



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 48 "مصرفات التحويل"



English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Transfer Expenses] 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 [Transfer Expenses] 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 [Transfer Expenses] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [مصروفات التحويل] © [2024] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Transfer Expenses:] 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 [مصروفات التحويل] 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]، وأعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [مصروفات التحويل] وأجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Transfer Expenses] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [مصروفات التحويل] حقوق تأليفه ونشره [2024] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Transfer Expenses].</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	5-3
تعريفات	7-6
تعيين معاملة مصروف التحويل	9-8
الترتيبات الملزمة والقابلة للإنفاذ	17-10
مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة	20-18
الإثبات	18
القياس	20-19
مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة	43-21
تعيين حقوق التحويل	21
إثبات مصروفات التحويل	29-22
القياس	43-30
العرض	61-44
تاريخ السريان وأحكام انتقالية	64-62
ملحق أ – إرشادات التطبيق	-
إرشادات التنفيذ	-
أمثلة توضيحية	-

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 48 "مصروفات التحويل" في الفقرات 1-64. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 48 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 48 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 48 المنشور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مايو 2023، وأُبيّ 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. إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على مُقَدِّم التحويل (الجهة) أن يطبقها للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد المصروفات والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات مصروفات التحويل.

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 مصروف التحويل؛
و

ب. يبين متطلبات المحاسبة عن معاملة مصروف التحويل.

النطاق

3. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن مصروفات التحويل حسبما هي مُعرّفة في هذا المعيار، بما في ذلك مصروفات التحويل المُتكبدة للتحويلات الرأس مالية.

4. لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. عقود الإيجار حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار؛ و

ب. مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم؛ و

- ج. ترتيبات امتياز تقديم الخدمات حسبما هي مُعرّقة في معيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح؛ و
- د. منافع الموظفين، حسبما هي مُعرّقة في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين؛ و
- هـ. الأدوات المالية، بما في ذلك القروض الميسرة، حسبما هي مُعرّقة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41، الأدوات المالية؛ و
- و. المنافع الاجتماعية حسبما هي مُعرّقة في معيار المحاسبة للقطاع العام 42، المنافع الاجتماعية؛ و
- ز. عقود التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين)؛ و
- ح. المدفوعات على أساس الأسهم (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس الأسهم)؛ و

ط. ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل).

5. قد يقع ترتيب ملزم بشكل جزئي ضمن نطاق هذا المعيار وبشكل جزئي ضمن نطاق معايير أخرى:

أ. إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يُثبت بشكل منفصل و/أو يقاس بشكل أولي جزء واحد أو أكثر من الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أولاً أن تطبق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على الجهة أن تستبعد من عوض التحويل أو التحويل الآخر للموارد مبلغ الجزء (أو الأجزاء) من الترتيب الملزم الذي يتم قياسه بشكل أولي وفقاً للمعايير الأخرى، وأن تُطبق الفقرات 18-43 للمحاسبة عن المبلغ المتبقي (إن وجد) من عوض التحويل أو التحويل الآخر للموارد؛ و

ب. إذا لم تكن المعايير الأخرى تحدد كيف يُفصل و/أو يقاس بشكل أولي جزء واحد أو أكثر من الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على الترتيب الملزم بكامله.

توفر فقرتا إرشادات التطبيق 2-3 إرشادات إضافية حول نطاق هذا المعيار.

تعريفات

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

من منظور مُقدم التحويل، فإن التحويل الرأسمالي هو تدفق خارج لنقد أو أصل آخر ينشأ عن ترتيب ملزم يحدد أن على مُتلقّي التحويل أن يقتني أو يُنشئ أصلاً غير مالي سيكون مسيطراً عليه من قبل مُتلقّي التحويل. (توفر فقرة إرشادات التطبيق 53 إرشادات إضافية).
العوض المستقل هو المبلغ الذي تهدف الجهة أن تُعوض به مُتلقّي التحويل مقابل الوفاء بكل من واجباته الواردة في الترتيب الملزم.

لأغراض هذا المعيار، يمثل عوض التحويل مجموع مبلغ الموارد 1 التي تتوقع الجهة أن تحولها.

مصروف التحويل هو مصروف ناشئ عن معاملة، بخلاف الضرائب، تقدم فيها جهة سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر إلى جهة أخرى (والذي قد يكون فرداً) دون أن تتلقّى - بشكل مباشر- أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل (توفر فقرتا إرشادات التطبيق 8-9 إرشادات إضافية).

واجب التحويل هو واجب على جهة في ترتيب ملزم بتحويل موارد على نحو محدد.

التزام واجب التحويل هو الالتزام المُثبت بسبب وجود واجب تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم.

مُقَدِّم التحويل هو جهة تقدم سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر إلى جهة أخرى دون أن تتلقّى - بشكل مباشر- أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل.

مُتلقّي التحويل هو جهة تتلقّى سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر من جهة أخرى دون أن تقدم - بشكل مباشر- أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر إلى تلك الجهة.

حق التحويل هو حق الجهة القابل للإنفاذ في جعل مُتلقّي التحويل يفي بواجبه على النحو المحدد في الترتيب الملزم أو يواجه التبعات حسبما هي مُحددة في الترتيب الملزم.

أصل حق التحويل هو الأصل المُثبت بسبب وجود حق تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم.

1 في هذا المعيار، يتضمن مصطلح "الموارد" السلع والخدمات والأصول الأخرى، وقد يشمل النقد أو الأصول غير المتداولة.

7. عُرِّفت المصطلحات الآتية في معيار المحاسبة للقطاع العام 47، الإيراد:

أ. ترتيب ملزم؛ و

ب. واجب امتثال؛ و

ج. الضرائب؛ و

د. طرف ثالث مستفيد.

عُرِّفَ مصطلح واجب ضمني في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.

عُرِّفَ مصطلح المصروفات في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية.

توفر فقرات إرشادات التطبيق 4-9 إرشادات إضافية بشأن التعريفات الواردة في هذا المعيار.

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

تعيين معاملة مصروف التحويل

8. تحاسب الجهة عن التحويل استنادا إلى ما إذا كانت المعاملة ينتج عنها إثبات أصل أو لا. وعندما ينتج عن تحويل إثبات أصل، يُلغى إثبات الأصل عندما يتم إطفاء حقوق الجهة الناشئة عن ترتيب التحويل (أو بالتزامن مع إطفائها)2. وفيما يخص التحويلات التي لا ينتج عنها إثبات أصل، يُثبت مصروف تحويل:

أ. عندما تفقد الجهة السيطرة على الموارد المحولة؛ أو

ب. عندما تكون الجهة قد تكبدت واجبا بتحويل موارد وتثبت التزاما مقابل ذلك الواجب.

إن تعيين ما إذا كانت المعاملة تنشأ عن ترتيب ملزم يؤثر على هذا التحديد، حيث إن الحقوق والواجبات الناشئة عن ترتيب ملزم توفر مُدخلات لتقويم استيفاء ضوابط إثبات الأصل وما إذا كان يوجد واجب بتحويل موارد.

2 قد يُلغى إثبات الأصل عند نقطة زمنية أو على مدى فترة زمنية تبعا لشروط الترتيب.

9. تطبق الجهة الإرشادات المتعلقة بالإثبات والقياس الواردة في هذا المعيار على النحو الآتي:

أ. تتم المحاسبة عن مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة (يشار إليها في هذا المعيار على أنها مصروفات تحويل ليس لها ترتيبات ملزمة) باستخدام الفقرات 18-20؛ و

ب. تتم المحاسبة عن مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (يشار إليها في هذا المعيار على أنها مصروفات تحويل لها ترتيبات ملزمة) باستخدام الفقرات 21-43.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 10 إرشادات إضافية بشأن تعيين معاملة مصروف التحويل.

الترتيبات الملزمة والقابلة للإنفاذ

10. 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 بالواجبات المنصوص عليها.

11. 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.

12. يتضمن الترتيب الملزم – على حد سواء - حقوقاً قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ لطرفين أو أكثر ينطوي عليهم الترتيب. ويكون حق كل طرف وواجبه القابلان للإنفاذ ضمن الترتيب الملزم معتمدين على بعضهما البعض ولا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض.

13. يُمكن التدليل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. فيمكن أن يكون الترتيب الملزم خطياً أو شفهيًا أو ضمناً من خلال الممارسات المعتادة للجهة أو القطاع. تختلف الممارسات والإجراءات الخاصة بإنشاء الترتيبات الملزمة مع مُتلقي التحويلات باختلاف الدول/دوائر الاختصاص القانوني والقطاعات والجهات. وإضافة لذلك، قد تختلف ضمن الجهة (فعلى سبيل المثال، قد تعتمد على فئة مُتلقي التحويلات أو فئة الأطراف الثالثة المستفيدة، أو على طبيعة السلع أو الخدمات المُتعهد بها). ويجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار تلك الممارسات والإجراءات عند تحديد ما إذا كان اتفاقاً مع مُتلقي التحويل يُنشئ حقوقاً وواجبات قابلة للإنفاذ ومتى يُنشئها.

14. يحتوي الترتيب الملزم على واجب واحد على الأقل نظراً لأن قابليته للإنفاذ تجعل الجهة مساءلة عن الوفاء بالواجبات المنصوص عليها في الترتيب، وتفرض المساءلة على الجهة واقعا يكون لدى الجهة فيه بديل واقعي ضئيل -أو ليس لديها فيه أي بديل واقعي -لتجنب تحويل الموارد.

15. عندما يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به، يجب على الجهة ألا تُثبت أي أصل أو التزام أو مصروف مرتبط بالترتيب الملزم. يبدأ إثبات الأصول والالتزامات والمصروفات عندما يبدأ أحد أطراف الترتيب الملزم في الوفاء بواجباته بموجب الترتيب.

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

أ. لم تكن الجهة قد دفعت بعد - ولم تصبح ملزمة بعد بدفع- أي عوض إلى مُتلقي التحويل مقابل وفاء مُتلقي التحويل بأي من واجبات الامتثال الخاصة به في الترتيب الملزم؛ و

ب. لم يكن مُتلقي التحويل قد بدأ بعد في الوفاء بأي من واجبات الامتثال الخاصة به في الترتيب الملزم.

توفر فقرات إرشادات التطبيق 11-29 إرشادات إضافية بشأن القابلية للإنفاذ والترتيبات الملزمة.

تجميع الترتيبات الملزمة

17. يجب على الجهة أن تجمع ترتيبين ملزمين أو أكثر يتم إبرامهما في الوقت نفسه، أو في وقتين متقاربين، مع مُتلقي التحويل نفسه (أو مع أطراف ذات علاقة بمُتلقي التحويل) 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 لها هدف واحد؛ أو

ب. إذا كان مبلغ الموارد الذي يتعين تحويله في أحد الترتيبات الملزمة يعتمد على عوض أو أداء الترتيب الملزم الآخر؛ أو

ج. إذا كانت واجبات مُتلقي التحويل بموجب الترتيبات الملزمة (أو بعض واجبات مُتلقي التحويل بموجب كل ترتيب من الترتيبات الملزمة) هي حق تحويل واحد وفقاً للفقرة 21.

مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

الإثبات

18. فيما يخص مصروفات التحويل التي ليس لها ترتيبات ملزمة، يجب على الجهة أن تُثبت المصروفات على النحو الآتي:

أ. في النقطة التي ينشأ فيها واجب ضمني أو نظامي بتحويل موارد وينتج عنه إثبات مخصص وفقا للفقرة 22 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19. وفي مثل هذه الحالات، ينتج عن إثبات المخصص إثبات مصروف، وينتج عن تحويل الموارد لاحقا تسوية المخصص المُثبت؛ أو

ب. إذا لم يكن يوجد واجب ضمني أو نظامي بتحويل موارد، عندما تتوقف الجهة عن السيطرة على الموارد؛ سيكون هذا عادة هو التاريخ الذي تحول فيه الجهة الموارد إلى مُتلقي التحويل. وفي مثل هذه الحالات، تُلغي الجهة إثبات الموارد التي تتوقف عن السيطرة عليها وفقا للمعايير الأخرى.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 30 إرشادات إضافية بشأن إلغاء إثبات الموارد المُحوّلة.

القياس

19. عندما يُثبت مخصص في الحالة المبينة في الفقرة 18(أ)، يُقاس المخصص بشكل أولي ولاحقا وفقا للفقرات 44-72 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

20. عندما تُثبت الجهة مصروف في الوقت الذي تتوقف فيه عن السيطرة على الموارد، يجب على الجهة أن تقيس المصروف بالقيمة الدفترية للموارد المُحوّلة.

مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

تعيين حقوق التحويل

21. عند نشأة ترتيب ملزم لتحويل موارد، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار حقوقها في الترتيب الملزم ويجب عليها أن تعين كل حق تحويل مميز بذاته على أنه:

أ. حق في جعل مُتلقي التحويل يفِي بواجب منفصل عن الوفاء بالواجبات الأخرى في الترتيب الملزم؛ أو

ب. سلسلة من الحقوق في جعل مُتلقي التحويل يفي بواجباته التي لها -إلى حد كبير- الخصائص والمخاطر نفسها ولها نمط الوفاء نفسه.

توفر فقرات إرشادات التطبيق 31-34 إرشادات إضافية بشأن تعيين حقوق التحويل.

إثبات مصروفات التحويل

22. عندما تُحول الجهة موارد وفقاً لترتيب ملزم أو (بالتزامن مع تحويل الجهة لها) قبل أن يفي مُتلقي التحويل بواجباته، يُلغى إثبات الموارد المُحوّلة، ويُثبت أصل حق تحويل مقابل حقوق التحويل الناشئة عن الترتيب الملزم.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 30 إرشادات إضافية بشأن إلغاء إثبات الموارد المُحوّلة.

23. في المقابل، عندما يفي مُتلقي التحويل بواجباته في الترتيب الملزم (أو بالتزامن مع وفائه بها) قبل أن تُحول الجهة الموارد، فإن الترتيب يؤدي إلى نشوء واجب تحويل للجهة. وينتج عن وجود واجب تحويل إثبات التزام واجب تحويل. ويُثبت أيضاً التزام واجب تحويل عندما يكون من المرجح أنه يوجد واجب حالي بتحويل عوض مُتغير (انظر الفقرات 35-37).

24. فيما يخص مصروفات التحويل التي لها ترتيبات ملزمة، يجب على الجهة أن تُثبت المصروفات:

أ. عندما يُلغى إثبات أصل حق تحويل (أو بالتزامن مع إلغاء إثباته)؛ أو

ب. عندما يُثبت التزام واجب تحويل.

25. ينتج إلغاء إثبات أصل حق التحويل عن إطفاء حقوق التحويل وفقاً لشروط الترتيب الملزم. وفيما يخص كل حق تحويل تم تعيينه وفقاً للفقرة 21، يُطفأ حق التحويل عندما لم يعد يوجد لدى جهة حقوق قابلة للإنفاذ وفقاً للترتيب الملزم (أو بالتزامن مع انتفاء وجودها).

توفر فقرات إرشادات التطبيق 35-49 إرشادات إضافية بشأن إثبات مصروفات التحويل.

إلغاء إثبات أصل حق التحويل بسبب عدم الأداء من قبل مُتلقي التحويل

26. بعد أن تُثبت الجهة أصل حق تحويل، قد يُصبح مُتلقي التحويل غير قادر على الوفاء بواجباته بموجب الترتيب الملزم أو ممتنعا عن الوفاء بها. وإذا كان لدى الجهة حق قابل للإنفاذ وغير مشروط في تلقي نقد أو أصول مالية أخرى ناشئة عن شروط الترتيب الملزم و/أو المنظومة العدلية في الدولة/دائرة الاختصاص و/أو ظروف أخرى، فيجب على الجهة أن تُلغي إثبات أصل حق التحويل وأن تُثبت أصلا ماليا. وبعد إثباته، يجب على الجهة أن تقيس الأصل المالي لاحقا وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. (انظر الفقرة 43 فيما يخص الحالات التي لا يزال فيها أصل حق التحويل موجودا ولكن قد هبطت قيمته.)

التعديلات على الترتيب الملزم

27. التعديل على الترتيب الملزم هو تغيير في الحقوق والواجبات التي يحتوي عليها الترتيب الملزم يوافق عليه أطراف الترتيب الملزم. 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 المُعتادة 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 الأصلي إلى حين الموافقة على التعديل على الترتيب الملزم.

28. 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، بما يزيد الجهة بحق تحويل إضافي واحد أو أكثر (انظر فقرات إرشادات التطبيق 31-34)، نظرا لأن مُتلقي التحويل قبل واجب إضافي واحد أو أكثر أو زيادة في واجب قائم واحد أو أكثر؛ و

ب. إذا زاد عوض التحويل بمبلغ يهدف إلى عكس قيمة حقوق التحويل الإضافية عن طريق تعويض مُتلقي التحويل مقابل الواجبات الإضافية أو المزيدة التي تم تحمّلها.

29. إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل على الترتيب الملزم على أنه ترتيب ملزم منفصل وفقا للفقرة 28، فيجب على الجهة أن تُحاسب عن التعديل على الترتيب الملزم كما لو كان جزءا من الترتيب الملزم الأصلي. ويجب على الجهة أن تحدد مصروف التحويل المتراكم الذي يتعين إثباته في تاريخ التعديل من خلال تنقيح تقديراتها لعوض التحويل ومبلغ عوض التحويل الذي تم تخصيصه لحقوق التحويل التي تم إطفائها والتي لم يتم إطفائها. وفي تاريخ التعديل يجب أن يُثبت ضمن الفائض أو العجز الفرق بين مصروف التحويل المتراكم المُحدد كما في تاريخ التعديل ومصروف التحويل المتراكم المُثبت في السابق.

