

م

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معييار المحاسبة للقطاع العام 47 "الإيراد"

وزارة المالية
Ministry of Finance



English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Revenue] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May2023] in the English language, has been translated into Arabic in [July2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Revenue] 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 [Revenue] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [الإيراد] © [2024] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Revenue:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>“International Federation of Accountants”, “International Public Sector Accounting Standards Board”, “International Public Sector Accounting Standards”, “Recommended Practice Guidelines”, “IFAC”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG” and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [الإيراد] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2023] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [يوليو2024]، وأُعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الإيراد] وأُجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Revenue] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [الإيراد] حقوق تأليفه ونشره [2024] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Revenue.]</p> <p>ردمك 3-491-60815-1-978</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"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

الفهرس

الموضوع	الفقرات
تقديم	
الهدف	2-1
النطاق	3
تعريفات	8-4
الإيراد	8-5
تعيين معاملة الإيراد	16-9
تعيين ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم	16-11
الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة	55-17
الإثبات	29-17
القياس	35-30
الضرائب	55-36
الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة	161-56
الإثبات	105-56
القياس	147-106
الأصول الأخرى الناشئة عن معاملات الإيراد التي لها تكاليف ترتيبات ملزمة	161-148
العرض	193-162
تاريخ السريان وأحكام انتقالية	203-194
تاريخ السريان	195-194
أحكام انتقالية	203-196
سحب معايير أخرى	204
ملحق أ - إرشادات التطبيق	
إرشادات التنفيذ	
أمثلة توضيحية	

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 47 "الإيراد" في الفقرات 1-204، وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ، ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 47 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 47 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 47 المنشور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مايو 2023، وأُقيمت 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.

نص المعيار

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على الجهة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات الإيراد.

2. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 1، فإن هذا المعيار:

(أ) يتطلب من الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط المعاملة، وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة، لتحديد نوع معاملة الإيراد؛ و

(ب) يحدد المتطلبات المحاسبية للمحاسبة عن معاملة الإيراد.

النطاق

3. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن معاملات الإيراد الخاصة بها. لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) المساهمات في برامج المنافع الاجتماعية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرات 26-31 من معيار المحاسبة للقطاع العام 42، المنافع الاجتماعية (منهج التأمين)؛ و

(ب) تجميع العمليات في القطاع العام الواقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام؛ و

(ج) المحاسبة عن المساهمات من الملاك؛ و

(د) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار؛ و

- (هـ) عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين 1؛ و
- (و) الأدوات المالية والحقوق أو الواجبات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، الأدوات المالية؛ و
- (ز) الحقوق أو الواجبات الناشئة عن الترتيبات الملزمة الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات؛ المانح، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 40؛ و
- (ح) المُبادلات غير النقدية بين الجهات التي في نشاط الأعمال نفسه لتسهيل المبيعات لمُقدمي المورد أو مُقدمي الموارد المحتملين. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على ترتيب ملزم بين جهتي قطاع عام تتفقان على مبادلة الكهرباء للوفاء بالطلب من مقدمي الموارد الخاصين بهما في مواقع مختلفة محددة في الوقت المناسب؛ و
- (ط) المكاسب الناشئة عن بيع الأصول غير المالية التي هي ليست أحد مخرجات أنشطة الجهة وتقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 16، العقارات الاستثمارية، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 45، العقارات والآلات والمعدات 2، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة (انظر فقرة إرشادات التطبيق 5)؛ و
- (ي) التغييرات في قيمة الأصول المتداولة وغير المتداولة الناشئة عن القياس اللاحق؛ و
- (ك) الإثبات الأولي للأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي أو التغييرات في قيمتها العادلة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، الزراعة)؛ و
- (ل) استخراج الموارد التعدينية.
- 1 لا يوجد معيار محاسبة للقطاع العام مُعادل ولا يوجد معيار بشأن عقود التأمين جاري إعداده في أدبيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2 إذا طُبق هذا المعيار قبل معيار المحاسبة للقطاع العام 45، فإن الإشارات إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 45 في هذا المعيار يتعين أن تُقرأ على أنها تشير إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات.

تعريفات

4. تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة قرين كل منها:

لأغراض هذا المعيار، فإن الترتيب الملزم هو ترتيب يُنشئ - على حد سواء - حقوقا وواجبات، قابلة للإنفاذ من خلال الوسائل العدلية أو وسائل مُعادلة، لأطراف الترتيب. (توفر فقرات إرشادات التطبيق 10-31 إرشادات إضافية).

أصل ناتج عن ترتيب ملزم هو حق الجهة في الحصول على عوض مقابل وفائها بواجبات الامتثال الخاصة بها امتثالا لشروط الترتيب الملزم عندما يكون ذلك الحق مشروطا بشيء خلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء الجهة في المستقبل).

التزام ناتج عن ترتيب ملزم هو واجب الجهة بأن تفي بواجب الامتثال الخاص بها امتثالا لشروط الترتيب الملزم الذي قد تلقت الجهة عوضا مقابله (أو يكون هناك مبلغ مستحق مقابله) من مُقدم الموارد.

من منظور مُتلقي الموارد، التحويل الرأسمالي هو تدفق داخل لنقد أو أصل آخر ينشأ عن ترتيب ملزم يحدد أن على الجهة أن تقتني أو تُنشئ أصلا غير مالي سيكون مسيطرا عليه من قبل الجهة. (توفر فقرة إرشادات التطبيق 140 إرشادات إضافية).

واجب الامتثال هو تعهد الجهة في ترتيب ملزم إما بأن تستخدم الموارد 3 داخليا من أجل سلع أو خدمات مميزة بذاتها4 أو أن تحول سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد.

العميل هو الطرف الذي قد تعاقد مع الجهة للحصول على سلع أو خدمات هي أحد مخرجات أنشطة الجهة في مقابل عوض.

المصرفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة هي مبالغ مُتاحة لمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون ضرائب أم لا.

الغرامات هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تم تلقيها أو مُستحقة الاستلام من قبل الجهة، وتحددها محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى، بوصفها تبعة لمخالفة أنظمة و/أو لوائح.

المساهمات الإلزامية الأخرى والتكليفات الأخرى هي نقد أو أصل آخر، تم دفعه أو مُستحق الدفع إلى الجهة، وفقا لأنظمة و/أو لوائح، وضعت لتوفير إيراد من المقرر استخدامه في تقديم برامج حكومية محددة.

المُشتري هو مُقدم الموارد الذي يقدم موردا إلى الجهة في مقابل سلع أو خدمات هي أحد مخرجات أنشطة الجهة بموجب ترتيب ملزم من أجل استهلاكه الخاص. (توفر فقرة إرشادات التطبيق 27 إرشادات إضافية).

مُقدم الموارد هو الطرف الذي يقدم موردا إلى الجهة. (توفر فقرات إرشادات التطبيق 26-31 إرشادات إضافية).

القيمة المستقلة (لسلعة أو خدمة) هي سعر سلعة أو خدمة يُتطلب استخدامها داخليا، أو تقديمها بشكل منفصل إلى مُشتري أو طرف ثالث مستفيد.

النفقات الضريبية هي أحكام تفضيلية في نظام الضريبة تمنح مكلفين معينين امتيازات غير متاحة للآخرين.

الحدث الخاضع للضريبة هو الحدث الذي قد حددت الحكومة أو السلطة التشريعية أو سلطة أخرى أنه سيكون خاضعا للضريبة.

الضرائب هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تم دفعها أو مُستحقة الدفع بشكل إجباري إلى الجهة، وفقا لأنظمة و/أو لوائح، وُضعت لتوفير إيراد للحكومة. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة أنظمة و/أو لوائح.

الطرف الثالث المستفيد هو جهة أو أسرة أو فرد سيستفيد من معاملة مُجراة بين أطراف أخرى عن طريق تلقي موارد. (توفر فقرة إرشادات التطبيق 29 إرشادات إضافية).

ولأغراض هذا المعيار، فإن عوض المعاملة هو مبلغ الموارد الذي تتوقع الجهة أن يكون لها الحق فيه.

التحويل هو معاملة، بخلاف الضرائب، تتلقى فيها الجهة مورداً من مُقدم موارد (والذي قد يكون جهة أخرى أو فرداً) دون أن تقدم - بشكل مباشر- سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل.

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 المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

3 في هذا المعيار، يتضمن مصطلح "الموارد" السلع والخدمات والأصول الأخرى، والتي قد تشمل نقد أو أصول غير متداولة.

4 في هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى السلع والخدمات، أو إلى السلع أو الخدمات، على أنها تتضمن الإشارات إلى النقد والأصول غير المتداولة.

الإيراد

5. يشمل الإيراد إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستلمة ومُستحقة الاستلام من قبل الجهة، والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات من الملاك. إن المبالغ التي تُحصلها جهة بصفتها وكيلًا عن الحكومة أو عن جهة حكومية أخرى أو عن أطراف ثالثة أخرى لا تعتبر إيرادات للوكيل، حيث إن هذه المبالغ لا ينشأ عنها زيادة في صافي أصول/حقوق ملكية الوكيل. هذا نظراً لأن الجهة الوكيل لا يمكنها أن تسيطر على استخدام الأصول المُحصلة أو أن تستفيد منها بطريقة أخرى في سبيل تحقيق أهدافها.

6. إذا تكبدت الجهة بعض التكاليف فيما يتعلق بإيراد ناشئ عن معاملة إيراد، فإن الإيراد هو إجمالي التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، ويُثبت أي تحويل للموارد على أنه تكلفة للمعاملة. فعلى سبيل المثال، إذا كان يُتطلب من الجهة أن تدفع تكاليف التسليم والتركيب المتعلقة ببند آلات محول إليها من جهة أخرى (مُقدم الموارد)، فتُثبت تلك التكاليف بشكل منفصل عن الإيراد الناشئ عن تحويل بند الآلات. وتُثبت تكاليف التسليم والتركيب وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 45.

الضرائب

7. الضرائب، والتي تتضمن مساهمات وتكليفات إجبارية، هي المصدر الرئيس للإيراد للعديد من الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى. عُرفت الضرائب في الفقرة 4 على أنها منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تم دفعها أو مستحقة الدفع - بشكل إجباري - إلى جهات قطاع عام، وفقاً لأنظمة و/أو لوائح، وضعت لتوفير إيراد للحكومة، ولا تشمل الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة أنظمة و/أو لوائح. إن التحويلات غير الإجبارية إلى الحكومة أو جهات القطاع العام، مثل التبرعات ودفع الرسوم، ليس ضرائباً على الرغم من أنها قد تكون نتيجة لمعاملات ليس لها ترتيبات ملزمة. تفرض الحكومة الضرائب على أفراد وكيانات أخرى، يشار إليهم بلفظ "المكلفين"، ضمن دولتها عن طريق استخدام سلطاتها السيادية.

8. إن حقوق (الحكومة في احتساب الضريبة مستحقة الاستلام وضمن تلقي سدادها) والواجبات (الواقعة على المكلف بأن يقدم الإقرارات والأموال عند استحقاقها) الموضوعة في أنظمة و/أو لوائح الضريبة لا تنشأ ترتيبات ملزمة بين الحكومة والمكلف.

تعيين معاملة الإيراد

9. قد تنشأ إيرادات القطاع العام عن معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة أو لها ترتيبات ملزمة. عادة ما تُستمد غالبية إيرادات الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى من معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة، أو من معاملات لها ترتيبات ملزمة لا تتضمن تحويلات لسلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى أطراف خارجية.

10. عند نشأة المعاملة، يتعين على الجهة أولاً أن تنظر فيما إذا كانت قد أبرمت معاملة إيراد لها ترتيب ملزم أو ليس لها ترتيب ملزم.

تعيين ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم

11. لكي يكون الترتيب ملزماً، يجب أن يكون قابلاً للإنفاذ من خلال الوسائل العدلية أو وسائل مُعادلة. يُمكن أن تنشأ القابلية للإنفاذ عن آليات مختلفة، طالما أن تلك الآلية (الآليات) تزود الجهة بالقدرة على إنفاذ شروط الترتيب الملزم وجعل الأطراف مساءلة عن الوفاء بواجباتهم المنصوص عليها.

12. عند تحديد ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ، تأخذ الجهة في الاعتبار جوهر الترتيب وليس شكله النظامي. يستند تقويم ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ إلى قدرة الجهة على إنفاذ الشروط والأحكام المحددة في الترتيب ووفاء الأطراف الأخرى بواجباتهم المنصوص عليها.

13. يتضمن الترتيب الملزم - على حد سواء - حقوقا قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ لطرفين أو أكثر في الترتيب. وتكون حقوق كل طرف القابلة للإنفاذ وواجباته القابلة للإنفاذ ضمن الترتيب الملزم معتمدة على بعضها البعض وغير قابلة للفصل عن بعضها البعض.

14. يُمكن التدليل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. فيمكن أن يكون الترتيب الملزم خطيا أو شفويا أو ضمنا من خلال الممارسات المعتادة للجهة. تختلف الممارسات والإجراءات الخاصة بإنشاء الترتيبات الملزمة باختلاف الدول/دوائر الاختصاص القانوني والقطاعات والجهات. وإضافة لذلك، قد تختلف ضمن الجهة (فعلى سبيل المثال، قد تعتمد على فئة مُقدمي الموارد أو على طبيعة تعهد الجهة في الترتيب الملزم).

15. يجب على الجهة أن تطبق ضوابط الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار على النحو الآتي:

(أ) تتم المحاسبة عن الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة عن طريق تطبيق الفقرات 18-55، مع الإرشادات الخاصة بالضرائب الواردة في الفقرات 36-55؛ و

(ب) تتم المحاسبة عن الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة عن طريق تطبيق الفقرات 56-147.

16. توفر فقرات إرشادات التطبيق 10-31 إرشادات إضافية بشأن القابلية للإنفاذ والترتيبات الملزمة.

الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

الإثبات

17. قد تُنشئ معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بالجهة حقوقا و/أو واجبات. ويجب على الجهة أن تحدد ما إذا كان:

(أ) أي من حقوقها في معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بها يستوفي تعريف الأصل وفقا للفقرات 18-25؛ و

(ب) أي من واجباتها في معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بها يستوفي تعريف الالتزام وفقا للفقرتين 26-27.

تحليل التدفق الداخلي الأولي من الموارد

18. قد تتلقى الجهة تدفقا داخلا أوليا من الموارد من معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم. تُثبت الجهة هذا التدفق الداخلى من الموارد على أنه أصل إذا كانت تسيطر حاليا على الموارد (مثل السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى) المتلقاة نتيجة لأحداث سابقة، وكانت قيمة الأصل يمكن قياسها بموثوقية. 5 وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون لدى الجهة القدرة على استخدام المورد (أو على توجيه أطراف أخرى بشأن استخدامه) لكي تستمد المنفعة - المتمثلة في الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية التي ينطوي عليها المورد - في تحقيق أهدافها الخاصة بتقديم الخدمات أو تحقيق أهداف أخرى لها. وقد يكون الحدث السابق الذي يعطي الجهة السيطرة على المورد هو شراء أو حدث خاضع للضريبة أو تحويل. إن المعاملات أو الأحداث التي يُتوقع أن تحدث في المستقبل لا تؤدي في حد ذاتها إلى نشوء أصول - فعلى سبيل المثال، النية لفرض ضريبة ليست حدثا سابقا يؤدي إلى نشوء أصل في شكل مطالبة على مكلف.

5 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تهدف إلى التعبير عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيير المحاسبة للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية المنهج الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

19. إن القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل هي عنصر أساسي للسيطرة يميز أصول الجهة عن تلك السلع العامة التي يكون لجميع الجهات حق الوصول إليها والانتفاع منها. وفي القطاع العام، تمارس الحكومات دورا تنظيميا على أنشطة معينة، على سبيل المثال، المؤسسات المالية أو صناديق التقاعد. ولا يعني هذا الدور التنظيمي بالضرورة أن مثل هذه البنود الخاضعة للتنظيم تستوفي تعريف الأصل للحكومة، أو تستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل في القوائم المالية ذات الغرض العام للحكومة التي تنظم تلك الأصول. ووفقا لفقرة إرشادات التطبيق 143، يجوز للجهة، ولكن لا يُتطلب منها، أن تُثبت الخدمات العينية.

20. يُحلل كل نوع من التدفقات الداخلة من الموارد وتتم المحاسبة عنه بشكل منفصل. وفي ظروف معينة، مثل عندما يعفي دائن الجهة من التزام، قد يؤدي النقص في القيمة الدفترية للالتزام مثبت في السابق إلى نشوء تدفق داخل من الموارد. وفي بعض الحالات، قد يحمل اكتساب السيطرة على التدفق الداخلى من الموارد معه أيضا واجبات قد تُثبتها الجهة على أنها التزام إلى أن يتم الوفاء بالواجبات (وفقا للفقرة 26).

الحق في تدفق داخل من الموارد

21. عندما لا تكون الجهة قد تلقت تدفقا داخلا من الموارد فيما يخص معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم، فيتعين عليها أن تنظر فيما إذا كان لديها حق في تلقي تدفق داخل من السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى والذي قد يكون موردا يستوفي تعريف الأصل ويتعين إثباته على أنه أصل. وتستند الجهة في هذا التحديد على حقائق وظروف معاملة الإيراد الخاصة بها، وقدرتها على إنفاذ هذا الحق من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة، وخبرتها السابقة في أنواع مماثلة من تدفقات الموارد، وتوقعاتها بشأن قدرة مُقدم الموارد على تقديم الموارد ونيته لتقديمها.

22. إن الإعلان عن نية لتحويل موارد إلى جهة قطاع عام ليس في حد ذاته كاف لتعيين الموارد على أنها مُسيطر عليها من قبل الجهة. 6

6 على سبيل المثال، إذا كانت مدرسة حكومية قد دُمرت بفعل حريق وأعلنت الحكومة عن نيتها تحويل أموال لإعادة بناء المدرسة، فمن شأن المدرسة ألا تُثبت تدفقا داخلا من الموارد (موارد مستحقة الاستلام) في الوقت الذي جرى فيه الإعلان عن نية الحكومة تحويل الأموال.

23. وفي الظروف التي يُتطلب فيها إبرام اتفاق قبل أن يكون من الممكن تحويل الموارد، يجب على الجهة ألا تعين الموارد على أنها مُسيطر عليها إلى حين ذلك الوقت الذي يكون فيه حق الجهة الوارد في الاتفاق قابلا للإنفاذ، وذلك نظرا لأن الجهة لا تستطيع منع أو تنظيم وصول مُقدم الموارد إلى الموارد. وفي العديد من الحالات، سيلزم الجهة أن تُثبت قابلية سيطرتها على الموارد للإنفاذ قبل أن تتمكن من إثبات أصل. وإذا لم يكن لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في المطالبة بالموارد، فلا يمكنها منع أو تنظيم وصول مُقدم الموارد إلى تلك الموارد.

الأصول المحتملة

24. إن البند الذي تتوافر فيه الخصائص الأساسية للأصل، ولكنه يخفق في استيفاء ضوابط الإثبات، قد يستدعي الإفصاح عنه في الإفصاحات على أنه أصل محتمل (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19).

النظر لاحقا في استيفاء ضوابط إثبات الأصل

25. يجب على الجهة أن تستمر في تقويم معاملة الإيراد، وأي تدفق داخل من الموارد تم تلقيه أو يتعين تلقيه، لتحديد ما إذا كانت ضوابط إثبات الأصل الواردة في الفقرة 21 استوفيت لاحقا.

وجود التزام وإثباته

26. قد يكون على الجهة واجب مرتبط بتدفق داخل من الموارد نتيجة لإبرام معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم، ويستوفي الواجب تعريف الالتزام عندما يكون واجبا حاليا على الجهة بأن تحول موارد نتيجة لأحداث سابقة.

27. لكي يكون الالتزام موجودا، من الضروري ألا يكون بإمكان الجهة أن تتجنب تحويل موارد نتيجة لأحداث سابقة، وأن يكون تحويل الموارد مرجحا. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المتعلقة بمعاملة الإيراد لتحديد ما إذا كان الواجب قابلا للإنفاذ ويتطلب تحويلا إضافيا لموارد إذا لم تف الجهة بواجبها (واجباتها).

28. يجب أن يُثبت الواجب الذي يستوفي تعريف الالتزام على أنه التزام عندما، وفقط عندما، يمكن قياس مبلغ الواجب بموثوقية.

إثبات معاملات الإيراد التي ليس لها ترتيبات ملزمة

29. عندما تُثبت الجهة تدفقا داخلا من الموارد أو حقا في تدفق داخل من الموارد على أنه أصل فيما يخص معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم وفقا للفقرات 18-25، فإنها تُثبت إيرادا استنادا إلى طبيعة المتطلبات الواردة في معاملة الإيراد الخاصة بها. يجب على الجهة أن تُثبت إيرادا من المعاملة التي ليس لها ترتيب ملزم:

(أ) عندما تفي (أو بالتزامن مع وفاء) الجهة بأي واجبات مرتبطة بالتدفق الداخل من الموارد تستوفي تعريف الالتزام؛ أو

(ب) فوراً إذا لم يكن على الجهة واجب قابل للإنفاذ مرتبط بالتدفق الداخل من الموارد.

القياس

قياس الأصول الناشئة عن تدفق داخل من الموارد

30. يجب أن تقيس الجهة - بشكل أولي - التدفق الداخل من الموارد أو الحق في التدفق الداخل من الموارد الذي يستوفي تعريف الأصل بعوض المعاملة الخاص بها كما في التاريخ الذي تُستوفى فيه ضوابط إثبات الأصل. ولتحديد عوض المعاملة فيما يخص العوض غير النقدي، يجب على الجهة أن تقيس العوض غير النقدي (أو الحق في التدفق الداخل غير النقدي) بقيمته الجارية، وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام ذي الصلة.

31. بعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة:

(أ) أن تقيس لاحقا الأصل المتمثل في ذمة مدينة:

(1) الذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على أنه أصل مالي وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 41؛ أو

(2) الذي لا يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على الأساس نفسه الذي يقاس عليه الأصل المالي وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 41، على سبيل القياس.

(ب) أن تقيس لاحقا جميع الأصول الأخرى حسبما هو محدد بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام المنطبق.

قياس الالتزامات

32. يجب أن يكون المبلغ المُثبت على أنه التزام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ القوائم المالية. ولأغراض هذا المعيار، فإن أفضل تقدير للالتزام عند الإثبات الأولي يقتصر على قيمة الأصل المُثبت المرتبط.

33. يأخذ التقدير في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط بالأحداث التي تتسبب في إثبات الالتزام. وإذا كانت القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، يجب أن يُقاس الالتزام بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوبا لتسوية الالتزام. يتوافق هذا المتطلب مع المبادئ الموضوعة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

قياس معاملات الإيراد التي ليس لها ترتيبات ملزمة

34. يجب أن يُقاس الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيب ملزم بمبلغ الزيادة في صافي الأصول (على سبيل المثال، العوض الذي تم تلقيه أو مُستحق الاستلام) المُثبتة من قبل الجهة.

35. عندما تُثبت الجهة أصلاً نتيجة لمعاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم، فإنها تُثبت أيضاً إيرادا مُعادلا لمبلغ الأصل المُقاس وفقاً للفقرة 30، مع مراعاة أي التزام مُثبت وفقاً للفقرات 26-28.

الضرائب

36. يجب على الجهة أن تُثبت أصلاً فيما يخص الضرائب، والتي تتضمن المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى، عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة، أو الحدث الآخر المؤدي إلى نشوء مساهمات إجبارية أخرى وتكليفات أخرى، وتُستوفى ضوابط إثبات الأصل.

37. يمكن أن تختلف أنظمة و/أو لوائح الضرائب بشكل مهم من دولة إلى أخرى، ولكن لها عدد من الخصائص المشتركة. فأنظمة و/أو لوائح الضرائب (أ) تُقيم حق الحكومة في تحصيل الضريبة، و(ب) تعين الأساس الذي يتم عليه احتساب الضريبة، و(ج) تضع إجراءات لجباية الضريبة، أي إجراءات لاحتساب الضريبة مستحقة الاستلام وضمن تلقي دفعها. وعادة تتطلب أنظمة و/أو لوائح الضريبة من المكلفين تقديم إقرارات فترية إلى الوكالة الحكومية التي تجبي ضريبة معينة. ويقدم المكلف بشكل عام تفاصيل وأدلة على مستوى النشاط الخاضع للضريبة، ويتم احتساب مبلغ الضريبة مستحق الاستلام من قبل الحكومة. تختلف الترتيبات الخاصة بتلقي الضرائب على نحو واسع ولكنها عادة مصممة لضمان أن تتلقى الحكومة الدفعات على أساس منتظم دون اللجوء إلى ملاحقة قضائية. ويتم عادة إنفاذ أنظمة و/أو لوائح الضريبة بشكل صارم، وغالبا تفرض جزاءات شديدة على الأفراد أو الكيانات الأخرى التي تخالف النظام.

38. تستوفي الموارد الناشئة عن الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة لأحداث سابقة (الأحداث الخاضعة للضريبة) وتتوقع أن تتلقى منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من تلك الموارد. وتستوفي الموارد الناشئة عن الضرائب ضوابط الإثبات على أنها أصل عندما تكون

مُسيطر عليها حاليا من قبل الجهة نتيجة لأحداث سابقة ويمكن قياس قيمتها بموثوقية. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار الأدلة المتاحة عند الإثبات الأولي، والتي تتضمن - على سبيل المثال لا حصر - الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلف.

39. ينشأ الإيراد الضريبي فقط للحكومة التي تفرض الضريبة، وليس لجهات أخرى. فعلى سبيل المثال، عندما تفرض الحكومة الوطنية ضريبة تُحصل عن طريق وكالة الضرائب التابعة لها، فإن الأصول والإيراد يُستحقان للحكومة، وليس لوكالة الضرائب. وعلووة على ذلك، إذا كانت حكومة وطنية تفرض ضريبة مبيعات، وتتمرر كامل متحصلاتها إلى حكومات الولايات، استنادا إلى عملية مستمرة لتخصيص الاعتمادات المالية، تُثبت الحكومة الوطنية أصولا وإيرادا فيما يخص الضريبة، ونقضا في الأصول ومصروفا فيما يخص التحويل إلى حكومات الولايات. وستُثبت حكومات الولايات أصولا وإيرادا فيما يخص التحويل. وإذا كانت جهة واحدة تُحصّل الضرائب نيابة عن عدة جهات أخرى، فإنها تتصرف على أنها وكيل لهم جميعا. فعلى سبيل المثال، إذا كانت وكالة ضرائب تابعة لحكومة ولاية تُحصل ضرائب الدخل لصالح حكومة الولاية وعدة حكومات مدن، فإنها لا تُثبت إيرادا فيما يخص الضرائب المحصلة - وبدلاً من ذلك، تُثبت الحكومات الفردية التي تفرض الضرائب أصولا وإيرادا فيما يخص الضرائب.

40. لا تستوفي الضرائب تعريف المساهمات من الملاك، نظرا لأن دفع الضرائب لا يعطي المكلفين الحق في تلقي (أ) توزيعات من قبل الجهة لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة خلال عمرها، أو (ب) توزيع لأي فائض في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الحكومة. كما أن دفع الضرائب لا يزود المكلفين بحق ملكية في الحكومة يمكن بيعه أو مبادلته أو تحويله أو استرداده.

41. الضرائب هي معاملة ليس لها ترتيب ملزم نظرا لأن المكلف يحول موارد إلى الحكومة، ولا يُتطلب من الحكومة أن تُحول سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى المكلف أو طرف ثالث مستفيد في المقابل. وفي حين أن المكلف قد ينتفع من مجموعة من السياسات الاجتماعية الموضوعة من قبل الحكومة، فإن المكلف ليس لديه سيطرة على ماهية المنافع التي يتلقاها نتيجة لدفع الضرائب.

الحدث الموجب للضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى

42. تُفرض أنواع متماثلة من الضرائب في العديد من الدول. تُحلل الجهة نظام الضريبة في دولتها ذاتها لتحديد ما هو الحدث الخاضع للضريبة فيما يخص الضرائب المختلفة المفروضة.

43. تحدث أنواع متماثلة من المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى في العديد من الدول. تُحلل الجهة النظام و/أو اللوائح المتعلقة بالمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى في دولتها ذاتها لتحديد ما هو الحدث الذي قد حددت الحكومة أو السلطة التشريعية أو سلطة أخرى أنه سينتج عنه المساهمة الإجبارية الأخرى أو التكليف الآخر. وتتضمن الأمثلة على هذه الأحداث:

(أ) الدخل المكتسب (إذا كانت المساهمات الإجبارية الأخرى تستند إلى الدخل، على سبيل المثال، المساهمات الإجبارية الأخرى فيما يخص منافع التعطل عن العمل التي تستند إلى نسبة مئوية من الدخل المكتسب)؛ و

(ب) مرور الوقت (إذا كانت المساهمات الإجبارية الأخرى في منافع اجتماعية تستند إلى الوقت، على سبيل المثال الدفعات الشهرية)؛ و

(ج) شراء سلع أو خدمات (إذا كانت التكليفات تستند إلى نسبة مئوية من المبيعات، على سبيل المثال إذا كانت برامج منافع الحوادث تفرض تكليفاً على مبيعات الوقود).

المقبوضات المقدمة من الضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى

44. قد تنشأ أيضاً مقبوضات مقدمة، وهي مبالغ متلقاة قبل الحدث الخاضع للضريبة، فيما يخص الضرائب. واتساقاً مع تعريفي الأصول والالتزامات ومتطلبات الفقرة 36، فإن الموارد الخاصة بالضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى المتلقاة قبل وقوع الحدث الموجب للضرائب وللمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى تُثبت على أنها أصل والتزام (مقبوضات مقدمة)، وذلك نظراً لأن (أ) الحدث المؤدي إلى نشوء حق الجهة في الضرائب أو المساهمات الإجبارية الأخرى أو التكليفات الأخرى لم يقع، و(ب) لم تستوفى ضوابط إثبات الإيراد الضريبي أو الإيراد من المساهمات الإجبارية الأخرى أو التكليفات الأخرى، بالرغم من أن الجهة قد تلقت بالفعل تدفقا داخلاً من الموارد. إن المقبوضات المقدمة فيما يخص الضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى لا تختلف في جوهرها عن المقبوضات المقدمة الأخرى، ولذا يُثبت التزام إلى أن يقع الحدث الموجب للضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى. وعندما يقع الحدث الموجب للضرائب والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى، تتم تسوية الالتزام ويُثبت الإيراد.

قياس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية

45. تُقاس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية وفقا للفقرة 30. ويجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط المعاملة وممارساتها المعتادة لتحديد عوض المعاملة. وتُقاس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية بأفضل تقدير للتدفق الداخل من الموارد إلى الجهة، وهو ما يتسق مع المبلغ الأكثر ترجيحاً (أي المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً أو الناتج الوحيد الأكثر ترجيحاً ضمن مدى من مبالغ العوض الممكنة). ويجب أن تأخذ السياسات المحاسبية الخاصة بتقدير هذه الأصول في الحسبان كلا من أرجحية أن الموارد الناشئة عن المعاملات الضريبية ستدفق إلى الحكومة، والقيمة العادلة للأصول الناتجة.

46. إذا كان هناك فاصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب، فيجوز لجهات القطاع العام أن تقيس الأصول الناشئة عن هذه المعاملات باستخدام، على سبيل المثال، نماذج إحصائية مستندة إلى السجل التاريخي لتحصيل الضريبة المعنية أو المساهمة الإلزامية المعنية أو التكلفة المعين في الفترات السابقة. ويجب أن تتضمن هذه النماذج الأخذ في الاعتبار توقيت المقبوضات النقدية من المكلفين، والإقرارات التي يقدمها المكلفون، وعلاقة الضريبة مستحقة الاستلام أو المساهمة الإلزامية مستحقة الاستلام أو التكلفة مستحق الاستلام بأحداث أخرى في الاقتصاد. ويجب أن تأخذ نماذج القياس أيضاً في الحسبان عوامل أخرى مثل:

(أ) أن نظام و/أو لوائح الضريبة تسمح للمكلفين بفترة لتقديم الإقرارات أطول من الفترة المسموح بها للحكومة لنشر القوائم المالية ذات الغرض العام؛ و

(ب) اخفاق المكلفين في تقديم الإقرارات في مواعيدها؛ و

(ج) تقييم الأصول غير النقدية لأغراض الربط الضريبي؛ و

(د) التعقيدات في نظام و/أو لوائح الضريبة التي تتطلب فترات ممتدة لربط الضرائب المستحقة على مكلفين معينين؛ و

(هـ) احتمال أن التكاليف المالية والسياسية لإنفاذ أنظمة و/أو لوائح الضريبة (أو الأنظمة و/أو اللوائح المتعلقة بالمساهمات الإلزامية الأخرى والتكليفات الأخرى) بشكل صارم وتحصيل جميع الضرائب والمساهمات الإلزامية الأخرى والتكليفات الأخرى المستحقة نظاماً للحكومة، قد تتجاوز المنافع المتلقاة؛ و

- (و) أن نظام و/أو لائحة الضريبة تسمح للمكلفين بتأجيل دفع بعض الضرائب؛ و
- (ز) مجموعة من الظروف المختلفة خاصة بضريبة بمفردها أو بدولة بمفردها.

47. قد ينتج عن قياس الأصول والإيرادات الناشئين عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية اختلاف المبلغ المُثبت فعلا للأصول والإيرادات عن المبالغ المُحددة في فترات القوائم المالية اللاحقة على أنها المبالغ المُستحقة من المكلفين عن فترة القوائم المالية الحالية. وتُجرى التنقيحات على التقديرات وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

48. في بعض الحالات، لا يمكن قياس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية بموثوقية إلى أن ينقضي بعض الوقت بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وقد يحدث هذا إذا كان الوعاء الضريبي متقلبا وكان من غير الممكن إجراء تقدير موثوق. وفي العديد من الحالات، قد تُثبت الأصول والإيرادات في الفترة اللاحقة لوقوع الحدث الخاضع للضريبة. وبالرغم من ذلك، فإن هناك ظروف استثنائية تنقضي فيها عدة فترات قوائم مالية قبل أن ينتج عن حدث خاضع للضريبة إثبات أصل. فعلى سبيل المثال، قد يستغرق الأمر عدة سنوات لتحديد مبلغ ضريبة الإرث المستحق فيما يخص تركة كبيرة لشخص متوفي وقياسه بموثوقية نظرا لأن التركة تتضمن عددا من التحف والأعمال الفنية القيمة والتي تتطلب تقييمات متخصصة. وتبعاً لذلك، قد لا تُستوفى ضوابط الإثبات إلى أن يتم تلقي الدفعة أو أن تصبح مستحقة للاستلام.

قياس الضرائب في ظل عدم التأكد من التحصيل

49. يقتصر قياس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية على القدر الذي يكون به من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت عندما يتضح لاحقا عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير.

50. عند تقويم ما إذا كان من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت حالما يتضح لاحقا عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير، يجب أن تأخذ الجهة في الاعتبار كلا من مدى أرجحية القيد العكسي للإيراد وحجمه. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد من مدى أرجحية القيد العكسي للإيراد أو حجمه، على سبيل المثال لا الحصر، أيا مما يأتي:

(أ) أن يكون مبلغ العوض معرضا بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير الجهة. وقد تشمل تلك العوامل التقلبات في السوق، وحكم أو تصرفات أطراف
ثالثة.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم التأكد بشأن مبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن. قد ينتج عدم التأكد هذا عن أن المبلغ جرى تحديده في
فترة لاحقة لتوقيت الحدث الملزم.

(ج) أن تكون خبرة الجهة في أنواع مماثلة من الترتيبات (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة، أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

(د) أن تكون للجهة ممارسة إما في تقديم مدى واسع من الامتيازات السعرية أو في تغيير شروط وأحكام الدفع لترتيبات مماثلة في ظروف مماثلة.

(هـ) أن يكون للمعاملة عدد كبير ومدى واسع من مبالغ العوض الممكنة.

المصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة والنفقات الضريبية

51. يجب أن يُحدد الإيراد الضريبي بمبلغ إجمالي. ولا يجوز تخفيضه بالمصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة.

52. في بعض الدول تستخدم الحكومة منظومة الضريبة على أنها طريقة سهلة لتدفع بها للمكلفين منافعا كانت خلافا لذلك سَتُدفع باستخدام
طريقة دفع أخرى، مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ بشكل مباشر في الحساب البنكي للمكلف أو تسوية حساب آخر نيابة عن المكلف. فعلى سبيل المثال،
قد تدفع حكومة جزءا من أقساط التأمين الصحي للمقيمين، لتشجيع الاستفادة من مثل هذا التأمين، إما عن طريق تخفيض الالتزام الضريبي للفرد، أو عن
طريق السداد بموجب شيك، أو عن طريق دفع مبلغ بشكل مباشر إلى شركة التأمين. وفي هذه الحالات، يكون المبلغ مُستحق الدفع بغض النظر عما إذا
كان الفرد يدفع ضرائب. وتبعاً لذلك، يكون هذا المبلغ مصروفا للحكومة ويتعين أن يُثبت بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي. ويتعين زيادة الإيراد
الضريبي بمبلغ أي من هذه المصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة.

53. لا يجوز تضمين النفقات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيراد الضريبي.

54. في معظم الدول، تستخدم الحكومات منظومة الضريبة لتشجيع بعض السلوكيات المالية والثني عن سلوكيات أخرى. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، يُسمح لمُلاك المنازل بطرح فوائد التمويل العقاري والضرائب العقارية من إجمالي دخلهم عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة. وتكون هذه الأنواع من الامتياز متاحة للمكلفين فقط. فإذا كان الكيان (بما في ذلك الشخص الطبيعي) لا يدفع ضريبة، فلا يمكنه الحصول على الامتياز. وتسمى هذه الأنواع من الامتياز نفقات ضريبية. النفقات الضريبية هي إيراد متخلى عنه، وليست مصروفات، ولا تؤدي إلى نشوء تدفقات داخلية أو خارجة من الموارد. أي أنها لا تؤدي إلى نشوء أصول أو التزامات أو إيراد أو مصروفات للحكومة التي تفرض الضرائب.

55. الفارق الرئيسي بين المصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة والنفقات الضريبية هو أنه فيما يخص المصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة، فإن المبلغ متاح للكيانات بغض النظر عما إذا كانت تدفع ضرائب أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ويحظر معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إجراء مقاصة بين بنود الإيراد والمصروف ما لم يسمح بذلك معيار آخر. ولا يُسمح بإجراء مقاصة بين الإيراد الضريبي والمصروفات المدفوعة من خلال منظومة الضريبة.

الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

الإثبات

المحاسبة عن الترتيب الملزم

56. يجب على الجهة أن تحاسب عن الترتيب الملزم باستخدام نموذج المحاسبة عن الترتيب الملزم إذا استوفيت جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن تكون أطراف الترتيب الملزم قد وافقت على الترتيب الملزم (خطياً أو شفهيًا أو وفقاً للممارسات المعتادة الأخرى) وصارت ملتزمة بأن تؤدي الواجبات الخاصة بها؛ و

(ب) أن يكون بإمكان الجهة تعيين حقوق كل طرف بموجب الترتيب الملزم؛ و

(ج) أن يكون بإمكان الجهة تعيين شروط الدفع مقابل الوفاء بكل واجب امتثال تم تعيينه؛ و

(د) أن يكون للترتيب الملزم جوهر اقتصادي (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للجهة نتيجة للترتيب الملزم) (توفر فقرات إرشادات التطبيق 32-34 إرشادات إضافية فيما يخص الترتيبات الملزمة التي تتطلب تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد)؛ و

(هـ) أن يكون من المرجح أن الجهة ستُحصل العوض الذي سيكون لها حق فيه مقابل الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها وفقا لشروط الترتيب الملزم (توفر فقرات إرشادات التطبيق 35-39 إرشادات إضافية). وعند تقويم ما إذا كان من المرجح تحصيل مبلغ عوض، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة مُقدم الموارد على دفع ذلك المبلغ عند استحقاقه ونيته لدفعه عند استحقاقه. وقد يكون مبلغ العوض الذي سيكون للجهة حق فيه أقل من عوض المعاملة المنصوص عليه في الترتيب الملزم إذا كان العوض متغيرا لأن الجهة قد تعرض على مُقدم الموارد امتيازاً سعرياً (انظر الفقرة 115).

57. إذا استوفى الترتيب الملزم الضوابط الواردة في الفقرة 56 عند نشأة الترتيب، فلا يجوز للجهة أن تعيد تقويم تلك الضوابط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير مهم في الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال، إذا كانت قدرة مُقدم الموارد على دفع العوض قد تدهورت بشكل مهم، فإن الجهة من شأنها أن تعيد تقويم ما إذا كان من المرجح أنها ستُحصل العوض الذي سيكون للجهة حق فيه مقابل الوفاء بأي واجبات امتثال متبقية في الترتيب الملزم.

58. عندما لا يستوفي الترتيب الملزم جميع الضوابط الواردة في الفقرة 56 فيجب على الجهة أن تُثبت أي عوض تم تلقيه على أنه إيراد فقط عندما يكون أي من الحدثين الآتيين قد وقع:

(أ) أن تكون الجهة قد أوفت - بشكل كامل - بواجب الامتثال الخاص بها الذي يتعلق به العوض الذي قد تم تلقيه ويكون العوض الذي تم تلقيه من مُقدم الموارد غير قابل للرد؛ أو

(ب) أن الترتيب الملزم قد تم إنهاؤه والعوض الذي تم تلقيه من مُقدم الموارد غير قابل للرد.

ويجب على الجهة أن تستمر في تقويم الترتيب الملزم لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة 56 قد استوفيت لاحقا.

59. لغرض تطبيق هذا المعيار، لا يكون الترتيب ترتيباً ملزماً إذا كان لكل طرف في الترتيب الملزم الحق القابل للإنفاذ في أن يُنهي بشكل أحادي الترتيب الملزم الذي يكون بكامله لم يتم الوفاء به دون تعويض الطرف الآخر (أو الأطراف الأخرى).

60. يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين:

(أ) لم تكن الجهة قد بدأت بعد في الوفاء بأي من واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيب الملزم؛ و

(ب) لم يكن مُقدم الموارد قد دفع بعد- ولم يصبح ملزماً بعد بدفع - أي عوض إلى الجهة مقابل وفاء الجهة بأي من واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيب الملزم.

61. إذا كانت الجهة قد حددت أن إيرادها ناشئ عن معاملة إيراد لها ترتيب ملزم يتعين المحاسبة عنها باستخدام نموذج المحاسبة عن الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أيضاً أن تنظر فيما إذا كان يتعين تجميعه مع ترتيبات ملزمة أخرى، وما إذا كان هناك أي تعديلات على ترتيبها الملزم.

تجميع الترتيبات الملزمة

62. يجب على الجهة أن تجمع ترتيبين ملزمين أو أكثر يتم إبرامهما في الوقت نفسه، أو في وقتين متقاربين، مع مُقدم الموارد نفسه (أو مع أطراف ذات علاقة بمُقدم الموارد) وأن تحاسب عن الترتيبات الملزمة على أنها ترتيب ملزم واحد إذا استوفي ضابط واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) إذا تم التفاوض على الترتيبات الملزمة على أنها حزمة ذات هدف واحد؛ أو

(ب) إذا كان مبلغ العوض الذي يتعين دفعه في أحد الترتيبات الملزمة يعتمد على عوض أو أداء الترتيب الملزم الآخر؛ أو

(ج) إذا كانت التعهدات الواردة في الترتيبات الملزمة (أو بعض التعهدات في كل ترتيب من الترتيبات الملزمة) هي واجب امتثال واحد وفقاً للفقرات

68-77.

التعديلات على الترتيب الملزم

63. التعديل على الترتيب الملزم هو تغيير في نطاق أو عوض الترتيب الملزم (أو كليهما) تتم الموافقة عليه من قبل أطراف الترتيب الملزم، وفي بعض القطاعات والدول، قد يوصف التعديل على الترتيب الملزم بأنه أمر تبديل أو تعديل أو تغيير. ويوجد تعديل على الترتيب الملزم عندما يوافق أطراف الترتيب الملزم على تعديل إما ينشئ لأطراف الترتيب الملزم حقوقا وواجبات جديدة قابلة للإنفاذ أو يغير الحقوق والواجبات القائمة القابلة للإنفاذ لأطراف الترتيب الملزم. ويمكن الموافقة على التعديل على الترتيب الملزم خطيا أو باتفاق شفهي أو ضمنا من خلال الممارسات المعتادة للجهة. وإذا لم يكن أطراف الترتيب الملزم قد وافقوا على تعديل على الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على الترتيب الملزم القائم إلى حين الموافقة على التعديل على الترتيب الملزم.

64. قد يوجد تعديل على الترتيب الملزم حتى لو كان بين أطراف الترتيب الملزم نزاع حول نطاق التعديل أو عوضه أو (كليهما) أو حتى لو أن الأطراف قد وافقوا على تغيير في نطاق الترتيب الملزم ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل لذلك في العوض. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والواجبات التي تم إنشاؤها أو تغييرها عن طريق التعديل قابلة للإنفاذ، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط الترتيب الملزم والأدلة الأخرى. وإذا وافق أطراف الترتيب الملزم على تغيير في نطاق الترتيب الملزم ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل لذلك في العوض، فيجب على الجهة أن تقدر التغيير في عوض المعاملة الناشئ عن التعديل وفقا للفقرات 113-117 المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات 119-121 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير.

65. يجب على الجهة أن تحاسب عن التعديل على الترتيب الملزم على أنه ترتيب ملزم منفصل إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين:

(أ) إذا زاد نطاق الترتيب الملزم نظرا لإضافة تعهدات مميزة بذاتها (وفقا للفقرات 73-77)؛ و

(ب) إذا زاد عوض الترتيب الملزم بمبلغ عوض يعكس القيم المستقلة الخاصة بالجهة للتعهدات الإضافية وأي تعديلات مناسبة على تلك القيمة لتعكس ظروف الترتيب الملزم المعين. فعلى سبيل المثال، قد تعدل الجهة القيمة المستقلة لسلعة أو خدمة إضافية بخضم يحصل عليه مُقدم الموارد، نظرا لأنه ليس من الضروري للجهة أن تتكبد التكاليف المتعلقة التي كانت ستتكبدها عند تقديم سلعة أو خدمة مماثلة إلى مُقدم موارد جديد.

66. إذا لم تتم المحاسبة عن التعديل على الترتيب الملزم على أنه ترتيب ملزم منفصل وفقا للفقرة 65، فيجب على الجهة أن تحاسب عن التعهدات التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ التعديل على الترتيب الملزم (أي التعهدات المتبقية) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على الجهة أن تحاسب عن التعديل على الترتيب الملزم كما لو أنه كان إنهاء للترتيب الملزم القائم وإنشاء لترتيب ملزم جديد، إذا كانت التعهدات المتبقية مميزة بذاتها عن التعهدات التي تم الوفاء بها في تاريخ التعديل على الترتيب الملزم أو قبل ذلك التاريخ. ومبلغ العوض الذي يتعين تخصيصه لواجبات الامتثال المتبقية (أو للتعهدات المتبقية في واجب امتثال واحد تم تعيينه وفقا للفقرة 68(ب)) هو مجموع:

(1) العوض المتعهد به من قبل مُقدم الموارد (بما في ذلك المبالغ التي تم تلقيها بالفعل من مُقدم الموارد) الذي تم تضمينه في تقدير عوض المعاملة ولم يكن قد تم إثباته على أنه إيراد؛ و

(2) العوض المتعهد به على أنه جزء من تعديل الترتيب الملزم.

(ب) يجب على الجهة أن تحاسب عن التعديل على الترتيب الملزم كما لو كان جزءا من الترتيب الملزم القائم إذا لم تكن التعهدات المتبقية مميزة بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءا من واجب امتثال واحد تم الوفاء به جزئيا في تاريخ التعديل على الترتيب الملزم. ويتم إثبات أثر التعديل على الترتيب الملزم على عوض المعاملة، وعلى قياس الجهة للتقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال، بوصفه قييدا تعديليا على الإيراد (إما على أنه زيادة أو تخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل الترتيب الملزم (أي يتم إجراء القيد التعديلي على الإيراد على أساس استدراكي تراكمي).

(ج) إذا كانت التعهدات المتبقية مزيجا من البندين (أ) و(ب)، عندئذ يجب على الجهة أن تحاسب عن آثار التعديل على واجبات الامتثال التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئيا) في الترتيب الملزم المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

مدة الترتيب الملزم

67. بعض الترتيبات الملزمة قد لا تكون لها مدة ثابتة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك ترتيبات ملزمة أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في الترتيب الملزم. ويجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على مدة الترتيب الملزم (أي فترة الترتيب الملزم) التي يكون فيها لأطراف الترتيب الملزم حقوق حالية وقابلة للإنفاذ وعليهم واجبات حالية وقابلة للإنفاذ.

تعيين واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم

68. عند نشأة الترتيب الملزم يجب على الجهة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد ويجب عليها أن تعين -على أنه واجب امتثال - كُلّ تعهد باستخدام الموارد داخليا من أجل أي مما يلي، أو كُلّ تعهد بتحويل أي مما يلي إلى طرف خارجي أو أطراف خارجية (أي، المشتري (مُقدم الموارد) أو طرف ثالث مستفيد):

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير في الخصائص والمخاطر ولها نفس نمط الاستخدام داخليا أو نفس نمط التحويل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (انظر الفقرة 70).

توفر فقرات إرشادات التطبيق 43-56 إرشادات إضافية بشأن تعيين واجبات الامتثال.

69. يحتوي الترتيب المُلزم على واجب امتثال واحد على الأقل نظراً لأن قابليته للإنفاذ تجعل الجهة مساءلة عن الوفاء بواجباتها الواردة في الترتيب، والتي يكون للجهة بديل واقعي ضئيل -أو ليس لها أي بديل واقعي - لتجنبها.

70. يكون لسلسلة سلع أو خدمات مميزة بذاتها نفس نمط الاستخدام داخليا أو التحويل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين:

(أ) إذا كانت كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة ستستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 92 أو الفقرة 95 لتكون واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية؛ و

(ب) إذا كان سيتم استخدام نفس الطريقة لقياس تقدم الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال، وفقا للفقرتين 98-99.

التعهدات المتمثلة في استخدام موارد

71. بشكل عام ينص الترتيب الملزم بشكل صريح على السلع أو الخدمات التي تتعهد الجهة إما بالحصول عليها للاستخدام داخليا أو بتحويلها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. وبالرغم من ذلك، فإن واجبات الامتثال التي يتم تعيينها في الترتيب الملزم قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات المنصوص عليها صراحة في ذلك الترتيب الملزم. هذا نظرا لأن الترتيب الملزم قد يشمل أيضا تعهدات تُفهم ضمنا من خلال ممارسات معتادة أو سياسات معلنة أو تصريحات محددة للجهة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت إبرام الترتيب الملزم، توقعا صحيحا لدى مُقدم الموارد بأن الجهة ستقوم بالأداء، وذات قدر كاف من التحديد بما يمكنها من جعل الجهة مساءلة عن أدائها.

72. لا تتضمن واجبات الامتثال الأنشطة التي يجب على الجهة القيام بها للوفاء بالترتيب الملزم ما لم يكن إنجاز تلك الأنشطة يستخدم الموارد على نحو محدد بوضوح في الترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الجهة أداء مهام إدارية مختلفة لإعداد الترتيب الملزم. لا يستخدم أداء تلك المهام موردا داخليا من أجل خدمة أو لتحويل خدمة إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد بالتزامن مع أداء المهام. وبناء عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست واجب امتثال.

تعيين التعهدات -المميزة بذاتها - المتمثلة في استخدام موارد

73. واجب الامتثال هو وحدة حساب في معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم تمثل تعهدا مميزا بذاته أو مجموعة مميزة بذاتها من التعهدات تُطبق عليه/عليها ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس. تكون السلعة أو الخدمة المتعهد بها في الترتيب الملزم مميزة بذاتها إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين:

(أ) إذا كان الطرف الذي يتلقى السلعة أو الخدمة يمكنه أن يولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة لذلك الطرف (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها)؛ و

(ب) إذا كان تعهد الجهة باستخدام المورد داخليا من أجل السلعة أو الخدمة أو بتحويل السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يمكن تعيينه بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في الترتيب الملزم (أي أن التعهد مميز بذاته ضمن سياق الترتيب الملزم).

انظر فقرات إرشادات التطبيق 53-56 للاطلاع على إرشادات خاصة بتعيين التعهدات - المميزة بذاتها - المتمثلة في استخدام الموارد من أجل طرف آخر. 74. تحدد الجهة ما إذا كان الطرف الذي يتلقى السلعة أو الخدمة هو الجهة نفسها، أو مُقدم الموارد (مشتري)، أو طرف ثالث مستفيد محدد عن طريق النظر في طبيعة واجب الامتثال الخاص بها.

(أ) في واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة باستخدام الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها، تكون الجهة نفسها هي مُتلقي السلع أو الخدمات.

(ب) في واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة باستخدام الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد، يكون مُتلقي السلع أو الخدمات هو إما المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. انظر فقرة إرشادات التطبيق 27 للاطلاع على إرشادات إضافية.

75. يمكن للطرف أن يولد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من السلعة أو الخدمة وفقا للفقرة 73(أ) إذا كان من الممكن استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ هو أكبر من قيمة تخريبها أو الاحتفاظ بها بطريقة أخرى تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة. وفيما يخص بعض السلع أو الخدمات، قد يكون الطرف قادراً على توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلعة أو الخدمة بمفردها. وفيما يخص سلع أو خدمات أخرى، قد يكون الطرف قادراً على توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلعة أو الخدمة فقط بالاقتران مع موارد أخرى متاحة بسهولة. والمورد المتاح بسهولة هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل الجهة أو جهة أخرى) أو مورد حصل عليه الطرف بالفعل من الجهة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي ستستخدمها الجهة داخليا أو التي سيتم تحويلها إليها المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، بموجب الترتيب الملزم) أو من معاملات أو أحداث أخرى. وقد توفر عوامل مختلفة دليلاً على أن الطرف يمكنه توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلعة أو الخدمة إما

بمفردها أو بالاقتران مع موارد أخرى متاحة بسهولة. فعلى سبيل المثال، تشير حقيقة أن الجهة تستخدم داخليا أو تقدم - بانتظام - سلعة أو خدمة بشكل منفصل إلى أن الطرف يمكن أن يولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلعة أو الخدمة بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

76. عند تقويم ما إذا كانت تعهدات الجهة باستخدام الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات أو بتحويل سلع أو خدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قابلة للتعيين بشكل منفصل وفقا للفقرة 73(ب)، يكون الهدف هو تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد، ضمن سياق الترتيب الملزم، هو تعهد باستخدام الموارد بطرق معينة بشكل فردي وليس على نحو مجمع. وتتضمن العوامل التي تشير إلى أن تعهدين أو أكثر ليسا قابلين للتعيين بشكل منفصل ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أن الجهة تقدم خدمة مهمة لدمج السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات الأخرى متعهد بها في الترتيب الملزم بحيث تصبح حزمة سلع أو خدمات تمثل المخرج المجمع أو المخرجات المُجمّعة التي من أجلها قد أُبرم مُقدم الموارد ترتيبات ملزمة. وبعبارة أخرى، تستخدم الجهة السلع أو الخدمات على أنها مدخلات لإنتاج أو تسليم المخرج المجمع الذي حدده - أو المخرجات المُجمّعة التي حددها - مُقدم الموارد. وقد يتضمن المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة أكثر من مرحلة واحدة أو عنصر واحد أو وحدة واحدة.

(ب) أن واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات تعدل أو تخصص - بشكل مهم - واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم، أو يتم تعديلها أو تخصيصها - بشكل مهم - من قبل واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم.

(ج) أن السلع أو الخدمات معتمدة على بعضها بدرجة عالية أو مرتبطة ببعضها بدرجة عالية. وبعبارة أخرى، فإن كل سلعة أو خدمة تتأثر بواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في الترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، تتأثر سلعتان أو خدمتان أو أكثر بشكل مهم ببعضهما البعض نظرا لأن الجهة لن يكون من شأنها أن تكون قادرة على الوفاء بتعهداتها باستخدام كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات داخليا، أو بتحويل كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات، بشكل مستقل عن الأخرى.

77. إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها، فيجب على الجهة جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة - مميزة بذاتها - من السلع أو الخدمات. وفي بعض الحالات، من شأن ذلك أن ينتج عنه قيام الجهة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في ترتيب ملزم على أنها واجب امتثال واحد.

الإثبات الأولي لمعاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم

78. عندما يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به وفقا للفقرة 60، يجب على الجهة ألا تُثبت أي أصل أو التزام أو إيراد مرتبط بالترتيب الملزم، ما لم يكن الترتيب الملزم متوقعا خسارته. يبدأ إثبات الأصول والالتزامات والإيرادات عندما يبدأ أحد أطراف الترتيب الملزم في الوفاء بواجباته بموجب الترتيب.

79. إذا أصبح الترتيب الملزم متوقعا خسارته، يجب على الجهة أن تحاسب عن العجز المتوقع وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 19. توفر فقرتا إرشادات التطبيق 57-58 إرشادات إضافية بشأن الترتيبات الملزمة التي لم يتم الوفاء بها.

تحليل التدفق الداخل الأولي من الموارد

80. قد تتلقى الجهة - أو يكون لها الحق في - تدفق داخل من الموارد ناشئ عن معاملة إيراد لها ترتيب ملزم قبل أو بعد أن تبدأ في الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها. يتعين على الجهة أن تطبق الفقرات 18-25، وأن تُثبت التدفق الداخل من الموارد من معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم على أنه أصل عندما يستوفى تعريف الأصل وتستوفى ضوابط إثبات الأصل.

وجود التزام وإثباته

81. تتلقى جهات القطاع العام عادة موارد من الحكومات أو جهات أخرى. عندما تُثبت الجهة أصلا فيما يخص تدفق داخل من الموارد، يجب عليها أن تنظر فيما إذا كانت هناك واجبات امتثال تتعلق بالتدفق الداخل ينتج عنها إثبات التزام.

82. يؤدي واجب الامتثال إلى نشوء التزام عندما:

(أ) تكون الجهة قد تلقت موارد مرتبطة بواجب الامتثال الخاص بها الذي لم يتم الوفاء به أو لم يتم الوفاء به جزئيا والوارد في الترتيب الملزم؛ و
(ب) بإمكان مُقدم الموارد إنفاذ الترتيب الملزم، إذا لم تف الجهة بواجب (واجبات) الامتثال المرتبط بالعموض الذي تم تلقيه، عن طريق مطالبة الجهة بتحويل موارد إلى طرف آخر امتثالا لشروط الترتيب الملزم.

انظر الإرشادات الإضافية الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 59-62.

83. وفقا للفقرة 27، يوجد التزام إذا لم يكن بإمكان الجهة أن تتجنب تحويل موارد نتيجة لأحداث سابقة، وكان تحويل الموارد مرجحا. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المتعلقة بالترتيب الملزم لتحديد ما إذا كان الطرف الآخر أو الأطراف الأخرى (والذي يكون عادة هو مُقدم الموارد) قادرة على إنفاذ حقوقها وفرض تبعة تتطلب تحويلا إضافيا لموارد نتيجة لعدم امتثال الجهة (أي عدم وفائها بواجب (واجبات) الامتثال الخاصة بها).

84. على سبيل التسهيل من الناحية الإدارية، فإن تحويلا لموارد قد يتم إرجاعه فعليا - بوصف ذلك تبعة لعدم وفاء الجهة بواجبات الامتثال الخاصة بها - عن طريق طرح المبلغ الذي يتعين إرجاعه من أصول أخرى يُستحق تحويلها لأغراض أخرى. وستظل الجهة تُثبت المبالغ الإجمالية في قوائمها المالية: أي أن الجهة ستُثبت تخفيضا في الأصول والالتزامات فيما يخص إرجاع التحويل بموجب شروط الترتيب الملزم الذي تمت مخالفته، وستُثبت أصول و/أو التزامات و/أو إيرادات فيما يخص التحويل الجديد.

85. إذا تلقت الجهة موارد قبل أن يتفق كلا الطرفين على شروط الترتيب وكان من المتوقع أنه سيتم إبرام ترتيب ملزم، فإنها تُثبت التزاما فيما يخص قبض مقدم إلى حين ذلك الوقت الذي يصبح فيه الترتيب ملزما.

86. يجب أن يُثبت واجب الامتثال الذي يستوفي تعريف الالتزام على أنه التزام عندما، وفقط عندما، يكون من الممكن قياس مبلغ الواجب بموثوقية. ويجب على الجهة أن تستمر في إثبات الالتزام إلى أن يقع لاحقا أحد الحدثين الواردين في الفقرة 58.

إثبات معاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم

87. عندما تتلقى الجهة - في معاملة إيراد لها ترتيب ملزم - تدفقا داخلا من الموارد يستوفي تعريف وضوابط إثبات الأصل وفقا للفقرات 18-25، فيجب على الجهة أن تُثبت:

(أ) إيرادا مقابل أي واجبات امتثال تم الوفاء بها فيما يخص التدفق الداخل نفسه؛ و

(ب) التزاما مقابل أي واجبات امتثال لم يتم الوفاء بها فيما يخص التدفق الداخل نفسه.

88. تُحدد طبيعة المتطلبات الواردة في الترتيب الملزم وتسويتها توقيت إثبات الإيراد. ويجب على الجهة أن تُثبت الإيراد من معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم عندما تفي (أو بالتزامن مع وفاء) الجهة بواجب الامتثال عن طريق استخدام الموارد على النحو المحدد، امتثالا لشروط الترتيب الملزم.

ويجب على الجهة أن تُخفض القيمة الدفترية لأي التزام تم اثباته وفقا للفقرات 81-86 بمبلغ مساو. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 63-95 إرشادات إضافية بشأن الوفاء بواجبات الامتثال.

89. تفي الجهة بواجب الامتثال عن طريق استخدام الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل)، أو لتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. ويُستخدم الأصل داخليا أو يُحول عندما تحُصّل (أو بالتزامن مع حصول) الجهة المتلقية للأصل السيطرة على ذلك الأصل.

90. تكون السلع والخدمات أصولا، حتى ولو كان ذلك للحظة، عندما يتم تلقيها واستخدامها (كما هو الحال في العديد من الخدمات). وتتضمن السيطرة القدرة على منع الجهات الأخرى من توجيه استخدام المورد ومن الحصول على المنافع منه (انظر الفقرة 18). إن المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها المورد هي التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات الداخلة أو الوفورات في التدفقات الخارجة)، أو القدرة على تقديم خدمات تساهم في تحقيق أهداف الجهة، والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر بطرق عدة، مثل:

(أ) استخدام المورد لتوفير تدريب داخلي؛ و

(ب) استخدام المورد لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك خدمات للعموم)؛ و

- (ج) استخدام المورد لتعزيز قيمة أصول أخرى؛ و
- (د) استخدام المورد لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات؛ و
- (هـ) بيع المورد أو مبادلته؛ و
- (و) رهن المورد ضمانا لقرض؛ و
- (ز) الاحتفاظ بالمورد.

91. لكل واجب امتثال يتم تعيينه وفقا للفقرات 68-77، يجب على الجهة أن تحدد عند نشأة الترتيب الملزم ما إذا كانت تفي بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية (وفقا للفقرتين 92-93 أو الفقرتين 95-96) أو تفي بواجب الامتثال عند نقطة زمنية (وفقا للفقرة 94 أو الفقرة 97). وإذا لم تكن الجهة تفي بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية، فإن واجب الامتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية.

واجبات الامتثال المتمثلة في استخدام الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات

واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

92. تحصل الجهة على السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، ومن ثم تفي بواجب الامتثال وتُثبت الإيراد على مدى فترة زمنية، إذا استوفي أحد الضوابط الآتية:

(أ) إذا كانت الجهة تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 64-65)؛ أو

(ب) إذا كان أداء الجهة يُنشئ أو يعزز أصلا (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) تسيطر عليه الجهة بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تعزيزه (انظر فقرة إرشادات التطبيق 66)؛ أو

(ج) إذا كان للجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه (انظر الفقرة 93).

93. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم، وأيضا أي أنظمة تنطبق على الترتيب الملزم، عند تقويم ما إذا كان لديها حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه وفقا للفقرة 92(ج). ولا يلزم أن يكون الحق في الحصول على عوض مقابل أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه حقا في مبلغ ثابت، وبالرغم من ذلك، في جميع الأوقات طوال مدة الترتيب الملزم، يجب أن يكون للجهة الحق في مبلغ يعوض الجهة على الأقل عن أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه إذا تم إنهاء الترتيب الملزم من قبل مُقدم الموارد أو طرف آخر له حقوق وواجبات قابلة للإنفاذ في الترتيب الملزم لأسباب أخرى بخلاف إخفاق الجهة في الأداء حسبما تعهدت به. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 67-71 إرشادات لتقويم وجود حق في الحصول على عوض وقابليته للإنفاذ وما إذا كان حق الجهة في العوض سيخول الجهة الحق في أن يُدفع لها مقابل أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه.

واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية

94. إذا كان واجب الامتثال لا يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقا للفقرتين 92-93، فإن الجهة تفي بواجب الامتثال عند نقطة زمنية. ولتحديد النقطة الزمنية التي تحصل فيها الجهة على السيطرة على أصل متعهد به وتفي بواجب الامتثال، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار متطلبات السيطرة الواردة في الفقرتين 89-90.

واجبات الامتثال المتمثلة في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (مشتري أو طرف ثالث مستفيد)

واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

95. تُحول الجهة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، ومن ثم تفي بواجب الامتثال وتُثبت الإيراد على مدى فترة زمنية، إذا استوفي أحد الضوابط الآتية:

(أ) إذا كان المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 73-74)؛ أو

(ب) إذا كان أداء الجهة يُنشئ أو يعزز أصلا أو (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) يسيطر عليه المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تعزيزه (انظر فقرة إرشادات التطبيق 75)؛ أو

(ج) إذا كان أداء الجهة لا يُنشئ أصلا له استخدام بديل للجهة (انظر الفقرة 96) وكان للجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه (انظر الفقرة 93).

96. لا يكون للأصل الذي ينشئه أداء الجهة استخدام بديل للجهة إذا كانت الجهة إما مقيدة بموجب الترتيب الملزم عن توجيه الأصل بسهولة لاستخدام آخر خلال إنشاء ذلك الأصل أو تعزيزه أو مقيدة عمليا عن توجيه الأصل بسهولة في حالته المكتملة لاستخدام آخر. ويتم تقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للجهة عند نشأة الترتيب الملزم، وبعد نشأة الترتيب الملزم، لا يجوز للجهة تحديث تقويم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف الترتيب الملزم على تعديل على الترتيب الملزم يغير جوهريا واجب الامتثال. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 76-78 إرشادات لتقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للجهة.

واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية

97. إذا كان واجب الامتثال لا يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقا للفقرتين 95-96، فإن الجهة تفي بواجب الامتثال عند نقطة زمنية. ولتحديد النقطة الزمنية التي يحصل فيها مشتري أو طرف ثالث مستفيد على السيطرة على أصل متعهد به وتفي الجهة فيها بواجب الامتثال، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرتين 89-90 (وفقرات إرشادات التطبيق 183-185 إذا كان لدى الجهة اتفاق إعادة شراء). وإضافة لذلك، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات على تحويل السيطرة والتي تتضمن على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) أن يكون للجهة حق حالي في الحصول على عوض مقابل الأصل - إذا كان مُقدم الموارد ملزماً حالياً بالدفع مقابل الأصل، فعندئذ قد يشير ذلك إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية من الأصل في المقابل.

