بموجب نموذج منح حق معين إلى المشغل بقيمة مساوية للنصف الآخر من القيمة العادلة للأصل. وكذلك تتم زيادة الالتزام المالي في نهاية السنة الثانية بعيب التمويل على الالتزام المالي القائم، ولأن مبلغ سلسلة الدفعات المحددة مسبقاً المرتبطة بمُكون الخدمة من ترتيب امتياز تقديم الخدمات هو مبلغ معلوم، يكون المانح قادراً على تحديد مبلغ الدفعات الذي يخفّض به الالتزام. وتُثبت عبء التمويل بسعر ضمني يبلغ 6.18% سنوياً. ويُقاس الالتزام لاحقاً بالتكلفة المستنقّدة، أي المبلغ المثبت أولياً بالإضافة إلى عبء التمويل على المبلغ الذي تم حسابه باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي ناقصاً المبالغ المسددة.
37. يتم تعويض المشغل مقابل إعادة رصف الطريق (110 ريالاً سعودياً) بشكل متساوٍ من خلال رسوم المرور التي يتوقع المشغل كسبها على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات وسلسلة الدفعات المحددة مسبقاً (أي 50% من كل منها). ولا يوجد تأثير مباشر للتدفقات النقدية المرتبطة بإعادة رصف الطريق؛ مع ذلك، يثبت المانح إعادة رصف الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل ويثبت مصروف الاستهلاك البالغ 6/110 ريالاً سعودياً، ابتداءً من السنة التاسعة.
38. يُعوّض المشغل مقابل صيانة وتشغيل الطريق (12 ريالاً سعودياً) بشكل متساوي من خلال رسوم المرور التي يتوقع المشغل كسبها على مدى أجل ترتيب امتياز تقديم الخدمات ومجموعة الدفعات المحددة مسبقاً (أي 50% من كل منها). ولا يوجد تأثير مباشر للتدفقات النقدية المرتبطة بمصروف هذه الخدمة لأن المانح ليس لديه أي تدفق نقدي خارج. مع ذلك، يثبت المانح مصروفًا سنوياً بجزء من التعويض المرتبط بسلسلة الدفعات المحددة مسبقاً (6 ريالاً سعودياً). وليس هناك تأثير على القوائم المالية فيما يخص مبلغ 6 ريالاً سعودية المتبقية من مصروف الخدمة هذه. ولا يُثبت باعتباره مصروف تشغيلي وذلك لأن القيمة العادلة للأصل والالتزام المثبتين أولياً لا يشملان أيًا من تكاليف الخدمة التي قد يتكبدها المشغل.
39. تكون التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، وقائمة المركز المالي الخاصة بالمانح على مدى مدة الترتيب كما هي موضحة في الجداول 1-3 إلى 3-3. بالإضافة إلى ذلك، يوضّح الجدول 3-4 التغييرات في الالتزام ويوضح الجدول 3-5 التغييرات في الالتزام المالي.

نظرة عامة على التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، وقائمة المركز المالي

الجدول 3.1 التدفقات النقدية (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المجموع
سلسلة من الدفعات المحددة مسبقاً	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
صافي التدفق الداخل / (الخارج)	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

الجدول 3.2 قائمة الأداء المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المجموع
الإيرادات (تخفيض الالتزام)	-	-	73	72	73	72	73	72	73	72	580
مصروفات الخدمة	-	-	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
عبء التمويل	-	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
الاستهلاك - طبقات الأساس	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
الاستهلاك- الطبقة السطحية الأصلية	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
الاستهلاك- الطبقة السطحية التي تم إطلالها	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
مجموع الاستهلاك	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
الفائض / (العجز) السنوي	-	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	-	4	(91)

إيضاحات:

1. يعكس الاستهلاك خلال السنوات 3-8 استهلاك سطح الطريق المنشأ أولاً. حيث يُستهلك بالكامل خلال تلك الفترة.
2. يعكس الاستهلاك خلال السنوات 9-10 استهلاك المكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات (السطح) المثبتة في السنة الثامنة.
3. تشمل الإيرادات (تخفيض الالتزام) الإيرادات الناتجة عن الالتزام الإضافي (الجدول 3.3).
4. يُثبت جميع الإيرادات على نحو متساو على مدى أجل الترتيب.

الجدول 3.3 قائمة المركز المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
أصل امتياز تقديم الخدمات - طبقات الأساس	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقات السطحية الأصلية	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعيار المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
إصدار 2023م

73	92	110	-	-	-	-	-	-	-	أصل امتياز تقديم الخدمات - الطبقة السطحية التي تم إطلالها
709	766	822	768	825	881	937	994	1,050	525	مجموع أصل امتياز تقديم الخدمات
(800)	(700)	(600)	(500)	(400)	(300)	(200)	(100)	-	-	النقد
-	(72)	(145)	(162)	(235)	(307)	(380)	(452)	(525)	(262)	الالتزام
-	(89)	(172)	(199)	(276)	(348)	(416)	(480)	(541)	(263)	الالتزام المالي
91	95	95	93	86	74	59	38	16	-	الفائض / العجز التراكمي

إيضاحات:

1. في هذا المثال، تحدث إعادة رصف الطريق كما هو متوقع في السنة الثامنة، عندما يُستهلك سطح الطريق المُنشأ أولاً بالكامل. وإذا حدثت إعادة رصف الطريق قبل ذلك الوقت، لا يُستهلك سطح الطريق المُنشأ أولاً بشكل كامل، ويجب إلغاء إثباته وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 قبل إثبات المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة رصف الطريق.
2. يُثبت المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة رصف الطريق في السنة الثامنة. تعكس السنوات 9-10 استهلاك هذا المُكون الإضافي (الجدول 3.2).
3. يزداد الالتزام في السنة الثامنة لإثبات نسبة 50% من المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات.
4. يزداد الالتزام المالي في السنة الثامنة لإثبات نسبة 50% من المُكون الجديد من أصل امتياز تقديم الخدمات.

الجدول 3.4 التغييرات في الالتزام (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الرصيد المقدم	-	262	525	452	380	307	235	162	145	72
الالتزام المثبت لأصل امتياز تقديم الخدمات الأولى	262	263	-	-	-	-	-	-	-	-
الإيرادات (تخفيض الالتزام)	-	-	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
الالتزام المثبت مع الطبقات السطحية التي تم إطلالها	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
الرصيد المرحل	262	525	452	380	307	235	162	145	72	-

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"
 إصدار 2023م

الجدول 3.5 التغييرات في الالتزام المالي (بالريال السعودي)

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الرصيد المقدم	-	263	541	480	416	348	276	199	172	89
الالتزام المثبت مع أصل امتياز تقديم الخدمات الأولي	263	262	-	-	-	-	-	-	-	-
عبء التمويل المضافة إلى الالتزام قبل تسديد الدفعات	-	16	-	-	-	-	-	-	-	-
جزء من سلسلة من الدفعات المحددة مسبقًا والتي تخفف الالتزام	-	-	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
الالتزام المثبت مع الطبقات السطحية التي تم إطلالها	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
الرصيد المرحل	263	541	480	416	348	276	199	172	89	-