القياس

30. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم لتحديد عوض التحويل. وعوض التحويل هو مجموع القيمة الدفترية للموارد التي قد حولتها الجهة، أو التي تكون الجهة ملزمة بتحويلها، إلى مُتلقي التحويل وفقا للترتيب الملزم ويتضمن آثار العوض المتغير (انظر الفقرات 35-37).

31. عندما تُحول الجهة موارد إلى مُتلقي التحويل قبل أن يبدأ مُتلقي التحويل في الوفاء بواجبه، فيجب على الجهة، عند الاثبات، أن تقيس أصل حق التحويل الناتج بمجموع القيمة الدفترية للموارد التي قد تم تحويلها وفقا للترتيب الملزم.

32. عندما يُثبت مصروف تحويل ناشئ عن إطفاء حق تحويل، فيُقاس مصروف التحويل بمبلغ عوض التحويل الذي تم تخصيصه لحق التحويل الذي تم إطفائه وفقا للفقرة 38.

33. عندما يكون مُتلقي التحويل قد أوفى بواجبات الامتثال الخاصة به ولم تكن الجهة قد حولت مواردها بعد حسبما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم، فتقيس الجهة التزام واجب التحويل الخاص بها بمجموع القيمة الدفترية للموارد التي تكون الجهة ملزمة بتحويلها وفقا للترتيب الملزم.

34. لغرض تحديد عوض التحويل يجب على الجهة أن تفترض أن مُتلقي التحويل سوف يفي بواجباته وفقا للترتيب الملزم القائم وأن الترتيب الملزم لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله.

العوض المتغير

35. يمكن أن تتغير الموارد المُتطلب تحويلها بموجب ترتيب ملزم بسبب بنود مثل الخصومات أو التخفيضات اللائحة أو الأموال التي يتم ردها أو نقاط الشراء المستقبلي أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو الغرامات أو البنود الأخرى المماثلة. ويمكن أن تتغير الموارد أيضا إذا كان واجب الجهة بتحويل الموارد يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، قد يصبح مبلغا إضافيا من المال مستحق الدفع إلى مُتلقي التحويل إذا أوفى بواجباته في الترتيب الملزم في غضون فترة محددة.

36. فيما يخص معاملة مصروف التحويل، قد ينتج عن العوض المتغير في ترتيب ملزم التزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكد ويستوفي تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

37. إذا حددت الجهة أنه من المرجح وجود واجب حالي بتحويل عوض متغير، فيجب على الجهة أن تقدر مبلغا للعوض المتغير يتم قياسه بشكل أولي ولاحقا وفقا للفقرات 44-72 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل

38. عندما يحتوي ترتيب ملزم على حقوق تحويل متعددة مميزة بذاتها، فيجب أن يُخصص عوض التحويل لكل حق تحويل مميز بذاته ليعكس العوض المستقل الخاص به، معدلا تبعا لمبالغ العوض المتغير.

39. قد يكون العوض المتغير المتفق عليه في ترتيب ملزم معزوا للترتيب الملزم بكامله أو لحقوق تحويل بذاتها. ويجب على الجهة أن تخصص العوض المتغير على النحو التالي:

أ. عندما يمكن تعيين العوض المتغير على أنه يعزى لحق تحويل واحد أو أكثر، فيجب أن يُخصص العوض المتغير لحقوق التحويل تلك وفقا للفقرة 38؛ أو

ب. عندما لا يمكن تعيين العوض المتغير على أنه يعزى لحق تحويل واحد أو أكثر، فيجب على الجهة أن تخصص العوض المتغير لجميع حقوق التحويل بشكل متناسب مع حصصها في عوض التحويل (غير شامل العوض المتغير الذي لا يمكن تعيينه على أنه يعزى لحق تحويل واحد أو أكثر).3

توفر فقرتا إرشادات التطبيق 50-51 إرشادات إضافية بشأن تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل.

3 تنطبق هذه الإرشادات أيضا على جزء بذاته من العوض المتغير يمكن أو لا يمكن تعيينه على أنه يعزى لحق تحويل واحد أو أكثر. التغييرات في عوض التحويل

40. يمكن أن يتغير عوض التحويل بعد نشأة الترتيب الملزم لأسباب مختلفة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغييرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تكون الجهة ملزمة بدفعه في الترتيب الملزم.

41. فيما يخص التغيير في عوض التحويل الذي لم ينشأ عن تعديل على الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أن تخصص لأصول حق التحويل والتزامات واجب التحويل في الترتيب الملزم أي تغييرات لاحقة في عوض التحويل على الأساس نفسه الذي تم بناءً عليه التخصيص عند نشأة الترتيب الملزم. ويجب إثبات المبالغ المخصصة لحق تحويل تم إطفائه على أنها مصروف أو على أنها تخفيض لمصروف في الفترة التي يتغير فيها عوض التحويل.

42. يجب على الجهة أن تحاسب عن التغيير في عوض التحويل الذي ينشأ عن تعديل على الترتيب الملزم وفقا للفقرات 27-29.

الهبوط في قيمة أصل حق التحويل

43. بعد أن تُثبت الجهة أصل حق تحويل، قد يُصبح مُتلقي التحويل غير قادر على الوفاء بواجباته بموجب الترتيب الملزم أو ممتنعا عن الوفاء بها. عندما يحدث ذلك، وكانت شروط الترتيب الملزم و/أو المنظومة العدلية في الدولة/دائرة الاختصاص القانوني و/أو

ظروف أخرى لا تدعم إثبات أصل مالي حسبما هو موضح في الفقرة 26، فيجب على الجهة أن تُقوّم ما إذا كان أصل حق التحويل قد هبطت قيمته وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21، الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد.

العرض

العرض في القوائم المالية

44. فيما يخص مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيب ملزم، إذا أثبتت الجهة مخصص مقابل واجب ضمني أو نظامي بتحويل موارد، فيُعرض المخصص الناتج وفقاً لمتطلبات عرض المخصصات الواردة في الفقرات 88 و94 و107 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

45. فيما يخص مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة، عندما يكون طرف واحد فقط في الترتيب الملزم قد أدى ولم تؤد الأطراف الأخرى بعد، فيجب على الجهة أن تعرض الترتيب الملزم في قائمة المركز المالي على أنه أصل حق تحويل أو التزام واجب تحويل، استناداً إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين 22-23.

46. يجب على الجهة أن تعرض أصل حق التحويل وفقاً لإرشادات عرض أصول الدُفعات المُقدمة الواردة في الفقرات 76 و90 و91 و94 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

47. عندما يكون أصل حق تحويل قد ألغي إثباته بسبب عدم الأداء وأُثبت أصل مالي (انظر الفقرة 26)، تعرض الجهة الأصل المالي وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض.

48. يجب على الجهة أن تعرض التزام واجب التحويل وفقاً لإرشادات عرض التحويلات مستحقة الدفع الواردة في الفقرتين 80 و88 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

49. حسبما تتطلبه الفقرة 109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، يجب على الجهة أن تعرض، إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات، تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يستند إلى طبيعة المصروفات أو إلى وظيفتها داخل الجهة. وتتطلب الفقرة 111 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أيضاً أن تُصنف المصروفات فرعياً لتبرز التكاليف والتكاليف المستردة لبرامج معينة، أو أنشطة معينة، أو قطاعات أخرى ملائمة، للجهة المعدة للقوائم المالية. وفي سياق مصروفات التحويل، ينتج عن تحليل المصروفات بحسب طبيعتها عرض مصروفات التحويل على أنها بند منفصل، في حين أن تحليل المصروفات بحسب وظيفتها ينتج عنه تخصيص مصروفات التحويل للبرامج أو الأغراض المختلفة التي من أجلها أجريت التحويلات.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 52 إرشادات إضافية بشأن عرض مصروفات تحويل والإفصاح عنها.

الإفصاح

50. إن الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح الجهة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد المصروفات والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات مصروفات التحويل. ولتحقيق ذلك الهدف يجب على الجهة أن تفصح عن معلومات نوعية وكمية حول جميع ما يأتي:

أ. مصروفات التحويل والأرصدة المتعلقة بها (انظر الفقرات 53-58)؛ و

ب. ترتيبات التحويل (انظر الفقرتين 59-60)؛ و

ج. الأحكام المهمة، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها بشأن إثبات أصول حقوق تحويل ناشئة عن معاملات مصروفات تحويل (انظر الفقرة 61).

51. عند إجراء الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على الجهة 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.

52. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفصيل اللازم لتحقيق الهدف من الإفصاحات ومقدار التركيز الذي يجب إبلأؤه لكل من المتطلبات المختلفة. ويجب على الجهة تجميع أو تفصيل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب معلومات مفيدة إما عن طريق تضمين كم كبير من التفاصيل غير المهمة أو عن طريق تجميع بنود لها خصائص مختلفة إلى حد كبير.

مصروفات التحويل والأرصدة المتعلقة بها

53. حسبما هو موضح في الفقرة 49، يجب على الجهة أن تُضمن مصروفات التحويل في تحليل المصروفات الذي يتطلبه معيار المحاسبة للقطاع العام 1. ويمكن أن يُعرض هذا التحليل في صلب قائمة الأداء المالي أو أن يُفصح عنه في الايضاحات.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 52 إرشادات إضافية بشأن عرض مصروفات التحويل والإفصاح عنها.

54. وإضافة لتحليل المصروفات، يجب على الجهة أن تقدم معلومات نوعية وكمية عن التحويلات المهمة الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة والمعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة لتمكين المستخدمين من فهم كيف تُنفق موارد الجهة على برامجها وأنشطتها وخدماتها.

55. عندما يكون أصل حق تحويل قد ألغي إثباته بسبب عدم الأداء وأُثبت أصل مالي (انظر الفقرة 26)، تطبق الجهة متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 30، الأدوات المالية: الإفصاحات فيما يخص الأصول المالية.

56. إن التزام واجب التحويل الذي ينشأ عن واجب بتحويل نقد يستوفي تعريف الالتزام المالي المُقاس بالتكلفة المستنفدة. وبناءً على ذلك، فإن متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 30 فيما يخص الذمم الدائنة تنطبق على مثل هذه الالتزامات.

57. إذا كان التزام قد أُثبت مقابل عوض متغير (انظر الفقرات 35-37)، فيجب على الجهة أن تطبق متطلبات الإفصاح المنطبقة على المخصصات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

58. فيما يخص التحويلات الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة، عندما يُثبت التزام مقابل واجب نظامي أو ضمني بتحويل موارد، فيجب على الجهة أن تُطبق متطلبات الإفصاح المنطبقة على المخصصات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

ترتيبات التحويل

59. يجب على الجهة أن تفصح عن معلومات حول ترتيبات التحويل الملزمة التي تكون فيها مُقَدَّم التحويل، بما في ذلك وصف لما يأتي:

أ. الغرض من ترتيبات التحويل الملزمة؛ و

ب. شروط الدفع المهمة؛ و

ج. طبيعة الموارد التي قد تم تحويلها أو سيتم تحويلها؛ و

د. المخاطر المهمة وحالات عدم التأكد المهمة المتعلقة بتحقيق أصول حقوق التحويل.

ويمكن تجميع المعلومات أعلاه للترتيبات الملزمة التي لها طبيعة متماثلة.

60. قد تبرم الجهة ترتيباً من أجل تحويل ولا يكون هذا الترتيب ترتيباً ملزماً. وفيما يخص مثل هذه الترتيبات، يجب على الجهة أن تفصح عما يأتي:

أ. الغرض من ترتيبات التحويل؛ و

ب. شروط الدفع المهمة، إن وجدت؛ و

ج. طبيعة الموارد التي قد تم تحويلها أو سيتم تحويلها.

ويمكن تجميع المعلومات أعلاه للترتيبات التي لها طبيعة متماثلة.

الأحكام المهمة، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها بشأن إثبات أصول حقوق تحويل ناشئة عن معاملات مصروفات تحويل
61. يجب على الجهة أن تفصح عن الأحكام المهمة، والتغيرات في الأحكام، التي اتخذتها بشأن إثبات أصول حقوق تحويل ناشئة عن
معاملات مصروفات تحويل. وعلى وجه الخصوص، يجب على الجهة أن توضح الأساس الذي يتم بناءً عليه إثبات أصول حقوق التحويل
في قوائمها المالية.

تاريخ السريان وأحكام انتقالية

تاريخ السريان

62. 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. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2025، يجب عليها أن تفصح عن تلك
الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 47، الإيراد في الوقت نفسه.

63. 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

64. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار بإحدى الطريقتين الآتيتين:

- أ. بأثر مستقبلي على التحويلات، الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة والمعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة، والتي تحدث في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار أو بعد ذلك التاريخ؛ أو
- ب. بأثر رجعي على كل فترة قوائم مالية سابقة معروضة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق
هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 48.
1. تنقسم إرشادات التطبيق هذه إلى المواضيع الآتية: أ. النطاق (فقرتا إرشادات التطبيق 2-3)؛ و ب. التعريفات (فقرتا إرشادات التطبيق 4-9)؛ و ج. تعيين معاملة مصروف التحويل (فقرة إرشادات التطبيق 10)؛ و د. الترتيبات الملزمة والقابلية للإنفاذ (فقرتا إرشادات التطبيق 11-29)؛ و هـ. إلغاء إثبات الموارد المَحْوَلَة (فقرة إرشادات التطبيق 30)؛ و و. تعيين حقوق التحويل (فقرتا إرشادات التطبيق 31-34)؛ و ز. إثبات مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (فقرتا إرشادات التطبيق 35-49)؛ و ح. تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل (فقرتا إرشادات التطبيق 50-51)؛ و ط. العرض: العرض والإفصاح (فقرة إرشادات التطبيق 52)؛ و ي. تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها (فقرتا إرشادات التطبيق 53-55).
النطاق (الفقرات 3-5)
2. يركز نطاق هذا المعيار على وضع المبادئ والمتطلبات المتعلقة بالمحاسبة عن مصروفات التحويل حيثما تقدم الجهة سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر إلى جهة أخرى دون أن تتلقى - بشكل مباشر - أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل.
3. لا يتناول هذا المعيار المعاملات التي تتلقى فيها الجهة أية سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر في مقابل سلعة أو خدمة أو أصل آخر تحولها/تحوله إلى طرف آخر. وتتم المحاسبة عن مثل هذه المعاملات وفقاً للمعايير الأخرى.
تعريفات (الفقرات 6-7)
<i>الترتيب الملزم</i>
4. يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار شروط التحويل، وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أية وسائل عملية، بشكل متسق على التحويلات التي لها خصائص متماثلة وفي ظروف متماثلة.
<i>مصروف التحويل</i>
5. يعرف هذا المعيار مصروف التحويل على أنه مصروف ناشئ عن معاملة، بخلاف الضرائب، يُقدم فيها مُقدم التحويل (الجهة) سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر إلى جهة أخرى (مُتلقي التحويل، والذي قد يكون جهة قطاع عام أو مؤسسة غير هادفة للربح أو فرداً) دون أن تتلقى - بشكل مباشر - أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل.
6. حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 9، لا يعتبر أصل حق التحويل سلعة أو خدمة أو أصل آخر يتم تلقيه - بشكل مباشر - من مُتلقي التحويل.
واجب التحويل والتزام واجب التحويل
7. تُنشئ الترتيبات الملزمة حقوقاً وواجبات لأطراف الترتيب. ويشير هذا المعيار إلى واجبات الجهة الناشئة عن ترتيب ملزم بتحويل موارد على أنها واجب تحويل. ويُشار إلى الالتزام المُثبت بسبب وجود واجب تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم على أنه التزام واجب التحويل.
<i>مُتلقي التحويل</i>
8. مُتلقي التحويل هو جهة (قد تكون جهة قطاع عام أو مؤسسة غير هادفة للربح أو فرداً أو جهة أخرى) تتلقى سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر من مُقدم التحويل دون أن تقدم - بشكل مباشر - أية سلعة أو خدمة أو أصل آخر إلى تلك الجهة. في حين أن مُتلقي التحويل لا يُقدم أية سلعة أو خدمة إلى الجهة، فقد يُقدم سلعة أو خدمة إلى طرف ثالث مستفيد وفقاً لترتيب ملزم بين مُتلقي التحويل والجهة.