(ب) أن يكون لدى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد الملكية النظامية للأصل - قد تشير الملكية النظامية إلى طرف الترتيب الملزم الذي لديه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه أو تقييد وصول الجهات الأخرى إلى تلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة. وبناء عليه، فإن تحويل الملكية النظامية للأصل قد يشير إلى أن المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت الجهة بالملكية النظامية لمجرد الحماية من إخفاق مُقدم الموارد في الدفع، فإن حقوق الجهة تلك ليس من شأنها أن تمنع المشتري أو الطرف الثالث المستفيد من الحصول على السيطرة على الأصل.

(ج) أن تكون الجهة قد حولت الحيازة المادية للأصل - قد تشير حيازة المشتري أو الطرف الثالث المستفيد المادية للأصل إلى أن مُقدم الموارد لديه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه أو تقييد وصول الجهات الأخرى إلى تلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تتزامن مع السيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات الأمانة، فإن مُقدم الموارد أو المؤمن قد تكون لديه حيازة مادية لأصل تسيطر عليه الجهة. وفي المقابل، ففي بعض ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، قد يكون لدى الجهة حيازة مادية لأصل يسيطر عليه مُقدم الموارد. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 183-196، وفقرتا إرشادات التطبيق 197-198، وفقرات إرشادات التطبيق 199-202 إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقات إعادة الشراء، وترتيبات الأمانة، وترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، على التوالي.

(د) أن تكون لدى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل - قد يشير تحويل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، فعند تقويم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل

المتعهد به، يجب على الجهة استبعاد أية مخاطر تؤدي إلى نشوء واجب امتثال منفصل إضافة إلى واجب الامتثال المتمثل في تحويل الأصل. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون الجهة قد حولت السيطرة على الأصل إلى مُقدم الموارد ولكنها لم تف بعد بواجب امتثال إضافي يتمثل في تقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المُحوّل.

(هـ) أن يكون مُقدم الموارد قد قبل الأصل - قد يشير قبول مُقدم الموارد للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية من الأصل. ولتقويم أثر شرط خاص بالقبول وارد في الترتيب الملزم على توقيت تحويل السيطرة على الأصل، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار الإرشادات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 82-85.

قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال

98. فيما يخص كل واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرتين 92-93 (فيما يخص واجبات الامتثال المتمثلة في استخدام سلع أو خدمات داخليا) أو وفقاً للفقرتين 95-96 (فيما يخص واجبات الامتثال المتمثلة في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر)، يجب على الجهة أن تُثبت الإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك. والهدف من قياس التقدم هو تصوير أداء الجهة في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها.

99. يجب على الجهة أن تطبق طريقة واحدة لقياس التقدم لكل واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ويجب على الجهة أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على واجبات الامتثال المتماثلة وفي الظروف المتماثلة. وفي نهاية كل فترة قوائم مالية، يجب على الجهة إعادة قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية.

طرق قياس التقدم

100. تتضمن الطرق المناسبة لقياس التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 86-95 إرشادات فيما يخص استخدام طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس تقدم الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. عند تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء، يجب على الجهة أن

تأخذ في الاعتبار طبيعة تعهد الجهة، وما إذا كانت شروط الترتيب الملزم تحدد الأنشطة أو النفقات التي يتعين على الجهة أن تؤديها أو تتكبدتها، على التوالي.

101. يجب على الجهة، عند تطبيق طريقة لقياس التقدم فيما يخص واجب امتثال بذاته، أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تتعلق بشكل مباشر بواجب الامتثال ذلك:

(أ) فيما يخص واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة بأن تستخدم الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها، يجب على الجهة أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تحتفظ الجهة بالسيطرة عليها. وفي المقابل، يجب على الجهة أن تُضمن في قياس التقدم أية سلع أو خدمات تحتفظ الجهة بالسيطرة عليها عندما تفي بواجب الامتثال ذلك؛ و

(ب) فيما يخص واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة بأن تستخدم الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى طرف آخر، يجب على الجهة أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تحول الجهة السيطرة عليها إلى الطرف الآخر (أي، المشتري أو الطرف الثالث المستفيد). وفي المقابل، يجب على الجهة أن تُضمن في قياس التقدم أية سلع أو خدمات تحول الجهة السيطرة عليها إلى الطرف الآخر (أي، المشتري أو الطرف الثالث المستفيد) عندما تفي بواجب الامتثال ذلك.

102. بالتزامن مع تغير الظروف على مدى الزمن، يجب على الجهة أن تُحدث قياسها للتقدم ليعكس القياس أي تغيرات في الوفاء بواجب الامتثال. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغيرات في قياس الجهة للتقدم على أنها تغير في تقدير محاسبي وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 3. القياسات المعقولة للتقدم

103. يجب على الجهة أن تُثبت إيرادا مقابل واجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية فقط إذا كان بإمكانها أن تقيس بشكل معقول تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. ولن تكون الجهة قادرة على أن تقيس بشكل معقول تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال إذا كانت تنقصها المعلومات الموثوقة التي ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس التقدم.

104. في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل المبكرة من الترتيب الملزم)، قد لا تكون الجهة قادرة على أن تقيس بشكل معقول ناتج واجب الامتثال، ولكنها تتوقع أن تسترد التكاليف المتكبدة في الوفاء بواجب الامتثال. وفي تلك الظروف، يجب على الجهة أن تُثبت إيرادا فقط بقدر التكاليف المتكبدة وذلك إلى الوقت الذي يمكنها فيه أن تقيس بشكل معقول نتيجة واجب الامتثال.

النظر لاحقا في ضوابط إثبات الأصول

105. عندما لا يستوفي تدفق داخل من الموارد ناشئ عن ترتيب ملزم يقع ضمن نطاق هذا المعيار الضوابط الواردة في الفقرة 18، وتتلقى الجهة لاحقا تدفقا داخلا من الموارد من مُقدم الموارد، يجب على الجهة أن تُثبت التدفق الداخل الذي تم تلقيه على أنه إيراد فقط عندما يكون أي من الحدين الآتيين قد وقع:

(أ) ليس على الجهة أي واجب امتثال لم يتم الوفاء به؛ أو

(ب) أن يكون الترتيب قد تم إنهاؤه ويكون التدفق الداخل الذي تم تلقيه من مُقدم الموارد غير قابل للرد.

القياس

قياس الأصول الناشئة عن تدفق داخل من الموارد

106. يجب أن تقيس الجهة بشكل أولي الأصل الناشئ عن معاملة إيراد لها ترتيب ملزم بعوض المعاملة كما في التاريخ الذي تُستوفى فيه ضوابط إثبات الأصل (انظر الفقرات 109-132). ويجب على الجهة أن تقيس الأصل لاحقا وفقا للفقرة 31.

قياس الالتزامات

107. يجب أن يكون المبلغ المُثبت على أنه التزام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية واجب الامتثال في تاريخ القوائم المالية. ولأغراض هذا المعيار، فإن أفضل تقدير للالتزام عند الإثبات الأولي يقتصر على قيمة الأصل المرتبط المُثبت فيما يخص التدفق الداخِل من الموارد. ويجب على الجهة أن تطبق الفقرة 33 عند تحديد أفضل تقدير لها للالتزام.

قياس معاملات الإيراد التي لها ترتيبات ملزمة

108. عندما يتم الوفاء (أو بالتزامن مع الوفاء) بواجب امتثال، يجب على الجهة أن تُثبت، على أنه إيراد، المبلغ المخصص لواجب الامتثال ذلك من عوض المعاملة (الذي يُستبعد منه تقديرات العوض المتغير التي تم تقييدها وفقاً للفقرات 119-121).

تحديد عوض المعاملة

109. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم وممارساتها المعتادة لتحديد عوض المعاملة. وعوض المعاملة هو مبلغ الموارد الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه في الترتيب الملزم مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال، بعض ضرائب المبيعات). وقد يتضمن العوض المتعهد به في ترتيب ملزم مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

110. لا تُؤخذ مخاطر الائتمان في الاعتبار عند تحديد المبلغ الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه. وتُقاس خسائر الهبوط في القيمة المتعلقة بمخاطر الائتمان (أي، الهبوط في قيمة الذمة المدينة) استناداً إلى الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

111. تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض على تقدير عوض المعاملة. ويجب على الجهة عند تحديد عوض المعاملة أن تأخذ في الاعتبار الآثار الخاصة بجميع ما يلي:

(أ) العوض المتغير (انظر الفقرات 113-117 والفقرة 122)؛ و

(ب) تقييد تقديرات العوض المتغير (انظر الفقرات 119-121)؛ و

(ج) وجود مكون تمويلي مهم في الترتيب الملزم (انظر الفقرات 123-128)؛ و

(د) العوض غير النقدي (انظر الفقرات 129-132)؛ و

(هـ) العوض مستحق الدفع إلى مقدم الموارد (انظر فقرات إرشادات التطبيق 104-106).

112. لغرض تحديد عوض المعاملة يجب على الجهة أن تفترض أن العوض سيتم تلقيه وفقا لشروط الترتيب الملزم القائم وأن الترتيب الملزم لن يتم إلغاؤه، أو تجديده أو تعديله.

العوض المتغير

113. إذا كان العوض في الترتيب الملزم يتضمن مبلغا متغيرا، فيجب على الجهة أن تقدر مبلغ العوض الذي تتوقع الجهة أن تُحصّله من مُقدم الموارد.

114. يمكن أن يتغير مبلغ العوض بسبب الخصومات أو التخفيضات اللائقة أو الأموال التي يتم ردها أو نقاط الشراء المستقبلية أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو الغرامات أو البنود المماثلة الأخرى. ويمكن أن يتغير العوض أيضا إذا كان استحقاق الجهة للعوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، من شأن مبلغ العوض أن يكون متغيرا إذا تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على تحقيق مرحلة إنجاز محددة في الترتيب الملزم.

115. قد يكون التغير المتعلق بالعوض منصوبا عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيب الملزم. وإضافة إلى أحكام الأنظمة أو اللوائح أو الترتيب الملزم، يكون العوض متغيرا في حال وجود أي من الطرفين الآتيين:

(أ) إذا كان لدى مُقدم الموارد توقع صحيح، ناشئ عن الممارسات المعتادة للجهة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة، بأن الجهة ستقبل مبلغ عوض أقل من المبلغ المنصوص عليه في الترتيب الملزم أو التشريع المنطبق. بمعنى أنه يتوقع أن الجهة ستعرض أو ستقبل مبلغا مخفضا بسبب امتياز سعري. واعتمادا على الدولة أو القطاع أو مُقدم الموارد، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه خصم أو تخفيض لاحق أو رد أموال أو نقاط شراء مستقبلية؛

أو

- (ب) إذا كانت الحقائق والظروف الأخرى تشير إلى أن نية الجهة، عند إبرام الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد، هي تقديم امتياز سعري لمُقدم الموارد. توفر فقرة إرشادات التطبيق 37 إرشادات إضافية بشأن الامتيازات السعرية الضمنية.
116. يجب على الجهة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين، اعتماداً على أي من الطريقتين تتوقع الجهة أنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي تتوقع أن يكون لها حق فيه:
- (أ) القيمة المتوقعة - القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بالاحتمالات ضمن مدى من مبالغ العوض الممكنة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان لدى الجهة عدد كبير من الترتيبات الملزمة التي لها خصائص متماثلة؛ أو
- (ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً - المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً ضمن مدى من مبالغ العوض الممكنة (أي الناتج الوحيد الأكثر ترجيحاً للترتيب الملزم). وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للترتيب الملزم ناتجان ممكنان فقط (على سبيل المثال، إما أن تُنجز الجهة إنشاء البنية التحتية في الموعد المحدود أم لا).
117. يجب على الجهة أن تطبق طريقة واحدة باتساق عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ العوض المتغير الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه. وإضافة لذلك، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية والحالية والمتوقعة) المتاحة بشكل معقول للجهة ويجب أن تحدد عدداً معقولاً من مبالغ العوض الممكنة. ومن شأن أن المعلومات التي تستخدمها الجهة لتقدير مبلغ العوض المتغير عادة أن تكون مماثلة للمعلومات التي تستخدمها إدارة الجهة لتقدير المبلغ مستحق التحصيل. وفي الحالات التي يتطلب فيها الترتيب الملزم أن تحول الجهة سلعا أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف آخر، فإن المعلومات عادة أن تكون مماثلة للمعلومات التي تستخدمها إدارة الجهة أثناء عملية تقديم العطاءات والعروض وفي وضع أسعار السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- الالتزامات الخاصة برد أموال

118. قد تبرم الجهة ترتيباً ملزماً يتضمن حق الإرجاع. في هذه الحالات، يجب على الجهة أن تُثبت التزاماً خاصاً برد أموال إذا تلقت الجهة عوضاً من مُقدم موارد وتتوقع أن ترد إليه بعض أو كامل ذلك العوض إلى مُقدم الموارد فيما يتعلق بتحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. ويتم قياس الالتزام الخاص برد الأموال بمبلغ العوض المتلقى (أو مستحق الاستلام) الذي لا تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ غير المُضمّنة في عوض المعاملة). ويجب تحديث الالتزام الخاص برد الأموال (والتغير المقابل لذلك في عوض المعاملة، ومن ثم، في الالتزام الناتج عن الترتيب الملزم) في نهاية كل فترة قوائم مالية تبعا للتغيرات في الظروف. ويجب على الجهة أن تطبق الإرشادات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 96-103 للمحاسبة عن الالتزام الخاص برد الأموال المتعلقة بالبيع مع حق الإرجاع.

تقييد تقديرات العوض المتغير

119. يجب على الجهة أن تُضمن في عوض المعاملة بعض أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدر وفقاً للفقرة 116 فقط بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت عندما يتضح لاحقاً عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير.

120. عند تقويم ما إذا كان من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت حالما يتضح لاحقاً عدم التأكد المتعلق بالعوض المتغير، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار كلا من مدى احتمال القيد العكسي للإيراد وحجمه. وتتضمن العوامل التي يمكن أن تزيد من مدى احتمال القيد العكسي للإيراد أو حجمه، على سبيل المثال لا الحصر، أيّاً مما يأتي:

(أ) أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير الجهة. وقد تتضمن تلك العوامل التقلب في السوق، وحكم أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، ومخاطرة عالية لتقادم العوض (عندما يكون غير نقدي) أو السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم التأكد المحيطة بشأن مبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن. قد ينتج عدم التأكد هذا عن أن المبلغ جرى تحديده في فترة لاحقة لتوقيت الحدث الملزم.

(ج) أن تكون خبرة الجهات في أنواع مماثلة من الترتيبات الملزمة (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة، أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

(د) أن تكون للجهة ممارسة إما في تقديم مدى واسع من الامتيازات السعرية أو في تغيير شروط وأحكام الدفع لترتيبات ملزمة مماثلة في ظروف مماثلة.

(هـ) أن يكون للترتيب الملزم عدد كبير ومدى واسع من مبالغ العوض الممكنة.

121. يجب على الجهة أن تطبق فقرات إرشادات التطبيق 180-182 للمحاسبة عن العوض الذي يكون في شكل رسم امتياز يستند إلى المبيعات أو إلى الاستخدام ويكون متعهدا به في مقابل ترخيص لاستخدام الملكية الفكرية.

إعادة تقويم العوض المتغير

122. يجب على الجهة في نهاية كل فترة قوائم مالية أن تُحدث عوض المعاملة المقدر (بما في ذلك تحديث تقويمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيدا) ليعبر بموثوقية عن الظروف الحالية في نهاية فترة القوائم المالية والتغيرات في الظروف خلال فترة القوائم المالية. ويجب على الجهة أن تُحاسب عن التغيرات في عوض المعاملة وفقا للفقرات 144-147.

وجود مكون تمويل مهم في الترتيب الملزم

123. يجب على الجهة عند تحديد عوض المعاملة أن تعدل مبلغ العوض تبعا لآثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت التدفقات الداخلة الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف الترتيب الملزم (سواء صراحة أو ضمنا) يقدم لمقدم الموارد أو الجهة منفعة مهمة تتمثل في تمويل الترتيب الملزم. وفي تلك الظروف، يحتوي الترتيب الملزم على مكون تمويل مهم. وقد يوجد مكون تمويل مهم بغض النظر عما إذا كان التعهد بالتمويل منصوبا عليه صراحة في الترتيب الملزم أو مفهوما ضمنا من خلال الشروط المتفق عليها بين أطراف الترتيب الملزم أو الأنظمة و/أو اللوائح المنطبقة.

124. الهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعا لمكون تمويل مهم هو أن تقوم الجهة بإثبات الإيراد بمبلغ يعكس العوض الذي كان سيُحوله مُقدم الموارد فيما لو كان مُقدم الموارد قد حول نقدا (أي السعر النقدي) مقابل تلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في واجب الامتثال عندما تستخدمها (أو بالتزامن مع استخدامها) (داخليا) أو عندما تحولها (أو بالتزامن مع تحويلها) (إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد). ويجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تقويم ما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل ذلك مهما للترتيب الملزم، بما في ذلك كلا مما يأتي:

- (أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها في واجب الامتثال؛ و
(ب) الأثر المجمع لما يأتي معاً:

- (1) الطول المتوقع للمدة الزمنية بين الوقت الذي تفي فيه الجهة بواجب الامتثال (إن وجد) والوقت الذي يحول فيه مُقدم الموارد العوض؛ و
(2) معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة.

125. بالرغم من التقويم الوارد في الفقرة 124، فإن الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد ليس من شأنه أن يتضمن مكون تمويل مهم في وجد أي من العوامل الآتية:

- (أ) أن يكون مُقدم الموارد قد أجرى التحويل مقدما وأن يكون توقيت الوفاء بواجب الامتثال بحسب مشيئة مُقدم الموارد.
(ب) أن يكون مبلغ كبير من التدفق الداخل المتعهد به من قبل مُقدم الموارد متغيرا ومبلغ وتوقيت ذلك العوض يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يكون إلى حد كبير ضمن نطاق سيطرة مُقدم الموارد أو الجهة.
(ج) أن يكون الفرق بين العوض والسعر النقدي للتحويل (حسبما هو موضح في الفقرة 124) ناشئا لأسباب بخلاف تقديم التمويل سواء لمُقدم الموارد أو للجهة، وأن يكون الفرق بين المبلغين المذكورين متناسبا مع سبب الفرق. فعلى سبيل المثال، قد توفر الشروط للجهة أو مُقدم الموارد حماية من إخفاق الطرف الآخر في إنجاز بعض أو جميع واجباته بموجب الترتيب الملزم بشكل كاف.

126. بوصفه وسيلة عملية، لا يلزم الجهة أن تعدل العوض تبعا لآثار مكون تمويل مهم إذا كانت الجهة تتوقع، عند نشأة الترتيب الملزم، أن الفترة بين الوقت الذي تفي فيه الجهة بواجب الامتثال والوقت الذي يحول فيه مُقدم الموارد العوض ستكون سنة واحدة أو أقل.

127. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 124 عند تعديل العوض تبعا لمكون تمويل مهم، يجب على الجهة أن تستخدم معدل الخصم الذي كان من شأنه أن يُعكس في معاملة تمويل منفصلة بين الجهة ومُقدم الموارد الخاص بها عند نشأة الترتيب الملزم. ومن شأن ذلك المعدل أن يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الذي يتلقى التمويل في الترتيب الملزم، وأيضا أي ضمان رهني أو ضمان آخر مقدم من قبل مُقدم الموارد أو الجهة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها في الترتيب الملزم. وقد تكون الجهة قادرة على تحديد ذلك المعدل عن طريق تعيين المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للعوض إلى السعر الذي كان من شأن مُقدم الموارد أن يحوله عندما يتم الوفاء بواجب الامتثال (أو بالتزامن مع الوفاء به) (حيثما ينطبق ذلك). وبعد نشأة الترتيب الملزم، لا يجوز للجهة تحديث معدل الخصم تبعا للتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغيير في تقويم المخاطر الائتمانية لمُقدم الموارد).

128. يجب على الجهة أن تعرض آثار التمويل (إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيراد من الترتيبات الملزمة في قائمة الأداء المالي. ويتم اثبات إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به إثبات أصل ناتج عن ترتيب ملزم (أو ذمة مدينة) أو التزام ناتج عن ترتيب ملزم عند المحاسبة عن الترتيب الملزم.

العوض غير النقدي

129. لتحديد عوض المعاملة للترتيبات الملزمة التي يتعهد فيها مُقدم الموارد بعوض في شكل بخلاف النقد، يجب على الجهة أن تقيس العوض غير النقدي (أو الحق في التدفق الداخل غير النقدي) بقيمته الجارية، وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام ذي الصلة، كما في الوقت الذي يتم فيه استيفاء ضوابط إثبات الأصل.

130. إذا لم يكن بإمكان الجهة تقدير القيمة الجارية للعوض غير النقدي بشكل معقول، فيجب على الجهة أن تقيس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة المستقلة للسلع أو الخدمات التي يُتطلب استخدامها داخليا أو تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (أو فئة مُقدمي الموارد) مقابل العوض.

131. قد تختلف القيمة الجارية للعرض غير النقدي بسبب شكل العرض. وإذا كانت القيمة الجارية للعرض غير النقدي المتعهد به من قبل مُقدم الموارد تتغير لأسباب بخلاف شكل العرض فقط، فيجب على الجهة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 119-121.

132. إذا كان مُقدم الموارد يساهم بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد أو معدات أو عمالة) لتسهيل وفاء الجهة بالترتيب الملزم، فيجب على الجهة أن تُقوِّم ما إذا كانت تحضُّ على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المساهم بها. وإذا صح كذلك، فيجب على الجهة أن تُحاسب عن السلع أو الخدمات المساهم بها على أنها عرض غير نقدي مُتلقى من مُقدم الموارد.

تخصيص عرض المعاملة لواجبات الامتثال

133. الهدف عند تخصيص عرض المعاملة هو أن تُخصَّص الجهة عرض المعاملة لكل واجب امتثال بالمبلغ الذي يصور مبلغ العرض الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه مقابل الوفاء بواجبات الامتثال.

134. لتحقيق هدف التخصيص، يجب على الجهة أن تخصص عرض المعاملة لكل واجب امتثال يتم تعيينه في الترتيب الملزم على أساس قيمة مستقلة نسبية وفقاً للفقرات 136-140، باستثناء ما هو محدد في فقرات إرشادات التطبيق 107-109 (فيما يخص تخصيص الخصومات) والفقرات 141-143 (فيما يخص تخصيص العرض الذي يتضمن مبالغ متغيرة). ويجب أن يكون مبلغ الإيراد المثبت مبلغاً متناسباً من التدفق الداخل من الموارد المُثبت على أنه أصل، استناداً إلى النسبة المئوية المقدرة لمجموع واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها.

135. لا تنطبق الفقرات 136-143 إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على واجب امتثال واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات 141-143 قد تنطبق إذا كانت الجهة تعهدت باستخدام أو تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها تم تعيينها على أنها واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) وكان العرض المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التخصيص الذي يستند إلى القيم المستقلة

136. لتخصيص عوض المعاملة لكل واجب امتثال على أساس القيم المستقلة النسبية، يجب على الجهة أن تحدد القيمة المستقلة عند نشأة الترتيب الملزم للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها الممثلة لكل واجب امتثال في الترتيب الملزم وأن تخصص عوض المعاملة بما يتناسب مع القيم المستقلة تلك.

137. القيمة المستقلة هي سعر السلعة أو الخدمة التي يُتطلب استخدامها داخليا أو تقديمها بشكل منفصل إلى مشتري أو طرف ثالث. وأفضل دليل على القيمة المستقلة هو السعر القابل للرصد للسلعة أو الخدمة عندما تقدم الجهة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مماثلة وإلى مُقدمي موارد مماثلين. وفي الترتيب الملزم، قد يكون (ولكن لا يجوز الافتراض مسبقا بأن) السعر المنصوص عليه أو السعر المحدد في قائمة أسعار لسلعة أو خدمة هو القيمة المستقلة لتلك السلعة أو الخدمة.

138. إذا كانت القيمة المستقلة غير قابلة للرصد بشكل مباشر، فيجب على الجهة أن تقدر القيمة المستقلة بمبلغ من شأنه أن ينتج عنه تخصيص عوض المعاملة بما يحقق هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133. وعند تقدير قيمة مستقلة، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (بما في ذلك العوامل الخاصة بالجهة، والمعلومات عن مُقدم الموارد أو فئة مُقدمي الموارد، وظروف السوق إذا كانت ذات صلة) التي تكون متاحة بشكل معقول للجهة. وعند القيام بذلك، يجب على الجهة أن تزيد إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بشكل متسق في الظروف المتماثلة.

139. تتضمن الطرق المناسبة لتقدير القيمة المستقلة لسلعة أو خدمة ما يأتي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) منهج تقويم السوق المعدل - يمكن للجهة أن تُقوّم السوق التي تستخدم أو تقدم فيها السلع أو الخدمات وتقدر السعر الذي من شأن الجهات الأخرى في تلك السوق أن تقبل بدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات، أو السلع أو الخدمات المتماثلة، وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف الجهة وهوامشها.

(ب) منهج التكلفة المتوقعة - بإمكان الجهة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بواجب امتثال ثم - إذا كان ذلك منطبقا - إضافة هامش مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

(ج) منهج القيمة المتبقية - يمكن للجهة أن تقدر القيمة المستقلة بالرجوع إلى مجموع عوض المعاملة مطروحا منه مجموع القيم المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى يتعين استخدامها أو تحويلها في الترتيب الملزم. وبالرغم من ذلك، يمكن للجهة أن تستخدم منهج القيمة المتبقية لتقدير، وفقا للفقرة 138، القيمة المستقلة لسلعة أو خدمة فقط إذا استوفي أحد الضوابط الآتية:

(1) إذا كانت الجهة تستخدم أو تقدم نفس السلعة أو الخدمة إلى أطراف مختلفة (في الوقت نفسه أو في وقت متقارب) مقابل مدى واسع من المبالغ (أي أن السعر قابل للتغير بدرجة عالية نظرا لأنه لا يمكن استشفاف قيمة مستقلة تمثيلية من المعاملات السابقة أو من أدلة أخرى قابلة للرصد)؛ أو

(2) لم تكن الجهة قد حددت بعد سعرا لتلك السلعة أو الخدمة ولم تكن السلعة أو الخدمة قد تم تقديمها في السابق على أساس مستقل (أي أن السعر غير مؤكد).

140. قد يلزم استخدام مجموعة من الطرق لتقدير القيم المستقلة للسلع أو الخدمات التي يتعين استخدامها أو تحويلها في الترتيب الملزم إذا كان لاثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات قيم مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم الجهة منهج القيمة المتبقية لتقدير القيمة المستقلة المجمعة لتلك السلع أو الخدمات التي لها قيم مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير القيم المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية بالنسبة إلى تلك القيمة المستقلة المجمعة المقدرّة التي تم تحديدها عن طريق منهج القيمة المتبقية. وعندما تستخدم الجهة مجموعة طرق لتقدير القيمة المستقلة لكل سلعة أو خدمة في الترتيب الملزم، يجب على الجهة أن تُقوّم ما إذا كان تخصيص عوض المعاملة بتلك القيم المستقلة المقدرّة من شأنه أن يكون متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133 ومتطلبات تقدير القيم المستقلة الواردة في الفقرة 138.

تخصيص العوض المتغير

141. قد يكون العوض المتغير المتعهد به في الترتيب الملزم معزوا للترتيب الملزم بكامله أو لجزء بذاته من الترتيب الملزم، مثل أي مما يلي:

(أ) واجب امتثال واحد أو أكثر ولكن ليس جميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة متوقفة على قيام الجهة باستخدام أو تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها في غضون فترة زمنية محددة)؛ أو

(ب) واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها، ولكن ليس جميعها، في سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها التي تشكل جزءاً من واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) (على سبيل المثال، فإن العوض المتعهد به للسنة الثانية من الترتيب الملزم لخدمات التنظيف لمدة عامين سيزداد على أساس التحركات في مؤشر التضخم المحدد).

142. يجب على الجهة أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللائقة في ذلك المبلغ) بالكامل لواجب الامتثال أو لسلعة أو خدمة مميزة بذاتها تشكل جزءاً من واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين:

(أ) أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق على وجه التحديد بجهود الجهة للوفاء بواجب الامتثال أو استخدام أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها (أو تتعلق بناتج معين من الوفاء بواجب الامتثال أو استخدام أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها)؛ و

(ب) أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله لواجب الامتثال أو للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133 عند الأخذ في الاعتبار جميع واجبات الامتثال وشروط الدفع الواردة في الترتيب الملزم.

143. يجب تطبيق متطلبات التخصيص الواردة في الفقرات 133-140 على المبلغ المتبقي من عوض المعاملة الذي لا يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 142.

التغيرات في عوض المعاملة

144. يمكن أن يتغير عوض المعاملة بعد نشأة الترتيب الملزم لأسباب مختلفة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تتوقعه الجهة أن يكون لها حق فيه مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها.

145. يجب على الجهة أن تخصص أي تغييرات لاحقة في عوض المعاملة لواجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم، على نفس الأساس الذي تم بناءً عليه التخصيص عند نشأة الترتيب الملزم. وتبعاً لذلك، لا يجوز للجهة أن تعيد تخصيص عوض المعاملة لتعكس التغييرات في القيم المستقلة بعد نشأة الترتيب الملزم. ويجب إثبات المبالغ المخصصة لواجب امتثال تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها عوض المعاملة.

146. يجب على الجهة أن تخصص التغيير في عوض المعاملة بالكامل لوحد أو أكثر من واجبات الامتثال، ولكن ليس لجميعها، أو لوحد أو أكثر من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها، ولكن ليس لجميعها، في سلسلة تشكل جزءاً من واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) فقط إذا استوفيا الضابطان الواردان في الفقرة 142 المتعلقة بتخصيص العوض المتغير.

147. يجب على الجهة أن تحاسب عن التغيير في عوض المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل على الترتيب الملزم وفقاً للفقرات 63-66. وبالرغم من ذلك، فيما يخص التغيير في عوض المعاملة الذي يحدث بعد إجراء تعديل على الترتيب الملزم، يجب على الجهة أن تطبق الفقرات 144-146 لتخصيص التغيير في عوض المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على الجهة أن تخصص التغيير في عوض المعاملة لواجبات الامتثال التي تم تعيينها في الترتيب الملزم قبل التعديل إذا كان - وبالقدر الذي يكون به - التغيير في عوض المعاملة يُعزى إلى مبلغ عوض متغير متعهد به قبل التعديل، وكان التعديل تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة 66(أ).

(ب) في جميع الحالات الأخرى التي لم تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه ترتيب ملزم منفصل وفقاً للفقرة 65، يجب على الجهة أن تخصص التغيير في عوض المعاملة لواجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم المعدل (أي واجبات الامتثال التي تكون لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً بعد التعديل مباشرة).

الأصول الأخرى الناشئة عن معاملات الإيراد التي لها تكاليف ترتيبات ملزمة

التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم

148. يجب على الجهة أن تُثبت التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم على أنها أصل إذا كانت الجهة تتوقع استرداد تلك التكاليف.
149. التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم هي تلك التكاليف التي تتكبدها الجهة للحصول على ترتيب ملزم والتي ما كانت الجهة لتتكبدها فيما لو لم يتم الحصول على الترتيب الملزم (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).
150. تكاليف الحصول على ترتيب ملزم التي كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان الترتيب الملزم قد تم الحصول عليه أم لا، يجب اثباتها على أنها مصروف عند تكبدها، ما لم تكن تلك التكاليف يتم تحميلها صراحة على مُقدم الموارد بغض النظر عما إذا كان يتم الحصول على الترتيب الملزم أم لا.
151. بوصفه وسيلة عملية، يجوز للجهة أن تُثبت التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استنفاد الأصل الذي كانت الجهة ستثبته فيما لو لم تطبق هذه الوسيلة العملية هي سنة واحدة أو أقل.

تكاليف الوفاء بترتيب ملزم

152. إذا كانت التكاليف المتكبدة في الوفاء بترتيب ملزم لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12، المخزون، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 45)، فيجب على الجهة أن تُثبت أصلاً من التكاليف المتكبدة للوفاء بالترتيب الملزم فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي جميع الضوابط التالية:
- (أ) أن التكاليف تتعلق بشكل مباشر بترتيب ملزم أو بترتيب ملزم متوقع بإمكان الجهة تعيينه بذاته (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي يتعين تقديمها بموجب تجديد ترتيب ملزم قائم أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب ترتيب ملزم بذاته لم تتم الموافقة عليه بعد)؛ و
- (ب) أن التكاليف تولد أو تعزز موارد للجهة سيتم استخدامها في الوفاء (أو في الاستمرار في الوفاء) بواجبات الامتثال في المستقبل؛ و
- (ج) أن التكاليف من المتوقع استردادها.

153. فيما يخص التكاليف المتكبدة في الوفاء بترتيب ملزم التي تقع ضمن نطاق معيار آخر، يجب على الجهة أن تحاسب عن تلك التكاليف وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

154. تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بترتيب ملزم (أو بترتيب ملزم متوقع بذاته) أيًا مما يأتي:

(أ) العمالة المباشرة (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد)؛ و

(ب) المواد المباشرة (على سبيل المثال، الإمدادات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد)؛ و

(ج) تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالترتيب الملزم أو بأنشطة ضمن الترتيب الملزم (على سبيل المثال، تكاليف الإدارة والإشراف، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في الوفاء بالترتيب الملزم)؛ و

(د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على مُقدم الموارد بموجب الترتيب الملزم؛ و

(هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط نظراً لأن جهة دخلت في الترتيب الملزم (على سبيل المثال، الدفعات إلى مقاولي الباطن).

155. يجب على الجهة أن تُثبت التكاليف الآتية على أنها مصروفات عند تكبدها:

(أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب الترتيب الملزم، ففي هذه الحالة يجب على الجهة أن تُقوّم تلك التكاليف وفقاً للفقرة 154)؛ و

(ب) تكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهذرة للوفاء بالترتيب الملزم والتي لم تُعكس في سعر الترتيب الملزم؛ و

(ج) التكاليف التي تتعلق بواجبات الامتثال التي تم الوفاء بها (أو واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها جزئياً في الترتيب الملزم (أي التكاليف التي تتعلق بالوفاء السابق)؛ و

(د) التكاليف التي يمكن الجهة تمييز ما إذا كانت تتعلق بواجبات امتثال لم يتم الوفاء بها أو واجبات امتثال تم الوفاء بها) أو تم الوفاء بها جزئياً).

الاستنفاد والهبوط في القيمة

156. يجب أن يُستنفد الأصل المُثبت وفقاً للفقرة 148 أو الفقرة 152 على أساس منتظم يكون متسقاً مع الوفاء بواجب الامتثال الذي يتعلق به الأصل. وقد يتعلق الأصل بتعهدات سيتم الوفاء بها بموجب ترتيب ملزم متوقع بذاته (حسبما هو موضح في الفقرة 152(أ)).

157. يجب على الجهة أن تُحدث الاستنفاد ليعكس التغيير المهم في التوقيت المتوقع من قبل الجهة للوفاء بواجب الامتثال الذي يتعلق به الأصل. ويجب أن يُحاسب عن مثل هذا التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 3.

158. يجب على الجهة أن تُثبت خسارة هبوط في القيمة ضمن الفائض أو العجز بالقدر الذي تتجاوز به القيمة الدفترية لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة 148 أو الفقرة 152 ما يأتي:

(أ) المبلغ المتبقي من العوض الذي تتوقع الجهة تلقيه مقابل الوفاء بواجبات الامتثال التي يتعلق بها الأصل؛ مطروحا منه

(ب) التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالوفاء بواجبات الامتثال والتي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات (انظر الفقرة 154).

159. لأغراض تطبيق الفقرة 158 لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع الجهة تلقيه، يجب على الجهة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد عوض المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات 119-121 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار المخاطر الائتمانية لمُقدم الموارد.

160. قبل أن تُثبت الجهة خسارة هبوط في القيمة لأصل تم اثباته وفقاً للفقرة 148 أو الفقرة 152، يجب على الجهة أن تُثبت أية خسارة هبوط في القيمة للأصول التي تتعلق بالترتيب الملزم والتي يتم اثباتها وفقاً لمعيير آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 45). وبعد تطبيق اختبار الهبوط في القيمة الوارد في الفقرة 158، يجب على الجهة أن تضمن القيمة

الدفترية الناتجة للأصل المثبت وفقاً للفقرة 148 أو الفقرة 152 في القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل لغرض تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد على تلك الوحدة المولدة للنقد.

161. يجب على الجهة أن تُثبت ضمن الفائض أو العجز قيماً عكسياً لبعض أو كامل خسارة الهبوط في القيمة المثبتة في السابق وفقاً للفقرة 158 عندما لم تعد ظروف الهبوط في القيمة موجودة أو تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافياً بعد الاستنفاد) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة في السابق.

العرض

العرض في القوائم المالية

162. عندما يكون أي من طرفي الترتيب الملزم قد قام بالأداء، يجب على الجهة أن تعرض الترتيب الملزم في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناتج عن ترتيب ملزم أو التزام ناتج عن ترتيب ملزم، اعتماداً على العلاقة بين أداء الجهة وتحويل مُقدم الموارد للعرض. ويجب على الجهة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في الحصول على عوض على أنها ذمة مدينة.

163. إذا حول مُقدم الموارد نقداً أو أصلاً آخر، أو كان لدى الجهة حق غير مشروط في الحصول على عوض (أي ذمة مدينة)، قبل أن تفي الجهة بواجب الامتثال الخاص بها، يجب على الجهة أن تعرض الترتيب الملزم على أنه التزام ناتج ترتيب ملزم عندما يُحول العوض أو يكون مستحقاً (أيهما أسبق). والالتزام الناتج عن الترتيب الملزم هو واجب على الجهة بأن تفي بواجب امتثال قد تلقت الجهة عوضاً مقابله (أو يكون مبلغ تحويل غير مشروط لعوض مستحقاً مقابله) من مُقدم الموارد.

164. إذا كانت الجهة تقوم بالأداء عن طريق الوفاء بواجب امتثال قبل أن تتلقى تحويل العوض أو قبل أن يكون التحويل غير المشروط للعوض مستحقاً، فيجب على الجهة أن تعرض الترتيب الملزم على أنه أصل ناتج ترتيب ملزم، باستثناء أي مبالغ معروضة على أنها ذمة مدينة. والأصل الناتج عن الترتيب الملزم هو حق الجهة في الحصول على عوض مقابل وفائها بواجبات الامتثال الخاصة بها امتثالاً لشروط الترتيب الملزم عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء

آخر بخلاف مرور الوقت. ويجب على الجهة أن تُقوِّم ما إذا كان الأصل الناتج عن ترتيب ملزم قد هبطت قيمته وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. ويجب قياس الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن ترتيب ملزم وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس المطلوب للأصل المالي الذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 (انظر أيضا الفقرة 177(ب)).

165. الذمة المدينة هي حق الجهة غير المشروط في الحصول على عوض. ويكون الحق في الحصول على عوض غير مشروط إذا كان مرور الوقت هو فقط المطلوب قبل أن يصبح العوض مستحقا. فعلى سبيل المثال، من شأن الجهة أن تُثبت ذمة مدينة إذا كان لديها حق حالي في تلقي تحويل حتى ولو كان ذلك المبلغ خاضعا للرد في المستقبل. ووفقا للفقرة 31، يجب على الجهة أن تقيس الذمة المدينة لاحقا وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. وعند الاثبات الأولي للذمة المدينة، يجب أن يُعرض أي فرق بين قياس الذمة المدينة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41 ومبلغ الإيراد المُثبت المقابل له على أنه مصروف (على سبيل المثال، على أنه خسارة هبوط في القيمة).

166. يستخدم هذا المعيار مصطلحي "الأصل الناتج عن ترتيب ملزم" و"الالتزام الناتج عن ترتيب ملزم" ولكنه لا يمنع الجهة من استخدام أوصاف بديلة للبندين المذكورين في قائمة المركز المالي. وإذا استخدمت الجهة وصفا بديلا لمصطلح الأصل الناتج عن ترتيب ملزم، فيجب عليها أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين الذمم المدينة والأصول الناتجة عن ترتيبات ملزمة.

الإفصاح

167. الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تُفصح الجهة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات الإيراد. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب على الجهة أن تُفصح عن معلومات نوعية وكمية عن جميع ما يأتي:

(أ) إيراداتها من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة (انظر الفقرات 172-176)؛ و

(ب) إيراداتها من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (انظر الفقرات 177-187)؛ و

- (ج) الأحكام المهمة، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار على تلك الترتيبات الملزمة (انظر الفقرات 188-190)؛ و
- (د) أي أصول مثبتة من تكاليف الحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم موارد أو الوفاء بترتيب ملزم مع مُقدم موارد وفقاً للفقرة 148 أو الفقرة 152 (انظر الفقرتين 191-192).
168. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفصيل اللازم لتحقيق الهدف من الإفصاحات ومقدار التركيز الذي يتعين إيلاؤه لكل من المتطلبات المختلفة. ويجب على الجهة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب معلومات مفيدة سواء عن طريق تضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو عن طريق تجميع بنود لها خصائص مختلفة إلى حد كبير. انظر فقرتي إرشادات التطبيق 203-204 للاطلاع على إرشادات إضافية.
169. يجب على الجهة أن تفصح عما يلي إما في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام أو في إيضاحاتها:
- (أ) مبلغ الإيراد من المعاملات المُثبت خلال الفترة، بحيث يظهر بشكل منفصل، وحسب الفئات الرئيسية:
- (1) الضرائب؛ و
 - (2) المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى؛ و
 - (3) التحويلات؛ و
 - (4) واجبات الامتثال في الترتيبات الملزمة.
- (ب) مبلغ الذمم المدينة المُثبتة في تاريخ القوائم المالية فيما يخص الإيراد؛ و
- (ج) مبلغ الالتزامات المُثبتة في تاريخ القوائم المالية فيما يخص الأصول المحولة الخاضعة لواجبات امتثال؛ و
- (د) مبلغ الالتزامات المُثبتة في تاريخ القوائم المالية فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع لمتطلبات على الأصول المحولة؛ و

(هـ) وجود أي مقبوضات مقدمة فيما يخص المعاملات ومبالغها؛ و

(و) مبلغ أي التزامات معفاة.

170. يجب على الجهة أن تفصح في إيضاحات القوائم المالية ذات الغرض العام عما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة فيما يخص إثبات الإيراد؛ و

(ب) الأحكام، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل مهم على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد؛ و

(ج) فيما يخص الفئات الرئيسية للإيراد من المعاملات: الأساس الذي تم بناء عليه قياس عوض المعاملة المتمثل في الموارد الداخلة؛ و

(د) فيما يخص الفئات الرئيسية للإيراد الضريبي والإيراد من المساهمات الإلجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى التي لا يمكن الجهة قياسها بموثوقية خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات الإلجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى؛ معلومات عن طبيعة الضريبة أو المساهمة الإلجبارية الأخرى أو التكليف الآخر؛ و

(هـ) طبيعة وأنواع الفئات الرئيسية للوصايا والهبات والتبرعات بحيث تظهر بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المتلقاة؛ و

(و) معلومات نوعية وكمية عن الخدمات العينية التي قد تم إثباتها.

171. في القطاع العام، قد يكون لدى الجهة معاملة إيراد تكون فيها الجهة مجبرة على الوفاء بواجب تجاه الطرف المقابل في المعاملة أو على فرض تكلفة عليه، وقد لا تكون القيمة الاسمية لمعاملة الإيراد قابلة للتحويل دائماً. وقد يحدث ذلك عندما تكون الجهة مجبرة بموجب تشريع، أو سلطة دستورية، أو عمليات مقررة نظاماً وقرارات سياسة، أو آليات أخرى، وقد لا يكون لدى الطرف المقابل القدرة على الدفع أو النية للدفع. وتتضمن الأمثلة على مثل هذه المعاملات الإيراد من الضرائب أو الغرامات التي ليس لها ترتيبات ملزمة، أو الإيراد من الوفاء بواجب امتثال عن طريق تقديم سلع أو خدمات إلى طرف ثالث مستفيد في ترتيب ملزم. ويجب على الجهة أن تُفصح عما يأتي:

- (أ) وصف للتشريع أو قرار السياسة الذي يُجبر طرفاً في معاملة الإيراد على الوفاء بواجباته تجاه الجهة في معاملة الإيراد؛ و
- (ب) مبلغ الإيراد من هذه المعاملات الذي تم إثباته بعد تطبيق الفقرتين 25 و105 من هذا المعيار، أو مبلغ الإيراد المُثبت بعد الأخذ في الاعتبار امتياز سعري ضمني نتيجة لتطبيق الفقرة 115؛ و
- (ج) المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم إثباته على أنه إيراد، نظراً لأنه لم يكن من المرجح تحصيل العوض وفقاً للفقرة 119، أو نظراً لأن المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم إثباته على أنه إيراد اعتُبر امتيازاً سعرياً ضمناً نتيجة لتطبيق الفقرة 115؛ و
- (د) إذا كان عوض المعاملة قد تم تخفيضه بعد أن أُخذ في الاعتبار امتياز سعري ضمني نتيجة لتطبيق الفقرة 115، يجب على الجهة أن تُفصح عما يأتي:

(1) المبلغ من هذه المعاملات الذي تم إثباته على أنه إيراد بعد تعيين الامتياز السعري الضمني؛ و

(2) المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم إثباته على أنه إيراد، نظراً لأنه اعتُبر امتيازاً سعرياً ضمناً.

إفصاحات خاصة بالإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

172. حسبما هو موضح في الفقرة 46، ستكون الجهة قادرة في العديد من الحالات على قياس الأصول والإيراد الناشئين عن معاملات الضريبة والمساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى، باستخدام النماذج الإحصائية مثلاً. وبالرغم من ذلك، قد تكون هناك ظروف استثنائية تكون فيها الجهة غير قادرة على قياس الأصول والإيراد الناشئين بموثوقية إلى أن تنقضي فترة قوائم مالية واحدة أو أكثر منذ وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى. وفي هذه الحالات، تقدم الجهة إفصاحات عن طبيعة الفئات الرئيسية للضرائب أو المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى التي لا يمكن قياسها بموثوقية، ومن ثم إثباتها، خلال فترة القوائم المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات الإجبارية الأخرى والتكليفات الأخرى.

173. تتطلب الفقرة 169(هـ) من الجهة أن تُفصح عن وجود مقبوضات مقدمة. تنطوي هذه اللاتزامات على مخاطر تتمثل في أن الجهة ستضطر إلى التضحية بمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إذا لم يقع الحدث الخاضع للضريبة، أو إذا لم يصبح ترتيب التحويل ملزماً.

174. تتطلب الفقرة 170(هـ) من الجهة أن تقدم إفصاحات عن طبيعة وأنواع الفئات الرئيسة للوصايا والهبات والتبرعات التي قد تلقتها. يكون تلقي هذه التدفقات الداخلة من الموارد بحسب مشيئة مُقدم الموارد، مما يعرض الجهة لمخاطر تغيير هذه المصادر للموارد بشكل مهم في الفترات المستقبلية.

175. تُشجع الجهات التي لا تُثبت الخدمات العينية في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام بقوة على الإفصاح عن معلومات نوعية حول طبيعة وأنواع الفئات الرئيسية للخدمات العينية المتلقاة، وعلى وجه الخصوص إذا كانت تلك الخدمات العينية المتلقاة جزءاً لا يتجزأ من عمليات الجهة. وسيحدد القدر الذي تعتمد به الجهة على فئة من الخدمات العينية الإفصاحات التي تقدمها فيما يخص تلك الفئة.

176. إذا استوفت الخدمات العينية تعريف الأصل وضوابط الإثبات على أنها أصل، يجوز للجهات أن تختار إثبات هذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. تُشجع الفقرة 175 الجهة بقوة على تقديم إفصاحات نوعية حول طبيعة وأنواع جميع الخدمات العينية المتلقاة، سواء كان يتم إثباتها أم لا. وقد تساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين على اتخاذ أحكام مستنيرة حول (أ) المساهمة التي تقدمها مثل هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة خلال فترة القوائم المالية، و(ب) اعتماد الجهة على مثل هذه الخدمات لتحقيق أهدافها في المستقبل.

إفصاحات خاصة بالإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

177. يجب على الجهة أن تُفصح عن جميع المبالغ الآتية لفترة القوائم المالية ما لم يتم عرض هذه المبالغ بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي وفقاً لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المُثبت من الترتيبات الملزمة التي لها واجبات امتثال، بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى؛ و

(ب) أية خسائر هبوط في القيمة مُثبتة (وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41) على أية ذمم مدينة أو أصول ناتجة عن ترتيبات ملزمة ناشئة عن الترتيبات الملزمة الخاصة بالجهة، والتي يجب على الجهة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط في القيمة الناشئة عن الترتيبات الملزمة الأخرى.

178. تفرض واجبات الامتثال حدوداً على استخدام الأصول، مما يؤثر على عمليات الجهة. ويساعد الإفصاح عن مبلغ الالتزامات المثبتة فيما يخص واجبات الامتثال المستخدمين في اتخاذ أحكام حول قدرة الجهة على استخدام أصولها بحسب مشيئتها هي. وتُشجع الجهات على تفصيل المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة 169(ج) بحسب الفئة.

تفصيل الإيراد

179. يجب على الجهة أن تُفصل الإيراد المُثبت من الترتيبات الملزمة إلى أصناف تصور كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على الجهة أن تطبق الإرشادات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 205-207 عند اختيار الأصناف التي يتعين استخدامها لتفصيل الإيراد.

180. إضافة لذلك، يجب على الجهة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد المفصل (وفقاً للفقرة 179) ومعلومات الإيراد المُفصح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 18، التقارير القطاعية. الأرصدة الناتجة عن الترتيبات الملزمة

181. يجب على الجهة أن تُفصح عن جميع ما يأتي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للذمم المدينة والأصول الناتجة عن ترتيبات ملزمة والالتزامات الناتجة عن ترتيبات ملزمة، إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل لأي سبب آخر؛ و

(ب) الإيراد المُثبت في فترة القوائم المالية الذي كان مُضمناً في رصيد الالتزامات الناتجة عن ترتيبات ملزمة في بداية الفترة؛ و

(ج) الإيراد المثبت في فترة القوائم المالية من واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغييرات في عوض المعاملة).

182. يجب على الجهة أن توضح كيف يتعلق توقيت الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها (انظر الفقرة 184(أ)) بالتوقيت المعتاد للدفع (انظر الفقرة 184(ب)) وأثر تلك العوامل على أرصدة الأصول الناتجة عن ترتيبات ملزمة وأرصدة الالتزامات الناتجة عن ترتيبات ملزمة. ويجوز استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

183. يجب على الجهة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة الأصول الناتجة عن الترتيبات الملزمة وأرصدة الالتزامات الناتجة عن الترتيبات الملزمة خلال فترة القوائم المالية. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. وتتضمن الأمثلة على التغيرات في أرصدة الجهة من الأصول الناتجة عن الترتيبات الملزمة والالتزامات الناتجة عن الترتيبات الملزمة أيًا مما يأتي:

(أ) التغيرات بسبب تجميع العمليات في القطاع العام؛ و

(ب) القيود التعديلية الاستدراكية التراكمية على الإيراد التي تؤثر على الأصل الناتج عن الترتيب الملزم المقابل للإيراد أو على الالتزام الناتج عن الترتيب الملزم المقابل للإيراد، بما في ذلك القيود التعديلية الناشئة عن تغير في قياس التقدم، أو تغير في تقدير عوض المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً)، أو تعديل على الترتيب الملزم؛ و

(ج) الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن الترتيب الملزم؛ و

(د) حدوث تغير في الإطار الزمني الذي يصبح فيه الحق في الحصول على العوض غير مشروط (أي الذي يُعاد فيه تصنيف الأصل الناتج عن الترتيب الملزم إلى ذمة مدينة)؛ و

(هـ) حدوث تغير في الإطار الزمني الذي يتم فيه الوفاء بواجب الامتثال (أي الذي يتم فيه إثبات الإيراد الناشئ عن الالتزام الناتج عن الترتيب الملزم).

واجبات الامتثال

184. يجب على الجهة أن تفصح عن معلومات عن واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيبات الملزمة، بما في ذلك وصف لجميع ما يأتي:

- (أ) متى تفي الجهة عادة بواجبات الامتثال الخاصة بها (على سبيل المثال، عند الشحن أو عند التسليم أو بالتزامن مع تقديم الخدمات أو عند إنجاز الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بواجبات الامتثال في ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً؛ و
- (ب) شروط الدفع المهمة (على سبيل المثال، متى يكون الدفع عادة مستحقاً، وما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على مكون تمويل مهم، وما إذا كان مبلغ العوض متغيراً، وما إذا كان تقدير العوض المتغير عادة مقيداً وفقاً للفقرات 119-121)؛ و
- (ج) طبيعة واجبات الامتثال التي قد تعهدت الجهة بالوفاء بها، مع تسليط الضوء على أي واجبات امتثال تتمثل في الترتيب لقيام طرف آخر بتكبد واجبات الامتثال (أي ما إذا كانت الجهة تتصرف على أنها وكيل)؛ و
- (د) الواجبات الخاصة بالمرتجعات ورد الأموال والواجبات المماثلة الأخرى؛ و
- (هـ) أنواع الضمانات الخاصة بالسلع أو الخدمات المقدمة والواجبات المتعلقة بهذه الضمانات.
- عوض المعاملة المخصص لواجبات الامتثال المتبقية
185. يجب على الجهة أن تُفصح عن المعلومات الآتية حول واجبات الامتثال المتبقية الخاصة بها:
- (أ) المبلغ المجمع لعوض المعاملة المخصص لواجبات الامتثال التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية فترة القوائم المالية؛ و
- (ب) توضيح لمتى تتوقع الجهة أن تُثبت المبلغ المُفصح عنه وفقاً للفقرة 185 (أ) على أنه إيراد، ويجب على الجهة أن تُفصح عن هذا التوضيح بإحدى الطريقتين الآتيتين:
- (1) على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية التي من شأنها أن تكون الأكثر مناسبة لمدة واجبات الامتثال المتبقية؛ أو
 - (2) باستخدام المعلومات النوعية.

186. بوصفه وسيلة عملية، لا يلزم الجهة أن تُفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة 185 فيما يخص واجب الامتثال إذا استوفي أي من الشرطين الآتيين:

(أ) أن يكون واجب الامتثال جزءا من ترتيب ملزم مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل؛ أو

(ب) أن الجهة تُثبت الإيراد من الوفاء بواجب الامتثال وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 90.

187. يجب على الجهة أن توضح بشكل نوعي ما إذا كانت تطبق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 186 وما إذا كان أي عوض من الترتيبات الملزمة لم يتم تضمينه في عوض المعاملة، ومن ثم لم يتم تضمينه في المعلومات المُفصح عنها وفقا للفقرة 185. فعلى سبيل المثال، لن يتضمن تقدير عوض المعاملة أي مبالغ تقديرية للعوض المتغير تكون مقيدة (انظر الفقرات 119-121).

الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار

تحديد توقيت الوفاء بواجبات الامتثال

188. فيما يخص واجبات الامتثال التي تفي بها الجهة على مدى فترة زمنية، يجب على الجهة أن تُفصح عن كل مما يأتي:

(أ) الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد (على سبيل المثال، وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيفية تطبيق تلك الطرق)؛ و

(ب) توضيح لماذا توفر الطرق المستخدمة تصورا موثوقا لاستخدام أو تحويل السلع أو الخدمات.

189. فيما يخص واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على الجهة أن تُفصح عن الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند تقويم متى يتم الوفاء بواجب الامتثال.

تحديد عوض المعاملة والمبالغ المخصصة لواجبات الامتثال

190. يجب على الجهة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يأتي:

(أ) تحديد عوض المعاملة، والذي يتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، تقدير العوض المتغير وتعديل العوض تبعا لآثار القيمة الزمنية للنقود وقياس العوض غير النقدي؛ و

(ب) تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيدا؛ و

(ج) تخصيص عوض المعاملة، بما في ذلك تقدير القيم المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها، وتخصيص الخصومات والعوض المتغير لجزء بذاته من الترتيب الملزم (إذا كان ذلك منطبقا)؛ و

(د) قياس الواجبات الخاصة بالمرتجعات ورد الأموال والواجبات الأخرى المماثلة.

الأصول المثبتة من تكاليف الحصول على ترتيب ملزم، أو الوفاء بترتيب ملزم، مع مُقدم الموارد

191. يجب على الجهة أن تصف كل مما يأتي:

(أ) الأحكام التي تم اتخاذها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم الموارد (وفقا للفقرة 148 أو الفقرة 152)؛ و

(ب) الطريقة التي تستخدمها الجهة لتحديد الاستنفاد لكل فترة قوائم مالية.

192. يجب على الجهة أن تُفصح عن جميع ما يأتي:

(أ) الأرصدة الختامية للأصول المثبتة من التكاليف المتكبدة للحصول على ترتيب ملزم، أو الوفاء بترتيب ملزم، مع مُقدم الموارد (وفقا للفقرة 148 أو الفقرة 152)، بحسب الصنف الرئيسي للأصول (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على ترتيبات ملزمة مع مُقدمي الموارد، وتكاليف ما قبل الترتيب الملزم وتكاليف الإعداد)؛ و

(ب) مبلغ الاستنفاد وأية خسائر هبوط في القيمة مُثبتة في فترة القوائم المالية.

الوسائل العملية

193. إذا اختارت الجهة استخدام الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 126 (المتعلقة بوجود مكون تمويل مهم) أو في الفقرة 151 (المتعلقة بالتكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم)، فيجب على الجهة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

تاريخ السريان وأحكام انتقالية

تاريخ السريان

194. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2025 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. وإذا طبقت الجهة هذا المعيار بشكل أبكر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

195. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرَّفة 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.

أحكام انتقالية

196. لأغراض متطلبات الانتقال الواردة في الفقرات 197-203:

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فيها الجهة هذا المعيار لأول مرة؛ و

(ب) الترتيب الملزم المنجز هو ترتيب ملزم:

(1) قد أوفت فيه الجهة بجميع الشروط التي تم تعيينها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)؛ أو

(2) قد أوفت فيه الجهة بجميع تعهداتها التي تم تعيينها وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 9، الإيراد من المعاملات التبادلية ومعيير المحاسبة للقطاع العام 11، عقود الإنشاء.

197. يجب على الجهة أن تُطبق هذا المعيار باستخدام إحدى الطريقتين الآتيتين:

(أ) بأثر رجعي على كل فترة قوائم مالية سابقة معروضة وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 3، مع مراعاة الوسائل العملية الواردة في الفقرة 199؛ أو

(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقا للفقرات 201-203.

198. بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، عندما يُطبق هذا المعيار لأول مرة، يلزم الجهة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3 للفترة السنوية التي تسبق مباشرة الفترة السنوية الأولى التي يطبق عليها هذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة") و فقط إذا طبقت الجهة هذا المعيار بأثر رجعي وفقا للفقرة 197(أ). ويجوز للجهة أيضا أن تعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو للفترة المقارنة الأبعد، ولكن لا يُتطلب منها القيام بذلك.

199. يجوز للجهة استخدام واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقا للفقرة 197(أ):

(أ) فيما يخص الترتيبات الملزمة المنجزة، لا يلزم الجهة إعادة عرض الترتيبات الملزمة التي:

(1) تبدأ وتنتهي ضمن نفس فترة القوائم المالية السنوية؛ أو

(2) هي ترتيبات ملزمة منجزة في بداية أبرد فترة معروضة.

(ب) فيما يخص الترتيبات الملزمة المنجزة التي لها عوض متغير، يجوز للجهة أن تستخدم عوض المعاملة في تاريخ إنجاز الترتيب الملزم بدلا من تقدير مبالغ العوض المتغير في فترات القوائم المالية المقارنة.

(ج) فيما يخص الترتيبات الملزمة التي تم تعديلها قبل بداية أواخر فترة معروضة، لا يلزم الجهة إعادة عرض الترتيب الملزم بأثر رجعي تبعا لتلك التعديلات على الترتيبات الملزمة وفقا للفقرتين 65-66. وبدلا من ذلك، يجب على الجهة أن تعكس الأثر المجمع لجميع التعديلات التي تحدث قبل بداية أواخر فترة معروضة عند:

(1) تعيين واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها؛ و

(2) تحديد عوض المعاملة؛ و

(3) تخصيص عوض المعاملة لواجبات الامتثال التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها.

(د) فيما يخص جميع فترات القوائم المالية المعروضة قبل تاريخ التطبيق الأولي، لا يلزم الجهة أن تُفصح عن مبلغ عوض المعاملة المخصص لواجبات الامتثال المتبقية ولا عن توضيح لمتى تتوقع الجهة أن تُثبت ذلك المبلغ على أنه إيراد.

200. فيما يخص أي من الوسائل العملية الواردة في الفقرة 199 تستخدمها الجهة، يجب على الجهة أن تطبق تلك الوسيلة العملية بشكل متسق على جميع الترتيبات الملزمة خلال جميع فترات القوائم المالية المعروضة. وإضافة لذلك، يجب على الجهة أن تُفصح عن جميع المعلومات الآتية:

(أ) الوسائل العملية التي تم استخدامها؛ و

(ب) إلى الحد الممكن بشكل معقول: تقويم نوعي للأثر المقدر لتطبيق كل من تلك الوسائل العملية.

201. إذا اختارت الجهة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقا للفقرة 197(ب)، يجب على الجهة أن تُثبت الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للفائض المتراكم (أو أي مكون آخر في صافي الأصول/حقوق الملكية، حسبما يكون مناسباً) لفترة القوائم المالية السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، يجوز للجهة أن تختار تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على الترتيبات الملزمة التي لا تكون ترتيبات ملزمة منجزة في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، 31 ديسمبر 2020 لجهة تنتهي سنتها المالية في 30 ديسمبر).

202. يجوز للجهة التي تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقا للفقرة 197(ب) أن تستخدم أيضا الوسيلة العملية الموضحة في الفقرة 199(ج)، إما:

(أ) فيما يخص التعديلات على الترتيب الملزم التي تحدث قبل بداية أبكر فترة معروضة؛ أو

(ب) فيما يخص التعديلات على الترتيب الملزم التي تحدث قبل تاريخ التطبيق الأولي.

وإذا استخدمت الجهة هذه الوسيلة العملية، فيجب عليها أن تطبقها بشكل متسق على كل الترتيبات الملزمة وأن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 200.

203. فيما يخص فترات القوائم المالية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين الآتيين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقا للفقرة 197(ب):

(أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند مستقل في القوائم المالية في فترة القوائم المالية الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة للقطاع العام 9، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 11، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 23؛ و

(ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة التي تم تعيينها.

سحب معايير أخرى

204. يحل هذا المعيار محل المعايير الآتية:

(أ) معيار المحاسبة للقطاع العام 9، الصادر في عام 2022؛ و

(ب) معيار المحاسبة للقطاع العام 11، الصادر في عام 2022؛ و

(ج) معيار المحاسبة للقطاع العام 23، الصادر في عام 2022.

تظل معايير المحاسبة للقطاع العام 9 و 11 و 23 منطبقة إلى أن يُطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 47 أو يصبح ساري المفعول، أيهما أبكر.

ملحق أ- إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق
هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
<p>1. تنقسم إرشادات التطبيق هذه إلى المواضيع الآتية:</p> <p>(أ) النطاق (فقرتا إرشادات التطبيق 2-9)؛ و</p> <p>(ب) تعريفات (فقرتا إرشادات التطبيق 10-12)؛ و</p> <p>(ج) تعيين معاملة الإيراد (فقرتا إرشادات التطبيق 13-31)؛ و</p> <p>(1) القابلية للإنفاذ (فقرتا إرشادات التطبيق 14-25)؛ و</p> <p>(2) أطراف الترتيب (فقرتا إرشادات التطبيق 26-31)؛ و</p> <p>(د) الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (فقرتا إرشادات التطبيق 32-138)؛ و</p> <p>(1) ضوابط تطبيق نموذج المحاسبة عن الإيراد من الترتيبات الملزمة (فقرتا إرشادات التطبيق 32-39)؛ و</p> <p>(2) مخالفة أحكام وشروط الترتيب الملزم (فقرتا إرشادات التطبيق 40-42)؛ و</p> <p>(3) تعيين واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم (فقرتا إرشادات التطبيق 43-56)؛ و</p> <p>(4) الإثبات الأولي لمعاملات الإيراد التي لها ترتيبات ملزمة (فقرتا إرشادات التطبيق 57-58)؛ و</p> <p>(5) وجود التزام وإثباته (فقرتا إرشادات التطبيق 59-62)؛ و</p> <p>(6) الوفاء بواجبات الامتثال (فقرتا إرشادات التطبيق 63-81)؛ و</p> <p>(7) قبول مُقدم الموارد تحويل الجهة للسلع أو الخدمات (فقرتا إرشادات التطبيق 82-82)؛ و</p> <p>(8) طرق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال (فقرتا إرشادات التطبيق 86-95)؛ و</p> <p>(9) حق الإرجاع فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (فقرتا إرشادات التطبيق 96-103)؛ و</p>

إرشادات التطبيق

- (10) العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (فقرات إرشادات التطبيق 104-106); و
- (11) تخصيص خصم فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (فقرات إرشادات التطبيق 107-109); و
- (12) تحديد القيمة المستقلة (فقرة إرشادات التطبيق 110); و
- (13) ضمانات السلع أو الخدمات المحولة إلى طرف آخر (فقرات إرشادات التطبيق 111-116); و
- (14) اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل (فقرات إرشادات التطبيق 117-125); و
- (15) خيارات مُقدم الموارد فيما يخص سلع أو خدمات إضافية (فقرات إرشادات التطبيق 126-130); و
- (16) حقوق مُقدم الموارد التي لم تتم ممارستها (فقرات إرشادات التطبيق 131-134); و
- (17) الرسوم المقدمة غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (فقرات إرشادات التطبيق 135-138); و
- (هـ) تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها (فقرات إرشادات التطبيق 139-202); و
- (1) التحويلات الرأسمالية (فقرات إرشادات التطبيق 140-142); و
- (2) الخدمات العينية (فقرات إرشادات التطبيق 143-149); و
- (3) وعود التبرع (فقرة إرشادات التطبيق 150); و
- (4) المقبوضات المقدمة للتحويلات (فقرة إرشادات التطبيق 151); و
- (5) القروض الميسرة (فقرات إرشادات التطبيق 152-153); و
- (6) قياس الأصول المحولة (فقرة إرشادات التطبيق 154); و
- (7) الإعفاء من الديون وتحمل الالتزامات (فقرات إرشادات التطبيق 155-158); و
- (8) الغرامات (فقرات إرشادات التطبيق 159-160); و
- (9) الوصايا (فقرات إرشادات التطبيق 161-163); و
- (10) الهبات والتبرعات، بما في ذلك السلع العينية (فقرات إرشادات التطبيق 164-167); و
- (11) الترخيص (فقرات إرشادات التطبيق 168-182); و

إرشادات التطبيق	
	(12) اتفاقات إعادة الشراء (فقرات إرشادات التطبيق 183-196)؛ و (13) ترتيبات الأمانة (فقرتا إرشادات التطبيق 197-198)؛ و (14) ترتيبات الفوترة والشحن لاحقا (فقرات إرشادات التطبيق 199-202)؛ و (و) الإفصاح (فقرات إرشادات التطبيق 203-207)؛ و (1) الإفصاح عن الإيراد المفصل (فقرات إرشادات التطبيق 205-207).
النطاق (الفقرة 3)	
2.	يركز نطاق هذا المعيار على وضع المبادئ والمتطلبات عند المحاسبة عن معاملات الإيراد. قد ينشأ الإيراد عن معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة أو لها ترتيبات ملزمة. تُحدد التعريفات الواردة في الفقرة 4 العناصر الأساسية في تطبيق نطاق المعيار.
3.	في حين أن الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيراد للعديد من الحكومات، فإن جهات قطاع عام أخرى تعتمد على التحويلات (التي تعرف أحيانا بالمنح) ومصادر أخرى للتمويل. وتتضمن أمثلة هذه الإيرادات، على سبيل المثال لا الحصر، ما يأتي: (أ) الضرائب؛ و (ب) التحويلات (سواء كانت نقدية أو غير نقدية)، بما في ذلك الإعفاء من الديون، والغرامات، والوصايا، والهبات، والتبرعات، والسلع العينية، والخدمات العينية، والجزء دون سعر السوق في الفروض الميسرة المتلقاة؛ و (ج) التحويلات الرأسمالية.
4.	يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم والتكاليف المتكبدة للوفاء بترتيب ملزم إذا كانت تلك التكاليف لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (انظر الفقرات 148-161). ويجب على الجهة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف المتكبدة بالترتيب الملزم (أو جزء من ذلك الترتيب الملزم) الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار.
الاستثناءات من النطاق	
5.	لا تعتبر إيرادات المكاسب من بيع الأصول غير المالية الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 16، <i>العقارات الاستثمارية</i> ، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، <i>الأصول غير الملموسة</i> ، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 45، <i>العقارات والآلات والمعدات</i> ، التي ليست مخرجات لأنشطة الجهة. وبالرغم من ذلك، قد تُطبق مبادئ الإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار للمحاسبة عن استيعادات مثل هذه الأصول.
6.	لا ينطبق هذا المعيار على تجميع العمليات في القطاع العام. قد تعيد الحكومات تنظيم القطاع العام، من خلال دمج بعض جهات القطاع العام، وتقسيم جهات أخرى إلى جهتين منفصلتين أو أكثر. ويحدث تجميع عمليات في القطاع العام عندما يتم جمع عمليتين أو أكثر معا لتشكيل جهة واحدة معدة للقوائم المالية. عادة لا تنطوي إعادة الهيكلة هذه على قيام جهة بشراء عملية أخرى أو جهة أخرى، ولكن قد ينتج عنها قيام جهة جديدة أو جهة قائمة بالاستحواذ على جميع أصول والتزامات عملية أخرى أو جهة أخرى. تتم المحاسبة عن تجميع العمليات في القطاع العام وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، <i>تجميع العمليات في القطاع العام</i> .