إرشادات التطبيق
<i>حق التحويل وأصل حق التحويل</i>
<p>9. حق التحويل الخاص بالجهة هو الحق القابل للإنفاذ في جعل مُتلقى التحويل يفي بواجباته وينشأ إذا كانت الجهة قد حولت موارد إلى مُتلقى التحويل وفقاً لترتيب ملزم قبل أن يفي مُتلقى التحويل بواجباته ضمن الترتيب الملزم. إن أصل حق التحويل ليس سلعة أو خدمة أو أصلاً آخر يتعين تلقيه - بشكل مباشر - من قبل الجهة في مقابل تحويل الموارد إلى مُتلقى التحويل وذلك للأسباب الآتية:</p> <p>أ. ليس أصل حق التحويل سلعة أو خدمة؛ و</p> <p>ب. ينشأ أصل حق التحويل بسبب الاختلافات بين الأطراف في توقيت وفاء كل منهم بالواجبات الخاصة به في الترتيب الملزم، وليس نتيجة لأي تحويل إلى الجهة.</p> <p>ج. ليس أصل حق التحويل عوضاً يتعين أن يقدمه مُتلقى التحويل في مقابل تحويل الجهة الموارد إلى مُتلقى التحويل. بل هو الحق القابل للإنفاذ في وفاء مُتلقى التحويل بواجباته الواردة في الترتيب الملزم.</p>
تعيين معاملة مصروف التحويل (الفقرتان 8-9)
<p>10. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التحويل الفردي. وبالرغم من ذلك، بوصفه وسيلة عملية، يجوز للجهة أن تطبق هذا المعيار على محفظة تحويلات 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 التحويلات الفردية ضمن تلك المحفظة. إن التحويلات التي ليس ترتيبات ملزمة والتحويلات التي لها ترتيبات ملزمة ليست لهما خصائص متماثلة ولا تتم المحاسبة عنهما ضمن محفظة التحويلات نفسها. وعند المحاسبة عن محفظة تحويلات، يجب على الجهة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم المحفظة وتكوينها.</p>
الترتيبات الملزمة والقابلة للإنفاذ (الفقرات 10-16)
<i>الترتيب الملزم</i>
<p>11. الترتيب الملزم هو ترتيب يُنشئ - على حد سواء - حقوقاً قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ لأطراف الترتيب. يُبرم كل طرف في الترتيب الملزم الترتيب بإرادته ويكون قادراً على إنفاذ حقوقه وواجباته الواردة في الترتيب.</p> <p>12. يُمكن التديل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. يكون الترتيب الملزم عادة، وليس دائماً، خطياً 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.</p> <p>13. وفقاً للفقرة 11، يستند تقويم ما إذا كان الترتيب قابلاً للإنفاذ إلى قدرة الجهة على إنفاذ الشروط والأحكام المحددة في الترتيب الملزم وإنفاذ وفاء الأطراف الأخرى بواجباتهم المنصوص عليها. وتبعاً لذلك، فإن نوايا الجهة حول إنفاذ الترتيب الملزم لا تؤثر على وجود ترتيب ملزم ما لم تكن هذه النوايا قد تم إبلاغها إلى مُتلقى التحويل على نحو يجعلها تؤثر على قابلية الترتيب الملزم للإنفاذ.</p> <p>14. تُنشئ الترتيبات الملزمة - على حد سواء - حقوقاً وواجبات لأطراف الترتيب. ويشير هذا المعيار إلى واجبات الجهة على أنها واجبات التحويل. للجهة أيضاً حقوق في جعل مُتلقى التحويل يفي بواجباته. ويشير هذا المعيار إلى هذه الحقوق على أنها حقوق التحويل.</p>
<i>القابلية للإنفاذ</i>
<p>15. 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 تغيير خارجي مهم إلى أنه قد يكون هناك تغيير في قابلية ذلك الترتيب للإنفاذ.</p> <p>16. 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 المُتلقى التحويل بإنجاز الواجب المتفق عليه أو إخضاعه لسبل الانتصاف بسبب عدم إنجازه. وبالمثل، فإن وجود آلية إنفاذ خارج المنظومة العدلية مماثلة لقوة النظام دون أن تكون ذات طبيعة عدلية، مطلوب لتثبيت حق مُتلقى التحويل في إلزام الجهة 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.</p>

إرشادات التطبيق
<p>17. 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 من قبل طرفاً آخر في الترتيب إذا كان الاتفاق يتضمن: أ. حقوق وواجبات مميزة بذاتها لكل طرف ينطوي عليه الترتيب؛ و ب. سبل انتصاف في حالة عدم الإنجاز من قبل أحد الأطراف يُمكن إنفاذها من خلال آليات الإنفاذ التي تم تعيينها.</p>
<p>18. عندما تُقوّم الجهة القابلة 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) المتفق عليه في الترتيب. إذا لم تكن الجهة قادرة على تحديد كيف من شأن آليات الإنفاذ التي تم تعيينها عند نشأة الترتيب أن تمكّن - من حيث الجوهر - الجهة من جعل الأطراف الأخرى التي ينطوي عليها الترتيب مساءلة عن الوفاء بواجبها المنصوص عليه (أو واجباتها المنصوص عليها) في حالات عدم الإنجاز، فعندئذٍ لا يكون الترتيب قابلاً للإنفاذ ولا يستوفى تعريف الترتيب الملزم.</p>
<p>19. تنشأ القابلية للإنفاذ عن الإجبار عن طريق المنظومة العدلية، بما في ذلك من خلال الوسائل العدلية (الإنفاذ في المحاكم ذات الاختصاص، وأيضا الأحكام القضائية والسوابق القضائية التي تقضي بالامتنال لشروط الترتيب) أو الامتنال من خلال وسائل مُعادلة (الأنظمة واللوائح، بما في ذلك التشريعات أو السلطة التنفيذية أو توجيهات مجلس الوزراء أو التوجيهات الوزارية).</p>
<p>20. 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 المتفق عليها في الترتيب.</p>
<p>21. 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 المتفق عليها في الترتيب قابلاً للإنفاذ. ويجب أن يكون كل طرف قادراً على إنفاذ الحقوق والواجبات - على حد سواء - التي يُنشئها له الترتيب لكي يستوفى 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.</p>
<p>22. 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 بالواجبات المتفق عليها، فقد ينتج عن ذلك آلية إنفاذ صحيحة.</p>
<p>23. قد يجد مُتلقي التحويل نفسه مجبراً على الوفاء بالواجبات الواردة في الترتيب بسبب الخطر المتمثل في عدم تلقيه تمويل مستقبلي من الجهة. وبشكل عام، فإن قدرة الجهة على تخفيض أو حجب التمويل المستقبلي الذي لا يحق لمُتلقي التحويل حالياً الحصول عليه ليس من شأنها أن تعتبر آلية إنفاذ صحيحة في سياق هذا المعيار نظراً لأنه لا يوجد واجب على الجهة بتقديم مثل هذا التمويل. وبالرغم من ذلك، إذا كان مُتلقي التحويل يحق له 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 الإخلال بالترتيبات الأخرى، فإن التخفيض المحتمل في التمويل المستقبلي يمكن اعتباره آلية إنفاذ صحيحة.</p>
<p>24. 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 الجهة على تخفيض التمويل المستقبلي وسجلها التاريخي السابق في القيام بذلك هما من العوامل الرئيسية التي قد تشير إلى أن الجهة من شأنها أن تخفض التمويل المستقبلي في حال وقوع إخلال بالتعهدات الواردة في ترتيب ملزم آخر.</p>
<p>25. 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 جهة ومُتلقي تحويل يكون لكلا الطرفين بموجبه حقوقاً وواجبات، وتأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كان مثل هذا الإعلان للعموم يؤدي إلى نشوء واجب غير ملزم نظاماً (ضمناً) وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، <i>المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة</i>.</p>
<p><i>أطراف الترتيب الملزم</i></p>
<p>26. تتضمن الترتيبات في القطاع العام عادة طرفين أو أكثر. لكي يستوفى 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.</p>

إرشادات التطبيق

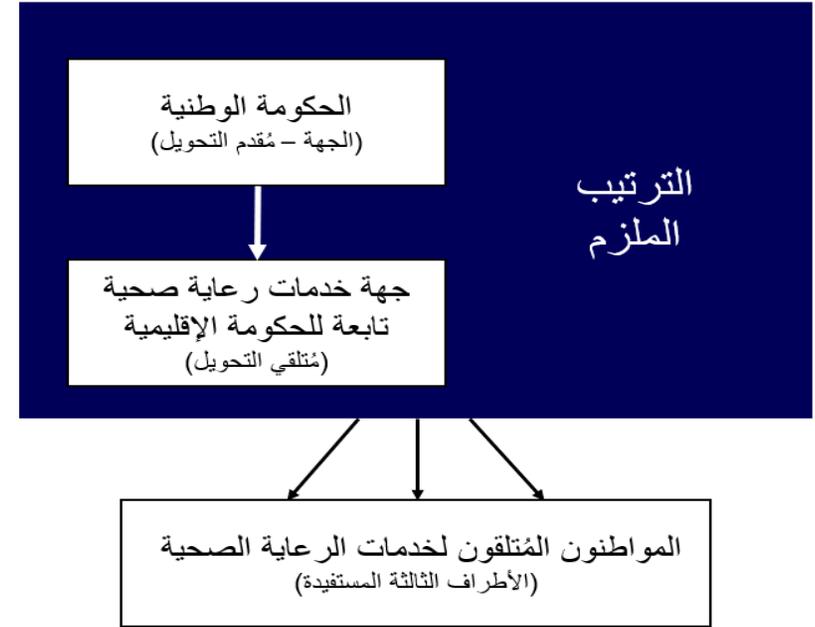
27. وبمعنى آخر، فإنه بوصفه حد أدنى، يجب أن تكون الجهة قادرة على إنفاذ الوفاء بالواجبات التي تتحملها الجهة التي تتلقى العوض، ويجب أن تكون الجهة التي تتلقى العوض (مُتلقي التحويل) قادرة على إنفاذ التعهد بتسليمها التمويل (العوض). ويوضح الرسم البياني الوارد أدناه قابلية الإنفاذ المتبادلة بين طرفين والمطلوبة في الترتيب بوصفها الحد الأدنى لكي يكون الترتيب ملزماً:



28. 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 مُتلقي التحويل على تقديم سلع وخدمات.

29. وبالرغم من ذلك، لكي تُصنّف الترتيبات متعددة الأطراف هذه على أنها مصروفات تحويل لها ترتيبات ملزمة، يجب أن يكون لدى الجهة القدرة على إجبار مُتلقي التحويل على تقديم سلع أو خدمات أو أصول أخرى إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. في الترتيبات متعددة الأطراف هذه، لا يكون مُتلقي التحويل وكيلا للجهة نظرا لأن مُتلقي التحويل يكتسب السيطرة على الموارد المُحوّلة من الجهة ويكون مسؤولاً عن تقديم سلع أو خدمات أو أصول أخرى إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. يوضح الرسم البياني الآتي هذه العلاقة.

إرشادات التطبيق



إلغاء إثبات الموارد المُحوّلة (الفقرتان 18 و22)

30. فيما يخص معاملات مصروفات التحويل التي لها ترتيبات ملزمة ومعاملات مصروفات التحويل التي ليس لها ترتيبات ملزمة - على حد سواء:

أ. قبل أن تحول أصل غير مالي إلى مُتلقي التحويل، يتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار الفقرة 27(د) من معيار المحاسبة للقطاع العام 21، الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد، لتحديد ما إذا قد كان هناك تغير مهم في استخدام الأصل غير المالي، والذي يمكن أن يكون مؤشرا على الهبوط في القيمة؛ و

ب. لا ينطبق العوض الوارد في فقرة إرشادات التطبيق 30(أ) على الأصول المالية التي يتعين تحويلها، حيث يُجرى بشكل مستمر تقويم الهبوط المحتمل في قيمة الأصول المالية وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 41، الأدوات المالية؛ و

ج. عندما يلغى إثبات الموارد المُحوّلة، يتعين على الجهة أن تطبق إرشادات إلغاء الإثبات الواردة في المعايير الأخرى التي تنطبق على الأصول التي قد تم تحويلها.

تعيين حقوق التحويل (الفقرة 21)

31. توفر حقوق التحويل الأساس لتوقيت إثبات مصروفات تحويل. إذ يتطلب هذا المعيار أن تُثبت مصروفات التحويل التي لها ترتيبات ملزمة بالتزامن مع إطفاء حق التحويل أو عندما يتم إطفاءه، وبناءً عليه يتطلب من الجهة أن تُخصص عوض التحويل لحقوق التحويل.

إرشادات التطبيق
32. يتم تعيين حق التحويل على أنه حق مميز بذاته ويمكن إنفاذه بشكل منفصل عن الحقوق الأخرى في الترتيب الملزم، من منظور الجهة، عادة سيكون واضحا من مفاوضات الترتيب الملزم ما إذا كان حق التحويل مميزا بذاته.
33. يجب على الجهة أن تجمع الحقوق المتعلقة ببعضها البعض إلى أن ينتج عن التجميع حق مميز بذاته يمكن إنفاذه بشكل منفصل. ويتم تعيين هذا التجميع على أنه حق تحويل.
34. في بعض الترتيبات الملزمة، قد لا يكون من الممكن تعيين تجميعات من الحقوق في جعل مُتلقى التحويل يفي بواجباته على أنها حقوق مميزة بذاتها، وفي مثل هذه الحالات، يجب على الجهة أن تُعين الترتيب الملزم على أنه حق تحويل واحد.
إثبات مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (الفقرات 22-25)
<i>الإثبات عند نشأة الترتيب الملزم</i>
35. وفقا للفقرة 15، عند نشأة الترتيب الملزم وعندما يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به، يجب على الجهة ألا تُثبت أي أصل أو التزام أو مصروف مرتبط بالترتيب الملزم. تكون حقوق التحويل وواجبات التحويل بموجب الترتيب الملزم الذي بكامله لم يتم الوفاء به معتمدة على بعضها البعض وغير قابلة للفصل عن بعضها البعض. وتُشكل حقوق التحويل وواجبات التحويل المُجمعة أصلا واحدا أو التزاما واحدا يُقاس بصفر.
36. تُثبت حقوق التحويل الفردية وواجبات التحويل الفردية على أنها بنود (أصول والتزامات ومصروفات اعتمادا على طبيعتها) فقط عندما يفي طرف واحد أو أكثر في الترتيب الملزم بواجباته المنصوص عليها أو بالتزامان مع وفائه بها. ويجب على الجهة أن تحاسب عن هذه البنود وفقا للفقرات 22-25.
37. إذا تبقت أجزاء من الترتيب الملزم لم يتم الوفاء بها بالتساوي، فيجب على الجهة ألا 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.
<i>إلغاء إثبات أصل حق التحويل</i>
38. يمكن أن يكون وفاء مُتلقى التحويل (أو عدم وفائه) بواجباته - عادة - بمثابة مؤشر على ما إذا كان يستمر لدى الجهة حقوق قابلة للإنفاذ بموجب الترتيب الملزم، عندما يفي مُتلقى التحويل بواجباته، يتم إطفاء حق التحويل المقابل لها الخاص بالجهة.
39. قد يحدد ترتيب ملزم أنه بالتزامان مع وفاء مُتلقى التحويل بواجباته، تُخضع حقوق التحويل الخاصة بالجهة تبعا لذلك، وسينتج عن ذلك إلغاء الإثبات التدريجي لأصل حق التحويل وإثبات مصروف بنمط مماثل لتوقيت وفاء مُتلقى التحويل بواجباته، وفي هذه الحالات، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان يمكنها أن تقدر بموثوقية تقدم مُتلقى التحويل نحو الوفاء الكامل بواجباته الواردة في الترتيب الملزم، وإذا كانت الجهة لا يمكنها أن تقدر بموثوقية تقدم مُتلقى التحويل نحو الوفاء الكامل بواجباته، فيجب أن يُثبت أصل حق التحويل على أنه مصروف فورا.
40. قد تتضمن طرق قياس التقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل مسح الأداء المُنجز حتى تاريخه، وتقويم النتائج التي تم تحقيقها، ومرحلة الإنجاز التي تم الوصول إليها، والوقت المنصرف، والوحدات المنتجة أو المسلمة. وعندما تُقوّم الجهة ما إذا كان يتعين أن تطبق طريقة معينة لقياس التقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الطريقة التي تم اختيارها ستصور بموثوقية تخفيض حق التحويل وفقا لشروط الترتيب الملزم، لن توفر الطريقة تصويرا موثوقا للتقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل إذا أخفقت الطريقة التي تم اختيارها في قياس بعض جوانب الترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، في الترتيبات التي يتم فيها إطفاء حق التحويل بالتزامان مع وفاء مُتلقى التحويل بواجباته، فإن الطرق المستندة إلى الوقت المنصرف لن تصور بموثوقية وفاء مُتلقى التحويل بواجباته إذا كان أداءه ينطوي على سلع أو خدمات لا يتم تسليمها بالتساوي على مدى فترة زمنية. وعند تقويم ما إذا كان يتعين تطبيق طريقة معينة لقياس تقدم مُتلقى التحويل، يجب على الجهة أعمال الحكم.
41. في بعض الحالات، يمكن أن يُلغى إثبات أصل حق التحويل عندما يكون مُتلقى التحويل غير قادر على الوفاء بواجباته الواردة في الترتيب الملزم أو ممتنعا عن الوفاء بها (انظر الفقرة 26). ويمكن أن يُلغى إثبات أصل حق التحويل أيضا إذا كانت التغييرات في الحقائق والظروف تشير إلى أن الترتيب لم يعد ملزما (انظر فقرة إرشادات التطبيق 15).
42. إذا كانت الجهة ومُتلقى التحويل على حد سواء يفيان بواجباتهما الناشئة عن الترتيب الملزم في الوقت نفسه، فلن يعد حق التحويل الخاص بالجهة موجودا في وقت التحويل، ويُثبت مصروف عند تحويل الموارد.
<i>إثبات التزام واجب التحويل</i>
43. إذا كان مُتلقى التحويل قد أوفى بواجباته ولم تكن الجهة قد حولت مواردها بعد حسبما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم، فعادة لن يعد لدى الجهة أي حقوق قابلة للإنفاذ ضمن الترتيب الملزم، وفي هذه الحالات، ستمنح - عادة - شروط الترتيب الملزم، وأيضا الأنظمة واللوائح التي تنطبق على الترتيب الملزم، مُتلقى التحويل الحق القابل للإنفاذ في الحصول على دفعة مقابل الوفاء بالواجب المُنجز حتى تاريخه.

إرشادات التطبيق
فحيث إن مُتلقّي التحويل قد أوفى بواجباته بالفعل، يكون الواجب الواقع على الجهة بتحويل الموارد غير مشروط وتكون طبيعة الالتزام مماثلة للذمة الدائنة. وبناءً عليه، تُثبت الجهة التزام واجب تحويل ومصروف تحويل مقابل واجب التحويل الخاص بها، ويكون تحويل الموارد لاحقاً هو تسوية للالتزام المُثبت.
44. في العديد من الحالات، سيكون لمُتلقّي التحويل حق غير مشروط في الحصول على دفعة فقط عند بلوغ مرحلة إنجاز متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بالواجب. وعند تقويم ما إذا كان لمُتلقّي التحويل حق في الحصول على دفعة مقابل الوفاء بالواجب المنجز حتى تاريخه، يجب على الجهة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان من شأن مُتلقّي التحويل أن يكون له حفا قابلاً للإنفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بدفعة مقابل الوفاء بواجبه المنجز حتى تاريخه فيما لو كان الترتيب الملزم سيتم إنهاؤه قبل الإنجاز لأسباب بخلاف إخفاق مُتلقّي التحويل في الوفاء بواجباته حسبما هو متعهد به.
45. في بعض الترتيبات الملزمة، قد يكون للجهة أو قد لا يكون لها حق في إنهاء الترتيب الملزم فقط في أوقات محددة خلال مدة الترتيب الملزم. وإذا كانت الجهة تتصرف لإنهاء الترتيب الملزم دون أن يكون لها الحق في إنهائه في ذلك الوقت (بما في ذلك عندما يخفق مُتلقّي التحويل في الوفاء بواجباته حسبما هو متعهد به)، فإن الترتيب الملزم (أو أنظمة أخرى) قد تحول مُتلقّي التحويل الاستمرار في الوفاء بواجباته ومطالبة الجهة بدفع العوض المتعهد به مقابل تلك الواجبات التي يتم الوفاء بها. وفي تلك الحالات، فإن لمُتلقّي التحويل حق في الحصول على دفعة مقابل الوفاء بواجباته المنجزة حتى تاريخه لأن مُتلقّي التحويل له حق في الاستمرار في الوفاء بواجباته وفقاً للترتيب الملزم ومطالبة الجهة بالوفاء بواجبات التحويل الخاصة بها.
46. عند تقويم وجود حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه وقابلية ذلك الحق 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.
47. لا يشير جدول السداد المحدد في ترتيب ملزم، بالضرورة، إلى ما إذا كان مُتلقّي التحويل له حق قابل للإنفاذ في الحصول على دفعة مقابل الوفاء بواجباته المنجزة حتى تاريخه. وبالرغم من أن جدول السداد الوارد في الترتيب الملزم يحدد توقيت ومبلغ العوض مستحق الدفع من قبل الجهة، إلا أن جدول السداد قد لا يقدم بالضرورة دليلاً على حق مُتلقّي التحويل في الحصول على دفعة مقابل الوفاء بواجباته المنجزة حتى تاريخه. ويرجع السبب في ذلك، على سبيل المثال، إلى أن الترتيب الملزم يمكن أن يحدد أن العوض المُحوّل من قبل الجهة قابل للرد لأسباب بخلاف إخفاق مُتلقّي التحويل في الوفاء بواجباته حسبما هو متعهد به في الترتيب الملزم.
<i>التفاعل بين أصول حقوق التحويل والتزامات واجبات التحويل</i>
48. بعد إثبات أصل حق التحويل، يجب زيادته بالقيمة الدفترية للموارد الإضافية المُحوّلة وتخفيضه بمبلغ مصروفات التحويل المُثبتة أو مبلغ أي هبوط في القيمة مُثبت، إلى أن تكون القيمة الدفترية لأصل حق التحويل صفراً. وعند تلك النقطة، فإن أي مزيد من الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بمتلقى التحويل سينتج عنه إثبات مصروف تحويل والتزام واجب تحويل.
49. بعد إثبات التزام واجب التحويل، يجب زيادته بمبلغ مصروفات التحويل الإضافية المُثبتة وتخفيضه بالقيمة الدفترية للموارد المُحوّلة إلى مُتلقّي التحويل، إلى أن تصبح القيمة الدفترية للالتزام واجب التحويل صفراً. وعند تلك النقطة، يجب أن يُثبت أي تحويل إضافي لموارد إلى مُتلقّي التحويل على أنه أصل حق تحويل.
تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل (الفقرتان 38-39)
50. عندما يحدد ترتيب ملزم مبلغ عوض مستقل مقابل كل حق تحويل، فيجب أن يُخصص عوض التحويل لحقوق التحويل وفقاً للترتيب الملزم (معدلاً، حيثما يكون ذلك ضرورياً، تبعاً لمبالغ العوض المتغير).
51. إذا لم يكن الترتيب الملزم يحدد مبلغ عوض تحويل مقابل كل حق تحويل، فيجب على الجهة أن تحدد المبالغ التي يتعين تخصيصها لكل حق تحويل استناداً إلى أفضل تقديراتها للمبالغ التي كان من المستهدف أن يُعوض بها مُتلقّي التحويل مقابل الوفاء بواجباته عند التفاوض بشأن الترتيب الملزم.
العرض: العرض والإفصاح (الفقرات 44-61)
52. تتطلب الفقرة 49 أن تُضمن مصروفات التحويل في تحليل المصروفات، سواء عُرض هذا التحليل في صلب قائمة الأداء المالي أو أُفصح عنه في الإيضاحات. وللوفاء بهذا المتطلب وهدف الإفصاح الوارد في الفقرة 50، يجب على الجهة أن تقدم معلومات كافية في تحليل المصروفات، إلى جانب وصف لطبيعة عمليات الجهة وأنشطتها الرئيسية حسبما تتطلبه الفقرة 150 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية، لتمكين المستخدمين من فهم كيف تنفق الجهة مواردها على برامجها وأنشطتها وخدماتها.
تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها
<i>التحويلات الرأسمالية</i>
53. يعرف هذا المعيار التحويل الرأسمالي على أنه معاملة تنشأ عن ترتيب ملزم تقدم فيه الجهة نقداً أو أصلاً آخر ويحدد أن على مُتلقّي التحويل أن يقتني أو يُنشئ أصلاً غير مالي سيكون مسيطراً عليه من قبل مُتلقّي التحويل. يؤدي التحويل الرأسمالي إلى نشوء حق تحويل واحد على الأقل للجهة في أن يفي مُتلقّي التحويل بواجبه باقتناء أو إنشاء أصل غير مالي أو الامتثال لمتطلبات عدم الامتثال حسبما هو محدد في الترتيب الملزم.

إرشادات التطبيق
54. يجب على الجهة أن تُحاسب عن معاملة التحويل الرأسمالي عن طريق تطبيق الفقرات 21-25. يجب على الجهة أن تعين حقوق التحويل في الترتيب الملزم وفقاً للفقرة 21 ثم المحاسبة بشكل منفصل عن كل حق تحويل عن طريق تطبيق الفقرات 22-25. في الحالات التي تحول فيها الجهة الموارد قبل أن يقتني مُتلقّي التحويل أو يُنشئ الأصل غير المالي، فإنه عند تحويل الموارد تُثبت الجهة - عادة - أصل حق تحويل، والذي يُثبت فيما بعد على أنه مصروف تحويل عندما يُقتني الأصل غير المالي من قبل مُتلقّي التحويل أو بالتزامن مع إنشائه من قبل مُتلقّي التحويل.
55. قد تتضمن بعض الترتيبات الملزمة للتحويلات الرأسمالية حق تحويل في أن يُقتني أو يُنشأ أصل غير مالي، والذي يستوفي تعريف التحويل الرأسمالي، وحقوق تحويل منفصلة في أن يُشغل الأصل، والتي ليس من شأنها أن تستوفي تعريف التحويل الرأسمالي. وتحدد الجهة ما إذا كان الترتيب الملزم يتضمن حق تحويل واحد أو أكثر يتعلق بتشغيل الأصل عن طريق تقويم ما إذا كان عوض التحويل يهدف إلى تعويض مُتلقّي التحويل مقابل تشغيل الأصل بعد إنشائه أو اقتنائه.

إرشادات التنفيذ
ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 48، ولكنها ليست جزءاً منه.
القسم أ: التعريفات
أ.1 التحويلات الرأسمالية
متى يكون تحويل أصل المادي "تحويلاً رأسمالياً"؟
يعتمد ذلك على ما يتطلب الترتيب الملزم من مُتلقّي التحويل فعله بالأصل. يكون تحويل الأصل المادي "تحويلاً رأسمالياً" إذا كانت الجهة تُحول الأصل المادي ضمن ترتيب ملزم وكان مُتلقّي التحويل مُطالباً بموجب الترتيب الملزم بأن يستخدم الأصل المادي الذي يتلقاه لاقتناء أو إنشاء أصل غير مالي آخر سيكون مُتلقّي التحويل مُسيطرًا عليه بعد اقتنائه أو إنشائه. إن تحويل الأصل المادي الذي لا يتطلب سوى استخدامه أو تشغيله على نحو بذاته لا يستوفي تعريف "التحويل الرأسمالي".
القسم ب: تعيين معاملة مصروف التحويل
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 تنعكس على إثبات وقياس مصروفات التحويل لضمان العرض العادل لمثل هذه المعاملات. إن التعيين الصحيح لما إذا كانت معاملة مصروف التحويل ناشئة عن ترتيب ملزم أم لا هو جزء لا يتجزأ من التطبيق الصحيح لهذا المعيار. ويُتطلب من الجهة تحديد نوع الترتيب الذي قد أدرته، عن طريق الأخذ في الاعتبار شروط معاملة مصروف التحويل الخاصة بها وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة، لكي تطبق المبادئ المحاسبية المناسبة لعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملة (انظر الفقرات 10-16).
ب.2 القابلية للإنفاذ
ما الذي يتعين على الجهة أن تأخذه في الاعتبار عند تقويم القابلية للإنفاذ؟
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 مهنيًا. إن هذا التقويم هو جزء لا يتجزأ من تعيين ما إذا كان لدى الجهة ترتيب ملزم (أي ترتيب يُنشئ - على حد سواء - حقوقاً قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ)، أو لديها فقط حقوق قابلة للإنفاذ أو فقط واجبات قابلة للإنفاذ. 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. (انظر فقرة إرشادات التنفيذ ج.1 فيما يخص هذه السيناريوهات). ويمكن أن تنشأ القابلية للإنفاذ عن آليات مختلفة، طالما أن تلك الآليات (الآليات) تزود الجهة بالقدرة على إنفاذ شروط الترتيب وجعل الأطراف مساءلة عن الوفاء بواجباتها وفقاً لشروط الترتيب.

إرشادات التنفيذ
<p>عند نشأة الترتيب، يجب على الجهة أن تستخدم حكمها وأن تُقوّم - 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 ضمنا من الممارسات المعتادة للجهة؛ و</p> <p>ج. ما إذا كان الترتيب ملزما نظاما من خلال وسائل عدلية (على سبيل المثال، عن طريق المنظومة العدلية، حيث يتم إنفاذه من خلال المحاكم والأحكام القضائية والسوابق القضائية) أو من خلال وسائل مُعادلة (على سبيل المثال، عن طريق تشريع أو السلطة التنفيذية أو توجيهات مجلس الوزراء أو توجيهات وزارية)؛ و</p> <p>د. تبعات عدم 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 التقييم. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 15-25 مزيدا من الإرشادات بشأن تقييم القابلية للإنفاذ من خلال الوسائل العدلية أو الوسائل المُعادلة.</p>
<p><i>ب.3. القابلية للإنفاذ: التحويلات المتوقعة على اعتمادات مالية</i></p>
<p>هل يمكن أن يؤدي الاعتماد المالي إلى نشوء مصروف تحويل؟</p>
<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.</p> <p>عادة لا ينتج عن الاعتماد المالي نفسه حدث محاسبي أو معاملة محاسبية. وبالرغم من ذلك، فإنه على نحو مماثل للتحويلات الأخرى التي لا تنشأ عن ترتيب ملزم، قد تكون هناك حالات يمكن أن يُنشئ فيها الاعتماد المالي، بالاقتران مع إعلانات خارجية أو إطلاغات أخرى، توقعا صحيحا لدى أطراف أخرى بأن الجهة التي وافقت على تخصيص الأموال قبلت مسؤوليات معينة وماضية في الوفاء بها. وفي هذه الحالات، ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، <i>المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة</i>، ويُثبت مخصص إذا كان يوجد واجب نظامي أو ضمني. إذا كان الاعتماد المالي لا يؤدي إلى نشوء واجب نظامي أو ضمني، فإن الجهة تحاسب عن التحويل الذي يُجرى لاحقا عن طريق تطبيق المبادئ الواردة في هذا المعيار.</p>
<p>كيف يتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار تأثير الاعتمادات المالية على معاملات مصروفات التحويل الخاصة بها الناشئة عن ترتيبات ملزمة؟</p>
<p>إن الاعتمادات المالية وحدها لا تثبت ولا تدحض وجود القابلية للإنفاذ ضمن ترتيب. ويتعين على الجهة أن تأخذ في الاعتبار أي شروط اعتمادات مالية على أنها أحد العوامل ذات الصلة في تقييمها الكلي للقابلية للإنفاذ، في سياق دولتها ذاتها والشروط والأحكام الفريدة لكل ترتيب.</p> <p>قد يحدد ترتيب ملزم أن الموارد التي يتعين تحويلها إلى مُتلقي التحويل من قبل الجهة متوقفة على عملية موافقة على اعتماد مالي يُجرى استكمالها من قبل طرف ثالث غير ذي علاقة وفقا للأنظمة واللوائح في الدولة. تأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كان الترتيب قابلا للإنفاذ، من حيث الجوهر، نظرا لأن آليات الإنفاذ تمكن مُتلقي التحويل من مُطالبة الجهة بتحويل الموارد، أو إذا أخفقت الجهة في القيام بذلك، فتمكن مُتلقي التحويل من فرض تبعات على الجهة.</p> <p>إذا كان للفيد (التمثل في أن الموارد التي يتعين تحويلها متوقفة على اعتماد مالي) جوهر، فإن الترتيب ليس قابلا للإنفاذ ومن ثم لا يكون ترتيبا ملزما، حيث إن مُتلقي التحويل لا يمكنه أن يُثبت حقا قابلا للإنفاذ في الحصول على تلك الموارد قبل إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي.</p> <p>وفي ظروف أخرى، يمكن أن يكون التحويل المتوقع على اعتمادات مالية قابلا للإنفاذ بالرغم من ذلك إذا تم إعداد الترتيب على نحو يجعل آليات الإنفاذ تمكن مُتلقي التحويل من مُطالبة الجهة بتحويل الموارد أو، إذا أخفقت الجهة في القيام بذلك، فتمكن مُتلقي التحويل من فرض تبعات على الجهة، قبل إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي.</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 للجهة؛ و</p>