إرشادات التطبيق	
7.	إن تحويلات الموارد التي تستوفي تعريف المساهمات من الملاك لن تؤدي إلى نشوء إيراد. تم تعريف المساهمات من الملاك في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، <i>عرض القوائم المالية</i> . ولكي تكون المعاملة مؤهلة على أنها مساهمة من الملاك، سيكون من الضروري استيفاء الخصائص المُعينة في ذلك التعريف، والأخذ في الاعتبار جوهر المعاملة وليس شكلها. ويمكن التدليل على مساهمة من الملاك عن طريق ما يلي، على سبيل المثال: (أ) تعيين رسمي للتحويل (أو فئة من مثل هذه التحويلات)، من قبل الجهة المُقدمة للمساهمة أو جهة مُسيطرَة على الجهة المُقدمة للمساهمة، على أنه يشكل جزءا من صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المتلقية، إما قبل حدوث المساهمة أو في وقت المساهمة؛ أو (ب) اتفاق رسمي، فيما يتعلق بالمساهمة، يُنشئ أو يزيد حصة مالية قائمة في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المتلقية يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها؛ أو (ج) إصدار، فيما يتعلق بالمساهمة، لأدوات حقوق ملكية يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها.
8.	إن الاتفاقات التي (أ) تحدد أن الجهة التي تقدم الموارد يكون لها حق في الحصول على توزيعات لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة خلال عمر الجهة المتلقية، أو توزيع لأي فائض في الأصول على الالتزامات في حال تصفية الجهة المتلقية، أو (ب) تحدد أن الجهة المُقدمة للموارد تفتني حصة مالية في الجهة المتلقية يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، هي، في جوهرها، اتفاقات لتقديم مساهمة من الملاك.
9.	وإذا كان من الواضح، على الرغم من شكل المعاملة، أن الجوهر هو قرض أو نوع آخر من الالتزام أو الإيراد، تُثبت الجهة على هذا النحو وتُقدم إفصاحا مناسباً في إيصاحات القوائم المالية ذات الغرض العام، إذا كانت المعلومات ذات أهمية نسبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعاملة في الظاهر تحت مسمى مساهمة من الملاك، ولكنها تحدد أن الجهة ستدفع توزيعات ثابتة لمقدم الموارد، مع إرجاع استثمار مقدم الموارد في وقت مستقبلي محدد، فإن خصائص المعاملة هي أقرب للقرض. وفيما يخص الترتيبات التعاقدية، تأخذ الجهة في الاعتبار أيضا الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، <i>الأدوات المالية: العرض</i> ، عند التمييز بين الالتزامات والمساهمات من الملاك.
تعريفات (الفقرات 4-8)	
الترتيب الملزم	
10.	الترتيب الملزم هو ترتيب يُنشئ - على حد سواء - حقوقا قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ لأطراف الترتيب. يُبرم كل طرف في الترتيب الملزم الترتيب بإرادته ويكون قادرا على إنفاذ حقوقه وواجباته الواردة في الترتيب.
11.	يحدد هذا المعيار المحاسبة عن الترتيب الملزم الفردي. وبالرغم من ذلك، بوصفه وسيلة عملية، يجوز للجهة تطبيق هذا المعيار على محفظة ترتيبات ملزمة (أو محفظة واجبات امتثال) لها خصائص متماثلة إذا كانت الجهة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على المحفظة من شأنها ألا تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيقه على الترتيبات الملزمة الفردية (أو واجبات الامتثال الفردية) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة، يجب على الجهة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم المحفظة وتكوينها.
12.	يُمكن التدليل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. يكون الترتيب الملزم عادة، وليس دائما، خطيا في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. وقد ينشأ الترتيب الملزم عن عقود نظامية أو من خلال وسائل أخرى مُعادلة مثل الآليات التشريعية (على سبيل المثال، من خلال السلطة التشريعية أو التنفيذية و/أو توجيهات مجلس الوزراء أو التوجيهات الوزارية). فيمكن أن تُنشئ السلطة التشريعية أو التنفيذية ترتيبات قابلة للإنفاذ، مماثلة للترتيبات التعاقدية، إما قائمة بذاتها أو مقترنة بعقود نظامية بين الأطراف.

إرشادات التطبيق	
	تعيين معاملة الإيراد (الفقرات 9-15)
13.	يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط معاملة الإيراد الخاصة بها وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أية وسائل عملية، بشكل متسق على الترتيبات التي لها خصائص متماثلة وفي ظروف متماثلة.
	القابلية للإنفاذ
14.	يجب أن تكون الحقوق والواجبات المعتمدة على بعضها البعض في الترتيب قابلة للإنفاذ لكي يستوفي الترتيب تعريف الترتيب الملزم. يُمكن أن تنشأ القابلية للإنفاذ عن آليات مختلفة، طالما أن تلك الآلية (الآليات) تزود الجهة بالقدرة على إنفاذ شروط الترتيب الملزم وجعل الأطراف التي ينطوي عليها الترتيب مساءلة عن الوفاء بالواجبات المنصوص عليها. ويتعين على الجهة أن تحدد ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ استناداً إلى ما إذا كانت لدى الجهة القدرة على إنفاذ الحقوق والواجبات. ويحدث تقويم الجهة للقابلية للإنفاذ عند نشأة الترتيب وعندما يشير تغير خارجي مهم إلى أنه قد يكون هناك تغير في قابلية ذلك الترتيب للإنفاذ.
15.	حيث إن القابلية للإنفاذ يُمكن أن تنشأ عن آليات مختلفة، يتعين على الجهة أن تُقوّم - بشكل موضوعي - جميع العوامل ذات الصلة لتحديد ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ. في بعض الدول لا يمكن جهات القطاع العام إبرام واجبات نظامية لأنه لا يُسمح لها بالتعاقد باسمها الخاص، ولكن توجد فيها آليات بديلة ذات أثر مُعادل للترتيبات النظامية (تُوصف على أنها ترتيبات قابلة للإنفاذ من خلال وسائل مُعادلة). ولكي يكون الترتيب قابلاً للإنفاذ من خلال "وسائل مُعادلة"، فإن وجود آلية إنفاذ خارج المنظومة العدلية مماثلة لقوة النظام دون أن تكون ذات طبيعة عدلية، مطلوب لتثبيت حق مقدم الموارد في إلزام الجهة بإنجاز الواجب المتفق عليه أو إخضاعها لسبل الانتصاف بسبب عدم إنجازه. وبالمثل، فإن وجود آلية خارج المنظومة العدلية مماثلة لقوة النظام دون أن تكون ذات طبيعة عدلية، مطلوب لتثبيت حق الجهة في إلزام مقدم الموارد بدفع العوض المتفق عليه. ومن ثم، يتعين على الجهة تعيين وتقويم جميع العوامل ذات الصلة عن طريق الأخذ في الاعتبار الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة التي عن طريقها تقوم الأطراف التي ينطوي عليها الترتيب بإنفاذ كل من الحقوق والواجبات الخاصة بهم بموجب الترتيب.
16.	في القطاع العام، يكون الترتيب قابلاً للإنفاذ عندما يكون كل طرف من الأطراف التي ينطوي عليها الترتيب قادراً على إنفاذ الحقوق والواجبات الخاصة به. يكون الترتيب قابلاً للإنفاذ إذا كان الاتفاق يتضمن: (أ) حقوق وواجبات محددة بوضوح لكل طرف ينطوي عليه الترتيب؛ و (ب) سبل انتصاف في حالة عدم الإنجاز من قبل كل طرف ينطوي على الترتيب يُمكن إنفاذها من خلال آليات الإنفاذ التي تم تعيينها.
17.	عندما تُقوّم الجهة القابلية للإنفاذ، يتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار كيف تفرض آليات الإنفاذ التي تم تعيينها تبعات ضمنية أو صريحة على أي طرف (أو أطراف) لا يفي بواجبه (بواجباته) في الترتيب، من خلال الوسائل العدلية أو وسائل مُعادلة. إذا لم تكن الجهة قادرة على تحديد كيف من شأن آليات الإنفاذ التي تم تعيينها أن تمكّن - من حيث الجوهر - الجهة من جعل الأطراف الأخرى في الترتيب مساءلة عن الوفاء بواجبها (واجباتها) في حالات عدم الإنجاز، فعندئذ لا يكون الترتيب قابلاً للإنفاذ ولا يستوفي تعريف الترتيب الملزم.
18.	تنشأ القابلية للإنفاذ عن الإيجار عن طريق المنظومة العدلية، بما في ذلك من خلال الوسائل العدلية (الإنفاذ في المحاكم ذات الاختصاص، وأيضاً الأحكام القضائية والسوابق القضائية التي تقضي بالامتثال لشروط الترتيب) أو الامتثال من خلال وسائل مُعادلة (الأنظمة واللوائح، بما في ذلك التشريعات أو السلطة التنفيذية أو توجيهات مجلس الوزراء أو التوجيهات الوزارية).
19.	السلطة التنفيذية (تسمى في بعض الأحيان أمراً تنفيذياً) هي سلطة تُمنح لعضو أو أعضاء مختارين من الذراع التنفيذي لحكومة لإنشاء تشريعات دون إقرارها من قبل البرلمان بكامله. يمكن اعتبار ذلك آلية إنفاذ صحيحة إذا صدر مثل هذا الأمر مُوجّهاً جهة بالوفاء بالواجبات المنصوص عليها في الترتيب.

إرشادات التطبيق	
20.	قد تُنشئ توجيهات مجلس الوزراء والتوجيهات الوزارية آلية إنفاذ بين الدوائر الحكومية المختلفة أو بين المستويات المختلفة ضمن الهيكل الحكومي نفسه. فعلى سبيل المثال، قد يكون التوجيه الصادر عن وزير أو دائرة حكومية إلى جهة تسيطر عليها الحكومة بالوفاء بالواجبات المنصوص عليها في الترتيب قابلاً للإنفاذ. ويجب أن يكون كل طرف قادراً على إنفاذ الحقوق والواجبات - على حد سواء - التي يُنشئها له الترتيب لكي يستوفي الترتيب تعريف الترتيب الملزم. ويجب أن يكون لكل طرف القدرة والسلطة لإجبار الطرف الآخر أو الأطراف الأخرى على الوفاء بالتعهدات الموضوعة ضمن الترتيب أو للسعي للإنصاف إذا لم يتم الوفاء بتلك التعهدات.
21.	الحقوق السيادية هي سلطة وضع وتعديل وإلغاء الأحكام النظامية. ولا تُنشئ هذه السلطة وحدها حقوقاً وواجبات قابلة للإنفاذ لأغراض تطبيق هذا المعيار. وبالرغم من ذلك، إذا ورد استخدام الحقوق السيادية في تفاصيل الترتيب على أنه وسيلة لإنفاذ وفاء جهة بواجبات، فقد ينتج عن ذلك آلية إنفاذ صحيحة.
22.	قد تجد الجهة نفسها مجبرة على الوفاء بالواجبات الواردة في الترتيب بسبب الخطر المتمثل في أنها قد لا تتلقى تمويل مستقبلي من الطرف الآخر. وبشكل عام، فإن القدرة على تخفيض أو حجب التمويل المستقبلي الذي لا يحق للجهة حالياً الحصول عليه ليس من شأنها أن تعتبر آلية إنفاذ صحيحة في سياق هذا المعيار نظراً لأنه لا يوجد واجب على مقدم الموارد بتقديم مثل هذا التمويل. وبالرغم من ذلك، إذا كانت الجهة يحق لها حالياً تلقي تمويل في المستقبل من خلال ترتيب ملزم آخر، وتسمح شروط ذلك الترتيب الملزم الآخر على وجه التحديد بتخفيض في التمويل المستقبلي إذا تمت مخالفة الترتيبات الأخرى، فإن التخفيض في التمويل المستقبلي يمكن اعتباره آلية إنفاذ صحيحة.
23.	عند تحديد ما إذا كان من شأن تخفيض في التمويل المستقبلي أن يكون آلية إنفاذ، يجب على الجهة إعمال الحكم استناداً إلى الحقائق والظروف. إن قدرة مقدم الموارد على تخفيض التمويل المستقبلي وسجله التاريخي السابق في القيام بذلك هما من العوامل الرئيسية التي قد تشير إلى أن مقدم الموارد من شأنه أن يخفض التمويل المستقبلي في حال وقوع مخالفة للتعهدات الواردة في ترتيب ملزم آخر.
24.	إن التصريح عن النوايا أو الإعلان للعموم من قبل جهة، مثل تعهد حكومة بإفناق أموال أو تقديم سلع أو خدمات بطريقة معينة، ليس في حد ذاته، ترتيباً قابلاً للإنفاذ لأغراض هذا المعيار. فمثل هذا الإعلان ذو طابع عام ولا يُنشئ ترتيباً ملزماً بين مقدم موارد وجهة (مُتلقي موارد).
25.	في بعض الدول قد يتم تضمين شروط وأحكام محددة في الترتيبات بقصد إنفاذ الحقوق والواجبات، ولكن لم يتم إنفاذها تاريخياً. إذا كانت الخبرة السابقة مع مقدم الموارد تشير إلى أن مقدم الموارد لا يقوم مطلقاً بإنفاذ شروط الترتيب عند حدوث المخالفات، عندئذ قد تخلص الجهة إلى أن شروط الترتيب ليس لها جوهر، وقد تشير إلى أن مثل هذه الشروط في جوهرها لا تجعل الجهة الأخرى مساءلة ولا يعتبر الترتيب قابلاً للإنفاذ. وبالرغم من ذلك، إذا لم تكن للجهة خبرة مع مقدم الموارد، أو لم يسبق لها مخالفة أي شروط من شأنها أن تدفع مقدم الموارد إلى إنفاذ الترتيب، وليس لديها دليل على خلاف ذلك، فإن الجهة من شأنها أن تفترض أن مقدم الموارد من شأنه أن يقوم بإنفاذ الشروط، ويعتبر الترتيب قابلاً للإنفاذ. ويجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار أي سجل تاريخي سابق للإنفاذ بوصفه أحد العوامل ذات الصلة عند تقويمها الكلي للقابلية للإنفاذ وما إذا كان يمكن بشكل موضوعي مساءلة الجهات عن إنفاذ الحقوق والوفاء بالواجبات التي وافقت عليها في الترتيب.
أطراف الترتيب	
26.	تتضمن الترتيبات في القطاع العام عادة طرفين أو أكثر. لكي يستوفي الترتيب تعريف الترتيب الملزم لأغراض هذا المعيار، يجب أن يكون لاثنتين على الأقل من أطراف الترتيب حقوق وواجبات خاصة بكل منهما يُنشئها الترتيب، والقدرة على إنفاذ هذه الحقوق والواجبات.
27.	فيما يخص المعاملات الخاصة بالقطاع العام التي لها ترتيبات ملزمة، مُقدم الموارد هو الطرف الذي يقدم العوض للجهة مقابل السلع أو الخدمات المبينة في ترتيب ملزم، ولكنه ليس بالضرورة الطرف الذي يتلقى تلك السلع أو الخدمات. يجوز لمقدم الموارد أن يقدم العوض للجهة من أجل:

إرشادات التطبيق

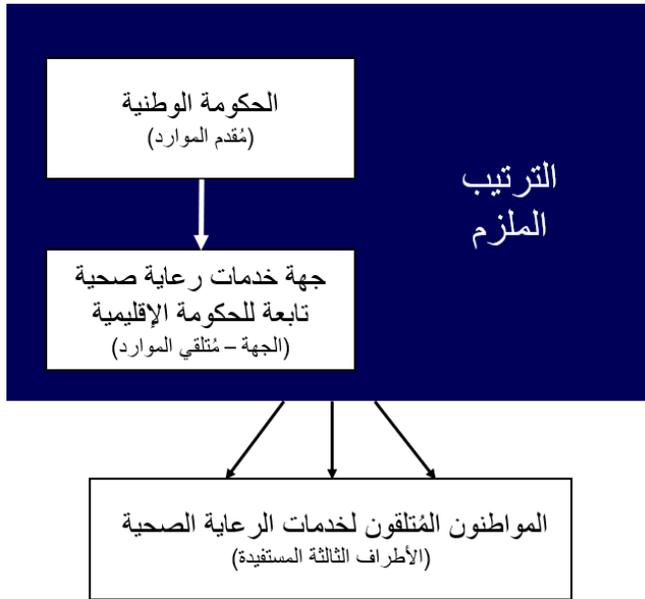
- (أ) استخدام الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات. في هذه الحالات، لا يتلقى مقدم الموارد بشكل مباشر أية سلع أو خدمات أو أصول أخرى في المقابل؛ أو
- (ب) تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مقدم الموارد. في هذه الحالات، يكون مقدم الموارد مشتري⁷، حيث يتلقى سلعا أو خدمات هي مخرجات لأنشطة الجهة بموجب ترتيب ملزم من أجل استهلاكه الخاص؛ أو
- (ج) تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف ثالث مستفيد. في الترتيبات متعددة الأطراف (تمت مناقشتها أدناه)، يكون لدى مقدم الموارد ترتيب ملزم مع الجهة ويقدم العوض لها لتسليم سلع أو خدمات إلى طرف ثالث مستفيد. على سبيل المثال، إذا كانت الحكومة المركزية تقدم تمويلا لدائرة صحة إقليمية لإجراء فحص كثافة العظام للمواطنين الذين يزيد سنهم عن 55 عاما، فإن الحكومة المركزية هي مقدم الموارد والمواطنون هم الطرف الثالث المستفيد. يمكن لمقدم الموارد إنفاذ تسليم تلك السلع أو الخدمات أو الرجوع على الجهة إذا لم يتم الوفاء بالتعهدات الواردة في الترتيب الملزم.
- 7 المشتري هو مقدم الموارد الذي يقدم موارد للجهة مقابل سلع أو خدمات هي مخرجات لأنشطة الجهة بموجب ترتيب ملزم من أجل استهلاكه الخاص. العميل هو نوع من أنواع المشتريين.

28. وبمعنى آخر، فإنه بوصفه حدا أدنى، يجب أن تكون الجهة التي تتلقى العوض (مُتلقي الموارد) قادرة على إنفاذ التعهد بتسليمها التمويل (العوض) وأن تكون الجهة المقدمة للتمويل (مُقدم الموارد) قادرة على إنفاذ الوفاء بالواجبات التي تتحملها الجهة التي تتلقى العوض. ويوضح الرسم البياني الوارد أدناه قابلية الإنفاذ المتبادلة بين طرفين والمطلوبة في الترتيب بوصفها الحد الأدنى لكي يكون الترتيب ملزما:



29. الأطراف المشار إليها ضمن ترتيب ملزم التي ليس لها حقوق وواجبات قابلة للإنفاذ هي أطراف ثالثة مستفيدة. ليس لدى الأطراف الثالثة المستفيدة في الترتيبات الملزمة متعددة الأطراف أي حقوق في إجبار الجهة على تقديم سلع وخدمات. وبالرغم من ذلك، لكي تكون الترتيبات متعددة الأطراف هذه ضمن نطاق هذا المعيار، يجب أن يكون لدى مُقدم الموارد القدرة على إجبار الجهة على تقديم سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. في الترتيبات متعددة الأطراف هذه، لا تكون الجهة (مُتلقي الموارد) وكيلا لمُقدم الموارد نظرا لأن الجهة تكتسب السيطرة على العوض من مُقدم الموارد وتكون مسؤولة عن تقديم سلع أو خدمات إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. يوضح الرسم البياني الآتي هذه العلاقة:

إرشادات التطبيق



30. عند تقويم قابلية الترتيب للإنفاذ، لا تأخذ الجهة في الاعتبار فقط قدرتها على إنفاذ حقها في استلام الأموال المتعلقة بالواجب المنجز (بالواجبات المنجزة)، ولكن أيضاً قدرة مُقدم الموارد على إجبار الجهة على الوفاء بواجباتها.

31. قد تكون بعض معاملات الإيراد قابلة للإنفاذ، ولكنها تنشئ فقط حقوقاً وواجبات قابلة للإنفاذ لطرف واحد في الترتيب. ولا تستوفي هذه المعاملات تعريف الترتيب الملزم لأغراض هذا المعيار نظراً لعدم وجود قابلية الإنفاذ المتبادلة.

الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

ضوابط تطبيق نموذج المحاسبة عن الإيراد من الترتيبات الملزمة (الفقرات 56-61)

الجوهر الاقتصادي

إرشادات التطبيق	
32.	يجب على الجهة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة التي لها ترتيب ملزم وتتطلب تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد لها جوهر اقتصادي عن طريق في النظر في المدى الذي يتوقع أن تتغير به تدفقاتها النقدية المستقبلية أو خدماتها المتوقعة نتيجة للمعاملة. ويكون للمعاملة جوهر اقتصادي إذا: (أ) كانت بنية (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة للأصل المُستلم تختلف عن بنية التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة للأصل المُحول؛ أو (ب) كانت القيمة الخاصة بالجهة للجزء من عمليات الجهة المتأثر بالمعاملة يتغير نتيجة للمبادلة؛ و (ج) كان الفرق في (أ) و(ب) مهماً بالنسبة للقيمة الجارية للأصول المُتبادلة.
33.	ولأغراض تحديد ما إذا كان للمعاملة جوهر اقتصادي، فإن القيمة الخاصة بالجهة للجزء من عمليات الجهة المتأثر بالمعاملة يجب أن تعكس التدفقات النقدية بعد الضريبة، في حال انطباق الضريبة. وقد تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر الجهة إلى إجراء عمليات حسابية مفصلة.
34.	لأغراض هذا المعيار، يتضمن الجوهر الاقتصادي الجوهر التجاري.
أرجحية تحصيل العوض الذي يكون للجهة حق فيه - تبعا للفقرة 56(هـ)	
35.	يتعين على الجهة إعمال الحكم عند أخذ الحقائق والظروف في الاعتبار عند إبرام ترتيب ملزم لتقويم قدرة مُقدم الموارد ونيته - عند نشأة الترتيب - لدفع العوض المتوقع في تاريخ مستقبلي.
36.	يتعين على الجهة أن تُقوم قابلية التحصيل عند نشأة الترتيب الملزم استناداً إلى أفضل تقدير لدى الجهة للمخاطر المرتبطة بمُقدم الموارد في الترتيب الملزم. وقد يختلف هذا التقويم الأولي عن العوض الفعلي الذي يُحصَل لاحقاً نتيجة للتغيرات في الظروف أو التوقعات. ومن شأن مثل هذه التغيرات أن تنعكس إما في صورة هبوط في القيمة (انخفاض مقارنة بالظروف الأولية) أو في صورة إثبات للعوض الكامل (بما يتجاوز التحصيل المتوقع المحدد عند نشأة الترتيب).
37.	قد يُقدّم امتياز سعري بوصفه جزءاً من الترتيب الملزم. يكون الامتياز سعري عموماً معروفاً للأطراف عند نشأة الترتيب الملزم، إما بشكل ضمني أو بشكل صريح، ومن المحتمل أنه استُجِث بفعل التاريخ السابق للتعامل مع الأطراف. ويتطلب هذا المعيار عادة قياس الإيراد استناداً إلى عوض المعاملة الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه وليس إلى المبلغ الذي تتوقع أن تُحصَله في نهاية المطاف. ويتم تعديل الإيراد تبعاً للخصومات أو التخفيضات اللاحقة أو الأموال التي يتم ردها أو نقاط الشراء المستقبلية أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو الغرامات أو البنود المماثلة الأخرى، ولكن لا يتم تخفيضه تبعاً لخسائر الهبوط في القيمة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت الجهة تقوم بتقديم سلع أو خدمات وتقبل عوضاً من مُقدم الموارد بمبلغ أقل من السعر المنصوص عليه في الترتيب الملزم، فإن قبول العوض ذي المبلغ الأقل يمثل امتيازاً سعرياً ضمناً (انظر الفقرتين 109 و115(ب)). وتُقوم الجهة ما إذا كان هذا العوض ذو المبلغ الأقل، بعد أخذ الامتياز سعري الضمني في الحسبان، يستوفي ضابط القابلية للتحصيل الوارد في الفقرة 56(هـ).
38.	في بعض الترتيبات الملزمة، تكون الجهات مجبرة - بموجب تشريعات - على تقديم سلع أو خدمات معينة (مثل الماء والكهرباء) إلى جميع المواطنين، بغض النظر عما إذا كانت لدى المواطنين النية للدفع مقابل تلك السلع أو الخدمات أو القدرة على الدفع مقابلها.
39.	عندما لا يكون من المرجح دفع العوض، مطروحا منه أي امتياز سعري، مقابل تقديم السلعة أو الخدمة إلى مجموعات معينة من المواطنين، فإن ضابط تعيين الترتيب الملزم الوارد في الفقرة 56(هـ) لا يكون مستوفى. وفي هذه الظروف، يجب على الجهة أن تطبق الفقرة 58 من هذا المعيار إذا لم يكن من المرجح - عند نشأة الترتيب الملزم - تحصيل العوض، مطروحا منه أي امتياز سعري.

إرشادات التطبيق	
مخالفة أحكام وشروط الترتيب الملزم	
40. تعتمد المعالجة المحاسبية لمخالفة لأحكام وشروط الترتيب الملزم على ما يأتي:	
(أ) ما إذا كانت هناك أي واجبات امتثال غير منجزة متبقية بموجب الترتيب؛ و	
(ب) متى حدثت المخالفة - أي ما إذا كانت قد حدثت في الفترة التي اُكتشفت فيها المخالفة أو في فترة سابقة؛ و	
(ج) سبب المخالفة.	
41. إذا حدثت المخالفة في الفترة الحالية وتم تعيينها قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، فيجب على الجهة أن تُثبت الجهة التزاما مقابل المبلغ الذي يتعين رده إلى مُقدم الموارد وأن تلغي إثبات أي إيراد مُثبت خلال فترة القوائم المالية.	
42. إذا حُدد أن المخالفة قد حدثت في فترة سابقة، فيجب تقرير المعالجة المحاسبية عن طريق تقويم ما إذا كانت المخالفة قد نتج عنها:	
(أ) تغير في تقدير محاسبي حسيما هو مُعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء. تُستخدم التقديرات المحاسبية إذا لم يكن بالإمكان قياس بنود في القوائم المالية بدقة وقد يكون الحكم مطلوباً عند قياس تلك البنود حسيما هو مُوضح في معيار المحاسبة للقطاع العام 3؛ أو	
(ب) خطأ في فترة سابقة نشأ عن الإخفاق في استخدام، أو عن سوء استخدام، معلومات تعبر بموثوقية كانت متاحة عندما اعتمد إصدار القوائم المالية لتلك الفترة أو كان يمكن - بشكل معقول - توقع أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض القوائم المالية لتلك الفترة؛ أو	
(ج) حدث سابق منفصل لأن المبلغ المُثبت في القوائم المالية لفترة سابقة ليس مبلغاً تقديرياً وكان يستند إلى استخدام معلومات تعبر بموثوقية متاحة في تاريخ اعتماد القوائم المالية لفترة القوائم المالية ذات الصلة.	
تعيين واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم (الفقرات 68-77)	
التعهدات المتمثلة في استخدام موارد	
43. واجب الامتثال هو تعهد الجهة في ترتيب ملزم إما بأن تستخدم الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها أو أن تحول سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى مشتري (أي مُقدم الموارد) أو طرف ثالث مستفيد. وأهداف واجب الامتثال قد تكون معززة لأهداف الجهة الخاصة بتقديم الخدمات أو قد تكون أهدافاً إضافية قد انخرطت فيها الجهة من خلال الترتيب الملزم. وينتج عن التعهد باستخدام الموارد موارد أخرى (أي سلع أو خدمات مميزة بذاتها توفر حقوقاً في الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة، أو كليهما) إما للجهة المعدة للقوائم المالية أو لطرف آخر خارجي (إما المشتري أو طرف ثالث مستفيد. انظر فقرة إرشادات التطبيق 49 للاطلاع على مزيد من الإرشادات). وقد تتلقى الجهة أيضاً منفعة السلعة أو الخدمة ولكنها توجه استخدام المنفعة إلى أطراف أخرى.	
44. يتطلب هذا المعيار من الجهة أن تعين بشكل مناسب أي واجبات امتثال عندما تبرم ترتيباً ملزماً، ثم تُثبت الإيراد بالتزامن مع وفائها، أو عندما تفي، بكل من واجبات الامتثال التي تم تعيينها وفقاً لأحكام وشروط الترتيب الملزم.	

إرشادات التطبيق	
45.	<p>في القطاع العام، قد يتطلب تعيين واجبات الامتثال حكما مهما. إن شرطا ضروريا لوجود واجب الامتثال هو أن التعهد يجب أن يكون محددا بدرجة كافية لتكون الجهة قادرة على تحديد متى يتم الوفاء بواجب الامتثال ذلك، وتأخذ الجهة العوامل الآتية في الاعتبار عند تعيين ما إذا كان التعهد محددا بدرجة كافية:</p> <p>(أ) طبيعة أو نوع التعهد باستخدام الموارد؛ و</p> <p>(ب) تكلفة أو قيمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المرتبطة بالتعهد باستخدام الموارد؛ و</p> <p>(ج) كمية السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المرتبطة بالتعهد باستخدام الموارد؛ و</p> <p>(د) الفترة التي يحدث على مداها استخدام الموارد.</p>
46.	<p>إن وجود مؤشرات أداء فيما يتعلق بالتعهدات قد يكون (ولكن ليس بالضرورة) مؤشرا على وجود واجب امتثال حسبما هو مُعرف في هذا المعيار، ومؤشر الأداء هو نوع من قياس الأداء (إما كمي، أو نوعي، أو وصفي) يستخدم لتقويم نجاح ومدى استخدام الجهة للموارد، وتقديم الخدمات وتحقيق أهداف أداء الخدمات الخاصة بها. وعادة يكون مؤشر الأداء قياسا للأداء مفروضا داخليا وليس واجب امتثال.</p> <p style="text-align: center;">التعهدات المتمثلة في استخدام الموارد داخليا</p>
47.	<p>في العديد من الحالات، يتطلب تعهد الجهة الوارد في الترتيب الملزم من الجهة أن تستخدم الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها لتحقيق أهداف محددة خاصة بتقديم الخدمات. وقد تتضمن أمثلة الموارد المقدمة إلى جهة قطاع عام في ترتيب ملزم ما يأتي:</p> <p>(أ) تحويلات من حكومات وطنية إلى حكومات مناطق أو ولايات أو حكومات محلية؛ و</p> <p>(ب) تحويلات من حكومات ولايات/مناطق إلى حكومات محلية؛ و</p> <p>(ج) تحويلات من حكومات إلى جهات قطاع عام أخرى؛ و</p> <p>(د) تحويلات إلى وكالات حكومية تم إنشاؤها بموجب الأنظمة أو اللوائح لتؤدي وظائف محددة ولها استقلالية تشغيلية، مثل السلطات التشريعية أو المجالس أو السلطات الإقليمية؛ و</p> <p>(هـ) تحويلات من وكالات مانحة إلى حكومات أو جهات قطاع عام أخرى.</p>
48.	<p>من شأن مُقدم الموارد في الترتيب الملزم أن تكون له القدرة على انفاذ الكيفية التي تستخدم بها الجهة الموارد لتحقيق أهداف محددة وعلى جعل الجهة مساءلة عن امتثالها لمثل هذه الشروط. وقد تُفرض واجبات الامتثال بموجب متطلبات في الترتيبات الملزمة التي تُوجد أساس التحويلات، أو قد تنشأ عن البيئة التشغيلية العادية، مثل إثبات المقبوضات المقدمة.</p> <p style="text-align: center;">التعهدات المتمثلة في استخدام الموارد من أجل طرف آخر (مُقدم موارد) (مشتري) أو طرف ثالث (مستفيد)</p>

إرشادات التطبيق	
49.	في بعض الحالات، يتطلب تعهد الجهة الوارد في الترتيب الملزم أن تستخدم الجهة الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى طرف خارجي أو أطراف خارجية (أي إلى المشتري (مقدم الموارد) أو إلى طرف ثالث مستفيد) تم تعيينها في الترتيب الملزم، امثالاً لأحكام وشروط الترتيب الملزم. وعند الممارسة العملية، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت تحتفظ بالسيطرة على الموارد، أو أن الموارد تُحول إلى سلعة و/أو خدمة يُطلب تحويلها إلى مقدم الموارد أو إلى طرف ثالث مستفيد. وفي هذه الحالة، يكون مقدم الموارد فعلياً هو مشتري لسلع أو خدمات مميزة بذاتها من الجهة.
50.	إحدى السمات الرئيسية التي تميز تعهد الجهة بتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها عن التعهدات الأخرى في الترتيب الملزم هي التعيين الواضح للطرف الخارجي الذي يتلقى السلع أو الخدمات المميزة بذاتها. وبشكل عام فإن الترتيب الملزم الذي يفرض واجبا على الجهة بأن تحول سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى طرف خارجي محدد (أي المشتري أو طرف ثالث مستفيد محدد) يوفر مؤشرا واضحا على التحديد وعلى تحويل السيطرة على المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة للموارد من الجهة إلى الطرف الخارجي.
51.	تبعاً للترتيب الملزم، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها في واجب الامتثال قد تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: (أ) تقديم سلع من إنتاج الجهة (على سبيل المثال، مخزون مثل المطبوعات أو مياه البلدية المقدمة مقابل رسم)؛ و (ب) شراء السلع من قبل الجهة وتقديمها للمواطنين (على سبيل المثال، صناديق جمع النفايات)؛ و (ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات قامت الجهة بشرائها (على سبيل المثال، رصيد انبعاثات تتم إعادة بيعه من قبل جهة تتصرف بصفتها أصيلاً، انظر فقرات إرشادات التطبيق 117-125)؛ و (د) تقديم سلع أو خدمات من قبل الجهة إلى أطراف ثالثة مستفيدة (على سبيل المثال، برنامج تحصين للأطفال يقدمه مستشفى تم تمويله من قبل الحكومة لذلك الغرض)؛ و (هـ) أداء مهمة لصالح مشتري محدد في الترتيب الملزم (على سبيل المثال، إدارة مرافق المياه)؛ و (و) تقديم خدمة الاستعداد لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال، تواجد مسعفين في الموقع في مسابقة رياضية تنظمها مجموعة مجتمعية)؛ و (ز) تقديم خدمة الترتيب لقيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد (على سبيل المثال، مكتب البريد الذي يتصرف بصفته وكيلًا لطرف آخر عن طريق تحصيل مدفوعات الهاتف والكهرباء، انظر فقرات إرشادات التطبيق 117-125)؛ و (ح) منح حقوق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها في المستقبل يستطيع المشتري إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد دائرة الصحة التي تقدم أدوية ومكملات غذائية إلى صيدليات بتحويل سلعة أو خدمة إضافية إلى العيادات التي تشتري الأدوية والمكملات الغذائية من الصيدليات)؛ و (ط) إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن مشتري (على سبيل المثال، قيام دائرة أشغال حكومية ببناء مرفق ترفيهي لصالح بلدية أخرى)؛ و (ي) منح التراخيص (انظر فقرات إرشادات التطبيق 168-182)؛ و (ك) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للمشتري حقا ذا أهمية (انظر فقرات إرشادات التطبيق 126-130)).

إرشادات التطبيق	
52.	تكتسب الجهة الإيراد وتُثبت عند تفي بواجب امتثال عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. عندما يكتسب المشتري أو الطرف الثالث المستفيد السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها يكون ذلك مؤشراً على تحويل السلعة أو الخدمة. توفر الفقرة 18 مؤشرات على السيطرة وتتضمن: (أ) القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه؛ و (ب) القدرة على منع الآخرين من توجيه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل.
تعيين التعهدات - المميّزة بذاتها - المتمثلة في استخدام الموارد من أجل طرف آخر (مقدم موارد (مشتري) أو طرف ثالث مستفيد)	
53.	بشكل تنطوي التعهدات باستخدام الموارد لتحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف خارجي على درجة أكبر من التحديد. ويُطلب من الجهة أن تعين بوضوح مثل واجبات الامتثال هذه لكي تستكمل تحليل أكثر موضوعية وحصراً أكثر دقة من أجل إثبات وقياس الإيراد من هذه المعاملات.
54.	في الحالات التي يتضمن فيها الترتيب الملزم واجب امتثال بتحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد، تكون السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين (انظر الفقرة 73): (أ) يمكن أن يولد التعهد باستخدام الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد مورداً أخرى توفر حقوقاً في الحصول على منافع اقتصادية و/أو خدمات متوقعة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة للطرف المتلقي للسلعة أو الخدمة (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها)؛ و (ب) يكون تعهد الجهة باستخدام الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قابل للتعيين بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في الترتيب الملزم (أي أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة مميز بذاته ضمن سياق الترتيب الملزم).
55.	في مثل هذه الترتيبات الملزمة، فإن التعهد باستخدام الموارد لتحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يمكن أن يولد موارد أخرى توفر حقوقاً في الحصول على منافع اقتصادية و/أو خدمات متوقعة عندما يساهم تحويل الجهة للسلعة أو الخدمة إلى الطرف المتلقي للسلع أو الخدمات في تحقيق المشتري لأهدافه الخاصة بتقديم الخدمات.
56.	تكون واجبات الامتثال التي تتطلب تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قابلة للتعيين بشكل منفصل (أي مميزة بذاتها) عن التعهدات الأخرى الواردة في نفس الترتيب الملزم بما يسمح للمشتري بأن يكون قادراً على تحديد متى يتم الوفاء بذلك التعهد، وبناء عليه، من الممكن أن يكون على الجهة عدة واجبات امتثال في ترتيب ملزم واحد.
الإثبات الأولى لمعاملات الإيراد التي لها ترتيبات ملزمة (الفقرة 78)	
57.	وفقاً للفقرة 78، عندما يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به، فإنه يجب على الجهة ألا تُثبت أي أصل أو التزام أو إيراد مرتبط بالترتيب الملزم، ما لم يكن الترتيب الملزم متوقفاً خسارته. تكون حقوق وواجبات الجهة بموجب الترتيب الملزم الذي بكامله لم يتم الوفاء به معتمدة على بعضها البعض وغير قابلة للفصل عن بعضها البعض. وتشكل الحقوق والواجبات المُجمعة أصلاً واحداً أو التزاماً واحداً يُقاس بصفر. وتُثبت الحقوق والواجبات الفردية على أنها بنود (أصول والتزامات وإيراد ومصروفات تبعا لطبيعتها) فقط عندما يفي (أو بالتزامن مع وفاء) طرف واحد أو أكثر من أطراف الترتيب الملزم بواجباتهم.

إرشادات التطبيق	
58. إذا تبقت أجزاء من الترتيب الملزم لم يتم الوفاء بها بالتساوي، فيجب على الجهة ألد تُثبت أي أصل أو التزام أو مصروف فيما يخص أجزاء الترتيب الملزم التي لم يتم الوفاء بها بالتساوي. إذ تستمر أجزاء الترتيب الملزم هذه التي لم يتم الوفاء بها بالتساوي في تشكيل أصل واحد أو التزام واحد يُقاس بصفر.	وجود التزام وإثباته (الفقرات 81-86)
59. قد ينشأ التزام عن واجب الامتثال المترتب على الجهة في ترتيب ملزم. ويُعرّف الالتزام على أنه واجب حالي على الجهة بأن تحول موارد نتيجة لأحداث سابقة.	واجب حالي
60. قد يكون الواجب الحالي ملزماً نظاماً (أي، من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المعادلة) أو غير ملزم نظاماً. إن واجب الامتثال هو واجب حالي ملزم نظاماً، في معاملات الإيراد التي لها ترتيبات ملزمة، باستخدام الموارد امتثالاً لشروط الترتيب الملزم. وتتضمن جميع الترتيبات الملزمة واجب امتثال واحد على الأقل.	نتيجة لأحداث سابقة
61. قد تبرم جهات القطاع العام إيرادتها ترتيبات ملزمة لكي تحقق أهدافها الخدمية وتحصل على أصول من حكومات أو جهات أخرى، أو عن طريق شرائها أو إنتاجها. وقد يوجد التزام نتيجة لأحداث سابقة، وتحديدًا عندما: (أ) تبرم الجهة ترتيباً ملزماً مع طرف واحد أو أكثر؛ و (ب) يكون مُقدم الموارد قد قدم الموارد المتعهد بها قبل أن تفي الجهة بواجب (واجبات) الامتثال المرتبطة (ة) (أي أن الجهة قد تلقت دفعة مقدمة وتم الوفاء بالترتيب الملزم جزئياً). إن المعاملات أو الأحداث التي يتوقع أن تحدث في المستقبل لا تؤدي في حد ذاتها إلى نشوء واجبات امتثال.	تحويل موارد
62. إن قابلية الترتيب الملزم للإنفاذ تزود كل طرف في الترتيب بالقدرة على جعل الأطراف مساءلة إما عن الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها أو مواجهة التبعات إذا لم تف بواجبات الامتثال الخاصة بها. عندما تكون الجهة قد تلقت موارد بعد إبرام ترتيب ملزم بوصفها طرفاً راعياً، يوجد التزام إذا كانت تبعة عدم وفاء الجهة بواجب الامتثال الخاص بها، نتيجة لهذه الأحداث السابقة، هي تحويل الموارد إلى طرف آخر (على سبيل المثال، إلى مُقدم الموارد). تشمل أمثلة تبعات عدم الامتثال التي تتطلب تحويل موارد، على سبيل المثال لا الحصر، رد الموارد إلى مُقدم الموارد أو تكبد شكل آخر من الغرامة. وتتطلب مثل هذه التبعة تحويل موارد لم تكن الجهة ستضطر إلى تحويلها (أي أنها إضافية) فيما لو أنها لم تبرم إيرادتها الترتيب الملزم وتتلقى موارد من مُقدم الموارد مرتبطة بواجب لم يتم الوفاء به أو لم يتم الوفاء به جزئياً (أي، تبعة لأحداث سابقة).	الوفاء بواجبات الامتثال (الفقرات 87-104)
63. تقضي الفقرة 92 بأن واجب الامتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا استوفى أحد الضوابط الآتية: (أ) تتلقى الجهة وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 64-65)؛ أو	واجبات الامتثال المتمثلة في استخدام الموارد من أجل سلع أو خدمات داخلياً

إرشادات التطبيق	
	(ب) يُنشئ أداء الجهة أصلاً أو يعززه (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) تسيطر عليه الجهة بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تعزيره (انظر فقرة إرشادات التطبيق 66)؛ أو
	(ج) للجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه (انظر فقرات إرشادات التطبيق 67-71).
تلقي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة واستهلاكها في الوقت نفسه (الفقرة 92(أ))	
64.	فيما يخص بعض أنواع واجبات الامتثال، يمكن بوضوح تقويم ما إذا كانت الجهة تتلقى المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء، وتستهلك تلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة في الوقت نفسه بالتزامن مع تلقيها لها. ومن أمثلة ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل الخدمة التطوعية اليومية) التي يمكن أن يُعين فيها بسهولة تلقي الجهة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة واستهلاكها لها في الوقت نفسه بالتزامن مع وفاء الجهة بواجب الامتثال الخاص بها.
65.	فيما يخص أنواعاً أخرى من واجبات الامتثال، قد لا تكون الجهة قادرة على أن تعين بسهولة ما إذا كانت الجهة تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء. وفي تلك الظروف، فإن واجب الامتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا حددت الجهة أنه لن يلزم جهة أخرى أن تعيد تقريباً أداء العمل الذي أنجزته الجهة حتى تاريخه إذا كانت تلك الجهة الأخرى ستفي بواجب الامتثال المتبقي. وعند تحديد ما إذا كانت جهة أخرى لن يلزمها أن تعيد تقريباً أداء العمل الذي أنجزته الجهة حتى تاريخه، يجب على الجهة أن تفترض كلا الافتراضين الآتيين:
(أ)	تجاهل القيود المحتملة أو الحدود العملية في الترتيب الملزم والتي من شأنها في حال وجودها أن تمنع الجهة من تحويل واجب الامتثال المتبقي إلى جهة أخرى؛ و
(ب)	افتراض أن الجهة الأخرى التي ستفي بواجب الامتثال المتبقي لن تكون لها المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة لأي أصل تسيطر عليه الجهة حالياً ومن شأنه أن يظل مسيطراً عليه من قبل الجهة إذا كان واجب الامتثال سيتم تحويله إلى جهة أخرى.
سيطرة الجهة على الأصل بالتزامن مع إنشائه أو تعزيره (الفقرة 92(ب))	
66.	عند تحديد ما إذا كانت الجهة تسيطر على الأصل بالتزامن مع إنشائه أو تعزيره وفقاً للفقرة 92(ب)، يجب على الجهة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات 89-90 و94 وفقرات إرشادات التطبيق 183-196. ويمكن أن يكون الأصل الذي يجري إنشاؤه أو تعزيره (على سبيل المثال، أصل أعمال تحت التنفيذ) ملموساً أو غير ملموس.
الحق في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه (الفقرة 92(ج))	
67.	وفقاً للفقرتين 92(ج) و93، فإن للجهة حق في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المنجزة حتى تاريخه إذا كان من شأن الجهة أن يكون لها الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن واجبات الامتثال الخاصة بها المنجزة حتى تاريخه في حال قيام مقدم الموارد أو طرف آخر بإنهاء الترتيب الملزم لأسباب أخرى بخلاف إخفاق الجهة في الأداء حسبما تعهدت به. والمبلغ الذي من شأنه أن يعوض الجهة عن واجبات الامتثال المنجزة حتى تاريخه من شأنه أن يكون مبلغاً يقارب مجموع تكلفة السلع أو الخدمات المستخدمة حتى تاريخه بدون مقابل أو بمقابل اسمي، أو سعر السلع أو الخدمات المستخدمة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي

إرشادات التطبيق	
<p>تكدتها الجهة في الوفاء بواجب الامتثال زائد هامش معقول) وليس مجرد تعويض عن الخسارة المحتملة للجهة بسبب فوات الفائض إذا كان الترتيب الملزم سيتم إنهاؤه. ولا يلزم أن يساوي التعويض عن الهامش المعقول الهامش المتوقع تحقيقه إذا ما تم الوفاء بالترتيب الملزم حسبما هو متعهد به، ولكن يتعين أن يكون للجهة حق في التعويض عن أحد المبلغين الآتين:</p> <p>(أ) جزء من الهامش المتوقع في الترتيب الملزم يعكس بشكل معقول القدر الذي قامت الجهة بأدائه بموجب الترتيب الملزم قبل إنهائه من قبل مُقدم الموارد (أو طرف آخر)؛ أو</p> <p>(ب) عائد معقول على تكلفة رأسمال الجهة في الترتيبات الملزمة المماثلة (أو هامش التشغيل المعتاد للجهة في الترتيبات الملزمة المماثلة) إذا كان الهامش الخاص بالترتيب الملزم أعلى من العائد الذي تحققه الجهة عادة من الترتيبات الملزمة المماثلة.</p>	<p>68. لا يلزم أن يكون حق الجهة في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه حقا حاليا غير مشروط في الحصول على عوض. ففي حالات عديدة، يكون للجهة حق غير مشروط في الحصول على عوض فقط عند بلوغ مرحلة إنجاز متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بواجب الامتثال. وعند تقويم ما إذا كان للجهة حق في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان من شأنها أن يكون لها حق قابل للإنفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بعوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه إذا كان الترتيب الملزم سيتم قبل إنجازه لأسباب بخلاف إخفاق الجهة في الأداء حسبما تعهدت به.</p> <p>69. في بعض الترتيبات الملزمة، قد يكون لمُقدم الموارد حق إنهاء الترتيب الملزم فقط في أوقات محددة خلال مدة الترتيب الملزم أو قد لا يكون لمُقدم الموارد أي حق لإنهاء الترتيب الملزم، وإذا تصرف مُقدم الموارد لإنهاء الترتيب الملزم دون أن يكون له الحق في إنهائه في ذلك الوقت (بما في ذلك عندما يخفق مُقدم الموارد في أداء واجباته حسبما تعهد به)، فإن الترتيب الملزم (أو أنظمة أخرى) قد تعطي الجهة الحق في الاستمرار في استخدام الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات مميزة بذاتها امتثالا للترتيب الملزم ومطالبة مُقدم الموارد بسداد العوض المتعهد به مقابل واجبات الامتثال تلك التي تم الوفاء بها. وفي تلك الظروف، فإن للجهة حق في الحصول عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه لأن الجهة لها حق الاستمرار في أداء واجباتها وفقا للترتيب الملزم ومطالبة مُقدم الموارد بأداء واجباته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).</p> <p>70. عند تقويم وجود حق في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه وقابلية ذلك للإنفاذ، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم وأيضا أي تشريع أو سابقة قضائية يمكن أن تُكمل أو تُعطل شروط الترتيب الملزم تلك، ويشمل ذلك تقويم ما يلي:</p> <p>(أ) ما إذا كان التشريع أو الممارسات الإدارية أو السابقة القضائية تخول الجهة حقا في الحصول على عوض مقابل الأداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد؛ أو</p> <p>(ب) ما إذا كانت السابقة القضائية ذات الصلة تشير إلى أن حقوقا مماثلة في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه في ترتيبات ملزمة مماثلة ليس لها أثر نظامي ملزم؛ أو</p> <p>(ج) ما إذا كانت الممارسات المعتادة للجهة في اختيارها عدم إنفاذ حقا في الحصول على عوض نتج عنها اعتبار الحق غير قابل للإنفاذ في تلك البيئة النظامية. وبالرغم من ذلك، ومع أن الجهة قد تختار التنازل عن حقا في الحصول على عوض في ترتيبات ملزمة مماثلة، فإن الجهة يظل لها حق في الحصول على عوض حتى تاريخه إذا ظل حقا في الحصول على عوض مقابل الأداء حتى تاريخه في الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد، قابلا للإنفاذ.</p> <p>71. لا يشير جدول السداد المحدد في ترتيب ملزم، بالضرورة، إلى ما إذا كانت الجهة لها حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه. وبالرغم من أن جدول السداد الوارد في الترتيب الملزم يحدد توقيت ومبلغ العوض مستحق الدفع من قبل مُقدم الموارد، إلا أن جدول السداد قد لا يقدم بالضرورة دليلا على حق الجهة في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجزه حتى تاريخه. ويرجع السبب في ذلك، على سبيل المثال، إلى أن الترتيب الملزم يمكن أن يحدد أن العوض الذي تم تلقيه من مُقدم الموارد قابل للرد لأسباب أخرى بخلاف إخفاق الجهة في الأداء حسبما تعهدت في الترتيب الملزم.</p> <p style="text-align: right;">واجبات الامتثال المتمثلة في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر</p>

إرشادات التطبيق	
72.	تقضي الفقرة 95 بأن واجب الامتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا استوفي أحد الضوابط الآتية: (أ) يتلقى المشتري (مُقدم الموارد في الترتيب الملزم) أو الطرف الثالث المستفيد ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 73-74)؛ أو (ب) يُنشئ أداء الجهة أصلاً أو يعززه (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) يسيطر عليه المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تعزيزه (انظر فقرة إرشادات التطبيق 75)؛ أو (ج) لا يُنشئ أداء الجهة أصلاً له استخدام بديل للجهة (انظر فقرات إرشادات التطبيق 76-78) وللجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه (انظر فقرات إرشادات التطبيق 79-81).
تلقي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة واستهلاكها في الوقت نفسه (الفقرة 95(أ))	
73.	فيما يخص بعض أنواع واجبات الامتثال، يمكن بوضوح تقويم ما إذا كان مُقدم الموارد يتلقى المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء، ويستهلك تلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة في الوقت نفسه بالتزامن مع تلقيه لها. ومن أمثلة ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة النظافة) التي يمكن أن يُعين فيها بسهولة تلقي المشتري أو الطرف الثالث المستفيد للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الجهة واستهلاكه لها في الوقت نفسه.
74.	فيما يخص أنواعاً أخرى من واجبات الامتثال، قد لا تكون الجهة قادرة على أن تعين بسهولة ما إذا كان مُقدم الموارد يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء. وفي تلك الظروف، فإن واجب الامتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا حددت الجهة أنه لن يلزم جهة أخرى أن تعيد تقريبا أداء العمل الذي أنجزته الجهة حتى تاريخه إذا كانت تلك الجهة الأخرى ستفي بواجب الامتثال المتبقي تجاه مُقدم الموارد. وعند تحديد ما إذا كانت جهة أخرى لن يلزمها أن تعيد تقريبا أداء العمل الذي أنجزته الجهة حتى تاريخه، يجب على الجهة أن تفترض كلا الافتراضين الآتيين: (أ) تجاهل القيود المحتملة أو الحدود العملية في الترتيب الملزم والتي من شأنها في حال وجودها أن تمنع الجهة من تحويل واجب الامتثال المتبقي إلى جهة أخرى؛ و (ب) افتراض أن الجهة الأخرى التي ستفي بواجب الامتثال المتبقي لن تكون لها المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة لأي أصل تسيطر عليه الجهة حالياً ومن شأنه أن يظل مسيطراً عليه من قبل الجهة إذا كان واجب الامتثال سيتم تحويله إلى جهة أخرى.
سيطرة مُقدم الموارد على الأصل بالتزامن مع إنشائه أو تعزيزه (الفقرة 95(ب))	
75.	لتحديد ما إذا كان مُقدم الموارد يسيطر على الأصل بالتزامن مع إنشائه أو تعزيزه وفقاً للفقرة 95(ب)، يجب على الجهة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات 89-90 و 97 وفقرات إرشادات التطبيق 183-185. ويمكن أن يكون الأصل الذي يجري إنشاؤه أو تعزيزه (على سبيل المثال، أصل أعمال تحت التنفيذ) ملموساً أو غير ملموس.
لا يُنشئ وفاء الجهة بواجب الامتثال أصلاً له استخدام بديل (الفقرة 95(ج))	
76.	عند تقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل لدى الجهة وفقاً للفقرتين 95(ج) و96، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار آثار القيود والحدود العملية في الترتيب الملزم على قدرة الجهة على توجيه ذلك الأصل بسهولة إلى استخدام آخر، مثل تقديمه إلى جهة مختلفة. ولا تُعد إمكانية إنهاء الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تقويم ما إذا كانت الجهة قادرة على توجيه الأصل بسهولة إلى استخدام آخر.

إرشادات التطبيق	
77.	يجب أن يكون القيد في الترتيب الملزم على قدرة الجهة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر قيدياً جوهرياً حتى لا يكون للأصل استخدام بديل لدى الجهة، ويكون القيد في الترتيب الملزم جوهرياً إذا كان بإمكان مُقدم الموارد إنفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت الجهة إلى توجيه الأصل إلى استخدام آخر. وفي المقابل، لا يكون القيد في الترتيب الملزم جوهرياً، على سبيل المثال، إذا كان الأصل قابلاً بدرجة كبيرة لمبادلتها بأصول أخرى بإمكان الجهة تحويلها إلى مقدم موارد آخر دون الإخلال بالترتيب الملزم ودون تكبد تكاليف مهمة لم يكن ليتم تكبدها لولا ذلك فيما يتعلق بذلك الترتيب الملزم.
78.	يوجد قيد عملي على قدرة الجهة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر إذا كانت الجهة ستتكبد خسائر اقتصادية مهمة لتوجيه الأصل إلى استخدام آخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية مهمة إما لأن الجهة ستتكبد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنها لن تستطيع تقديم الأصل إلى مقدم موارد آخر إلا بخسارة مهمة. فعلى سبيل المثال، قد تكون الجهة مقيدة عملياً من إعادة توجيه الأصول التي لها مواصفات تصميم فريدة لمُقدم موارد معين أو التي تقع في مناطق نائية.
الحق في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه (الفقرة 95(ج))	
79.	وفقاً للفقرتين 95(ج) و93، فإن للجهة حق في الحصول على عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجز حتى تاريخه إذا كان من شأن الجهة أن يكون لها الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن أدائها المُنجز حتى تاريخه في حال قيام مُقدم الموارد أو طرف آخر بإنهاء الترتيب الملزم لأسباب بخلاف إخفاق الجهة في الأداء حسبما تعهدت به. والمبلغ الذي من شأنه أن يعوض الجهة عن واجبات الامتثال المُنجز حتى تاريخه من شأنه أن يكون مبلغاً يقارب مجموع تكلفة السلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه بدون مقابل أو بمقابل اسمي، أو سعر السلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي تكبدها الجهة في الوفاء بواجب الامتثال زائد هامش معقول) وليس مجرد تعويض عن الخسارة المحتملة للجهة بسبب فوات الفائض إذا كان الترتيب الملزم سيتم إنهاؤه. ولا يلزم أن يساوي التعويض عن الهامش المعقول الهامش المتوقع تحقيقه إذا تم الوفاء بالترتيب الملزم حسبما هو متعهد به، ولكن يتعين أن يكون للجهة حق في التعويض عن أحد المبلغين الآتيين: (أ) جزء من الهامش المتوقع في الترتيب الملزم يعكس بشكل معقول القدر الذي قامت الجهة بأدائه بموجب الترتيب الملزم قبل إنهائه من قبل مُقدم الموارد (أو طرف آخر)؛ أو (ب) عائد معقول على تكلفة رأسمال الجهة في الترتيبات الملزمة المماثلة (أو هامش التشغيل المعتاد للجهة في الترتيبات الملزمة المماثلة) إذا كان الهامش الخاص بالترتيب الملزم أعلى من العائد الذي تحققه الجهة عادة من الترتيبات الملزمة المماثلة.
80.	في بعض الترتيبات الملزمة، قد يكون لمُقدم الموارد حق إنهاء الترتيب الملزم فقط في أوقات محددة خلال مدة الترتيب الملزم أو قد لا يكون لمُقدم الموارد أي حق لإنهاء الترتيب الملزم، وإذا تصرف مُقدم الموارد لإنهاء الترتيب الملزم دون أن يكون له الحق في إنهائه في ذلك الوقت (بما في ذلك عندما يخفق مُقدم الموارد في أداء واجباته حسبما تعهد به)، فإن الترتيب الملزم (أو أنظمة أخرى) قد تعطي الجهة الحق في الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد ومطالبة مُقدم الموارد بسداد العوض المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الظروف، فإن للجهة حق في الحصول عوض مقابل واجبات الامتثال المُنجز حتى تاريخه لأن الجهة لها حق الاستمرار في أداء واجباتها وفقاً للترتيب الملزم ومطالبة مُقدم الموارد بأداء واجباته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).
81.	يتعين للجهة أيضاً أن تأخذ في الاعتبار فقرات إرشادات التطبيق 68 و70 و71 عند تقويم حقها في الحصول على عوض مقابل الأداء المُنجز حتى تاريخه المتعلق بواجبات امتثال تتطلب تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر. قبول مُقدم الموارد تحويل الجهة للسلع أو الخدمات (الفقرة 97)
82.	وفقاً للفقرة 97(هـ)، فإن قبول مُقدم الموارد لأصل قد يشير إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على السيطرة على الأصل. قد تسمح شروط قبول مُقدم الموارد بأن يلغي الترتيب الملزم أو أن يطالب الجهة باتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها. ويجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار مثل هذه الشروط عند تقويم متى يحصل مُقدم الموارد على السيطرة على السلعة أو الخدمة.

إرشادات التطبيق	
83.	إذا كان بإمكان الجهة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى مُقدم الموارد وفقا للمواصفات المتفق عليها في الترتيب الملزم، فإن قبول مُقدم الموارد يعدا إجراء شكليا لا يؤثر على تحديد الجهة لمتى قد حصل مُقدم الموارد على السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان شرط القبول يستند إلى استيفاء خصائص محددة تتعلق بالحجم والوزن، فإن الجهة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الضوابط قبل استلام تأكيد بقبول مُقدم الموارد. وقد توفر خبرة الجهة في الترتيبات الملزمة التي تخص سلع أو خدمات مماثلة دليلا على أن السلعة أو الخدمة المقدمة للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد هي وفقا للمواصفات المتفق عليها في الترتيب الملزم، وإذا تم إثبات إيراد قبل أن يقبل مُقدم الموارد الأصل، فلا يزال يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أي واجبات امتثال متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وأن تقوم ما إذا كان عليها أن تحاسب عنها بشكل منفصل.
84.	وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن الجهة من أن تحدد بشكل موضوعي أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد هي وفقا للمواصفات المتفق عليها في الترتيب الملزم، فعندئذ لن تكون الجهة قادرة على الخلوص إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على السيطرة إلى أن تستلم الجهة قبول مُقدم الموارد. وذلك لأن الجهة في تلك الظروف لن تكون قادرة على تحديد أن مُقدم الموارد له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منها.
85.	إذا سلمت الجهة منتج إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد لأغراض التجربة أو التقويم وكان مُقدم الموارد غير ملتزم بسداد أي عوض إلى حين انقضاء الفترة التجريبية، فإن السيطرة على المنتج لا يتم تحويلها إلى مُقدم الموارد إلى حين قبول مُقدم الموارد للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.
طرق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال (الفقرات 98-104)	
86.	تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس مدى تقدم الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ما يلي: (أ) طرق المخرجات (انظر فقرات إرشادات التطبيق 87-91)؛ و (ب) طرق المدخلات (انظر فقرات إرشادات التطبيق 92-95).
طرق المخرجات	
87.	تُثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة القيمة المتأبئة للجهة التي تتلقى المخرجات من واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها حتى تاريخه بالنسبة إلى واجبات الامتثال المتبقية بموجب الترتيب الملزم، وتتضمن طرق المخرجات طرقا مثل الأنشطة المحددة التي تم أدائها حتى تاريخه، ومسح الأداء المُنجز حتى تاريخه، وتقويم النتائج التي تم تحقيقها، ومراحل الإنجاز التي تم الوصول إليها، والوقت المنصرف، والوحدات المنتجة أو الوحدات المسلمة.
88.	النشاط المحدد هو إجراء معين، منصوص عليه في ترتيب ملزم، يجب على الجهة أن تؤديه وبإمكان مُقدم الموارد أن يجبر الجهة على أدائه، مثل إنشاء مستشفى أو إجراء شكل من أشكال البحث. وبوصفه مثالا تفصيليا على ذلك، يقدم مُقدم موارد تمويلا إلى وكالة علمية حكومية (متلقي الموارد) لإجراء بحث وتطوير لبدل نباتي للحوم، تظل أية ملكية فكرية تطورها الوكالة العلمية الحكومية ملكا لتلك الوكالة. ويُقدّم التمويل استنادا إلى خطة مشروع مفصلة (تتضمن تعيينا للمراحل الفردية للبحث والتطوير) مقدمة من الوكالة العلمية الحكومية ويتطلب مُقدم الموارد من الوكالة العلمية الحكومية أن ترفع تقريرا له عند كل مرحلة. تُشكل كل مرحلة من هذه المراحل نشاطا محددًا ومن شأن الإيراد أن يُثبت عندما يتم إنجازها (أو بالتزامن مع إنجازها) وبالمبلغ المتكبد في إنجاز ذلك الإجراء المحدد. وتُمكن قابلية الترتيب الملزم للإنفاذ مُقدم الموارد من مُطالبة الجهة باستخدام الموارد لتنفيذ النشاط المحدد، أو مواجهة التبعات المنصوص عليها في الترتيب الملزم بسبب عدم الامتثال (مثل إرجاع الموارد، أو شكل آخر من أشكال الانصاف).

إرشادات التطبيق	
89.	عندما تقوم الجهة بتفويض ما إذا كانت ستطبق طريقة مخرجات لقياس مدى تقدمها، يجب عليها أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان المخرج الذي تم اختياره من شأنه أن يصور بموثوقية أداء الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. وليس من شأن طريقة المخرجات أن تقدم تصويراً موثقاً لأداء الجهة إذا كان من شأن المخرج الذي تم اختياره أن يخفق في قياس بعض التعهدات باستخدام الموارد على النحو المحدد. فعلى سبيل المثال، ليس من شأن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو الوحدات المسلمة أن تصور بموثوقية أداء الجهة في الوفاء بواجب الامتثال إذا كان أداء الجهة، في نهاية فترة القوائم المالية، قد أنتج إنتاجاً تحت التشغيل أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها مُقدم الموارد ولم يكن ذلك الإنتاج أو تلك السلع مُضمّنة في قياس المخرج.
90.	بوصفه وسيلة عملية فيما يخص واجبات الامتثال التي يُتطلب من الجهة فيها أن تحول سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى طرف خارجي، إذا كان للجهة حق في الحصول على عوض من مُقدم الموارد بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المُتحققة لمُقدم الموارد من واجبات الامتثال الخاصة بالجهة المنجزة حتى تاريخه (على سبيل المثال، ترتيب ملزم لتنفيذ أو تقديم خدمة تقوم الجهة فيه بإصدار فاتورة بمبلغ ثابت مقابل كل ساعة خدمة مقدمة)، فيجوز للجهة أن تُثبت إيرادا بالمبلغ الذي يكون للجهة حق في إصدار الفاتورة به.
91.	إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدى التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للجهة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناء عليه، فقد يكون من الضروري استخدام إحدى طرق المدخلات.
طرق المدخلات	
92.	تُثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود الجهة أو مدخلاتها للوفاء بواجب امتثال (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة، ساعات العمل المنصرفة، النفقات المؤهلة المتكبدة، الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) بالنسبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بواجب الامتثال ذلك، وإذا كانت جهود أو مدخلاتها يتم صرفها بالتساوي طوال فترة الأداء، فقد يكون من المناسب للجهة أن تُثبت الإيراد على أساس القسط الثابت.
93.	النفقة المؤهلة هي تحويل لموارد تم تكبده وفقاً للمتطلبات المبينة في ترتيب ملزم، قد يتطلب ترتيب ملزم من الجهة أن تستخدم الموارد لغرض معين، مثل تعزيز أهداف الجهة، وأن تتكبد نفقات مؤهلة لذلك الغرض، ولكن لا يتضمن ذلك الترتيب نشاطاً محدداً قابلاً للتعيين. فعلى سبيل المثال، قد يُقدم تمويل إلى جامعة لتوظيف مدير تسويق لترويج مسابقات الجامعة للطلاب في الخارج. ويحدد الترتيب الملزم أن التمويل يتعين إنفاقه على الترويج للجامعة في الخارج وأن راتب مدير التسويق ومصروفات السفر وأية مواد ترويجية مستخدمة من شأنها جميعاً أن تصنف على أنها نفقات مؤهلة. وتمكن قابلية الترتيب الملزم للإنفاذ مُقدم الموارد من مطالبة الجهة باستخدام الموارد لتكبد النفقات المؤهلة، أو مواجهة التبعات المنصوص عليها في الترتيب الملزم بسبب عدم الامتثال (مثل إرجاع الموارد، أو شكل آخر من أشكال الانصاف).
94.	يلزم مُقدم الموارد أن يكون قادراً على التأكد من أن واجبات الامتثال الخاصة بالجهة في الترتيب الملزم قد تم الوفاء بها على النحو المحدد. وبناء عليه، يلزم الجهة أن تحتفظ بتوثيق مناسب لإظهار أن المدخلات، مثل أية نفقات مؤهلة، تم تكبدها من قبل الجهة وأنها تتعلق بشكل مباشر بوفاء الجهة بالتعهدات على النحو المحدد.
95.	يتمثل أحد جوانب قصور طرق المدخلات في أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات الجهة والوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها. وبناء عليه، يجب على الجهة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تصور، وفقاً لهدف قياس التقدم الوارد في الفقرة 98، أداء الجهة في الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة، قد يُتطلب إجراء تعديل على قياس مدى التقدم في الظروف الآتية:
(أ)	عندما لا تساهم التكلفة المتكبدة في تقدم الجهة في الوفاء بواجب الامتثال. فعلى سبيل المثال، لن تُثبت الجهة إيرادا على أساس التكاليف المتكبدة التي تعزى إلى أوجه عدم كفاءة مهمة في أداء الجهة لم تعكس في عوض المعاملة للترتيب الملزم (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهذرة التي تم تكبدها للوفاء بواجب الامتثال).

إرشادات التطبيق	
(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة غير متناسبة مع تقدم الجهة في الوفاء بواجب الامتثال. وفي تلك الظروف، فإن أفضل تصوير لأداء الجهة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات لإثبات الإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال، قد يُقدم تصوير موثوق لأداء الجهة عن طريق إثبات الإيراد بمبلغ مساو لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بواجب الامتثال إذا كانت الجهة تتوقع عند نشأة الترتيب الملزم أن يتم استيفاء جميع الشروط الآتية:	(1) السلعة ليست مميزة بذاتها؛ و
	(2) من المتوقع أن يحصل الطرف المتلقي للسلعة أو الخدمة على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتعلقة بالسلعة بوقت مهم؛ و
	(3) تُعد تكلفة السلعة المحولة مهمة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بواجب الامتثال بالكامل؛ و
	(4) تشتري الجهة السلعة من طرف ثالث وليست مشاركة بشكل مهم في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن الجهة تتصرف بصفها أصيلا وفقا لفقرات إرشادات التطبيق 117-125).
حق الإرجاع فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (الفقرة 118)	
96. في بعض الترتيبات الملزمة، تحول الجهة السيطرة على منتج إلى مُقدم الموارد وتمنح مُقدم الموارد أيضا الحق في إرجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا عن المنتج) والحصول على واحد أو أكثر مما يلي:	(أ) رد كامل أو جزئي لأي عوض مدفوع؛ و
	(ب) نقاط شراء مستقبلي يمكن خصمها من المبالغ المستحقة أو التي ستصبح مستحقة للجهة؛ و
	(ج) منتج آخر في المقابل.
97. للمحاسبة عن تحويل المنتجات التي تكون مقرونة بحق الإرجاع (وفيما يخص بعض الخدمات التي يتم تقديمها مع إمكانية رد الأموال)، يجب على الجهة أن تُثبت جميع ما يلي:	(أ) إيراد مقابل المنتجات المحولة بمبلغ العوض الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه (وبناء عليه، فلن يتم إثبات إيراد فيما يخص المنتجات التي يُتوقع إرجاعها)؛ و
	(ب) التزام خاص برد الأموال؛ و
	(ج) أصل (وتعديل مقابل لذلك في تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من مقدمي الموارد عند تسوية الالتزام خاص برد الأموال.
98. لا تجوز المحاسبة عن تعهد الجهة بأن تكون على استعداد لقبول منتج يتم إرجاعه خلال فترة الإرجاع على أنه واجب امتثال بالإضافة إلى إثبات الواجب الخاص برد الأموال.	
99. يجب على الجهة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 109-122 (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بتقييم القياس الواردة في الفقرات 119-121) لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيه. وفي المعاملات التي يتطلب فيها الترتيب الملزم من الجهة أن تحول سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف آخر (أي إلى المشتري (مُقدم الموارد) أو الطرف الثالث المستفيد، فإن هذا المبلغ يُستبعد منه المنتجات التي يُتوقع إرجاعها. وفيما يخص أي مبالغ مستلمة (أو مستحقة الاستلام) لا تتوقع الجهة أن يكون لها حق فيها، لا يجوز للجهة أن تُثبت إيرادا، ولكن يجب عليها إثبات تلك المبالغ المستلمة (أو مستحقة الاستلام) على أنها التزام	

إرشادات التطبيق
خاص برد الأموال. ولاحقا في نهاية كل فترة قوائم مالية، يجب على الجهة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها الواردة في الترتيب الملزم وإجراء تغيير مقابل لذلك في عوض المعاملة، ومن ثم، في مبلغ الإيراد المُثبت.
100. يجب على الجهة أن تُحدث قياس الالتزام الخاص برد الأموال في نهاية كل فترة قوائم مالية تبعا للتغيرات في التوقعات المتعلقة بمبلغ الأموال التي سيتم ردها. ويجب على الجهة أن تُثبت القيود التعديلية المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).
101. الأصل المُثبت مقابل حق الجهة في استرداد منتجات من مُقدم الموارد عند تسوية الالتزام الخاص برد الأموال، يجب أن يُقاس - بشكل أولي - بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحا منها أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك الانخفاضات المحتملة في القيمة المتأتبة للجهة من المنتجات المرتجعة). وفي نهاية كل فترة قوائم مالية، يجب على الجهة أن تُحدث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات المتعلقة بالمنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على الجهة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام الخاص برد الأموال.
102. لا يُعد قيام مقدمو الموارد باستبدال منتج بمنتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو حجم مقابل لون أو حجم آخر) مرتجعات لأغراض تطبيق هذا المعيار.
103. يجب تقويم الترتيبات الملزمة التي يجوز فيها لمُقدم الموارد إرجاع منتج معيب مقابل الحصول على منتج يعمل بشكل صحيح وفقا للإرشادات المتعلقة بالضمانات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 111-116.
العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (الفقرة 111(هـ))
104. يتضمن العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد المبالغ النقدية التي تسدها الجهة، أو تتوقع أن تسدها، إلى مُقدم الموارد (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات الجهة من مُقدم الموارد). ويتضمن العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد أيضا نقاط الشراء المستقبلي أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات أو قسائم الشراء) التي يمكن خصمها من المبالغ المستحقة للجهة (أو للأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات الجهة من مُقدم الموارد). ويجب على الجهة أن تحاسب عن العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد على أنه تخفيض في عوض المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يكن السداد إلى مُقدم الموارد يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (حسبما هو موضح في الفقرات 73-77) يحولها مُقدم الموارد إلى الجهة، وإذا كان العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد يتضمن مبلغا متغيرا، فيجب على الجهة أن تقدر عوض المعاملة (بما في ذلك تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيدا) وفقا للفقرات 113-121.
105. إذا كان العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من مُقدم الموارد مميزة بذاتها، فعندئذ يجب على الجهة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد عن القيمة الجارية للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي تتلقاها الجهة من مُقدم الموارد، فعندئذ يجب على الجهة أن تحاسب عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في عوض المعاملة، وإذا لم يكن بإمكان الجهة أن تقدر بشكل معقول القيمة الجارية للسلعة أو الخدمة المتلقاة من مُقدم الموارد، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد على أنه تخفيض في عوض المعاملة.
106. ومن ثم، إذا كان العوض مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد تتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في عوض المعاملة، فيجب على الجهة أن تُثبت تخفيض الإيراد عندما يقع (بالتزامن مع وقوع) أي من الحدثين الآتيين، أيهما يأتي لاحقا: (أ) تُثبت الجهة إيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد؛ و

إرشادات التطبيق
(ب) تسدد الجهة أو تتعهد بسداد العوض (حتى ولو كان السداد مشروطا بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمنا من الممارسات المعتادة للجهة.
تخصيص خصم فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (الفقرة 134)
107. يحصل مُقدم الموارد على خصم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع القيم المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم يزيد عن العوض المتعهد به في الترتيب الملزم. ويجب على الجهة أن تخصص الخصم بالتناسب لجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم إلا عندما تتوفر لديها أدلة قابلة للرصد وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 108 على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بواجب امتثال واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم، وتخصيص الخصم بالتناسب في تلك الظروف هو نتيجة قيام الجهة بتخصيص عوض المعاملة لكل واجب امتثال على أساس القيم المستقلة النسبية للسلع أو الخدمات المميزة بذاتها الممثلة لواجبات الامتثال.
108. يجب على الجهة أن تخصص الخصم بكامله لواجب امتثال واحد أو أكثر، ولكن ليس لجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم إذا تم استيفاء جميع الضوابط الآتية:
(أ) تقدم الجهة بانتظام كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في الترتيب الملزم على أساس أنها قائمة بذاتها؛ و
(ب) تقدم الجهة أيضا بانتظام - على أساس أنها قائمة بذاتها - حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بذاتها بخصم من القيم المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة؛ و
(ج) الخصم المعزول لكل حزمة سلع أو خدمات الموضح في فقرة إرشادات التطبيق 108 (ب) هو تقريبا نفس الخصم في الترتيب الملزم وكان هناك تحليل للسلع أو الخدمات في كل حزمة يقدم أدلة قابلة للرصد على واجب الامتثال (أو واجبات الامتثال) التي ينتمي إليها كامل الخصم الوارد في الترتيب الملزم.
109. إذا تم تخصيص كامل الخصم لواجب امتثال واحد أو أكثر في الترتيب الملزم وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 108، فيجب على الجهة أن تُخصص الخصم قبل استخدام منهج القيمة المتبقية لتقدير القيمة المستقلة للسلعة أو الخدمة وفقا للفقرة 139(ج).
تحديد القيمة المستقلة (الفقرات 137-140)
110. في القطاع العام، قد يكون تحديد قيمة مستقلة لواجب الامتثال وفقا للفقرة 137 أمرا صعبا، وعلى الأخص في الحالات التي تقوم فيها الجهة (بصفتها متلقي الموارد) بتقديم سلع أو خدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة. وفي هذه الظروف، يتم تقدير القيمة المستقلة استنادا إلى المبلغ الذي كان سيلزم مُقدم الموارد سداه بأسعار السوق للحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة للسلع أو الخدمات المقدمة للأطراف الثالثة المستفيدة، زائد هامش مناسب إذا كان ذلك منطوقا. وإذا لم يكن بالإمكان تقدير القيمة المستقلة للسلع أو الخدمات من معلومات السوق، فعندئذ تقدر الجهة القيمة المستقلة باستخدام منهج التكلفة المتوقعة، حسبما هو موضح في الفقرة 139(ب).
ضمانات السلع أو الخدمات المحولة إلى طرف آخر
111. من الشائع، في الترتيبات الملزمة التي تقدم الجهة فيها سلعاً أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف آخر، أن تقدم الجهة (وفقا للترتيب الملزم أو النظام أو الممارسات المعتادة للجهة) ضمانا فيما يتصل ببيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان بشكل مهم تبعا لاختلاف القطاعات والترتيبات الملزمة. فبعض الضمانات توفر لمُقدم الموارد تأكيدا بأن المنتج ذي العلاقة سيؤدي وظيفته على النحو الذي يقصده أطراف الترتيب لأنه يمثل للمواصفات المتفق عليها. وتوفر ضمانات أخرى لمُقدم الموارد خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها.

إرشادات التطبيق	
111	إذا كان لمقدم الموارد الخيار في أن يشتري ضمانا بشكل منفصل (على سبيل المثال، لأن الضمان يتم تسعيره أو التفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يُعد خدمة مميزة بذاتها لأن الجهة تتعهد بتقديم الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في الترتيب الملزم. وفي تلك الظروف، يجب على الجهة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه واجب امتثال وفقا للفقرات 68-77 وأن تخصص جزءا من عوض المعاملة لواجب الامتثال ذلك وفقا للفقرات 133-143.
113	إذا لم يكن لمقدم الموارد الخيار في أن يشتري ضمانا بشكل منفصل، فيجب على الجهة أن تحاسب عن الضمان وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، <i>المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة</i> ما لم يكن الضمان المتعهد به، أو جزء منه، يوفر للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها.
114	عند تقويم ما إذا كان الضمان يوفر للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار عوامل مثل: (أ) ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب النظام - إذا كانت الجهة مطالبة بموجب النظام بتقديم ضمان، فإن وجود ذلك النظام يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس واجب امتثال لأن مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية مُقدمي الموارد من مخاطر شراء المنتجات المعيبة. (ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان - فكلما طالت فترة التغطية، زاد ترجيح أن يكون الضمان المتعهد به واجب امتثال لأنه يُرجَّح بدرجة أكبر أن تُقدِّم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها. (ج) طبيعة المهام التي تتعهد الجهة بأدائها - إذا كان من الضروري للجهة أداء مهام محددة لتوفير التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال، خدمة شحن المرتجعات للمنتجات المعيبة)، فمن المرجح عندئذ أن تلك المهام لا ينشأ عنها واجب امتثال.
115	إذا كان الضمان، أو جزء منه، يقدم للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ممثل للمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تُعد واجب امتثال. وبناء عليه، يجب على الجهة أن تخصص عوض المعاملة للمنتج والخدمة. وإذا تعهدت الجهة بتقديم ضمان من نوع التأكيد وضمن من نوع الخدمة ولكنها لا يمكنها بشكل معقول أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، فيجب على الجهة أن تحاسب عن كلا الضمانين معا على أنهما واجب امتثال واحد.
116	النظام الذي يتطلب من الجهة أن تدفع تعويضا إذا تسببت منتجاتها في أذى أو ضرر لا ينشأ عنه واجب امتثال. فعلى سبيل المثال، قد تباع منشأة مُصنعة مثل مختبر طبي حكومي منتجات مثل أجهزة تصوير بالموجات فوق الصوتية التشخيصية لكل من المراكز الطبية والمستشفيات المملوكة للحكومة والمملوكة للقطاع الخاص في دولة يُحمل فيه النظام المنشأة المُصنعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) التي قد يتسبب فيها قيام المشتري أو الطرف الثالث المستفيد باستخدام المنتج للعرض المقصود منه. وبالمثل، فإن تعهد الجهة بتعويض مُقدم الموارد عن الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات والدعاوى المتعلقة ببراءة اختراع أو حقوق تأليف ونشر أو علامة تجارية أو أي تعدي آخر على حقوق من قبل منتجات الجهة، لا يؤدي إلى نشوء واجب امتثال. ويجب على الجهة أن تحاسب عن مثل هذه الواجبات وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.
اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل	
117	عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، يجب على الجهة أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهدها هي واجب امتثال بأن تقدم الجهة بنفسها السلع أو الخدمات المحددة (أي أن الجهة طرف أصيل) أم أن ترتب ليفقوم الطرف الآخر بتقديم تلك السلع أو الخدمات (أي أن الجهة طرف وكيل). وتحدد الجهة ما إذا كانت أصيلا أو وكيلًا لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للمشتري أو الطرف

إرشادات التطبيق	
الثالث المستفيد. والسلعة أو الخدمة المحددة هي سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (أو حزمة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها) يتعين تقديمها للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد (انظر الفقرات 73-77 وفقرات إرشادات التطبيق 53-56). وإذا تضمن الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد أكثر من سلعة أو خدمة واحدة محددة، فإن الجهة قد تكون أصيلا فيما يخص بعض السلع أو الخدمات المحددة، ووكيلا فيما يخص بعضها الآخر.	
118.	لتحديد طبيعة التعهد (حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 117)، يجب على الجهة أن: (أ) تعين السلع أو الخدمات المحددة التي يتعين تقديمها للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد (والتي قد تكون، على سبيل المثال، الحق في سلعة أو خدمة يتعين أن يقدمها طرف آخر (انظر فقرة إرشادات التطبيق 51)؛ و (ب) تقوم ما إذا كانت تسيطر (حسبما هو موضح في الفقرة 90) على كل سلعة أو خدمة محددة قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.
119.	تكون الجهة طرفا أصيلا إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وبالرغم من ذلك، فإن الجهة لا تسيطر بالضرورة على السلعة المحددة إذا كانت تحصل الجهة على الملكية النظامية لتلك السلعة للحظة فقط قبل أن يتم تحويل الملكية النظامية إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وقد تفي الجهة التي تُعد طرفا أصيلا بواجب الامتثال الخاص بها المتمثل في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرفا آخر (على سبيل المثال، مكاول من الباطن) للوفاء ببعض أو كامل واجب الامتثال بالنيابة عنها.
120.	عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، فإن الجهة التي تُعد طرفا أصيلا تحصل على السيطرة على أحد ما يلي: (أ) سلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر ثم تحوله بعد ذلك إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. (ب) الحق في الحصول على خدمة يتعين أن يؤديها الطرف الآخر، مما يمنح الجهة القدرة على توجيه ذلك الطرف الآخر بتقديم الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالنيابة عن الجهة. (ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر ثم تجمعها بعد ذلك مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الجهة تقدم خدمة مهمة تتمثل في دمج سلع أو خدمات (انظر الفقرة 76(أ)) مقدمة من طرف آخر في السلعة أو الخدمة المحددة التي أُرجم مُقدم الموارد ترتيبا ملزما لها، فإن الجهة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وذلك لأن الجهة تحصل أولا على السيطرة على مدخلات السلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى) ثم توجه استخدامها لإنشاء المخرج المجمع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.
121.	عندما تفي (أو بالتزامن مع وفاء) الجهة التي تعد طرفا أصيلا بواجب امتثال، فإنها تُثبت الإيراد بالمبلغ الإجمالي للعرض الذي تتوقع أن يكون لها حق فيه مقابل السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها.
122.	تُعد الجهة وكيلا إذا كان واجب الامتثال الخاص بها هو أن ترتب ليقوم طرف آخر بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ولا تسيطر الجهة التي تُعد وكيلا على السلعة أو الخدمة المحددة التي يقدمها طرف آخر قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وعندما تفي (أو بالتزامن مع وفاء) الجهة التي تعد وكيلا بواجب الامتثال، فإن الجهة تُثبت إيرادا بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيه مقابل الترتيب ليقوم الطرف الآخر بتقديم السلع أو الخدمات المحددة. وقد تكون أتعاب الجهة أو صافي مبلغ العرض الذي تحتفظ به الجهة بعد أن تسدد للطرف الآخر العرض المستلم مقابل السلع أو الخدمات التي يتعين أن يقدمها ذلك الطرف.
123.	تتضمن المؤشرات الدالة على أن الجهة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل أن يتم تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (ومن ثم تعد المنشأة طرفا أصيلا (انظر فقرة إرشادات التطبيق 119)) ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

إرشادات التطبيق	
(أ)	أن تكون الجهة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسؤولية الرئيسية عن استيفاء السلعة أو الخدمة لمواصفات مُقدم الموارد). وإذا كانت الجهة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة يتصرف بالنيابة عن الجهة.
(ب)	أن تتحمل الجهة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، أو بعد تحويل السيطرة إلى مُقدم الموارد (على سبيل المثال، إذا كان لمُقدم الموارد حق الإرجاع). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت الجهة على السلعة أو الخدمة المحددة، أو أُلزمت نفسها بالحصول عليها، قبل الحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم موارد، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن الجهة لديها القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منها، قبل تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.
(ج)	أن تكون للجهة القدرة على أعمال مشيئتها في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع السعر الذي يدفعه مُقدم الموارد مقابل السلعة أو الخدمة المحددة مؤشراً على أن للجهة القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منها. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن تكون له القدرة على أعمال مشيئته في وضع الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد إيراد إضافي من خدمته المتمثلة في الترتيب لقيام الأطراف الأخرى بتقديم السلع أو الخدمات إلى المشتريين أو الأطراف الثالثة المستفيدة.
124. قد تكون المؤشرات الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 123 أكثر أو أقل صلة بتقويم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة وعلى أحكام وشروط الترتيب الملزم. وقد تكون هناك أيضاً مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في ترتيبات ملزمة مختلفة.	
125. إذا هناك جهة أخرى تتحمل واجبات الامتثال الخاصة بالجهة وتحصل على حقوقها في الترتيب الملزم بحيث لا تُعد الجهة مطالبة بالوفاء بواجب الامتثال المتمثل في تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (أي أن الجهة لم تعد تتصرف بصفتها الطرف الأصيل)، فلا يجوز للجهة أن تُثبت إيرادات مقابل واجب الامتثال ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة أن تُقوّم ما إذا كانت ستثبت إيرادات مقابل الوفاء بواجب امتثال يتمثل في الحصول على ترتيب ملزم للطرف الآخر (أي، ما إذا كانت الجهة تتصرف بصفتها وكيل).	
خيارات مُقدم الموارد فيما يخص سلع أو خدمات إضافية	
126. تأخذ خيارات مُقدم الموارد في أن يقتني سلعاً أو خدمات إضافية، مجاناً أو بخصم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات أو نقاط مكافأة مُقدمي الموارد أو خيارات تجديد الترتيبات الملزمة أو الخصومات الأخرى على السلع أو الخدمات المستقبلية.	
127. إذا منحت الجهة مُقدم الموارد، في ترتيب ملزم، الخيار في أن يقتني سلعاً أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشأ عنه واجب امتثال في الترتيب الملزم فقط إذا كان الخيار يوفر حفاً ذا أهمية لمقدم الموارد لم يكن ليحصل عليه دون إبرام ذلك الترتيب الملزم (على سبيل المثال، خصم آخر إضافة إلى مجموعة الخصومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من مُقدمي الموارد في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يوفر حفاً ذا أهمية لمُقدم الموارد، فإن مُقدم الموارد في الواقع يدفع إلى الجهة مقدماً مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية، وتثبت الجهة إيرادات عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما تنقضي صلاحية الخيار.	
128. إذا كان لمُقدم الموارد الخيار في اقتناء سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس القيمة المستقلة لتلك السلعة أو الخدمة، فإن ذلك الخيار لا يوفر لمُقدم الموارد حفاً ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط بإبرام ترتيب ملزم سابق. وفي تلك الحالات، فإن الجهة تكون قد قدمت عرضاً تسويقياً يجب عليها أن تحاسب عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس مُقدم الموارد الخيار في شراء السلع أو الخدمات الإضافية.	

إرشادات التطبيق
<p>129. تتطلب الفقرة 130 من الجهة تخصيص عوض المعاملة لواجبات الامتثال على أساس القيم المستقلة النسبية. وإذا لم تكن القيمة المستقلة لخيار مُقدم الموارد في اقتناء سلع أو خدمات إضافية قابلة للرصد بشكل مباشر، فيجب على الجهة تقديرها. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الخصم الذي من شأن مُقدم الموارد أن يحصل عليها عند ممارسة الخيار، بعد تعديله تبعاً لكل مما يلي:</p> <p>(أ) أي خصم يمكن أن يحصل عليه مُقدم الموارد دون أن يمارس الخيار؛ و</p> <p>(ب) مدى ترجيح ممارسة الخيار.</p>
<p>130. إذا كان لمُقدم الموارد حق ذو أهمية في أن يقتني سلعا أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات ماثلة للسلع أو الخدمات الأصلية في الترتيب الملزم ويتم تقديمها وفقاً لشروط الترتيب الملزم الأصلي، فعندئذ يجوز للجهة، بوصفه بديلاً عملياً لتقدير القيمة المستقلة للخيار، أن تخصص عوض المعاملة للسلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والعوض المتوقع المقابل لها. وتكون تلك الأنواع من الخيارات عادةً لتجديد ترتيب ملزم.</p>
<p>حقوق مُقدم الموارد التي لم تتم ممارستها</p>
<p>131. وفقاً للفقرة 163، يجب على الجهة، عند استلام دفعة مقدمة من مُقدم الموارد، أن تُثبت التزاماً ناتجاً عن ترتيب ملزم بمبلغ الدفعة المقدمة مقابل واجب الامتثال الخاص بها. ويجب على الجهة أن تلغي إثبات التزامها الناتج عن الترتيب الملزم (وأن تثبت إيرادات) عندما تفي بواجب الامتثال المرتبط بالعوض الذي سبق تلقيه من مُقدم الموارد.</p>
<p>132. تمنح الدفعة المقدمة غير القابلة للرد المدفوعة من مُقدم الموارد إلى الجهة مُقدم الموارد حقا في جعل متلقي الموارد يفي بواجباته (أو يواجه التبعات الموضحة في الترتيب الملزم). وبالرغم من ذلك، فإن مُقدمي الموارد قد لا يمارسون جميع حقوقهم في الترتيب الملزم، وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يُشار إليها غالباً بلفظ الحق غير الممارس.</p>
<p>133. إذا كانت الجهة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس في التزام ناتج عن ترتيب ملزم، فيجب على الجهة أن تُثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي يمارسها مُقدم الموارد. وإذا كانت الجهة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، فيجب عليها أن تُثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد عندما تصبح ممارسة مُقدم الموارد لحقوقه المتبقية أمراً ضعيف الترتيب. ولتحديد ما إذا كانت الجهة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار المتطلبات الواردة في الفقرات 119-121 بشأن تقييد تقديرات العوض المتغير.</p>
<p>134. يجب على الجهة أن تُثبت التزاما (وليس إيرادا) مقابل أي عوض تم استلامه يُعزى إلى حقوق مُقدم موارد لم تتم ممارستها تكون الجهة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، جهة حكومية وفقاً للأنظمة المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.</p>
<p>الرسوم المقدمة غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر</p>
<p>135. في بعض الترتيبات الملزمة تتقاضى الجهة من مُقدم الموارد رسماً مقدماً غير قابل للرد عند نشأة الترتيب الملزم أو في وقت قريب من نشأته. ومن أمثلة ذلك رسوم الانضمام لعضوية الرعاية الصحية، ورسوم التفعيل في خدمات شركات الاتصالات، ورسوم الإعداد في بعض الخدمات والرسوم الأولية في بعض التوريدات.</p>
<p>136. لتعيين واجبات الامتثال في مثل هذه الترتيبات الملزمة، يجب على الجهة تقويم ما إذا كان الرسم يتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها. وفي العديد من الحالات، رغم أن الرسم المقدم غير القابل للرد يتعلق بنشاط تكون الجهة مطالبة بالقيام به عند نشأة الترتيب الملزم أو في وقت قريب من نشأته، للوفاء بالترتيب الملزم، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (انظر</p>

إرشادات التطبيق
<p>(الفقرة 72). وبدلا من ذلك، يُعد الرسم المقدم دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، ومن ثم، سيتم اثباته على أنه إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وستمتد فترة إثبات الإيراد إلى ما بعد الفترة الأولية للترتيب الملزم إذا كانت الجهة تمنح مُقدم الموارد الخيار لتجديد الترتيب الملزم وكان ذلك الخيار يقدم لمُقدم الموارد حقا ذا أهمية حسبا هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 127.</p>
<p>137. إذا كان الرسم المقدم غير القابل للرد يتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على الجهة تقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عن السلعة أو الخدمة على أنها واجب امتثال منفصل وفقا للفقرات 68-77.</p>
<p>138. قد تتقاضى الجهة رسما غير قابل للرد ويكون جزء منه على سبيل التعويض عن التكاليف المتكبدة في إعداد الترتيب الملزم (أو المهام الإدارية الأخرى الموضحة في الفقرة 72). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تفي بواجب الامتثال، فيجب على الجهة تجاهل تلك الأنشطة (والتكاليف المتعلقة بها) عند قياس التقدم وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 95. وذلك لأن تكاليف أنشطة الإعداد لا تصور تحويل الخدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. ويجب على الجهة تقويم ما إذا كانت التكاليف المتكبدة في إعداد الترتيب الملزم قد نتج عنها أصل يجب إثباته وفقا للفقرة 152.</p>
تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها
<p>139. تتلقى جهات القطاع العام أنواعا مختلفة من التحويلات. وقد تنشأ التحويلات أو لا تنشأ عن ترتيب ملزم. ومع مراعاة فقرة إرشادات التطبيق 143، يجب على الجهة أن تُثبت أصلا فيما يخص إيراد التحويل عندما ينطبق على الموارد المحولة تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل.</p>
التحويلات الرأسمالية
<p>140. يُعرف هذا المعيار التحويل الرأسمالي على أنه معاملة تنشأ عن ترتيب ملزم يقدم فيه مُقدم الموارد نقدا أو أصلا آخر ويحدد أن على الجهة أن تقتني أو تُنشئ أصلا غير مالي سيكون مسيطرا عليه من قبل الجهة. ويفرض التحويل الرأسمالي على الجهة واجب امتثال واحد على الأقل.</p>
<p>141. يجب على الجهة أن تُثبت الإيراد عندما تفي بواجبات الامتثال الخاصة بها في معاملة التحويل الرأسمالي عن طريق تطبيق الفقرات 87-104. ويجب على الجهة أن تحدد بشكل منفصل ما إذا كان يتعين إثبات أي تدفق داخل من الموارد من التحويل الرأسمالي على أنه أصل عن طريق تطبيق الفقرة 80، وما إذا كان يتعين إثبات واجب الامتثال الخاص بها على أنه التزام عن طريق تطبيق الفقرات 81-86. ويتم تخفيض القيمة الدفترية لأي التزام من هذا القبيل بالتزامن مع إثبات الإيراد.</p>
<p>142. قد تتضمن بعض معاملات التحويلات الرأسمالية واجب امتثال لتشغيل الأصل الذي يتم اقتناؤه أو إنشاؤه، وليس من شأن هذا الواجب في حال وجوده أن يستوفي تعريف التحويل الرأسمالي. وتحدد الجهة ما إذا كان الترتيب الملزم يتضمن واجب امتثال واحد أو أكثر يتعلق بتشغيل الأصل عن طريق تقويم ما إذا كان عوض المعاملة مرتبط بتشغيل الأصل بعد اقتنائه أو إنشائه. ومن شأن أي واجبات امتثال تتعلق بتشغيل الأصل أن تتم المحاسبة عنها وفقا لمتطلبات هذا المعيار.</p>
الخدمات العينية
<p>143. يجوز للجهة أن تُثبت الخدمات العينية على أنها إيراد وعلى أنها أصل، ولكن لا يُتطلب منها ذلك.</p>
<p>144. على الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إثبات الخدمات العينية، تُشجع الجهات بقوة على الإفصاح عن الخدمات العينية المُتلقاة وعلى وجه الخصوص إذا كانت جزءا لا يتجزأ من عمليات الجهة.</p>

إرشادات التطبيق

145. الخدمات العينية هي خدمات يقدمها أفراد إلى جهات القطاع العام بدون عوض. وينطبق على بعض الخدمات العينية تعريف الأصل نظرا لأن الجهة تسيطر على مورد يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة. وبالرغم من ذلك، تُستهلك هذه الأصول على الفور، وتُثبت أيضا مُعاملة بقيمة مساوية لعكس استهلاك هذه الخدمات العينية. فعلى سبيل المثال، يجوز لمدرسة حكومية تتلقى خدمات تطوعية من معاونين معلمين يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أن تُثبت زيادة في أصل وإيرادا، ونقضا في أصل ومصروفا. وفي العديد من الحالات، سُنِّبت الجهة مصروفا فيما يخص استهلاك الخدمات العينية. وبالرغم من ذلك، يمكن أيضا أن يتم الانتفاع بخدمات عينية لإنشاء أصل، وفي هذه الحالة يتم تضمين المبلغ المُثبت فيما يخص الخدمات العينية في تكلفة الأصل الذي يجري إنشاؤه.

146. قد تتلقى جهات القطاع العام خدمات عينية بموجب برامج تطوعية أو غير تطوعية يتم تنفيذها من أجل المصلحة العامة. فعلى سبيل المثال:

(أ) المساعدة الفنية المقدمة من حكومات أخرى أو منظمات دولية؛ و

(ب) قد يُطلب من أشخاص مدانين بجنح أداء خدمة مجتمعية لصالح جهة قطاع عام؛ و

(ج) قد تتلقى مستشفيات حكومية خدمات متطوعين؛ و

(د) قد تتلقى مدارس حكومية خدمات تطوعية من أولياء الأمور بصفتهم معاونين معلمين أو بصفتهم أعضاء في مجلس الأمناء؛ و

(هـ) قد تتلقى حكومات محلية خدمات رجال إطفاء متطوعين.

147. لا ينطبق تعريف الأصل على بعض الخدمات العينية لأن الجهة ليس لديها سيطرة كافية على الخدمات المقدمة. وفي ظروف أخرى، قد تكون لدى الجهة سيطرة على الخدمات العينية، ولكنها قد لا تكون قادرة على قياسها بموثوقية، ومن ثم تُحَقَق هذه الخدمات العينية في استيفاء ضوابط الإثبات على أنها أصل. وبالرغم من ذلك، قد تكون الجهات قادرة على قياس القيمة العادلة لخدمات عينية معينة، مثل الخدمات المهنية أو الخدمات العينية الأخرى التي تكون متاحة بسهولة في السوق الوطنية أو الدولية. وعند تحديد القيمة العادلة لأنواع الخدمات العينية الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق 146، قد تخلص الجهة إلى أن قيمة الخدمات ليست ذات أهمية نسبية. وفي العديد من الحالات، يتم تقديم الخدمات العينية من قبل أشخاص حاصلين على تدريب قليل أو بدون تدريب، وتختلف بشكل جوهري عن الخدمات التي كانت الجهة ستشتريها فيما لو لم تكن الخدمات العينية متاحة.

148. نظرا لجوانب عدم التأكد العديدة المحيطة بالخدمات العينية، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات، وقياس القيمة العادلة للخدمات، لا يتطلب هذا المعيار إثبات الخدمات العينية. وبالرغم من ذلك، تُشجع الفقرة 175 بقوة على الإفصاح عن معلومات نوعية عن طبيعة ونوع الخدمات العينية المتلقاة خلال فترة القوائم المالية. ومثلما هو شأن جميع الإفصاحات، فإن الإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية يتم إجراؤها فقط إذا كانت ذات أهمية نسبية. وفيما يخص بعض جهات القطاع العام، لا تكون الخدمات المقدمة من قبل متطوعين ذات أهمية نسبية من حيث مبلغها، ولكنها قد تكون ذات أهمية نسبية من حيث طبيعتها.

149. تؤخذ عوامل مختلفة في الاعتبار عند وضع سياسة محاسبية تتناول فئة من الخدمات العينية، بما في ذلك آثار تلك الخدمات العينية على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. ويمكن أن يؤثر مدى اعتماد الجهة على فئة من الخدمات العينية لتحقيق أهدافها على السياسة المحاسبية التي تضعها الجهة فيما يتعلق بإثبات الأصول. فعلى سبيل المثال، قد تزيد أرجحية أن تقوم الجهة التي تعتمد على فئة من الخدمات العينية لتحقيق أهدافها بإثبات تلك الخدمات العينية التي ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات. وعند تحديد ما إذا كان يتعين إثبات فئة من الخدمات العينية، تؤخذ أيضا في الاعتبار ممارسات الجهات المماثلة التي تعمل في بيئة مماثلة.

وعود التبرع

إرشادات التطبيق
<p>150. وعود التبرع هي وعود غير قابلة للإنفاذ بتحويل أصول إلى الجهة في المستقبل. لا تستوفي وعود التبرع تعريف الأصل، نظراً لأن الجهة غير قادرة على السيطرة على وصول مُقدم الموارد إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها البند الموعود بالتبرع به. لا تُثبت الجهات البنود الموعود بالتبرع بها على أنها أصول أو إيراد. وإذا تم تحويل البند الموعود بالتبرع به لاحقاً إلى الجهة، فيتم إثباته على أنه هبة أو تبرع، وفقاً لفقرات إرشادات التطبيق 164-167. قد تستوجب وعود التبرع الإفصاح عنها على أنها أصول محتملة بموجب متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 19.</p>
المقبوضات المقدمة للتحويلات
<p>151. إذا تلقت الجهة الموارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، تُثبت الموارد على أنها أصل عندما ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات على أنها أصل. وستُثبت الجهة أيضاً التزام يتمثل في مقبوضات مقدمة إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزماً بعد. لا تختلف المقبوضات المقدمة فيما يخص التحويلات في جوهرها عن المقبوضات المقدمة الأخرى. ويجوز إثبات هذا الالتزام (المقبوضات المقدمة) على أنه التزام (إيراد مؤجل)، وفقاً للفقرات 81-86، عندما يقع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزماً، ويتم إطفائه لاحقاً عندما يتم الوفاء (أو بالتزامن مع الوفاء) بجميع واجبات الامتثال بموجب الاتفاق.</p>
القروض الميسرة
<p>152. القروض الميسرة هي قروض تتلقاها الجهة بأقل من أسعار السوق. وتتم المحاسبة عن الجزء مستحق الرد من القرض، إلى جانب أية دفعات فائدة، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. وتنظر الجهة فيما إذا كان أي فرق بين عوض المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 41) هو إيراد يتعين أن تتم المحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار.</p>
<p>153. عندما تحدد الجهة أن الفرق بين عوض المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي هو إيراد، تُثبت الجهة الفرق على أنه إيراد، إلا إذا كان يوجد واجب امتثال، على سبيل المثال، في حال وجود متطلبات بذاتها مفروضة على الأصول المحولة ينتج عنها واجب امتثال للجهة. وفي حال وجود واجب امتثال، تنظر الجهة فيما إذا كان يؤدي إلى نشوء التزام وإثباته. وبالتزامن مع وفاء الجهة بواجب الامتثال، يتم تخفيض الالتزام وإثبات مبلغ مساو على أنه إيراد.</p>
قياس الأصول المحولة
<p>154. حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة 106، تُقاس الأصول المحولة بعوض المعاملة الخاص بها كما في تاريخ الإثبات. وعندما تتلقى الجهة عوض في شكل بخلاف النقد، يُقاس العوض غير النقدي أولياً بقيمته الجارية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام ذي الصلة:</p> <p>(أ) الأصول، مثل المخزون والعقارات الاستثمارية والأصول غير الملموسة، المقتناة من خلال معاملات إيراد يتعين أن تُقاس أولياً بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء؛ و</p> <p>(ب) أصول العقارات والآلات والمعدات المقتناة من خلال معاملات إيراد يتعين أن تُقاس بتكلفتها المفترضة كما في تاريخ الاقتناء، ويُحدد أساس قياس القيمة الجارية المستخدم لتحديد التكلفة المفترضة بموجب الهدف الرئيسي الذي من أجله تحتفظ الجهة بالعقارات والآلات والمعدات (إذا كانت هذه الأصول محتفظ بها من أجل طاقتها التشغيلية فتُقاس بالقيمة التشغيلية الجارية، وإذا كانت محتفظ بها من أجل طاقتها المالية فتُقاس بالقيمة العادلة)؛ و</p> <p>(ج) الأدوات المالية، بما في ذلك النقد والتحويلات مستحقة الاستلام التي تستوفي تعريف الأداة المالية، يتعين أن تُقاس بعوض المعاملة كما في تاريخ الاقتناء وفقاً للفقرة 109 والسياسة المحاسبية المناسبة.</p>
الإعفاء من الديون وتحمل الالتزامات

إرشادات التطبيق
155. يتنازل المقرضون في بعض الأحيان عن حقهم في تحصيل دين مستحق على جهة قطاع عام، ملغين بذلك الدين فعلياً. فعلى سبيل المثال، قد تلغي حكومة وطنية قرضاً مستحقاً على حكومة محلية. وفي الظروف التي يعفي فيها دائن الجهة من التزام، تخفض الجهة القيمة الدفترية للالتزام القائم وتُثبت زيادة في صافي الأصول.
156. تُثبت الجهات إيراداتها فيما يخص الإعفاء من دين عندما لم يعد الدين السابق ينطبق عليه تعريف الالتزام أو يستوفي ضوابط الإثبات على أنه التزام، شريطة ألا ينطبق على إعفاء الدين تعريف المساهمة من الملاك.
157. عندما تعفي جهة مُسيطرّة جهةً مُسيطرّاً عليها مملوكة بالكامل من دين مستحق عليها، أو تتحمل التزاماتها، فإن المعاملة قد تكون مساهمة من الملاك، حسبما هي موضحة في فقرات إرشادات التطبيق 7-9.
158. يُقاس الإيراد الناشئ عن إعفاء من دين بالقيمة الدفترية للدين المُعفى منه.
الغرامات
159. الغرامات هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تم استلامها أو مُستحقة الاستلام من قبل جهة قطاع عام، أو من فرد أو جهة أخرى، وتحددتها محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى، بوصفها تبعة لمخالفة الفرد أو الجهة الأخرى لمتطلبات الأنظمة و/أو اللوائح. وفي بعض الدول، يكون المسؤولون المكلفون بإنفاذ النظام قادرين على فرض غرامات على الأفراد الذين يعتبرون أنهم قد خالفوا النظام. وفي هذه الحالات، يكون لدى الفرد عادة الخيار في دفع الغرامة أو الذهاب إلى المحكمة للتظلم بصفته مدعى عليه. وإذا توصل مدعى عليه إلى اتفاق مع المدعي العام يتضمن دفع جزاء بدلا من أن تتم محاكمته، تُثبت الدفعة على أنها غرامة.
160. تتطلب الغرامات عادة من جهة أن تحول مبلغا ثابتا من النقد إلى الحكومة، ولا تفرض على الحكومة أي واجبات قد تُثبت على أنها التزام. وبناء عليه، تُثبت الغرامات على أنها إيرادات عندما ينطبق على المبلغ مستحق الاستلام تعريف الأصل ويستوفي ضوابط الإثبات على أنه أصل المحددة في الفقرة 18. وحسبما هو موضح في الفقرة 5، إذا كانت الجهة تُحصّل غرامات بصفتها طرفا وكيل، فإن الغرامة لن تكون إيرادات للجهة المُحصّلة. وتُقاس الأصول الناشئة عن الغرامات بأفضل تقدير للتدفق الداخل من الموارد إلى الجهة.
الوصايا
161. الوصية هي تحويل لموارد يُجرى وفقا لأحكام وصية شخص متوفى. يقع الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء السيطرة على الموارد التي تنطوي على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة من الموصى به عندما يكون لدى الجهة حق قابلة للإنفاذ في المطالبة بالموصى به، على سبيل المثال عند وفاة الموصى، أو صدور قرار صحة الوصية، اعتماداً على أنظمة و/أو لوائح الدولة.
162. تُثبت الوصايا التي ينطبق عليها تعريف الأصل على أنها أصول وإيرادات عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة، ويمكن قياس عوض المعاملة للأصول بموثوقية. قد يكون تحديد أرجحية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة صعباً إذا انقضت فترة زمنية بين وفاة الموصى وتلقي الجهة لأي أصول. وسيلزم الجهة تحديد ما إذا كانت تركة الشخص المتوفى كافية للوفاء بجميع المطالبات عليها، وتوفي بجميع الوصايا. وإذا كانت الوصية محل نزاع، فسيؤثر هذا أيضاً على أرجحية تدفق الأصول إلى الجهة.
163. يُحدد عوض المعاملة للأصول الموصى بها على النحو نفسه المقرر للهبات والتبرعات، حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 166. وفي الدول التي تخضع فيها تركات المتوفين لضريبة، قد تكون السلطة الضريبية حددت بالفعل عوض المعاملة للأصل الموصى به للجهة، وقد يكون هذا المبلغ متاحاً للجهة، وتُقاس الوصايا بعوض المعاملة للموارد المستلمة أو مستحقة الاستلام.
الهبات والتبرعات، بما في ذلك السلع العينية

إرشادات التطبيق	
	164. الهبات والتبرعات هي تحويلات تطوعية لأصول، بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى، والسلع العينية، والخدمات العينية، تقوم بها جهة إلى أخرى، وتخلو عادة من المتطلبات. وقد يكون مُقدم الموارد جهة أو فردا. وفيما يخص الهبات والتبرعات التي تكون نقداً أو أصولا نقدية أخرى وسلعا عينية، يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء السيطرة على موارد تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة هو عادة استلام الهبة أو التبرع. وغالبا ما يكون تقديم الهبة أو التبرع وتحويل الملكية النظامية في الوقت نفسه؛ وفي مثل هذه الظروف، لا يكون هناك شك بشأن تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة.
	165. السلع العينية هي أصول ملموسة تُحوّل إلى الجهة في معاملة لا تتطلب تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف خارجي ولكنها قد تكون خاضعة لواجبات معينة. وغالبا ما تتضمن المساعدات الخارجية التي تقدمها المنظمات التنموية متعددة أو ثنائية الأطراف مكونا من السلع العينية.
	166. تم تناول إثبات الهبات أو التبرعات المتمثلة في خدمات عينية في فقرات إرشادات التطبيق 143-149. وتُثبت الهبات والتبرعات بخلاف الخدمات العينية على أنها أصول وفقا للفقرات 18-25، ويعتمد إثبات الإيراد على ما إذا كانت ناشئة عن معاملة لها ترتيب ملزم.
	167. عند الإثبات الأولي، تُقاس الهبات والتبرعات (بما في ذلك السلع العينية) بعوض المعاملة الخاص بها كما في تاريخ الاقتناء، وفقاً للفقرة 30.
	الترخيص
	168. يرتب الترخيص حقوقا لمُقدم الموارد في الملكية الفكرية للجهة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أيا مما يلي، على سبيل المثال لا الحصر: (أ) البرمجيات والتقنية؛ و (ب) الأفلام السينمائية والموسيقى وغيرها من أشكال الإعلام والترفيه؛ و (ج) الامتيازات؛ و (د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر.
	169. إضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى مُقدم الموارد، فإن الجهة قد تتعهد أيضا بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وقد تكون تلك التعهدات منصوصا عليها صراحة في الترتيب الملزم أو مفهومة ضمنا من الممارسات المعتادة للجهة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة (انظر الفقرة 71). ومثلما هو شأن الأنواع الأخرى من الترتيبات الملزمة، فعندما يتضمن ترتيب ملزم مع مُقدم موارد تعهدا بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها، فإن الجهة تطبق الفقرات 68-77 لتعيين كل واجب من واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم.
	170. إذا لم يكن التعهد بمنح ترخيص مميّزا بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم وفقا للفقرات 73-77، فيجب على الجهة أن تحاسب عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها معا على أنها واجب امتثال واحد. ومن أمثلة التراخيص التي ليست مميزة بذاتها عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم ما يلي: (أ) ترخيص يشكل أحد مكونات سلعة ملموسة وهو جزء لا يتجزأ من الوظيفة التي تؤديها السلعة؛ و

إرشادات التطبيق	
(ب)	ترخيص يمكن للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة منه فقط عند اقتترانه بخدمة ذات علاقة (مثل خدمة على شبكة الانترنت تقدمها الجهة وتمكن المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، من خلال منح الترخيص، من الوصول إلى المحتوى).
171.	إذا لم يكن الترخيص مميزاً بذاته، فيجب على الجهة أن تطبق الفقرات 87-97 لتحديد ما إذا كان واجب الامتثال (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية أو يتم الوفاء به عند نقطة زمنية.
172.	إذا كان الترخيص يمنح الترخيص مميزاً بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم، وبالتالي كان الترخيص واجب امتثال منفصل، فيجب على الجهة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يتم عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية. وعند القيام بذلك التحديد، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة تعهد الجهة بمنح الترخيص إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد هو تزويد مُقدم الموارد بأي مما يلي:
(أ)	حق في الوصول إلى الملكية الفكرية الخاصة بالجهة بحالتها القائمة طوال فترة الترخيص؛ أو
(ب)	حق في استخدام الملكية الفكرية الخاصة بالجهة بحالتها القائمة عند النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص.
تحديد طبيعة تعهد الجهة	
173.	تعد طبيعة تعهد الجهة في منح الترخيص تعهداً بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية الخاصة بالجهة إذا تم استيفاء جميع الضوابط الآتية:
(أ)	يتطلب الترتيب الملزم، أو يتوقع مُقدم الموارد بشكل معقول، أن تقوم الجهة بتنفيذ أنشطة تؤثر بشكل مهم على الملكية الفكرية التي لمُقدم الموارد حقوق فيها (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 174-175)؛ و
(ب)	تُعرض الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بشكل مباشر إلى أي آثار إيجابية أو سلبية لأنشطة الجهة المعنية في فقرة إرشادات التطبيق 173(أ)؛ و
(ج)	لا ينتج عن تلك الأنشطة تحويل سلعة أو خدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالتزامن مع حدوث تلك الأنشطة (انظر الفقرة 72).
174.	من العوامل التي قد تشير إلى أن مُقدم الموارد يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن الجهة ستنفذ أنشطة تؤثر بشكل مهم على الملكية الفكرية الممارسات المعتادة للجهة أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة. وقد يشير أيضاً وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال، رسم امتياز يستند إلى المبيعات) بين الجهة ومُقدم الموارد فيما يتصل بالملكية الفكرية التي لمُقدم الموارد حقوق فيها، رغم أن وجود تلك المصلحة ليس عاملاً حاسماً، إلى أن مُقدم الموارد يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن الجهة ستنفذ مثل تلك الأنشطة.
175.	تؤثر أنشطة الجهة بشكل مهم على الملكية الفكرية التي لمُقدم الموارد حقوق فيها عندما يتحقق أي مما يلي:
(أ)	عندما يتوقع أن تغير هذه الأنشطة بشكل مهم شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء وظيفة أو مهمة) للملكية الفكرية؛ أو
(ب)	عندما تكون قدرة مُقدم الموارد على الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من تلك الأنشطة أو معتمدة عليها بشكل كبير. فعلى سبيل المثال، المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من الاسم التجاري غالباً ما تكون مشتقة من، أو معتمدة على، الأنشطة المستمرة للجهة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

إرشادات التطبيق

176. وبناء عليه، فإذا كانت للملكية الفكرية التي لمُقدم الموارد حقوق فيها وظيفة مهمة مستقلة بذاتها، فإن جزءا كبيرا من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة لتلك الملكية الفكرية يكون مشتقا من تلك الوظيفة. وتبعاً لذلك، فإن قدرة المشتري أو الطرف الثالث المستفيد على الحصول على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من تلك الملكية الفكرية لن تتأثر بشكل مهم بأنشطة الجهة ما لم تغير تلك الأنشطة بشكل مهم شكل أو وظيفة الملكية الفكرية. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي تكون لها غالباً وظائف مهمة مستقلة بذاتها البرمجيات، والمركبات البيولوجية أو التركيبات الدوائية، والمحتوى الإعلامي المكتمل (على سبيل المثال، الأفلام والبرامج التلفزيونية والتسجيلات الموسيقية).

177. في حال استيفاء الضوابط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 173، يجب على الجهة أن تُحاسب عن التعهد بمنح ترخيص على أنه واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية لأن المشتري أو الطرف الثالث المستفيد سيتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الجهة المتمثل في إتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية بالتزامن مع حدوث الأداء (انظر الفقرة 95(أ)). ويجب على الجهة أن تطبق الفقرات 98-104 لاختيار طريقة مناسبة لقياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك المتمثل في إتاحة حق الوصول.

178. في حال عدم استيفاء الضوابط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 173، فإن طبيعة تعهد الجهة هي توفير حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بالجهة بحالتها القائمة (من حيث الشكل والوظيفة) في النقطة الزمنية التي يُمنح فيها الترخيص إلى مُقدم الموارد. وهذا يعني أن مُقدم الموارد يستطيع توجيه استخدام الترخيص، والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه. في النقطة الزمنية الذي يتم فيها تحويل الترخيص. ويجب على الجهة أن تحاسب عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها على أنه واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. ويجب على الجهة أن تطبق الفقرة 97 لتحديد النقطة الزمنية التي يُحول فيها الترخيص إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن إثباته مقابل ترخيص يوفر حقا لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بالجهة قبل بداية الفترة التي يكون خلالها المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قادرا على أن يستخدم الترخيص ويستمد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص برمجيات تبدأ قبل أن تقدم الجهة (أو تتيح بصورة أخرى) للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد رمزا يُمكن المشتري أو الطرف الثالث المستفيد من استخدام البرمجيات على الفور، فإن الجهة لا تُثبت إيرادا قبل أن يكون قد تم تقديم ذلك الرمز (أو إتاحتها بصورة أخرى).

179. يجب على الجهة أن تتجاهل العوامل الآتية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يوفر حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية الخاصة بها أو حقا لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها:

- (أ) القيود على الزمن أو المنطقة الجغرافية أو الاستخدام - تحدد تلك القيود خصائص الترخيص المتعهد به، وليس ما إذا كانت الجهة تفي بواجب الامتثال الخاص بها عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية.
- (ب) الضمانات المقدمة من الجهة بأن لها براءة اختراع صالحة للملكية الفكرية وأنها ستحمي تلك البراءة من الاستخدام غير المرخص به - لا يعد التعهد بحماية حق البراءة واجب امتثال لأن الإجراء المتمثل في حماية براءة الاختراع يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية الخاصة بالجهة ويوفر تأكيدا لمُقدم الموارد بأن الترخيص المحول يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في الترتيب الملزم.

رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

180. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات 119-121، يجب على الجهة أن تُثبت إيرادا مقابل رسم الامتياز المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص لحقوق الملكية الفكرية فقط عندما يقع (أو بالتزامن مع وقوع) أحد الحدثين الآتيين أيهما يقع لاحقا:

- (أ) يحدث البيع اللاحق أو الاستخدام اللاحق؛ و

إرشادات التطبيق	
(ب)	قد تم الوفاء (أو قد الوفاء جزئياً) بواجب الامتثال الذي حُصص له بعض أو كل رسم الامتياز المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام.
181.	ينطبق المتطلب الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 180 لرسم الامتياز المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام عندما يتعلق رسم الامتياز فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيم الذي يتعلق به رسم الامتياز (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيم الذي يتعلق به رسم الامتياز عندما يكون لدى الجهة توقع معقول بأن مُقدم الموارد سوف يعزو قيمة للترخيص أكبر بشكل مهم من القيمة المعزوة للسلع أو الخدمات الأخرى التي يتعلق بها رسم الامتياز).
182.	عندما يُستوفى بالمتطلب الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 181، فإن الإيراد من رسم الامتياز المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام يجب أن يتم إثباته بالكامل وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 180. وعندما لا يُستوفى المتطلب الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 181، فإن المتطلبات بشأن العوض المتغير الواردة في الفقرات 113-122 تنطبق على رسم الامتياز المستند إلى المبيعات أو المستند إلى الاستخدام.
اتفاقات إعادة الشراء	
183.	عند تقويم ما إذا كانت الجهة تحول السيطرة على أصل إلى المشتري أو إلى طرف ثالث مستفيد تم تعيينه، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار أي اتفاق لإعادة شراء الأصل.
184.	اتفاق إعادة الشراء هو ترتيب ملزم تقدم فيه الجهة أصلاً وتتعهد أيضاً أو يكون لها الخيار (إما في نفس الترتيب الملزم أو في ترتيب ملزم آخر) بأن تُعيد شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم تقديمه إلى مُقدم الموارد في البداية، أو أصل يكون تقريباً نفس ذلك الأصل، أو أصل آخر يكون الأصل الذي تم تقديمه في البداية أحد مكوناته.
185.	تأتي اتفاقات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال: (أ) واجب على الجهة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل)؛ و (ب) حق الجهة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء)؛ و (ج) واجب على الجهة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب مُقدم الموارد (خيار رد).
عقد آجل أو خيار استدعاء	
186.	إذا كان على الجهة واجب أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد آجل أو خيار استدعاء)، فإن مُقدم الموارد لا يحصل على السيطرة على الأصل وذلك نظراً لمحدودية قدرته على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه، حتى وإن كان المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قد تكون لديه الحيازة المادية للأصل. وبالتالي، يجب على الجهة أن تحاسب عن الترتيب الملزم على أنه أحد البندين الآتيين: (أ) عقد إيجار وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار، إذا كان بإمكان الجهة، أو يجب عليها إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من السعر الأصلي للأصل؛ أو (ب) ترتيب تمويل وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 188 إذا كان بإمكان الجهة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ يساوي أو يزيد عن السعر الأصلي للأصل.
187.	عند مقارنة سعر إعادة الشراء بالسعر، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

إرشادات التطبيق
188. إذا كان اتفاق إعادة الشراء ترتيب تمويل، فيجب على الجهة الاستمرار في إثبات الأصل وأيضا إثبات التزام مالي مقابل أي عوض مستلم من مقدم الموارد. ويجب على الجهة أن تثبت الفرق بين مبلغ العوض المستلم من مقدم الموارد ومبلغ العوض الذي يتعين دفعه إلى مقدم الموارد على أنه فائدة، وفي حال الانطباق، على أنه تكاليف معالجة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).
189. إذا انقضى الخيار دون ممارسته، فيجب على الجهة أن تلغي إثبات الالتزام وأن تثبت إيرادا.
خيار رد
190. إذا كان على الجهة واجب إعادة شراء الأصل بناءً على طلب مقدم الموارد (خيار رد) بسعر أقل من السعر الأصلي للأصل، فيجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار عند نشأة الترتيب الملزم ما إذا كان لمقدم الموارد حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة مقدم الموارد لذلك الحق أنه يدفع بالفعل إلى الجهة عوضا مقابل الحق في استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. ولذلك، إذا كان لمقدم الموارد حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق، فيجب على الجهة أن تحاسب عن الاتفاق على أنه عقد إجبار وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 43.
191. لتحديد ما إذا كان لمقدم الموارد حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار عوامل مختلفة، بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بالقيمة السوقية المتوقعة للأصل في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى حين انقضاء الحق. فعلى سبيل المثال، إذا كان متوقفاً أن يتجاوز سعر إعادة الشراء بشكل مهم القيمة السوقية للأصل، فقد يكون هذا مؤشرا على أن لمقدم الموارد حافزا اقتصاديا مهما لممارسة خيار الرد.
192. إذا لم يكن لمقدم الموارد حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه بسعر أقل من السعر الأصلي للأصل، فيجب على الجهة أن تحاسب عن الاتفاق كما لو كان يبيع منتج مع حق الإرجاع حسبما هو موضح في فقرات إرشادات التطبيق 96-103.
193. إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساويا للسعر الأصلي أو أكبر منه ويزيد عن القيمة السوقية المتوقعة للأصل، فإن الترتيب الملزم هو بالفعل ترتيب تمويل، وبناء عليه، تجب المحاسبة عنه حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 188.
194. إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساويا للسعر الأصلي أو أكبر منه وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساويا لها، وليس لمقدم الموارد حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه، فعندئذ يجب على الجهة أن تحاسب عن الاتفاق كما لو كان يبيع منتج مع حق الإرجاع حسبما هو موضح في فقرات إرشادات التطبيق 96-103.
195. عند مقارنة سعر إعادة الشراء بالسعر، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.
196. إذا انقضى الخيار دون ممارسته، فيجب على الجهة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيرادا.
ترتيبات الأمانة
197. عندما تسلم جهة منتجا إلى طرف آخر (مثل تاجر أو موزع) لبيعه إلى مشتريين نهائيين، يجب على الجهة تقويم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يحصل على السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للجهة أن تثبت إيرادا عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المُسلم يُحتفظ به على سبيل الأمانة.