إرشادات التنفيذ
<p>ج. قد حدثت ممارسة تلك السلطة. من حيث الجوهر. فإن قرارا تم إصداره بموجب السلطة الممكنة المعتمدة يُدلل بشكل واضح على أن مُتلقّي التحويل لديه حق قابل للإنفاذ في الحصول على تحويل الموارد المتعهد به، وتبعاً لذلك قد فقدت الجهة القدرة على إعمال مشيئتها لتجنب المضي قدماً بالتحويل، على سبيل المثال من خلال إبرام ترتيب ملزم؛ و</p> <p>د. يدلل إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي على أن الجهة لديها سلطة الدفع.</p> <p>قد تكون السلطة الممكنة، جنباً إلى جنب مع ممارسة تلك السلطة، كافية للجهة للخلوص إلى أن مُتلقّي التحويل لديه حق قابل للإنفاذ في الحصول على تلك الموارد الواردة في الترتيب يمكّن مُتلقّي التحويل من مُطالبة الجهة بتحويل الموارد أو، إذا أخفقت الجهة في القيام بذلك، فيمكن مُتلقّي التحويل من فرض متطلبات عدم الامتثال على الجهة، قبل إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي. وفي مثل هذه الظروف، فإن القيد (المتمثل في أن التحويل المستقبلي متوقف على إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي) ليس له جوهر.</p> <p>في حالات أخرى، قد يحدد إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي متى قد فقدت الجهة القدرة على إعمال مشيئتها لتجنب المضي قدماً بالتحويل. وفي مثل هذه الظروف، يكون للقيد (المتمثل في أن التحويل المستقبلي متوقف على إكمال عملية الموافقة على الاعتماد المالي) جوهر.</p>
<p><i>ب.4. التغييرات في العوامل المتعلقة بقابلية الترتيب الملزم للإنفاذ</i></p>
<p>هل للتغير في العوامل الداخلية أو الخارجية، بعد نشأة الترتيب الملزم، انعكاسات محاسبية؟</p>
<p>عند نشأة الترتيب، تأخذ الجهة في الاعتبار شروط وأحكام الترتيب لتحديد ما إذا كان يستوفي تعريف الترتيب الملزم الوارد في الفقرة 7. إذا كان الترتيب يستوفي التعريف، تُناسب الجهة عن مصروف التحويل الناشئ عن الترتيب الملزم وفقاً للفقرات 21-43.</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 اللاحق 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 اللاحق للأصل أو الالتزام المعني بالتغير على ما إذا كان من غير المرجح إبطال تأثير التغيير ويتعين المحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 19 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41، <i>الأدوات المالية</i>.</p>
<p>القسم ج: مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة</p>
<p><i>ج.1. المحاسبة عن التحويلات الناشئة عن المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة</i></p>
<p>عندما تحول الجهة موارد في معاملة ليس لها ترتيبات ملزمة، هل من الممكن أن ينتج عن التحويل إثبات أصل حق تحويل؟</p>
<p>لا. نظراً لأن أصل حق التحويل يُعرف على أنه أصل مُثبت بسبب وجود حق تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم، فلن يكون من الممكن إثبات أصل حق تحويل بدون ترتيب ملزم.</p> <p>وبالرغم من ذلك، من الممكن أن يكون للجهة حق قابل للإنفاذ على الأصول المُحوّلة (على سبيل المثال، الحق في توجيه المُتلقّي بشأن كيفية استخدام الموارد) بدون واجب قابل للإنفاذ نتيجة لمعاملة مصروفات تحويل ليس لها ترتيبات ملزمة، وفي مثل هذه الحالات، من شأن التحويل أن ينتج عنه إثبات أصل، ومن شأن الجهة أن تلغى إثبات ذلك الأصل عندما يتم إطفاء الحق القابل للإنفاذ أو بالتزامن مع إطفائه.</p>
<p>القسم د: مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة</p>
<p><i>د.1. تعيين حقوق التحويل الواردة في الترتيب الملزم</i></p>
<p>كيف تحدد الجهة حقوق التحويل الفردية الواردة في الترتيب الملزم لكي تطبق نموذج المحاسبة بشكل مناسب على المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة؟</p>
<p>من منظور مُقدم التحويل، يحتوي الترتيب الملزم على حق تحويل واحد على الأقل. حق التحويل، حسبما عُرّف في الفقرة 6، 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 لمصروفات التحويل. وفي الممارسة العملية، نظراً لأن الترتيبات الملزمة يمكن أن تختلف بشكل كبير بحسب الجهة والدولة والقطاع والبيئية التشغيلية، فيجب على الجهة أن تستخدم الحكم المهني عند تطبيق الفقرة 21 وقرارات إرشادات التطبيق 31-34 لتحديد حقوق التحويل الفردية في الترتيب الملزم الخاص بها.</p> <p>يتعين على الجهة أولاً تعيين جميع الحقوق في مطالبة مُتلقّي التحويل بالوفاء بواجب (واجبات) الامتثال الخاص به على النحو المحدد في الترتيب الملزم. وفي سياق الترتيب الملزم الذي هو من أجل مصروفات تحويل، تتضمن الحقوق القدرة على مُطالبة مُتلقّي التحويل باستخدام الموارد من أجل سلعة أو خدمة داخلياً أو أن يحول سلعة أو خدمة أو أصل آخر (والذي يمكن أن يتضمن النقد) إلى طرف ثالث أو أطراف ثالثة، ويكون إجراء تقويم شامل ضروريا للجهة لتعيين جميع حقوقها في الترتيب الملزم.</p>

إرشادات التنفيذ
<p>ثم تأخذ الجهة في الاعتبار كل حق تم تعيينه لتحديد ما إذا كان الحق في حد ذاته حق تحويل مميز بذاته، أو ما إذا كان يتعين تجميعه مع حقوق أخرى لكي تكون حق تحويل واحد مميز بذاته. ومن ثم، فإن حق التحويل هو وحدة حساب تمثل حقا مميزا بذاته، أو مجموعة مميزة بذاتها من الحقوق، تُطبق عليه/عليها ضوابط الاثبات ومفاهيم القياس (الفقرات 22-43).</p> <p>يكون الحق في الترتيب الملزم مميزا بذاته إذا كان يُمكن إنفاذه بشكل منفصل عن الحقوق الأخرى في الترتيب. وتأخذ الجهة في الاعتبار العوامل الآتية عند تقويم ما إذا كان الحق مميزا بذاته:</p> <p>أ. يتعلق الحق بقدرة الجهة على مطالبة مُتلقي التحويل بتقديم سلعة أو خدمة أو أصل آخر يمكن تقديمه بشكل منفصل عن السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى التي يتعين تقديمها بموجب الترتيب الملزم؛ و</p> <p>ب. يتعلق الحق بقدرة الجهة على مُطالبة مُتلقي التحويل باستخدام سلعة أو خدمة أو أصل آخر داخليا على نحو بذاته بشكل منفصل عن استخدام السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى التي يتعين استخدامها بموجب الترتيب الملزم؛ و</p> <p>ج. لا تكون السلعة أو الخدمة أو الأصل الأخر الذي يُتطلب من مُتلقي التحويل تقديمه إلى أطراف ثالثة أو استخدامه داخليا، وسلع أو خدمات أو أصول أخرى يتعين تقديمها أو استخدامها بموجب الترتيب الملزم، هي سلع أو خدمات أو أصول أخرى معتمدة على بعضها البعض بدرجة عالية أو مرتبطة ببعضها البعض بدرجة عالية.</p> <p>ومن شأن أي حق مميز بذاته، أو أية مجموعة مميزة بذاتها من الحقوق، تعيينه/تعيينها الجهة من خلال هذا التحليل أن يكون/تكون حق تحويل فردي.</p>
القسم هـ: إثبات مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة
<i>هـ.1 إلغاء إثبات أصل حق التحويل</i>
قد حددت الجهة أن لديها حق تحويل واحد يتم إطفائه على مدى فترة زمنية. كيف تحدد الجهة قياس التقدّم الذي يصور على أفضل وجه إطفاء حق التحويل الخاص بها؟
<p>بشكل عام، يتم إطفاء حق التحويل (ويُثبت أصل حق التحويل المتعلق به على أنه مصروف) عندما لم تعد الجهة قادرة على مُطالبة مُتلقي التحويل بالتصرف وفقا للترتيب الملزم أو بالتزام مع انتفاء هذه القدرة. ويحدث ذلك عادة عندما يكون مُتلقي التحويل قد أوفى بواجباته الواردة في الترتيب أو بالتزام مع وفائه بها، ولذا تعتمد الطريقة المناسبة لقياس التقدّم على الطبيعة الخاصة بحقوق تحويل الجهة ذاتها والشروط ذاتها الخاصة بالترتيب الملزم. في الحالات التي يتكون فيها الترتيب الملزم من حق تحويل واحد في جعل مُتلقي التحويل يفي بعدة أنشطة مترابطة ببعضها البعض، قد يتم إطفاء حق التحويل جزئيا بالتزام مع أداء الأنشطة الفردية من قبل مُتلقي التحويل. تتضمن الاعتبارات الشائعة التي يمكن أن تعكس متى قد تم إطفاء حق التحويل جزئيا ما يأتي:</p> <p>أ. قد أدى مُتلقي التحويل أنشطة محددة في الترتيب الملزم؛ و</p> <p>ب. قد تكبد مُتلقي التحويل نفقات مؤهلة حسبما هو محدد في الترتيب الملزم؛ و</p> <p>ج. قد حقق مُتلقي التحويل بعض من مراحل الإنجاز المتفق عليها في الترتيب الملزم.</p> <p>في الحالات التي ينطوي فيها الترتيب على أطراف متعددة، سيلزم الجهة الأخذ في الاعتبار ما إذا كان حق التحويل يتعلق بالحق في مطالبة طرف آخر في الترتيب بالوفاء بواجب امتثال بذاته. قد تكون هناك حالات في القطاع العام يتم فيها تمرير الموارد من خلال سلسلة من الجهات قبل أن تُحول إلى مُتلقي التحويل النهائي. في هذه الحالات، قد تحدد بعض الترتيبات الملزمة أن إطفاء حق التحويل الخاص بالجهة يعتمد على الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بمُتلقي التحويل النهائي. قد ينتج عن ترتيبات ملزمة أخرى حقوق تحويل وواجبات امتثال عند كل خطوة من السلسلة بالتزام مع تحويل الموارد من كل جهة إلى الجهة التالية لها. سيلزم الجهة الأخذ في الاعتبار شروط الترتيبات الملزمة وأية حقائق وظروف ذات صلة لتحديد متى يتعين إلغاء إثبات أصول حقوق التحويل.</p> <p>في حالات أخرى، قد يتم إطفاء حق التحويل بسبب عدم قدرة مُتلقي التحويل على الوفاء بواجباته في الترتيب الملزم أو امتناعه عن الوفاء بها. وعند حدوث ذلك، تأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كانت شروط الترتيب الملزم، إلى جانب الإطار النظامي في دائرة الاختصاص القضائي ذات الصلة، تمنح الجهة الحق غير المشروط في تلقي النقد (على سبيل المثال، رد النقد المحول). وينتج عن مثل هذا الحق غير المشروط إلغاء إثبات أصل حق التحويل وإثبات أصل مالي (انظر الفقرة 26). وإذا كان الترتيب الملزم والإطار النظامي ذي الصلة لا يدعمان إثبات أصل مالي، فلا يُلغى إثبات أصل حق التحويل، وتنتظر الجهة حينئذ فيما إذا كان الأصل قد هبطت قيمته (انظر الفقرة 43). يتضمن المثال التوضيحي 8 (انظر فقرات الأمثلة التوضيحية 42-48) مزيدا من التوضيح لهذا الموضوع.</p>
القسم و: قياس مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة
<i>و.1 تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل</i>
كيف يتعين على جهة القطاع العام أن تحدد طريقة مناسبة لتقدير العوض المستقل لحق التحويل؟
<p>بشكل عام، من شأن الجهة أن تحتاج أن تحدد صراحة في الترتيب الملزم مبلغ الموارد الذي تقبل بتحويله مقابل كل حق تحويل (أي، يُحدد عادة عوض مستقل لكل حق تحويل). في الحالات التي لا يُنص فيها على العوض المستقل بشكل صريح، يتطلب المعيار من الجهة أن تحدد أفضل تقدير للمبالغ التي كانت تهدف أن تُعوض بها مُتلقي التحويل مقابل الوفاء بواجباته عند التفاوض بشأن الترتيب الملزم.</p>

إرشادات التنفيذ
<p>ستعتمد الطريقة الأنسب لتقدير العوض المستقل على جودة ونوع المعلومات المتاحة للجهة، فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الأفراد الذين تفاوضوا بشأن الترتيب الملزم سجلات معاصرة تتضمن تفصيلاً للكيفية التي قدروا بها العوض المستقل لحقوق تحويل بذاتها مُضمنة في الترتيب الملزم، وقد يكون لدى جهات أخرى معلومات موازنة داخلية مفصلة توثق الموارد التي تقبل بدفعها مقابل كل حق تحويل بذاته، وفي حالات أخرى، قد يستخدم الأفراد الذين يتفاوضون بشأن الترتيب الملزم قائمة أسعار قياسية من مُتلقي التحويل لتقدير مجموع الموارد التي يتعين تحويلها. وفي هذه الحالة، يمكن استخدام الأسعار القياسية لكل تسليمية فردية لتقدير العوض المستقل لكل حق تحويل.</p>
القسم ز: الترتيبات متعددة السنوات
<i>ز.1 المحاسبة عن الترتيبات متعددة السنوات</i>
هل يُطلب تطبيق مبادئ مختلفة للمحاسبة عن مصروفات التحويل الناشئة عن الترتيبات متعددة السنوات وإثباتها؟
<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. في حين أن هذه الترتيبات تمتد لأجل أكثر طولاً، فإن مبادئ المحاسبة التي تُطبق عليها تتسق مع تلك التي تُطبق على معاملات مصروفات التحويل الأخرى، إذ يجب على الجهة أن تنظر فيما إذا كان الترتيب متعدد السنوات هو ترتيب ملزم وأن تطبق المبادئ الواردة في الفقرات 18-20 فيما يخص مصروفات التحويل الناشئة بدون ترتيبات ملزمة، أو الفقرات 21-43 فيما يخص مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة. ويجب على الجهة أن تنظر في إثبات أصل حق التحويل و/أو مصروف التحويل بشكل مستقل عن التوقيت الذي تحول فيه الموارد فعلياً.</p>

أمثلة توضيحية
ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 48، ولكنها ليست جزءاً منه.
1. تصور هذه الأمثلة مواقف افتراضية توضح كيف يمكن أن تطبق جهة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 48، مصروفات التحويل، على معاملات مصروفات تحويل معينة استناداً إلى الحقائق المحدودة المُقدّمة. لا يُقصد بالتحليل الوارد في كل مثال أنه يمثل النحو الوحيد الذي يمكن تطبيق المتطلبات عليه، ولا يُقصد بالأمثلة أنها تنطبق فقط على القطاع ذاته موضوع المثال التوضيحي. على الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط حقائق واقعية، فإنه سيلزم تقويم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة لنمط الحقائق ذاته عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 48.
النطاق
2. يوضح المثالان 1-2 المتطلبات الواردة في الفقرات 3-5 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 بشأن تحديد ما إذا كانت المعاملة تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 48.
مثال 1: معاملة تحويل يقدم فيها الطرف الآخر سلعا وخدمات
3. تبرم منظمة دولية ترتيب ملزم لشراء سيارة من وكالة سيارات مقابل 30,000 ريال سعودي، بموجب شروط الترتيب الملزم، ستقدم وكالة السيارات أيضاً خدمات الصيانة لمدة ثلاث سنوات بعد تسليم السيارة. حالة أ - تُقدم السيارة إلى المنظمة الدولية
4. يتطلب الترتيب الملزم من وكالة السيارات تحويل السيارة، وتقديم خدمات الصيانة اللاحقة، إلى المنظمة الدولية.
5. لا يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروف تحويل للمنظمة الدولية، حيث تتلقى المنظمة الدولية -بشكل مباشر - السيارة وخدمات الصيانة في مقابل تقديم العوض البالغ 30,000 ريال سعودي. وتبعاً لذلك، فإن الترتيب الملزم يقع خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 48، وتُطبق المنظمة الدولية معيار المحاسبة للقطاع العام 45، العقارات والآلات والمعدات في المحاسبة عن شراء السيارة والتكاليف اللاحقة المتكبدة للإصلاحات والصيانة.
الحالة ب - تُقدم السيارة إلى حكومة وطنية
6. في هذا السيناريو المنفصل، يتطلب الترتيب الملزم من وكالة السيارات تحويل السيارة، وتقديم خدمات الصيانة اللاحقة، إلى حكومة وطنية (طرف ثالث مستفيد) وليس إلى المنظمة الدولية.
7. يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروف تحويل للمنظمة الدولية، حيث تحول المنظمة الدولية مبلغ 30,000 ريال سعودي إلى وكالة السيارات دون أن تتلقى بشكل مباشر أية سلع أو خدمات في المقابل. (تُحول المركبة وخدمات الصيانة إلى الحكومة الوطنية، والتي هي طرف ثالث مستفيد). وتُطبق المنظمة الدولية (مُقدم التحويل) الفقرات 21-43 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 في المحاسبة عن التحويل، حيث إنه ناشئ عن ترتيب ملزم.
مثال 2: منح بحثية
8. تبرم حكومة وطنية ترتيباً ملزماً مع جامعة وبموجبها ستقدم الحكومة الوطنية إلى الجامعة منحة بمبلغ 25 مليون ريال سعودي لإجراء بحث في آثار الحميات الغذائية التقييدية على الصحة العامة. حالة أ - تسيطر الحكومة الوطنية على البحث
9. يتضمن الترتيب الملزم متطلباً بأن الجامعة ستحول نتائج البحث إلى الحكومة الوطنية، بما في ذلك الحقوق في أية ملكية فكرية و/أو براءات يتم إنشاؤها.
10. لا يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروف تحويل للحكومة الوطنية، حيث تتلقى الحكومة الوطنية - بشكل مباشر - نتائج البحث (بما في ذلك الحقوق في أية ملكية فكرية و/أو براءات) من البحث في مقابل تقديم المنحة على أنها عوض. وتبعاً لذلك، فإن الترتيب الملزم يقع خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 48، وتُطبق الحكومة الوطنية معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة في المحاسبة عن الترتيب الملزم.
حالة ب - تسيطر الجامعة على البحث
11. لا يتطلب الترتيب الملزم من الجامعة تحويل نتائج البحث إلى الحكومة الوطنية، وبدلاً من ذلك، تحتفظ الجامعة بالسيطرة على البحث، بما في ذلك الحقوق في أية ملكية فكرية و/أو براءات يتم إنشاؤها.
12. يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروف تحويل للحكومة الوطنية، حيث تحول الحكومة الوطنية المنحة (العوض) إلى الجامعة دون أن تتلقى بشكل مباشر أية سلع أو خدمات في المقابل. وتُطبق الحكومة الوطنية (مُقدم التحويل) الفقرات 21-43 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 في المحاسبة عن المعاملة حيث إنها ناشئة عن ترتيب ملزم.
الترتيبات الملزمة والقابلية للإنفاذ
13. يوضح المثالان 3 و4 النظر فيما إذا كانت الترتيبات هي ترتيبات ملزمة والنظر في القابلية للإنفاذ وفقاً للفقرات 10-16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48.
مثال 3: تعيين ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم

أمثلة توضيحية
14. يُطلب من حكومة محلية بموجب تنظيمها القيام ببرامج اجتماعية مختلفة، وبالرغم من ذلك، فإن مواردها غير كافية للقيام بهذه البرامج بدون مساعدة. وتقرر الحكومة الوطنية تحويل 10 ملايين ريال سعودي من الأموال الفائضة إلى الحكومة المحلية لمساعدتها على القيام ببرامجها الاجتماعية. ويتم توثيق تفاصيل التحويل في "اتفاق تمويل". وبالرغم من ذلك، ينتج عن الاتفاق فقط واجب على الحكومة الوطنية بتحويل الأموال ولا يزيد الحكومة الوطنية بأي حقوق في إجبار الحكومة المحلية على التصرف على نحو بذاته.
15. نظرا لأن الاتفاق لا يُنشئ - على حد سواء - حقوق وواجبات للحكومة الوطنية، فلا يكون ترتيبا ملزما. ويجب على الحكومة الوطنية أن تطبق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات 18-20 للمحاسبة عن التحويل. <i>مثال 4: اتفاق من أجل تحويل متوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية</i>
16. تنتهي السنة المالية للحكومة الوطنية في 31 ديسمبر. في 15 مارس 20X2، ترم الحكومة الوطنية (مقدم التحويل) ترتيبا مع حكومة محلية (مُتلق التحويل) لتحويل 15 مليون ريال سعودي إلى الحكومة المحلية، لاستخدامها لبناء بنية تحتية جديدة لتخفيض تلوث الهواء. ويتعين تحويل 10 ملايين ريال سعودي في 20X2، ويتعين تحويل الـ 5 ملايين ريال سعودي المتبقية في 20X3. وحيث إن تخفيض تلوث الهواء هو أولوية للحكومة المحلية، بدأت الحكومة المحلية في بناء البنية التحتية الجديدة بمجرد توقيع الترتيب.
17. يتضمن الترتيب شرطا بأن التمويل متوقف على إكمال عملية موافقة على اعتمادات مالية من قبل البرلمان. أكمل البرلمان عملية الموافقة على الاعتماد المالي لمبلغ 10 ملايين ريال سعودي في 20X2 في 31 أكتوبر 20X2 وحول فوراً مبلغ 10 ملايين ريال سعودي إلى الحكومة المحلية. بحلول الوقت الذي تمت فيه الموافقة على الاعتماد المالي البالغ 10 ملايين ريال سعودي، كانت الحكومة المحلية قد أوفت بالفعل بواجبات الامتثال التي تتعلق بالجزء البالغ 10 ملايين ريال سعودي من مجموع التحويل. لم تكتمل عملية الموافقة على الاعتماد المالي لـ 5 ملايين ريال سعودي في 20X2 ولكن سيُنظر فيه في العام التالي بوصفه جزء من عملية الموافقة على الاعتمادات المالية لسنة 20X3.
18. عند تحديد أثر الموافقة على الاعتمادات المالية على الترتيب، تأخذ الحكومة الوطنية في الاعتبار الجوهر وتغلبه على الشكل، وفقا للفقرات 10-16 وفقرات إرشادات التطبيق 11-25. حالة أ - لمتطلب إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية جوهر
19. تخفيض تلوث الهواء هو مسؤولية الحكومة المحلية، وليس هناك تشريع مُمكن للحكومة الوطنية يتطلب منها تمويل مثل هذه المبادرات. وينص الترتيب على أن التمويل متوقف على عملية الموافقة على الاعتمادات المالية التي يستكملها البرلمان. يوضح الترتيب أيضاً أن إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية غير مؤكد، وتبعاً لذلك قد يُخفص التحويل أو يُلغى. وبناءً عليه، فإنه في هذا السيناريو، لا يكون الترتيب ملزماً إلى أن تكون عملية الموافقة على الاعتمادات المالية قد اكتملت.
20. تلخص الحكومة الوطنية إلى أن ليس عليها واجب بتحويل التمويل البالغ 15 ملايين ريال سعودي (10 ملايين ريال سعودي في 20X2 و5 ملايين ريال سعودي في 20X3) إلى أن تكتمل عملية الموافقة على الاعتمادات المالية. وتبعاً لذلك، في 20X2، تُثبت الحكومة الوطنية فقط مصروف بمبلغ 10 ملايين ريال سعودي لتعكس الواجب بالدفع إلى الحكومة المحلية مقابل وفائها بواجبات الامتثال حتى 31 أكتوبر 20X2. ولو أن الحكومة المحلية لم تكن قد أوفت بأي من واجبات الامتثال الخاصة بها في الوقت الذي حولت فيه الـ 10 ملايين ريال سعودي، فإن الحكومة الوطنية كانت ستقوم بدلا من ذلك بإثبات أصل حق تحويل بمبلغ 10 ملايين ريال سعودي.
21. في 31 مارس 20X2، أكمل البرلمان عملية الموافقة على الاعتماد المالي لـ 5 ملايين ريال سعودي المتبقية. في هذا التاريخ، تُطبق الحكومة الوطنية الفقرات 21-26 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48، لتقويم الانعكاسات المحاسبية على الـ 5 ملايين ريال سعودي المتبقية.
الحالة ب - ليس لمتطلب إكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية جوهر
22. في هذا السيناريو، يكون تخفيض تلوث الهواء أولوية للحكومة الوطنية والحكومة المحلية على حد سواء، ويوجد تشريع يتطلب من الحكومة الوطنية الاستثمار في تدابير معينة لتخفيض تلوث الهواء. تقع البنية التحتية التي يتعين بناؤها من قبل الحكومة المحلية ضمن نطاق هذا التشريع، ولذا فإن الحكومة الوطنية مُطالبة بموجب النظام بإكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية لـ 15 مليون ريال سعودي.
23. تلخص الحكومة الوطنية إلى أنه على الرغم من أن الاتفاق ينص على أن التمويل متوقف على عملية موافقة على اعتمادات مالية، فليس لهذا الشرط جوهر، حيث إن الحكومة الوطنية مُطالبة بموجب النظام بإكمال عملية الموافقة على الاعتمادات المالية للتحويل البالغ 15 مليون ريال سعودي. وعند إبرام الترتيب الملزم، تُطبق الحكومة الوطنية الفقرات 21-26 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 لتحديد متى تُثبت أصل حق تحويل أو مصروف تحويل.
مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة
24. يوضح المثال 5 المبادئ المتعلقة بتعيين حقوق التحويل وفقا للفقرة 21 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48. <i>مثال 5: تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة بذاتها</i>
حالة أ - السلع أو الخدمات ليست مميزة بذاتها

أمثلة توضيحية
25. تبرم دائرة الصحة (الدائرة) ترتيبا ملزما مع دائرة الأشغال العامة (الأشغال العامة) من أجل أن تبني الأشغال العامة مستشفى لحكومة المنطقة، والتي هي طرف ثالث مستفيد. بموجب شروط الترتيب الملزم، قد وافقت الأشغال العامة على أن تؤدي أعمال الإدارة الكلية للمشروع، وأيضا الأعمال الخاصة بالتصميم والهندسة، وتمهيد الموقع، ووضع الأساسات، والمشتريات، وإنشاء الهيكل، والأنابيب، والتمديدات الكهربائية، وتركيب المعدات، والتشطيبات.
26. لتحديد ما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على أكثر من حق تحويل واحد، تُطبق الدائرة الفقرة 21 ومقررات إرشادات التطبيق 31-34 وتأخذ في الاعتبار العوامل التي تمت مناقشتها في فقرة إرشادات التنفيذ د.1 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 لتحديد ما إذا كان الحق في أن تؤدي كل خدمة يمكن إنفاذه بشكل منفصل عن الحقوق الأخرى في الترتيب الملزم.
27. بدون سياق الترتيب الكلي، يمكن النظر إلى الحقوق في جعل الأشغال العامة تؤدي الأنشطة الفردية مثل إدارة المشروع والتصميم والمشتريات والإنشاء على أنها حقوق مميزة بذاتها ويمكن إنفاذها بشكل منفصل. وبالرغم من ذلك، ضمن سياق الترتيب الملزم فإن هذه الحقوق جميعا معتمدة على بعضها البعض بدرجة عالية (فعلى سبيل المثال، لا يمكن أداء إنشاء الهيكل سوى بعد إنجاز أنشطة التصميم والهندسة وتمهيد الموقع ووضع الأساسات والمشتريات) ومتراصة ببعضها البعض بدرجة عالية (أي، ينتج عن الخدمات الفردية معا بناء مستشفى).
28. نظرا لأن الخدمات الواردة في الترتيب الملزم جميعا معتمدة على بعضها البعض بدرجة عالية ومتراصة ببعضها البعض بدرجة عالية، فلا يكون أي واحد من الحقوق في الترتيب الملزم حقا مميزا بذاته. وبناء عليه، حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48، تُجمع الدائرة هذه الحقوق المتعلقة ببعضها البعض في حق تحويل واحد.
حالة ب - السلع أو الخدمات مميزة بذاتها
29. يبرم مكتب حكومة إقليمية (الحكومة الإقليمية) ترتيبا ملزما مع وكالة لخدمات تقنية المعلومات (الوكالة) من أجل أن تقدم الوكالة ما يأتي إلى جامعة قطاع عام في الإقليم (الجامعة)، والتي هي الطرف الثالث المستفيد) على مدى فترة سنتين: أ. برمجيات الإنتاجية لأعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري (مثل برامج معالجة النصوص وجدول البيانات)؛ و ب. خدمات متعلقة بمواقع الانترنت؛ و ج. تحديثات برمجيات غير محددة لأغراض أمنية؛ و د. الدعم الفني (عبر الانترنت والهاتف) لأعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري في الجامعة.
30. تقدم الوكالة السلع أو الخدمات المذكورة أعلاه بشكل منفصل. تكون البرمجيات مماثلة لشراء برمجيات إنتاجية جاهزة يُطلب أن توفر حسابات مستخدمين كافية لأعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري الحاليين والجدد طوال فترة السنتين، ولا يُطلب من الوكالة أن تُغير من وظائف البرمجيات طوال فترة السنتين. وتتضمن الخدمات المتعلقة بمواقع الانترنت استضافة مواقع الانترنت الخاصة بالجامعة وأقسامها وأعضاء هيئة تدريسيها ومنسوبي جهازها الإداري. وتُجرى التحديثات الأمنية بشكل روتيني لمعالجة الثغرات المحتملة للهجمات الإلكترونية ولا تُعدّل بشكل مهم وظائف البرمجيات أو المواقع على شبكة الانترنت. وختاما، تُقدم خدمات الدعم الفني بناء على طلب أعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري طوال فترة السنتين.
31. تُقوم الحكومة الإقليمية بحقوقها في جعل الوكالة تقدم السلع أو الخدمات لتحديد ما هي الحقوق المميزة بذاتها وفقا للفقرة 21 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48. وعند إجراء هذا التقويم، تطبق الحكومة الإقليمية الإرشادات الواردة في فقرات إرشادات التطبيق 31-34 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48.
32. تلاحظ الحكومة الإقليمية أنه: أ. حسبما هو موضح في فقرة الأمثلة التوضيحية 30، يُمكن للوكالة أن تُسلم كل سلعة أو خدمة بشكل منفصل عن السلع أو الخدمات الأخرى في الترتيب الملزم، وهذا مؤشر على أنه يُمكن - بشكل منفصل - إنفاذ الحق في جعل كل سلعة من السلع تُسلم أو كل خدمة من الخدمات تُؤدي؛ و ب. يُمكن لأعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري في الجامعة أن يستخدموا - بشكل منفصل - كل من البرمجيات والخدمات المختلفة في الترتيب الملزم (فعلى سبيل المثال، يمكن تزويد أحد منسوبي الجهاز الإداري ببرنامج الإنتاجية ولكن لا يُمكن أن يكون له موقع انترنت خاص به). تدعم هذه الحقيقة بشكل إضافي أن الحقوق في التراخيص والخدمات يُمكن إنفاذها بشكل منفصل؛ و ج. إن السلع أو الخدمات ليست معتمدة على بعضها البعض بدرجة عالية ولا متراصة ببعضها البعض بدرجة عالية. حيث لاحظت الحكومة الإقليمية أن برمجيات الإنتاجية ومواقع الانترنت هي - بشكل واضح - لا تتعلق ببعضها البعض. وعلو على ذلك، في حين أن التحديثات الأمنية تُعدّل - على حد سواء - برمجيات الإنتاجية ومواقع الانترنت، فإن هذه التحديثات لا تُغير وظائف برمجيات الإنتاجية أو مواقع الانترنت، والغرض من التحديثات هو الحماية من مخاطر الأمن السيبراني. وختاما، يتعلق الدعم الفني بمساعدة أعضاء هيئة التدريس ومنسوبي الجهاز الإداري في استخدام البرمجيات أو مواقع الانترنت ولا يُعدّل وظائف البرمجيات أو مواقع الانترنت.

أمثلة توضيحية
<p>33. لاحظت الحكومة الإقليمية أيضا أنه كان بإمكانها شراء السلع أو الخدمات المذكورة أعلاه من جهات منفصلة ولكنها قررت أن ترم ترتيب ملزم واحد مع الوكالة لكي تجعل عملية الشراء في الجامعة مركزية وربما تتفاوض للحصول على خصم عن طريق جمع ترضيص البرمجيات مع الخدمات في حزمة واحدة.</p>
<p>34. استنادا إلى التقويم أعلاه، تعين الحكومة الإقليمية أربعة حقوق تحويل في الترتيب الملزم فيما يخص السلع أو الخدمات الآتية:</p> <p>أ. برمجيات الإنتاجية؛ و</p> <p>ب. الخدمات المتعلقة بمواقع الانترنت؛ و</p> <p>ج. التحديثات الأمنية؛ و</p> <p>د. الدعم الفني.</p>
إثبات مصروفات التحويل
<p>35. توضح الأمثلة 6-8 المتطلبات الواردة في الفقرات 22-25 بشأن النموذج الكلي للمحاسبة عن مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة:</p> <p>أ. يوضح المثال 6 سيناريو قد حول مُقدم التحويل فيه الموارد قبل أن يفي مُتلقي التحويل بواجباته الناشئة عن الترتيب الملزم؛ و</p> <p>ب. يوضح المثال 7 سيناريو يفي فيه مُتلقي التحويل بواجباته قبل التحويل الكامل للموارد؛ و</p> <p>ج. يوضح المثال 8 إلغاء إثبات أصل حق التحويل وإثبات خسائر الهبوط في قيمته بسبب عدم الأداء من قبل مُتلقي التحويل حسبما تم مناقشته في الفقرتين 26 و43 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48.</p>
مثال 6: إثبات أصل حق التحويل وإلغاء إثباته لاحقا
<p>36. يتوسع المثال الآتي في نمط الحقائق المقدم في الحالة ب من المثال 5 والحالة أ من المثال 10 واللذان أبرم فيهما مكتب حكومة إقليمية (الحكومة الإقليمية) ترتيبا ملزما مع وكالة خدمات تقنية معلومات (الوكالة) لتقديم سلع وخدمات معينة إلى جامعة في الإقليم (الجامعة). في المثالين 5 و10، حددت الحكومة الإقليمية أن حقوق التحويل الخاصة بها في الترتيب الملزم وتخصيصها لعوض تحويل هما على النحو الآتي:</p> <p>أ. حقوق تحويل في أن تُقدم برمجيات إنتاجية مقابل 6 ملايين ريال سعودي؛ و</p> <p>ب. حقوق تحويل في أن تُقدم خدمات متعلقة بالمواقع الالكترونية مقابل مليوني ريال سعودي؛ و</p> <p>ج. حقوق تحويل في أن تُقدم تحديثات أمنية مقابل 3 ملايين ريال سعودي؛ و</p> <p>د. حقوق تحويل في أن يُقدم دعم فني مقابل مليون ريال سعودي.</p>
<p>37. يُحدد الترتيب الملزم أن تحويل البرمجيات يحدث، وأن فترة الخدمة تبدأ. عند دفع الـ 12 مليون ريال سعودي بكاملها من قبل الحكومة الإقليمية (أي أن الحكومة الإقليمية تدفع مقدما). وعند دفع الـ 12 مليون ريال سعودي، حولت الوكالة البرمجيات إلى الجامعة وبدأت فترة الخدمة التي تبلغ سنتين فيما يخص خدمات المواقع الإلكترونية والتحديثات الأمنية والدعم الفني.</p>
<p>38. تُثبت الحكومة الإقليمية المبلغ على أنه أصل حق تحويل عند دفعة ثم تحدد كيف يتعين إلغاء إثبات أصل حق التحويل استنادا إلى طبيعة كل حق تحويل:</p> <p>أ. برمجيات الإنتاجية - تلاحظ الحكومة الإقليمية أن الوكالة ملزمة فقط بأن تُحول برمجيات الإنتاجية إلى الجامعة عند الدفع ولا يُتطلب منها أداء خدمات إضافية مثل تحديث وظائف البرمجيات على مدى فترة السنتين. وبناءً عليه، تم إطفاء حق التحويل الخاص بترخيص البرمجيات طالما مُدّمت البرمجيات إلى الجامعة، ويتعين أن يُثبت أصل حق التحويل البالغ 6 ملايين ريال سعودي على أنه مصروف في ذلك الوقت؛ و</p> <p>ب. الخدمات المتعلقة بالمواقع الالكترونية - تلاحظ الحكومة الإقليمية أن خدمات استضافة وصيانة المواقع الإلكترونية يتعين أن تؤدي للجامعة بشكل مستمر طوال فترة السنتين. وبناءً عليه، فإن أحد المناهج المنطقية لعكس إطفاء حق التحويل هذا هو أن يُلغى إثبات أصل حق التحويل البالغ مليوني ريال سعودي بالتساوي بينما يُثبت مصروف تحويل على مدى فترة السنتين (على سبيل المثال، استنفاد 83,333 ريال سعودي على أنها مصروفات كل شهر على مدى فترة السنتين)؛ و</p> <p>ج. التحديثات الأمنية وخدمات الدعم الفني - تتعلق حقوق التحويل المتبقية الخاصة بالحكومة الإقليمية بخدمات تؤدي على أساس "حسب الحاجة" طوال فترة السنتين. وحيث إنه من شأن تقدير الوقت الذي تكون فيه هذه الخدمات مطلوبة أن يكون أمرا شاقا للغاية إن لم يكن مستحيلًا، فإن أحد المناهج المنطقية لعكس إطفاء حق التحويل هذين هو أن يُلغى إثبات أصلي حق التحويل البالغين 4 ملايين ريال سعودي بالتساوي بينما يُثبت مصروف تحويل على مدى فترة السنتين (على سبيل المثال، استنفاد 166,667 ريال سعودي على أنها مصروفات كل شهر على مدى فترة السنتين).</p>
مثال 7: إثبات التزام واجب التحويل