إرشادات التطبيق
<p>198. تتضمن المؤشرات على أن ترتيبا ما هو ترتيب أمانة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:</p> <p>(أ) تسيطر الجهة على المنتج إلى حين وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى مُقدم موارد للتاجر أو إلى حين انقضاء فترة محددة؛ و</p> <p>(ب) أن تكون الجهة قادرة على المطالبة بإرجاع المنتج أو بتحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛ و</p> <p>(ج) ألا يكون على التاجر واجب غير مشروط بأن يدفع مقابل المنتج (رغم أنه قد يكون مطالبا بدفع تأمين).</p>
ترتيبات الفوترة والشحن لاحقا
<p>199. ترتيب الفوترة والشحن لاحقا هو ترتيب ملازم تُصدر بموجبه الجهة فاتورة لمُقدم الموارد مقابل منتج ولكنها تحتفظ بالحيازة المادية للمنتج إلى حين تحويله إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد عند نقطة زمنية في المستقبل، فعلى سبيل المثال، قد يطلب المشتري من الجهة أن تبرم مثل هذا الترتيب الملزم نظرا لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى مُقدم الموارد أو نظرا للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى مُقدم الموارد.</p>
<p>200. يجب على الجهة أن تحدد متى قد أوفت بواجب الامتثال الخاص بها المتمثل في تحويل المنتج عن طريق تقويم متى يحصل مُقدم الموارد على السيطرة على ذلك المنتج (انظر الفقرة 97). وفيما يخص بعض الترتيبات الملزمة، تُحوّل السيطرة إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع المشتري أو الطرف الثالث المستفيد أو عندما يتم شحن المنتج، تبعا لشروط الترتيب الملزم (بما في ذلك شروط التسليم والشحن). وبالرغم من ذلك، فيما يخص بعض الترتيبات الملزمة، قد يحصل مُقدم الموارد على السيطرة على المنتج حتى لو ظل ذلك المنتج في الحيازة المادية للجهة. وفي تلك الحالة، تكون لمُقدم الموارد القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية منه حتى ولو كان قد قرر عدم ممارسة حقه في الحيازة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن الجهة لا تسيطر على المنتج. وبدلا من ذلك، تقدم الجهة لمُقدم الموارد خدمات لحفظ الأصل الخاص به.</p>
<p>201. بالإضافة إلى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 97، لكي يُعد مُقدم الموارد قد حصل على السيطرة على المنتج في ترتيب للفوترة والشحن لاحقا، يجب استيفاء جميع الضوابط الآتية:</p> <p>(أ) يجب أن يكون لسبب ترتيب الفوترة والشحن لاحقا جوهر (على سبيل المثال، أن يكون مُقدم الموارد قد طلب هذا الترتيب)؛ و</p> <p>(ب) يجب أن يكون المنتج معينيا بشكل منفصل على أنه يخص مُقدم الموارد؛ و</p> <p>(ج) يجب أن يكون المنتج جاهزا في الوقت الحالي لتحويله ماديا إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد؛ و</p> <p>(د) لا يمكن أن تكون للجهة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى مقدم موارد آخر.</p>
<p>202. إذا أثبتت الجهة إيرادا مقابل بيع منتج على أساس الفوترة والشحن لاحقا، فيجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان عليها واجبات امتثال متبقية (على سبيل المثال، فيما يخص خدمات الحفظ) وفقا للفقرات 68-77 بما يوجب على الجهة أن تخصص لها جزءا من عوض المعاملة وفقا للفقرات 133-143.</p>
الإفصاح (الفقرات 167-193)
<p>203. لا يلزم الجهة أن تُفصح عن معلومات وفقا لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقا لمعيار آخر.</p>

إرشادات التطبيق
<p>204. عند إجراء الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على الجهة يجب أن تأخذ في الاعتبار المتطلبات الواردة في الفقرات 45-47 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، والتي توفر إرشادات بشأن الأهمية النسبية والتجميع. ولا يلزم الوفاء بمتطلب إفصاح بذاته وارد في هذا المعيار إذا لم تكن المعلومات ذات أهمية نسبية.</p>
الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرتان 179-180)
<p>205. تتطلب الفقرة 179 من الجهة أن تفصل الإيراد من الترتيبات الملزمة إلى أصناف تصور كيفية تأثير طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن مدى تفصيل إيراد الجهة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بالترتيبات الملزمة الخاصة بالجهة. وقد يلزم بعض الجهات أن تستخدم أكثر من نوع واحد من الأصناف لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 179 المتعلقة بتفصيل الإيراد. وقد تحقق جهات أخرى الهدف باستخدام نوع واحد فقط من الأصناف لتفصيل الإيراد.</p>
<p>206. عند اختيار نوع الصنف (أو الأصناف) التي سيتم استخدامها لتفصيل الإيراد، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار كيفية عرض المعلومات المتعلقة بإيرادها للأغراض الأخرى، بما في ذلك جميع ما يلي:</p> <p>(أ) الإفصاحات المقدمة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في البيانات الصحفية أو التقارير السنوية أو العروض التقديمية لأصحاب المصلحة)؛ و</p> <p>(ب) المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم لتقويم الأداء المالي للقطاعات؛ و</p> <p>(ج) المعلومات الأخرى المماثلة لأنواع المعلومات المعينة في فقرتي إرشادات التطبيق 206 (أ) و(ب) والتي تستخدمها الجهة أو مستخدمو القوائم المالية للجهة لتقويم الأداء المالي للجهة أو اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد.</p>
<p>207. تتضمن أمثلة الأصناف التي قد تكون مناسبة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:</p> <p>(أ) نوع واجب الامتثال؛ و</p> <p>(ب) الإقليم الجغرافي (على سبيل المثال، البلد أو الإقليم)؛ و</p> <p>(ج) سوق أو نوع مقدم موارد المشتري (على سبيل المثال، مقدمو الموارد الحكوميون ومقدمو الموارد غير الحكوميين)؛ و</p> <p>(د) نوع الترتيب الملزم (على سبيل المثال، الترتيبات الملزمة ذات السعر الثابت والترتيبات الملزمة التي يتحدد سعرها تبعاً لمدة العمل والمواد المستخدمة)؛ و</p> <p>(هـ) مدة الترتيب الملزم (على سبيل المثال، الترتيبات الملزمة قصيرة الأجل والترتيبات الملزمة طويلة الأجل)؛ و</p> <p>(و) توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال، الإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها إلى مشتريين أو أطراف ثالثة مستفيدة عند نقطة زمنية والإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدى فترة زمنية)؛ و</p> <p>(ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المقدمة بشكل مباشر إلى مشتريين أو أطراف ثالثة مستفيدة والسلع المقدمة من خلال وسطاء)؛ و</p> <p>(ح) الإيراد المكتسب من تقديم السلع أو الخدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة.</p>

إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ
ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 47، ولكنها ليست جزءاً منه.
القسم أ: التعريفات
أ.1 التحويلات الرأسمالية
متى يكون تحويل أصل المادي "تحويلاً رأسمالياً"؟
بحسب الأحوال. تتلقى جهات القطاع العام موارد من خلال أنواع مختلفة من معاملات التحويل، في شكل نقد أو أصول أخرى، وهذه المعاملات قد تنشأ ولها ترتيب ملزم أو ليس لها ترتيب ملزم. ويتعين على الجهة أن تنظر فيما إذا كان هناك أي شروط محددة متعلقة بتحويل الأصل المادي لتحديد ما إذا كان يستوفي تعريف "التحويل الرأسمالي" الوارد في الفقرة 4 من هذا المعيار.
يكون تحويل الأصل المادي "تحويلاً رأسمالياً" إذا تلقت الجهة هذا التحويل ضمن ترتيب ملزم وكانت مُطالبة بموجب الترتيب الملزم بأن تستخدم ذلك الأصل المادي لاقتناء أو إنشاء أصل غير مالي آخر سيكون مُسيطرًا عليه من قبل الجهة. إن تحويل الأصل المادي الذي يتطلب فقط استخدامه أو تشغيله على نحو بذاته لا يستوفي تعريف "التحويل الرأسمالي"؛ وبدلاً من ذلك، فإن مثل هذا التحويل من شأنه أن يشكل "تحويلاً" حسباً هو معرف في الفقرة 4. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار - بشكل واضح - الشروط الخاصة باستخدام الأصل المادي الواردة ضمن الترتيب الملزم.
القسم ب: تعيين معاملة الإيراد
ب.1 تعيين ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم
هل تؤثر الطريقة التي تُجرى بها الجهة المعاملة مع الآخرين على المحاسبة؟
نعم. قد تُجرى جهات القطاع العام المعاملات بطرق مختلفة. فقد تختلف هذه المعاملات في الشكل، وقد تتضمن أطرافاً متعددة، وقد تُنشئ حقوقاً و/أو واجبات لطرف واحد أو أكثر في الترتيب، وقد يكون لديها درجات متفاوتة من القابلية للإنفاذ، وهذه الجوانب تُحدد بشكل كلي الجوهر الاقتصادي للمعاملة. إن الترتيبات الملزمة، على وجه الخصوص، تُنشئ -على حد سواء - حقوقاً قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ لأطراف الترتيب من خلال الوسائل العدلية أو وسائل مُعادلة. تستلزم قابلية الترتيبات الملزمة للإنفاذ اختلافات في مبادئ المحاسبة لاستيعاب الطبيعة والمخاطر الفريدة لمثل هذه المعاملات (بالمقارنة مع المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة)، وبذلك تعكس على إثبات وقياس الإيراد لضمان العرض العادل لمثل هذه المعاملات.
من المهم تعيين ما إذا كانت معاملة الإيراد ناشئة عن ترتيب ملزم بشكل صحيح. ويُطلب من الجهة تحديد نوع الترتيب الذي قد أبرمته، عن طريق الأخذ في الاعتبار شروط معاملة الإيراد الخاصة بها وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة، لكي تطبق المبادئ المحاسبية المناسبة لعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملة (انظر الفقرات 11-16).
ب.2 القابلية للإنفاذ

إرشادات التنفيذ
ما الذي يتعين على الجهة أن تأخذه في الاعتبار عند تقويم القابلية للإنفاذ؟
<p>إن تحديد ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ، وما إذا كانت حقوق وواجبات كل طرف في ذلك الترتيب قابلة للإنفاذ، قد يكون معقداً ويتطلب حكماً مهنياً. إن هذا التقويم هو جزء لا يتجزأ من تحديد ما إذا كان لدى الجهة ترتيب ملزم (أي ترتيب يُنشئ -على حد سواء- حقوق قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ)، أو لديها فقط حقوق قابلة للإنفاذ أو فقط واجبات قابلة للإنفاذ، من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة. وفي الحالات التي لا يكون فيها لدى الجهة ترتيب ملزم، قد يكون لديها - على الرغم من ذلك - حق قابل للإنفاذ أو واجب قابل للإنفاذ والذي يجب المحاسبة عنه بشكل مناسب. ويمكن أن تنشأ القابلية للإنفاذ عن آليات مختلفة، طالما أن تلك الآلية (الآليات) تزود الجهة بالقدرة على إنفاذ شروط الترتيب وجعل الأطراف مساءلة عن الوفاء بواجباتها وفقاً لشروط الترتيب.</p>
<p>عند نشأة الترتيب، يجب على الجهة أن تستخدم حُكمها وأن تُقوِّم - بشكل موضوعي - جميع العوامل والتفاصيل ذات الصلة لتحديد ما إذا كان لديها حقوق قابلة للإنفاذ و/أو واجبات قابلة للإنفاذ (أي ما الذي يتم إنفاذه)، والتبعات الضمنية أو الصريحة لعدم الوفاء بتلك الحقوق و/أو عدم الوفاء بتلك الواجبات (أي كيف يتم إنفاذه). وتتضمن العوامل ذات الصلة على سبيل المثال لا الحصر:</p> <p>(أ) جوهر الترتيب وليس شكله؛ و</p> <p>(ب) الشروط المكتوبة أو الشفوية أو المفهومة ضمناً من الممارسات المعتادة للجهة؛ و</p> <p>(ج) ما إذا كان الترتيب ملزماً نظاماً من خلال وسائل عدلية (على سبيل المثال، عن طريق المنظومة العدلية، حيث يتم إنفاذه من خلال المحاكم والأحكام القضائية والسوابق القضائية) أو يمكن فرض الامتثال له من خلال وسائل مُعادلة (على سبيل المثال، عن طريق تشريع أو السلطة التنفيذية أو توجيهات مجلس الوزراء أو توجيهات وزارية)؛ و</p> <p>(د) التبعات الضمنية أو الصريحة لعدم الوفاء بالواجبات الواردة في الترتيب؛ و</p> <p>(هـ) الدولة ذاتها أو القطاع ذاته أو البيئة التشغيلية ذاتها؛ و</p> <p>(و) الخبرة السابقة مع الأطراف الأخرى في الترتيب.</p>
<p>قد تشكل بعض الآليات (على سبيل المثال، الحقوق السيادية أو التخفيضات في التمويل المستقبلي) آلية إنفاذ صحيحة. ويتعين على الجهة إعمال الحكم وأن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف بشكل موضوعي، في سياق دولتها وقطاعها وبيئتها التشغيلية، عند إجراء هذا التقويم. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 14-25 مزيداً من الإرشادات بشأن تقويم القابلية للإنفاذ من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة.</p>
<i>ب.3 القابلية للإنفاذ: الإيراد المتوقع على اعتمادات مالية</i>
هل يتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار تأثير الاعتمادات المالية على معاملات الإيراد الخاصة بها؟

إرشادات التنفيذ
<p>عُرّف الاعتماد المالي في معيار المحاسبة للقطاع العام 24، <i>عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية</i> على أنه صلاحية ممنوحة من قبل الهيئة التشريعية (أي السلطة المُمكنة) لتخصيص أموال لأغراض محددة من قبل السلطة التشريعية أو سلطة مماثلة. قد تأخذ الاعتمادات المالية أشكالاً مختلفة وتختلف باختلاف الدول، على سبيل المثال على أنها مبالغ تمويل محددة بسقف، أو على أنها أداة لإلغاء التمويل حسب مشيئة مُقدم الموارد (والتي من شأنها أن تكون مماثلة في جوهرها لشرط الإنهاء بشكل أحادي بدون غرامة).</p>
<p>إن الاعتمادات المالية وحدها لا تثبت ولا تحض وجود القابلية للإنفاذ ضمن ترتيب. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار أي شروط اعتمادات مالية على أنها أحد العوامل ذات الصلة في تقويمها الكلي للقابلية للإنفاذ، في سياق دولتها ذاتها والشروط والأحكام الفريدة لكل ترتيب.</p>
<p>قد يحدد ترتيب ملزم أن الموارد التي يتعين تحويلها متوقفة على اكمال عملية موافقة على اعتماد مالي بوصف ذلك شرطا أو حكما صريحا (إما خطيا أو شفويا أو ضمنا من خلال الممارسات المُعتادة للجهة). وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كان الترتيب قابلا للإنفاذ، من حيث الجوهر، نظرا لأن آليات الإنفاذ تمكن الجهة من مُطالبة مُقدم الموارد بتحويل الموارد، أو إذا أُخفق مُقدم الموارد في القيام بذلك، فتمكن الجهة من فرض تبعات على مُقدم الموارد. ولا يكون للقيود (المتمثل في أن الموارد التي يتعين تحويلها متوقفة على اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي) جوهر عندما يكون بإمكان الجهة أن تُثبت حقا قابلا للإنفاذ في الحصول على تلك الموارد قبل اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي. وفي مثل هذه الحالات، يكون الترتيب قابلا للإنفاذ وقد يكون ترتيبا ملزما.</p>
<p>في بعض الدول، قد تنطوي الموافقة على تحويل الموارد على عملية متعددة الخطوات. فعلى سبيل المثال:</p> <p>(أ) تكون السلطة الممكنة لتقديم تحويل موجودة، حيث تُمنح هذه السلطة من خلال تشريع معتمد أو لوائح معتمدة أو التنظيم المعتمد لمُقدم الموارد؛ و</p> <p>ج. قد حدثت ممارسة تلك السلطة. من حيث الجوهر، فإن قرارا قد تم إصداره بموجب السلطة الممكنة المعتمدة يُدلل بشكل واضح على أن مُقدم الموارد قد فقد القدرة على إعمال مشيئته لتجنب المضي قدما بالتحويل، على سبيل المثال من خلال إبرام ترتيب ملزم؛ و</p> <p>د. يدلل اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي على أن مُقدم الموارد لديه سلطة الدفع.</p>
<p>قد تكون السلطة الممكنة، جنبا إلى جنب مع ممارسة تلك السلطة، كافية للجهة للخلوص إلى أن لديها حقا قابلا للإنفاذ في الحصول على تلك الموارد الواردة في الترتيب لمطالبة مُقدم الموارد بتحويل الموارد أو، إذا أُخفق مُقدم الموارد في القيام بذلك، لفرض تبعات على مُقدم الموارد قبل اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي. وفي مثل هذا الظرف، فإن القيد (المتمثل في أن التحويل المستقبلي متوقف على اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي) ليس له جوهر.</p>
<p>في حالات أخرى، قد يحدد اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي متى قد فقد مُقدم الموارد القدرة على إعمال مشيئته لتجنب المضي قدما بالتحويل. وفي مثل هذا الظرف، يكون للقيود (المتمثل في أن التحويل المستقبلي متوقف على اكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي) جوهر.</p>
<p>ب.4 التغييرات في العوامل المتعلقة بقابلية الترتيب الملزم للإنفاذ</p>
<p>هل للتغير في العوامل الداخلية أو الخارجية، بعد نشأة الترتيب الملزم، انعكاسات محاسبية؟</p>

إرشادات التنفيذ
<p>عند نشأة الترتيب، تأخذ الجهة في الاعتبار شروط وأحكام الترتيب لتحديد ما إذا كان يستوفي تعريف الترتيب الملزم الوارد في الفقرة 4. إذا كان الترتيب يستوفي التعريف، تُحاسب الجهة عن الإيراد الناشئ عن الترتيب الملزم وفقاً للفقرات 147-56.</p>
<p>بعد نشأة الترتيب، يتعين على الجهة تقويم ما إذا كانت أي تغييرات في العوامل الداخلية أو الخارجية تؤثر على قابلية الترتيب الملزم للإنفاذ (أي جوهر الترتيب)، أو على أرجحية إنفاذ الترتيب الملزم (أي القياس اللائق لأي أصول أو التزامات مرتبطة بحق (حقوق) الجهة وواجبها (واجباتها) في الترتيب الملزم). وتتضمن الأمثلة على هذه العوامل، على سبيل المثال لا الحصر:</p> <p>(أ) التغييرات في الإطار النظامي التي تؤثر على قدرة الجهة أو الطرف الآخر أو الأطراف الأخرى في الترتيب على إنفاذ كل منهم الحقوق الخاصة به من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة؛ و</p> <p>(ب) التغييرات في تقويم الجهة لاختيار أي طرف لممارسة قدرته على إنفاذ حقوقه في الترتيب الملزم - بشكل جزئي أو كلي.</p>
<p>ويتوقف الانعكاس على القياس اللائق للأصل أو الالتزام المعني بالتغير على ما إذا كان من غير المرجح إبطال تأثير التغير ويتعين المحاسبة عنه وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 41، <i>الأدوات المالية</i>. فعلى سبيل المثال، فإن الجهة التي أوفت بواجب الامتثال الخاص بها بشكل كامل ولديها حق غير مشروط في الحصول على العوض من شأنها أن تثبت خسارة هبوط جزئية في قيمة أصلها مستحق الاستلام وأن تلغي إثبات جزء من هذا الأصل إذا كانت تنوي فقط إنفاذ جزء من حقها (ولا تتوقع أن تلغي هذا القرار)، ولكن من شأنها أن تثبت خسارة هبوط كاملة في قيمة أصلها مستحق الاستلام وأن تلغي إثبات كامل هذا الأصل إذا فقدت كامل قدرتها على إنفاذ حقها بسبب تغييرات تشريعية. ومن شأن كل من خسارتي الهبوط أن تثبت وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 41.</p>
القسم ج: الإيراد الناشئ عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة
<i>ج.1 إثبات الإيراد الناشئ عن الأنواع المختلفة من الضرائب</i>
<p>ما هو الحدث الخاضع للضريبة الذي يستوجب إثبات الإيراد الناشئ عن الأنواع المختلفة من الضرائب المفروضة في دولة؟</p>
<p>تُثبت الجهة الإيراد الناشئ عن معاملة ليس لها ترتيب ملزم عندما تتلقى، أو يكون لديها الحق في تلقي، تدفق داخل من الموارد يستوفي تعريف الأصل (الفقرات 18-25)، ولا يكون هناك واجبات قابلة للإنفاذ لم يتم الوفاء بها مرتبطة بتلك الموارد (الفقرة 29).</p>
<p>إن الموارد الناشئة عن الضرائب التي تسيطر الجهة عليها حالياً نتيجة لأحداث سابقة تستوفي تعريف الأصل. ويتعين على الجهة أن تُقوّم نظام الضريبة في دولتها ذاتها لتحديد الحدث السابق للضريبة فيما يخص هذه المعاملات (أي الحدث الخاضع للضريبة)، وأن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد متى يتعين إثبات الإيراد الضريبي. يوفر الجدول التالي قائمة غير شاملة للأمثلة على الإيرادات الضريبية والحدث الضريبي المرجح لكل منها (ما لم يُحدد خلاف ذلك في الأنظمة و/أو اللوائح):</p>

إرشادات التنفيذ

نوع الإيراد	الحدث الضريبي المرجح
الضريبة على الدخل الشخصي المكتسب بداخل دولة.	اكتساب دخل خاضع للضريبة من قبل المكلفين في فترة القوائم المالية الحالية.
الضريبة المفروضة على الأعمال فيما يخص القيمة المضافة من مبيعات السلع والخدمات.	بيع سلع أو خدمات ذات قيمة مضافة (أي القيام بنشاط خاضع للضريبة) خلال فترة القوائم المالية.
الضريبة المفروضة على مبيعات السلع والخدمات.	بيع السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة خلال فترة القوائم المالية.
الرسم على واردات سلع بذاتها لضمان أن تكون السلع المنتجة محليا أرخص في سوق التجزئة.	حركة السلع الخاضعة للرسم عبر الحدود الجمركية خلال فترة القوائم المالية.
الضريبة على التركات.	وفاة الشخص صاحب التركة الخاضعة للضريبة.
الضرائب على العقارات الخاضعة للضريبة بداخل دولة.	مرور التاريخ الذي تُفرض فيه الضرائب، أو الفترة التي تُفرض عنها الضريبة (إذا كانت الضريبة تُفرض على أساس فترى).

ج.2. قياس الإيراد الناشئ عن الأنواع المختلفة من الضرائب

كيف تقيس الجهة مبلغ الإيراد الذي قد اكتسبته من معاملاتها الضريبية التي ليس لها ترتيبات ملزمة؟

في ظروف عديدة، لن تتوافق الفترة الضريبية مع فترة القوائم المالية للجهة. وقد تتلقى الجهة أيضا دفعات ضريبة مقدرة على أقساط على أساس فترى قبل أن يُحدد المبلغ الخاضع للضريبة بشكل نهائي، مما قد يتطلب ضرائب إضافية مُستحقة على المكلف، أو رد أموال للمكلف مقابل أي فائض في الدفعات على مبلغ الضريبة النهائي. ويجب على الجهة أن تُثبت التدفق الداخِل من الموارد (أو الحق في تدفق داخِل من الموارد) على أنه أصل، وأن تُثبت الإيراد المكتسب في فترة القوائم المالية الحالية، بالقدر الذي يمكن به قياسه بموثوقية. ويتسق أفضل تقدير مع المبلغ الأكثر ترجيحاً (انظر الفقرات 45-50).

ولكي تقيس الأصل والإيراد بموثوقية، يتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار جميع البيانات ذات الصلة من المصادر المختلفة للوصول إلى أفضل تقدير لديها. وتوضح الفقرة 46 العوامل التي يتعين أن تأخذها الجهة في الحسبان في نماذج التقدير الخاصة بها. وتتضمن مصادر البيانات والمدخلات ذات الصلة من أجل نموذج التقدير الخاص بالجهة ما يلي على سبيل المثال لا الحصر: البيانات التاريخية (مثل السجل التاريخي للتحصيل والإحصاءات الضريبية الأخرى)، والظواهر القابلة للرصد والظواهر الأخرى (مثل التنبؤات، والإحصاءات الاقتصادية والبنكية، والأقساط)، واستخدام الخبراء.

ويجوز تنقيح تقديرات الإيراد الضريبي لفترة القوائم المالية في فترة لاحقة، وتُثبت التغييرات في التقديرات بأثر مستقبلي وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

القسم د: الإيراد الناشئ عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

د.1. تعيين واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم

إرشادات التنفيذ
<p>تختلف الترتيبات الملزمة في القطاع العام بشكل كبير. فقد تتطلب بعض الترتيبات الملزمة من الجهة، بوصفها مُتلقي موارد، أن تحقق هدف خدمي شمولي بذاته، في حين قد تفرض ترتيبات ملزمة أخرى متطلبات متعلقة بسلع وخدمات بذاتها. كيف تحدد الجهة واجبات الامتثال الفردية في الترتيب الملزم لكي تنطبق بشكل مناسب نموذج المحاسبة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة؟</p>
<p>يحتوي الترتيب المُلزم على واجب امتثال واحد على الأقل. وواجب الامتثال، حسبما هو معرف في الفقرة 4، هو وحدة حساب لتحديد المكونات أو العناصر المميزة بذاتها ضمن الترتيب الملزم. إن تعيين وحدة حساب ذات مغزى هو أمر أساسي للإثبات المناسب والقياس المناسب للإيراد. ويجب على الجهة أن تستخدم الحكم المهني عند تطبيق الفقرات 68-77 لتحديد واجبات الامتثال الفردية في الترتيب الملزم الخاص بها.</p>
<p>يتعين على الجهة أولاً تعيين جميع التعهدات - في الترتيب الملزم الخاص بها - باستخدام الموارد على نحو محدد. والتعهدات هي سلع أو خدمات متعهد بها في ترتيب ملزم مع مُقدم موارد، وقد تكون صريحة أو ضمنية في الترتيب الملزم. وقد يتطلب من الجهة أن تستخدم الموارد داخلياً من أجل سلعة أو خدمة أو أن تحول سلعة أو خدمة إلى طرف خارجي أو أطراف خارجية (أي المشتري أو الطرف الثالث المستفيد). ويكون إجراء تقويم شامل ضرورياً لتعيين جميع التعهدات بسلع أو خدمات في الترتيب الملزم (الفقرتين 71-72).</p>
<p>ثم تأخذ الجهة في الاعتبار كل تعهد تم تعيينه لتحديد ما إذا كان التعهد في حد ذاته واجب امتثال، أو ما إذا كان يتعين تجميعه مع تعهدات أخرى لكي تكون واجب امتثال. وبعبارة أخرى، فإن واجب الامتثال هو وحدة حساب تمثل تعهداً مميزاً بذاته، أو مجموعة مميزة بذاتها من التعهدات، تُطبق عليه/عليها ضوابط الاثبات ومفاهيم القياس (الفقرة 73). تكون السلعة أو الخدمة (أو حزمة السلع أو الخدمات) المتعهد بها في الترتيب الملزم مميزة بذاتها إذا استوفيا كلا الضابطين الآتيين:</p> <p>أ. إذا كانت السلعة أو الخدمة (أو حزمة السلع أو الخدمات) المتعهد بها مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها؛ و</p> <p>ب. أن يكون التعهد مميزاً بذاته ضمن سياق الترتيب الملزم.</p>
<p>بشكل عام يستند ما إذا كانت السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها إلى خصائص السلعة أو الخدمة (انظر الفقرة 75 للاطلاع على إرشادات إضافية). وبالرغم من ذلك، سيتطلب تحديد ما إذا كان التعهد مميزاً بذاته ضمن سياق الترتيب الملزم حكماً لضمان أن مجموعة التعهدات، ومن ثم تعيين واجبات الامتثال الفردية، سيعبران بشكل ذي مغزى عن طبيعة معاملة الجهة مع مُقدم الموارد ويوفران تصويراً مفيداً لأداء الجهة (انظر الفقرة 76 للاطلاع على إرشادات إضافية).</p>
<p>ومن شأن أي تعهد مميز بذاته، أو أية مجموعة مميزة بذاتها من التعهدات، تعيينه/تعيينها الجهة من خلال هذا التحليل أن يكون/تكون واجب امتثال فردي.</p>
<p>في الحالات التي ينطوي فيها الترتيب على أطراف متعددة، سيلزم الجهة أيضاً أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة تعهدها في واجب الامتثال تشير إلى أن الجهة أصيل أو وكيل (وفقاً لفقرات إرشادات التطبيق 117-125).</p>
<p style="text-align: right;"><i>د.2 الوفاء بواجبات الامتثال: طرق قياس التقدم</i></p>
<p>عندما تفي الجهة بواجب امتثال على مدى فترة زمنية، كيف تحدد قياس التقدم الذي يصور أداء الجهة في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها؟</p>
<p>تتضمن طرق قياس التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات (انظر فقرات إرشادات التطبيق 86-95). وبعد أن تعين الجهة واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيب الملزم الخاص بها، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة تعهد الجهة والشروط الخاصة به الواردة في الترتيب الملزم لتحديد الطريقة المناسبة لقياس التقدم.</p>

إرشادات التنفيذ

يمكن أن تقوم الجهة أولاً بالأخذ في الاعتبار جميع المعلومات القابلة للرد والممتثلة بالوفاء بواجب الامتثال. ومن شأن هذه المعلومات أن تكون مفيدة لجميع أطراف الترتيب الملزم للتأكد مما إذا كانت شروط الترتيب يجري الوفاء بها، وقد تكون مطلوبة بشكل صريح في الترتيب الملزم، وتتضمن المعلومات القابلة للرد والممتثلة ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أداء أنشطة محددة؛ و

(ب) تكبد نفقات مؤهلة؛ و

(ج) متطلبات تتبع التقدم نحو تحقيق مراحل إنجاز محددة؛ و

(د) إنتاج أو تسليم كميات بذاتها من السلع أو الخدمات؛ و

(هـ) حجم الموارد المستهلكة (مثل العمالة والمواد وساعات تشغيل الآلات، وما إلى ذلك).

بعض أنواع المعلومات هي طرق مخراجات (حيث إنها مستندة إلى مخراجات ونواتج الوفاء بواجب الامتثال) في حين أن أنواع المعلومات الأخرى هي طرق مدخلات (حيث إنها مستندة إلى جهود الجهة أو مخراجاتها للوفاء بواجب الامتثال).

ويتعين على الجهة أن تستخدم الحكم المهني لتحديد ما هي المعلومات، ومن ثم طريقة قياس التقدم، التي تصور على النحو الأكثر موثوقية أداء الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. وعند إجراء هذا التقويم، يتعين على الجهة أيضاً أن تأخذ في الاعتبار أي من طرق قياس التقدم:

(أ) تعكس على نحو أفضل طبيعة وفحوى تعهد الجهة في الترتيب الملزم؛ و

(ب) تستوعب بشكل أوضح العلاقة مع الوفاء بواجب الامتثال وتبلغ التقدم نحوه؛ و

(ج) تستخدم معلومات أكثر موثوقية وقابلة للرد بشكل مباشر؛ و

(د) تعكس كل الأداء ذي الصلة المرتبط بالوفاء بواجب الامتثال؛ و

(هـ) توفر منافع تتجاوز تكاليف الحصول على المعلومات الضرورية وتتبعها.

قد تكون هناك حالات في القطاع العام يتم فيها تمرير الموارد من خلال سلسلة من الجهات قبل أن يتم تلقيها من مُتلقّي الموارد النهائي. في هذه الحالات، إذا كانت الجهة هي واحدة من ضمن جهات متعددة ينطوي عليها الترتيب، سيلزم الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة تعهدها والوفاء بواجب الامتثال الخاص بها يعتمدان على الوفاء من قبل أطراف أخرى في الترتيب الملزم، مما يوجه إثبات الإيراد على أنها أصيل أو وكيل.

د.3 الوفاء بواجبات الامتثال: قياس التقدم فيما يخص التحويلات الرأس مالية

إرشادات التنفيذ
<p>تتلقى جهات القطاع العام عادة تحويلات رأسمالية لمشاريع رأسمالية متعددة السنوات. وبشكل عام تتضمن هذه المشاريع مراحل متعددة للإنجاز وتسليمات متعددة. هل يُتطلب تطبيق مبادئ مختلفة لقياس تقدم الجهة فيما يتعلق بالتحويلات الرأسمالية؟</p>
<p>لا. تتضمن التحويلات الرأسمالية، والتي تنشأ عن معاملات لها ترتيبات ملزمة، عادة تفاصيل كبيرة حول المراحل المختلفة في المشروع (مثل إعداد الفكرة التصميمية والتخطيط، والتصميم، والشراء، والإنشاء، وما إلى ذلك)، وعلى هذا النحو، فإن هذه الترتيبات الملزمة عادة تستلزم مدى كبيراً من المعلومات المتاحة المتعلقة بمدخلات ومخرجات المعاملة. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن الترتيب الملزم أنشطة مفصلة بذاتها متعلقة بالإنشاء، مثل تمهيد الموقع، وأعمال أساسات المبنى وأعمال عظم المبنى، وصب الخرسانة.</p> <p>وبالرغم من ذلك، تتسق مبادئ المحاسبة المطبقة على التحويلات الرأسمالية مع تلك المطبقة على معاملات الإيراد الأخرى التي لها ترتيبات ملزمة. ويجب على الجهة أولاً أن تعين واجبات الامتثال الفردية في الترتيب الملزم، وأن تحدد بعناية قياس التقدم المناسب لكل واجب امتثال. ويجب على الجهة أن تطبق الإرشادات المحاسبية الواردة في الفقرات 98-104 وفقرات إرشادات التطبيق 86-95 لتأخذ في الاعتبار جميع المعلومات القابلة للرجوع والمتاحة. يكون استخدام الحكم المهني أمراً بالغ الأهمية عند تحديد ما هي المعلومات، ومن ثم طريقة قياس التقدم، التي تصور على النحو الأكثر موثوقية تقدم الجهة نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. ويتعين على الجهة أيضاً أن تنظر في إثبات الإيراد بشكل مستقل عن توقيت تلقي الموارد من مقدم الموارد.</p>
<p><i>د.4. التخصيص المستند إلى القيم المستقلة</i></p>
<p>يُتطلب من الجهة تخصيص عوض المعاملة لكل واجب امتثال على أساس القيم المستقلة النسبية. وبالرغم من ذلك، لا تكون القيمة المستقلة دائماً قابلة للرجوع بشكل مباشر، ومن ثم يجب تقديرها. كيف يتعين على جهة القطاع العام أن تحدد طريقة مناسبة لتقدير القيمة المستقلة لسلعة أو خدمة؟</p>
<p>لكي تقدر لقيمة المستقلة، يجب على الجهة أولاً أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة بشكل معقول (بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر نقاط البيانات المتاحة بشكل معقول، والعوامل الخاصة بالجهة، والمعلومات المتاحة عن مقدم الموارد أو فئة مقدمي الموارد، وآثار اعتبارات السوق إذا كانت ذات صلة).</p>
<p>واستناداً إلى المعلومات المتاحة بشكل معقول، يجب على الجهة أن تحدد أي طريقة لتقدير القيمة المستقلة تعبر على النحو الأكثر موثوقية عن قيمة السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم. وتتضمن الفقرة 139 أمثلة على الطرق المناسبة لقياس القيمة المستقلة وليست قائمة مفروضة.</p>
<p>ستعتمد الطريقة الأكثر مناسبة على جودة ونوع المعلومات المتاحة للجهة، فعلى سبيل المثال، قد يكون منهج تقويم السوق المعدل أكثر مناسبة عندما تكون التعهدات في الترتيب الملزم هي سلع أو خدمات متاحة بسهولة في السوق، حيث قد يوفر السعر الذي من شأن الجهات الأخرى في السوق أن تقبل بدفعه قيمة استدلالية تقوم مقام قيمة تلك السلع أو الخدمات الواردة في الترتيب الملزم. وبالرغم من ذلك، قد يكون منح التكلفة المتوقعة أكثر مناسبة عندما تكون التعهدات في الترتيب الملزم هي سلع أو خدمات تتفرد بها الجهة أو الترتيب الملزم، أو ليست متاحة بسهولة في السوق. وفي مثل هذه الحالات، قد توفر التكاليف المتوقعة للجهة للوفاء بواجب الامتثال تقدير أكثر فائدة لقيمة السلع أو الخدمات الواردة في الترتيب الملزم.</p>
<p>يجب على الجهة أن تكون شاملة في تقويمها بحيث تزيد إلى أقصى من استخدام المدخلات القابلة للرجوع وأن تكون متسقة في تطبيقها لطرق التقدير على الظروف المتماثلة.</p>
<p>توضح الفقرة 139 أيضاً أنه يمكن للجهة أيضاً أن تُضمن هامشاً في منهجها للتقدير إذا كان ذلك مناسباً. وقد يحدث هذا إذا كانت جهة القطاع العام قد انخرطت في معاملة إيراد ذات طبيعة تبادلية.</p>
<p>القسم هـ: الترتيبات متعددة السنوات</p>
<p><i>هـ.1. المحاسبة عن الترتيبات متعددة السنوات</i></p>

إرشادات التنفيذ
<p>هل يُطلب تطبيق مبادئ مختلفة للمحاسبة عن الإيراد الناشئ عن الترتيبات متعددة السنوات وإثباته؟</p> <p>بشكل عام، تنطوي الترتيبات متعددة السنوات، التي قد تنشأ عن معاملات لها ترتيبات ملزمة، على تقديم موارد على مدى سنوات متعددة لغرض بذاته (على سبيل المثال، نشر نتائج أبحاث بشأن موضوع محدد). وقد يحدث تقديم الموارد (على سبيل المثال، التمويل) في تواريخ متعددة طوال سنة و/أو خلال سنوات متعددة.</p> <p>في حين أن هذه الترتيبات تمتد لأجل أكثر طولاً، فإن مبادئ المحاسبة التي تُطبق عليها تتسق مع تلك التي تُطبق على معاملات الإيراد الأخرى. إذ يجب على الجهة أن تنظر فيما إذا كان الترتيب متعدد السنوات هو ترتيب ملزم وأن تطبق المبادئ الواردة في نموذج المحاسبة المنطبق لعكس جوهر المعاملة. ويجب على الجهة أن تنظر فيما إذا كان تدفق داخل من الموارد، أو حق في تدفق داخل مستقبلي من الموارد، يؤدي إلى نشوء أصل وفقاً للقرارات 18-25، وأن تنظر بعناية في إثبات الإيراد بشكل مستقل عن توقيت التمويل عند تطبيق الفقرة 29 (إذا كانت المعاملة ليس لها ترتيب ملزم) أو الفقرات 87-104 (إذا كانت المعاملة لها ترتيب ملزم). وقد يلزم الجهة أن تنظر فيما إذا كان أي تدفق داخل متوقع من الموارد في السنوات اللاحقة يستوفي تعريف الأصل، وما إذا كان هو وأية واجبات مرتبطة به لم يتم الوفاء بها معتمدين على بعضهما البعض وغير قابلين للفصل عن بعضهما البعض وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 57.</p>
<p>القسم و: القياس اللاحق</p> <p><i>و.1 القياس اللاحق للذمم المدينة غير التعاقدية</i></p>
<p>كيف يتعين أن تحاسب الجهة لاحقاً عن الذمم المدينة من معاملات الإيراد الناشئة خارج إطار عقود؟</p> <p>قد تُثبت الجهة ذمة مدينة تعاقدية (أي أصل يتمثل في ذمة مدينة وناشئ عن عقد) أو ذمة مدينة غير تعاقدية، الذمة المدينة غير التعاقدية هي أصل مستحق الاستلام غير ناشئ عن عقد، مثل الترتيب الملزم الذي ليس عقداً أو معاملة الإيراد التي ليست ترتيباً ملزماً (مثل الضرائب والذمم المدينة الأخرى الناشئة عن تشريعات).</p> <p>بعد الإثبات الأولي، فإن الذمة المدينة التعاقدية التي تستوفي تعريف الأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 28، <i>الأدوات المالية: العرض</i>، تُقاس عن طريق تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 41.</p> <p>لا تستوفي الذمة المدينة غير التعاقدية تماماً تعريف الأصل المالي نظراً لأنها لا تنشأ عن عقد. وفي حين أن الذمم المدينة غير التعاقدية والذمم المدينة التعاقدية تنشأ عن أنواع مختلفة من الترتيبات، فهما متسقتان من حيث الجوهر والمخاطر المُتعرّض لها، ويتعين أن تُقاس الذمم المدينة غير التعاقدية لاحقاً عن طريق تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على سبيل القياس لضمان أن المعاملات التي لها الجوهر نفسه تتم المحاسبة عنها باستخدام مبادئ متسقة. وعند تطبيق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41 بالقياس، يتعين على الجهة أن تستخدم الحكم للنظر في جوهر الذمة المدينة، وجميع البيانات ذات الصلة والمتاحة بسهولة، لتشكيل أساس "عقد الإيراد بالقياس" الذي لديها ذمة مدينة عنه (مثل التشريع، وأحكام الدفع، وما إلى ذلك). ولتحديد ما إذا كانت الذمة المدينة غير التعاقدية الخاصة بها تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 40 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41 لكي تُقاس لاحقاً بالتكلفة المستفدة، يتعين على الجهة أن تنظر فيما إذا كانت تحتفظ بالذمة المدينة لتحصيل تدفقات نقدية متوقعة (بدلاً من تدفقات نقدية تعاقدية) تمثل حقها في العوض الوارد في المعاملة. وإذا استوفيت الضوابط، فيتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار المدخلات لتحليلها الخاص بالهبوط في القيمة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 41 تبعاً لذلك لضمان أنه يعكس بشكل مناسب الجوهر الاقتصادي للذمة المدينة بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر مرور الوقت قبل أن يصبح العوض قابلاً للتحصيل (أي فترة أجل الاستحقاق) وأي مبالغ مستحق الاستلام لم تعد تتوقع الجهة أن تحصلها (أي خسائر الائتمان المتوقعة). وإذا لم تستوف الضوابط الواردة في الفقرة 40 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41، فمن شأن الجهة أن تقيس الذمة المدينة غير التعاقدية لاحقاً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 31 من هذا المعيار.</p>

أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية
<p>ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 47، ولكنها ليست جزءاً منه.</p>

أمثلة توضيحية
1. تصور هذه الأمثلة حالات افتراضية توضح كيف يمكن أن تُطبق جهة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 47، <i>الإيراد</i> ، على معاملات إيراد بعينها استناداً إلى الحقائق المحدودة المُقدمة. لا يُقصد بالتحليل الوارد في كل مثال أنه يُمثل النحو الوحيد الذي يمكن عليه أن تُطبق المتطلبات، ولا يُقصد بالأمثلة أنها تنطبق فقط على القطاع ذاته موضوع المثال التطبيقي. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط حقائق واقعية، فسيُلمز تقويم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة لنمط الحقائق بعينه عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
تعيين معاملة الإيراد
2. يوضح المثالان 1-2 المتطلبات الواردة في الفقرات 9-16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلق بتحديد ما إذا كانت الجهة قد ابرمت معاملة إيراد لها ترتيب ملزم أو ليس لها ترتيب ملزم.
<i>مثال 1 - نشأت المعاملة عن ترتيب ليس ترتيباً ملزماً</i>
<i>حالة أ - لا توجد واجبات، ولا توجد فترة زمنية محددة، ولا يُتطلب تقديم تقارير إلى الحكومة</i>
3. تتلقى جهة تنمية اجتماعية (الجهة) تمويلاً قدره 5 ملايين ر.س ¹¹ من هيئة حكومية (الحكومة) لتمويل برامج التوظيف الخاصة بها. يتطلب الاتفاق أن يُنفق التمويل على برامج تهدف إلى تحسين التوظيف في الإقليم. إذا تكبدت الجهة نفقات لتحسين التوظيف في الإقليم، تكون قادرة على إنفاذ حقها في تلقي التمويل من الحكومة. لا يُحدد الاتفاق الفترة الزمنية التي يتعين أن تُنفق فيها الأموال، ولا أي مُتطلب لتمويل برامج توظيف بذاتها، ولا كيف ستلقى الحكومة معلومات عن الكيفية التي أنفقت بها الأموال ولا كيف ستتحقق من مثل هذه المعلومات. ¹¹ يُعبر عن المبالغ النقدية الواردة في هذه الأمثلة بـ "الريال السعودي" (ر.س).
4. تخلص الجهة إلى أن اتفاق التمويل ليس ترتيباً ملزماً وفقاً للفقرة 4 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. فعلى الرغم من أن الجهة لديها حق قابل للإنفاذ في الحصول على الموارد من الحكومة إذا تكبدت نفقات مؤهلة، ليس عليها واجب قابل للإنفاذ نظراً لأن الحكومة ليست لديها القدرة على إنفاذ استخدام الجهة للأموال بطريقة بذاتها (على سبيل المثال، على برامج بذاتها) أو في غضون فترة زمنية بذاتها. وليس لدى الحكومة أيضاً طريقة واقعية لإنفاذ المُتطلب المتمثل في إنفاق جميع الأموال. ونتيجة لذلك، يجب على الجهة أن تطبق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات 18-55 للمحاسبة عن هذا الإيراد الناشئ عن معاملة ليس لها ترتيب ملزم.
<i>حالة ب- توجد فترة زمنية محددة لإنفاق الأموال</i>
5. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة أ على حالة ب، باستثناء أن الاتفاق يحدد أنه يتعين أن تُنفق الأموال في غضون فترة قدرها 5 سنوات. في هذا السيناريو، لا يغير المُتطلب المتمثل في أن تُنفق الـ 5 ملايين ر.س في غضون خمس سنوات الخلاصة التي توصلت إليها الجهة بأن لديها حق قابل للإنفاذ في اتفاق التمويل، ولكن ليس عليها واجب قابل للإنفاذ. هذا نظراً لأن الحكومة ليست قادرة على التأكد مما إذا كانت الجهة تنفق الأموال حسبما هو منصوص عليه في الاتفاق أو من التأكد من التوقيت الذي تنفق فيه الجهة الأموال حسبما هو منصوص عليه في الاتفاق. ونتيجة لذلك، لا يكون الترتيب ملزماً ويجب على الجهة أن تطبق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات 18-55 للمحاسبة عن هذا الإيراد.
<i>حالة ج - توجد فترة زمنية محددة لإنفاق الأموال ويُتطلب تقديم تقارير خاصة بإنفاق الأموال إلى حكومة</i>
6. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة ب على الحالة ج، باستثناء أن الاتفاق يحدد أيضاً كيف يتعين أن تقدم الجهة تقارير عن إنفاقها إلى الحكومة، وأنه يتعين إرجاع أي أموال تمت إساءة استخدامها أو لم يتم استخدامها إلى الحكومة. تستمر الجهة في التمتع بحرية إعمال مشيئتها الكاملة في الكيفية التي يتعين أن تستخدم بها الأموال، طالما أن الأموال تنفق في غضون خمس سنوات على أنشطة تتعلق بدرجة معقولة بتحسين التوظيف في

أمثلة توضيحية
<p>الإقليم، تخلص الجهة إلى أن لديها على حد سواء حقا قابلا للإنفاذ وواجبا قابلا للإنفاذ. هذا نظرا لأن الحكومة قادرة على التأكد من مُتطلبها المتمثل في أن تُنفق الجهة الأموال على تحسين التوظيف في الإقليم في غضون فترة السنوات الخمس وعلى إنفاذ هذا المُتطلب. يجب على الجهة أن تطبق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات 56-147 للمحاسبة عن هذا الإيراد الناشئ عن معاملة لها ترتيب ملزم.</p> <p style="text-align: right;"><i>مثال 2- منحة بحثية ناشئة عن ترتيب ملزم</i></p>
<p>7. يبرم معمل الأبحاث (المعمل) ترتيبا ويتلقى 10 ملايين ر.س من حكومة محلية (الحكومة) لإجراء بحث في علاج محتمل لمرض واسع الانتشار. يُتوقع أن ينتج عن هذا المشروع البحثي تطوير ملكية فكرية تتكون من تركيبة دوائية ومعرفة صناعية. ويحتوي الاتفاق على مراحل إنجاز معينة وقابلة للقياس يجب على المعمل تحقيقها؛ وإذا لم تُحقق مراحل الانجاز هذه، يُتطلب من المعمل إرجاع جميع الأموال أو جزء منها إلى الحكومة. حالما يُنجز البحث، ليس هناك مُتطلب في الاتفاق بأن يُحول المعمل نتائج البحث أو أية ملكية فكرية ناتجة عن البحث إلى الحكومة. ويكون المعمل أيضا قادرا على ضمان أن يتلقى الدفع من الحكومة مقابل أعمال البحث المخطط لها أو المنجزة.</p>
<p>8. استنادا إلى هذه الشروط، قد خلص المعمل إلى أن الاتفاق هو ترتيب ملزم وفقا للفقرة 4 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، حيث إن عليه واجبا قابلا للإنفاذ بأن يُجري المشروع البحثي وفقا لمراحل إنجاز محددة لكي يحتفظ بالأموال، ولديه حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل إجراء هذه المشروع البحثي. يجب على المعمل أن يطبق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات 56-147 للمحاسبة عن هذا الإيراد الناشئ عن معاملة لها ترتيب ملزم.</p>
القابلية للإنفاذ
<p>9. توضح الأمثلة 3-7 المتطلبات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 14-25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالقابلية للإنفاذ، والتي تُكمل المتطلبات الواردة في الفقرات 11-14.</p> <p style="text-align: right;"><i>مثال 3- القابلية للإنفاذ عن طريق الوسائل العدلية</i></p>
<p>10. عملا بتوجيه وزاري، توقع حكومة ولاية (الحكومة) مذكرة تفاهم مع دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) من أجل أن تتلقي الأشغال العامة أموالا لبناء مبنى حكومي. لا تكون المذكرة ملزمة أمام محكمة عدلية، ولا تفرض واجبا على الأشغال العامة بأن ترد الأموال في حال أخفقت في الأداء بموجب شروط المذكرة، ولا تشير إلى أية آليات إنفاذ أخرى. على الرغم من أن المذكرة ليست ملزمة نظاما، اعتمدت الحكومة والأشغال العامة عليها خلال مفاوضاتهما بشأن العقد، وبدأت الأشغال العامة في تقديم خدمات الإنشاء وفقا لشروط مذكرة التفاهم. وإضافة لذلك، قد قدمت الأشغال العامة تقريرا إلى الحكومة عن شهرها الأول من العمل، وقد قبلت الحكومة الأعمال المنجزة حتى تاريخه.</p>
<p>11. قد اعتمد الطرفان على مذكرة التفاهم حسب الآتي:</p> <p style="text-align: center;">أ. قد أدت الأشغال العامة خدمات إنشاء وفقا لشروط المذكرة؛ و</p> <p style="text-align: center;">ب. قد تم التقرير عن الأعمال المؤداة حتى تاريخه إلى الحكومة وتم قبولها من قبلها.</p>
<p>12. تبعا لذلك، تكون المذكرة قابلة للإنفاذ من خلال المنظومة العدلية في دائرة الاختصاص القضائي للطرفين استنادا إلى القاعدة التعهد حجة على المتعهد. أي أن لدى الحكومة الحق في اللجوء إلى المحكمة العدلية لضمان أن تفي الأشغال العامة بالتعهدات الواردة في المذكرة أو أن تسعي للحصول على الانصاف إذا لم يتم الوفاء بها. وبالمثل، لدى الأشغال العامة الحق في اللجوء إلى المحكمة العدلية لإنفاذ تلقي الأموال من الحكومة مقابل الأعمال المؤداة حتى تاريخه. ونتيجة لذلك، تعتبر المذكرة قابلة للإنفاذ من خلال الوسائل العدلية وفقا لفقرات إرشادات التطبيق 14-18 من معيار المحاسبة العام 47.</p>

أمثلة توضيحية
<i>مثال 4- لا يتضمن الترتيب واجبا قابلا للإنفاذ</i>
13. تُحول الحكومة الوطنية (الحكومة) أرضا مساحتها 200 هكتار في مدينة رئيسية إلى جامعة (الجامعة) لإنشاء حرم جامعي عليها. يحدد الترتيب أنه يتعين استخدام الأرض من أجل إقامة حرم جامعي، ولكنه لا يحدد أنه يتعين إرجاع الأرض إذا لم تُستخدم من أجل إقامة حرم جامعي أو أن الجامعة تتكبد شكلا آخر من التعويض.
14. تُثبت الجامعة الأرض على أنها أصل في قائمة المركز المالي لفترة القوائم المالية التي تحصل فيها على السيطرة على تلك الأرض. تأخذ الجامعة في الاعتبار فقرات إرشادات التطبيق 14-25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتخلص إلى أن الترتيب لا يتضمن واجبا قابلا للإنفاذ نظرا لأنه ليست هناك آلية لضمان أن الجامعة تستخدم الأرض من أجل إقامة حرم جامعي ومن ثم لا يكون الترتيب ترتيبا ملزما. وتُثبت الجامعة الإيراد عندما تُثبت الأرض على أنها أصل وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 45، العقارات والآلات والمعدات.
<i>مثال 5- حق قابل للإنفاذ لوكالة مساعدات في تلقي إيراد</i>
<i>حالة أ- الحق في تلقي الموارد ليس حقا قابلا للإنفاذ</i>
15. وكالة المساعدات الخضراء (الوكالة) هي منظمة متعددة الحكومات تعتمد على تمويل سنوي من مجموعة من الحكومات لتنفيذ مبادراتها. قد وقعت الوكالة اتفاقا مع حكومة دولة ذات سيادة (الدولة) ويحدد الاتفاق نسبة الموازنة المعتمدة للوكالة التي ستمولها الدولة في 20X2. ويوضح الاتفاق أنه يتعين استخدام الأموال المتلقاة من الدولة فقط لتكبد نفقات مؤهلة، وفقا لموازنة 20X2 المعتمدة. وإذا لم تُستخدم الأموال لتكبد مصروفات مؤهلة (على سبيل المثال، تمت إساءة استخدام الأموال أو لم يتم استخدام الأموال)، فإن مثل هذه الأموال يجب ردها إلى الدولة في نهاية سنتها المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20X2. تُعتمد موازنة الوكالة في شهر أكتوبر السابق لسنتها المالية موضوع الموازنة.
16. نتيجة للشروط والأحكام الواردة في الترتيب الموقع، تكون الدولة قادرة على إنفاذ الاستخدام المناسب للأموال المقدمة إلى الوكالة وعلى إنفاذ أي رد لتلك الأموال. وبناءً عليه، يكون على الوكالة واجب قابل للإنفاذ بأن تستخدم الموارد المتلقاة من الدولة من أجل النفقات المؤهلة المعتمدة في سنة الموازنة ويستوفي ذلك الواجب تعريف الالتزام.
17. استنادا إلى الخبرة السابقة، يكون من غير المرجح جدا أن تدفع الدولة ما تدین به إلى الوكالة، سواء خلال السنة المالية أو في أي وقت في المستقبل، ولا تكون الوكالة قادرة على إجبار الدولة على دفع أي مبالغ تدین بها. وبناءً عليه، ليس لدى الوكالة حق قابل للإنفاذ في تلقي تدفق داخل من الموارد من الدولة ولا يكون الترتيب ملزما. وستُثبت الوكالة أصلا فقط عندما تتلقى التدفق الداخل من الموارد من الدولة وتسيطر عليه.
<i>حالة ب- الحق في تلقي الموارد هو حق قابل للإنفاذ</i>
18. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة أ على الحالة ب، إلا أن الوكالة قادرة على منع الدولة من المشاركة في عمليات التصويت بداخل الوكالة إذا لم تحول الموارد وفقا للترتيب الموقع بعد أن تُعتمد الموازنة. في هذا السيناريو، لدى الوكالة القدرة على إنفاذ حقها في تلقي الموارد (أي لديها حق قابل للإنفاذ). ونتيجة لذلك، يكون كل من طرفي الترتيب لديه على حد سواء حق قابل للإنفاذ وواجب قابل للإنفاذ، ومن ثم يكون الترتيب ترتيبا ملزما.
<i>مثال 6- الواجب الوارد في ترتيب إيراد ليس في جوهره قابلا للإنفاذ</i>

أمثلة توضيحية

19. تبرم دائرة المحميات الوطنية التابعة للدولة أ (الدائرة) ترتيباً وتتلقى تحويلاً قدره 500,000 ألف ر.س من وكالة المساعدات ثنائية الأطراف التابعة للدولة ب (الوكالة). ويحدد الترتيب أنه يُطلب استخدام الموارد المحولة لإعادة تأهيل مناطق تمت تعريضها من الأشجار في المحميات البرية القائمة في الدولة أ، وأن يتم إرجاعها إلى الوكالة إذا لم يتم استخدام المال من أجل الغرض المنصوص عليه. تكون أحكام الاتفاق قابلة للإنفاذ في محاكم الدولة أ، وفي محاكم العدل الدولية. وهذه هي السنة الثالثة عشرة التي قد تلقت فيها الدائرة تحويلاً من هذا النوع من هذه الوكالة. وفي السنوات السابقة لم تكن الموارد المحولة تُستخدم حسيماً هو محدد لها؛ وبدلاً من ذلك كانت تُستخدم لشراء أراضي إضافية مجاورة للمحميات الوطنية لأغراض التوسع. ولم تجر الدائرة أية إعادة تأهيل لمناطق تمت تعريضها من الأشجار في السنوات الثلاثة عشرة الماضية. وتكون الوكالة على دراية بالمخالفات السابقة لشروط الاتفاق.
20. تُحلل الدائرة المعاملة وتخلص إلى أنه على الرغم من أن شروط الاتفاق قابلة للإنفاذ، فإن هذه الشروط في جوهرها لا تجعل الدائرة مُسائلة عن استخدام التحويل حسبما هو محدد له. هذا نظراً لأن الوكالة لم تقم في السابق بإنفاذ مُتطلبات التحويلات التي تقدمها إلى الدائرة ولا يوجد مؤشر على أن من شأنها أن تقوم بذلك على الاطلاق. وتبعاً لذلك، فإن الترتيب يتضمن واجبا قابلاً للإنفاذ من حيث الشكل وليس من حيث الجوهر (انظر فقرة إرشادات التطبيق 25)، وليس من شأن الترتيب أن يكون ترتيباً ملزماً. وبناء عليه، تُثبت الدائرة زيادة في أصل (مقابل التحويل المُتلقى) وإيراداً.
<i>مثال 7- إيرادات متوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية</i>
21. تاريخ نهاية السنة المالية لكل من حكومة وطنية (الحكومة و) وحكومة محلية (الحكومة م) هو 31 ديسمبر. في 15 مارس 20X2 تبرم الحكومة و ترتيباً مدته سنتان مع الحكومة م لتحويل 15 مليون ر.س (10 ملايين ر.س في 20X2 و 5 ملايين ر.س في 20X3) إلى الحكومة م، لكي تُستخدم في تخفيض تلوث الهواء وفقاً لسياسة الحكومة و. ويتضمن الترتيب شرطاً بأنه يتوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية.
22. يُكمل البرلمان عملية الموافقة على الاعتماد المالي لـ 10 ملايين ر.س في 31 مارس 20X2، ويحول الموارد في 15 أبريل 20X2. لا يتم إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي لـ 5 ملايين ر.س في مارس 20X2 ولكن سيتم النظر فيها في تاريخ لاحق بوصفها جزءاً من عملية الموافقة على الاعتمادات المالية لـ 20X3. وبالما تُحول الموارد، يُطلب من الحكومة م أن تستخدم الموارد لتخفيض تلوث الهواء أو تكون مُطالبة بموجب النظام برد التمويل، مما يُشكل واجباً قابلاً للإنفاذ.
<i>طالة أ- لمتطلب إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية جوهر</i>
23. تخفيض تلوث الهواء هو مسؤولية الحكومة المحلية وليس هناك تشريع مُمكن يتطلب من الحكومة وأن تمويل مثل هذه المبادرات. يوضح الترتيب أن التمويل يتوقف على إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية وهو أمر غير مؤكد وأن مبلغ التمويل قد يُخفف. تطبق الحكومة م فترات إرشادات التطبيق 14-25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان حقها قابلاً للإنفاذ، أخذاً في الاعتبار الشرط الوارد في الترتيب بأن التمويل يتوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية.
24. تأخذ الحكومة م في الاعتبار الجوهر وتغلبه على الشكل لتحديد أثر هذا الشرط. وتخلص الحكومة م إلى أنها ليست قادرة على أن تُطالب الحكومة و بتحويل الموارد ولا أن تفرض تبعات عليها لعدم قيامها بذلك. وتبعاً لذلك، يكون للشرط جوهر، ولا يكون لدى الحكومة م حق قابل للإنفاذ في الحصول على الموارد إلى أن تكتمل عملية الموافقة على الاعتماد المالي للمبلغ الخاص بكل سنة. من شأن الحق القابل للإنفاذ في الحصول على الموارد أن يستوفي تعريف الأصل في 31 مارس 20X2 عندما تكتمل عملية الموافقة على الاعتماد المالي، ويصبح الترتيب عندئذ مستوفي لتعريف الترتيب الملزم. وبالرغم من ذلك، ليس من شأن الحكومة م أن تُثبت أصلاً أو التزاماً في قائمة المركز المالي كما في 31 مارس 20X2 نظراً لأن الترتيب الملزم هو ترتيب بكامله لم يتم الوفاء به.

أمثلة توضيحية
<p>25. في 15 ابريل 20X2 تُثبت الحكومة م أصلا بمبلغ 10 ملايين ر.س، والتزاما مُعادلا له، عندما تتلقي الموارد. ولا تُثبت أصلا فيما يخص ال 5 ملايين ر.س، حيث إن عملية الموافقة على الاعتماد المالي للمبلغ الخاص بـ 20x3 لم يكن قد تم اكمالها. وتنتظر الحكومة م فيما إذا كان يتعين عليها أن تفصح على ال 5 ملايين ر.س على أنها أصل محتمل وفقا للفقرة 24 في إيضاحات قوائمها المالية ذات الغرض العام لسنة 20X2. وستقوم الحكومة م الانعكاسات المحاسبية لعملية الموافقة على الاعتماد المالي في 20X3 على ال 5 ملايين ر.س المتبقية.</p>
<i>طالـة ب- ليس للمتطلب إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية جوهر</i>
<p>26. يتطلب التشريع المُمكن من الحكومة و أن تستثمر في تدابير لتخفيض تلوث الهواء، ويكون الترتيب هو ارتباط مُؤكد من جانب الحكومة و لوفاء بالواجبات التشريعية الواقعة عليها عن طريق الاستثمار في تدابير معينة، مينة في الترتيب، سيتم القيام بها من قبل الحكومة م. وتطبق الحكومة م فقرات إرشادات التطبيق 14-25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان حقها قابل للإنفاذ. أخذًا في الاعتبار الشرط الوارد في الترتيب بأن التمويل يتوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية.</p>
<p>27. تأخذ الحكومة م في الاعتبار الجوهر وتغلبه على الشكل لتحديد أثر هذا الشرط. وتخلص الحكومة م أن لديها حقا قابلا للإنفاذ قبل إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية نظرا لان التشريع القاضي بالاستثمار في تدابير لتخفيض تلوث الهواء يوفر القابلية للإنفاذ من خلال وسائل مُعادلة. وتبعًا لذلك، ليس للشرط جوهر. ومن ثم يكون لدى الحكومة م حق قابل للإنفاذ في الحصول على الموارد في 15 مارس 20X2، ومن شأن هذا الحق أن يستوفي تعريف الاصل ويستوفي الترتيب تعريف الترتيب الملزم. وبالرغم من ذلك، ليس من شأن الحكومة م أن تُثبت أصلا أو التزاما في قائمة المركز المالي كما في 15 مارس 20X2 نظرا لأن الترتيب الملزم هو ترتيب بكامله لم يتم الوفاء به.</p>
<p>28. في 15 إبريل 20X2 تُثبت الحكومة م أصلا بمبلغ 10 ملايين ر.س، والتزاما مُعادلا له. ولا تُثبت أصلا فيما يخص ال 5 ملايين ر.س. وستقوم الحكومة م الانعكاسات المحاسبية لعملية الموافقة على الاعتماد المالي في 20x3 على ال 5 ملايين ر.س المتبقية.</p>
الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة
<i>مثال 8- المقبوضات المقدمة لضرائب الدخل</i>
<p>29. تفرض الحكومة ضريبة دخل على جميع المقيمين بداخل دولتها. الفترة الضريبية وفترة القوائم المالية هي 1 يناير حتى 31 ديسمبر. ويُطلب من المكلفين المشتغلين لحسابهم الخاص أن يدفعوا تقديرا لضريبة الدخل المترتبة عليهم عن السنة بحلول 24 ديسمبر من السنة السابقة مباشرة لبداية السنة الضريبية. ويحدد نظام الضريبة التقدير على أنه المبلغ المستحق عن أحدث ربط تم إكماله مضافا إليه العشر، ما لم يقدم المكلف تبريرا قبل 24 ديسمبر لمبلغ أقل (تطبق غرامات إذا ثبت أن الربط المقدر من المكلف أقل بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ النهائي الذي يدين به). وبعد نهاية الفترة الضريبية، يقدم المكلفون المشتغلون لحسابهم الخاص إقراراتهم الضريبية ويتلقون ردا للأموال المدفوعة بالزيادة أو يدفعون ضريبة إضافية إلى الحكومة.</p>
<p>30. الموارد المتلقاة من المكلفين المشتغلين لحسابهم الخاص بحلول 24 ديسمبر هي مقبوضات مقدمة مقابل ضرائب مستحقة عن السنة التالية نظرا لأن الحدث الخاضع للضريبة هو اكتساب دخل خلال الفترة الضريبية، والتي لم تبدأ بعد. وتُثبت الحكومة زيادة في أصل (النقد لدى البنوك) وزيادة في التزام (مقبوضات مقدمة) وفقا للفقرة 44 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>

أمثلة توضيحية	
الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة	
<i>ضوابط تطبيق نموذج المحاسبة عن الترتيبات الملزمة</i>	
<p>31. توضح الأمثلة 9-12 المتطلبات الواردة في الفقرات 56-61 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بما إذا كان يتعين استخدام نموذج المحاسبة عن الترتيبات الملزمة. وإضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في هذه الأمثلة:</p> <p>أ. التفاعل بين الفقرة 46 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 والفقرتين 109 و115 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 بشأن تقدير العوض المتغير (المثالان 10-11)؛ و</p> <p>ب. فقرة إرشادات التطبيق 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالعوض الذي يكون في شكل رسوم امتياز مستنده إلى المبيعات أو إلى مستندة الاستخدام على تراخيص لاستخدام حقوق ملكية فكرية (المثال 12).</p>	
<i>مثال 9- قابلية العوض للتحويل</i>	
<p>32. لدى الحكومة المحلية (الحكومة) محفظة من العقارات التي تُوَجَّر بأسعار دون أسعار السوق لمقيمين مؤهلين (المقيمين). بعد عدد من السنوات، يكون المقيم قادراً على شراء الوحدة بوصف ذلك جزءاً من برنامج إسكان يبدأ بالاستئجار وينتهي بالتملك. يكون سعر الوحدة مستنداً إلى القيمة السوقية الحالية حينئذٍ مطروحاً منها الإيجار المتراكم المدفوع حتى تاريخه من قبل المقيم. ويسمح البرنامج للمقيمين بدفع السعر على مدى فترة قدرها 20 سنة، ولكن الدفعات قد تتوقف حالما يبلغ المقيمون السن التي يبدأ عندها صرف معاشاتهم التقاعدية، وتتوقف الدفعات المستقبلية على مستوى دخل المقيم في ذلك الوقت. وعند نشأة الترتيب الملزم لشراء الوحدة يُطلب من المقيم أن يدفع دفعة مقدّمة غير قابلة للرد قدرها 5,000 ر.س وأن يبرم اتفاقاً طويل الأجل مع الحكومة فيما يخص الرصيد المتبقي للعوض المتعهد به.</p>	
<p>33. بوصفه جزءاً من برنامج الاستئجار المنتهي بالتملك، تبرم الحكومة ترتيباً ملزماً مع مقيم لبيع الوحدة السكنية بسعر سوق قدره 400,000 ر.س. وإلى أن حان وقت شراء كان المقيم قد دفع تراكمياً 150,000 ر.س في شكل إيجار إلى الحكومة، ولذا فإن سعر الشراء للوحدة هو 250,000 ر.س. ويدفع المقيم الدفعة المقدّمة غير القابلة للرد البالغة 5,000 ر.س عند نشأة الترتيب الملزم ويبرم اتفاق تمويل طويل الأجل مع الحكومة فيما يخص الـ 245,000 ر.س المتبقية من العوض المتعهد به. وبالرغم من ذلك، يُتوقع أن يدفع المقيم فقط 180,000 ر.س (بما في ذلك الدفعة المقدّمة البالغة 5,000 ر.س) إلى أن يبدأ صرف معاشه التقاعدي، وفي ذلك الوقت سينتج عن مستوى دخله المتوقع توقف الدفعات. ويحصل المقيم على السيطرة على الوحدة عند نشأة الترتيب الملزم ودفع الدفعة المقدّمة البالغة 5,000 ر.س.</p>	
<p>34. عند تقييم ما إذا كان الترتيب الملزم يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تخلص الحكومة إلى أن الضابط الوارد في الفقرة 56(هـ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليس مستوفى فيما يخص كامل الـ 250,000 ر.س نظراً لأنه من غير المرجح أنها ستُحصل العوض الذي يكون لها حق فيه في مقابل تحويل العقار. وعند التوصل إلى هذه الخلاصة، تلاحظ الحكومة أن المقيم قد يدفع فقط 180,000 ر.س بحد أقصى استناداً إلى شروط البرنامج.</p>	

أمثلة توضيحية

35. نظرا لأن الضوابط الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليست جميعا مستوفاة، تطبق الحكومة الفقرات 58 و81-86 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد المحاسبة عن الدفعة المقدمة غير قابلة للرد البالغة 5,000 ر.س. وتلاحظ الحكومة أن الأحداث الموضحة في الفقرة 58(أ) قد وقعت- أي أن الحكومة قد حولت السيطرة على العقار إلى المقيم، وليس على الحكومة واجب بأن تحول سلع أو خدمات إضافية مقابل الدفعة المتلقاة البالغة 5,000 ر.س، وأن الدفعة غير قابلة للرد. وتبعاً لذلك، وفقاً للفقرة 58 تُثبت الحكومة الدفعة غير القابلة للرد البالغة 5,000 ر.س على أنها إيراد عند تلقيها.

مثال 10 - العوض ليس السعر المنصوص عليه - امتياز سعري ضمني

36. تقدم وكالة مستحضرات دوائية حكومية (الوكالة) إلى مستشفى 1,000 وحدة من دواء لا يصرف سوى بوصفة طبية مقابل عوض متعهد به قدرة 1 مليون ر.س. ويكون سعر الدواء مقرراً من قبل جهة رقابية، ولذا فليس لدى الوكالة حرية إعمال مشيئتها فيما يتعلق بتسعير الدواء. وتتوقع الوكالة أنها لن تكون قادرة على أن تُحصل من المستشفى كامل مبلغ العوض المتعهد به بسبب أزمة طبية وقعت في الإقليم استدعت توجيه موارد المستشفى للتصدي لها.

37. وعند تقويم ما إذا كان الضابط الوارد في الفقرة 56(هـ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفى، تأخذ الوكالة أيضاً في الاعتبار الفقرتين 109 و115(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. واستناداً إلى تقويم الحقائق والظروف، تحدد الوكالة أنها تتوقع أن تقدم امتياز سعري وأن تقبل مبلغاً أقل للعوض من المستشفى. وتبعاً لذلك، تخلص الوكالة إلى أن عوض المعاملة ليس 1 مليون ر.س وأن العوض المتعهد به هو عوض متغير. وتقدر الوكالة العوض المتغير وتحدد أنها تتوقع أن يكون لها حق في 400,000 ر.س.

38. تأخذ الوكالة في الاعتبار قدرة المستشفى على دفع العوض ونيته لدفع العوض وتخلص إلى أنه على الرغم من أن الإقليم يشهد ضائقة اقتصادية، فإنه من المرجح أنها ستُحصل 400,000 ر.س. من المستشفى. وتبعاً لذلك، تخلص الوكالة إلى أن الضابط الوارد في الفقرة 56(هـ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفى استناداً إلى تقدير العوض المتغير البالغ 400,000 ر.س. وإضافة ذلك، فإنه استناداً إلى تقويم لشروط الترتيب الملزم والحقائق والظروف الأخرى، تخلص الوكالة إلى أن الضوابط الأخرى الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 هي أيضاً مستوفاة. وتبعاً لذلك، تحاسب الوكالة عن الترتيب الملزم مع المستشفى، والذي له عوض معاملة قدره 400,000 ر.س، وفقاً للفقرات 56-147 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

مثال 11 - معاملة إيراد إجبارية - امتياز سعري ضمني

39. يقدم مستشفى حكومي (المستشفى) خدمات طبية لمريض غير مؤمن عليه في غرفة الطوارئ. يُطلب من المستشفى نظاماً أن يقدم الخدمات الطبية إلى جميع مرضى غرفة الطوارئ، ويُطلب من المرضى أن يدفعوا، ويُشكل وصول المريض إلى غرفة الطوارئ بدءاً لترتيب ملزم، وبسبب حالة المريض عند وصوله إلى المستشفى يكون المستشفى مجبراً بموجب التشريع أن يقدم الخدمات فوراً ومن ثم قبل أن يتمكن المستشفى من تحديد ما إذا كان المريض ملتزماً بالوفاء بواجبه بالدفع مقابل الخدمات الطبية المتلقاة. وتبعاً لذلك، لا يستوفي الترتيب الملزم جميع الضوابط الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، ووفقاً للفقرة 58 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، سيستمر المستشفى في تقويم الخلاصة التي توصل إليها استناداً إلى الحقائق والظروف المحدثة.

40. بعد تقديم الخدمات، يحصل المستشفى على معلومات إضافية عن المريض، بما في ذلك مراجعة للخدمات المقدمة والأسعار القياسية لهذه الخدمات، وعن قدرة المريض على أن يدفع للمستشفى مقابل الخدمات المقدمة ونيته للدفع. وخلال المراجعة، يلاحظ المستشفى أن سعره القياسي للخدمات المقدمة في غرفة الطوارئ هو 10,000 ر.س. ويراجع المستشفى أيضاً معلومات المريض و- اتساقاً مع سياساته - يصنف المستشفى المريض ضمن فئة مشرتين استناداً إلى تقويم المستشفى لقدرة المريض على الدفع ونيته للدفع.