أمثلة توضيحية
<p>39. تبرم حكومة بلدية (الحكومة) ترتيباً ملزماً مع دار نشر (دار النشر) من أجل أن تُقدم دار النشر نسخاً من كتاب دراسي محاسبي إلى المدارس الثانوية الحكومية في المدينة (المدارس)، والتي هي الأطراف الثالثة (المستفيدة). نظراً لأن عدد الكتب الدراسية التي تتطلبها كل مدرسة يستند إلى عدد الطلاب المُسجلين في مساق المحاسبة، فإن الترتيب الملزم يحدد فقط أن الحكومة ستدفع للناسخ 30 ريال سعودي للكتاب الدراسي الواحد، وأن عدد الكتب الدراسية التي يتعين تقديمها سيستند إلى أعداد الطلاب المُسجلين في المساق والتي سيتم تحديدها بشكل نهائي قبل بداية العام الدراسي بشهر.</p>
<p>40. بموجب شروط الترتيب الملزم، ستزود الحكومة دار النشر بأعداد الطلاب المُسجلين في المساق إلى جانب دفعة مقدمة بنسبة 10% من عوض تحويل المتوقع. وستقدم دار النشر فيما بعد الكتب الدراسية إلى المدارس قبل بداية العام الدراسي بأسبوعين على الأقل، وستدفع الحكومة العوض المتبقي مقابل الكتب الدراسية في غضون 30 يوماً بعد أن تكون المدارس قد تلقت الكتب المشحونة.</p>
<p>41. عند الانتهاء من تسجيل الطلاب، قُدمت أعداد الطلاب المسجلين إلى دار النشر، وتم شحن 19,800 كتاب دراسي إلى المدارس. للمحاسبة عن هذا الترتيب الملزم، تُطبق الحكومة الفقرات 22-25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48:</p> <p>أ. عند إبرام الترتيب الملزم، لا تُجرى أية قيود محاسبية حيث لم يبدأ لم يكن أي من الطرفين قد بدأ في الوفاء بواجباته الواردة في الترتيب.</p> <p>ب. قبل بدء العام الدراسي بشهر، تقدم الحكومة أعداد الطلاب المسجلين والدفعة المقدمة البالغة 10% من عوض التحويل إلى دار النشر. وعند سداد الدفعة المقدمة، تُثبت الحكومة أصل حق تحويل بمبلغ 59,400 ريال سعودي (30 × 19,800 كتاب × 10%):</p> <p style="text-align: right;">59,400 من د/ أصل حق تحويل 59,400 إلى د/ النقد</p> <p>ج. قبل بداية العام الدراسي بأسبوعين، كانت دراس النشر قد أوفت بواجباتها بالكامل عن طريق تحويل الكتب الدراسية إلى المدارس، وكان حق الحكومة في جعل دار النشر تُسلم الكتب المدرسية قد تم إطفائه. تُلغى الحكومة إثبات أصل حق التحويل البالغ 59,400 ريال سعودي وتُسجل هذا المبلغ على أنه مصروف تحويل. وإضافة لذلك، تُثبت الحكومة أيضاً التزام واجب تحويل ومصروف تحويل بمبلغ 534,600 ريال سعودي مقابل العوض غير المدفوع (30 ريال سعودي × 19,800 كتاب - 59,400 ريال سعودي مبلغ الدفعة المقدمة) استناداً إلى شروط الترتيب الملزم⁶:</p> <p style="text-align: right;">594,000 من د/ مصروف تحويل إلى مذكورين 59,400 د/ أصل حق تحويل 534,600 د/ التزام واجب تحويل</p>
<p>⁶ يتعين ملاحظة أن معيار المحاسبة للقطاع العام 48 لا يمنع الحكومة من أن تستخدم في قوائمها المالية مسميات بديلة للمصطلحات "أصل حق تحويل" و"التزام واجب تحويل" و"مصروف تحويل".</p>
<p>مثال 8: إلغاء إثبات أصل حق التحويل بسبب عدم الأداء</p>
<p>42. تبرم وزارة الصحة (الوزارة) ترتيباً ملزماً مع شركة تُشغل عدداً من العيادات الخاصة في إقليم (الشركة). بموجب شروط الترتيب الملزم ستقدم الوزارة دفعة مقدمة بمبلغ مليون ريال سعودي إلى الشركة لكي تشغل برنامج تحصين وتعطي 10,000 جرعة من لقاح للمواطنين في الإقليم على مدى الشهور الـ 12 التالية. يُتطلب من الشركة أن تُقدم إلى الوزارة تقارير شهرية عن عدد الجرعات التي تم إعطاؤها ومعلومات متلقي اللقاح.</p>
<p>43. يُحدد الترتيب الملزم أنه إذا توقفت الشركة عن إعطاء اللقاح أو إذا لم يتم إعطاء الـ 10,000 جرعة بحلول نهاية فترة الـ 12 شهراً، فيُتطلب من الشركة أن تدفع للوزارة 100 ريال سعودي عن كل جرعة لم يتم إعطاؤها. ينطبق مُتطلب إرجاع الأموال هذا بغض النظر عما إذا كانت الشركة قد أنفقت الأموال في شراء اللقاحات. (فعلى سبيل المثال، إذا اشترت الشركة 10,000 جرعة فوراً عند تلقيها المليون ريال سعودي، ثم أعطت فقط 5,000 جرعة وأوقفت برنامج التحصين، فستكون مُطالبية بإرجاع 500,000 ريال سعودي إلى الوزارة على الرغم من أن المليون ريال سعودي قد أنفقت بكاملها.) وبالرغم من ذلك، يحدد الترتيب الملزم أيضاً أن الشركة ليست مسؤولة عن رد الأموال المتعلقة باللقاحات التي لا يمكن إعطاؤها بسبب حدث من أحداث القوة القاهرة مثل الحرب أو الهجمات الإرهابية أو الكوارث الطبيعية.</p>
<p>حالة أ - تقرر الشركة إيقاف برنامج التحصين</p>
<p>44. عند دفع المليون ريال سعودي، تُثبت الوزارة أصل حق تحويل مقابل الحق في جعل عيادات الشركة تُعطي الـ 10,000 جرعة من اللقاح. وعند تلقيها المليون ريال سعودي، تشتري الشركة وتوزع 1,000 جرعة من اللقاح على عياداتها. وبعد إعطاء 500 لقاح فقط، تلاحظ الشركة أن إعطاء كل جرعة من اللقاح تنتج عنه خسارة. ونتيجة لذلك، تتخذ الشركة قراراً تجارياً وتبلغ الوزارة بأنها ستوقف عن إعطاء اللقاحات.</p>

أمثلة توضيحية
<p>45. فيما يخص اللقاقات التي تم إعطاؤها، تُلغى الوزارة إثبات مبلغ 50,000 ريال سعودي من أصل حق التحويل وتُثبت مصروف تحويل بالمبلغ نفسه. وفيما يخص الـ 9,500 جرة المتبقية، فاستنادا إلى شروط الترتيب الملزم، تُطبق الوزارة الفقرة 26 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 و:</p> <p>أ. تُلغى إثبات المتبقي من أصل حق التحويل والبالغ 950,000 ريال سعودي؛ و</p> <p>ب. تُثبت ذمة مدينة بمبلغ 950,000 ريال سعودي (100 ريال سعودي × 9,500 جرة). إن حقيقة أن الشركة قد أنفقت بالفعل بمبلغ 100,000 ريال سعودي لشراء اللقاقات لا علاقة له بالمبلغ الذي يتعين رده إلى الوزارة استنادا إلى شروط الترتيب الملزم. إن هذه الذمة المدينة هي أصل مالي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، <i>الأدوات المالية</i> - أي أن المبلغ يخضع لمتطلبات الاثبات والقياس، بما في ذلك اعتبارات الهبوط في القيمة، الواردة في معيار المحاسبة للقطاع 41 ولم يعد واقعا ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 48.</p> <p>حالة ب - يحوّل حدث من أحداث القوة القاهرة دون إعطاء الـ 10,000 جرة</p>
<p>46. على غرار الحالة أ، عند دفع المليون ريال سعودي تُثبت الوزارة المبلغ على أنه أصل حق تحويل. وفي هذا السيناريو، أيضا تشتري الشركة 1,000 جرة من اللقاج عند تلقيها الأموال. إلا أنه بعد إعطاء 500 جرة، حدث زلزال في الإقليم مما تلغى الجبرعات المخزنة المتبقية من اللقاج البالغ عددها 500 جرة، وأبلغت الشركة الوزارة بتلف الـ 500 جرة لكنها نوهت إلى أنها تنوي الاستمرار في برنامج التحصين وإعطاء الـ 9,000 جرة المتبقية في غضون 12 شهرا.</p>
<p>47. مثل الحالة أ، تُلغى الوزارة إثبات مبلغ 50,000 ريال سعودي من أصل حق التحويل وتُثبت مصروف تحويل بمبلغ 50,000 ريال سعودي فيما يخص اللقاقات التي تم إعطاؤها البالغ عددها 500 جرة. وبالرغم من ذلك، فإن شروط الترتيب الملزم لا تمنح الوزارة الحق في استرداد أي أموال مقابل الـ 500 لقاج التي أتلغها الزلزال. وإضافة لذلك، لم يصدر عن الشركة ما يشير على أنها لن تكون قادرة على إعطاء الـ 9,000 جرة المتبقية في غضون فترة الـ 12 شهرا.</p>
<p>48. استنادا إلى نمط الحقائق الوارد في هذا السيناريو، تُطبق الوزارة الفقرة 43 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 وتنظر فيما إذا كان أصل حق التحويل المتبقي البالغ 950,000 ريال سعودي قد هبطت قيمته. ونظرا لأن الوزارة ليس لديها أي حق في الرجوع على الشركة فيما يخص الـ 500 جرة التي مُقدت بسبب الزلزال، فأصبح لديها الآن فقط حق تحويل في جعل عيادات الشركة تقدم 9,000 جرة للمواطنين في الإقليم. ونتيجة لذلك، تُسجل الوزارة خسارة هبوط في القيمة بمبلغ 50,000 ريال سعودي وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 وتُخفّض أصل حق التحويل الخاص بها إلى 900,000 ريال سعودي.</p>
التعديلات على الترتيب الملزم
<p>49. يوضح المثال 9 المتطلبات الواردة في الفقرات 27-29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 بشأن التعديلات على الترتيب الملزم. وإضافة لذلك، توضح الحالة "ج" من هذا المثال متطلبات تقدير العوض المتغير الواردة في الفقرات 35-37 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48، وأيضا المتطلبات المتعلقة بالتغيرات في عوض التحويل الواردة في الفقرات 40-42. تستند الحالات "أ" و"ب" و"ج" جميعا إلى نمط الحقائق الموضح في فقرتي الأمثلة التوضيحية 50-51 ولكنها مستقلة عن بعضها البعض.</p>
<i>مثال 9: تعديلات على ترتيب إنشاء</i>
<p>50. تبرم دائرة الإسكان (دائرة الإسكان، والتي هي مُقدم التحويل) ترتيبا ملزما مع دائرة الأشغال العامة (دائرة الأشغال العامة، والتي هي مُتلقي التحويل) من أجل أن تُنشئ دائرة الأشغال العامة مبنى سكنيا لجمعية إسكان (الجمعية، والتي هي الطرف الثالث المستفيد) على أرض مملوكة للجمعية مقابل عوض متعهد به قدره مليون ريال سعودي. ووفقا للفقرة 25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 واستنادا إلى شروط الترتيب الملزم، تُحاسب دائرة الإسكان عن التحويل على أنه حق تحويل واحد يتم إطفاءه على مدى فترة زمنية بالتزامن مع إنجاز إنشاء المبنى السكني.</p>
<p>51. تحدد دائرة الإسكان أن قياس المخرجات المتمثل في مرحلة الإنجاز التي يتم تقديرها من قبل مساح كميات مؤهل، يوفر قياسا مناسباً للتقدم نحو إنجاز المبنى السكني. بحلول نهاية السنة الأولى، تقدر دائرة الإسكان أن دائرة الأشغال العامة قد أنجزت 60% من إنشاء المبنى استنادا إلى تقرير المساح. وتبعاً لذلك، تكون المصروفات المثبتة من قبل دائرة الإسكان للسنة الأولى هي 600,000 ريال سعودي (عوض التحويل البالغ مليون ريال سعودي × 60%).</p>
حالة أ - تعديل على الترتيب الملزم ينتج عنه قيد تعديلي استراتيجي تراكمي على المصروفات
<p>52. في الربع الأول من السنة الثانية، يتفق أطراف الترتيب الملزم على تعديل الترتيب الملزم عن طريق تغيير المسقط الأفقي للمبنى. ونتيجة لذلك، يزيد عوض التحويل بمبلغ 150,000 ريال سعودي ويصبح مجموع عوض التحويل بعد التعديل 1,150,000 ريال سعودي. وعند تقويم التعديل على الترتيب الملزم، تُقوّم دائرة الإسكان الفقرة 28(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 وتخلص إلى أن الإنشاء القادم المستند إلى المسقط الأفقي المُعدل يظل حق تحويل واحد وليس أي حقوق تحويل إضافية، نظرا لأن التعديل لا ينتج عنه قبول دائرة الأشغال العامة بواجبات امتثال إضافية مميزة بذاتها أو زيادة في واجبات الامتثال القائمة لدائرة الأشغال العامة.</p>