أمثلة توضيحية
<p>41. يأخذ المستشفى في الاعتبار الفقرتين 109 و115(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. بالرغم من أن السعر القياسي للخدمات هو 10,000 ر.س (والذي قد يكون المبلغ الذي صدرت به الفاتورة للمريض)، يتوقع المستشفى أن يقبل مبلغاً أقل للعوض في مقابل الخدمات المقدمة. وتبعاً لذلك، يخلص المستشفى إلى أن سعر المعاملة ليس 10,000 ر.س، ومن ثم يكون العوض المتعهد به هو عوض متغير. يراجع المستشفى تحصيلاته النقدية التاريخية من فئة المشتريين التي صُنفت ضمنها المريض ومعلومات أخرى ذات صلة عن المريض. ويقدر المستشفى العوض المتغير ويحدد أنه يتوقع أن يحصل 1,000 ر.س.</p>
<p>42. وفقاً للفقرة 56(هـ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يُقوّم المستشفى قدرة المريض على الدفع ونيته للدفع (أي مخاطر ائتمان المريض). واستناداً إلى السجل التاريخي للمستشفى في التحصيل من المرضى ضمن فئة المشتريين التي صُنفت ضمنها المريض، يخلص المستشفى إلى أنه من المرجح أنه سيحصل 1,000 ر.س (العوض المتغير المُقدر). وإضافة لذلك، استناداً إلى تقويم لشروط الترتيب الملزم والحقائق والظروف الأخرى، يخلص المستشفى إلى أن الضوابط الأخرى الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 هي أيضاً مستوفاة. وتبعاً لذلك، يحاسب المستشفى عن الترتيب الملزم مع المريض، الذي له عوض معاملة قدره 1,000 ر.س، وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p><i>مثال 12 - إعادة تقويم ضوابط تطبيق نموذج المحاسبة عن الترتيبات الملزمة</i></p>
<p>43. تُصدر دائرة الموارد الطبيعية (الدائرة) رخصة استخراج معادن إلى شركة تعدين من القطاع الخاص (الشركة) في مقابل رسم امتياز يستند إلى مقدار المعادن المستخرجة. وعند نشأة الترتيب، يستوفي الترتيب الملزم جميع الضوابط الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتحاسب الدائرة عن الترتيب الملزم مع الشركة وفقاً للفقرات 56-147 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتُثبت الدائرة الإيراد عندما يحدث الاستخدام اللاحق للشركة (أي استخراج المعادن) وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p>44. طوال السنة الأولى من الترتيب الملزم، تقدم الشركة تقارير استخراج ربعية وتدفع في غضون الفترة المتفق عليها.</p>
<p>45. خلال السنة الثانية من الترتيب الملزم، تستمر الشركة في استخراج المعادن من الأرض، ولكن يتردى وضعها المالي. تكون القدرة الحالية للشركة على الوصول إلى ائتمان والنقد المتاح لديها محدودين. وتستمر الدائرة في إثبات الإيراد استناداً إلى ما تستخرجه الشركة طوال السنة الثانية. وتدفع الشركة رسوم الامتياز للربع الأول ولكنها لا تدفع كامل دفعات رسوم الامتياز عن استخدام الرخصة في الأرباع 2-4. وتُحاسب الدائرة عن أي هبوط في قيمة الذمة المدينة القائمة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41، <i>الأدوات المالية</i>.</p>
<p>46. خلال السنة الثالثة من الترتيب الملزم تستمر الشركة في استخدام الرخصة المصدرة من قبل الدائرة. وبالرغم من ذلك، تعلم الدائرة أن الشركة قد فقدت قدرتها على الوصول إلى ائتمان وفقدت عملائها الرئيسيين، ومن ثم فإن قدرة الشركة على الدفع تدهورت بشكل مهم. وبناءً عليه، تخلص الدائرة إلى أنه من غير المرجح أن الشركة ستكون قادرة على سداد أي دفعات رسوم امتياز إضافية مقابل الاستخدام المستمر لرخصة استخراج المعادن. ونتيجة لهذا التغير المهم في الحقائق والظروف، وفقاً للفقرة 57 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تعيد الدائرة تقويم الضوابط الواردة في الفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتحدد أنها غير مستوفاة نظراً لأنه لم يعد من المرجح أن الدائرة ستحصل العوض الذي سيكون لها حق فيه. وتبعاً لذلك، لا تُثبت الدائرة أي إيراد إضافي مرتبط باستخدام الشركة المستقبلي لرخصتها. وتُحاسب الدائرة عن أي هبوط في قيمة الذمة المدينة القائمة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41.</p>
<p>التعديلات</p>
<p>47. توضح الأمثلة 13-15 المتطلبات الواردة في الفقرات 63-66 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالتعديلات على الترتيب الملزم. وإضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في هذه الأمثلة:</p>

أمثلة توضيحية
<p>أ. الفقرات 68-77 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتعيين واجبات الامتثال (المثال 15); و</p> <p>ب. الفقرات 119-121 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتقييم تقديرات العوض المتغير (المثالان 14 و15); و</p> <p>ج. الفقرات 144-147 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالتغيرات في سعر المعاملة (المثال 14).</p>
<i>مثال 13 - تعديل على ترتيب ملزم من أجل سلع</i>
<p>48. تتعهد منظمة متعددة الحكومات (المنظمة) بتقديم 1.2 مليون كتاب دراسي إلى حكومة وطنية (الحكومة) مقابل 12 مليون ر.س (10 ر.س للكتاب الدراسي الواحد). تُحوّل الكتب الدراسية إلى الحكومة على مدى فترة قدرها ستة أشهر. تمول الـ 12 مليون ر.س من قبل المتبرعين للمنظمة. تُحول المنظمة السيطرة على كل كتاب دراسي عند نقطة زمنية. وبعد أن تكون المنظمة قد حولت السيطرة على 600,000 كتاب دراسي إلى الحكومة، يتم تعديل الترتيب الملزم بحيث يتطلب تسليم 300,000 كتاب دراسي إضافي (أي ما مجموعه 1.5 مليون كتاب دراسي متطابق) إلى الحكومة. لم تكن الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية مُضمنة في الترتيب الملزم الأولي.</p>
<i>طالّة أ- منتجات إضافية بسعر يعكس القيمة المستقلة</i>
<p>49. عندما يتم تعديل الترتيب الملزم، فإن سعر التعديل على الترتيب الملزم مقابل الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية هو 2.85 مليون ر.س إضافية أو 9.5 ر.س للكتاب الدراسي الواحد. ويعكس التسعير الخاص بالكتب الدراسية الإضافية القيمة المستقلة للكتب الدراسية في وقت التعديل على الترتيب الملزم وتكون الكتب الدراسية مميزة بذاتها (وفقاً للفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) عن الكتب الدراسية الأصلية.</p>
<p>50. وفقاً للفقرة 65 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يكون التعديل على الترتيب الملزم الخاص بالـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية فعلياً هو ترتيب ملزم جديد ومنفصل من أجل كتب دراسية مستقبلية ولا يؤثر على المحاسبة عن الترتيب الملزم القائم. وتُثبت المنظمة إيراداتاً بمبلغ 10 ر.س للكتاب الدراسي الواحد فيما يخص الـ 1.2 مليون كتاب دراسي الواردة في الترتيب الملزم الأصلي وبمبلغ 8.5 ر.س للكتاب الدراسي الواحد فيما يخص الـ 300,000 كتاب دراسي الواردة في الترتيب الملزم الجديد.</p>
<i>طالّة ب- منتجات إضافية بسعر لا يعكس القيمة المستقلة</i>
<p>51. خلال عملية التفاوض بشأن شراء 300,000 كتاب دراسي إضافي، وافق الطرفان بشكل أولي على سعر قدره 8.0 ر.س للكتاب الدراسي الواحد. وبالرغم من ذلك، تكتشف الحكومة والمتبرعون أن الـ 600,000 كتاب دراسي الأولية التي قدمتها المنظمة كانت تحتوي على أخطاء طباعية ثانوية. وتتعهد المنظمة بمنح نقاط شراء مستقبلي بشكل جزئي عن كل كتاب دراسي بواقع 1.5 ر.س لكل كتاب دراسي لتعويض المتبرعين عن الجودة المتدنية لتلك الكتب الدراسية. توافق الدائرة والمتبرعون على تضمين نقاط الشراء المستقبلي البالغة 900,000 ر.س (1.5 ر.س نقاط شراء مستقبلي × 600,000 كتاب دراسي) في المبلغ التي تتطلبه المنظمة مقابل الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية. وتبعاً لذلك، يحدد التعديل على الترتيب الملزم أن سعر الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية هو 1.5 مليون ر.س أو 5.0 ر.س للمنتج الواحد. ويشمل ذلك السعر المتفق عليه للـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية البالغ 2.4 مليون ر.س أو 8.0 ر.س للكتاب الدراسي الواحد، مطروحاً منه نقاط الشراء المستقبلي البالغة 900,000 ر.س.</p>
<p>52. في وقت التعديل، تُثبت المنظمة الـ 900,000 ر.س على أنها تخفيض لعوض المعاملة ومن ثم على أنها تخفيض للإيراد الخاص بـ 600,000 كتاب دراسي التي تم تحويلها في بادئ الأمر. وعند المحاسبة عن بيع الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية تحدد المنظمة أن السعر المتفاوض بشأنه البالغ 8.0 ر.س للمنتج الواحد لا يعكس القيمة المستقلة للكتب الدراسية الإضافية. وتبعاً لذلك، لا يستوفي التعديل على الترتيب الملزم الشروط الواردة في</p>

أمثلة توضيحية
الفقرة 65 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لكي تتم المحاسبة عنه على أنه ترتيب ملزم منفصل. نظرا لأن الكتب الدراسية المتبقية التي يتعين تسليمها مميزة بذاتها عن تلك التي تم تحويلها بالفعل، تُطبق المنظمة المتطلبات الواردة في الفقرة 66(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتحاسب عن التعديل على أنه إنهاء للترتيب الملزم الأصلي وإنشاء لترتيب ملزم جديد.
53. وتبعاً لذلك، يكون المبلغ المُثبت على أنه إيراد لكل من الكتب الدراسية المتبقية هو سعر مزيج يبلغ 9.33 رس. (عشرة رس. × 600,000 كتاب دراسي لم يتم تحويلها بعد بموجب الترتيب الملزم الأصلي) + (8.0 رس. × 300,000 كتاب دراسي يتعين تحويلها بموجب التعديل على الترتيب الملزم) ÷ 900,000 الكتب الدراسية المتبقية.
<i>مثال 14 - تغيير في عوض المعاملة بعد تعديل على الترتيب الملزم</i>
54. في 1 يوليو 20X0، تتعهد دائرة الدفاع (الدائرة) بأن تحول منتجين عسكريين مستخدمين مميزين بذاتهما، هما مركبة مدرعة خفيفة وقطع غيار، إلى حكومة أجنبية (الحكومة أ). تُحوّل المركبة المدرعة الخفيفة إلى الحكومة أ عند نشأة الترتيب الملزم وتُحوّل قطع الغيار في 31 مارس 20X1. يتضمن العوض المتعهد به من قبل الحكومة أ عوضاً ثابتاً قدره 1 مليون رس. وعوضاً متغيراً يقدر بمبلغ 200,000 رس. وتُضمن الدائرة تقديرها للعوض المتغير في عوض المعاملة نظراً لأنها تخلص إلى أنه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في الإيراد التراكمي المُثبت عندما يتضح عدم التأكد.
55. يُخصص عوض المعاملة البالغ 1 مليون رس. بالتساوي لواجب الامتثال الخاص بالمركبة المدرعة الخفيفة وواجب الامتثال الخاص بقطع الغيار. هذا نظراً لأن كلا المنتجين القيمة المستقلة نفسها ولا يستوفي العوض المتغير الضوابط الواردة في الفقرة 142 والتي تتطلب تخصيص العوض المتغير لواحد من واجبي الامتثال وليس لكليهما.
56. عندما تُحوّل المركبة المدرعة الخفيفة إلى الحكومة أ عند نشأة الترتيب الملزم، تُثبت الدائرة إيرادات بمبلغ 600,000 رس.
57. في 30 نوفمبر 20X0، يتم تعديل نطاق الترتيب الملزم بحيث يتضمن تعهد بتحويل ذخيرة (إضافة لقطع الغيار التي لم يتم تسليمها) إلى الحكومة أ في 30 يونيو 20X1 ويزاد سعر الترتيب الملزم بمبلغ 300,000 رس (عوض ثابت)، ولا يمثل هذا السعر القيمة المستقلة للذخيرة. القيمة المستقلة للذخيرة هي نفسها القيمة المستقلة للمركبة المدرعة الخفيفة والقيمة المستقلة لقطع الغيار.
58. تُحاسب الدائرة عن التعديل كما لو كان إنهاء للترتيب الملزم القائم وإنشاء لترتيب ملزم جديد. هذا نظراً لأن قطع الغيار المتبقية والذخيرة المتبقية مميزان بذاتهما عن المركبة المدرعة الخفيفة التي قد سبق تحويلها إلى الحكومة أ قبل التعديل، ولا يمثل العوض المتعهد به الخاص بالذخيرة قيمتها المستقلة. وتبعاً لذلك، وفقاً للفقرة 66(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يشمل العوض الذي يتعين تخصيصه لواجبي الامتثال المتبقين العوض الذي قد سبق تخصيصه لواجب الامتثال الخاص بقطع الغيار (والذي هو مقياس بمبلغ مخصص من عوض المعاملة قدره 600,000 رس) والعوض المتعهد به في التعديل (عوض ثابت قدره 300,000 رس). عوض المعاملة للترتيب الملزم المعدل هو 900,000 رس ويتم تخصيص ذلك المبلغ بالتساوي لواجب الامتثال الخاص بقطع الغيار وواجب الامتثال الخاص بالذخيرة (أي يُخصص 450,000 رس لكل من واجبي الامتثال على حدة).
59. بعد التعديل ولكن قبل تسليم قطع الغيار والذخيرة، تنفخ الدائرة تقديرها لمبلغ العوض المتغير الذي تتوقع أن يكون لها حق فيه بحيث يكون 450,000 رس (بدلاً من التقدير السابق البالغ 200,000 رس). وتخلص الدائرة إلى أن التغيير في تقدير العوض المتغير يُمكن تضمينه في عوض المعاملة، نظراً لأنه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في الإيراد التراكمي المُثبت عندما يتضح عدم التأكد. وعلى الرغم من أن التعديل تمت المحاسبة عنه كما لو كان إنهاء للترتيب الملزم القائم وإنشاء لترتيب ملزم جديد وفقاً للفقرة 66(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، فإن الزيادة في عوض المعاملة البالغة 40,000 رس تعزى إلى العوض المتغير المتعهد به قبل التعديل. وبناءً عليه، وفقاً للفقرة 147 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يُخصص التغيير في عوض المعاملة لواجبي الامتثال الخاصين بالمركبة المدرعة الخفيفة وقطع الغيار على نفس الأساس التي تم بناءً عليه تخصيص عند نشأة الترتيب الملزم. وتبعاً لذلك، تُثبت الدائرة إيرادات بمبلغ 20,000 رس فيما يخص العربة المدرعة الخفيفة في الفترة التي يحدث فيها التغيير في عوض المعاملة. ونظراً لأن قطع الغيار لم يكن قد سبق

أمثلة توضيحية	
تحويلها إلى الحكومة أ قبل التعديل على الترتيب الملزم فإن التغيير في عوض المعاملة الذي يعزى إلى قطع الغيار يُخصص لواجبي الامتثال المتبقيين في وقت التعديل على الترتيب الملزم. ويتسق هذا مع المحاسبة التي كان من شأن الفقرة 66(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 أن تتطلبها لو كان مبلغ التعويض المتغير قد تم تقديره وتضمينه في عوض المعاملة في وقت التعديل على الترتيب الملزم.	
60. ثم تُخصص الدائرة أيضا الزيادة البالغة 20,000 ر.س في عوض المعاملة الخاص بالترتيب الملزم المعدل بالتساوي لواجبي الامتثال الخاصين بقطع الغيار والذخيرة. هذا نظرا لأن للمنتجين القيمة المستقلة نفسها ولا يستوفي العوض المتغير الضوابط الواردة في الفقرة 142 والتي تتطلب تخصيص العوض المتغير لواحد من واجبي الامتثال وليس لكليهما. وتبعاً لذلك، يزيد مبلغ عوض المعاملة المخصص لواجبي الامتثال الخاصين بقطع الغيار والذخيرة بمبلغ 10,000 ر.س بحيث يصبح 460,000 ر.س لكل منهما على حدة.	
61. في 31 مارس 20X1، تُحوّل قطع الغيار إلى الحكومة أ وتُثبت الدائرة إيرادا بمبلغ 460,000 ر.س. وفي 30 يونيو 20X1، تُحوّل الذخيرة إلى الحكومة الأجنبية وتُثبت الدائرة إيرادا بمبلغ 460,000 ر.س.	
<i>مثال 15 - تعديل على الترتيب الملزم ينتج عنه قيد تعديلي استراتيجي تراكمي على الإيراد</i>	
62. تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيباً ملزماً لإنشاء مبنى سكني لصالح دائرة الإسكان (الإسكان) على أرض مملوكة للإسكان مقابل عوض متعهد به قدره 10 ملايين ر.س ومكافأة قدرها مليوناً ر.س إذا أُنجِز المبنى في غضون 24 شهراً. تُحاسب الأشغال العامة عن الحزمة المتعهد بها من السلع والخدمات على أنها واجب امتثال واحد يتم الوفاء به على مدى فترة من الزمن وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 72(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظراً لأن الإسكان تسيطر على المبنى أثناء الإنشاء. وعند نشأة الترتيب الملزم، تتوقع الأشغال العامة ما يأتي:	
ر.س	
10,000,000	عوض المعاملة
9,000,000	التكاليف المتوقعة
1,000,000	الفائض المتوقع (10%)
63. عند نشأة الترتيب الملزم، تستبعد الأشغال العامة المكافأة البالغة مليوني ر.س من عوض المعاملة نظراً لأنه لا يمكنها أن تخلص إلى أنه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت. يكون إنجاز المبنى معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير الأشغال العامة، بما في ذلك الطقس والموافقات التنظيمية. وإضافة لذلك، لدى الأشغال العامة خبرة محدودة في الأنواع المماثلة من الترتيبات الملزمة.	
64. تحدد الأشغال العامة أن قياس المدخلات، المستند إلى تكاليف المتكبدة، يوفر قياساً مناسباً للتقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. وبطول نهاية السنة الأولى، كانت الأشغال العامة قد أوفت بما نسبته 60% من واجب الامتثال الخاص بها استناداً إلى التكاليف المتكبدة حتى تاريخه (5.4 ملايين ر.س) بالنسبة إلى مجموع التكاليف المتوقعة (9 ملايين ر.س). وتعيد الأشغال العامة تقويم العوض المتغير وتخلص إلى أن المبلغ لا يزال مقيداً وفقاً للفرقات 119-121 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتبعاً لذلك، يكون الإيراد التراكمي المُثبت والتكاليف التراكمية المُثبتة للسنة الأولى حسبما يأتي:	
ر.س	
6,000,000	الإيراد

أمثلة توضيحية	
التكاليف	5,400,000
الفاصل	600,000
<p>65. في الربع الأول من العام الثاني، يتفق طرفا الترتيب الملزم على تعديل الترتيب الملزم عن طريق تغيير المسقط الأفقي للمبنى. ونتيجة لذلك، يزيد العوض الثابت والتكاليف المتوقعة بمبلغ 1.5 مليون ر.س ومبلغ 1.2 مليون ر.س على التوالي. ويكون مجموع العوض المحتمل بعد التعديل هو 13.5 مليون ر.س (11.5 مليون ر.س العوض الثابت + مليون ر.س مكافأة الإنجاز). وإضافة لذلك، يُمدد الوقت المسموح به لتحقيق المكافأة البالغة مليوني ر.س بـ 6 أشهر ليصبح 30 شهرا من التاريخ الأصلي لنشأة الترتيب الملزم. وفي تاريخ التعديل، واستنادا إلى خبرتها والأعمال المتبقية التي يتعين أداؤها، والتي هي بشكل رئيسي بداخل المبنى ولا تتوقف على أحوال الطقس، تخلص الأشغال العامة إلى أنه من المرجح بدرجة عالية أن تضمن المكافأة في عوض المعاملة لن ينتج عنه قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت وفقا للفقرة 119 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتضمن المليون ر.س في عوض المعاملة. وعند تقويم التعديل على الترتيب الملزم، تُقوّم الأشغال العامة الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتخلص (استنادا إلى العوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) إلى أن السلع والخدمات المتبقية التي يتعين تقديمها باستخدام الترتيب الملزم المعدل ليست مميزة بذاتها عن الخدمات المُحوّلة في تاريخ التعديل على الترتيب الملزم أو قبل ذلك التاريخ؛ أي أن الترتيب الملزم يظل واجب امتثال واحد.</p>	
<p>66. وتبعاً لذلك، تُحاسب الأشغال العامة عن التعديل على الترتيب الملزم كما لو كان جزءاً من الترتيب الملزم الأصلي (وفقاً للفقرة 66(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). وتحدث الأشغال العامة قياسها للتقدم وتقدر أنها قد أوفت بما نسبة 52.9% من واجب الامتثال الخاص بها (5.4 ملايين ر.س التكاليف المتكبدة الفعلية ÷ 10.2 ملايين ر.س مجموع التكاليف المتوقعة). وتُثبت الأشغال العامة إيرادا إضافيا بمبلغ 1.14 مليون ر.س (52.9% نسبة الإنجاز × 13.5 مليون ر.س عوض المعاملة المُعدّل) - 6 ملايين ر.س الإيراد المُثبت حتى تاريخه في تاريخ التعديل بوصفه قيذا تعديليا استراتيجيا تراكميا في قائمة الأداء المالي.</p>	
تعيين واجبات الامتثال في الترتيب الملزم	
<p>67. توضح الأمثلة 16-19 المتطلبات الواردة في الفقرات 68-77 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتعيين واجبات الامتثال.</p>	
<i>مثال 16 - تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة بذاتها</i>	
<i>طالة أ - سلع أو خدمات مميزة بذاتها</i>	
<p>68. تبرم وكالة حكومية لخدمات تقنية المعلومات المشتركة (الوكالة) ترتيبا ملزما مع حكومة ولاية (حكومة الولاية) لتحويل ترخيص برمجيات، وأداء خدمة تنصيب، وتقديم تحديثات برمجية غير محددة ودعم فني (عبر الانترنت والهاتف) لفترة قدرها سنتان. تقدم الوكالة الترخيص وخدمة التنصيب والدعم الفني بشكل منفصل. تتضمن خدمة التنصيب تغيير شاشة موقع الانترنت لكل نوع من المستخدمين (على سبيل المثال، التسويق، وإدارة المخزون، وتقنية المعلومات). تُؤدى خدمة التنصيب بشكل روتيني من قبل جهات أخرى ولا تُعدّل بشكل مهم البرمجيات. تظل البرمجيات تُؤدى وظيفتها بدون التحديثات والدعم الفني.</p>	
<p>69. تُقوّم الوكالة السلع والخدمات المتعهد بها لحكومة الولاية لتحديد ما هي السلع والخدمات المميزة بذاتها وفقا للفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتلاحظ الوكالة أن البرمجيات يتم تسليمها قبل السلع والخدمات الأخرى، وأنها تظل تُؤدى وظيفتها بدون التحديثات والدعم الفني. ويمكن لحكومة الولاية أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من التحديثات جنبا إلى جنب مع ترخيص البرمجيات، ومن ثم تخلص الوكالة</p>	

أمثلة توضيحية	
	إلى أن حكومة الولاية يمكنها توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من كل واحدة من السلع والخدمات إما بمفردها أو مع السلع والخدمات الأخرى التي تكون متاحة بسهولة وأن الضابط الوارد في الفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفى.
	70. تأخذ الوكالة أيضا في الاعتبار المبدأ والعوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتحدد أن التعهد بتحويل كل سلعة وخدمة إلى حكومة الولاية هو تعهد قابل للتعيين بشكل منفصل عن كل من التعهدات الأخرى (ومن ثم فإن الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفى). وعند التوصل لهذا التحديد، تأخذ الوكالة في الاعتبار أنه على الرغم من أنها تدمج البرمجيات في نظام حكومة الولاية، فإن خدمات التنصيب لا تؤثر بشكل مهم على قدرة حكومة الولاية على استخدام ترخيص البرمجيات وتوليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة منه نظرا لأن خدمات التنصيب هي روتينية ويمكن الحصول عليها من مقدمي خدمات آخرين. ولا تؤثر التحديثات البرمجية بشكل مهم على قدرة حكومة الولاية على استخدام ترخيص البرمجيات والانتفاع منه أو تلقي خدمات متوقعة منه خلال فترة الترخيص. وتلاحظ الوكالة علاوة على ذلك أنه لا تُعد أي من السلع أو الخدمات المتعهد بها بشكل مهم أو تُخصص بشكل مهم بعضها الآخر، ولا تُقدم الوكالة خدمة مهمة لدمج البرمجيات والخدمات في شكل مخرج مجمع. وختاما تخلص الوكالة إلى أن البرمجيات والخدمات لا يؤثر كل منهما بشكل مهم على الآخر ومن ثم فهي ليست معتمده على بعضها البعض بدرجة عالية أو مرتبطة ببعضها البعض بدرجة عالية، نظرا لأن الوكالة من شأنها أن قادرة على الوفاء بتعهداتها بتحويل ترخيص البرمجيات في بادئ الأمر بشكل مستقل عن تعهداتها بأن تقدم لاحقا خدمة التنصيب أو التحديثات البرمجية أو الدعم الفني.
	71. استنادا إلى هذا التقويم، تعين الوكالة أربعة واجبات امتثال في الترتيب الملزم تتمثل في تحويل السلع او الخدمات الآتية إلى طرف آخر: أ. ترخيص برمجيات؛ و ب. خدمة تنصيب؛ و ج. تحديثات برمجية؛ و د. دعم فني.
	72. تطبق الوكالة الفقرات 87-97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان كل من واجبات الامتثال الخاصة بخدمة التنصيب والتحديثات البرمجية والدعم الفني يتم الوفاء به عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية. وتقوم الوكالة أيضا بطبيعة تعهد الوكالة بتحويل ترخيص البرمجيات وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 173 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
	<i>حالة ب- تخصيص مهم</i>
	73. تكون السلع والخدمات المتعهد بها هي نفسها الواردة في الحالة أ، إلا أن الترتيب الملزم يحدد أنه، بوصفه جزءا من خدمة التنصيب، يتعين أن يتم تخصيص البرمجيات إلى حد كبير لإضافة وظيفة جديدة مهمة لتمكين البرمجيات من التفاعل مع تطبيقات برمجية مخصصة أخرى تُستخدم من قبل حكومة الولاية. يُمكن تقديم خدمة التنصيب مع التخصيص من قبل جهات أخرى.
	74. تقوم الوكالة السلع والخدمات المتعهد بها لحكومة الولاية لتحديد ما هي السلع والخدمات المميزة بذاتها وفقا للفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. تقوم الوكالة أولا ما إذا كان الضابط الوارد في الفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 قد تم استيفاءه، ولنفس الأسباب الواردة في الحالة أ، تحدد الوكالة أن كلا من ترخيص البرمجيات، والتنصيب، والتحديثات البرمجية، على حدة يستوفي ذلك الضابط، ثم تقوم الوكالة ما

أمثلة توضيحية
<p>إذا كان الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) قد تم استيفاؤه عن طريق تقويم المبدأ والعوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، وتلاحظ الوكالة أنه ينتج عن شروط الترتيب الملزم بتعهد بتقديم خدمة مهمة لدمج البرمجيات موضوع الترخيص في نظام البرمجيات القائم عن طريق أداء خدمة تنصيب مع تخصيص حسبما هو محدد في الترتيب الملزم. وبمعنى آخر، فإن الوكالة تستخدم الترخيص وخدمة التنصيب مع التخصيص على أنهما مدخلان لنتج المخرج المجمع (أي نظام برمجيات يؤدي وظيفته ومُدمج) المُحدد في الترتيب الملزم (انظر الفقرة 76(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). وتبعاً لذلك، تحدد الوكالة أن التعهد بتحويل الترخيص ليس قابلاً للتعيين بشكل منفصل عن خدمة التنصيب مع التخصيص وبناء عليه لا يكون الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفى. من ثم، لا يكون ترخيص البرمجيات وخدمة التنصيب مع التخصيص مميزين بذاتهما.</p>
<p>75. استناداً إلى التحليل نفسه الوارد في الحالة أ، تخلص الوكالة إلى أن التحديثات البرمجية والدعم الفني مميزين بذاتهما عن التعهدات الأخرى الواردة في الترتيب الملزم.</p>
<p>76. استناداً إلى هذا التقييم، تُعين الوكالة ثلاثة واجبات امتثال في الترتيب الملزم تتمثل في تحويل السلع أو الخدمات الآتية إلى طرف آخر:</p> <p>أ. تخصيص برمجيات (والذي يشمل ترخيص البرمجيات وخدمة التنصيب مع التخصيص)؛ و</p> <p>ب. تحديثات برمجية؛ و</p> <p>ج. دعم فني.</p>
<p>77. تُطبق الوكالة الفقرات 87-97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان كل واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطه زمنية أو على مدى فترة زمنية.</p>
<p style="text-align: center;"><i>طالعة ج- التعهدات قابلة للتعيين بشكل منفصل (التنصيب)</i></p>
<p>78. تبرم وكالة لخدمات تقنية المعلومات المشتركة (الوكالة) ترتيباً ملزماً مع مكتب حكومة ولاية (حكومة الولاية) لتقديم مُعدة وخدمات تركيب. تكون المُعدة قابلة للتشغيل بدون أي تخصيص أو تعديل. لا يكون التركيب المطلوب معقداً ويمكن أدائه من قبل عدة مقدمي خدمات آخرين.</p>
<p>79. تعين الوكالة اثنين من السلع والخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم: (أ) المُعدة و(ب) التركيب. وتُقوم الوكالة بالضوابط الواردة في الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كانت كل سلعة أو خدمة متعهد بها مميزة بذاتها. وتحدد الوكالة أن كلا من المُعدة والتركيب على حدة يستوفي الضابط الوارد في الفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. فيمكن لحكومة الولاية أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من المُعدة بمفردها، عن طريق استخدامها أو إعادة بيعها، أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة (على سبيل المثال، خدمات تركيب متاحة من مقدمي خدمات آخرين). ويمكن لحكومة الولاية أيضاً أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من خدمات التركيب مع موارد أخرى ستكون حكومة الولاية قد حصلت عليها بالفعل من الوكالة (أي المُعدة).</p>
<p>80. تحدد الوكالة علوّة على ذلك أن كلا من تعهدها بتحويل المُعدة وتقديم خدمات التركيب على حدة قابل للتعيين بشكل منفصل (وفقاً للفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). تأخذ الوكالة في الاعتبار المبدأ والعوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 عند تحديد أن المُعدة وخدمات التركيب ليسا مدخلات في بند مجمع في هذا الترتيب الملزم. في هذه الحالة، يُساهم كل واحد من العوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 في الخلوص إلى أن المُعدة وخدمات التركيب قابلان للتعيين بشكل منفصل حسب ما يلي، ولكنه ليس بشكل فردي محدد لهذه الخلاصة:</p>

أمثلة توضيحية

أ. لا تقدم الوكالة خدمة دمج مهمة، أي أن الوكالة قد تعهدت بتسليم المُعدة ومن ثم تركيبها؛ ومن شأن الوكالة أن تكون قادرة على الوفاء بتعهداتها بتحويل المُعدة بشكل منفصل عن تعهداتها بتركيبها لاحقاً. ولم تتعهد الوكالة بتجميع المُعدة وخدمات التركيب بطريقة من شأنها أن تحولها إلى مخرج مجمع.

ب. أن خدمات التركيب التي تقدمها الوكالة لن تُخصص بشكل مهم أو تُعدل بشكل مهم المُعدة.

ج. على الرغم من أن حكومة الولاية يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من خدمات التركيب فقط بعد أن تكون حصلت على السيطرة على المُعدة، فإن خدمات التركيب لا تؤثر بشكل مهم على المُعدة نظراً لأن الوكالة من شأنها أن تكون قادرة على الوفاء بتعهداتها بتحويل المُعدة بشكل مستقل عن تعهداتها بتقديم خدمات التركيب. ونظراً لأن المُعدة وخدمات التركيب لا يؤثر كل منهما بشكل مهم على الآخر، فهما ليسا معتمدين على بعضهما البعض بدرجة عالية أو متربطين ببعضهما البعض بدرجة عالية.

81. استناداً إلى هذا التقييم، تعين الوكالة واجبي امتثال في الترتيب الملزم يتمثلان في تحويل السلع أو الخدمات الآتية إلى طرف آخر:

أ. المُعدة؛ و

ب. خدمات التركيب.

82. تطبق الوكالة الفقرات 87-97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان كل واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية.

طالدة -د- التعهدات قابلة للتعيين بشكل منفصل (قيود على الترتيب الملزم)

83. افترض أن الحقائق هي نفسها الواردة في الحالة ج، إلا أن حكومة الولاية يُتطلب منها استخدام خدمات التركيب المُقدمة من الوكالة في الترتيب الملزم.

84. إن المُتطلب الوارد في الترتيب الملزم بأن تُستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الوكالة لا يغير تقييم ما إذا كانت السلع والخدمات المتعهد بها مميزة بذاتها في هذه الحالة. هذا نظراً لأن المُتطلب الوارد في الترتيب الملزم بأن تُستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الوكالة لا يغير خصائص السلع أو الخدمات نفسها، ولا يغير تعهدات الوكالة لحكومة الولاية. وعلى الرغم من أنه يُتطلب من حكومة الولاية أن تستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الوكالة، فإن المُعدة وخدمات التركيب مؤهلتان لأن تكونا مميزتين بذاتهما (أي تستوفي كل منهما الضابط الوارد في الفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) وكل من تعهدت الوكالة بتقديم المُعدة وتقديم خدمات التركيب على حدة قابل للتعيين بشكل منفصل (أي أن كل منهما يستوفي الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). ويتسق تحليل الوكالة في هذا الشأن مع التحليل الوارد في الحالة ج.

طالدة هـ- التعهدات قابلة للتعيين بشكل منفصل (مواد معدة للاستهلاك)

85. تبرم وكالة لخدمات تقنية المعلومات المشتركة (الوكالة) ترتيباً ملزماً مع مكتب حكومة ولاية (حكومة الولاية) لتقديم مُعدة جاهزة (أي أن المُعدة قابلة للتشغيل بدون أي تخصيص مهم أو أي تعديل مهم) وتقديم مواد معدة للاستهلاك متخصصة لتُستخدم في المُعدة في مواعيد منتظمة محددة مسبقاً على مدى السنوات الثلاث التالية. يتم إنتاج المواد المعدة للاستهلاك فقط من قبل الوكالة ولكنها تُقدم بشكل منفصل من قبل الوكالة.

أمثلة توضيحية

86. تحدد الوكالة أنه يمكن لحكومة الولاية أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من المعدة مع المواد المعدة للاستهلاك المتاحة بسهولة. تكون المواد المعدة للاستهلاك متاحة بسهولة وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، نظراً لأنه يتم تقديمها بانتظام بشكل منفصل من قبل الوكالة (أي من خلال أوامر إعادة تعبئة من المشتريين الذين اشتروا المعدة في السابق). ويمكن لحكومة الولاية أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من المواد المعدة للاستهلاك التي سيتم تسليمها بموجب الترتيب الملزم، مع المعدة المسلمة التي يتم تحويلها إلى حكومة الولاية في بادئ الأمر بموجب الترتيب الملزم، وبناءً عليه، تكون كل من المعدة والمواد القابلة للاستهلاك على حدة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها وفقاً للفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

87. تحدد الوكالة أن كل من تعهدها بتحويل المعدة وتفيد المواد المعدة للاستهلاك على مدى فترة السنوات الثلاث قابل للتعيين بشكل منفصل وفقاً للفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وعند تحديد أن المعدة والمواد المعدة للاستهلاك ليستا مدخلات في بند مجمع في هذا الترتيب الملزم، تأخذ الوكالة في الاعتبار أنها لا تقدم خدمة دمج مهمة تحول المعدة والمواد المعدة للاستهلاك إلى مخرج مجمع. وإضافة لذلك، فإن المعدة والمواد المعدة للاستهلاك لا يُخصص أي منهما الآخر بشكل مهم ولا يُعدل أي منهما الآخر بشكل مهم. وختاماً تخلص الوكالة إلى أن المعدة والمواد المعدة للاستهلاك ليستا معتمدين على بعضهما البعض بدرجة عالية أو مرتبطتين ببعضهما البعض بدرجة عالية نظراً لأنهما لا تؤثران بشكل مهم على بعضهما البعض. وعلى الرغم من أن حكومة الولاية يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من المواد المعدة للاستهلاك في هذا الترتيب الملزم فقط بعد أن تكون قد حصلت على السيطرة على المعدة (أي أنه لن يكون من شأن المواد المعدة للاستهلاك أن يكون لها استخدام بدون المعدة) وأن المواد المعدة للاستهلاك مطلوبة لكي تؤدي المعدة وظيفتها، فإن المعدة والمواد المعدة للاستهلاك لا يؤثر كل منهما بشكل مهم على الآخر. هذا نظراً لأن من شأن الوكالة أن تكون قادرة على أن تفي بكل من تعهدها الواردين في الترتيب الملزم بشكل مستقل عن الآخر. أي أن الوكالة من شأنها أن تكون قادرة على أن تفي بتعهدها بتحويل المعدة، حتى لو لم تكن حكومة الولاية قد اشترت أي مواد معدة للاستهلاك، ومن شأنها أن تكون قادرة على أن تفي بتعهدها بتقديم المواد المعدة للاستهلاك، حتى لو كانت حكومة الولاية قد اشترت المعدة بشكل منفصل.

88. استناداً إلى هذا التقويم، تعين الوكالة واجبي امتثال في الترتيب الملزم يتمثلان في تحويل السلع أو الخدمات الآتية إلى طرف آخر:

أ. المعدة؛ و

ب. المواد المعدة للاستهلاك.

89. تطبق الوكالة الفقرات 87-97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان كل واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية.

مثال 17 - السلع والخدمات ليست مميزة بذاتها

طالة أ- خدمة دمج مهمة: إنشاء مستشفى

90. تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيباً ملزماً مع دائرة الصحة لبناء مستشفى. وتكون الأشغال العامة مسؤولة عن الإدارة الكلية للمشروع وتعين سلعا وخدمات متعهد بها مختلفة، بما في ذلك الأعمال الخاصة بالهندسة، وتمهيد الموقع، ووضع الأساسات، والمشتريات، وإنشاء الهيكل، والأنابيب والتوريدات الكهربائية، وتركيب المعدات، والتشطيبات.

أمثلة توضيحية
91. تكون السلع والخدمات المتعهد بها مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها وفقا للفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. أي أن دائرة الصحة يمكنها توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلع والخدمات إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة. ويدل على ذلك حقيقة أن الأشغال العامة تقدم بانتظام العديد من هذه السلع والخدمات بشكل منفصل إلى مشرتين آخرين، ومثلها كذلك الجهات المماثلة العاملة في قطاع الانشاءات. وإضافة لذلك، يمكن أن تولد دائرة الصحة منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من السلع والخدمات الفردية عن طريق استخدام تلك السلع أو الخدمات أو استهلاكها أو بيعها أو الاحتفاظ بها.
92. وبالرغم من ذلك، فإن التعهدات بتحويل السلع والخدمات ليست قابلة للتعين بشكل منفصل وفقا للفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 (استنادا إلى العوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). ويدل على ذلك حقيقة أن الأشغال العامة تقدم خدمة مهمة لدمج السلع والخدمات (المدخلات) في شكل المستشفى (المخرج المجمع) الذي من أجله قد أبرمت دائرة الصحة الترتيب الملزم.
93. نظرا لأن الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليس مستوفى، لا تكون السلع والخدمات مميزة بذاتها. وتُحاسب الأشغال العامة عن جميع السلع والخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم على أنها واجب امتثال واحد.
<i>دالة ب- خدمة دمج مهمة: إنتاج وتسليم شاحنات متعددة المقطورات</i>
94. تبرم دائرة العلوم البحثية (الدائرة) ترتيبا ملزما مع الحكومة المحلية (الحكومة) سينتج عنه تسليم عدة شاحنات متعددة المقطورات متخصصة وعالية التعقيد. تتطلب شروط التسليم الملزم من الدائرة أن تنشأ عملية صناعية لكي تنتج الشاحنات متعددة المقطورات. تكون المواصفات فريدة للحكومة، حيث تستند إلى تصميم مخصص مملوك للحكومة تم إعداده بموجب شروط ترتيب ملزم منفصل ليس جزءا من المبادلة المتفاوض بشأنها الحالية. وتكون الدائرة مسؤولة عن الإدارة الكلية للترتيب الملزم، ويتطلب ذلك أداء ودمج أنشطة مختلفة بما في ذلك شراء المواد، وتعيين المقاولين بالباطن وإدارتهم، وأداء التصنيع والتجميع والاختبار.
95. تُقوّم الدائرة التعهدات الواردة في الترتيب الملزم وتحدد أن كل واحدة من الشاحنات متعددة المقطورات المتعهد بها على حدة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها وفقا للفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظرا لأن الحكومة يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من كل شاحنة متعددة المقطورات بمفردها. هذا نظرا لأن كل شاحنة متعددة المقطورات يمكنها أن تؤدي وظيفتها بشكل مستقل عن الشاحنات متعددة المقطورات الأخرى.
96. تلاحظ الدائرة أن طبيعة تعهداتها هي أن تنشأ وتقدم خدمة لإنتاج المجموعة الكاملة من الشاحنات متعددة المقطورات التي من أجلها قد أبرمت الحكومة الترتيب الملزم وفقا لمواصفات الحكومة. وتأخذ الدائرة في الاعتبار أنها مسؤولة عن الإدارة الكلية للترتيب الملزم وعن تقديم خدمة مهمة لدمج السلع والخدمات المختلفة (المدخلات) في شكل الخدمة الكلية التي تقوم بها والشاحنات متعددة المقطورات الناتجة (المخرج المجمع). وبناءً عليه، لا تكون الشاحنات متعددة المقطورات والسلع والخدمات المتعهد بها المختلفة المتأصلة في إنتاج تلك الشاحنات متعددة المقطورات قابلة للتعين بشكل منفصل وفقا للفقرة 73(ب) والفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وفي هذه الحالة، تكون العملية الصناعية الموفرة من قبل الدائرة خاصة بالترتيب الملزم مع الحكومة. وإضافة لذلك، فإن طبيعة أداء الدائرة و- على وجه الخصوص - خدمة الدمج المهمة تعني أنه يكون للتغير في إحدى الأنشطة التي تقوم بها الدائرة لإنتاج الشاحنات متعددة المقطورات أثر مهم على الأنشطة الأخرى المطلوبة لإنتاج الشاحنات متعددة المقطورات المتخصصة عالية التعقيد بحيث تكون الأنشطة التي تقوم بها الدائرة معتمدة على بعضها البعض بدرجة عالية ومرتبطة ببعضها البعض بدرجة عالية.
97. نظرا لأن الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليس مستوفى، لا تكون السلع والخدمات التي سيتم تقديمها من قبل الدائرة مميزة بذاتها. وتُحاسب الدائرة عن جميع السلع والخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم على أنها واجب امتثال واحد.

أمثلة توضيحية	
<i>طالة ج- خدمة دمج مهمة: الاستجابة للطوارئ</i>	
	<p>98. تبرم وكالة لمساعدات الطوارئ (الوكالة) ترتيباً مع منظمة تنمية دولية (المنظمة) وتتلقى 1 مليون ر.س لتقديم خدمات الاستجابة للطوارئ ناتجة عن سيول إلى المواطنين في إقليم متضرر ليس لديه موارد كافية للاستجابة للأزمة. قد طبقت الوكالة الفقرات 9-16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وحددت أن الترتيب هو ترتيب ملزم. وبموجب شروط الترتيب الملزم، يتطلب من الوكالة أن تشتري بطانيات وأغطية إيواء وأن تشتري أنواعاً مختلفة من المعدات مثل مضخات المياه والخزانات والدلاء والمكانس لتقديم خدمات التنظيف. وتنص شروط الترتيب الملزم على أنه قد يلزم الوكالة أيضاً أن تنخرط في أنشطة أخرى أو أن تتكبد نفقات مؤهلة غير مدرجة بشكل صريح في الترتيب الملزم ولكنها ضرورية لتحقيق الهدف الكلي من تقديم خدمات الاستجابة للطوارئ الناتجة عن السيول إلى المواطنين المتضررين. وتلاحظ الوكالة أنه في سياق الترتيب الملزم فإن نقل وتوزيع البطانيات وأغطية الإيواء التي يتم شراؤها لم يتم إدراجها بشكل صريح في الترتيب الملزم ولكن من شأنها أن تكون مؤهلة لاعتبارها نفقات مؤهلة ضرورية ومن ثم فهي خدمة متعهد بها ضمنية.</p>
	<p>99. تكون السلع والخدمات المتعهد بها مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها وفقاً للفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظراً لأن المواطنين في الإقليم المتضرر قادرين على توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من الإمدادات وخدمات التنظيف إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة.</p>
	<p>100. وبالرغم من ذلك، تحدد الوكالة أن السلع والخدمات المتعهد بها التي يتعين تحويلها إلى المواطنين ليست قابلة للتعيين بشكل منفصل وفقاً للفقرة 3 (ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 استناداً إلى العوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. هذا نظراً لأن طبيعة تعهدها في الترتيب الملزم هي أن تلبى الاحتياجات الفورية الناتجة عن الطوارئ وأن تقدم خدمات المساعدة الإنسانية بشكل عاجل إلى المواطنين في الإقليم المتضرر. وتلاحظ الوكالة أنه لكي يتم الوفاء بشروط الترتيب الملزم فإنه يُطلب أن تقدم خدمة مهمة لدمج السلع أو الخدمات (المدخلات) لتقديم خدمات الاستجابة للطوارئ الناتجة عن السيول (المخرج المجموع).</p>
	<p>101. نظراً لأن الضابط الوارد في الفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليس مستوفى، لا تكون السلع والخدمات مميزة بذاتها. وبدلاً من ذلك، تكون الحزمة المجمعة للسلع والخدمات الواردة في الترتيب الملزم مميزة بذاتها. وتُحاسب الوكالة عن جميع السلع والخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم على أنها واجب امتثال واحد.</p>
<i>مثال 18 - تحويل موارد إلى مستوى آخر من الحكومة مقررون بواجبات امتثال</i>	
	<p>102. تقدم الحكومة الوطنية (الحكومة و) 10 ملايين ر.س إلى حكومة منطقة (الحكومة م) لاستخدامها لتحسين وصيانة منظومات النقل الجماعي. وعلى وجه التحديد، يُطلب أن تستخدم الأموال حسب الآتي: 40% من أجل تحديث منظومة الخطوط الحديدية وخطوط الترام القائمة، و40% من أجل منظومة خطوط حديدية أو خطوط ترام جديدة، و20% من أجل شراء عربات خطوط حديدية. وبموجب شروط الترتيب الملزم، يمكن استخدام الأموال فقط حسبما هو محدد في الترتيب الملزم ويجب رد أي مبالغ تتم إساءة استخدامها أو لا يتم استخدامها إلى الحكومة و. وعلاوة على ذلك، يُطلب من الحكومة م أن تُضمن في قوائمها المالية المراجعة ذات الغرض العام أيضاً يفصل الكيفية التي انفقت بها الموارد المُحوّلة. ويتطلب الترتيب الملزم أن تُنفق الموارد حسبما هو محدد في السنة الحالية أو يتم إرجاعها إلى الحكومة و.</p>
	<p>103. تُثبت الحكومة م التدفق الداخل البالغ 10 ملايين ر.س على أنه أصل، والتزام مُعادل له نظراً لأنه يُطلب منها أن ترد الموارد إلى الحكومة و إذا لم تفي بواجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم.</p>
	<p>104. تلاحظ الحكومة م أن هناك سلع وخدمات مختلفة غير منصوص عليها بشكل صريح في الترتيب الملزم ولكنها مطلوبة للوفاء بالترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، من شأن سلع وخدمات معينة أن تكون مطلوبة لتحديث منظومة الخطوط الحديدية وخطوط الترام القائمة، في حين أنه من شأن سلع وخدمات أخرى أن تكون مطلوبة لبناء منظومة خطوط حديدية أو خطوط ترام جديدة. ومن ثم تجري الحكومة تقويمًا شاملاً لتعيين جميع السلع</p>

أمثلة توضيحية
والخدمات المتعهد بها بشكل متأصل في الترتيب الملزم. ثم تحدد أن السلع والخدمات المتعهد بها مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها وفقا للفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 74 نظرا لان الحكومة يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من كل سلعة وخدمة بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة.
105. أ. أخذ في الاعتبار سياق الترتيب الملزم، تلاحظ الحكومة م أن طبيعة تعهدها في الترتيب الملزم هي أن تستخدم الموارد بثلاث طرق معينة بشكل فردي وليس أن تستخدمها على نحو مجمع: ب. لا تقوم الحكومة م بدمج المخرجات المجمعة الثلاثة هذه بشكل مهم، ولا تُعدل المخرجات بعضها البعض بشكل مهم ولا تُخصص بعضها البعض بشكل مهم، وبدلا من ذلك، فإن الحكومة م تكون مسؤولة عن توليد ثلاثة مخرجات قابلة للتعين بشكل منفصل وفقا للفقرتين 73(ب) و 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47: أعمال التحديث، والمنظومة الجديدة، وعربات الخطوط الحديدية.
106. نظرا لأن كلا الضابطين الواردين في الفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 74 مستوفيان، فإن الترتيب الملزم يحتوي على ثلاثة واجبات امتثال منفصلة: أ. واجب امتثال يتمثل في استخدام 4 ملايين ر.س لتحديث منظومة الخطوط الحديدية وخطوط الترام القائمة؛ و ب. واجب امتثال يتمثل في استخدام 4 ملايين ر.س من أجل منظومة خطوط حديدية أو خطوط ترام جديدة؛ و ج. واجب امتثال يتمثل في استخدام مليوني ر.س لشراء عربات خطوط حديدية.
107. تخفض الحكومة م الالتزام بالتزامن مع وفائها بواجبات الامتثال أو عندما تفي بها، وتثبت الإيراد في قائمة الأداء المالي لفترة القوائم المالية.
<i>مثال 19 - تعهدات صريحة وضمنية في الترتيب الملزم</i>
108. تُقدم جهة حكومية (الحكومة) - تهدف إلى تقديم خدمات الانترنت ذات النطاق العريض إلى المواطنين في المناطق الريفية - أجهزة مودم لشركة اتصالات (شركة الاتصالات) (أي المشتري من الحكومة) والتي ستقوم بعدها بإعادة بيعها إلى أفراد من العموم (أي عملاء شركة الاتصالات) بأسعار دون سعر السوق.
<i>طالفة أ - تعهد صريح بتقديم خدمة</i>
109. في الترتيب الملزم مع شركة الاتصالات، تتعهد الحكومة بتقديم خدمات صيانة بدون عوض إضافي (أي مجانية) إلى أي عميل نهائي (أي الأفراد من العموم) اشترى جهاز مودم من شركة الاتصالات. تقوم الحكومة بإسناد خدمات أداء الصيانة خارجيا إلى شركة الاتصالات وتدفع إلى شركة الاتصالات مبلغا متفق عليه مقابل تقديم تلك الخدمات بالنيابة عن الحكومة. إذا لم يستخدم العميل النهائي خدمات الصيانة، فإن الحكومة ليست ملزمة بالدفع إلى شركة الاتصالات.

أمثلة توضيحية
<p>110. يتضمن الترتيب الملزم مع شركة الاتصالات اثنين من السلع أو الخدمات المتعهد بها: (أ) جهاز المودم و(ب) خدمات الصيانة. إن التعهد المتمثل في خدمات الصيانة هو تعهد بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل وهو جزء من المبادلة المتفاوض بشأنها بين الحكومة وشركه الاتصالات. تُقوّم الحكومة ما إذا كانت كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها وفقا للفقرة 73 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتحدد الحكومة أن كلا من المنتج وخدمات الصيانة يستوفيان الضابط الوارد في الفقرة 73(أ) من معيار المحاسبة القطاع العام 47. تقدم الحكومة جهاز المودم على أساس أنه قائم بذاته الأمر الذي يشير إلى أن الشركة للاتصالات يمكنها توليد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من جهاز المودم بمفرده. ويمكن لشركة الاتصالات أن تولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة من خدمات الصيانة مع مورد قد حصلت شركة الصيانة عليه بالفعل من الحكومة (أي جهاز المودم).</p>
<p>111. تحدد الحكومة علاوة على ذلك أن تعهدها بتحويل جهاز المودم وتقديم خدمات صيانة قبالان للتعين بشكل منفصل (وفقا للفقرة 73(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 استنادا الى المبدأ والعوامل الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة القطاع العام 47). إن جهاز المودم وخدمات الصيانة ليسا مدخلات في بند مجمع في الترتيب الملزم. ولا تقوم الحكومة بتقديم خدمة دمج مهمة نظرا لان وجود جهاز المودم والخدمات معا في هذا الترتيب الملزم لا ينتج عنه أية وظيفة إضافية أو مجمعة. وإضافة لذلك، فإن جهاز المودم والخدمات لا يُعدل أي منهما الآخر أو يُخصص أي منهما الآخر. وختاماً، فإن جهاز المودم وخدمات الصيانة ليسا معتمدين على بعضهما البعض بدرجة عالية وليس مرتبطين ببعضهما البعض بدرجة عالية نظرا لأن الحكومة من شأنها أن تكون قادرة على الوفاء بكل واحد من التعهدين الواردين في الترتيب الملزم بشكل مستقل عن جهودها للوفاء بالآخر (أي أن الحكومة من شأنها أن تكون قادرة على أن تحول جهاز المودم حتى لو أن شركة الاتصالات (من خلال العملاء النهائيين الفرديين) رفضت خدمات الصيانة، ومن شأنها أن تكون قادرة على تقديم خدمات الصيانة فيما يتعلق بأجهزة المودم المقدمة في السابق من خلال موزعين آخرين). وتلاحظ الحكومة أيضا، عند تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة 76 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، أن تعهد الحكومة بتقديم الصيانة ليس ضروريا لكي يستمر المنتج في توفير منافع اقتصادية مهمة أو خدمات متوقعة مهمة إلى شركة الاتصالات، وتبعاً لذلك، تخلص الحكومة إلى أن هناك واجبي امتثال (أي جهاز المودم وخدمات الصيانة) في الترتيب الملزم.</p>
<i>طالّة ب - تعهد ضمّني بتقديم خدمة</i>
<p>112. استمرارا لنمط الحقائق الوارد في الحالة أ، فقد قدمت الحكومة تاريخيا خدمات الصيانة بدون عوض إضافي (أي مجانا) إلى العملاء النهائيين في المناطق الريفية الذين اشتروا جهاز المودم الحكومي من شركة الاتصالات. وتقوم الحكومة الآن بتنفيذ برنامج مماثل في المناطق الحضرية. وخلال المفاوضات بشأن هذا البرنامج الحضري الجديد، لا تتعهد الحكومة بشكل صريح بتقديم خدمات الصيانة خلال المفاوضات مع شركة الاتصالات ولا يحدد الترتيب الملزم النهائي بين الحكومة وشركة الاتصالات شروطاً أو أحكاماً فيما يخص تلك الخدمات.</p>
<p>113. وبالرغم من ذلك، استنادا إلى ممارساتها المعتادة، تحدد الحكومة عند نشأة الترتيب الملزم الجديد أنها قد قدمت تعهدا ضمّنيا بتقديم خدمات الصيانة بوصفها جزءا من المبادلة المتفاوض بشأنها مع شركة الاتصالات. أي أن الممارسات السابقة للحكومة في تقديم هذه الخدمات في المناطق الريفية تنشئ توقعات صحيحة لدى المشترين من الحكومة (أي شركة الاتصالات) وفقا للفقرة 71 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتبعاً لذلك، تُقوّم الحكومة ما إذا كان التعهد بتقديم خدمات الصيانة هو واجب امتثال. وللأسباب نفسها الواردة في الحالة أ، تحدد الحكومة أن المنتج وخدمات الصيانة هما واجبا امتثال منفصلان.</p>
<i>طالّة ج - الخدمات ليست خدمة متعهد بها</i>
<p>114. بوصفه اختلافاً إضافياً عن الحالتين أ و ب، فإنه في الترتيب الملزم مع شركة الاتصالات لا تتعهد الحكومة بتقديم أية خدمات صيانة. وإضافة لذلك، لا تقدم الحكومة عادة خدمات صيانة، وبناء عليه فإن الممارسات المعتادة للحكومة وسياساتها المعلنة وتصريحاتها المحددة في وقت إبرام الترتيب الملزم لم تنشئ تعهدا ضمّنيا بتقديم سلع أو خدمات إلى المشترين منها. تُحول الحكومة السيطرة على جهاز المودم إلى شركة الاتصالات، ومن ثم</p>

أمثلة توضيحية
يكون الترتيب الملزم منجزاً. وبالرغم من ذلك، وقبل البيع إلى العملاء النهائيين لشركة الاتصالات، تقدم الحكومة عرضاً بتقديم خدمات الصيانة لأي طرف يشتري جهاز مودم من شركة الاتصالات بدون أي عوض متعهد به إضافي.
115. لم يُضمن التعهد بالصيانة في الترتيب الملزم بين الحكومة وشركة الاتصالات عند نشأة الترتيب الملزم. أي أنه وفقاً للفقرة 71 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، لا تتعهد الحكومة بشكل صريح أو ضمني بتقديم خدمات الصيانة إلى شركة الاتصالات أو العملاء النهائيين. وتبعاً لذلك، لا تعين الحكومة التعهد بتقديم خدمات الصيانة على أنه واجب امتثال. وبدلاً من ذلك، تتم المحاسبة عن الواجب المتمثل في تقديم خدمات الصيانة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، <i>المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة</i> .
116. على الرغم من أن خدمات الصيانة ليست خدمة متعهد بها في الترتيب الملزم الحالي، فإنه في الترتيبات الملزمة المستقبلية مع شركة الاتصالات أو مع شركات اتصالات أخرى، من شأن الحكومة أن تُقوّم ما إذا كانت قد أنشأت ممارسة تجارية ينتج عنها تعهد ضمني بتقديم خدمات الصيانة.
إثبات معاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم
<i>الترتيبات الملزمة التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية أو عند نقطة زمنية</i>
117. توضح الأمثلة 20-22 المتطلبات الواردة في الفقرات 92-93 و95 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالوفاء بواجبات الامتثال على مدى فترة زمنية. وإضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في هذه الأمثلة: أ. الفقرة 92(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 فيما يخص المعاملات التي تنطوي على واجبات امتثال تتمثل في استخدام موارد من أجل سلع أو خدمات داخلياً عندما تتلقى الجهة وتستهلك في الوقت نفسه المنافع التي يوفرها أداء الجهة بالتزام مع قيام الجهة بالوفاء (المثال 20 الحالة أ)؛ و ب. الفقرة 95(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 فيما يخص المعاملات التي تنطوي على واجبات امتثال تتمثل في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر عندما يتلقى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد ويستهلك في الوقت نفسه المنافع التي يوفرها أداء الجهة بالتزام مع قيام الجهة بالأداء (المثال 20 الحالة ب، والمثال 21)؛ و ج. الفقرات 95(ج) و96-97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بأداء الجهة الذي لا ينشئ أصلاً له باستخدام بديل وحق الجهة القابل للإنفاذ في تلقي عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه (المثالان 21-22)؛ و د. الفقرة 97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بواجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية (المثال 22).
<i>مثال 20 – يتلقى مُقدم الموارد ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة</i>
<i>حالة أ – الوفاء بواجب امتثال يتمثل في استخدام موارد من أجل سلع أو خدمات داخلياً</i>

أمثلة توضيحية
118. تبرم حكومة إقليمية (الحكومة) ترتيباً ملزماً لتقديم 1.2 مليون ر.س إلى شبكة مستشفيات إقليمية (المستشفى). تتطلب الحكومة من المستشفى أن يستخدم الـ 1.2 مليون ر.س في تشغيل قسم التصوير الطبي الخاص به.
119. إن استخدام الأموال في قسم التصوير الطبي هو واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. ويتم الوفاء بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرة 92(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظراً لأن المستشفى يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من الموارد المتلقاة بالتزام مع استخدامه لها. ويُثبت المستشفى الإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس تقدمه نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك وفقاً لل فقرات 98-104 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
<i>طال ب - الوفاء بواجب امتثال يتمثل في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر</i>
120. يبرم مركز حكومي لخدمات معالجة الرواتب والأجور (مركز معالجة الرواتب والأجور) ترتيباً ملزماً لتقديم خدمات معالجة الرواتب والأجور الشهرية إلى دائرة التعليم التابعة لحكومة محلية (الدائرة) لمدة سنة واحدة.
121. تتم المحاسبة عن خدمات معالجة الرواتب والأجور المتعهد بها على أنها واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. ويتم الوفاء بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرة 95(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظراً لأن الدائرة تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء مركز معالجة الرواتب والأجور في معالجة كل معاملة رواتب أو أجور بالتزام مع معالجة كل معاملة أو عندما تُعالج كل معاملة. إن حقيقة أنه لن يلزم أن تقوم جهة أخرى بإعادة أداء خدمات معالجة الرواتب والأجور فيما يخص الخدمة التي قد قدمها مركز معالجة الرواتب والأجور حتى تاريخه تدل أيضاً على أن الدائرة تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء مركز معالجة الرواتب والأجور بالتزام مع قيام مركز معالجة الرواتب والأجور بالأداء. ويتجاهل مركز معالجة الرواتب والأجور أي قيود عملية على تحويل واجب الامتثال المتبقي، بما في ذلك أنشطة الإعداد التي سيلزم القيام بها من قبل جهة أخرى. ويُثبت مركز معالجة الرواتب والأجور الإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس تقدمه نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك وفقاً لل فقرات 98-104 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
<i>مثال 21 - تقويم الاستخدام البديل والحق في الحصول على العوض</i>
122. يبرم مكتب المراجع العام (المراجع العام) ترتيباً ملزماً مع وكالة حكومية (الوكالة) لتقديم خدمات مراجعة قوائم مالية ينتج عنها قيام المراجع العام بتقديم رأي مراجعة إلى الوكالة. ويتعلق رأي المراجعة بالسجلات المحاسبية والحقائق والظروف الأخرى الخاصة بالوكالة. ولو أن الوكالة أنهت مهمة المراجعة لأسباب بخلاف إخفاق المراجع العام في الأداء حسبما هو متعهد به، فإن الترتيب الملزم يتطلب من الوكالة أن تعوض المراجع العام عن تكاليفه المتكبدة.
123. يأخذ المراجع العام في الاعتبار الضابط الوارد في الفقرة 95(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليحدد ما إذا كانت الوكالة تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء المراجع العام. ولو قُدر أن المراجع العام كان غير قادر على الوفاء بواجب الامتثال الخاص به وكلفت الوكالة مكتب مراجعة آخر لتقديم الرأي، فسيلازم مكتب المراجعة الآخر أن يعيد تقريباً أداء الأعمال التي قد أنجزها المراجع العام حتى تاريخه، نظراً لأن مكتب المراجعة الآخر لن يكون من شأنه أن يحصل على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أي أعمال قيد التنفيذ تم أدائها من قبل المراجع العام. إن طبيعة رأي المراجعة هي من قبيل أن الوكالة ستولد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء المراجع العام فقط عندما تتلقى الوكالة رأي المراجعة. وتبعاً لذلك، يخلص المراجع العام إلى أن الضابط الوارد في الفقرة 95(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ليس مستوفى.

أمثلة توضيحية

<p>124. وبالرغم من ذلك، يستوفي واجب الامتثال الخاص بالمراجعات العام الضابط الوارد في الفقرة 95(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظرا لأن أعمال المراجعة المنجزة حتى تاريخه ليس من شأنها أن يكون لها أي استخدام بديل، حيث من شأنها أن تكون خاصة بمراجعة الوكالة. ومن ثم، يكون على المراجعات العام واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية بسبب كلا العاملين الآتيين:</p> <p>أ. وفقا للفقرة 96 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، فإن تطوير رأي المراجعة لا ينشئ أصلا له استخدام بديل لدى المراجعات العام نظرا لأن المراجعة تتعلق بحقائق وظروف خاصة بالوكالة. وبناءً عليه، لا يمكن أن يستخدم المراجعات العام رأي المراجعة لأي غرض آخر.</p> <p>ب. وفقا للفقرة 97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، لدى المراجعات العام حق قابل للإنفاذ في تلقي عوض مقابل أدائه المنجز حتى تاريخه فيما يخص تكاليفه.</p>
<p>125. وتبعاً لذلك، يُثبت المراجعات العام الإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال وفقا للفقرات 98-104 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p><i>مثال 22 – تقويم ما إذا كان واجب الامتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية</i></p>
<p>126. تقوم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) بتطوير مجمعات سكنية متعددة الوحدات ليتم بيعها إلى دائرة الإسكان (الإسكان) وأيضاً إلى مجموعة متنوعة من الجهات التجارية. تبرم الإسكان ترتيباً ملزماً مع الأشغال العامة من أجل وحدات محددة هي قيد الإنشاء حالياً. لدى هذه الوحدات مسطح أفقي متماثل ولها حجم متماثل، ولكن الخصائص الأخرى للوحدات مختلفة (على سبيل المثال، موقع الوحدات بداخل المجمع).</p>
<p><i>طالّة أ – ليس لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه</i></p>
<p>127. تدفع الإسكان دفعة مقدمة عند إبرام الترتيب الملزم وتكون الدفعة المقدمة قابلة للرد فقط إذا أخفقت الأشغال العامة في إنجاز إنشاء الوحدات وفقاً للترتيب الملزم، ويكون المتبقي من العوض مستحق الدفع عند إنجاز الترتيب الملزم عندما تحصل الإسكان على الحيابة المادية للوحدات، وإذا تخلفت الإسكان عن الوفاء بالترتيب الملزم قبل إنجاز الوحدات، يكون للأشغال العامة فقط الحق في الاحتفاظ بالدفعة المقدمة.</p>
<p>128. عند نشأة الترتيب الملزم، تُطبق الأشغال العامة الفقرة 95(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان تعهدها بإنشاء الوحدات وتحويلها إلى الإسكان هو واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. وتحدد الأشغال العامة أنه ليس لديها حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه نظراً لأنه إلى أن يُنجز إنشاء الوحدات يكون لديها فقط حق في الدفعة المقدمة المدفوعة من قبل الإسكان. نظراً لأنه ليس لدى الأشغال العامة حق في الحصول على عوض مقابل الأعمال المنجزة حتى تاريخه، فإن واجب الامتثال الخاص بها ليس واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرة 95(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وبدلاً من ذلك، تُحاسب الأشغال العامة عن بيع الوحدات على أنها واجبات امتثال يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية وفقاً للفقرة 97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p><i>طالّة ب – لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه</i></p>
<p>129. تسدد الإسكان دفعة مقدمة غير قابلة للرد عند إبرام الترتيب الملزم وستسدد دفعات تقدم خلال إنشاء الوحدات. يحتوي الترتيب الملزم على شروط جوهرية تحول دون قدرة الأشغال العامة على توجيه الوحدات إلى مشتري آخر. وإضافة لذلك، ليس لدى الإسكان الحق في إنهاء ترتيب الملزم إلا إذا أخفقت الأشغال العامة في الأداء حسبما هو متعهد به. وإذا تخلفت الإسكان عن الوفاء بواجباتها عن طريق الإخفاق في سداد دفعات التقدم حسبما وعندما تكون مُستحقة، فمن شأن الأشغال العامة أن يكون لها حق في الحصول على كامل العوض المتعهد به في الترتيب الملزم إذا أنجزت إنشاء الوحدات. وقد أصدرت المحاكم فيما سبق أحكاماً تؤيد حقوق مماثلة تعطي المطورين الحق في مطالبة المشتري بالأداء، توفقاً على وفاء الجهة بواجبات الامتثال الخاصة بها بموجب الترتيب الملزم.</p>

أمثلة توضيحية
130. عند نشأة الترتيب الملزم، تُطبق الأشغال العامة الفقرة 95(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان تعهدها بإنشاء الوحدات وتحويلها إلى الإسكان هو واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. وتحدد الأشغال العامة أن الوحدات التي تُنشئها ليس لها استخدام بديل لدى الأشغال العامة نظرا لأن الترتيب الملزم يمنع الأشغال العامة من تحويل الوحدات المحددة إلى مشتري آخر. ولا تأخذ الأشغال العامة في الاعتبار إمكانية أن يتم إنهاء الترتيب الملزم عند تقويم ما إذا كانت قادرة على توجيه الوحدات إلى مشتري آخر.
131. لدى الأشغال العامة أيضا حق في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه وفقا للفقرة 97(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. هذا نظرا لأنه لو أن الإسكان تخلفت عن الوفاء بواجباتها، فمن شأن الأشغال العامة أن يكون لها حق قابل للإنفاذ في الحصول على كامل التعويض المتعهد به بموجب الترتيب الملزم إذا استمرت في الأداء حسبما هو متعهد به.
132. وبناءً عليه، تشير شروط الترتيب الملزم والممارسات في دائرة الاختصاص القضائي إلى أن هناك حفا في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه. وتبعاً لذلك، تكون الضوابط الواردة في الفقرة 95(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفاة ويكون على الأشغال العامة واجب امتثال تفي به على مدى فترة زمنية. ولإثبات الإيراد المقابل لواجب الامتثال ذلك الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية، تقيس الأشغال العامة تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال الخاص بها وفقا للفقرات 98-104 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
133. عند إنشاء المجمع السكني متعدد الوحدات، قد يكون لدى الأشغال العامة العديد من الترتيبات الملزمة مع مشتريين من أجل إنشاء وحدات فردية بداخل المجمع. ومن شأن الأشغال العامة في هذه الحالة أن تُحاسب عن كل ترتيب ملزم بشكل منفصل. وبالرغم من ذلك، اعتماداً على طبيعة الإنشاء، فإن أداء الأشغال العامة في القيام بأعمال الإنشاء الأولية (أي الأساسات والهيكلي الأساسي)، وأيضاً إنشاء المناطق المشتركة، قد يلزم أن يتم عكسه عند قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجبات الامتثال الخاصة بها في كل ترتيب ملزم.
<i>طالعة ج - لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في الحصول على عوض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه ولكن يمكن إلغاء الترتيب الملزم</i>
134. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة ب على الحالة ج، إلا أنه في حال تخلف الإسكان عن الوفاء، فإنه يمكن الأشغال العامة إما أن تُطالب الإسكان بالأداء حسبما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم أو أن تلغي الترتيب الملزم في مقابل الأصل قيد الإنشاء والحق في غرامة في شكل نسبة من السعر المتفق عليه في الترتيب الملزم.
135. على الرغم من أن الأشغال العامة يمكنها أن تلغي الترتيب الملزم (وفي هذه الحالة يكون واجب الإسكان تجاه الأشغال العامة مقتصرًا على تحويل السيطرة على الوحدات التي تم إنجازها جزئياً إلى الأشغال العامة ودفع الغرامة المقررة)، فإن لدى الأشغال العامة حق في الحصول على تعويض مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه نظراً لأنها يمكنها أيضاً أن تختار إنفاذ حقوقها في الحصول على السداد الكامل بموجب الترتيب الملزم. إن حقيقة أن الأشغال العامة يجوز لها أن تختار أن تلغي الترتيب الملزم في حال تخلف الإسكان عن الوفاء بواجباتها ليس من شأنها أن تؤثر على ذلك التقويم (انظر فقرة إرشادات التطبيق 69 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)، شريطة أن تكون حقوق الأشغال العامة في مطالبة الإسكان بالاستمرار في الأداء حسب ما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم (أي دفع العوض المتعهد به) قابلة للإنفاذ.
قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال
136. يوضح المثالان 23-24 المتطلبات الواردة في الفقرات 98-104 من معيار محاسبة القطاع العام 47 المتعلقة بقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. ويوضح المثال 24 أيضاً المتطلبات الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 95 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالمواد غير المركبة عندما تكون التكاليف المتكبدة غير متناسبة مع تقدم الجهة في الوفاء بواجب الامتثال.

أمثلة توضيحية	
<i>مثال 23 - قياس التقدم عندما تتم زيادة سلعة او خدمات</i>	
137. تملك حكومة محلية (الحكومة) وتدير برك سباحة عامة وتبرم ترتيبا ملزما مع فرد من العموم من أجل حق الدخول إلى أي من برك السباحة الخاصة بها لمدة سنة. ويكون لهذا الفرد حق الاستخدام غير المحدود لبرك السباحة ويتعهد بأن يدفع رسم دخول قدره 100 ر.س للشهر الواحد.	
138. تحدد الحكومة أن تعهدتها للفرد هو تقديم خدمة تتمثل في جعل برك السباحة متاحة للفرد لكي يستخدمها حسبما ومتى يشاء. هذا نظرا لأن القدر الذي يستخدم به الفرد برك السباحة لا يؤثر على مقدار السلع والخدمات المتبقية الذي يكون للفرد حق فيها. وتخلص الحكومة أن الفرد يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من أداء الحكومة بالتزامن مع قيامها بالأداء عن طريق جعل برك السباحة متاحة. وتبعاً لذلك، فإن واجب الامتثال الخاص بالحكومة يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقا للفقرة 92(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.	
139. تحدد الحكومة أيضا أن الفرد يستهلك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من قيام الحكومة بجعل برك السباحة متاحة له طوال السنة. أي أن الفرد ينتفع من جعل برك السباحة متاحة له. بغض النظر عما إذا كان الفرد يستخدمها أم لا. وتبعاً لذلك، تخلص الحكومة إلى أن أفضل قياس للتقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية هو طريقة مخرجات، على وجه التحديد قياس مستند إلى الوقت، وتُثبت الإيراد على أساس القسط الثابت طوال السنة بواقع 100 ر.س للشهر الواحد.	
<i>مثال 24 - قياس التقدم فيما يخص المواد غير المركبة</i>	
140. في نوفمبر 20X2 تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيبا ملزما مع دائرة أخرى لتجديد مبنى من ثلاثة طوابق وتركيب مصاعد جديدة مقابل عوض مجموعه 5 ملايين ر.س. وتخلص الأشغال العامة إلى أن خدمة التجديد المتعهد بها، بما ذلك تركيب المصاعد، هي واجب امتثال واحد يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. يبلغ مجموع التكاليف المتوقعة 4 ملايين ر.س، بما في ذلك 1.5 مليون ر.س فيما يخص المصاعد. تحدد الأشغال العامة أنها تتصرف على أنها أصيل وفقا لقرارات إرشادات التطبيق 117-125 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، نظرا لأنها تحصل على السيطرة على المصاعد قبل أن يتم تحويلها إلى الدائرة الأخرى.	
141. فيما يلي ملخص لعوض المعاملة والتكاليف المتوقعة:	
عوض المعاملة	5,000,000 ر.س
التكاليف المتوقعة:	
المصاعد	1,500,000 ر.س
التكاليف الأخرى	2,500,000 ر.س
مجموع التكاليف المتوقعة	4,000,000 ر.س
142. تستخدم الأشغال العامة طريقة مدخلات تستند إلى التكاليف المتكبدة لقياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. وتقوم الأشغال العامة ما إذا كانت التكاليف المتكبدة لشراء المصاعد متناسبة مع تقدم الأشغال العامة في الوفاء بواجب الامتثال، وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 95 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. تحصل الدائرة الأخرى على السيطرة على المصاعد عندما يتم تسليمها في الموقع في ديسمبر 20X2، على الرغم	

أمثلة توضيحية	
من أن المصاعد لن يتم تركيبها حتى يونيو 20X3. تكون تكاليف شراء المصاعد (1.5 مليون رس) مهمة بالنسبة إلى مجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بشكل كامل بواجب الامتثال (4 ملايين رس). ولا تشارك الأشغال العامة في تصميم أو صنع المصاعد.	
143. تخلص الأشغال العامة إلى أن تضمين تكاليف شراء المصاعد في قياس التقدم من شأنه أن يزيد بشكل مبالغ فيه مدى أدائها. وتبعاً لذلك، وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 95 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تُعدل الأشغال العامة قياسها للتقدم باستبعاد تكاليف شراء المصاعد من قياس التكاليف المتكبدة ومن عوض المعاملة. وتُثبت الأشغال العامة إيرادات مقابل تحويل المصاعد بمبلغ مُعادل لتكاليف شراء المصاعد (أي بهامش ربح قدره صفر).	
144. كما في 31 ديسمبر 20X2 تلاحظ الأشغال العامة أن: أ. التكاليف الأخرى المتكبدة (غير شاملة المصاعد) تبلغ 500,000 رس؛ و ب. نسبة إنجاز الأداء تبلغ 20% (أي 500,000 رس ÷ 2,500,000 رس)	
145. تبعاً لذلك، تُثبت الأشغال العامة في 31 ديسمبر 20X2 ما يأتي:	
الإيراد	2,200,000 رس (أ)
تكلفة السلع المباعة	2,000,000 رس (ب)
الربح	<u>200,000 رس</u>
(أ) يُحتسب الإيراد المُثبت على أنه (20% × 3,500,000 رس) + 1,500,000 رس. (3,500,000 رس = 5,000,000 رس عوض المعاملة – 1,500,000 رس تكاليف المصاعد).	
(ب) تكلفة السلع المباعة = 500,000 رس التكاليف الأخرى المتكبدة + 1,500,000 رس تكاليف المصاعد.	
قياس معاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم	
<i>العوض المتغير</i>	
<i>مثال 25 – تقدير العوض المتغير</i>	

أمثلة توضيحية
146. تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيباً ملزماً مع دائرة النقل (النقل) لبناء جسر. يكون التعهد بتحويل الجسر واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. يبلغ العوض المتعهد به 25 مليون ر.س، ولكن هذا المبلغ سيتم تخفيضه أو زيادته اعتماداً على توقيت انجاز الجسر. وعلى وجه التحديد، يُخفص العوض المتعهد به بمبلغ 100,000 ر.س عن كل يوم تالي لـ 31 مارس 20x7 يكون فيه الجسر غير منجز. ويُزاد العوض المتعهد به بمبلغ 100,000 ر.س عن كل يوم سابق لـ 31 مارس 20x7 يكون فيه الجسر منجزاً.
147. وإضافة لذلك، فإنه عند إنجاز الجسر، سيفحص طرف ثالث الجسر ويُعين درجة جودة له استناداً إلى مقاييس محددة في الترتيب الملزم. وإذا حاز الجسر على درجة جودة محددة، سيكون للأشغال العامة حق في الحصول على مكافأة تحفيزية قدرها 1.5 مليون ر.س.
148. تحدد الأشغال العامة أن العوض المتعهد به في الترتيب الملزم يتضمن مبلغاً متغيراً، وتقدر مبلغ العوض الذي يكون لها حق فيه وفقاً للفقرات 113-117 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وعند تحديد عوض المعاملة، تعد الأشغال العامة تقديراً منفصلاً لكل عنصر من عناصر العوض المتغير الذي سيكون للأشغال العامة حق فيه باستخدام طرق التقدير الموضحة في الفقرة 116 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47: أ. تقرر الأشغال العامة أن تستخدم طريقة القيمة المتوقعة لتقدير العوض المتغير المرتبط بالغرامة اليومية أو الحافز اليومي (أي 25 مليون ر.س مضافاً إليها أو مطروحاً منها 100,000 ر.س عن اليوم الواحد). هذا نظراً لأنها الطريقة التي تتوقع الأشغال العامة أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه. ب. تقرر الأشغال العامة أن تستخدم المبلغ الأكثر ترجيحاً لتقدير العوض المتغير المرتبط بالمكافأة التحفيزية. هذا نظراً لأن هناك اثنين فقط من النواتج الممكنة (1.5 مليون ر.س أو صفر ر.س) وهي الطريقة التي تتوقع الأشغال العامة أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه.
149. تأخذ الأشغال العامة في الاعتبار المتطلبات الواردة في الفقرات 119-121 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير وتحدد ما إذا كان يتعين عليها أن تُضمن في عوض المعاملة بعض أو كامل تقديراتها للعوض المتغير.
وجود مكون تمويل مهم في الترتيب الملزم
150. توضح الأمثلة 26-30 المتطلبات الواردة في الفقرات 123-128 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بوجود مكون تمويل مهم في الترتيب الملزم. وإضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في المثال 26: أ. الفقرات 119-121 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير؛ و ب. فقرات إرشادات التطبيق 96-103 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالمبيعات مع حق الإرجاع.
مثال 26- مكون تمويل مهم، وحق إرجاع
151. تقدم جهة حكومية (الحكومة) قطارات إلى مشغل مترو أنفاق من القطاع العام (المشغل) مقابل 121 مليون ر.س تكون مستحقة الدفع بعد 24 شهراً من التسليم. يحصل المشغل على السيطرة على القطارات عند نشأة الترتيب الملزم. يسمح الترتيب الملزم للمشغل بإرجاع القطارات في غضون 90 يوماً. تكون القطارات جديدة وليس لدى الحكومة أدلة تاريخية ذات صلة على المرتجعات أو أدلة سوقية متاحة أخرى.

أمثلة توضيحية

152. يبلغ السعر النقدي للقطارات 100 مليون ر.س ويمثل المبلغ الذي كان من شأن المشغل أن يدفعه عند التسليم مقابل نفس القطارات المقدمة بموجب أحكام وشروط مطابقة كما في تاريخ نشأة الترتيب الملزم فيما لو يكن الدفع آجلا. وتبلغ تكلفة القطارات على الحكومة 80 مليون ر.س.

153. لا تُثبت الحكومة إيرادا عندما تحول السيطرة على المنتج إلى مشغل. هذا نظرا لأن وجود حق الإرجاع وعدم وجود أدلة تاريخية ذات صلة يعني أنه لا يمكن للحكومة أن تخلص إلى أنه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت وفقا للفقرات 119-121 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتبعاً لذلك، تُثبت الإيراد بعد ثلاثة أشهر عندما يكون حق الإرجاع قد انقضت فترته.

154. يتضمن الترتيب الملزم مكون تمويل مهم وفقا للفقرات 123-125 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. ويدل على ذلك الفرق بين مبلغ العوض المتعهد به البالغ 121 مليون ر.س والسعر النقدي البالغ 100 مليون ر.س في التاريخ الذي يتم فيه تحويل السلع إلى المشغل.

155. يتضمن الترتيب الملزم معدل فائدة ضمني قدره 10% (أي معدل الفائدة الذي يخصم على مدى 24 شهرا العوض المتعهد به البالغ 121 مليون ر.س إلى السعر النقدي البالغ 100 مليون ر.س). وتُقوّم الحكومة المعدل وتخلص إلى أنه يتكافأ مع المعدل الذي كان من شأنه أن يتم عكسه في معاملة تمويل منفصلة بين الحكومة والمشغل عند نشأة الترتيب الملزم. وتوضح قيود اليومية التالية كيف تُحاسب الحكومة عن هذا الترتيب الملزم وفقا للفقرات إرشادات التطبيق 96-103 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47:

أ. عندما يتم تحويل القطارات إلى المشغل، وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 97 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 يُجري القيد الآتي:

80 مليون ر.س¹² من ح/ أصل مقابل الحق في استرداد القطارات التي سيتم إرجاعها

80 مليون ر.س إلى ح/ المخزون

ب. خلال فترة حق الإرجاع البالغة ثلاثة أشهر، لا تُثبت فائدة وفقا للفقرة 128 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 نظرا لأنه لم يُثبت أصل ناتج عن ترتيب ملزم أو ذمة مدينة.

ج. عندما تنقضي فترة حق الإرجاع (لم يتم إرجاع القطارات):

100 مليون ر.س¹³ من ح/ ذمة مدينة

100 مليون ر.س إلى ح/ الإيراد

80 مليون ر.س من ح/ تكلفة المبيعات

80 مليون ر.س إلى ح/ أصل مقابل الحق في استرداد القطارات التي سيتم إرجاعها

¹² لا يأخذ هذا المثال في الاعتبار التكاليف المتوقعة لاسترداد الأصل.

أمثلة توضيحية
13 من شأن الذمة المدينة المثبتة أن تُقاس وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. يفترض هذا المثال أنه ليس هناك فرق ذو أهمية نسبية بين القيمة العادلة للذمة المدينة عند نشأة الترتيب الملزم والقيمة العادلة للذمة المدينة عندما يتم إثباتها في الوقت الذي تنقضي فيه فترة حق الإرجاع. وإضافة لذلك، لا يأخذ هذا المثال في الاعتبار متطلبات المحاسبة عن أي هبوط في قيمة الذمة المدينة.
156. إلى أن تتلقى الحكومة السداد النقدي من المشغل، من شأنها أن تُثبت إيراد فائدة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. وعند تحديد معدل الفائدة الفعلي وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41، من شأن الحكومة أن تأخذ في الاعتبار الشروط المتبقية للترتيب الملزم.
<i>مثال 27- الدفعات المحتجة على ترتيب ملزم طويل الأجل ليست مكون تمويل مهم</i>
157. تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيبا ملزما من أجل إنشاء مبنى ويتضمن الترتيب دفعات مراحل إنجاز مجدولة مقابل أداء الأشغال العامة طوال أجل الترتيب الملزم البالغ ثلاث سنوات. وسيتم الوفاء بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية وتكون دفعات مراحل الإنجاز مجدولة بحيث توافق الأداء المتوقع للأشغال العامة. ويقضي الترتيب الملزم بأن يتم احتجاز نسبة مئوية محددة من كل دفعة من دفعات مراحل الإنجاز (أي الابقاء عليها) من قبل مقدم الموارد طوال الترتيب الملزم وأن يتم دفعها إلى الأشغال العامة فقط عندما يُنجز المبنى.
158. تخلص الأشغال العامة إلى أن الترتيب الملزم لا يتضمن مكون تمويل مهم. توافق دفعات مراحل الإنجاز أداء الأشغال العامة ويتطلب الترتيب الملزم احتجاز مبالغ لأسباب بخلاف تقديم التمويل وفقا للفقرة 125(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. فالاتفاظ بنسبة مئوية محددة من كل دفعة من دفعات مراحل الإنجاز بهدف إلى حماية مقدم الموارد من إخفاق الأشغال العامة في إنجاز واجبات الامتثال الخاصة بها بموجب الترتيب الملزم بشكل كاف.
<i>مثال 28- تحديد معدل الخصم</i>
159. تبرم دائرة الاتصالات والمعلومات (الدائرة) ترتيبا ملزما مع حكومة أجنبية لتقديم معدات الانترنت ذات النطاق العريض. وتُحوّل السيطرة على المعدات إلى الحكومة الأجنبية عندما يوقع الترتيب الملزم، يبلغ العوض المنصوص عليه في الترتيب الملزم 100 مليون ر.س مضافا إليه معدل فائدة بواقع 5% منصوص في الترتيب الملزم، ويكون العوض مستحق الدفع على 60 قسطا شهريا مبلغ كل منها 1.89 مليون ر.س.
<i>طالّة أ- يعكس معدل الخصم الوارد في الترتيب الملزم المعدل في معاملة تمويل منفصلة</i>
160. عند تقويم معدل الخصم في الترتيب الملزم الذي يحتوي على مكون تمويل مهم، تأخذ الدائرة في الاعتبار الفقرة 127 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتلاحظ أن معدل الفائدة البالغ 5% الوارد في الترتيب الملزم يعكس المعدل الذي من شأنه أن يُستخدم في معاملة تمويل منفصلة بين الدائرة والحكومة الأجنبية عند نشأة الترتيب الملزم (أي أن معدل الفائدة البالغ 5% الوارد في الترتيب الملزم يعكس الخصائص الائتمانية للحكومة الأجنبية).
161. تعني أسعار التمويل في السوق أن السعر النقدي للمعدات هو 100 مليون ر.س. ويثبت هذا المبلغ على أنه إيراد وعلى أنه قرض مدين عندما تُحوّل السيطرة على المعدات إلى الحكومة الأجنبية. وتُحاسب الدائرة عن الذمة المدينة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41.
<i>طالّة ب- لا يعكس معدل الخصم الوارد في الترتيب الملزم المعدل في معاملة تمويل منفصلة</i>

أمثلة توضيحية
162. عند تقويم معدل الخصم في الترتيب الملزم الذي يحتوي على مكون تمويل مهم، تلاحظ الدائرة أن معدل الفائدة البالغ 5% الوارد في الترتيب الملزم يقل بشكل مهم عن معدل الفائدة البالغ 12% الذي من شأنه أن يُستخدم في معاملة تمويل منفصلة بين الدائرة والحكومة الأجنبية عند نشأة الترتيب الملزم (أي أن معدل الفائدة البالغ 5% الوارد في الترتيب الملزم لا يعكس الخصائص الائتمانية للحكومة الأجنبية). ويشير ذلك إلى أن السعر النقدي أقل من 100 مليون ر.س.
163. وفقا للفقرة 127 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تحدد الدائرة عوض المعاملة عن طريق تعديل مبلغ العوض المتعهد به ليعكس الدفعات الواردة في الترتيب الملزم باستخدام معدل الفائدة البالغ 12% والذي يعكس الخصائص الائتمانية للحكومة الأجنبية. وتبعاً لذلك، تحدد الدائرة أن عوض المعاملة يبلغ 84.83 مليون ر.س (60 دفعة شهرية مبلغ كل منها 1.89 مليون ر.س مخصومة بمعدل خصم 12%). وتُثبت الدائرة إيرادا وقرضا مدينا بذلك المبلغ. وتُحاسب الدائرة عن القرض المدين وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41.
<i>مثال 29- الدفع المقدم وتقويم معدل الخصم</i>
164. ستعقد الحكومة الوطنية قمة دولية بعد سنتين ويلزمها أن تستثمر في مركبات من أجل الفاعلية. وعند اختتام الفاعلية، تخطط الحكومة الوطنية لبيع المركبات الفائضة. ولتحقيق هذا الهدف، تبرم الحكومة الوطنية ترتيبا ملزما مع حكومة ولاية لتقدم لها المركبات الفائضة بعد سنتين (أي أن واجب الامتثال سيتم الوفاء به عند نقطة زمنية). يتضمن الترتيب الملزم خيارين بديلين للدفع: دفع 5 ملايين ر.س بعد سنتين عندما تحصل حكومة الولاية على السيطرة على المركبات، أو دفع 4 ملايين ر.س عندما يُوقع الترتيب الملزم، وتختار حكومة الولاية أن تدفع 4 ملايين ر.س عندما يُوقع الترتيب الملزم.
165. تخلص الحكومة الوطنية إلى أن الترتيب الملزم يحتوي على مكون تمويل مهم بسبب طول الفترة الزمنية بين الوقت الذي تدفع فيه حكومة الولاية مقابل المركبات والوقت الذي تُحول فيه الحكومة الوطنية المركبات إلى حكومة الولاية، وأيضا معدلات الفائدة السائدة في السوق.
166. يبلغ معدل الفائدة الضمني في المعاملة 11.8%، وهو معدل الفائدة الضروري لجعل خيار الدفع البديلين مُتعادلين اقتصادياً. وبالرغم من ذلك، تحدد الحكومة الوطنية أنه وفقا للفقرة 127 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، فإن المعدل الذي يتعين أن يُستخدم في تعديل العوض المتعهد به هو 6% وهو معدل الاقتراض الإضافي للحكومة الوطنية.
167. توضح قيود اليومية التالية كيف من شأن الحكومة الوطنية أن تُحاسب عن مكون التمويل المهم: أ. تُثبت التزاما ناتجا عن ترتيب ملزم مقابل الدفعة البالغة 4 ملايين ر.س المتلقاة عند نشأة الترتيب الملزم: 4 ملايين ر.س من ح/ البنك 4 ملايين ر.س إلى ح/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم ب. خلال السنتين الممتدتين من نشأة الترتيب الملزم حتى تحويل المركبات، تُعدل الحكومة الوطنية مبلغ العوض المتعهد به (وفقا للفقرة 128 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) وتُعَلِّي الالتزام الناتج عن الترتيب الملزم عن طريق إثبات فائدة على المبلغ 4 ملايين ر.س بمعدل 6% لمدة سنتين: 494,000 ر.س ¹⁴ من ح/ مصروف فائدة

أمثلة توضيحية	
	<p>494,000 ر.س إلى ج/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم</p> <p>ج. تُثبت الإيراد مقابل تحويل المركبات:</p> <p>4,494,000 ر.س من ج/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم</p> <p>4,494,000 ر.س إلى ج/ الإيراد</p> <p>¹⁴ 494,000 ر.س = 4 ملايين ر.س الالتزام الناتج عن الترتيب الملزم × (فائدة بواقع 6% لكل سنة لمدة سنتين).</p>
<i>مثال 30 - الدفع المقدم</i>	
	<p>168. قد أقامت شركة اتصالات من القطاع الخاص (شركة الاتصالات) أبراج الهاتف الجوال على عقارات مملوكة للحكومة. وبموجب الترتيب، يمكن الوصول إلى الأبراج فقط من قبل متخصصي اتصالات لديهم المهارات المناسبة. وتبرم شركة الاتصالات ترتيباً ملزماً مع جهة حكومية تقدم خدمات اتصالات متخصصة (الجهة الحكومية) لتقديم خدمات الصيانة والإصلاح لمدة ثلاث سنوات. وتشتري شركة الاتصالات خدمة الدعم هذه في الوقت الذي يتم فيه إقامة أبراج الهاتف الجوال. ويبلغ العوض مقابل الخدمة 300,000 ر.س، ويجب على شركة الاتصالات أن تدفعه مقدماً (أي أن خيار الدفع الشهري غير متاح).</p>
	<p>169. لتحديد ما إذا كان هناك مكون مهم في الترتيب الملزم، تأخذ الجهة في الاعتبار طبيعة الخدمة التي يتم تقديمها والغرض من شروط الدفع. تتقاضى الجهة الحكومية المبلغ مقدماً وليس الغرض الرئيسي من ذلك الحصول على تمويل من المشتريين ولكن لإدارة مواردها بشكل أفضل، أخذاً في الاعتبار المخاطر المرتبطة بتقديم الخدمة. وعلى وجه التحديد، إذا أمكن شركة الاتصالات أن تدفع بشكل شهري، فقد تغير الجهة الحكومية بمقدم خدمات آخر يقدم الخدمة المتخصصة، مما يترك الجهة الحكومية متحملة لتكاليف لا يمكنها أن تكتسب إيراداتاً مقابلها.</p>
	<p>170. عند تقويم المتطلبات الواردة في الفقرة 125(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تحدد الجهة الحكومية أن شروط الدفع تمت هيكلتها بشكل رئيسي لأسباب بخلاف تقديم التمويل للجهة الحكومية. تتقاضى الجهة الحكومية مبلغ مقدماً واحد مقابل الخدمات نظراً لأن شروط الدفع الأخرى (مثل خطة الدفع الشهري) من شأنها أن تؤثر على طبيعة المخاطر التي تتحملها الجهة الحكومية لتقديم الخدمة وقد تجعل تقديم الخدمة غير اقتصادي. ونتيجة لهذا التحليل، تخلص الجهة الحكومية إلى أنه ليس هناك مكون تمويل مهم.</p>
العوض غير النقدي	
	<p>171. يوضح المثال 31 المتطلبات الواردة في الفقرات 129-132 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالعوض غير النقدي، وأيضاً المتطلبات الواردة في الفقرة 68 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتعيين واجبات الامتثال.</p>
<i>مثال 31 - الحق في الحصول على عوض غير نقدي</i>	

أمثلة توضيحية
172. تبرم هيئة إذاعة حكومية (هيئة الإذاعة) ترتيباً ملزماً مع شركة إعلامية من القطاع الخاص (الشركة الإعلامية) لتقديم خدمات إنتاج لمدة سنة واحدة. يُوقع الترتيب الملزم في 1 يناير 20X1 ويبدأ العمل فوراً. تخلص هيئة الإذاعة إلى أن خدمات الإنتاج هي واجب امتثال واحد وفقاً للفقرة 68(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. هذا نظراً لأن هيئة الإذاعة تقوم بتقديم سلسلة من خدمات إنتاج مميزة بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم تحويلها بنفس النمط (تحوّل خدمات الإنتاج إلى الشركة الإعلامية على مدى فترة زمنية وتُستخدم لها طريقة قياس التقدم نفسها - أي قياس للتقدم مستند إلى الوقت).
173. في مقابل خدمات الإنتاج، تتعهد الشركة الإعلامية بأن تقدم لهيئة الإذاعة الحق في بث أحد البرامج الرياضية ذات الشعبية الخاصة بالشركة الإعلامية مرة واحدة أسبوعياً طوال مدة خدمات الإنتاج.
174. تقيس هيئة الإذاعة تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال على أساس كل أسبوع يتم اكتماله في خدمة الإنتاج. ولتحديد عوض المعاملة (ومبلغ الإيراد الذي يتعين إثباته)، تأخذ هيئة الإذاعة في الاعتبار أولاً القيمة العادلة للحق في بث البرنامج الرياضي ذي الشعبية. وبالرغم من ذلك، حيث إن الحق في بث البرنامج لا يُباع عادة من قبل الشركة الإعلامية أو يتداول في السوق، تخلص هيئة الإذاعة إلى أنها لا يمكنها أن تقدر بشكل معقول القيمة العادلة للعوض غير النقدي. ونتيجة لذلك، تقيس هيئة الإذاعة عوض المعاملة بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة المستقلة لخدمات الإنتاج المتعهد بها للشركة الإعلامية.
تخصيص العوض استناداً إلى القيم المستقلة
175. توضح الأمثلة 32-34 المتطلبات الواردة في الفقرة 133-143 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتخصيص عوض المعاملة لواجبات الامتثال. وإضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في هذه الأمثلة: أ. الفقرة 116 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالعوض المتغير (المثال 34)؛ و ب. فقرات إرشادات التطبيق 107-109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتخصيص الخصم (المثالان 32-33)؛ و ج. فقرة إرشادات التطبيق 182 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالتعويض الذي يكون في شكل رسوم امتياز مستندة إلى المبيعات أو مستندة إلى الاستخدام على تراخيص استخدام ملكية فكرية (المثال 34).
<i>مثال 32- منهجية التخصيص</i>
176. تبرم دائرة الدفاع (الدائرة) ترتيباً ملزماً مع دولة أخرى لتقديم طائرة مقاتلة نفائثه وقطع غيار متخصصة ومحرك متخصص في مقابل 100 مليون ر.س. ستفي الدائرة بواجبات الامتثال الخاصة بالطائرة النفائثه وقطع الغيار والمحرك عند نقاط زمنية مختلفة. يمكن للدائرة أن تقدم طائرات مقاتلة نفائثه بشكل منفصل ومن ثم فإن القيمة المستقلة لها قابلة للرصد بشكل مباشر. لا تكون القيم المستقلة لقطع الغيار المتخصصة والمحرك متخصص قابلة للرصد بشكل مباشر.
177. نظراً لأن القيم المستقلة لقطع الغيار المتخصصة والمحرك المتخصص ليست قابلة للرصد بشكل مباشر، فيجب على الدائرة أن تقدرها. لتقدير القيم المستقلة، تستخدم الدائرة منهج تقويم السوق المعدل فيما يخص قطع الغيار المتخصصة ومنهج التكلفة المتوقعة فيما يخص مبلغ المحرك المتخصص. وعند إجراء هذه التقديرات، تزيد الدائرة إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات القابلة للرصد (وفقاً للفقرة 138 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). وتقدر الدائرة القيم المستقلة حسب الآتي:

أمثلة توضيحية		
المنتج	القيمة المستقلة (مليون ر.س)	الطريقة
الطائرة المقاتلة النفائة	90	القيمة القابلة للرصد بشكل مباشر (انظر الفقرة 137 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
قطع الغيار	10	منهج تقويم السوق المعدل (انظر الفقرة 139(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
المحرك المتخصص	20	منهج التكلفة المتوقعة (انظر الفقرة 139(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
المجموع	120	
178. تحضّل الدولة الأخرى على خصم مقابل شراء حزمة السلع نظراً لأن مجموع القيم المستقلة (120 مليون ر.س) يتجاوز العوض المتعهد به (100 مليون ر.س). وتنظر الدائرة فيما إذا كان لديها أدلة قابلة للرصد حول واجب الامتثال الذي ينتمي إليه الخصم بكامله (وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) وتخلص إلى أنه ليس لديها أي أدلة قابلة للرصد في هذا الشأن. وتبعاً لذلك، وفقاً للفقرة 136 وفقرة إرشادات التطبيق 107 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يتم تخصيص الخصم بالتناسب للطائرة المقاتلة والنفائة وقطع الغيار والمحرك المخصص. ويكون تخصيص الخصم ومن ثم عوض المعاملة حسب الآتي:		
المنتج	عوض المعاملة المخصص (مليون ر.س)	
الطائرة المقاتلة النفائة	75	(90 ر.س ÷ 120 ر.س × 100 ر.س)
قطع الغيار	8	(10 ر.س ÷ 120 ر.س × 100 ر.س)
المحرك	17	(20 ر.س ÷ 120 ر.س × 100 ر.س)
المجموع	100	
مثال 33- تخصيص الخصم		
179. تقدم وكالة شراء حكومية (الوكالة) بانتظام إمدادات ذات استخدام مشترك، بما في ذلك الإمدادات أ و ب و ج، بشكل فردي إلى جهات حكومية. تضع الوكالة القيم المستقلة الآتية:		

أمثلة توضيحية		
المنتج	القيمة المستقلة	ر.س
الإمداد أ	40	
الإمداد ب	55	
الإمداد ج	45	
المجموع	140	
180. إضافة لذلك، تقدم الوكالة بانتظام الإمدادين ب و ج معا مقابل 60 ر.س.		
طالة أ- تخصيص الخصم لواجب امتثال واحد أو أكثر		
181. تبرم الوكالة ترتيبا ملزما مع جهة حكومية لتقديم الإمدادات أ و ب و ج في مقابل 100 ر.س. وستفي الوكالة بواجبات الامتثال الخاصة بكل واحد من الإمدادات عند نقاط زمنية مختلفة.		
182. يتضمن الترتيب الملزم خصما قدره 40 ر.س عن المعاملة الكلية، والذي من شأنه أن يتم تخصيصه بالتناسب لجميع واجبات الامتثال الثلاثة عند تخصيص عوض المعاملة باستخدام طريقة القيم المستقلة النسبية (وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 107 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). وبالرغم من ذلك، فنظرا لأن الوكالة تقدم بانتظام الإمدادين ب و ج معا مقابل 60 ر.س والإمداد أ مقابل 40 ر.س، لديها أدلة على أن الخصم بكامله يتعين أن يتم تخصيصه للتعهدين الخاصين بتحويل الإمدادين ب و ج وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.		
183. إذا حولت الوكالة السيطرة على الإمدادين ب و ج عند نفس النقطة الزمنية، فيمكن للوكالة عندئذ وبوصفه إجراء عمليا أن تُحاسب عن تحويل الإمدادين المذكورين على أنه واجب امتثال واحد. أي أنه يمكن أن تُخصص الوكالة 60 ر.س من عوض المعاملة لواجب الامتثال الواحد وأن تُثبت إيرادا بمبلغ 60 ر.س عندما تحول الإمدادين ب و ج في نفس الوقت إلى الجهة الحكومية.		
184. إذا كان الترتيب الملزم يتطلب من الوكالة أن تحول السيطرة على الإمدادين ب و ج عند نقاط زمنية مختلفة، فإن المبلغ المُخصص البالغ 60 ر.س يتم عندئذ تخصيصه بشكل فردي للتعهدين المتمثلين في تحويل الإمداد ب (قيمة مستقلة تبلغ 55 ر.س) والإمداد ج (قيمة مستقلة تبلغ 45 ر.س) حسب الآتي:		
المنتج	عوض المعاملة المخصص	ر.س
الإمداد ب		33
	(55 ر.س ÷ 100 ر.س مجموع القيم المستقلة × 60 ر.س)	

أمثلة توضيحية		
الإمداد ج	27	(45 رس ÷ 100 رس مجموع القيم المستقلة × 60 رس)
المجموع	60	
<i>طال ب- يكون منهج القيمة المتبقية مناسبة</i>		
<p>185. تبرم الوكالة ترتيباً ملزماً مع جهة حكومية لتقديم الإمدادات أ و ب و ج حسبما هو موضح في الحالة أ. ويتضمن الترتيب الملزم أيضاً تعهداً بتحويل الإمداد د ويبلغ مجموع العوض الوارد في الترتيب الملزم 130 رس. تكون القيمة المستقلة للإمداد د متغيرة بدرجة عالية (انظر الفقرة 139 ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) نظراً لأن الوكالة تقدم الإمداد د إلى مشترين مختلفين مقابل نطاق واسع من الأسعار (15 رس – 45 رس). وتبعاً لذلك، تقرر الوكالة أن تقدر القيمة المستقلة للإمداد د باستخدام منهج القيمة المتبقية.</p>		
<p>186. قبل أن تقدر القيمة المستقلة للإمداد د باستخدام منهج القيمة المتبقية، تحدد الوكالة ما إذا كان يتعين أن يتم تخصيص أي خصم لواجبات الامتثال الأخرى الواردة في الترتيب وفقاً لفقرتي إرشادات التطبيق 108-109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>		

أمثلة توضيحية

187. مثلما هو الحال في الحالة أ، نظرا لأن الوكالة تقدم بانتظام الإمدادين ب و ج معا مقابل 60 رس. والإمداد أ مقابل 40 رس. فإن لديها أدلة قابلة للرصد على أن الـ 100 رس. يتعين أن يتم تخصيصها لتلك الإمدادات الثلاثة ويتعين أن يتم تخصيص الخصم البالغ 40 رس. للتعهدين المتمثلين في تحويل الإمدادين ب و ج وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وباستخدام منهج القيمة المتبقية، تقدر الوكالة القيمة المتبقية للإمداد د على أنها 30 رس. حسب الآتي:

المنتج	القيمة المستقلة	الطريقة
	رس.	
الإمداد أ	40	القيمة القابلة للرصد بشكل مباشر (انظر الفقرة 137 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
الإمدادان ب و ج	60	القيمة القابلة للرصد بشكل مباشر مع خصم (انظر فقرة إرشادات التطبيق 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
الإمداد د	30	منهج القيمة المتبقية (انظر الفقرة 139 ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47)
المجموع	130	

188. تلاحظ الوكالة أن المبلغ 30 رس. الناتج المخصص للإمداد د هو ضمن نطاق أسعارها القابلة للرصد (15 رس. - 45 رس.). وبناء عليه، فإن التخصيص الناتج (انظر الجدول أعلاه) يتسق مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 والمتطلبات الواردة في الفقرة 138 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

حالة ج- يكون منهج القيمة المتبقية غير مناسب

189. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة ب على الحالة ج، إلا أن عوض المعاملة يبلغ 105 رس. بدلا من 130 رس. وتبعاً لذلك، فإنه من شأن تطبيق منهج القيمة المتبقية أن ينتج عنه قيمة مستقلة تبلغ 5 رس. فيما يخص الإمداد د (105 رس. عوض المعاملة - 100 رس. المبلغ المخصص للإمدادات أ و ب و ج). وتخلص الوكالة إلى أن المبلغ 5 رس. لن يكون من شأنه أن يصور بموثوقية مبلغ العوض الذي تتوقع أن يكون لها حق فيه في مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها المتمثل في تحويل الإمداد د، نظرا لأن المبلغ 5 رس. غير مقارب للقيمة المستقلة للإمداد د والتي تتراوح من 15 رس. إلى 45 رس. وتبعاً لذلك، تراجع الوكالة البيانات القابلة للرصد، بما في

أمثلة توضيحية
<p>ذلك تقارير الشراء واسترداد التكاليف، لتقدر القيمة المستقلة للإمداد د باستخدام طريقة أخرى مناسبة، وتخصص الوكالة عوض المعاملة البالغ 105 رس للإمدادات أ و ب و ج و د باستخدام القيم المستقلة النسبية لتلك المنتجات وفقا للفقرات 133-140 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<i>مثال 34- تخصيص العوض المتغير</i>
<p>190. تبرم جامعة مملوكة للحكومة (الجامعة) ترتيبا ملزما مع شركة مُصنعة للمستحضرات الدوائية (الشركة) من أجل ترخيصي استخدام ملكية فكرية لتركيبتين دوائيتين (التركيبتان خ و ذ)، طورهما معمل الأبحاث التابع للجامعة. وتحدد الجامعة أن التركيبتين تمثلان واجبي امتثال يتم الوفاء بكل منهما عند نقطة زمنية. وتبلغ القيم المستقلة للتركيبتين خ و ذ 800,000 رس و 1,000,000 رس على التوالي.</p>
<i>طالة أ- يُخصص العوض المتغير بكامله لواجب امتثال واحد</i>
<p>191. السعر المنصوص عليه في الترتيب الملزم فيما يخص التركيبة خ هو مبلغ ثابت قدره 800,000 رس، وفيما يخص التركيبة ذ فإن العوض هو 3% من مبيعات الشركة المستقبلية من الدواء المُطور بناءً على التركيبة ذ. ولأغراض التخصيص، تقدر الجامعة رسوم امتيازها المستندة إلى المبيعات (أي العوض المتغير) على أنها 1,000,000 رس، وفقا للفقرة 116 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p>192. لتخصيص عوض المعاملة، تأخذ الجامعة في الاعتبار الضوابط الواردة في الفقرة 142 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتخلص إلى أن العوض المتغير (أي رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات) يتعين أن يتم تخصيصه بكامله للتركيبية ذ. تخلص الجامعة إلى أن الضوابط الواردة في الفقرة 142 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 مستوفاة للأسباب الآتية:</p> <p>أ. تتعلق الدفعة المتغيرة على وجه التحديد بنتاج من واجب الامتثال المتمثل في تحويل التركيبة ذ (أي مبيعات الشركة اللاحقة من الدواء المطور بناءً على التركيبة ذ).</p> <p>ب. إن تخصيص مبلغ رسوم الامتياز المتوقع البالغ 1,000,000 رس بكامله للتركيبية ذ يتسق مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. هذا نظرا لأن تقدير الجامعة لمبلغ رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات (1,000,000 رس) مقارب للقيمة المستقلة للتركيبية ذ، وأن المبلغ الثابت البالغ 800,000 رس مقارب للقيمة المستقلة للتركيبية خ. وتخصص الجامعة 800,000 رس للتركيبية خ وفقا للفقرة 143 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. هذا نظرا لأنه استنادا لتقويم الحقائق والظروف المتعلقة بكلا الترخيصين، فإن تخصيص جزء من العوض الثابت للتركيبية ذ إضافة لكامل العوض المتغير لن يكون من شأنه أن يحقق هدف التخصيص الوارد في الفقرة 133 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p>193. تحول الجامعة التركيب ذ عند نشأة الترتيب الملزم وتحول التركيبة خ بعد شهر من نشأة الترتيب الملزم. وعند تحويل التركيب ذ، لا تُثبت الجامعة إيرادا نظرا لأن العوض المخصص للتركيبية ذ هو في شكل رسم امتياز مستند إلى المبيعات. وبناء عليه، وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تُثبت الجامعة الإيراد عن رسم الامتياز المستند إلى المبيعات عندما تحدث تلك المبيعات اللاحقة.</p>
<p>194. عندما تُحوّل التركيبة خ، تُثبت الجامعة على أنه إيراد المبلغ 800,000 رس المُخصص للتركيبية خ.</p>
<i>طالة ب- يُخصص العوض المتغير على أساس القيم المستقلة النسبية</i>
<p>195. السعر المنصوص عليه في الترتيب الملزم فيما يخص التركيبة خ هو مبلغ ثابت قدره 300,000 رس، وفيما يخص التركيبة ذ فإن العوض هو 5% من مبيعات الشركة المستقبلية من الدواء المُطور بناءً على التركيبة ذ. ويبلغ تقدير الجامعة لمبلغ رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات (أي العوض المتغير) 1,500,000 رس وفقا للفقرة 116 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>

أمثلة توضيحية
196. لتخصيص عوض المعاملة، تُطبق الجامعة الضوابط الواردة في الفقرة 142 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان يتعين أن تُخصص العوض المتغير (أي رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات) بكامله للتركيبية ذ. وعند تطبيق الضوابط، تخلص الجامعة إلى أنه على الرغم من أن الدفعات المتغيرة تتعلق على وجه التحديد بنتائج من واجب الامتثال المتمثل في تحويل التركيبية ذ (أي مبيعات الشركة اللاحقة من الدواء المُطور بناءً على التركيبية ذ)، فإن تخصيص العوض المتغير بكامله للتركيبية ذ من شأنه أن يكون غير متنسق مع مبدأ تخصيص عوض المعاملة، فتخصيص 300,000 رس للتركيبية ذ و1,500,000 رس للتركيبية ذ لا يعكس تخصيصاً معقولاً لعوض المعاملة على أساس القيم المستقلة للتركيبيتين ذ و ذ البالغتين 800,000 رس و1,000,000 رس على التوالي. وتبعاً لذلك، تُطبق الجامعة متطلبات التخصيص العامة الواردة في الفقرات 136-140 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
197. تُخصص الجامعة عوض المعاملة البالغ 300,000 رس للتركيبيتين ذ و ذ على أساس القيم المستقلة النسبية البالغة 800,000 رس و1,000,000 رس على التوالي. وتُخصص الجامعة أيضاً العوض المتعلق برسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات على أساس القيم المستقلة النسبية، وبالرغم من ذلك، وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، فإنه عندما ترخص الجهة استخدام ملكية فكرية في معاملة يكون العوض فيها في شكل رسم امتياز مستند إلى المبيعات، لا يمكن للجهة أن تُثبت الإيراد إلى أن يقع آخر الحدين الآتيين: تحدث المبيعات اللاحقة، ويتم الوفاء بواجب الامتثال (أو يتم الوفاء بواجب الامتثال بشكل جزئي).
198. تُحول التركيبية ذ إلى الشركة عند نشأة الترتيب الملزم وتحويل التركيبية ذ بعد ثلاثة أشهر من نشأة الترتيب الملزم، عندما تُحول التركيب ذ، تُثبت الجامعة على أنه إيراد الـ 167,000 رس (1,000,000 رس ÷ 1,800,000 رس × 300,000 رس) المُخصصة للتركيبية ذ، وتُثبت الجامعة على أنه إيراد الـ 133,000 رس (800,000 رس ÷ 1,800,000 رس × 300,000 رس) المُخصصة للتركيبية ذ.
199. في الشهر الأول، يكون رسم الامتياز المستحق من الشركة عن مبيعاتها للشهر الأول هو 200,000 رس. وتبعاً لذلك، وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تُثبت الجامعة على أنه إيراد الـ 111,000 رس (1,000,000 رس ÷ 1,800,000 رس × 200,000 رس) المُخصصة للتركيبية ذ (والتي قد تم تحويلها إلى المشتري ومن ثم فهي واجب امتثال تم الوفاء به). وتُثبت الجامعة التزام ناتج عن ترتيب ملزم فيما يخص الـ 89,000 رس (800,000 رس ÷ 1,800,000 رس × 200,000 رس) المُخصصة للتركيبية ذ. هذا نظراً لأنه على الرغم من أنه قد حدث البيع اللاحق من قبل الشركة، فإن واجب الامتثال الذي قد تم تخصيص رسم الامتياز له لا يتم الوفاء به إلى أن تحول التركيبية ذ بعد ثلاثة أشهر.
الترتيبات متعددة الأطراف وتحديد القيمة المستقلة
200. يوضح المثال 35 تطبيق فقرة إرشادات التطبيق 29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتقويم الترتيبات الملزمة التي تتضمن تقديم سلع أو خدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة وفقرة إرشادات التطبيق 110 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتحديد القيمة المستقلة لهذه السلع أو الخدمات.
<i>مثال 35- تقديم لقاحات إلى أطراف ثالثة مستفيدة</i>
<i>طالة أ- يتضمن الترتيب الملزم واجب امتثال يتمثل في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر</i>
201. تتلقى عيادة صحية (العيادة) 100,000 رس من الحكومة لتقديم تحصينات مجانية في المجتمع المحلي. تتطلب الحكومة من العيادة أن تقدم 150 جرعة من اللقاح أ، وهو لقاح قد قدمته العيادة في السابق مقابل قيمة مستقلة تبلغ 500 رس للجرعة الواحدة. وإضافة لذلك، يُطلب من العيادة أيضاً أن تقدم 350 جرعة من اللقاح ب، وهو لقاح جديد له معلومات محدودة بشأن الأسعار القابلة للرصد.

أمثلة توضيحية

202. تخلص العيادة إلى أن هذا الترتيب الملزم يتضمن واجبي امتثال يتمثلان في تحويل سلعتين مميزتين بذاتهما إلى طرف آخر، وعلى وجه التحديد 150 جرعة من اللقاح أ و350 جرعة من اللقاح ب. هذا نظرا لأن الحكومة، والتي تتصرف بصفتها المشتري، تقوم بالدفع للعيادة لتقديم خدمات التحصين لأفراد محليين، والذين هم أطراف ثالثة مستفيدة. ويتسق هذا مع المتطلبات الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

203. عند تحديد القيمة المستقلة لكل جرعة من اللقاحين، تقدر العيادة أن لكل جرعة من اللقاح أ قيمة مستقلة تبلغ 500 ر.س، استنادا إلى القيمة المستقلة التاريخية لذلك اللقاح. وفيما يخص اللقاح ب، تُطبق العيادة فقرة إرشادات التطبيق 110 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتقدر أن القيمة المستقلة لكل جرعة تبلغ 100 ر.س، استنادا إلى منهج التكلفة المتوقعة على الجهة لشراء كل تحصين وأيضا تكاليف العمالة اللازمة لإعطاء اللقاحات.

204. إن استخدام القيمة المستقلة البالغة 500 ر.س للجرعة الواحدة من اللقاح أ والقيمة المستقلة البالغة 100 ر.س للجرعة الواحدة من اللقاح ب سينتج عنه التخصيص الآتي لعوض المعاملة للقاحين:
مجموع القيم المستقلة لواجبي الامتثال مجتمعين:

اللقاح أ: 500 ر.س القيمة المستقلة × 150 جرعة = 75,000 ر.س

اللقاح ب: 100 ر.س القيمة المستقلة (استنادا إلى تكلفة الإطلال + العمالة) × 350 جرعة = 35,000 ر.س

مجموع القيم المستقلة: 75,000 ر.س + 35,000 ر.س = 110,000 ر.س

تخصيص عوض المعاملة البالغ 100,000 ر.س للقاحين:

اللقاح أ: 100,000 ر.س ÷ 75,000 ر.س = 110,000 ر.س = 68,182 ر.س أو 454.55 ر.س للجرعة الواحدة

اللقاح ب: 100,000 ر.س ÷ 35,000 ر.س = 110,000 ر.س = 31,818 ر.س أو 90.91 ر.س للجرعة الواحدة

205. استنادا إلى ما ورد أعلاه، من شأن العيادة أن تُثبت الإيراد باستخدام عوض المعاملة المُخصص أعلاه وأن تقيس تقدمها في الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها استنادا إلى عدد اللقاحات أ أو ب التي تم إعطاؤها.

طال ب- يتضمن الترتيب الملزم واجب التزام يتمثل في استخدام الموارد من أجل سلع أو خدمات داخليا

206. على غرار الحالة أ، تتلقى العيادة 100,000 ر.س من الحكومة. وبالرغم من ذلك، في هذه الحالة قُدم التمويل إلى العيادة لأغراض تنفيذ برنامج التحصين الخاص بها في المجتمع المحلي. تحدد شروط الترتيب أن لدى العيادة حرية إعمال مشيئتها في إنفاق الأموال على نفقات تتعلق بشكل مباشر ببرنامج التحصين ويجوز أن تتضمن: مبالغ مخصصة للرواتب المدفوعة إلى الكادر الذي يعمل على أنشطة متعلقة بالتحصين مثل إعطاء اللقاحات أو إعداد مواد تثقيفية بشأن اللقاحات؛ ومبالغ مخصصة لإيجار المقر المستخدم لإجراء هذه الأنشطة المتعلقة بالتحصين؛ وتكاليف شراء التحصينات نفسها.

أمثلة توضيحية
207. تأخذ العيادة في الاعتبار شروط وأحكام الترتيب الملزم وتخلص إلى أنه في حين أن الترتيب يتضمن أطراف ثالثة مستفيدة وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، فإن واجب الامتثال الخاص بها يتمثل في أن تستخدم الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات لتنفيذ برنامج التحصين الخاص بها. هذا نظرا لأن الترتيب الملزم لا يحدد أن الـ 100,000 ر.س مقصورة على تمويل تقديم اللقاحات إلى الأفراد المحليين (الأطراف الثالثة المستفيدة). واستنادا إلى هذا التقويم، تخلص العيادة إلى أن واجب الامتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية بالتزامن مع تكبد النفقات المؤهلة نظرا لأن قياس التقدم هذا يصور على أفضل نحو أداء الجهة في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها، وتُثبت العيادة الإيراد بالتزامن مع تكبد النفقات المؤهلة.
اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل
208. توضح الأمثلة 36-38 المتطلبات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 117-125 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة باعتبارات الأصيل مقابل الوكيل.
<i>مثال 36- تعهد بتقديم سلع وخدمات (الجهة هي الأصيل)</i>
209. تبرم وكالة لخدمات الصيانة المشتركة (الوكالة) ترتيبا ملزما مع دائرة الرعاية الاجتماعية (الدائرة) لتقديم خدمات صيانة المكاتب في عقارات الدائرة. تحدد الوكالة والدائرة نطاق خدمات الصيانة وتتفقان عليه وتتفاوضان بشأن السعر. تكون الوكالة مسؤولة عن ضمان أن يتم أداء الخدمات وفقا للشروط والأحكام الواردة في الترتيب الملزم. وتصدر الوكالة فاتورة للدائرة بالسعر المتفق عليه بشكل شهري وتتطلب شروط الدفع أن يتم الدفع خلال عشرة أيام من إصدار الفاتورة.
210. تكلف الوكالة بانتظام أطراف ثالثة مقدمي خدمات لتقديم خدمات الصيانة للمشتريين من الوكالة. عندما تحضّل الوكالة على ترتيب ملزم من مشتري، تبرم الوكالة ترتيبا ملزما مع أحد مقدمي الخدمات هؤلاء، وتوجه مقدم الخدمات بأداء خدمات صيانة المكاتب لصالح الدائرة. وبشكل عام تكون شروط الدفع في الترتيبات الملزمة مع مقدمي الخدمات متوائمة مع شروط الدفع الواردة في الترتيبات الملزمة بين الوكالة والمشتريين منها. وبالرغم من ذلك، تكون الوكالة ملزمة بأن تدفع لمقدم الخدمات حتى لو أخفقت الدائرة في الدفع لها.
211. لتحديد ما إذا كانت الوكالة أصيل أو وكيل، تعين الوكالة السلعة أو الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى الدائرة وتُقوّم ما إذا كانت تسيطر على تلك السلعة أو الخدمة قبل أن تُحوّل السلعة أو الخدمة إلى الدائرة.
212. تلاحظ الوكالة أن الخدمات المحددة التي يتعين تقديمها إلى الدائرة هي خدمات صيانة المكاتب التي من أجلها أبرمت الدائرة الترتيب الملزم، وأنه ليس هناك سلع أو خدمات أخرى متعهد بها للدائرة. وفي حين تحضّل الوكالة على حق في الحصول على خدمات صيانة المكاتب من مُقدم الخدمات بعد إبرام الترتيب الملزم مع الدائرة، فإن ذلك الحق لا يُحوّل إلى الدائرة. أي أن الوكالة تحتفظ بالقدرة على توجيه استخدام ذلك الحق والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية من ذلك الحق. فعلي سبيل المثال، يمكن للوكالة أن تقرّر ما إذا كان يتعين أن توجه مقدم الخدمات بتقديم خدمات صيانة المكاتب لصالح الدائرة، أو لصالح مشتري آخر، أو في مرافق الوكالة ذاتها. وليس لدى الدائرة حق في توجيه مقدم الخدمات بأداء خدمات لم توافق الوكالة على تقديمها. وبناءً عليه، لا يكون الحق في الحصول على خدمات صيانة المكاتب الذي تحصل عليه الوكالة من مقدم الخدمات هو السلعة أو الخدمة المحددة الواردة في ترتيبها الملزم مع الدائرة.
213. تخلص الوكالة إلى أنها تسيطر على الخدمات المحددة قبل أن يتم تقديمها إلى الدائرة. تحضّل الوكالة على السيطرة على حق في الحصول على خدمات صيانة المكاتب بعد إبرام الترتيب الملزم مع الدائرة ولكن قبل أن تُقدم تلك الخدمات إلى الدائرة. تعطي شروط الترتيب الملزم بين الوكالة ومقدم الخدمات الوكالة القدرة على توجيه مقدم الخدمات بتقديم الخدمات المحددة بالنيابة عن الوكالة (انظر فقرة إرشادات التطبيق 120(ب)). وإضافة لذلك، تخلص الوكالة إلى أن المؤشرات التالية الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 120 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 توفر أدلة إضافية على أن الوكالة تسيطر على خدمات صيانة المكاتب قبل أن تُقدم إلى الدائرة:

أمثلة توضيحية
<p>أ. تكون الوكالة مسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم خدمات صيانة المكاتب. على الرغم من أن الوكالة قد كلفت مقدم خدمات ليؤدي الخدمات المتعهد بها إلى الدائرة، فإن الوكالة نفسها هي المسؤولة عن ضمان أن تؤدي الخدمات وأن تكون مقبولة لدى الدائرة (أي أن الوكالة مسؤولة عن الوفاء بالتعهد الوارد في الترتيب الملزم، بغض النظر عما إذا كانت الوكالة تؤدي الخدمات بنفسها أو تكلف طرف ثالث بأداء الخدمات).</p> <p>ب. لدى الوكالة حرية إعمال مشيئتها في وضع السعر للخدمات المقدمة للدائرة.</p>
<p>214. تلاحظ الوكالة أنها لا تلزم نفسها بالحصول على الخدمات من مقدم الخدمات قبل الحصول على الترتيب الملزم مع الدائرة. ومن ثم، فإن الوكالة قد خففت مخاطر المخزون فيما يخص خدمات صيانة المكاتب. وعلى الرغم من ذلك، تخلص الوكالة إلى أنها تسيطر على خدمات صيانة المكاتب قبل أن تقدم إلى الدائرة استناداً إلى الأدلة الواردة في فقرة الأمثلة التوضيحية 213.</p>
<p>215. من ثم تكون الوكالة أصيلاً في المعاملة وتثبت الإيراد بمبلغ العوض الذي يكون لها حق فيه من الدائرة في مقابل خدمات صيانة المكاتب.</p>
<p><i>مثال 37- تعهد بتقديم سلع أو خدمات (الجهة هي الأصل)</i></p>
<p>216. تتفاوض حكومة محلية مع مستشفيات لشراء لقاحات لمواطنين أفراد في الإقليم بأسعار مخفضة مقارنة بسعر اللقاحات المقدمة بشكل مباشر من قبل المستشفيات إلى المواطنين الأفراد. وتوافق الحكومة المحلية على شراء عدد معين من اللقاحات ويجب عليها أن تدفع مقابل تلك اللقاحات بغض النظر عما إذا كانت قادرة على استخدامها. إن السعر المخفض الذي تدفعه الحكومة المحلية مقابل كل لقاح يتم شراؤه تم التفاوض عليه والاتفاق عليه مقدماً.</p>
<p>217. تحدد الحكومة المحلية الأسعار التي ستقدم بها اللقاحات إلى المواطنين الأفراد. وتقدم الحكومة المحلية اللقاحات وتُحصل العوض من المواطنين عندما يتم شراء اللقاحات.</p>
<p>218. وتساعد الحكومة المحلية أيضاً المواطنين الأفراد في حسم شكاويهم بشأن الخدمة المقدمة من قبل المستشفيات. وبالرغم من ذلك، يكون كل مستشفى مسؤول عن الوفاء بالواجبات المرتبطة باللقاحات، بما في ذلك الإنصاف الذي يُقدم للمواطن بسبب عدم رضاه عن الخدمة.</p>
<p>219. لتحديد ما إذا كان واجب الامتثال الخاص بالحكومة المحلية هو أن تقدم بنفسها السلع أو الخدمات المحددة (أي أن الحكومة المحلية هي أصيل) أو أن ترتب لتقديم تلك السلع أو الخدمات من قبل طرف آخر (أي أن الحكومة المحلية هي وكيل)، تعين الحكومة المحلية السلعة أو الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى المواطنين الأفراد وتُقوم ما إذا كانت تسيطر على تلك السلعة أو الخدمة قبل أن تُحوّل السلعة أو الخدمة إلى المواطنين.</p>
<p>220. تخلص الحكومة المحلية إلى أنه، مع كل لقاح تلزم نفسها بشراؤه من المستشفيات، فإنها تحصل على السيطرة على حق في الحصول على اللقاح ومن ثم تحول الحكومة المحلية ذلك الحق إلى المواطن الفرد، والذي هو بدوره أحد المشترين من الحكومة المحلية (انظر فقرة إرشادات التطبيق 120(أ)). وتبعاً لذلك، تحدد الحكومة المحلية أن السلعة أو الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى المواطن الفرد هي ذلك الحق في الحصول على وحدة من اللقاح والذي تسيطر عليه الحكومة المحلية. وتلاحظ الحكومة المحلية أنه ليس هناك سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في هذا الترتيب للمواطنين الأفراد.</p>

أمثلة توضيحية
221. تسيطر الحكومة المحلية على الحق في الحصول على كل وحدة من اللقاح قبل أن تُحوّل ذلك الحق المحدد إلى أحد مواطنيها نظرا لأن الحكومة المحلية لديها القدرة على توجيه استخدام ذلك الحق عن طريق تقرير ما إذا كان يتعين أن تستخدم اللقاح للوفاء بترتيب ملزم مع مواطن، وإذا كان يتعين ذلك تقرير أي ترتيب ملزم ستفي به. ولدى الحكومة المحلية أيضا القدرة على الحصول على المنافع المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية من ذلك الحق إما عن طريق إعادة بيع اللقاح والحصول على جميع المتحصلات من البيع، أو بدلا من ذلك عن طريق تقديم اللقاح إلى فرد آخر.
222. توفر أيضا المؤشرات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 123(ب)-123(ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 أدلة ذات صلة على أن الحكومة المحلية تسيطر على كل حق محدد (في الحصول على اللقاح) قبل أن يُحوّل إلى المواطن. فلدى الحكومة المحلية مخاطر مخزون فيما يخص اللقاح نظرا لأن الحكومة المحلية ألزمت نفسها بالحصول على اللقاح من المستشفى قبل إبرام ترتيب ملزم مع مواطن لشراء اللقاح. هذا نظرا لأن الحكومة المحلية تكون ملزمة بالدفع إلى المستشفى مقابل ذلك الحق بغض النظر عما إذا كانت قادرة على الحصول على مشتري لتعيد توجيه اللقاح إليه أو عما إذا كان يمكنها الحصول سعر موافق مقابل اللقاح. وتضع الحكومة المحلية أيضا السعر الذي سيدفعه المواطن الفرد مقابل اللقاح المحدد.
223. ومن ثم تخلص الحكومة المحلية إلى أنها أصيل في المعاملات مع المواطنين الأفراد. وتُثبت الحكومة المحلية الإيراد بالمبلغ الإجمالي للعرض الذي يكون لها حق فيه في مقابل اللقاقات المحولة إلى المواطنين.
<i>مثال 38- الترتيب لتقديم سلع أو خدمات (الجهة هي الوكيل)</i>
224. تقدم دائرة الصحة (الدائرة) قسائم تعطي أفرادا مؤهلين (المرضى) الحق في الحصول على خدمات تحصين مدعمة في عيادات محددة. ويمنح سعر بيع القسيمة للمريض خصما مهما (أي دعما) عند مقارنته بالأسعار العادية لخدمات التحصين (على سبيل المثال، يدفع المريض 10 ر.س مقابل القسيمة التي تعطي المريض الحق في لقاح في عيادة من شأنه أن يكلف المريض 20 ر.س لولا هذه القسيمة). لا تشتري الدائرة ولا تلزم نفسها بشراء القسائم قبل بيع القسيمة لمريض؛ وبدلا من ذلك تشتري القسائم فقط بالتزامن مع طلبها من قبل المرضى. وتقدم الدائرة القسائم من خلال موقعها الإلكتروني وتكون الأموال المُحصلة من بيع القسائم غير قابلة للرد.
225. تحدد الدائرة والعيادات بشكل مشترك الأسعار التي ستقدم بها القسائم للمرضى. وبموجب شروط ترتيباتها الملزمة مع العيادات يكون للدائرة الحق في 30% من سعر القسيمة عندما تُقدم القسيمة.
226. وتساعد الدائرة أيضا المرضى في حسم شكاويهم بشأن خدمات التحصين ولديها برنامج لرضا المرضى. وبالرغم من ذلك، تكون العيادات مسؤولة عن الوفاء بالواجبات المرتبطة بالقسيمة بما في ذلك الإنصاف المقدم إلى المريض بسبب عدم رضاه عن التحصين.
227. لتحديد ما إذا كانت الدائرة هي أصيل أو وكيل، تعين الدائرة السلعة أو الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى المريض وتُقوّم ما إذا كانت تسيطر على الخدمة أو السلعة المحددة قبل أن تُحوّل تلك السلعة أو الخدمة إلى المريض.
228. يحصل المريض على القسيمة الخاصة بالعيادة التي يختارها. ولا تكلف الدائرة العيادات بتقديم التحصينات للمرضى بالنيابة عن الدائرة حسبما هو موضح في المؤشر الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 123(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، وبناءً عليه، تلاحظ الدائرة أن الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى المريض هي الحق في الحصول على التحصين (في شكل قسيمة) في عيادة محددة أو عيادات محددة، والذي يشتريه المريض ثم يكون بإمكانه أن يستخدمه بنفسه أو يحوله إلى شخص آخر. وتلاحظ الدائرة أيضا أنه ليس هناك سلع أو خدمات أخرى (بخلاف القسائم) متعهد بها للمرضى.
229. تخلص الدائرة إلى أنها لا تسيطر على القسيمة (الحق في الحصول على تحصين) في أي وقت، وعند الوصول إلى هذه الخلاصة، تأخذ الدائرة في الاعتبار بشكل رئيسي ما يأتي:

أمثلة توضيحية
<p>أ. يتم إنشاء القسائم فقط في الوقت الذي يتم تحويلها فيه إلى المرضى ومن ثم فإنها لا تكون قائمة قبل ذلك التحويل. وبناءً عليه، لا تكون لدى الدائرة في أي وقت القدرة على توجيه استخدام القسائم، أو الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو الخدمات المتوقعة المتبقية من القسائم، قبل أن يتم تحويلها إلى المرضى.</p> <p>ب. لا تشتري الدائرة ولا تلزم نفسها بشراء القسائم قبل أن يتم تقديمها إلى المرضى. وليس لدى الدائرة أيضاً مسؤولية قبول أية قسائم يتم إرجاعها. وبناءً عليه، ليس لدى الدائرة مخاطر مخزون فيما يخص القسائم حسبما هو موضح في المؤشر الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 123(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p>230. من ثم تخلص الدائرة إلى أنها وكيل فيما يخص القسائم، وتُثبت الدائرة الإيراد بصافي مبلغ العوض الذي سيكون للدائرة حق فيه في مقابل الترتيب لقيام العيادات بتقديم القسائم للمرضى من أجل خدمات التحصين التي تقدمها العيادات، وهو الرسم البالغ 30% الذي يكون لها حق فيه عند بيع كل قسيمة.</p>
<p><i>الرسم المقدمة غير قابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة) فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر</i></p>
<p>231. يوضح المثال 39 المتطلبات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 135-138 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالرسم المقدمة غير القابلة للرد فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (أي المشتري (مقدم الموارد) أو طرف ثالث مستفيد).</p>
<p><i>مثال 39- رسوم مقدمة غير قابلة للرد</i></p>
<p>232. تبرم بركة سباحة حكومية (بركة السباحة) ترتيباً ملزماً مع فرد لتقديم له حق الدخول إلى برك السباحة لمدة سنة. تحتوي الترتيبات الملزمة الخاصة ببركة السباحة شروطاً قياسية هي نفسها لجميع الأفراد. ويتطلب الترتيب الملزم من الفرد أن يدفع رسماً إدارياً مقدماً لإعداد حساب للفرد على أنظمة بركة السباحة. يكون الرسم مبلغاً اسمياً وغير قابل للرد. ويمكن للفرد أن يجدد الترتيب الملزم كل سنة دون أن يدفع رسماً إضافياً.</p>
<p>233. لا تحول أنشطة إعداد حساب العميل التي تقوم بها بركة السباحة سلعة أو خدمة إلى الفرد ومن ثم لا تؤدي إلى نشوء واجب امتثال منفصل.</p>
<p>234. تخلص بركة السباحة إلى أن خيار التجديد لا يقدم إلى الفرد حقا جوهرياً ما كان من شأنه أن يتلقاه بدون إبرام ذلك الترتيب الملزم (انظر فقرة إرشادات التطبيق 127 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). إن الرسم المقدم هو فعلياً دفعة مقدمة مقابل خدمات معالجة المعاملات المستقبلية. تبعا لذلك، تحدد بركة السباحة عوض المعاملة، والذي يتضمن الرسم المقدم غير القابل للرد، وتُثبت الإيراد مقابل خدمات معالجة المعاملات بالتزامن مع تقديم تلك الخدمات وفقاً لفقرة إرشادات التطبيق 136 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.</p>
<p>الأصول الأخرى الناشئة عن معاملات الإيراد التي لها تكاليف ترتيبات ملزمة</p>
<p>235. يوضح المثال 40 المتطلبات الواردة في الفقرات 152-155 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتكاليف الوفاء بالترتيب الملزم والفقرات 156-161 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة باستنفاد تكاليف الترتيبات الملزمة والهبوط في قيمتها.</p>
<p><i>مثال 40- تكاليف تؤدي إلى نشوء أصل</i></p>

أمثلة توضيحية

236. تبرم وكالة للخدمات المشتركة (الوكالة) ترتيباً ملزماً من أجل خدمة لإدارة مركز بيانات تقنية المعلومات الخاص بالحكومة المحلية لمدة خمس سنوات. يكون الترتيب الملزم قابلاً للتجديد لفترات لاحقة مدة كل منها سنة واحدة. يبلغ متوسط أجل الترتيب الملزم سبع سنوات. قبل تقديم الخدمات، تُصمم وتُنشئ الوكالة منصة تقنية من أجل الاستخدام الداخلي للوكالة تتفاعل مع أنظمة الحكومة المحلية. لا تُحوّل تلك المنصة إلى الحكومة المحلية ولكن سيتم استخدامها لتقديم الخدمات إلى الحكومة المحلية.