أمثلة توضيحية
53. وتبعاً لذلك، تُحاسب دائرة الإسكان عن التعديل على الترتيب الملزم كما لو كان جزءاً من الترتيب الملزم الأصلي وفقاً للفقرة 29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48. واستناداً إلى تقرير مُحدث لمساح الكميات، تُحدث دائرة الإسكان قياسها للتقدم وتقدر أن إنشاء المبنى المُعدل انجز منه ما نسبته 53% في تاريخ التعديل. ونتيجة لذلك، تُثبت دائرة الإسكان في تاريخ التعديل مصروفات إضافية بمبلغ 9,500 ريال سعودي (53% نسبة الإنجاز × 1,150,000 ريال سعودي عوض المُعاملة المُعدل) - 600,000 ريال سعودي المصروفات المُثبتة حتى تاريخه] في قائمة الأداء المالي بوصفها قيد تعديلي استدرأكي تراكمي.
حالة ب - تعديل على الترتيب الملزم ينتج عنه ترتيب ملزم جديد
54. استمراراً للحقائق المُقدمة في فقرتي الأمثلة التوضيحية 50-51، في الربع الأول من السنة الثانية، يوافق أطراف الترتيب على تعديل الترتيب الملزم عن طريق تضمين تمويل إضافي بمبلغ 100,000 ريال سعودي من أجل إنشاء موقف للسيارات يكون موقعه بجانب المبنى السكني.
55. تحدد دائرة الإسكان أن هذا التعديل ينتج عنه ترتيب ملزم منفصل للأسباب الآتية: أ. إن إنشاء موقف للسيارات هو حق تحويل جديد، حيث إن دائرة الإسكان يمكنها إنفاذ إنشائه بشكل منفصل عن إنشاء المبنى. أي أن الحق القابل للإنفاذ في أن يُنشأ موقف للسيارات هو حق مميز بذاته حسبما هو موضح في فقرة إرشادات التطبيق 32 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48؛ و ب. يهدف العوض الإضافي البالغ 100,000 ريال سعودي إلى عكس قيمة حق التحويل الإضافي عن طريق تعويض دائرة الأشغال العامة مقابل إنشاء موقف للسيارات.
56. ونتيجة لذلك، تستمر دائرة الإسكان في المحاسبة عن التحويل المتعلق بإنشاء المبنى السكني على النحو الموضح في فقرتي الأمثلة التوضيحية 50-51. ويتم المحاسبة عن التحويل البالغ 100,000 ريال سعودي المتعلق بإنشاء موقف للسيارات على أنه ترتيب ملزم منفصل.
حالة ج - تغيير في عوض التحويل بسبب اتضاح أحداث غير مؤكدة
57. تعديلها للحقائق المُقدمة في فقرتي الأمثلة التوضيحية 50-51، عند نشأة الترتيب الملزم وافقت دائرة الإسكان أيضاً على دفع مكافأة بمبلغ 200,000 ريال سعودي بعد إنشاء المبنى إذا أُنجِز في غضون 24 شهراً. للتوضيح، هذه المكافأة هي جزء من الشروط الأصلية للترتيب الملزم وليست تعديلاً لاحقاً على الترتيب الملزم.
58. يكون إنجاز المبنى معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير دائرة الأشغال العامة، بما في ذلك أحوال الطقس والموافقات التنظيمية. وإضافة لذلك، لدى دائرة الأشغال العامة خبرة محدودة في الأنواع المماثلة من الترتيبات الملزمة. واستناداً إلى هذه العوامل، تستبعد دائرة الإسكان المكافأة البالغة 200,000 ريال سعودي من عوض التحويل عند نشأة الترتيب الملزم.
59. في نهاية السنة الأولى، كانت الموافقات التنظيمية المطلوبة قد تم الحصول عليها وكانت أعمال الإنشاء المتبقية تتعلق بشكل رئيسي بالأعمال الداخلية والتي لم تكن متوقفة على أحوال الطقس. وعلاوة على ذلك، يشير تقدم العمل المنجز حتى تاريخه إلى أن إنجاز المبنى في غضون 24 شهراً هو أمر مرجح. ونتيجة لذلك، تخلص دائرة الإسكان إلى أن دفع المكافأة أصبح الآن مرجحاً وتُعدل عوض التحويل بحيث يكون 1,200,000 ريال سعودي.
60. إن إعادة تقدير العوض المتغير ليست في حد ذاتها تعديلاً على الترتيب الملزم. وتُحاسب دائرة الإسكان عن دفعة المكافأة المرجحة عن طريق تطبيق الفقرة 41 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 وتُخصص المكافأة البالغة 200,000 ريال سعودي لحق التحويل المتعلق بإنشاء المبنى. وحيث إن ما نسبته 60% من الإنشاء قد أُنجِز حتى تاريخه، تُثبت دائرة الإسكان مصروف إضافي بمبلغ 120,000 ريال سعودي لعكس أثر دفعة المكافأة المرجحة بوصفه قيد تعديلي استدرأكي تراكمي ((1.2 مليون ريال سعودي × 60%) - 600,000 ريال سعودي المصروف المُثبت حتى تاريخه).
القياس
61. يتوسع المثال 10 في نمط الحقائق الوارد في الحالة ب من المثال 5 لتوضيح تخصيص عوض التحويل لحقوق التحويل الفردية.
<i>مثال 10: تخصيص عوض التحويل</i>
62. استمراراً لنمط الحقائق الوارد في الحالة ب من المثال 5، قد خلص مكتب الحكومة الإقليمية (الحكومة الإقليمية) إلى أن لديها أربعة حقوق تحويل مميزة بذاتها في ترتيبها الملزم مع وكالة خدمات تقنية المعلومات (الوكالة). وحسبما هو موضح في فقرة 34 من الأمثلة التوضيحية، تتعلق حقوق التحويل هذه بتزويد الجامعة ببرمجيات إنتاجية وخدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية وتحديثات أمنية وخدمات دعم فني على مدى فترة سنتين.
63. عندما بدأت الحكومة الإقليمية المفاوضات مع الوكالة، لاحظت أن الأسعار المنشورة للوكالة كان من شأنها أن تكون على النحو التالي، فيما لو أن البرمجيات والخدمات كانت قد اشترُيت بشكل منفصل لفترة السنتين: 6 ملايين ريال سعودي مقابل البرمجيات، و4 ملايين ريال سعودي مقابل الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية، و3 ملايين ريال سعودي مقابل التحديثات الأمنية، و15 مليون ريال سعودي مقابل الدعم الفني. خلال المفاوضات استخدمت الحكومة الإقليمية والوكالة هذه الأسعار المنشورة بوصفها نقطة بداية ثم اتفقتا على تخفيض مجموع العوض لجميع المخرجات الأربعة من 15 مليون ريال سعودي إلى 12 مليون ريال سعودي.

أمثلة توضيحية	
	<p>حالة أ - يحدد الترتيب الملزم العوض المستقل لكل حق تحويل</p> <p>64. في هذا السيناريو، يحدد الترتيب الملزم أن التخفيض البالغ 3 ملايين ريال سعودي في عوض التحويل نتج عن خصم قدره مليوناً ريال سعودي فيما يخص الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية وخصم قدره مليون ريال سعودي فيما يخص الدعم الفني.</p>
	<p>65. بتطبيق فقرة إرشادات التطبيق 50، تستخدم الحكومة الإقليمية مبلغ العوض المستقل والخصم المتفاوض عليه المحدد في الترتيب الملزم لكل من حقي التحويل وتخصص عوض التحويل على النحو الآتي:</p> <p>أ. برمجيات الإنتاجية: 6 ملايين ريال سعودي؛ و</p> <p>ب. الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية: مليوناً ريال سعودي؛ و</p> <p>ج. التحديثات الأمنية: 3 ملايين ريال سعودي؛ و</p> <p>د. الدعم الفني: مليون ريال سعودي.</p>
	<p>حالة ب - يحدد الترتيب الملزم فقط مجموع عوض التحويل</p> <p>66. في هذا السيناريو، وافقت الحكومة الإقليمية والوكالة فقط على الخصم الكلي البالغ 3 ملايين ريال سعودي للخدمة الكاملة المكونة من البرمجيات والخدمات المختلفة، ولا يحدد الترتيب الملزم كيف يتعين تخصيص الخصم الكلي البالغ 3 ملايين ريال سعودي.</p>
	<p>67. بتطبيق فقرة إرشادات التطبيق 51، تقدر الحكومة الإقليمية العوض المخصص لكل حق تحويل استناداً إلى المبالغ التي كان من المستهدف أن تُعوض بها الوكالة مقابل البرمجيات والخدمات. وحيث إن الأسعار المنشورة للوكالة استُخدمت بوصفها نقطة بداية للمفاوضات، لاحظت الحكومة الإقليمية أن هذه الأسعار قيم استدلالية مناسبة تقوم مقام العوض المستقل للبرمجيات والخدمات. وبناءً عليه، فإن أحد مناهج التخصيص المنطقية هو تخصيص مجموع العوض البالغ 12 مليون ريال سعودي بالتناسب استناداً إلى الأسعار المنشورة لكل منتج.</p>
	<p>68. باستخدام هذا المنهج، تخصص الحكومة الإقليمية عوض التحويل على النحو الآتي:</p> <p>أ. برمجيات الإنتاجية: 4.8 مليون ريال سعودي (6 ملايين ريال سعودي ÷ 15 مليون ريال سعودي × 12 مليون ريال سعودي)؛ و</p> <p>ب. الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية: 3.2 مليون ريال سعودي (4 ملايين ريال سعودي ÷ 15 مليون ريال سعودي × 12 مليون ريال سعودي)؛ و</p> <p>ج. التحديثات الأمنية: 2.4 مليون ريال سعودي (3 ملايين ÷ 15 مليون ريال سعودي × 12 مليون ريال سعودي)؛ و</p> <p>د. الدعم الفني: 1.6 مليون ريال سعودي (مليوناً ريال سعودي ÷ 15 مليون ريال سعودي × 12 مليون ريال سعودي).</p>
تطبيق المبادئ على معاملات بذاتها	
	<p>69. يوضح المثال 11 تطبيق فقرات إرشادات التطبيق 53-55 من معيار المحاسبة للقطاع العام 48 على التحويلات الرأس مالية.</p>
مثال 11: تحويلات رأس مالية	
حالة أ - يتعلق التحويل فقط بإنشاء أصل	
	<p>70. تبرم الجهة ع ترتيباً ملزماً مع الجهة ص. وتكون شروط الترتيب الملزم حسب الآتي:</p> <p>أ. يتعين أن تقدم الجهة ع تمويلاً في شكل 22 مليون ريال سعودي نقداً إلى الجهة ص، ليستخدم من قبل الجهة ص لإنشاء مبنى. وليست هناك شروط تحدد كيف يتعين استخدام المبنى بعد إنشائه؛ و</p> <p>ب. يستند مبلغ التمويل البالغ 22 مليون ريال سعودي إلى تكاليف الإنشاء المقدرة في موازنة المشروع والتكاليف المتعلقة به المقدرة في موازنة المشروع. ويتعين تقديم التمويل بكامله إلى الجهة ص في بداية فترة الإنشاء؛ و</p> <p>ج. لتسهيل إنفاذ الجهة ع للترتيب الملزم، تتطلب الشروط من الجهة ص:</p> <p>(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 المقدرة لهذه الأنشطة في موازنة المشروع؛ و</p> <p>(2) أن تقدم تقارير تقدم مفصلة عند كل مرحلة مهمة من مراحل الإنشاء؛ و</p> <p>د. عند إنجاز الإنشاء، تحصل الجهة ص على السيطرة على المبنى، وإذا لم يُنجز إنشاء المبنى في غضون خمس سنوات، تحتفظ الجهة ص بالسيطرة على أي إنشاءات قيد التنفيذ، ولكن أي أموال لم تكن قد أنفقت على الإنشاء يتعين إرجاعها إلى الجهة ع.</p>

أمثلة توضيحية
71. لقد حددت الجهة ع أن الترتيب الملزم يتكون من حق تحويل واحد (يتمثل في جعل الجهة ص تُنشئ المبنى) وأن إنجاز أنشطة الإنشاء الموضحة في خطة الإنشاء، حسبما يُقاس بالتكاليف المُنفقة على هذه الأنشطة، هو قياس مناسب للتقدم نحو الإطفاء الكامل لهذا الحق.
72. في هذا المثال، جوهر الترتيب الملزم هو تقديم تمويل من أجل إنشاء المبنى، وليس هناك تحويل يتعلق باستخدام الجهة ص للمبني بعد إنشائه. وبناءً عليه، فإنه عند دفع الـ 22 مليون ريال سعودي، تُثبت الجهة ع أصل حق تحويل بكامل المبلغ البالغ 22 مليون ريال سعودي نظراً لأن الجهة ص لم تكن بدأت في إنشاء المبنى بعد.
73. 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 ع هذه النسبة في الـ 22 مليون ريال سعودي لتحديد الجزء من أصل حق التحويل الذي يتعين إلغاء إثباته وإثباته على أنه مصروف طوال فترة الإنشاء.
حالة ب - يتعلق التحويل بإنشاء أصل وتشغيله
74. في هذا المثال، ينص الترتيب الملزم على: أ. قد تمت زيادة مبلغ التمويل إلى 32 مليون ريال سعودي. يستند هذا المبلغ إلى تكاليف الإنشاء المقدرة في موازنة المشروع بمبلغ 20 مليون ريال سعودي، والتكاليف الإضافية (غير المباشرة) المتعلقة بالإنشاء المقدرة في موازنة المشروع بمبلغ مليوناً ريال سعودي، وإعانة بمبلغ 10 ملايين ريال سعودي لمقابلة بعض تكاليف تشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة لأول 10 سنوات بعد إنجاز المبنى؛ و ب. طوال فترة التشغيل البالغة 10 سنوات، يُطلب من الجهة ص أن تُقدم 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 عامة في أي وقت خلال فترة الـ 10 سنوات، فيُطلب منها رد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 ملايين ريال سعودي 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، فيُطلب منها إرجاع 8 ملايين ريال سعودي إلى الجهة ع؛ و د. على غرار الحالة أ، تُحول الجهة ع الـ 32 مليون ريال سعودي بكاملها إلى الجهة ص في بداية فترة الإنشاء. ويُطلب من الجهة ص أيضاً أن تقدم معلومات بشأن تقدم الإنشاء إلى الجهة ع.
75. في هذا السيناريو، تخلص الجهة ع إلى أن الترتيب الملزم يتكون من حقي تحويل: إنشاء المبنى، وتشغيل المبنى على أنه مكتبة لفترة 10 سنوات. وتطبيقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 48، قد خصصت الجهة ع 22 مليون ريال سعودي للحق في أن تُنشئ الجهة ص المبنى و10 ملايين ريال سعودي للحق في أن تُشغل الجهة ص المبنى على أنه مكتبة عامة لفترة 10 سنوات.
76. فيما يخص حق التحويل المتعلق بإنشاء المبنى، فإنه مثلما ورد في الحالة أ، تُثبت الجهة ع أصل حق تحويل بمبلغ 22 مليون ريال سعودي عند تحويل الأموال. وتُلغى الجهة ع فيما بعد إثبات أصل حق التحويل البالغ 22 مليون ريال سعودي (وتُثبت المبالغ المُلغى إثباتها على أنها مصروفات تحويل) على مدى فترة الإنشاء، استناداً إلى تقدم الإنشاء حسبما يُحدد بموجب المعلومات التي يتم تقرير عنها من قبل الجهة ص.
77. وفيما يخص حق التحويل المتعلق بتشغيل المبنى على أنه مكتبة، قد حددت الجهة ع أن حق التحويل هذا يتم إطفائه بالتزامن مع تشغيل المبنى من قبل الجهة ص على أنه مكتبة خلال فترة الـ 10 سنوات، وبناءً عليه، تُثبت الجهة ع الـ 10 ملايين ريال سعودي بكاملها على أنها أصل حق تحويل عند الدفع. وبعدها يكون الإنشاء قد أُنجز، وبالتزامن مع تشغيل الجهة ص للمبنى على أنه مكتبة عامة، تُلغى الجهة ع إثبات 22 مليون ريال سعودي من أصل حق التحويل سنوياً على مدى فترة الـ 10 سنوات وتُثبت المبلغ المُلغى إثباته على أنه مصروف تحويل.
حالة ج - يتعلق التحويل بإنشاء أصل وتشغيله، ويُستحق دفع غرامة إضافية إذا توقف مُتلقى التحويل عن تشغيل الأصل
78. 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 ريال سعودي في ظل ظروف معينة. إذا توقفت الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة في غضون فترة الـ 10 سنوات، فيُطلب منها دفع غرامة إلى الجهة ع؛ و ب. تكون الغرامة البالغة 5 ملايين ريال سعودي مستحقة الدفع إضافة لإرجاع أموال بسبب عدم الامتثال لشروط الترتيب الملزم المتعلقة بتشغيل 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 ريال سعودي (رد مليون ريال سعودي من إعانة التشغيل مضافاً إليه الغرامة البالغة 5 ملايين ريال سعودي) إلى الجهة ع.
79. في هذا السيناريو، ستكون المحاسبة عن جزئي التحويل المتمثلين في الـ 22 مليون ريال سعودي والـ 10 ملايين ريال سعودي من أجل إنشاء المبنى وتشغيله على أنه مكتبة هي نفسها حسبما وردت في الحالتين "أ" و"ب". أي أن الجهة ع ستثبت الـ 32 مليون ريال سعودي على أنها أصل حق تحويل عند تحويل الأموال. ولاحقاً ستُثبت الـ 22 مليون ريال سعودي على أنها مصروف بالتزامن مع إنشاء المبنى وستُثبت الـ 10 ملايين ريال سعودي على أنها مصروف على مدى فترة التشغيل البالغة 10 سنوات.

أمثلة توضيحية
80. لا تُثبت الجهة ع الغرامة الإضافية البالغة 5 ملايين ريال سعودي نظرا لأن تلقيها مشروط بتوقف الجهة ص عن تشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة. وفقا لمعيير المحاسبة للقطاع العام 19، لا يُثبت مثل هذا الأصل المحتمل.
حالة د - يتعلق التحويل فقط بتشغيل أصل
81. السيناريو الآتي مستقل عن الحالات أ-ج ويوضح المحاسبة عن تحويل لا يحتوي على مكون تحويل رأسمالي.
82. في هذا السيناريو: أ. تملك الجهة ص المبنى بالفعل؛ و ب. بموجب شروط الترتيب الملزم، يُتطلب من الجهة ع تحويل 10 ملايين ريال سعودي إلى الجهة ص بوصفها إعانة لتشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة للسنوات العشر التالية. ويُتطلب أن يحدث تحويل الأموال عند إبرام الترتيب الملزم بشكله النهائي؛ و ج. طوال فترة الـ 10 سنوات، يُتطلب 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 عامة في أي وقت خلال فترة الـ 10 سنوات، فيُتطلب منها رد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 ملايين ريال سعودي إلى الجهة ع استنادا إلى مقدار المدة المتبقية من فترة الـ 10 سنوات.
83. في هذا السيناريو، يتعلق التحويل البالغ 10 ملايين ريال سعودي فقط بالحق في جعل الجهة ص تشغل المبنى القائم على أنه مكتبة عامة على مدى فترة 10 سنوات. وعند الدفع في بداية الفترة، تُثبت الجهة ع الـ 10 ملايين ريال سعودي على أنها أصل حق تحويل.
84. قد حددت الجهة ع أن حق التحويل يتم إطفائه بالتزامن مع تشغيل المبنى على أنه مكتبة من قبل الجهة ص طوال فترة الـ 10 سنوات. وحيث إن تشغيل المكتبة يتكون من الأنشطة المختلفة التي تؤدي بشكل متسق من فترة إلى أخرى، تُلغى الجهة ع إثبات أصل حق التحويل بالتساوي على مدى فترة الـ 10 سنوات وتُثبت مصروف تحويل بمبلغ مليون ريال سعودي سنويا.