237. تكون التكاليف الأولية المتكبدة لإعداد المنصة التقنية حسب الآتي:

ر.س

40,000	خدمات التصميم
120,000	الأجهزة
90,000	البرمجيات
<u>100,000</u>	ترحيل مركز البيانات واختباره
<u>350,000</u>	مجموع التكاليف

238. تتعلق تكاليف الإعداد الأولية بشكل رئيسي بأنشطة الوفاء بالترتيب الملزم ولكنها لا تحول سلع أو خدمات إلى الحكومة المحلية. وتُحاسب الوكالة عن أنشطة الإعداد الأولية حسب الآتي:

أ. تكاليف الأجهزة - تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 45.

ب. تكاليف البرمجيات - تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31.

ج. تكاليف تصميم وترحيل واختبار مركز البيانات - يتم تقويمها وفقاً للفقرة 152 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 لتحديد ما إذا كان يمكن إثبات أصل مقابل تكاليف الوفاء بالترتيب الملزم. وأي أصل ينتج عن ذلك من شأنه أن يتم استنفاده على أساس منتظم على مدى فترة السنوات السبع (أي أجل الترتيب الملزم البالغ 5 سنوات وفترتي تجديد متوقعتين مدة كل منهما سنة واحدة) التي تتوقع الوكالة أن تقدم خدمات متعلقة بمركز البيانات على مداها.

239. إضافة للتكاليف الأولية لإعداد المنصة التقنية، تُخصص أيضاً الوكالة موظفين اثنين يكونان مسؤولين بشكل رئيسي عن تقديم الخدمة إلى الحكومة المحلية. على الرغم من أن التكاليف المتكبدة فيما يخص هذين الموظفين يتم تكبدها بوصفها جزءاً من تقديم الخدمة إلى الحكومة المحلية، تخلص الوكالة إلى أن هذه التكاليف لا تولد أو تعزز موارد للوكالة (انظر الفقرة 125(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47). وبناءً عليه، لا تستوفي هذه التكاليف الضوابط الواردة في الفقرة 152 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 ولا يمكن إثباتها على أنها أصل باستخدام معيار المحاسبة للقطاع العام 47. ووفقاً للفقرة 155، تُثبت الوكالة مصروف الرواتب والأجور فيما يخص هذين الموظفين عند تكبده.

العرض

أمثلة توضيحية
<i>العرض في القوائم المالية</i>
240. توضح الأمثلة 41-43 المتطلبات الواردة في الفقرات 162-166 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بعرض الأرصدة الناتجة عن الترتيبات الملزمة، وتبعات تطبيق الفقرات 119-121 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير، والفقرات 123-128 المتعلقة بمكونات التمويل المهمة، وفقرات إرشادات التطبيق 96-103 المتعلقة بالبيع مع حق الإرجاع.
مثال 41- التزام ناتج عن ترتيب ملزم وذمة مدينة
<i>طالة أ- ترتيب ملزم قابل للإلغاء</i>
241. في 1 يناير 20X9 تبرم وكالة شراء حكومية (الوكالة) ترتيباً ملزماً قابلاً للإلغاء من أجل تحويل منتج إلى جهة حكومية أخرى في 31 مارس 20X9. ويتطلب الترتيب الملزم من الجهة الحكومية أن تدفع العوض البالغ 1,000 ر.س مقدماً في 31 يناير 20X9. تدفع الجهة الحكومية العوض في 1 مارس 20X9. وتحويل الوكالة المنتج في 31 مارس 20X9. توضح قيود اليومية التالية كيف تُحاسب الوكالة عن الترتيب الملزم: أ. تتلقي الوكالة النقد البالغ 1,000 ر.س في 1 مارس 20X9 (يتم تلقي النقد قبل الأداء): 1,000 ر.س من ح/ البنك 1,000 ر.س إلى ح/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم ب. تفي الوكالة بواجب الامتثال في 31 مارس 20X9: 1,000 ر.س من ح/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم 1,000 ر.س إلى ح/ الإيراد
<i>طالة ب - ترتيب ملزم غير قابل للإلغاء</i>
242. تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة أ على الحالة ب، إلا أن الترتيب الملزم غير قابل للإلغاء ويتطلب أن يُجرى التحويل المقدم في 31 يناير 20X9 بغض النظر عما إذا كانت الوكالة قد بدأت في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها. توضح قيود اليومية التالية كيف تُحاسب الجهة عن الترتيب الملزم: أ. يُستحق مبلغ العوض في 31 يناير 20X9 (وهو التاريخ الذي تُثبت فيه الوكالة ذمة مدينة نظراً لأن لديها حق غير مشروط وقابل للإنفاذ في الحصول على العوض): 1,000 ر.س من ح/ ذمة مدينة 1,000 ر.س إلى ح/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم

أمثلة توضيحية	
	<p>ب. تتلقى الوكالة النقد في 1 مارس 20X9:</p> <p style="text-align: right;">1,000 ر.س من ح/ البنك</p> <p style="text-align: right;">1,000 ر.س إلى ح/ ذمة مدينة</p>
	<p>ج. تفي الوكالة بواجب الامتثال في 31 مارس 20X9:</p> <p style="text-align: right;">1,000 ر.س من ح/ التزام ناتج عن ترتيب ملزم</p> <p style="text-align: right;">1,000 ر.س إلى ح/ الإيراد</p>
<p>243. إذا أصدرت الوكالة الفاتورة قبل 31 يناير 20X9 (تاريخ استحقاق العوض)، فليس من شأن الوكالة أن تعرض الذمة المدينة والالتزام الناتج عن الترتيب الملزم على أساس إجمالي في قائمة المركز المالي نظرا لأن الوكالة لا يكون لديها بعد حق غير مشروط في الحصول على العوض.</p>	
<p><i>مثال 42- أصل ناتج عن ترتيب ملزم مثبت فيما يخص أداء الجهة</i></p>	
<p>244. في 1 يناير 20X8 تبرم وكالة حكومية لخدمات تقنية المعلومات المشتركة (الوكالة) ترتيبا ملزما لتحويل برمجيات حاسوبية وخدمات تهيئة إعدادات إلى دائرة حكومية صغيرة (الدائرة) في مقابل 1,000,000 ر.س. ويتطلب الترتيب الملزم أن يتم تسليم البرمجيات أولا وينص على أن الدفع مقابل تسليم البرمجيات مشروط بتهيئة الإعدادات، وبمعنى آخر يُستحق العوض البالغ 1,000,000 ر.س فقط عندما تكون الوكالة قد حولت البرمجيات وخدمات تهيئة الإعدادات على حد سواء إلى الدائرة، وتبعاً لذلك، ليس لدى الوكالة حق غير مشروط في الحصول على العوض (ذمة مدينة) إلى أن يتم تحويل البرمجيات إلى الدائرة ويتم تهيئة إعداداتها.</p>	
<p>245. تعين الوكالة التعاهدين بتحويل البرمجيات وإنجاز تهيئة الإعدادات على أنهما واجبا امتثال منفصلان وتخصص 400,000 ر.س لواجب الامتثال المتمثل في تحويل البرمجيات و600,000 ر.س لواجب الامتثال المتمثل في إنجاز تهيئة الإعدادات على أساس قيمهما المستقلة النسبية. وتُثبت الوكالة الإيراد فيما يخص كل واجب امتثال على حدة عندما تُحوّل السيطرة على المنتج أو الخدمة إلى الدائرة.</p>	
	<p>246. تفي الوكالة بواجب الامتثال المتمثل في تحويل البرمجيات:</p> <p style="text-align: right;">400,000 ر.س من ح/ أصل ناتج من ترتيب ملزم</p> <p style="text-align: right;">400,000 ر.س إلى ح/ الإيراد</p>
<p>247. تفي الوكالة بواجب الامتثال المتمثل في تهيئة إعدادات البرمجيات وتُثبت الحق غير المشروط في الحصول على العوض:</p>	

أمثلة توضيحية	
1,000,000 ر.س من ح/ ذمة مدينة	
إلى مذكورين	
400,000 ر.س ح/ أصل ناتج عن ترتيب ملزم	
600,000 ر.س ح/ الإيراد	
<i>مثال 43- ذمة مدينة مثبتة فيما يخص أداء الجهة</i>	
248. يبرم مستشفى حكومي (المستشفى) ترتيباً ملزماً مع دائرة الخدمات الإصلاحية (الخدمات الإصلاحية) في 1 يناير 20X2 لأداء فحوصات طبية للنزلاء مقابل 150 ر.س للفحص الواحد. إذا تطلبت الخدمات الإصلاحية أداء أكثر من 10,000 فحص طبي في السنة التقويمية، يشير الترتيب الملزم إلى أنه يتم تخفيض سعر الفحص الطبي الواحد بأثر رجعي ليكون 125 ر.س للفحص الواحد.	
249. يُستحق العوض عندما تؤدي الفحوصات الطبية، وبناءً عليه، يكون لدى المستشفى حق غير مشروط في الحصول على عوض (أي ذمة مدينة) بمبلغ 150 ر.س للفحص الواحد إلى أن ينطبق تخفيض السعر بأثر رجعي (أي بعد أن يتم إنجاز 10,000 فحص).	
250. عند تحديد عوض المعاملة، يخلص المستشفى عند نشأة الترتيب الملزم إلى أن الخدمات الإصلاحية ستحقق الحد البالغ 10,000 فحص ومن ثم يُقدر أن عوض المعاملة هو 125 ر.س للفحص الواحد. وتبعاً لذلك، عند إنجاز الـ 100 فحص الأولى لصالح الخدمات الإصلاحية، يُثبت المستشفى ما يأتي:	
15,000 ر.س ¹⁵ من ح/ ذمة مدينة	
إلى مذكورين	
12,500 ر.س ¹⁶ ح/ الإيراد	
2,500 ر.س ح/ التزام خاص برد أموال (الالتزام ناتج عن ترتيب ملزم)	
¹⁵ 150 ر.س للفحص الواحد × 100 فحص	
¹⁶ 125 ر.س عوض المعاملة للفحص الواحد × 100 فحص	
251. يمثل الالتزام الخاص برد أموال (انظر الفقرة 118 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47) رداً لمبلغ 25 ر.س للفحص الواحد، والذي يتوقع أن يُقدم إلى الخدمات الإصلاحية مقابل التخفيض اللائق المستند إلى الحجم (أي الفرق بين السعر المنصوص عليه في الترتيب الملزم البالغ 150 ر.س الذي لدى المستشفى حق غير مشروط في تلقيه وعوض المعاملة المقدر البالغ 125 ر.س).	

أمثلة توضيحية	
الإفصاح	
<p>252. توضح الأمثلة 44-50 المتطلبات الواردة في الفقرات 167-193 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. إضافة لذلك، تم توضيح المتطلبات الآتية في هذه الأمثلة:</p> <p>أ. الفقرتين 175-176 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالخدمات العينية (المثالان 44-45)؛ و</p> <p>ب. الفقرتين 179-180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتفصيل الإفصاح عن الإيراد (المثال 47)؛ و</p> <p>ج. الفقرات 185-187 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 فيما يخص الإفصاح عن عوض المعاملة المُخصص لواجبات الامتثال المتبقية (المثالان 48-49)؛ و</p> <p>د. الفقرة 120 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير (مثال 48)؛ و</p> <p>هـ. فقرة إرشادات التطبيق 90 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بطرق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال (المثال 48)؛ و</p> <p>و. الفقرة 171 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 فيما يخص الحالات التي كانت فيها الجهة مجبرة بموجب تشريع أو قرارات سياسة حكومية أخرى على إبرام ترتيب ملزم يتضمن وجبات امتثال بغض النظر عن قدرة المشتري على الدفع مقابل السلع والخدمات (المثال 50).</p>	<p><i>مثال 44- الإفصاح عن الخدمات العينية غير المُثبتة</i></p>
<p>253. تتمثل السياسات المحاسبية لمستشفى حكومي في أن يتم إثبات الخدمات التطوعية المتلقاة على أنها أصول وإيراد إذا استوفت تعريف الأصل وضوابط الإثبات على أنها أصول. ويطوع المستشفى خدمات متطوعين بوصف ذلك جزءاً من برنامج منظم. ويتمثل الهدف الرئيسي للبرنامج في إكساب المتطوعين اطلاعاً على بيئة المستشفى، وتشجيع مهنة التمريض. ويجب أن يكون سن المتطوعين 16 سنة على الأقل ويُطلب منهم في البداية أن يقدموا التزاماً بالعمل لمدة 6 أشهر لوردية واحدة صباحية أو مسائية مدتها 4 ساعات كل أسبوع. وتتكون الوردية الأولى لكل متطوع من جلسة تدريبية تهيئية عن المستشفى. وتسمح العديد من المدارس الثانوية المحلية لطلابها بالقيام بهذا العمل بوصفه جزءاً من برنامجهم التعليمي. ويعمل المتطوعون تحت توجيه ممرض مرضى أو ممرضة مرخصة ويؤدون مهام غير تمريضية مثل زيارة المرضى والقراءة للمرضى. ولا يدفع المستشفى الحكومي للمتطوعين، وليس من شأنه أن يعين موظفين لأداء أعمال متطوعين فيما لو لم يكن المتطوعون متاحين.</p>	<p>254. يحلل المستشفى الاتفاقات التي أبرمها مع المتطوعين ويخلص إلى أنه على الأقل لمدة الأشهر الستة الأولى لكل متطوع جديد، فإن لديه سيطرة كافية على الخدمات التي يتعين تقديمها من قبل المتطوع وأنه يتلقى خدمات متوقعة من المتطوعين تستوفي تعريف الأصل. وبالرغم من ذلك، يخلص إلى أنه لا يمكنه أن يقيس بموثوقية القيمة العادلة للخدمات المقدمة من قبل المتطوعين نظراً لأنه لا توجد وظائف مُعادلة مدفوعة الأجر سواء في المستشفى أو في مرافق الرعاية الصحية أو الرعاية المجتمعية الأخرى في الإقليم. ولا يُثبت المستشفى الخدمات العينية المقدمة من قبل المتطوعين. ووفقاً للفقرتين 175-176 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يُفصح المستشفى عن عدد ساعات الخدمة المقدمة من قبل المتطوعين خلال فتره القوائم المالية وعن وصف للخدمات المقدمة.</p>
	<p><i>مثال 45- الإفصاحات المقدمة في القوائم المالية للحكومة أ</i></p>

أمثلة توضيحية

255. تُعد الحكومة أ وتعرض قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X2. وتقدم الإفصاحات الآتية في قوائمها المالية:

قائمة الأداء المالي		
20X1	20X2	
1,000 ر.س	1,000 ر.س	
الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة		
إيراد الضرائب		
XXX	XXX	إيراد ضرائب الدخل (إيضاح 4 وإيضاح 8)
XXX	XXX	ضريبة السلع والخدمات (إيضاح 5)
XX	XX	ضرائب التراكات (إيضاح 6 وإيضاح 9)
إيراد التحويلات		
XXX	XXX	تحويلات من حكومات أخرى (إيضاح 7)
X	X	هبات وتبرعات وبيع عينية (إيضاح 13)
X	X	خدمات عينية (إيضاح 15 وإيضاح 16)
قائمة المركز المالي		
الأصول المتداولة		
XX	XX	النقد لدى البنوك
		ضرائب مستحقة الاستلام
XX	XX	ضرائب سلع وخدمات مستحقة الاستلام (إيضاح 5)
		تحويلات مستحقة الاستلام
X	X	تحويلات مستحقة الاستلام من حكومات أخرى (إيضاح 7)
الأصول غير المتداولة		
XXX	XXX	الأراضي (إيضاح 11)
XX	XX	الآلات والمعدات (إيضاح 12 وإيضاح 14)
الالتزامات المتداولة		
XX	XX	الالتزامات مُثبتة بموجب ترتيبات تحويل (إيضاح 10)
		مقبوضات مقدمة
X	X	ضرائب
X	X	تحويلات

أمثلة توضيحية

إيضاحات القوائم المالية

السياسات المحاسبية

إثبات الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

1. تُثبت الأصول والإيراد الناشئان عن معاملات الضرائب على أنهما إيراد من معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات 18-55 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وبالرغم من ذلك، تستفيد الحكومة من الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33 فيما يخص ضرائب الدخل وضرائب التركات. باستثناء ضرائب الدخل وضرائب التركات، تُثبت الأصول والإيراد الناشئان عن معاملات الضرائب في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة، شريطة أن تستوفي الأصول تعريف الأصل وضوابط الاثبات على أنها أصل. وتُثبت ضرائب الدخل وضرائب التركات في الفترة التي يتم فيها تلقي الدفع مقابل الضريبة (انظر الإيضاحين 4 و6).
2. تُثبت الأصول والإيراد الناشئان عن معاملات التحويل في الفترة التي تكون فيها الحقوق الواردة في ترتيب التحويل قابلة للإنفاذ، باستثناء بعض الخدمات العينية. تُثبت الحكومة فقط تلك الخدمات العينية التي يتم تلقيها بوصفها جزءاً من برنامج منظم والتي يمكن أن تحدد لها الحكومة قيمة عادلة بالرجوع إلى أسعار السوق. ولا تُثبت الخدمات العينية الأخرى.
3. إذا كان التحويل خاضعاً لواجب قابل للإنفاذ يتطلب في حال عدم الوفاء به إرجاع الموارد المحولة، فتُثبت الحكومة التزاماً إلى أن يتم الوفاء بالمتطلبات.

أساس قياس الفئات الرئيسية لمعاملات الإيراد

الضرائب

4. يُقاس إيراد ضرائب الدخل بالقيمة الاسمية للنقد ومعادلات النقد المتلقاة خلال فترة القوائم المالية. وتعمل الحكومة حالياً على تطوير نموذج إحصائي لقياس إيراد ضرائب الدخل على أساس الاستحقاق. ويستخدم هذا النموذج إحصاءات ضريبية معدة للفترة منذ 19X2 حتى تاريخه وأيضاً معلومات إحصائية أخرى، بما في ذلك متوسط الإيرادات الأسبوعية، والناتج المحلي الإجمالي، ومؤشر أسعار المستهلكين، ومؤشر أسعار المنتجين. وتتوقع الحكومة أن النموذج سيمكّنها من أن تقيس بموثوقية ضرائب الدخل على أساس الاستحقاق بدءاً من فترة القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20X4. ولا تُثبت الحكومة أي مبالغ فيما يخص ضرائب الدخل مستحقة الاستلام.
5. الأصول والإيراد اللذان يُستحقان عن ضريبة السلع والخدمات يتم قياسهما بشكل أولي بعوض المعاملة للأصول التي تُستحق للحكومة خلال فترة القوائم المالية، وتتمثل بشكل رئيسي في النقد ومعادلات النقد، وضريبة السلع والخدمات مستحقة الاستلام. يتم إعداد المعلومات بناءً على إقرارات ضرائب السلع والخدمات المقدمة من قبل المكلفين خلال السنة ومبالغ أخرى يتم تقديرها على أنها مستحقة للحكومة. لدى المكلفين معدل امتثال عالي ومعدل خطأ منخفض، مع استخدام نظام الإقرارات الإلكتروني الذي تم إنشاؤه في 20X0. وقد مكن معدل الامتثال العالي ومعدل الخطأ المنخفض الحكومة من تطوير نموذج إحصائي موثوق لقياس الإيراد الذي يُستحق عن الضريبة. ضرائب السلع والخدمات مستحقة الاستلام هي تقدير للمبلغ المستحق عن الضرائب التي تعزى لفترة القوائم المالية وتظل غير مدفوعة في 31 ديسمبر 20X2، مطروحة منه مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
6. تُفرض ضريبة تركات بواقع 40% على جميع تركات المتوفون؛ وعلى الرغم من ذلك تكون الـ 400,000 ر.س الأولى من كل تركة معفاة من الضريبة. ويتم قياس الأصول والإيراد الناشئين عن ضرائب التركات بالمبلغ الاسمي للنقد المتلقى خلال فترة القوائم المالية، أو بعوض المعاملة كما في تاريخ اقتناء الأصول الأخرى المتلقاة خلال فترة القوائم المالية، حسبما يُحدد بالرجوع إلى تقييمات السوق أو بموجب تقييم مستقل مُعد من قبل أحد منسوبي مهنة التقييم.

إيراد التحويلات

أمثلة توضيحية

7. يتم قياس الأصول والإيرادات المثبتين نتيجة لتحويل بعوض المعاملة للأصول المثبتة كما في تاريخ الإثبات. وتُقاس الأصول النقدية بقيمتها الاسمية ما لم تكن القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، وفي هذه الحالة تُستخدم القيمة الحالية، المحتسبة باستخدام معدل خصم يعكس المخاطر المتأصلة في الاحتفاظ بالأصل. وتُقاس الأصول غير النقدية بعوض المعاملة الخاصة بها والذي يتم تحديده بالرجوع إلى بيانات السوق القابلة للرصد أو بموجب تقييم مستقل مُعد من قبل أحد منسوبي مهنة التقييم. وتُثبت ذمم مدينة عندما يكون لدى الجهة حق قابل للإنفاذ في ترتيب تحويل ولكن لم يتم بعد تلقي النقد أو الأصول الأخرى.

الضرائب التي لا يمكن قياسها بموثوقية في الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة

8. إن الحكومة غير قادرة على أن تقيس بشكل مباشر الأصول الناشئة عن ضرائب الدخل خلال الفترة التي يكتسب فيها جميع المكلفين دخلاً، ومن ثم تستفيد من الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33. لتطور نموذج لقياس الإيراد الضريبي بشكل غير مباشر في الفترة التي يكتسب فيها المكلفون الدخل. وتقدر الحكومة أنها ستكون قادرة على أن تقيس بموثوقية ضريبة الدخل على أساس الاستحقاق باستخدام النموذج بدءاً من فترته القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20X4.

9. فيما يخص ضرائب التركات، بسبب المستويات العالية الحالية لعدم الامتثال للنظام، فإن الحكومة غير قادرة على قياس مبلغ الأصول والإيرادات اللذين يُستحقان في الفترة التي يُتوفى فيها الأشخاص المالكين لتركات خاضعه للضريبة. ومن ثم تُثبت الحكومة ضرائب التركات عندما تتلقى الدفع مقابل الضريبة. وتستمر دائرة الضرائب في العمل على تطوير طريقة موثوقة لقياس الأصول مستحقة الاستلام والإيراد في السنة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.

الالتزامات المثبتة فيما يخص التحويلات

10. في 31 ديسمبر 20X2، أثبتت الحكومة التزاماً بمبلغ 200,000 ر.س يتعلق بتحويل لبناء مستشفى حكومي. كما في 31 ديسمبر كانت الحكومة قد تلقت دفعة نقدية؛ وبالرغم من ذلك، لم يكن قد بدأ إنشاء المستشفى على الرغم من أنه تمت الدعوة لتقديم العروض لأعمال الإنشاء في 30 نوفمبر 20X2.

الأصول الخاضعة لواجبات قابلة للإنفاذ

11. تم تلقي أرض قيمة العادلة 200,000 ر.س بوصف ذلك جزءاً من ترتيب ملزم في 20X2. ويتضمن الترتيب الملزم واجب امتثال يتطلب من الجهة أن تستخدم الأرض لأغراض الصحة العامة ولا يمكنها أن تبيعها لمدة 50 سنة.

12. تتضمن الآلات والمعدات مبلغ قدره 200,000 ر.س ويمثل القيمة الدفترية للوحة فنية تم التبرع بها في 19X2 لمعرض أعمال فنية تسيطر عليها الحكومة. تم تلقي اللوحة الفنية بوصف ذلك جزءاً من ترتيب يتضمن واجبا قابلاً للإنفاذ (ولكن لا يتضمن حقا قابلاً للإنفاذ). وبموجب الاتفاق، لا يمكن أن تبيع الجهة اللوحة الفنية لفترة 40 سنة. تُقاس اللوحة الفنية بقيمتها العادلة والتي يتم تحديدها بموجب تقييم مستقل.

الفئات الرئيسية للوصايا والهبات والتبرعات والسلع العينية المتلقاة

13. يتم تلقي تحويلات في شكل هبات وتبرعات وسلع عينية - ومن أهمها إمدادات طبية وإمدادات مدرسية (مخزون)، ومعدات طبية ومعدات مدرسية، وأعمال فنية (تصنف على أنها معدات). يتم تلقي الهبات والتبرعات بشكل رئيسي من محسنين في القطاع الخاص. تُثبت المستشفيات والمدارس ومعارض الأعمال الفنية التي تسيطر عليها الحكومة هذه الأصول عندما تنتقل السيطرة إليهم، ويكون ذلك عادة عند تلقي الموارد، والتي تكون إما نقداً أو آلات ومعدات. ولا تقبل الحكومة هذه التحويلات إذا كانت مقرونة بشروط أو قيود ما لم تكن قيمة التحويل تتجاوز 200,000 ر.س.

14. خلال 20X2 وبوصف ذلك جزءاً من اتفاق مساعدة خارجية مع الحكومة ج، تم تقديم معدات حاسب آلي قيمتها العادلة 200,000 ر.س إلى الحكومة بشرط أن يتم استخدامها من قبل دائرة التعليم أو يتم إرجاعها إلى الحكومة ج.

الخدمات العينية

أمثلة توضيحية

15. تلقت المستشفيات التي تسيطر عليها الحكومة خدمات طبية عينية من أطباء ممارسين بوصف ذلك جزءا من برنامج تطوعي منظم لمهنة الطب. وتُثبت هذه الخدمات العينية على أنها إيراد ومصروفات في قيمة الأداء المالي بالقيمة عادلة، حسبما يتم تحديدها بالرجوع إلى جدول الأتعاب المنشور لمهنة الطب.
16. تلقت أيضا المستشفيات والمدارس ومعارض الأعمال الفنية التي تسيطر عليها الحكومة دعما من متطوعين بوصف ذلك جزءا من برامج منظمة لتوفير أفراد ترحيب ومرشدين في معارض الأعمال الفنية، ومعاوني معلمين في المدارس، ومرشدي زوار في المستشفيات. يقدم هؤلاء المتطوعون دعما قيما لهذه الجهات في تحقيق أهدافها؛ وبالرغم من ذلك، لا يمكن قياس الخدمات المقدمة بموثوقية، حيث ليس هناك وظائف مُعادلة مدفوعة الأجر متاحة في السوق المحلي وأنه في حال عدم وجود متطوعين فلم يكن من شأن الخدمات أن تُقدم. لا تُثبت الحكومة هذه الخدمات في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي.
<i>مثال 46- الإفصاح عن تحويل يتوقف على الموافقة على اعتمادات مالية</i>
256. الحقائق هي نفسها الواردة في الحالة أ من المثال 7. لا تُثبت الحكومة المحلية أصلا فيما يخص ال 5 ملايين ر.س التي يتعين تحويلها في 20X3 كما في 31 ديسمبر 20X2. وبدلا من ذلك، تنظر الحكومة المحلية فيما إذا كان يتعين أن تفصح عن أصل محتمل وفقا للفقرة 105 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19.
257. تخلص الحكومة المحلية إلى أن التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية مرجح نظرا لأن الدفعة الأولى البالغة 10 ملايين ر.س تم تلقيها في 20X2. وتبعاً لذلك، تقدم الحكومة المحلية الإفصاح التالي في قوائمها المالية عن فترة القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20X2: في 15 مارس 20X2 أبرمت الحكومة المحلية ترتيبا ملزما مع الحكومة الوطنية لتلقي ما مجموعه 15 مليون ر.س (10 ملايين ر.س في 20X2 و5 ملايين ر.س في 20X3). ويتطلب الترتيب الملزم أن تُستخدم الأموال في تخفيض تلوث الهواء، ويوضح الترتيب الملزم أن التحويل يتوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية، وأن الموافقة ليست مؤكدة، وأن التمويل قد يتم تخفيضه. لم تُثبت الحكومة المحلية أصلا فيما يخص ال 5 ملايين ر.س التي يتعين تلقيها في 20X3 نظرا لأنه كما في 31 ديسمبر 20X2 لم يكن قد تم إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي لهذا المبلغ ومن ثم فليس لدى الحكومة المحلية حق قابل للإنفاذ في الحصول على الأموال.
<i>مثال 47- تفصيل الإيراد - الإفصاح الكمي</i>
258. تقرر حكومة ولاية عن القطاعات الآتية: خدمات الطوارئ، والنقل الجماعي، والطاقة، وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، <i>التقارير القطاعية</i> . وعندما تُعد حكومة الولاية التقارير التي تقدمها إلى أصحاب المصلحة، فإنها تفصل الإيراد بحسب الأسواق الجغرافية الرئيسية، وخطوط المنتجات الرئيسية، وتوقيت إثبات الإيراد (أي سلع أو خدمات تُحول عند نقطة زمنية أو خدمات تحول على مدى فترة زمنية).
259. تحدد حكومة الولاية أن الأصناف المستخدمة في التقارير المقدمة إلى أصحاب المصالح يمكن أن تُستخدم لتحقيق هدف متطلب الإفصاح المفصل الوارد في الفقرة 179 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، والذي يتمثل في تفصيل الإيراد الناشئ عن الترتيبات الملزمة مع المشتريين إلى أصناف تصور الكيفية التي تؤثر بها العوامل الاقتصادية على طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكيد الإيراد والتدفقات النقدية. ويوضح الجدول الوارد أدناه الإفصاح المفصل بحسب الأسواق الجغرافية الرئيسية، وخطوط المنتجات أو الخدمات الرئيسية، وتوقيت إثبات الإيراد، بما في ذلك مطابقة توضح كيف يرتبط الإيراد المفصل بقطاع خدمات الطوارئ وقطاع النقل الجماعي وقطاع الطاقة وفقا للفقرة 180 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

Segments	Emergency Services	Public Transit	Energy	Total	
	المجموع (مليون ر.س)	الطاقة (مليون ر.س)	النقل الجماعي (مليون ر.س)	خدمات الطوارئ (مليون ر.س)	القطاعات
					<u>الأسواق الجغرافية الرئيسية</u>
	7,240	4,000	2,250	990	الإقليم أ
	2,310	1,000	1,010	300	الإقليم ب
	<u>1,950</u>	<u>1,250</u>	<u>–</u>	<u>700</u>	الإقليم ج
	<u>11,500</u>	<u>6,250</u>	<u>3,260</u>	<u>1,990</u>	
					<u>خطوط السلع/ الخدمات الرئيسية</u>
	600	–	–	600	خدمات الرعاية الصحية-العيادات
	990	–	–	990	خدمات الرعاية الصحية -المستشفيات
	400	–	–	400	الإمدادات الطبية
	500	–	500	–	النقل الجماعي -الحافلات
	2,760	–	2,760	–	النقل الجماعي-الخطوط الحديدية
	1,000	1,000	–	–	الألواح الشمسية
	<u>5,250</u>	<u>5,250</u>	<u>–</u>	<u>–</u>	محطات توليد الطاقة
	<u>11,500</u>	<u>6,250</u>	<u>3,260</u>	<u>1,990</u>	
					<u>توقيت إثبات الإيراد</u>
	4,260	–	3,260	1,000	السلع التي تُحوّل عند نقطة زمنية
	<u>7,240</u>	<u>6,250</u>	<u>–</u>	<u>990</u>	الخدمات التي تُحوّل على مدى فترة زمنية
	<u>11,500</u>	<u>6,250</u>	<u>3,260</u>	<u>1,990</u>	

أمثلة توضيحية
<i>مثال 48- الإفصاح عن عوض المعاملة المُخصص لواجبات الامتثال المتبقية</i>
260. في 30 يوليو 20X7، تبرم وكالة تدريب مركزية (الوكالة) ثلاثة ترتيبات ملزمة (الترتيبات أ و ب و ج) مع دائرة حكومية (الدائرة) لتقديم خدمات تدريب. لكل ترتيب ملزم أجل غير قابل للإلغاء مدته سنتان. تأخذ الوكالة في الاعتبار المتطلبات الواردة في الفقرات 185-187 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 عند تحديد المعلومات الواردة في كل ترتيب ملزم التي يتعين تضمينها في الإفصاح عن عوض المعاملة المُخصص لواجبات الامتثال المتبقية في 31 ديسمبر 20X7.
<i>الترتيب أ</i>
261. يتعين أن تُقدم خدمات الترتيب على مدى السنتين التاليتين، عادة مرة واحدة شهريا على الأقل. ومقابل الخدمات المُقدمة، تدفع الدائرة سعرا عن الساعة الواحدة قدره 25 ر.س.
262. نظرا لأن الوكالة تتقاضى مبلغا ثابتا عن كل ساعة من الخدمات المقدمة، فلدى الوكالة حق في أن تصدر الفاتورة لمقدم الموارد بالمبلغ الذي يقابل بشكل مباشر قيمة أداء الوكالة المنجز حتى تاريخه وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 90 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وتبعاً لذلك لا يكون الإفصاح ضروريا إذا اختارت الوكالة أن تطبق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 186 (ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
<i>الترتيب الملزم ب</i>
263. يتعين أن تُقدم خدمات التدريب وخدمات إعداد الموظفين الجدد حسبما ومتى احتاجت الدائرة وبحد أقصى قدره أربع زيارات شهريا على مدى السنتين التاليتين. وتدفع الدائرة سعرا ثابتا قدره 400 ر.س عن الشهر الواحد مقابل الخدمتين معا. وتقيس الوكالة تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال باستخدام قياس مستند إلى الوقت.

أمثلة توضيحية

264. تُفصح الوكالة عن مبلغ عوض المعاملة الذي لم تُثبتته بعد على أنه إيراد في جدول يتضمن نطاقات زمنية كمية يوضح متى تتوقع الوكالة أن تُثبت المبلغ على أنه إيراد. وتكون المعلومات الخاصة بالترتيب الملزم ب المضمنة في الإفصاح الكلي حسب الآتي:

المجموع	20X9	20X8
ر.س	ر.س	ر.س
7,200	¹⁸ 2,400	¹⁷ 4,800

الإيراد المتوقع أن يتم إثباته من هذا الترتيب
الملزم كما في 31 ديسمبر 20X7

17 4,800 ر.س = 400 ر.س × 12 شهرا.

18 2,400 ر.س = 400 ر.س × 12 شهرا.

الترتيب الملزم ج

265. يتعين أن تُقدم خدمات التدريب حسبما ومتى احتاجت الدائرة على مدى السنتين التاليتين. وتدفع الدائرة عوضا ثابتا قدره 100 ر.س عن الشهر الواحد مضافا إليه دفعة عوض متغير تدفع مرة واحدة وتتراوح من صفر ر.س إلى 1,000 ر.س وتقابل مهمة تنفذ مرة واحدة لتقييم وإصدار شهادات لموظفي الدائرة للأغراض التنظيمية (أي مكافأة أداء). وتقدر الوكالة أنه سيكون لها حق في 750 ر.س بوصفه العوض المتغير. واستنادا إلى تقويم الوكالة للعوامل الواردة في الفقرة 120 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تُضمن الدائرة تقديرها للعوض المتغير البالغ 750 ر.س في عوض المعاملة نظرا لأنه من المرجح بدرجة عالية أنه لن يحدث قيد عكسي مهم في مبلغ الإيراد التراكمي المُثبت. وتقيس الوكالة تقدمها نحو الوفاء الكامل باستخدام قياس مستند إلى الوقت.

أمثلة توضيحية

266. تُفصح الوكالة عن مبلغ عوض المعاملة الذي لم يتم إثباته بعد على أنه إيراد في جدول يتضمن نطاقات زمنية كمية يوضح متي تتوقع الوكالة أن تُثبت المبلغ على أنه إيراد. وتُضمن الوكالة أيضا نقاشا نوعيا حول أي عوض متغير مهم غير مُضمن في الإفصاح. وتكون المعلومات الخاصة بالترتيب الملزم ح المضمنة في الإفصاح الكلي حسب الآتي:

المجموع	20X9	20X8
ر.س	ر.س	ر.س
2,363	²⁰ 788	¹⁹ 1,575

الإيراد المتوقع أن يتم إثباته من هذا الترتيب
الملزم كما في 31 ديسمبر 20X7

19 عوض المعاملة = 3,150 رس (100 رس × 24 شهرا + 750 رس العوض المتغير) يُثبت بالتساوي على مدى 24 شهرا أي بمبلغ 1,1575 للسنة الواحدة.

20 1,575 رس + 788 رس (أي ما يخص 6 أشهر من السنة).

267. وإضافة لذلك، وفقا للفقرة 187 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تقدم الوكالة إفصاحا نوعيا بأن جزء من مكافأة الأداء قد تم استبعاده من الإفصاح نظرا لأنه لم يتم تضمينه في عوض المعاملة. لم يتم تضمين ذلك الجزء من مكافأة الأداء وفقا للمتطلبات المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير الواردة في الفقرات 119-121.

مثال 49- الإفصاح عن عوض المعاملة المخصص لواجبات الامتثال المتبقية- الإفصاح النوعي

268. في 1 يناير 20X2، تبرم دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) ترتيبا ملزما مع دائرة أخرى لتجديد مبنى مقابل عوض ثابت قدره 10 ملايين رس. ويعتبر تجديد المبنى واجب امتثال واحد تفي به الأشغال العامة على مدى فترة زمنية. وكما في 31 ديسمبر 20X2، قد أثبتت الأشغال العامة إيرادا بمبلغ 3.2 مليون رس. وتقدر الأشغال العامة أن التجديد سيتم إنجازه في 20X3، ولكن من الممكن أن يتم إنجاز المشروع في النصف الأول من

20X4.

أمثلة توضيحية

269. في 31 ديسمبر 20X2، تفصح الأشغال العامة عن مبلغ عوض المعاملة الذي لم يتم إثباته بعد على أنه إيراد في إفصاحها عن عوض المعاملة المُخصص للجزء الذي لم يتم الوفاء به المتبقي من واجب الامتثال. وتُفصح الأشغال العامة أيضا عن إيضاح لمتى تتوقع أن تُثبت ذلك المبلغ على أنه إيراد. ويمكن أن يتم الإفصاح عن الإيضاح إما على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية التي تكون الأكثر مناسبة لمدة واجب الامتثال المتبقي أو عن طريق تقديم إيضاح نوعي. ونظرا لأن الأشغال العامة غير متأكدة بشأن توقيت إثبات الإيراد، فتُفصح الأشغال العامة عن هذه المعلومات بشكل نوعي حسب الآتي:

وفقا للفقرة 185 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47: كما في 31 ديسمبر 20X2، يبلغ المبلغ المجمع لعوض المعاملة المُخصص لواجب الامتثال المتبقي 6.8 مليون ر.س وستتثبت الجهة هذا الإيراد بالتزامن مع إنجاز المبنى، والذي يتوقع أن يحدث على مدى الـ 12-18 شهرا التالية.

مثال 50- الإفصاح عن المعاملات التي كانت الجهة مجبرة على إبرامها بموجب تشريع أو قرارات سياسية حكومية أخرى

270. يُشغل أحد المرافق المملوكة للحكومة عددا من محطات توليد الطاقة ويُقدم الكهرباء إلى منازل سكنية. يخضع قطاع الطاقة في الدولة إلى درجة عالية من التنظيم، وبموجب نظام الطاقة والكهرباء في الدولة، يُطلب من جميع الشركات المرفقية التي تقدم كهرباء إلى المنازل السكنية أن تقدم الكهرباء بغض النظر عن قدرة المنازل السكنية على الدفع. من شأن المنزل عادة أن يتقدم بطلب إلى المرفق لتوصيل الكهرباء إلى موقعه. وبوصف ذلك جزءا من عملية التوصيل، من شأن المنزل أن يبرم اتفاق شراء كهرباء مع المرفق لتوثيق شروط الدفع وأية تبعات اقتصادية لعدم الدفع، مثل الفائدة أو الغرامات.

271. يعتبر اتفاق شراء الكهرباء ترتيبا ملزما يتضمن واجبات امتثال، حيث إن المرفق قد وافق على تقديم سلعة مميزة بذاتها (الكهرباء) إلى مشتري في مقابل العوض. ونظرا للوائح التنظيمية، لا يجوز أن يرفض المرفق توصيل الكهرباء إلى موقع المنزل في بادئ الأمر، أو أن يعلق تقديم الكهرباء حتى لو كان المنزل متخلفا عن السداد- أي أن المرفق مجبر على الوفاء بواجب الامتثال المتمثل في تقديم الكهرباء بغض النظر عن قدرة المنزل على الدفع.

272. خلال السنة، قدم المرفق كهرباء كان من شأنها أن ينتج عنها إيراد مجموعه 100 مليون ر.س فيما لو أن الإيراد قد تم إثباته بأسعار المرفق القياسية لما نسبته 100% من الكهرباء المقدمة. وبالرغم من ذلك، فطوال السنة كان عدد من المنازل غير قادرة على دفع المبالغ التي يدينون بها للمرفق بالكامل.

273. يُطبق المرفق فقرة إرشادات التطبيق 37 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، واستنادا إلى البيانات التاريخية، يقدر أن 90 مليون ر.س فقط هي قابلة للتحويل. وفيما يخص الـ 10 ملايين ر.س المتبقية، يقبل المرفق أنه قد منح بشكل ضمني امتيازاً سعرياً قدره 10 ملايين ر.س بسبب اللوائح التنظيمية التي تجبر المرفق على الاستمرار في تقديم الكهرباء. ونتيجة لذلك، يُثبت المرفق الإيراد استنادا إلى عوض معاملة يبلغ 90 مليون ر.س. (انظر المثال 11 للاطلاع على مزيد من الإرشادات بشأن الامتيازات السارية الضمنية.)

أمثلة توضيحية

274. للامثال لمتطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 171 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، يفصح المرفق عن المعلومات التالية في إيضاحات قوائمه المالية السنوية:

يخضع المرفق لأحكام نظام الكهرباء والطاقة، والذي يتطلب من جميع المرافق أن تقدم الكهرباء إلى المنازل السكنية بغض النظر عن قدرة المشترين على الدفع، ونتيجة لذلك، فإن المرفق مجبر على توصيل جميع المشترين في القطاع السكني بشبكة كهربائه وعلى الاستمرار في تقديم الكهرباء لهم حتى في حال عدم الدفع.

وخلال السنة، قدم المرفق وأصدر فواتير بما مجموعه 100 مليون ر.س من الكهرباء إلى المنازل، ولكنه أثبت فقط إيرادا بمبلغ 90 مليون ر.س، حيث إن هذا المبلغ هو المبلغ الذي يُتوقع تحصيله استنادا إلى البيانات التاريخية، وبناء عليه، فإن 10 ملايين ر.س من المبالغ المفوترة لم يتم إثباتها على أنها إيراد.

تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها

التحويلات الرأس مالية

275. يوضح المثال 51 تطبيق فقرات إرشادات التطبيق 140-142 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 المتعلقة بالتحويلات الرأس مالية، ويوضح المثال 52 القياس الأولي لتحويل أصل مادي.

مثال 51- التحويلات الرأس مالية

حالة أ- يتعلق التحويل فقط بإنشاء أصل

276. تبرم الجهة ص ترتيبا ملزما مع الجهة ع. وتكون شروط الترتيب الملزم حسب الآتي:

- أ. يتعين أن تتلقى الجهة ص تحويلا رأساليا قدره 22 مليون ر.س نقدا من الجهة ع ليستخدم من قبل الجهة ص لإنشاء مبنى. وليست هناك شروط تحدد كيف يتعين استخدام المبنى بعد إنشائه؛ و
- ب. يستند المبلغ إلى تكاليف الإنشاء المقدر في موازنة المشروع والتكاليف المتعلقة به المقدر في موازنة المشروع. ويتعين أن يُدفع التمويل بكامله إلى الجهة ص في بداية فترة الإنشاء؛ و
- ج. لتسهيل إنفاذ الجهة ع للترتيب الملزم، تتطلب الشروط من الجهة ص:

- 1- أن يكون لديها خطة إنشاء مفصلة تحدد الأنشطة التي يتعين إنجازها في كل مرحلة مهمة من مراحل الإنشاء (على سبيل المثال، مرحلة تمهيد الموقع، ومرحلة الأساسات، ومرحلة العظم، وما إلى ذلك) إلى جانب التكاليف المقدر لهذه الأنشطة في موازنة المشروع؛ و
- 2- أن تُقدم تقارير تقدم مفصلة عند كل مرحلة مهمة من مراحل الإنشاء؛ و

د. عند إنجاز الإنشاء تحوّل الجهة ص على السيطرة على المبنى، وإذا لم ينجز إنشاء المبنى في غضون خمس سنوات، تحتفظ الجهة ص بالسيطرة على أي إنشاءات قيد التنفيذ، ولكن أي أموال لم تكن قد أنفقت على الإنشاء

أمثلة توضيحية
يتعين إرجاعها إلى الجهة ع.
277. لقد حددت الجهة ص أن الترتيب الملزم يتضمن واجب امتثال واحد وأن إنجاز أنشطة الإنشاء الموضحة في خطة الإنشاء، حسبما يُقاس بالتكاليف المنفقة على هذه الأنشطة، هو قياس مناسب للتقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال.
278. في هذا المثال، جوهر الترتيب الملزم هو تلقي تمويل من أجل إنشاء المبنى، وليس هناك تحويل يتعلق باستخدام الجهة ص للمبنى بعد إنشائه. وبناءً عليه، فإنه عند تلقي الـ 22 مليون ر.س، تُثبت الجهة ص نقداً والتزاماً بكامل المبلغ البالغ 22 مليون ر.س نظراً لأنها لم تكن بدأت في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها بعد (أي إنشاء المبنى) ويُتطلب منها إرجاع أي أموال لم يتم إنفاقها على الإنشاء.
279. بالتزامن مع إنجاز الجهة ص لأنشطة الإنشاء الواردة في خطة الإنشاء، تُستخدم التكاليف المتكبدة في إنجاز هذه الأنشطة لتحديد النسبة المنجزة من الإنشاء. تضرب الجهة ص هذه النسبة في الـ 22 مليون ر.س لتحديد مبلغ الإيراد المؤجل الذي يتعين إلغاء إثباته من الالتزامات وإثباته على أنه إيراد مكتسب طوال فترة الإنشاء.
<i>طالـة ب- يتعلـق التحوـيل بإنشاء أصل وتشغيله</i>
280. تأسيساً على الحالة أ، أصبح الترتيب ينص الآن على ما يأتي:
أ. قد تمت زيادة مبلغ التمويل إلى 32 مليون ر.س. يستند هذا المبلغ إلى تكاليف الإنشاء المقدرة في موازنة المشروع بمبلغ 20 مليون ر.س، والتكاليف الإضافية (غير المباشرة) المتعلقة بالإنشاء المقدرة في موازنة المشروع بمبلغ مليوناً ر.س، وإعانة بمبلغ 10 ملايين ر.س لمقابلة بعض تكاليف تشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة لأول 10 سنوات بعد إنجاز المبنى؛ و
ب. طوال فترة الـ 10 سنوات يُتطلب من الجهة ص أن تقدم دليلاً للجهة ع على أن المبنى قد تم تشغيله على أنه مكتبة عامة. يمكن أن يتضمن الدليل وثائقاً مثل قوائم مالية مراجعة توفر تفاصيل عن تكاليف التشغيل المتكبدة من قبل الجهة ص؛ و
ج. إذا توقفت الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة في أي وقت خلال فترة الـ 10 سنوات، فيتطلب منها رد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 ملايين ر.س إلى الجهة ع استناداً إلى مقدار المدة المتبقية من فترة الـ 10 سنوات. فعلى سبيل المثال، إذا توقفت الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة في نهاية السنتين الأوليين من فترة الـ 10 سنوات، فيُتطلب منها إرجاع 8 ملايين ر.س إلى الجهة ع؛ و
د. على غرار الحالة أ، تُحول الجهة ع الـ 32 مليون ر.س بكاملها إلى الجهة ص في بداية فترة الإنشاء. ويُتطلب من الجهة ص أيضاً أن تقدم معلومات بشأن تقدم الإنشاء إلى الجهة ع.
281. في هذا السيناريو، تأخذ الجهة ص في الاعتبار جوهر المعاملة وفقاً لشروط الترتيب الملزم وتخلص إلى أن الترتيب الملزم يتكون من واجبي امتثال: إنشاء المبنى، وتشغيل المبنى على أنه مكتبة لفترة 10 سنوات. وتطبيقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 47، قد خصصت الجهة ص 22 مليون ر.س لإنشاء المبنى و10 ملايين ر.س لتشغيله على أنه مكتبة عامة.
282. فيما يخص واجب الامتثال المتعلق بإنشاء المبنى، فإنه مثلما ورد في الحالة أ، تُثبت الجهة ص التزاماً بمبلغ 22 مليون ر.س عند تلقي الأموال. وتلغي الجهة ص فيما بعد إثبات الالتزام البالغ 22 مليون ر.س (وتُثبت المبالغ الملغى إثباتها على أنها إيراد مكتسب) على مدى فترة الإنشاء استناداً إلى تقدم الإنشاء حسبما يُحدد بموجب تكاليف الإنشاء المباشرة المتكبدة.
283. وفيما يخص واجب الامتثال المتعلق بتشغيل المبنى على أنه مكتبة، قد حددت الجهة ص أن واجب الامتثال هذا يتم الوفاء به بالتزامن مع تشغيل المبنى على أنه مكتبة خلال فترة الـ 10 سنوات، ومن ثم فمن شأنها أن تُثبت التزاماً بمبلغ 10 ملايين ر.س عند تلقي الأموال. وبعدها يكون الإنشاء قد تم إنجازه، وبالتزامن مع تشغيل الجهة ص للمبنى على أنه مكتبة عامة، تلغي الجهة ص إثبات 1 مليون ر.س من الالتزام سنوياً وتُثبت المبلغ الملغى إثباته على أنه إيراد مكتسب.
<i>طالـة ج- يتعلـق التحوـيل بإنشاء أصل وتشغيله، ويُستحق دفع غرامة إضافية إذا توقفت الجهة ع عن تشغيل الأصل</i>

أمثلة توضيحية

284. في هذا السيناريو، يتضمن الترتيب الملزم جميع الشروط الواردة في الحالة ب، مع إضافة ما يأتي:

- أ. أصبح الترتيب الملزم الآن يفرض غرامة قدرها 5 ملايين ر.س في ظل ظروف معينة. إذا توقفت الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة في غضون فترة الـ 10 سنوات، فيُطلب منها دفع غرامة قدرها 5 ملايين ر.س إلى الجهة ع.
- ب. تكون الغرامة البالغة 5 ملايين ر.س مستحقة الدفع إضافة لإرجاع أموال بسبب عدم الامتثال لشروط الترتيب الملزم المتعلقة بإنشاء أو تشغيل الأصل. للتوضيح، إذا كانت الجهة ص قد أنجزت إنشاء المبنى وشغلت المبنى على أنه مكتبة لمدة تسع سنوات ولكنها توقفت عن تشغيل المكتبة في بداية السنة العاشرة، فيُطلب منها دفع 6 ملايين ر.س (رد 1 مليون ر.س المتمثل في الإيراد غير المكتسب المتعلق بإعانة التشغيل مضافا إليه الغرامة البالغة 5 ملايين ر.س) إلى الجهة ع.

285. في هذا السيناريو ستكون المحاسبة عن جزئي التحويل المتمثلين في الـ 22 مليون ر.س والـ 10 ملايين ر.س من أجل إنشاء المبنى وتشغيله على أنه مكتبة هي نفسها حسبما وردت في الحالتين أ و ب. أي أنه سيتم إثبات الـ 32 مليون ر.س على أنها التزام عند تلقي الأموال. ولاحقا سيُلغى إثبات الالتزام البالغ 22 مليون ر.س ويثبت على أنه إيراد مكتسب بالترزامن مع إنشاء المبنى، وسيُلغى إثبات الالتزام البالغ 10 ملايين ر.س وسيثبت على أنه إيراد مكتسب على مدى فترة التشغيل البالغة 10 سنوات.

286. لا تُثبت الجهة ص الغرامة الإضافية البالغة 5 ملايين ر.س نظرا لأنها التزم محتمل (حسبما ورد تعريفه في معيار المحاسبة للقطاع العام 19) ليس واجبا حاليا (حسبما هو موضح في الفصل 5 "عناصر القوائم المالية" من إطار المفاهيم). تصبح هذه الغرامة واجب حالي فقط حالما يكون الحدث السابق قد وقع (مخالفة شروط الاتفاق عن طريق عدم تشغيل المبنى على أنه مكتبة). وسيلزم الجهة ص أن تنظر فيما إذا يُطلب الإفصاح عن الالتزام المحتمل بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

طالـة د- يتعلق التحويل فقط بتشغيل أصل

287. السيناريو الآتي مستقل عن الحالات أ-ج، ويوضح المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن تحويل تشغيلي لتسليط الضوء على الاختلافات بينها وبين المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن التحويلات الرأس مالية.

288. في هذا السيناريو:

- أ. تملك الجهة ص المبنى بالفعل؛ و
- ب. يتضمن الترتيب الملزم الشروط المتعلقة بالتحويل البالغ 10 ملايين ر.س بوصفه إعانة لتشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة للسنوات العشر التالية. ويُطلب أن يحدث تحويل الأموال عند إبرام الترتيب الملزم بشكله النهائي؛
و
- ج. طوال فترة الـ 10 سنوات، يُطلب من الجهة ص أن تقدم دليلا للجهة ع على أن المبنى قد تم تشغيله على أنه مكتبة عامة؛ و
- د. إذا توقفت الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة في أي وقت خلال فترة الـ 10 سنوات، فيُطلب منها رد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 ملايين ر.س إلى الجهة ع استنادا إلى مقدار المدة المتبقية من فترة الـ 10 سنوات.

أمثلة توضيحية
289. في هذا السيناريو، يتعلق التحويل البالغ 10 ملايين ر.س فقط بواجب الامتثال المتمثل في تشغيل المبنى القائم على أنه مكتبة عامة على مدى فترة 10 سنوات، وعند تلقي الأموال في بداية الفترة، تُثبت الجهة ص الـ 10 ملايين ر.س على أنها التزام.
290. قد حددت الجهة ص أن واجب الامتثال هذا يتم الوفاء به بالتزامن مع تشغيل المبنى على أنه مكتبة طوال فترة الـ 10 سنوات، وبناءً عليه، تلغي الجهة ص إثبات الالتزام وتُثبت إيرادات مكتسبا بمبلغ 1 مليون ر.س سنويا بالتزامن مع تشغيلها للمبنى على أنه مكتبة عامة.
<i>مثال 52- تحويل أصول مادية</i>
291. تبرم شبكة مستشفيات حكومية (شبكة المستشفيات) ترتيبا ملزما في 1 يناير 20X2 مع الحكومة الإقليمية (الحكومة) وتوافق على ما يأتي: أ. ستحول الحكومة ملكية آلة تصوير بالأشعة السينية إلى شبكة المستشفيات عند إبرام الترتيب الملزم بصيغته النهائية؛ و ب. ستستخدم شبكة المستشفيات الآلة لتقديم خدمات التصوير بالأشعة السينية للمواطنين في الإقليم لمدة عشر سنوات. وبعد فترة السنوات العشر هذه، تحتفظ شبكة المستشفيات بملكية الآلة؛ و ج. إذا توقفت شبكة المستشفيات عن استخدام الآلة لتقديم خدمات التصوير خلال فترة الـ 10 سنوات، يُطلب منها إرجاع الآلة إلى الحكومة؛ و د. في وقت التحويل، يكون العمر الإنتاجي المتبقي للآلة هو 15 سنة.
292. في هذا السيناريو، تُشكل المعاملة تحويلا حسبما ورد تعريفه في الفقرة 4 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، ولكنه ليس تحويلا رأسماليا حيث إنه لا يُطلب من شبكة المستشفيات أن تستخدم الأصل المادي المتلقى لاقتناء أو إنشاء أصل غير مالي.
293. عند تحويل آلة التصوير بالأشعة السينية، تُطبق شبكة المستشفيات الفقرة 129 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47 وتُثبت وتقيس الأصل بتكلفته المفترضة في تاريخ الاقتناء وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 45. وتُثبت الجهة أيضا التزاما مُعادلا، والذي يُلغى إثباته (ويُثبت الإيراد المكتسب) على مدى الـ 10 سنوات بالتزامن مع الوفاء بواجب الامتثال على مدى هذه الفترة الزمنية. ومن شأن شبكة المستشفيات أيضا أن تستهلك آلة التصوير بالأشعة السينية على مدى عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 15 سنة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 45.
وعود التبرع
<i>مثال 53- مناشدة متلفزة من أجل مستشفى حكومي</i>
294. في مساء 30 يونيو 20X5، تُجرى محطة تلفاز محلية مناشدة لجمع تبرعات لمستشفى حكومي (المستشفى). تاريخ القوائم المالية السنوية للمستشفى هو 30 يونيو. يتصل مشاهدو التلفاز هاتفيا أو عن طريق البريد الإلكتروني، مقدمين وعودا بإرسال تبرعات بمبالغ محددة من المال. وفي ختام المناشدة، يكون مبلغ التبرعات التي تم تلقي وعود بها مليوني ر.س. لا تكون التبرعات الموعود بها ملزمة لمن قدموا هذه الوعود. وتشير الخبرة في المناشدة السابقة أنه سيتم تقديم ما يقارب 75% من التبرعات الموعود بها.
295. لا يُثبت المستشفى أي مبلغ في قوائمه المالية ذات الغرض العام فيما يخص وعود التبرع. لا يسيطر المستشفى على الموارد المتعلقة بوعود التبرع، نظرا لأنه ليس لديه القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة للموارد الموعود بها؛ وبناءً عليه، لا يمكنه أن يُثبت الأصل أو الإيراد ذا العلاقة إلى أن يكون التبرع ملزما للمتبرع وفقا لفقرة إرشادات التطبيق 150 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.
القروض الميسرة
<i>مثال 54- القروض الميسرة</i>

أمثلة توضيحية

296. تتلقى جهة تمويل قدره 6 ملايين ر.س من وكالة تنمية متعددة الأطراف (الوكالة) لبناء 10 مدارس على مدى السنوات الخمس التالية. يُقدم التمويل وفقاً للشروط الآتية:

- أ. لا يلزم رد 1 مليون ر.س من التمويل، شريطة أن تُبنى المدارس؛ و
ب. يتعين رد 5 ملايين ر.س من التمويل على النحو الآتي:

السنة	أصل الدين الذي يتعين رده
1	0%
2	10%
3	20%
4	30%
5	40%

- ج. تُستوفى فائدة بمعدل 5% سنوياً على مدى فترة القرض (افتراض أن الفائدة تُدفع سنوياً في نهاية السنة). ويبلغ معدل الفائدة في السوق لقرض مماثل 10%؛ و
د. بالقدر الذي لم تُبنى به مدارس، يتعين إرجاع التمويل المُقدم إلى الجهة المتبرعة (افتراض أن الجهة المتبرعة لديها أنظمة مراقبة فاعلة وسجل تاريخي سابق من المطالبة بإرجاع أي أموال لم يتم إنفاقها)؛ و
هـ. بنت الجهة المدارس الآتية على مدى فترة القرض:

السنة	الوضع
1	أنجزت مدرسة واحدة
2	أنجزت 3 مدارس
3	أنجزت 5 مدارس
4	أنجزت 10 مدارس

297. حددت الجهة أن جوهر المليون ر.س هو إيراد، وليس مُساهمة من الملاك. وفي الجوهر، فإن الجهة قد تلقت قرضاً ميسراً يتضمن تحويلاً بمبلغ 1 مليون ر.س وقرضاً بمبلغ 5 ملايين ر.س، وتحويلاً إضافياً بمبلغ 784,550 ر.س (والذي يمثل الفرق بين متحصلات القرض البالغة 5 ملايين ر.س والقيمة الحالية للتدفقات النقدية للقرض مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي البالغ 10%).

298. أخذاً في الاعتبار فقرتي إرشادات التطبيق 152-153 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47، تُحاسب الجهة عن التحويل المكون من مبلغ 1 مليون ر.س ومبلغ 784,550 ر.س وفقاً لهذا المعيار، وتُحاسب عن القرض وما يتعلق به من دفعات الفائدة وأصل الدين التعاقدية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 47.

أمثلة توضيحية

299. فيما يلي توضيح لقيود اليومية:

1. عند الإثبات الأولي، سيُثبت مُتلقي الموارد ما يأتي:

6,000,000 ر.س من ح/ البنك
إلى مذكورين
4,215,450 ر.س ح/ القرض
1,784,550 ر.س ح/ التزام

2. السنة 1: سيُثبت مُتلقي الموارد ما يأتي:

178,455 ر.س من ح/ التزام
178,455 ر.س إلى ح/ الإيراد

(10/1 من المدارس تم بناؤه $\times 1,784,550$ ر.س)

ملاحظة: لم يتم عكس قيود اليومية المتعلقة بسداد الفائدة والمبلغ الأصلي واستحقاق الفائدة في هذا المثال، حيث يقصد به توضيح إثبات الإيراد الناشئ عن القروض المبسرة وتم تضمين أمثلة شاملة في الأمثلة التوضيحية المرافقة لمعيير المحاسبة للقطاع العام (41).

3. السنة 2: سيُثبت مُتلقي الموارد ما يأتي (افتراض أن مُتلقي الموارد يقيس القرض المبسّر لاحقاً بالتكلفة المستنفدة):

356,910 ر.س من ح/ التزام
356,910 ر.س إلى ح/ الإيراد

(10/3 من المدارس تم بناؤها $\times 1,784,550$ ر.س - 178,455 ر.س المُثبت بالفعل)

4. السنة 3: سيُثبت مُتلقي الموارد ما يأتي:

356,910 ر.س من ح/ التزام
356,910 ر.س إلى ح/ الإيراد

(10/5 من المدارس تم بناؤها $\times 1,784,550$ ر.س - 535,365 ر.س المُثبت بالفعل)

5. السنة 4: سيُثبت مُتلقي الموارد ما يأتي:

892,275 ر.س من ح/ التزام
892,275 ر.س إلى ح/ الإيراد
(جميع المدارس تم بناؤها، 1,784,550 ر.س - 892,275 ر.س) إذا كان القرض قد مُنح الميسر بدون شروط، فإن مُتلقّي الموارد من شأنه أن يُثبت القيد التالي عند الإثبات الأولى:
6,000,000 ر.س من ح/ البنك
إلى مذكورين
4,215,450 ر.س ح/ القرض
1,784,550 ر.س ح/ الإيراد

أمثلة توضيحية

الإعفاء من الديون

مثال 55 - الإعفاء من الديون

300. تبرم الحكومة الوطنية (الحكومة و) ترتيبا ملزم لإقراض حكومة محلية (الحكومة م) 20 مليون ر.س لتمكين الحكومة م من بناء محطة تحلية مياه. وبعد تغير في سياستها، تقرر الحكومة و أن تعفي الحكومة م من القرض وتُشعر بذلك الحكومة م خطيا. وترفق الحكومة و أيضا مع خطابها وثائق القرض والتي قد تم التأشير عليها بما يفيد أن القرض قد تم التنازل عنه.
301. عند استلام هذا الخطاب وهذه الوثائق من الحكومة و، تلغي الحكومة م إثبات الالتزام المقابل للقرض وتُثبت إيرادا في قائمة الأداء المالي في فترة القوائم المالية التي تلغي فيها إثبات الالتزام وفقا لفقرات إرشادات التطبيق 155-158 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47.

الوصايا

مثال 56 - مشروع وصية

302. تسمي خريجة حديثة سنها 25 سنة (الخريجة) الجامعة الحكومية المتخرجة فيها (الجامعة) على أنها المستفيد الرئيسي في وصيتها. ويتم إبلاغ ذلك إلى الجامعة. تكون المتخرجة غير متزوجة وليس لديها أي أطفال ولديها تركة تقدر قيمتها حاليا بمبلغ 500,000 ر.س.
303. لا تُثبت الجامعة أي أصل أو إيراد في قوائمها المالية ذات الغرض العام عن الفترة التي يتم فيها إصدار الوصية وفقا لفقرات إرشادات التطبيق 161-163 من معيار المحاسبة لقطاع العام 47. فالحديث السابق فيما يخص الوصية هو وفاة الموصي (أي الخريجة) وهو ما لم يقع.

الهبات والتبرعات، بما في ذلك السلع العينية

مثال 57 - سلع عينية

304. توافق وكالة قوات الدفاع التابعة للحكومة أ (وكالة الدفاع) على تزويد وكالة المساعدات التابعة للحكومة ب (وكالة المساعدات) بخيامها القماشية المتقادمة من أجل استخدامها على أنها مساكن إغاثة في حالات الطوارئ بعد كارثة طبيعية. اشترت وكالة الدفاع الخيام مقابل 100 ر.س للوحدة قبل سنتين من تحويلها إلى وكالة المساعدات. وينص الاتفاق على أن قيمه الخيام هي 100 ر.س للوحدة.

أمثلة توضيحية

305. تخلص وكالة المساعدات إلى أنها قد تلقت تبرعا في شكل سلع عينية وتُطبق فقرات إرشادات التطبيق 164-167 من معيار المحاسبة للقطاع العام 47. وعند تلقي الخيام تحدد وكالة المساعدات أن معيار المحاسبة لقطاع العام 45 هو معيار المحاسبة للقطاع العام ذو الصلة، وأن الخيام محتفظ بها من أجل طاقتها التشغيلية. وتحدد وكالة المساعدات أن القيمة التشغيلية الجارية لهذا الاصدار المتقادم من الخيام هي 50 رس للوحدة. وبناءً عليه، تُثبت وكالة المساعدات إيرادا بالقيمة البالغة 50 رس لكل وحدة متلقاة بدلا من الـ 100 رس المنصوص عليها في الاتفاق.

مثال 58 - مساعدة خارجية

306. تبرم الحكومة الوطنية أ (الحكومة أ) اتفاق مساعدة خارجية مع الحكومة الوطنية ب (الحكومة ب) والذي يزود الحكومة أ بمساعدة تنموية لدعم الأهداف الصحية للحكومة أ على مدى فترة سنتين. يكون اتفاق المساعدة الخارجية ملزما لكلا الطرفين من خلال محكمة عدلية دولية. يحدد الاتفاق تفاصيل المساعدة التنموية مستحقة الاستلام من قبل الحكومة أ وأنواع البنود أو النفقات التي يمكن إنفاق الأموال عليها لتحقيق أهدافها الصحية. تقيس الحكومة أ عوض مُعاملة المساعدة التنموية بمبلغ 5 ملايين رس. يتعين إرجاع أي تمويل لا يتم استخدامه على مدى فترة السنتين إلى الحكومة ب.

307. عند نشأة الترتيب الملزم، يكون لدى الحكومة أ حق وواجب مجمعان يشكلان أصلا واحد أو التزاما واحدا يقاس بصفر نظرا لأن الترتيب الملزم هو ترتيب بكامله لم يتم الوفاء به. وستُثبت الحكومة أ أصلا في قائمة مركزها المالي وفقا للفقرات 18-25 (على سبيل المثال، عندما تتلقى الحكومة أ تدفقا داخلا من الموارد من الحكومة ب، أو عندما تبدأ الحكومة أ بالوفاء بواجب الامتثال الخاص بها عن طريق تكبد نفقات مؤهلة وفقا لشروط اتفاق المساعدة الخارجية). ومن شأن الحكومة أ أيضا أن تُثبت التزاما، يُلغى إثباته (ويُثبت الإيراد المكتسب) بالتزامن مع الوفاء بواجب الامتثال.